
Datum: 29.01.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 1849/97
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0129.6K1849.97.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob negative Einkünfte des Klägers aus seiner Betätigung als Kunstmaler steuerlich zu berücksichtigen oder aber als Liebhaberei zu behandeln sind.

2

Der Kläger studierte nach dem Abitur Kunst in Köln und Paris und ist seitdem selbständig künstlerisch tätig. Bereits in 1960 beteiligte er sich an Gruppenausstellungen, im Jahre 1966 hatte er seine erste Einzelausstellung in München. Bis 1997 hatte er über 140 in- und ausländische Ausstellungen (u.a. in San Francisco, Brüssel, Stockholm, Antwerpen, Rom). Von 1963 bis 1968 arbeitete er mehrere Monate im Jahr mit Salvador Dali. Im Jahre 1973 erhielt er den "...- Preis", den großen Kunstpreis der Städte Rom und Köln. In dem Buch ... ist der Kläger als einer der 100 berühmtesten Maler Deutschlands aufgeführt. In allen wichtigen Zeitungen war er Gegenstand von Kunstkritiken. Über ihn erschienen zahlreiche Publikationen. In den Kulturprogrammen des Fernsehens war er mehrfach Thema und Gast.

3

Der Kläger erzielte in den Jahren 1976 bis 1993 aus seiner künstlerischen Tätigkeit folgende Einkünfte:

4

Betriebseinnahme Betriebsausgaben Gewinn/Verlust

5

1976: ? ? ./ 16.182 DM

6

1977: ? ? ./ 21.857 DM

7

1978: 18.445 DM 9.179 DM + 9.266 DM

8

1979: 3.104 DM 11.707 DM ./ 8.603 DM

9

1980: 2.105 DM 10.897 DM ./.	8.792 DM	10
1981: 18.615 DM 15.713 DM + 2.902 DM		11
1982: 7.028 DM 16.626 DM ./.	9.598 DM	12
1983: 25.696 DM 20.301 DM + 5.395 DM		13
1984: 7.311 DM 20.402 DM ./.	13.090 DM	14
1985: 12.884 DM 36.450 DM ./.	23.567 DM	15
1986: 3.182 DM 19.364 DM ./.	16.182 DM	16
1987: 2.194 DM 24.052 DM ./.	21.858 DM	17
1988: 2.335 DM 22.957 DM ./.	20.622 DM	18
1989: 24.780 DM 27.565 DM ./.	2.785 DM	19
1990: 12.997 DM 21.412 DM ./.	8.416 DM	20
1991: 14.162 DM 39.287 DM ./.	25.126 DM	21
1992: 17.260 DM 24.680 DM ./.	7.419 DM	22
1993: 11.618 DM 20.673 DM ./.	9.055 DM	23

Für das Streitjahr 1994 hat der Kläger Einnahmen von 12.919 DM erklärt. Sie entfallen im wesentlichen auf den Verkauf von Bildern (11.000 DM). Die geltend gemachten Betriebsausgaben von 23.521 DM bestehen überwiegend aus Raumkosten, Ausstellungskosten und Zeichenmaterial. Die erklärten Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit betragen in 1994 mithin ./.

10.601 DM.

Der Kläger ist verheiratet. Seine Ehefrau, mit der er zusammen zur Einkommensteuer (ESt) veranlagt wird, bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als Pharmazeutin. Im Streitjahr betrug ihr Bruttoarbeitslohn 101.665 DM.

Bei Durchführung der ESt-Veranlagung 1994 erkannte der Beklagte (FA) die erklärten Verluste nicht an: Es sei über einen Zeitraum von nunmehr 19 Jahren nicht gelungen, einen Totalgewinn zu erzielen. Gewinne könnten auch für die Zukunft nicht erwartet werden. Es mangle somit an der Gewinnerzielungsabsicht. Die künstlerische Tätigkeit werde daher als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei qualifiziert (ESt-Bescheid vom 29.11.1995).

Den hiergegen eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 24.02.1997 als unbegründet zurück: Da der Kläger seit einer "Anlaufphase" von 19 Jahren weitgehend nur Verluste in einer Gesamthöhe von rd. 175.000 DM erzielt habe, müßte er diesen Verlust erst einmal ausgleichen, um letztlich zu einem Überschuß zu gelangen. Dies sei aufgrund der besonderen Umstände des Streitfalles nicht zu erwarten. Auch sei zu berücksichtigen, daß sich der Kläger die Verluste habe "leisten" können. Da seine Ehefrau aufgrund ihrer gut bezahlten Tätigkeit als Pharmazeutin in der Lage sei, die Kosten für den Unterhalt zu bestreiten, bestehe für ihn kein Anlaß, seine Tätigkeit aufzugeben. Außerdem würden sich die Verluste steuermindernd auswirken.

Mit der hiergegen erhobenen Klage verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. Allein aus dem bisher erzielten Gesamtverlust auf eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht zu schließen, sei verfehlt. Gerade bei einem Künstler müßten noch andere Umstände dazutreten, um seine künstlerische Tätigkeit als steuerrechtlich nicht relevante Liebhaberei zu qualifizieren. Eine schematische Betrachtung, wie sie das FA vornehme, gehe an dem jeweiligen konkreten Lebenssachverhalt vorbei. Bei dem hohen zeitlichen und finanziellen Aufwand, den der Kläger betreibe, um seine Bilder zu verkaufen, könne von einer privaten Neigung nicht gesprochen werden. Leider, so zeige die Erfahrung, stelle sich der berufliche Erfolg bei der überwiegenden Anzahl der Künstler erst im Alter oder sogar erst nach dem Ableben ein. Der Kläger sei in den letzten Jahren zunehmend bekannt geworden. Seine Bemühungen zeigten jetzt erste Früchte, wie die positive Entwicklung der Bilderverkäufe in den letzten Jahren bewiesen. So habe er die Jahre 1995 bis 2000 mit folgenden Gewinnen abgeschlossen: ...

Aufgrund seines nunmehr erreichten Bekanntheitsgrades sowie des Wechsels des Galeristen sei damit zu rechnen, daß auch künftig Gewinne erzielt würden. Hinzu komme, daß er seine Thematik geändert habe: Die ...thematik sei nicht mehr Gegenstand seiner Bilder. Er habe sich nunmehr gefälligeren Themen zugewandt, die sich erfahrungsgemäß leichter verkaufen ließen. 29

Bereits Ende 1999 würde sich nur noch ein Gesamtverlust von 15.592 DM ergeben, wenn alle Gelder aus den bis dahin verkauften Bildern eingingen. Allein dies zeige, daß ein Gesamtverlust offensichtlich nicht zu erwarten sei. Die Tätigkeit des Klägers werde im Gegenteil künftig zu Gewinnen und damit zu einem positiven Gesamtergebnis führen. Verluste würde es nicht mehr geben. 30

Im einzelnen wird auf die Schriftsätze des Klägers vom 24.04.1997, 28.04.1997, 29.04.1997, 07.07.1997, 03.02.1998, 14.04.1998, 12.05.1999, 09.06.1999, 27.09.1999, 29.11.1999, 22.08.2000 und 01.10.2001 verwiesen. 31

Der Kläger beantragt, 32

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 24.02.1997 und 33

des ESt-Bescheides 1994 vom 29.11.1995 den ESt-Bescheid 1994 34

dahingehend zu ändern, daß die in 1994 geltend gemachten 35

Verluste aus freiberuflicher Tätigkeit in Höhe von 10.601 DM 36

berücksichtigt werden. 37

Das FA beantragt, 38

die Klage abzuweisen. 39

Das Problem der Vermarktbarkeit der "Ware" Kunst sei bekannt. Gleichwohl müßten sich jedoch auch Künstler kritisch fragen lassen, ob sie tatsächlich aufgrund der bekanntermaßen schlechten wirtschaftlichen Erfolgsaussichten dieser Sparte ihre Tätigkeit dennoch in der Absicht aufnehmen und ausüben, einen Gewinn hiermit zu erzielen oder ob nicht vielmehr andere - private, steuerlich jedenfalls unerhebliche - Gründe hierfür ausschlaggebend waren und sind. Komme dann noch, wie hier, eine von 1976 bis 1994 andauernde Verlustphase hinzu (unterbrochen nur durch die Jahre 1978, 1981 und 1983), so verstärke sich jedenfalls die Frage, warum diese Verlusttätigkeit auch nach dieser Anzahl von überwiegend 40

verlustbringenden Anlaufjahren immer noch weiter ausgeübt worden sei. Auffallend sei, daß der Kläger trotz der andauernden schlechten Ertragslage sein Verhalten nicht umgestellt habe, um diese Situation zu verbessern. Aus der weiteren Fortsetzung der verlustbringenden Tätigkeit müsse dann der Schluß gezogen werden, daß der Künstler fortan nicht mehr zur Gewinnerzielung, sondern nur noch aus persönlichen Gründen tätig sei.

Unter Berücksichtigung der Gewinnermittlung für das Jahr 2000 ergebe sich z.Z. ein Gesamtverlust von 65.000 DM. Ob langfristig ein Totalgewinn zu erzielen sei, könne z.Z. nicht beurteilt werden. Es werde daher vorgeschlagen, die Ergebnisse bis zum Jahre 2005 abzuwarten, um eine endgültige Entscheidung treffen zu können. 41

Im einzelnen wird auf die Schriftsätze vom 15.05.1997, 05.06.1997, 31.03.1998, 11.05.1999, 01.09.1999, 27.10.1999 und 24.10.2001 verwiesen. 42

Entscheidungsgründe: 43

Die Klage ist begründet. 44

Der Kläger erzielte im Streitjahr Einkünfte aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG. Entgegen der Auffassung des FA beabsichtigte der Kläger, aus dieser Tätigkeit Gewinne zu erzielen und sie nicht als Liebhaberei zu betreiben. Der geltend gemachte Verlust ist deshalb bei seiner Veranlagung zur ESt 1994 anzusetzen. 45

Die Absicht, Gewinne zu erzielen, ist eine innere Tatsache, die nicht aus verbalen Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen, sondern nur anhand äußerer Merkmale beurteilt werden kann (BFH-Urteil vom 15. Nov. 1984 IV R 139/81, BStBl II 1985, 205). Es ist deshalb im Einzelfall anhand objektiver Umstände zu prüfen, ob diese Absicht vorliegt oder fehlt (BFH-Urteil vom 28. Nov. 1985 IV R 178/83, BStBl II 1986, 293). Dabei schließen mehrere Verlustjahre allein die Gewinnerzielungsabsicht nicht aus. Entscheidend ist, ob ihre Tätigkeit auf Dauer dazu geeignet und bestimmt ist, Gewinne zu erzielen. 46

Gerade bei Künstlern lassen sich positive Einkünfte vielfach erst nach einer längeren Anlaufzeit erzielen (BFH-Urteil vom 23. Mai 1985 IV R 84/82, BStBl II 1985, 515). Deshalb läßt sich allein aus der Tatsache einer über mehrere Jahre anhaltenden Verlusterzielung nicht schließen, es fehle an einer Gewinnerzielungsabsicht. Bei längeren, über die Anlaufzeit hinaus andauernden Verlustperioden müssen vielmehr weitere Umstände hinzukommen, die die Feststellung erlauben, der Künstler habe die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen ausgeübt (BFH-Urteil vom 25. Juni 1996 VIII R 28/94, BStBl II 1997, 202). 47

Nach diesen Grundsätzen hat sich der Kläger nach Überzeugung des Senats mit Gewinnerzielungsabsicht künstlerisch betätigt. Die Aufwendungen für die Ausübung seiner Malerei haben zwar im Streitjahr und den vorangegangenen 18 Jahren - bis auf die Jahre 1978, 1981, 1983 - die Einnahmen teilweise deutlich überstiegen und eine Unterdeckung von fast 175.000 DM verursacht. Damit liegt die Verlustperiode erheblich über den von der Rechtsprechung für den gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Bereich entwickelten Grundsätzen zur Liebhaberei, wonach acht oder mehr Verlustjahre grundsätzlich gegen eine Gewinnerzielungsabsicht sprechen (BFH-Urteil vom 22. Juli 1982 IV R 74/79, BStBl II 1983, 2). Diese Grundsätze lassen sich jedoch auf den Streitfall nur eingeschränkt übertragen. Anders als bei einer gewerblichen Tätigkeit, bei der anhand der betrieblichen Gegebenheiten die wirtschaftliche Entwicklung halbwegs verläßlich prognostiziert werden kann, ist dies bei einem Künstler nicht möglich (ebenso FG Düsseldorf vom 6.11.1984, EFG 48

1985, 499). Denn Kunst ist keine Ware, deren Absatzchancen sich verlässlich abschätzen lassen. Der materielle Erfolg eines Kunstmalers stellt sich in der Regel erst ein, wenn er einen gewissen Bekanntheitsgrad erreicht hat und seine Werke auf eine entsprechende Resonanz in der kunstinteressierten Öffentlichkeit gestoßen sind. Deshalb ist auch das Merkmal, ob ein Betrieb nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten geeignet ist, auf Dauer gesehen nachhaltig Gewinne zu erzielen, bei der Abgrenzung der künstlerischen Tätigkeit i.S. des § 18 EStG zur Liebhaberei ungeeignet.

Eine überdurchschnittlich lange Verlustperiode - wie im Streitfall - kann jedenfalls dann als "Nicht-Liebhaberei" hingenommen werden, wenn die künftige Entwicklung erwarten läßt, daß die Verlustphase in eine anhaltende Gewinnphase wechselt und die begründete Aussicht besteht, daß in einem überschaubaren Zeitraum ein positives Gesamtergebnis erzielt wird. Hiervon ist vorliegend auszugehen. 49

Der Kläger hat nachgewiesen, daß er in den auf das Streitjahr folgenden sechs Jahren (1995 bis 2000) nur noch Gewinne - in teilweise ansehnlicher Höhe - erzielt hat. Damit hat er den im Streitjahr noch bestehenden erheblichen Gesamtverlust von ... DM auf rund ... DM vermindert und aufgezeigt, daß durch weitere - und auch zu erwartende - Gewinnjahre nicht nur die Verluste ausgeglichen werden können, sondern in einem überschaubaren Zeitraum sogar ein Totalgewinn erreicht werden kann. Daß diese Erwartung auch wahrscheinlich ist, läßt sich durch mehrere Umstände belegen: Der Kläger ist inzwischen zu einem anerkannten und angesehenen Künstler aufgestiegen. Er gehört zu den 100 berühmtesten Maler Deutschlands. Diesen Namen hat er sich nicht zuletzt durch die hohe Zahl von Einzel- und Gruppenausstellungen im In- und Ausland seit 40 Jahren erworben. Allein diese künstlerischen Aktivitäten, die mit einem hohen zeitlichen wie finanziellen Aufwand verbunden sind, zeigen, daß sich der Kläger professionell und nicht nur - wie es das FA darzustellen versucht - hobbymäßig als Künstler betätigt. Außerdem hat er für Ausstellung und Verkauf seiner Bilder mehrere in- und ausländische Galerien beauftragt und mehrfach den Galeristen gewechselt und damit die professionelle Vermarktung seiner Werke bewiesen. Seine Gewinnerzielungsabsicht äußert sich schließlich darin, daß er seinen Malstil geändert hat, um seine Bilder mit gängigeren Themen besser verkaufen zu können. Der Behauptung des FA, der Kläger habe trotz anhaltender schlechter Ertragslage "sein Verhalten nicht umgestellt", um seine finanzielle Situation zu verbessern, trifft demnach nicht zu. Das Gegenteil ist der Fall. 50

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung. 51