

TE Vwgh Erkenntnis 2024/10/17 Ra 2022/13/0089

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 17.10.2024

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag
32/04 Steuern vom Umsatz

Norm

BAO §115 Abs1
BAO §167 Abs2
EStG 1988 §16
LiebhabereiV 1993 §1 Abs1
LiebhabereiV 1993 §1 Abs3
LiebhabereiV 1993 §2 Abs1
LiebhabereiV 1993 §2 Abs1 Z6
VwGG §41

1. BAO § 115 heute
2. BAO § 115 gültig ab 16.09.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 136/2017
3. BAO § 115 gültig von 01.01.1962 bis 15.09.2017

1. BAO § 167 heute
2. BAO § 167 gültig ab 01.01.1962

1. EStG 1988 § 16 heute
2. EStG 1988 § 16 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. EStG 1988 § 16 gültig von 24.12.2025 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
4. EStG 1988 § 16 gültig von 01.01.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
5. EStG 1988 § 16 gültig von 01.01.2025 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2024
6. EStG 1988 § 16 gültig von 10.10.2024 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
7. EStG 1988 § 16 gültig von 01.01.2024 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
8. EStG 1988 § 16 gültig von 01.01.2024 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 18/2021
9. EStG 1988 § 16 gültig von 23.12.2023 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
10. EStG 1988 § 16 gültig von 20.07.2022 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
11. EStG 1988 § 16 gültig von 26.03.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2021
12. EStG 1988 § 16 gültig von 08.01.2021 bis 25.03.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 18/2021

13. EStG 1988 § 16 gültig von 25.07.2020 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 96/2020
14. EStG 1988 § 16 gültig von 30.10.2019 bis 24.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
15. EStG 1988 § 16 gültig von 15.08.2015 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
16. EStG 1988 § 16 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
17. EStG 1988 § 16 gültig von 01.05.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2013
18. EStG 1988 § 16 gültig von 21.03.2013 bis 30.04.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2013
19. EStG 1988 § 16 gültig von 15.12.2012 bis 20.03.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
20. EStG 1988 § 16 gültig von 31.12.2010 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
21. EStG 1988 § 16 gültig von 27.06.2008 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
22. EStG 1988 § 16 gültig von 29.12.2007 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
23. EStG 1988 § 16 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
24. EStG 1988 § 16 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
25. EStG 1988 § 16 gültig von 28.10.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 115/2005
26. EStG 1988 § 16 gültig von 31.12.2004 bis 27.10.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
27. EStG 1988 § 16 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
28. EStG 1988 § 16 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
29. EStG 1988 § 16 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
30. EStG 1988 § 16 gültig von 14.08.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
31. EStG 1988 § 16 gültig von 19.12.2001 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
32. EStG 1988 § 16 gültig von 27.06.2001 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
33. EStG 1988 § 16 gültig von 15.07.1999 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
34. EStG 1988 § 16 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
35. EStG 1988 § 16 gültig von 05.05.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 297/1995
36. EStG 1988 § 16 gültig von 01.12.1993 bis 04.05.1995 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
37. EStG 1988 § 16 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 695/1991
38. EStG 1988 § 16 gültig von 30.12.1989 bis 30.12.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
39. EStG 1988 § 16 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. VwGG § 41 heute
2. VwGG § 41 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
3. VwGG § 41 gültig von 01.03.2013 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
4. VwGG § 41 gültig von 01.07.2012 bis 28.02.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
5. VwGG § 41 gültig von 01.01.1991 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 330/1990
6. VwGG § 41 gültig von 05.01.1985 bis 31.12.1990

Beachte

Besprechung in:

Besprechung in: taxlex 4/25, S. 101;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler sowie die Hofräte MMag. Maislinger und Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Lukacic-Marinkovic, über die Revision der R in W, vertreten durch die Althuber Spornberger & Partner Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Doblhoffgasse 9, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 8. November 2021, RV/7101950/2020, betreffend u.a. Einkommensteuer 2012 bis 2018, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird im angefochtenen Umfang (Einkommensteuer 2012 bis 2018) wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Revisionswerberin Aufwendungen in der Höhe von € 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1

Bei der Revisionswerberin - einer selbständigen bildenden Künstlerin und Professorin an einer Kunstuniversität - fand im Jahr 2018 eine Außenprüfung betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2016 sowie eine Nachschau betreffend die Jahre 2017 und 2018 statt. Im Bericht über die Außenprüfung vom 22. November 2018 wurde u.a. festgestellt, die im Rahmen der selbständigen künstlerischen Tätigkeit der Revisionswerberin angefallenen Verluste würden die erzielten Einnahmen übersteigen. Bereits die Fixkosten würden die erzielten Einnahmen bei weitem übersteigen. Es hätten sich zudem eklatante Abweichungen zur vorgelegten Prognoserechnung ergeben, womit diese Tätigkeit als Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung (LVO) einzustufen sei. Bei der Revisionswerberin - einer selbständigen bildenden Künstlerin und Professorin an einer Kunstuniversität - fand im Jahr 2018 eine Außenprüfung betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2016 sowie eine Nachschau betreffend die Jahre 2017 und 2018 statt. Im Bericht über die Außenprüfung vom 22. November 2018 wurde u.a. festgestellt, die im Rahmen der selbständigen künstlerischen Tätigkeit der Revisionswerberin angefallenen Verluste würden die erzielten Einnahmen übersteigen. Bereits die Fixkosten würden die erzielten Einnahmen bei weitem übersteigen. Es hätten sich zudem eklatante Abweichungen zur vorgelegten Prognoserechnung ergeben, womit diese Tätigkeit als Liebhaberei iSd Paragraph eins, Absatz 2, Liebhabereiverordnung (LVO) einzustufen sei.

2

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ - teilweise nach Wiederaufnahme der jeweiligen Verfahren - entsprechende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2018.

3

Den gegen diese Bescheide erhobenen Beschwerden gab das Finanzamt - hinsichtlich der Einstufung der selbständigen künstlerischen Tätigkeit der Revisionswerberin als Liebhaberei - keine Folge, woraufhin die Revisionswerberin Vorlageanträge stellte.

4

Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht den Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2018 Folge und änderte diese zu Gunsten der Revisionswerberin ab. Den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2018 gab das Bundesfinanzgericht teilweise - in einem für das vorliegende Revisionsverfahren nicht relevanten Punkt - Folge und änderte die Bescheide entsprechend ab. Es sprach weiters aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei. Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht den Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2018 Folge und änderte diese zu Gunsten der Revisionswerberin ab. Den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2018 gab das Bundesfinanzgericht teilweise - in einem für das vorliegende Revisionsverfahren nicht relevanten Punkt - Folge und änderte die Bescheide entsprechend ab. Es sprach weiters aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht zulässig sei.

5

Das Bundesfinanzgericht führte zunächst aus, die Revisionswerberin sei - nach Abschluss mehrerer Hochschulstudien und Übernahme von Lehrverpflichtungen an verschiedenen Hochschulen im Ausland - seit dem Jahr 2002 Professorin für Fotografie an einer näher genannten (Kunst-)Universität. Daneben übe sie eine selbständige Tätigkeit als Künstlerin aus. Aus dieser Tätigkeit habe sie in den Jahren 2002 bis 2019 einen Gesamtverlust in Höhe von € 265.516,29 erzielt.

6

Die Revisionswerberin habe mehrere Stipendien und Preise erhalten und im Rahmen ihrer künstlerischen Tätigkeit an zahlreichen Einzel- und Gemeinschaftsausstellungen teilgenommen. Sie sei mit ihren Werken in etlichen Sammlungen im In- und Ausland vertreten gewesen.

7

Die von der Revisionswerberin im Zusammenhang mit ihrer selbständigen Tätigkeit angeschafften Arbeitsmittel (Bibliothek, Archiv, Fotoapparate) stünden im Rahmen der Lehrtätigkeit auch den Studierenden zur Verfügung, die sie bei der Produktion ihrer künstlerischen Projekte unterstützen würden. Die als Vorstufen für die großen fotografischen Projekte dienenden Konzeptionen und Zeichnungen entstünden im Atelier der Revisionswerberin und würden im Arbeitszimmer und in den Werkstätten (Dunkelkammer) an der Universität umgesetzt. Die Endfertigung, das Kaschieren und die Rahmung finde sowohl im Atelier als auch an der Universität statt.

8

In rechtlicher Hinsicht führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, es sei strittig, ob die künstlerische

Tätigkeit der Revisionswerberin als Liebhaberei einzustufen sei.

9

Die nichtselbständige Tätigkeit als Universitätsprofessorin und die selbständige künstlerische Tätigkeit würden - entgegen der Ansicht der Revisionswerberin - keine einheitliche Tätigkeit darstellen und zwar schon wegen der unterschiedlichen Einkunftsarten. Es handle sich dabei um zwei verschiedene Tätigkeiten, die lediglich dadurch verbunden seien, dass sie von der Revisionswerberin ausgeübt würden. Es treffe zu, dass die künstlerische Tätigkeit der Revisionswerberin bei der Bewerbung um eine Planstelle einer Professorin an der Universität Teil des Anforderungsprofils gewesen sei. Es werde auch nicht in Abrede gestellt, dass die Lehrtätigkeit der Revisionswerberin durch ihre langjährige Erfahrung als Künstlerin bestimmt sei. Dies mache diese Tätigkeiten jedoch nicht zu einer einheitlichen Betätigung. Trotz der Verwendung derselben Arbeitsmittel und Einbindung der Studierenden in das künstlerische Schaffen der Revisionswerberin handle es sich nach der Verkehrsauffassung bei einer Lehrtätigkeit, deren Kernbereich die Abhaltung der Lehrveranstaltungen sowie die Betreuung der Studierenden und die Prüfungstätigkeit bilden würden, und einer Tätigkeit als Künstler, bei der die Schaffung von Kunstwerken im Vordergrund stehe, um Betätigungen, die nicht notwendig gemeinsam ausgeübt würden. Nach der Verkehrsauffassung würden zwei getrennte Tätigkeiten vorliegen, die nicht als Einheit angesehen werden könnten.

10

Entgegen der Rechtsansicht des Finanzamtes sei die künstlerische Tätigkeit der Revisionswerberin nicht als Betätigung nach § 1 Abs. 2 LVO anzusehen, sondern als Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO, weil sie aufgrund ihrer Art, ihres Umfangs und ihrer Intensität den Rahmen einer typischen Betätigung nach § 1 Abs. 2 Z 2 LVO sprengte. Es könne nicht davon ausgegangen werden, dass die Revisionswerberin ihre selbständige künstlerische Tätigkeit nur aus im Bereich ihrer Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausüben würde. Vielmehr sei die Tätigkeit erwerbstypisch ausgeübt worden, womit dem Grunde nach vom Vorliegen einer Einkunftsquelle iSd § 1 Abs. 1 LVO auszugehen sei. Bei einer Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO könne gemäß § 6 LVO umsatzsteuerlich keine Liebhaberei vorliegen, womit der Beschwerde insoweit Folge zu geben sei. Entgegen der Rechtsansicht des Finanzamtes sei die künstlerische Tätigkeit der Revisionswerberin nicht als Betätigung nach Paragraph eins, Absatz 2, LVO anzusehen, sondern als Tätigkeit nach Paragraph eins, Absatz eins, LVO, weil sie aufgrund ihrer Art, ihres Umfangs und ihrer Intensität den Rahmen einer typischen Betätigung nach Paragraph eins, Absatz 2, Ziffer 2, LVO sprengte. Es könne nicht davon ausgegangen werden, dass die Revisionswerberin ihre selbständige künstlerische Tätigkeit nur aus im Bereich ihrer Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausüben würde. Vielmehr sei die Tätigkeit erwerbstypisch ausgeübt worden, womit dem Grunde nach vom Vorliegen einer Einkunftsquelle iSd Paragraph eins, Absatz eins, LVO auszugehen sei. Bei einer Betätigung nach Paragraph eins, Absatz eins, LVO könne gemäß Paragraph 6, LVO umsatzsteuerlich keine Liebhaberei vorliegen, womit der Beschwerde insoweit Folge zu geben sei.

11

Die bei dieser Tätigkeit zur Überprüfung des Vorliegens der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, durchzuführende Kriterienprüfung gemäß § 2 Abs. 1 LVO habe ergeben, dass über einen Zeitraum von 18 Jahren ein Verlust von € 265.516,29 erzielt worden sei. Unter Berücksichtigung des - außerhalb des verfahrensgegenständlichen Zeitraums liegenden - Jahres 2020 ergebe sich sogar ein Gesamtverlust von € 281.673,29. Mit Ausnahme der Jahre 2009 und 2019, in denen geringe positive Einkünfte erzielt worden seien, seien trotz gelegentlicher Einnahmen aus Verkäufen jährlich hohe Verluste aus der künstlerischen Tätigkeit entstanden. Die Gegenüberstellung der Verluste mit den Gewinnen zeige, dass ein „Gesamtgewinn“ in Höhe von € 8.984,88 und ein „Gesamtverlust“ von € 256.531,41 (bzw. von € 272.688,41 bei Einbeziehung des Jahres 2020) erzielt worden seien. Die bei dieser Tätigkeit zur Überprüfung des Vorliegens der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, durchzuführende Kriterienprüfung gemäß Paragraph 2, Absatz eins, LVO habe ergeben, dass über einen Zeitraum von 18 Jahren ein Verlust von € 265.516,29 erzielt worden sei. Unter Berücksichtigung des - außerhalb des verfahrensgegenständlichen Zeitraums liegenden - Jahres 2020 ergebe sich sogar ein Gesamtverlust von € 281.673,29. Mit Ausnahme der Jahre 2009 und 2019, in denen geringe positive Einkünfte erzielt worden seien, seien trotz gelegentlicher Einnahmen aus Verkäufen jährlich hohe Verluste aus der künstlerischen Tätigkeit entstanden. Die Gegenüberstellung der Verluste mit den Gewinnen zeige, dass ein „Gesamtgewinn“ in Höhe von € 8.984,88 und ein „Gesamtverlust“ von € 256.531,41 (bzw. von € 272.688,41 bei Einbeziehung des Jahres 2020) erzielt worden seien.

12

Konkrete Ursachen für die Verluste im Verhältnis zu vergleichbaren Betätigungen seien nach der Aktenlage nicht

feststellbar. Aussagen darüber seien aber aufgrund der Besonderheit der künstlerischen Tätigkeit faktisch nicht möglich. Tatsache sei, dass die Arbeiten der Revisionswerberin am Kunstmarkt nicht primär von Privatpersonen, sondern von Institutionen nachgefragt seien.

13

Ein marktgerechtes Verhalten sei im Hinblick auf die Besonderheit der künstlerischen Tätigkeit - aufgrund des besonderen Anspruchs künstlerischen Schaffens - nur eingeschränkt möglich. Festzuhalten sei, dass die Revisionswerberin ihre Exponate in Ausstellungen und Sammlungen sowie auf einer eigenen Homepage im Internet präsentiere. Die Revisionswerberin habe nicht versucht, ihr künstlerisches Angebot durch „kleinere und besser verkäufliche“ Werke einer breiteren Konsumentenschicht zugänglich zu machen, um kommerzielle Erfolge zu erzielen. Die jahre- bzw. jahrzehntelange Herstellung von Objekten ohne Rücksicht auf den Absatz stelle sich offensichtlich als ein Produzieren für Ausstellungen dar.

14

Strukturverbessernde Maßnahmen zur Optimierung der Ertragslage könnten nicht festgestellt werden. Inwieweit die Teilnahme an Ausstellungen als „Maßnahme“ zur Verbesserung der Einkünftsituation beitragen solle, sei nicht ersichtlich, weil die Revisionswerberin seit Beginn ihrer selbständigen Tätigkeit in Ausstellungen und Sammlungen vertreten sei, ohne dass sich diese berufstypische Vermarktung auf die Ertragslage ausgewirkt habe. Andere Maßnahmen, die darauf ausgerichtet seien, die Erträge zu erhöhen bzw. die Aufwendungen zu verringern, seien von der Revisionswerberin nicht genannt worden.

15

Bestimmende Triebfeder der Revisionswerberin sei zweifellos, ihre Exponate in Ausstellungen zu präsentieren. Eine Gewinnerzielungsabsicht trete dahinter zurück. Das Vorhandensein einer anderen, ihre Existenzgrundlage sichernden Einkunftsquelle - der Tätigkeit als Universitätsprofessorin - komme ihr dabei entgegen.

16

In Anbetracht dessen, dass die Revisionswerberin über einen Zeitraum von nunmehr bereits 18 Jahren - mit Ausnahme der Jahre 2009 und 2019 - nur Verluste erwirtschaftet habe, und angesichts des festgestellten Gesamtverlustes könne nicht davon ausgegangen werden, dass in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtgewinn erzielt werde. Gesamthaft betrachtet sei bei Würdigung aller Umstände nicht vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen.

17

Im Hinblick auf die bereits seit den 80er Jahren ausgeübte künstlerische Tätigkeit sei ein Anlaufzeitraum nicht zu berücksichtigen.

18

Zu prüfen sei weiters, ob ein Anwendungsfall des § 1 Abs. 3 LVO vorliege. Zu prüfen sei weiters, ob ein Anwendungsfall des Paragraph eins, Absatz 3, LVO vorliege.

19

Die künstlerische Tätigkeit sei nicht geeignet, die Gesamtrentabilität der nichtselbständigen Tätigkeit als Universitätsprofessorin zu steigern, weil sie keinerlei Auswirkung auf diese Tätigkeit habe. Die im verfahrensgegenständlichen Zeitraum eingetretene Steigerung der nichtselbständigen Einkünfte hänge mit dem zunehmenden Dienstal der Revisionswerberin zusammen und nicht mit der behaupteten Fortentwicklung der künstlerischen Tätigkeit. Die Revisionswerberin habe auch nicht glaubhaft darlegen können, dass die verlustbringende Tätigkeit aus Gründen der Marktpräsenz aufrechterhalten werde. Eine wirtschaftliche Verflechtung im Sinne einer Abhängigkeit oder einer Wechselwirkung würden ebenfalls nicht vorliegen.

20

Es sei zutreffend, dass der Revisionswerberin bei der Bewerbung um die Planstelle einer Professorin auf Grund der Stellenbeschreibung ihre künstlerische Tätigkeit zugutegekommen sei. Es werde auch nicht in Abrede gestellt, dass seitens der Universität auch nach erfolgter Ernennung von der Revisionswerberin erwartet worden sei, sich weiterhin künstlerisch zu betätigen. Eine diesbezügliche Verpflichtung könne der Stellenbeschreibung aber nicht entnommen werden. Eine Verpflichtung, den Anforderungen des Universitätsgesetzes - wonach die Revisionswerberin als Universitätsprofessorin für die Forschung oder die Entwicklung und Erschließung der Künste verantwortlich sei - durch Ausübung einer selbständigen Tätigkeit gerecht zu werden, bestehe auch nicht.

21

Gegen dieses Erkenntnis, soweit es die Einkommensteuer betrifft, richtet sich die vorliegende außerordentliche

Revision. In dem vom Verwaltungsgerichtshof eingeleiteten Vorverfahren hat die belangte Behörde keine Revisionsbeantwortung erstattet.

22

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat erwogen: Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem gemäß Paragraph 12, Absatz eins, Ziffer 2, VwGG gebildeten Senat erwogen:

23

Die Revision macht geltend, das Bundesfinanzgericht habe zu Unrecht das Vorliegen der Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 LVO verneint. Die Revision macht geltend, das Bundesfinanzgericht habe zu Unrecht das Vorliegen der Voraussetzungen des Paragraph eins, Absatz 3, LVO verneint.

24

Diesem Vorbringen ist zunächst entgegenzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht die Anwendbarkeit des § 1 Abs. 3 LVO nicht deshalb verneint hat, weil es die von der Revisionswerberin ausgeübte nichtselbständige Tätigkeit von vornherein nicht als (weitere) Einheit iSd § 1 Abs. 1 letzter Satz LVO, die gemäß § 1 Abs. 3 LVO mit der verlustbringenden selbständigen künstlerischen Tätigkeit der Revisionswerberin (als gesonderte Einheit) im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen könnte, angesehen hat. Vielmehr ist das Bundesfinanzgericht mit näherer Begründung davon ausgegangen, dass im konkreten Fall ein wirtschaftlicher Zusammenhang der beiden Tätigkeiten im Hinblick auf die in § 1 Abs. 3 LVO genannten Voraussetzungen - Aufrechterhaltung der verlustbringenden Tätigkeit aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung - nicht gegeben sei, zumal ein nur mittelbarer Zusammenhang nicht ausreiche (vgl. dazu VwGH 18.12.2008, 2006/15/0011). Diesem Vorbringen ist zunächst entgegenzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht die Anwendbarkeit des Paragraph eins, Absatz 3, LVO nicht deshalb verneint hat, weil es die von der Revisionswerberin ausgeübte nichtselbständige Tätigkeit von vornherein nicht als (weitere) Einheit iSd Paragraph eins, Absatz eins, letzter Satz LVO, die gemäß Paragraph eins, Absatz 3, LVO mit der verlustbringenden selbständigen künstlerischen Tätigkeit der Revisionswerberin (als gesonderte Einheit) im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen könnte, angesehen hat. Vielmehr ist das Bundesfinanzgericht mit näherer Begründung davon ausgegangen, dass im konkreten Fall ein wirtschaftlicher Zusammenhang der beiden Tätigkeiten im Hinblick auf die in Paragraph eins, Absatz 3, LVO genannten Voraussetzungen - Aufrechterhaltung der verlustbringenden Tätigkeit aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung - nicht gegeben sei, zumal ein nur mittelbarer Zusammenhang nicht ausreiche vergleiche , dazu VwGH 18.12.2008, 2006/15/0011).

25

Die Frage, ob ein wirtschaftlicher Zusammenhang iSd § 1 Abs. 3 LVO zwischen einer verlustbringenden Tätigkeit iSd § 1 Abs. 1 letzter Satz LVO und einer anderen Tätigkeit, die als gesonderte Einheit (ebenfalls iSd § 1 Abs. 1 letzter Satz LVO) anzusehen ist, besteht, ist - ebenso wie die Fragen, ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, auf Dauer Einnahmenüberschüsse zu erzielen (vgl. VwGH 27.11.2017, Ro 2016/15/0007, mwN) bzw. wenn ja, wann diese Überschüsse erzielt werden (vgl. VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0042; 29.3.2017, Ra 2015/15/0073; 24.5.2012, 2009/15/0075), sowie, ob die subjektive Einstellung des Abgabepflichtigen auf Gewinnerzielung gerichtet ist (vgl. VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0069, mwN) - eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage. Die Beantwortung dieser Frage durch das Verwaltungsgericht unterliegt der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof nur insoweit, als das Ausreichen der Sachverhaltsermittlungen und die Übereinstimmung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut zu prüfen ist (vgl. etwa VwGH 14.2.2023, Ra 2020/13/0007; 13.12.2021, Ra 2019/13/0123, jeweils mwN). Der - an sich nur zur Rechtskontrolle berufene - Verwaltungsgerichtshof ist auch nicht berechtigt, eine Beweiswürdigung des Verwaltungsgerichtes auf ihre Richtigkeit hin zu beurteilen, das heißt, sie mit der Begründung zu verwerfen, dass auch ein anderer Ablauf der Ereignisse bzw. ein anderer Sachverhalt schlüssig begründbar wäre (vgl. VwGH 19.1.2024, Ra 2022/15/0091, mwN). Die Frage, ob ein wirtschaftlicher Zusammenhang iSd Paragraph eins, Absatz 3, LVO zwischen einer verlustbringenden Tätigkeit iSd Paragraph eins, Absatz eins, letzter Satz LVO und einer anderen Tätigkeit, die als gesonderte Einheit (ebenfalls iSd Paragraph eins, Absatz eins, letzter Satz LVO) anzusehen ist, besteht, ist - ebenso wie die Fragen, ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, auf Dauer Einnahmenüberschüsse zu erzielen vergleiche , VwGH 27.11.2017, Ro 2016/15/0007, mwN) bzw. wenn ja, wann diese Überschüsse erzielt werden vergleiche , VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0042; 29.3.2017, Ra 2015/15/0073; 24.5.2012, 2009/15/0075), sowie, ob die subjektive Einstellung des Abgabepflichtigen auf Gewinnerzielung gerichtet ist vergleiche , VwGH 14.9.2017,

Ra 2016/15/0069, mwN) - eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage. Die Beantwortung dieser Frage durch das Verwaltungsgericht unterliegt der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof nur insoweit, als das Ausreichen der Sachverhaltsermittlungen und die Übereinstimmung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut zu prüfen ist vergleiche , etwa VwGH 14.2.2023, Ra 2020/13/0007; 13.12.2021, Ra 2019/13/0123, jeweils mwN). Der - an sich nur zur Rechtskontrolle berufene - Verwaltungsgerichtshof ist auch nicht berechtigt, eine Beweiswürdigung des Verwaltungsgerichtes auf ihre Richtigkeit hin zu beurteilen, das heißt, sie mit der Begründung zu verwerfen, dass auch ein anderer Ablauf der Ereignisse bzw. ein anderer Sachverhalt schlüssig begründbar wäre vergleiche , VwGH 19.1.2024, Ra 2022/15/0091, mwN).

26

Im vorliegenden Fall hat das Bundesfinanzgericht - nach Auseinandersetzung mit den in § 1 Abs. 3 LVO genannten Kriterien - unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalls die Beurteilung getroffen, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der selbständigen künstlerischen Tätigkeit und der nichtselbständigen Tätigkeit der Revisionswerberin nicht gegeben sei. Gegen diese Beweiswürdigung des Bundesfinanzgerichtes wendet sich die Revisionswerberin nicht. Im vorliegenden Fall hat das Bundesfinanzgericht - nach Auseinandersetzung mit den in Paragraph eins, Absatz 3, LVO genannten Kriterien - unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalls die Beurteilung getroffen, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der selbständigen künstlerischen Tätigkeit und der nichtselbständigen Tätigkeit der Revisionswerberin nicht gegeben sei. Gegen diese Beweiswürdigung des Bundesfinanzgerichtes wendet sich die Revisionswerberin nicht.

27

Was den Beurteilungszeitraum betrifft, ist zunächst anzumerken, dass die Frage, ob eine Betätigung iSd § 1 Abs. 1 LVO, bei der Verluste anfallen, durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erzielen, insbesondere anhand der in § 2 Abs. 1 LVO aufgezählten Umstände zu beurteilen ist. Dabei kommt dem in § 2 Abs. 1 Z 6 LVO genannten Kriterium - Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen - besondere Bedeutung zu (vgl. VwGH 20.2.2024, Ra 2022/15/0026, mwN). Wie lange die (vorübergehende) Fortsetzung einer an sich aussichtslosen Tätigkeit noch als wirtschaftlich vernünftige Reaktion angesehen werden kann, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen (vgl. VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0073, mwN). Was den Beurteilungszeitraum betrifft, ist zunächst anzumerken, dass die Frage, ob eine Betätigung iSd Paragraph eins, Absatz eins, LVO, bei der Verluste anfallen, durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erzielen, insbesondere anhand der in Paragraph 2, Absatz eins, LVO aufgezählten Umstände zu beurteilen ist. Dabei kommt dem in Paragraph 2, Absatz eins, Ziffer 6, LVO genannten Kriterium - Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen - besondere Bedeutung zu vergleiche , VwGH 20.2.2024, Ra 2022/15/0026, mwN). Wie lange die (vorübergehende) Fortsetzung einer an sich aussichtslosen Tätigkeit noch als wirtschaftlich vernünftige Reaktion angesehen werden kann, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen vergleiche , VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0073, mwN).

28

Das Bundesfinanzgericht hat im angefochtenen Erkenntnis den Zeitraum seit dem Jahr 2002 seiner Beurteilung zugrunde gelegt und sich dabei mit den unter die Kriterien nach § 2 Abs. 1 LVO fallenden Umständen auseinandergesetzt. Es ist sodann zum Ergebnis gekommen, dass die erforderliche Gewinnerzielungsabsicht - nicht zuletzt deshalb, weil geeignete strukturverbessernde Maßnahmen zur Optimierung der Ertragslage weder festgestellt werden könnten, noch von der Revisionswerberin behauptet worden seien - nicht vorliegt, weshalb die Betätigung im verfahrensgegenständlichen Zeitraum (somit in den Jahren 2012 bis 2018) als Liebhaberei anzusehen ist. Dass die in diesem Zusammenhang vorgenommene Beweiswürdigung unschlüssig oder unvertretbar wäre, ist nicht erkennbar (vgl. dazu etwa VwGH 3.7.2024, Ra 2024/15/0043, mwN). Das Bundesfinanzgericht hat im angefochtenen Erkenntnis den Zeitraum seit dem Jahr 2002 seiner Beurteilung zugrunde gelegt und sich dabei mit den unter die Kriterien nach Paragraph 2, Absatz eins, LVO fallenden Umständen auseinandergesetzt. Es ist sodann zum Ergebnis gekommen, dass die erforderliche Gewinnerzielungsabsicht - nicht zuletzt deshalb, weil geeignete strukturverbessernde Maßnahmen zur Optimierung der Ertragslage weder festgestellt werden könnten, noch von der Revisionswerberin behauptet worden seien - nicht vorliegt, weshalb die Betätigung im verfahrensgegenständlichen Zeitraum (somit in den Jahren 2012 bis 2018) als Liebhaberei anzusehen ist. Dass die in diesem Zusammenhang vorgenommene Beweiswürdigung unschlüssig oder unvertretbar wäre, ist nicht erkennbar vergleiche , dazu etwa VwGH 3.7.2024,

29

Die Revisionswerberin macht zudem geltend das Bundesfinanzgericht gehe in Abweichung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von einer Nichtabzugsfähigkeit der Verluste ab Ablauf des Anlaufzeitraumes gemäß § 2 Abs. 2 LVO aus, anstatt erst ab dem festzustellenden Zeitpunkt des tatsächlichen Wegfalls einer Gesamtgewinnerzielungsabsicht. Die Revisionswerberin macht zudem geltend das Bundesfinanzgericht gehe in Abweichung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von einer Nichtabzugsfähigkeit der Verluste ab Ablauf des Anlaufzeitraumes gemäß Paragraph 2, Absatz 2, LVO aus, anstatt erst ab dem festzustellenden Zeitpunkt des tatsächlichen Wegfalls einer Gesamtgewinnerzielungsabsicht.

30

Im vorliegenden Fall war - unter Berücksichtigung des Umfangs der Anfechtung - lediglich die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2018 Sache des Beschwerdeverfahrens. Das Bundesfinanzgericht hat dabei die Beurteilung getroffen, dass die selbständige künstlerische Tätigkeit der Revisionswerberin in den verfahrensgegenständlichen Jahren jedenfalls als Liebhaberei anzusehen sei. Im Hinblick darauf, dass die Revisionswerberin diese Tätigkeit bereits seit den 80er Jahren ausgeübt habe, ist das Bundesfinanzgericht davon ausgegangen, dass sowohl der Ablauf des Anlaufzeitraumes als auch der Wegfall der Gewinnerzielungsabsicht vor dem verfahrensgegenständlichen Zeitraum erfolgt seien. Gegenteiliges - somit insbesondere, dass der Wegfall der Gewinnerzielungsabsicht im verfahrensgegenständlichen Zeitraum erfolgt sei - behauptet die Revisionswerberin nicht. Vor diesem Hintergrund hat der genaue Zeitpunkt des Wegfalls der Gewinnerzielungsabsicht keine Relevanz für das gegenständliche Verfahren (vgl. dazu etwa VwGH 20.1.2021, Ra 2020/15/0050 bis 0052, wonach die Beurteilung, ob Liebhaberei vorliegt, eine für jeden Bemessungszeitraum zu lösende Rechtsfrage ist, wobei im Rahmen der Kriterienprüfung das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung zu legen ist). Im vorliegenden Fall war - unter Berücksichtigung des Umfangs der Anfechtung - lediglich die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2018 Sache des Beschwerdeverfahrens. Das Bundesfinanzgericht hat dabei die Beurteilung getroffen, dass die selbständige künstlerische Tätigkeit der Revisionswerberin in den verfahrensgegenständlichen Jahren jedenfalls als Liebhaberei anzusehen sei. Im Hinblick darauf, dass die Revisionswerberin diese Tätigkeit bereits seit den 80er Jahren ausgeübt habe, ist das Bundesfinanzgericht davon ausgegangen, dass sowohl der Ablauf des Anlaufzeitraumes als auch der Wegfall der Gewinnerzielungsabsicht vor dem verfahrensgegenständlichen Zeitraum erfolgt seien. Gegenteiliges - somit insbesondere, dass der Wegfall der Gewinnerzielungsabsicht im verfahrensgegenständlichen Zeitraum erfolgt sei - behauptet die Revisionswerberin nicht. Vor diesem Hintergrund hat der genaue Zeitpunkt des Wegfalls der Gewinnerzielungsabsicht keine Relevanz für das gegenständliche Verfahren vergleiche , dazu etwa VwGH 20.1.2021, Ra 2020/15/0050 bis 0052, wonach die Beurteilung, ob Liebhaberei vorliegt, eine für jeden Bemessungszeitraum zu lösende Rechtsfrage ist, wobei im Rahmen der Kriterienprüfung das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung zu legen ist).

31

Die Revisionswerberin macht abschließend geltend, das Bundesfinanzgericht habe zu Unrecht nicht über den „Eventualantrag“ - der Berücksichtigung der Aufwendungen als Werbungskosten - entschieden. Mit diesem Vorbringen ist sie im Recht.

32

Die Revisionswerberin hat in der Beschwerde vorgebracht, die Betriebsprüfung habe „die Werbungskosten den Betriebsausgaben zugeordnet“ und nicht untersucht, ob nicht - wenn schon eine Liebhabereitätigkeit unterstellt werde - aufgrund der „engen Verflechtung“ ihrer Tätigkeit als Professorin und ihrer selbständigen künstlerischen Tätigkeit die Ausgaben Werbungskosten darstellen würden. Sie hat zudem „in eventu“ die Berücksichtigung der angefallenen Verluste als Werbungskosten beantragt.

33

Das Bundesfinanzgericht hat im angefochtenen Erkenntnis in diesem Zusammenhang - dem Vorbringen der Revisionswerberin entsprechend - festgestellt, die von ihr angeschafften Arbeitsmittel (Bibliothek, Archiv, Fotoapparate) stünden im Rahmen ihrer Lehrtätigkeit auch den Studierenden zur Verfügung, die sie bei der Produktion ihrer künstlerischen Projekte teilweise unterstützen würden. Trotz dieser Feststellungen, die einen Veranlassungszusammenhang zwischen bestimmten Aufwendungen und der nichtselbständigen Tätigkeit der

Revisionswerberin indizieren, ist das Bundesfinanzgericht in seiner Beurteilung ohne nähere Begründung davon ausgegangen, sämtliche Aufwendungen seien ausschließlich der selbständigen künstlerischen Tätigkeit der Revisionswerberin zuzuordnen.

34

Da sich das Bundesfinanzgericht mit der möglichen Werbungskosteneigenschaft der geltend gemachten Aufwendungen nicht auseinandergesetzt hat, hat es das angefochtene Erkenntnis mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

35

Das angefochtene Erkenntnis war daher - im angefochtenen Umfang - gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. b und c VwGG aufzuheben. Das angefochtene Erkenntnis war daher - im angefochtenen Umfang - gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 3, Litera b, und c VwGG aufzuheben.

36

Für das fortgesetzte Verfahren ist darauf hinzuweisen, dass Aufwendungen nur dann als Werbungskosten eingestuft werden können, wenn sie durch eine auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtete Tätigkeit veranlasst sind (vgl. VwGH 2.5.2022, Ro 2021/13/0014, mwN). Aufwendungen, die mit mehreren Tätigkeiten im Zusammenhang stehen, sind entsprechend aufzuteilen, wobei die Aufteilung im Verhältnis der aus der jeweiligen Tätigkeit bezogenen Einnahmen erfolgen kann (vgl. VwGH 19.12.2013, 2010/15/0124, mwN). Der - allenfalls anteilige - Veranlassungszusammenhang mit einer von mehreren Tätigkeiten wird dabei auch dann nicht durchbrochen, wenn sich die betreffenden Aufwendungen bei dieser Tätigkeit im Ergebnis - etwa, weil die Tätigkeit als Liebhaberei eingestuft wird - steuerlich nicht auswirken können (vgl. etwa VwGH 21.12.2005, 2002/14/0148, zur Aufteilung von Aufwendungen für Fahrten zwischen der Wohnung und dem Tätigkeitort, an welchem Tätigkeiten in Zusammenhang mit einer nichtselbständigen und einer selbständigen Arbeit erbracht werden; vgl. zu alldem ausführlich Zorn/Stanek in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG20 § 16 Tz 11). Für das fortgesetzte Verfahren ist darauf hinzuweisen, dass Aufwendungen nur dann als Werbungskosten eingestuft werden können, wenn sie durch eine auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtete Tätigkeit veranlasst sind (vergleiche, VwGH 2.5.2022, Ro 2021/13/0014, mwN). Aufwendungen, die mit mehreren Tätigkeiten im Zusammenhang stehen, sind entsprechend aufzuteilen, wobei die Aufteilung im Verhältnis der aus der jeweiligen Tätigkeit bezogenen Einnahmen erfolgen kann (vergleiche, VwGH 19.12.2013, 2010/15/0124, mwN). Der - allenfalls anteilige - Veranlassungszusammenhang mit einer von mehreren Tätigkeiten wird dabei auch dann nicht durchbrochen, wenn sich die betreffenden Aufwendungen bei dieser Tätigkeit im Ergebnis - etwa, weil die Tätigkeit als Liebhaberei eingestuft wird - steuerlich nicht auswirken können (vergleiche, etwa VwGH 21.12.2005, 2002/14/0148, zur Aufteilung von Aufwendungen für Fahrten zwischen der Wohnung und dem Tätigkeitort, an welchem Tätigkeiten in Zusammenhang mit einer nichtselbständigen und einer selbständigen Arbeit erbracht werden; vergleiche, zu alldem ausführlich Zorn/Stanek in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG20 Paragraph 16, Tz 11).

37

Der Ausspruch über den Aufwendersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwendersatzverordnung 2014. Der Ausspruch über den Aufwendersatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwendersatzverordnung 2014.

Wien, am 17. Oktober 2024

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2024:RA2022130089.L00

Im RIS seit

12.11.2024

Zuletzt aktualisiert am

15.07.2025

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at