

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Vertr*** Steuerberatung GmbH & Co KG, ***VertrAdr***, über die Beschwerde vom 24. August 2017 sowie über die Beschwerde vom 13. September 2018 gegen die Bescheide des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich, DSt ***1***), vom 2. August 2017 und vom 10. Oktober 2018 betreffend Einkommensteuer 2016 und Einkommenssteuer 2017 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
- II. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der weiterhin vorläufig festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang

In der Einkommensteuererklärung für 2016 machte der BF bei den Einkünften aus selbstständiger Arbeit Verluste aus seiner Tätigkeit als Musiker im Ausmaß von € 13.627,97 geltend. Mit Bescheid vom 02.08.2017 veranlagte das FA den BF gemäß § 200 BAO vorläufig zur Einkommensteuer 2016, berücksichtigte den vom BF geltend gemachten Alleinverdienerabsetzbetrag nicht und setzte die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit mit € 0,00 an. Zur Begründung führte das FA an, dass im Hinblick auf die hohen Produktionskosten der CD und die hauptberufliche Tätigkeit im Bundesdienst die Entwicklung der Einnahmen als „Unterhaltungsmusik“ in den nächsten Jahren zu beobachten seien die Veranlagung erfolge aus diesem Grund vorläufig mit € 0,00.

Gegen diesen Bescheid erhob der BF durch seinen ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Beschwerde und führte dazu aus, dass der BF seit 2006 Musiker sei und bis in das Jahr 2016 kumuliert einen Überschuss erwirtschaftet habe. Er arbeite weiterhin als Musiker und für einen begrenzten Zeitraum als Lehrer in Karenzvertretung. Die Kosten für die Produktion einer CD im Jahr 2016 führten zunächst zu verringerten Einnahmen jedoch in weiterer Folge zu Einkünften aus dem Verkauf der CD. Zudem sei nicht begründet worden, warum die Kosten für Steuerberatung und die Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung nicht als Betriebsausgaben bzw. als Sonderausgaben anerkannt worden seien. In einer nicht in den Verwaltungsakten erliegenden E-Mail sei zudem eine Prognoserechnung für das Jahr 2017 vorgelegt worden, aus der sich ein Gewinn in Höhe von ca. € 3.000,00 ergebe.

Mit Ergänzungsersuchen vom 19.03.2018 ersuchte das FA den BF um Übermittlung des Jahresabschlusses für das Jahr 2017 und - falls vorhanden - um Unterlagen über die Einnahmen des Jahres 2018.

Dies beantwortete der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 03.05.2018 und führte darin aus, dass der BF im August 2017 ein Schreiben des FA erhalten habe, wonach sein Finanz-Online Zugang gesperrt werde, weil er nicht mehr als ständig Tätiger anzusehen sei. Darauf habe der BF ohne Rücksprache mit seiner steuerlichen Vertretung alle weiteren Auftritte und Termine abgesagt und seine Mitarbeiterin gekündigt. Daher weiche die EAR für 2017 von der Prognose ab. Diese EAR unterlegte der steuerliche Vertreter mit Ausgangsrechnungen der Jahre 2016 und 2017. Für 2018 hätten sich wiederum lukrative Aufträge eingestellt, die der BF mit Einnahmen von ca. € 10.000,00 veranschlagte.

Am 06.08.2018 wurde der BF niederschriftlich vom FA einvernommen, in der der BF im Wesentlichen ausführte, welche Tätigkeiten seine geringfügig beschäftigte Gattin ausgeübt habe.

In der Einkommensteuererklärung für 2017 machte der BF bei den Einkünften aus selbstständiger Arbeit wiederum Verluste aus seiner Tätigkeit als Musiker im Ausmaß von € 5.347,40 geltend. Mit Bescheid vom 17.08.2018 veranlagte das FA den BF gemäß § 200 BAO vorläufig zur Einkommensteuer 2017 und setzte die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit mit € 0,00 an. Zur Begründung verwies das FA auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides für 2016.

Auch gegen diesen Bescheid erhob der BF durch seinen ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Beschwerde, verwies auf die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 und monierte nochmals, dass wiederum die Steuerberatungskosten bzw. die Beiträge an die gewerbliche Sozialversicherung nicht als Betriebsausgaben bzw. als Sonderausgaben berücksichtigt worden seien.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 09.10.2018 wies das FA die Beschwerden gegen die Einkommensteuer 2016 und 2017 als unbegründet ab und begründete dies im Wesentlichen

damit, dass der BF sich mehr oder weniger ausschließlich gelegentlichen Auftritten bei Feiern widmen wolle, seitdem er als Musiklehrer arbeite. Dies sei jedoch auf eine in der privaten Lebensführung begründete Neigung zur Musik und zum Auftreten vor Publikum zurückzuführen. Ebenso sei die Anzahl der verkauften CDs vernachlässigbar, da diese ausschließlich bei Auftritten verkauft werden würden.

Darauf beantragte der BF durch seinen ausgewiesenen Vertreter fristgerecht die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht.

2. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der im Folgenden geschilderte, der Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt ergibt sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens, insbesondere aus den vom BF selbst vorgelegten Unterlagen und Aussagen.

Der Bf war von 2006 bis einschließlich Ende 2014 hauptberuflich als Musiker tätig. Seine Einnahmen setzten sich aus Auftritten bei Hochzeiten und Feiern sowie dem Erstellen von Notensätzen (Liederheften) zusammen. Ende 2014 nahm der Bf eine Vollzeitanstellung beim Bund als Musiklehrer in Karenzvertretung an, die vorläufig bis Ende August 2017 befristet war, weshalb er seine Musikertätigkeit nur noch eingeschränkt ausübte.

Von 2006 bis 2014 erwirtschaftete der Bf aus seiner Musikertätigkeit mit Ausnahme des Jahre 2010 durchgehend Gewinne, zwischen € 1.000,00 und € 17.000,00. Die als Karenzvertretung ausgeübte Tätigkeit des BF als Musikschullehrer war zunächst bis Ende August 2017 befristet. Der BF übte die Musikschullehrertätigkeit jedoch das ganze Jahr 2017 und darüber hinaus aus.

Im Jahr 2016 erzielte der BF weitaus überwiegend Einnahmen aus der Gestaltung und dem Verkauf von Liederbüchern, für die seine geringfügig beschäftigte Gattin Lektorentätigkeiten ausübte. Im Jahr 2016 produzierte der BF weiters die CD, „***2***“, die ihm für seine selbstständige Tätigkeit als Musiker, nach der aus der damaligen Sicht befristeten Musiklehrertätigkeit, ermöglichen sollte, *„im Arrangement Bereich sowie bei Lifeauftritten wieder Fuß fassen zu können“*. Für die Produktion der CD fielen Gesamtkosten von ca. € 5.500,00 an.

Im Jahr 2017 erzielte der BF neben Einnahmen aus der Gestaltung und dem Verkauf von Liederbüchern, für die seine geringfügig beschäftigte Gattin Lektorentätigkeiten ausübte, im Juli 2017 Einnahmen aus verschiedenen Auftritten i.H.v. € 2.600,00.

Aufgrund des ESt-Bescheides 2016 vom 02.08.2017 der die Musikertätigkeit als Liebhaberei bewertete, sagte der BF Auftritte und Termine ab August 2017 ab.

Im Jahr 2016 und 2017 war der BF Alleinverdiener und hatte zwei Kinder iSd § 106 EStG.

Dies ergibt sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens, insbesondere aus den vom BF selbst vorgelegten Unterlagen und Aussagen.

Der BF hat im Jahr 2018 Einnahmen als Notenschreiber in Höhe von € 4.640,00 erzielt. Dies ergibt sich aus der Vorhaltsbeantwortung des BF.

Der BF hat ab dem Jahr 2018 keine Steuerklärungen mehr abgegeben, Einkünfte aus selbstständiger Arbeit sind ab 2018 nicht in den Datenbanken der Finanzverwaltung erfasst. Dies ergibt sich aus dem elektronischen Steuerakt des BF.

2. Rechtsgrundlagen

1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 2 Abs. 3 lit. b EStG unterliegen der Einkommensteuer Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22).

Gemäß § 1 Abs. 1 der zu § 2 Abs. 3 EStG ergangenen Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. 1993/33, in der für die Streitjahre maßgebenden Fassung, BGBl. II 1999/15, liegen Einkünfte bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen und die nicht unter Abs. 2 der Verordnung fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 LVO ist bei Betätigungen, aus denen Verluste entstehen, Liebhaberei anzunehmen, wenn diese Tätigkeiten typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen, wenn bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste anfallen: Ausmaß und Entwicklung der Verluste, Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen, Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuß erzielt wird, marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen, marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung, Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

Ob eine Betätigung als Musiker (Künstler) insgesamt typisch erwerbswirtschaftlich ist oder ... einer besonderen in der Lebensführung begründete Neigung entspricht, ist im Einzelfall zu beurteilen (vgl. Jakom/Laudacher, EStG, 2020, § 2 Rz 233; UFS 23.05.2005, RV0443-G/02).

Bei der nebenberuflichen Ausübung einer Tätigkeit als Künstler (Musiker) kann – unabhängig von den persönlichen Verhältnissen – aufgrund der objektiven Gegebenheiten (Art und Umfang der Betätigung) eine typischerweise in der Lebensführung begründete Neigung vorliegen (UFS 23.05.2005, RV0443-G/02).

Im vorliegenden Fall erzielte der Bf im Zeitraum 2006 bis 2015 mit seiner hauptberuflichen Musikertätigkeit Einnahmen aus selbstständiger (künstlerischer) Arbeit gemäß § 22 EStG 1988, die auch gewinnträchtig war. Diese Tätigkeit war unbestrittenermaßen eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit im Sinn des § 1 Abs. 1 L-VO.

Strittig ist, ob in den hier strittigen verlustbringenden Jahren 2016 und 2017, in denen der BF Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988) als Musikschullehrer bezog und daher die Tätigkeit als selbstständiger Musiker zeitlich nur mehr eingeschränkt ausüben konnte, ein Wechsel zu einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 2 L-VO stattfand und der BF seine Musikertätigkeit nur mehr aus einer persönlichen Neigung heraus betrieb, ohne dass dabei die Gewinnerzielungsabsicht im Vordergrund stand.

Nach dem Verständnis des BFG ist das Handeln des BF in den Jahren 2016 und 2017 aus Sicht des damaligen Wissensstandes des BF zu beurteilen. Auch wenn sich dieser Zeitraum aufgrund der widersprüchlichen Aussagen des BF zu erzielbaren Einnahmen und der Aufgabe seiner Tätigkeit im Jahr 2017 zunächst noch einer endgültigen Beurteilung entzieht, hat es nach den vorliegenden Unterlagen die größere Wahrscheinlichkeit für sich, dass der BF 2016 und wohl auch noch 2017 zunächst davon ausgehen musste, dass seine Tätigkeit als Musiklehrer zeitlich befristet ist. Unter diesen Voraussetzungen erscheint es als eine wirtschaftlich nachvollziehbare Vorgehensweise, sich in diesen Jahren auf einen Neustart als selbstständig künstlerisch tätiger Musiker vorzubereiten. Die Erstellung einer CD, die bei künftigen Auftritten verkauft werden kann, hat unter diesem Aspekt eine große Wahrscheinlichkeit für sich, eine Maßnahme zur Vorbereitung dieser geplanten Rückkehr in die Selbstständigkeit zu sein. Diesen Aufwand aus einer rein persönlichen Neigung heraus zu betreiben erscheint mehr als nur unwahrscheinlich.

Gleiches gilt auch für die Beibehaltung der Tätigkeit als Notenschreiber, die der BF bereits in den Jahren zuvor ausgeübt hatte, und den Neubeginn mit Auftritten ab dem Sommer 2017, in dem die befristete Tätigkeit als Musiklehrer ursprünglich enden sollte. Auch die Kündigung seiner geringfügig beschäftigten Gattin in dem Zeitpunkt, als erkennbar war, dass die nicht-selbstständige Tätigkeit offenbar für einen längeren Zeitraum fortgesetzt werden wird und die Aussage, die Tätigkeit im Herbst 2017 einzustellen, weisen in die Richtung, dass der BF auf wirtschaftliche Veränderungen reagieren wollte und seine Tätigkeit – angepasst an das

vorhandene Zeitbudget - in kleinerem Umfang aber gewinnorientiert fortführen wollte bzw. diese selbständige Tätigkeit dann einstellte, als sie wirtschaftlich nicht mehr sinnvoll ausübbar erschien.

Hätte der BF seine Tätigkeit tatsächlich im August 2017 eingestellt, so hätte das BFG keinen Zweifel daran, dass es sich bei der selbständigen Tätigkeit durchgängig bis 2017 um eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit des BF im Sinne des § 1 Abs. 1 L-VO handelt. Der BF hat in diesem Zeitraum nach einer (zunächst als vorübergehend einzuschätzenden) Änderung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse ab dem Jahr 2015 zunächst Verbesserungsmaßnahmen bzw. Anpassungsmaßnahmen gesetzt, um seine selbstständige Tätigkeit (langfristig) weiterhin wirtschaftlich erfolgreich betreiben zu können und diese Tätigkeit eingestellt, als dieser wirtschaftliche Erfolg nicht mehr erreichbar war. Die Aufnahme einer weiteren (nichtselbstständigen) Tätigkeit bewirkt nicht automatisch, dass eine bisher erwerbswirtschaftlich ausgeübte Tätigkeit zu einer Liebhabereitätigkeit wird, vielmehr ist auf die Umstände des Einzelfalles abzustellen.

Diese Beurteilung hat auch trotz der widersprüchlichen Aussagen des BF zu weiteren Tätigkeiten als selbstständiger Musiker die größere Wahrscheinlichkeit für sich, als ein Übergang zu einer in persönlichen Neigungen zur Musik begründeten Weiterführung der selbstständigen Tätigkeit im Jahr 2016. Dieser kann aber aufgrund des Umfanges der fortgeführten Tätigkeit in den Folgejahren derzeit nicht endgültig ausgeschlossen werden.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiß, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewißheit zulässig.

Aufgrund der widersprüchlichen Aussagen des BF zur Einstellung bzw. der Fortführung seiner Tätigkeit und zum Umfang der zu erwartenden Einnahmen in den Jahren 2018, 2019 und 2020 kann derzeit aber noch nicht mit Sicherheit festgestellt werden, ob in den Jahren 2016 und 2017 eine Abgabepflicht vorliegt, da nicht klar ersichtlich ist, ob der BF in den Jahren 2016 2017 (und wohl auch 2018) nach Verbesserungsmaßnahmen der Ertragslage seines selbstständigen Unternehmens dieses nun an neue Gegebenheiten (künstlerische Tätigkeit neben einer nichtselbstständigen Tätigkeit) anpassen wollte, lediglich bestehende Aufträge abwickeln wollte oder der Grund für die Weiterführung der künstlerischen Tätigkeit eine der persönlichen Neigung zur Musik und gegebenenfalls zum Auftritt vor Publikum geschuldete Beibehaltung der Tätigkeit, ohne subjektives Ertragsstreben darstellt.

Daher sind die Verluste aus der selbstständigen Tätigkeit als Musiker in den Jahren 2016 und 2017 durch das BFG vorläufig anzuerkennen, die Festsetzung der Einkommensteuer ist unter

Berücksichtigung dieser Verluste entsprechend abzuändern, der AVAB war sowohl 2016 als auch 2017 (antragsgemäß) zu berücksichtigen.

2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das gegenständliche Erkenntnis beruht auf den oben zitierten gesetzlichen Bestimmungen und der dazu zitierten Judikatur. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Salzburg, am 30. August 2021