

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch smc Steirer Mika & Comp. Wirtschaftsprüfung Steuerberatung GmbH, Franz Josefskai 53/2/10, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 14. November 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 19. Oktober 2016 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012, 2013 und 2014, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) studierte an der Musikhochschule Wien und am Konservatorium der Stadt Wien klassisches Schlagwerk sowie Theorie und Komposition an der Jazz-Abteilung. Ein Jahr lang erhielt er in Ort, in den Vereinigten Staaten, eine Ausbildung in Marimba und Percussion.

Der Bf. ist als Musiker sowohl selbständig als auch nichtselbständig tätig. Er arbeite mit vielen namhaften österreichischen, aber auch international tätigen, Musikern zusammen, wie im österreichischen Musiklexikon und in der Wikipedia nachgelesen werden kann.

Im Rahmen der beim Bf. durchgeführten Betriebsprüfung, die Jahre 2010 bis 2014 betreffend, wurde die selbständige Tätigkeit als Musiker gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung (LVO) ab 2012 als Liebhaberei eingestuft.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 15.9.2016 wurde unter „TZ 1 Liebhaberei“ ausgeführt, dass gemäß Liebhabereiverordnung Liebhaberei bei Betätigungen anzunehmen sei, wenn Verluste aus Tätigkeiten entstehen, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind. Im gegebenen Fall gehe die Betriebsprüfung vom Vorliegen einer solchen aus, da der Bf. auch nichtselbständige Einkünfte aus der Tätigkeit als Musiker erzielt.

Die Betriebsprüfung gehe ab 2012 vom Vorliegen eines eigenständigen Beobachtungszeitraumes aus, in dem ein Streben nach der Erzielung eines Gewinnes nicht mehr erkennbar sei.

Weiters wurde ausgeführt, dass einerseits ein starker Rückgang der Einnahmen vorliege und andererseits die Ausgaben kaum reduziert worden seien. Die selbständige Tätigkeit sei mit Ende 2014 auch beendet worden.

In der Folge wurden die Verluste aus der selbständigen Tätigkeit als Musiker in den Jahren 2012 bis 2014 nicht anerkannt und im Bp-Bericht wurde dies wie folgt dargestellt:

Musiker:

<u>Zeitraum</u>	<u>1.1.-31.12.2012</u>	<u>1.1.-31.12.2013</u>	<u>1.1.-31.12.2014</u>
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	-4.513,67	-3.833,79	-4.256,51
Nach Bp	0,00	0,00	0,00
Differenz	4.513,67	3.833,79	4.256,51

Einkunftsquellen

Musiker

<u>Zeitraum</u>	<u>1.1.-31.12.2012</u>	<u>1.1.-31.12.2013</u>	<u>1.1.-31.12.2014</u>
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	-4.513,67	-3.833,79	-4.256,51
Tz. 1 Liebhaberei	4.513,67	3.833,79	4.256,51
Nach Bp.	0,00	0,00	0,00

Änderungen der Besteuerungsgrundlagen

Einkommensteuer

[320] Einkünfte aus selbständiger Arbeit

<u>Zeitraum</u>	<u>2012</u> Euro	<u>2013</u> Euro	<u>2014</u> Euro
Vor Bp	-3.630,78	-3.753,77	-4.185,77
Musiker	4.513,67	3.833,79	4.256,51
Nach Bp.	882,89	80,02	70,74

Betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren wurde im Betriebsprüfungsbericht ausgeführt, dass für die Beurteilung einer Tätigkeit hinsichtlich der Liebhabereiverordnung Informationen nötig seien, die über die bloßen Zahlen der Abgabenerklärungen hinausgehen. Die Art und Weise der ausgeübten Tätigkeit sowie die Zusammensetzung von Einnahmen und Ausgaben stellen neue Tatsachen gemäß § 303 Bundesabgabenordnung dar und diese konnten nur im Wege einer Außenprüfung ermittelt werden.

Die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2012 und 2013 wurden wiederaufgenommen und es wurden am 19.10.2016 neue Einkommensteuerbescheide für diese Jahre und der Erstbescheid für 2014 erlassen, in denen die Verluste aus der selbständigen Tätigkeit als Musiker nicht berücksichtigt wurden.

Gegen diese Einkommensteuerbescheide vom 19.10.2016 brachte der steuerliche Vertreter am 14.11.2016 eine Beschwerde ein und führte aus, dass sich die Beschwerde gegen die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung richte, welche die ausgeübte selbständige Tätigkeit des Mandanten als Musiker ab dem Jahr 2012 als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 LVO einstufe.

Die Beschwerdebegründung lautet wie folgt:

„Selbst wenn die Betriebsprüfung vermeint, die selbständige Tätigkeit unseres Mandanten (unseres Erachtens unrichtigerweise) unter § 1 (2) Liebhabereiverordnung subsummieren zu können, so ist hier die Liebhabereivermutung dadurch widerlegt, dass unser Mandant bereits seit Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit in den Siebzigerjahren vorwiegend und hauptsächlich selbständig tätig war und insbesondere in diesen Jahren seines künstlerischen Zenits sowohl musikalisch als auch finanziell höchst erfolgreich war.

Unser Mandant ist hauptberuflich Musiker (Vibraphon, Schlagwerk), seine Tätigkeiten übt er sowohl in Form von Dienstverhältnissen (z.B. Orchester) als auch als selbständiger Musiker (Einzelunternehmer oder Gesellschafter diverser Musikensembles) aus. Inhaltlich waren seine in unterschiedlichen Rechtsverhältnissen ausgeübte Tätigkeit deckungsgleich: der Bf. hat immer nur seine Instrumente gespielt.

Von einer Liebhabereitätigkeit kann ja wohl nur dann gesprochen werden, wenn jemand, dessen Hauptberuf sich von seinem Hobby, dem er aus besonderer Neigung nachgeht (siehe UFS 27.11.2003, RV/0509-L/02), unterscheidet, und dieses Hobby zu steuerlich unbeachtlichen Gesamtverlusten führt. Da aber inhaltliche Kongruenz seiner Tätigkeiten gegeben ist, kann der selbständig erbrachte Teil der Tätigkeit unseres Mandanten daher weder als besondere, im Privaten gelegene Neigung noch als Freizeitbettigung bezeichnet werden, vielmehr ist die Gesamttätigkeit jeweils für die einzelnen Ttigkeitsteile als gegenseitig förderlich zu sehen: ein Dienstverhältnis als Musiker kommt z.B zu Stande, wenn ein selbständiger Musiker einem Musicalveranstalter auffllt und er diesen für sein Musicalorchester engagiert. Oder umgekehrt: ein Konzertveranstalter findet eine im Orchestergraben im Dienstverhältnis spielenden Combo so überzeugend, dass er sie für einen Abend in seinen Konzertclub verpflichtet (Werkvertrag, selbständig).

Abgesehen von obigen Betrachtungen ist für die Einstufung einer Tätigkeit als Liebhaberei die Frage, ob ein Gesamtverlust seit Beginn dieser Tätigkeit bzw. seit Änderung der Bewirtschaftung entstanden ist, von zentraler Bedeutung.

Die diesbezügliche Feststellung der Betriebsprüfung ist jedenfalls verfahrensrechtlich fehlerhaft, da diese lediglich die letzten 3 Jahre vor Betriebsaufgabe als Liebhabereitätigkeit eingestuft hat, ohne zu prüfen, ob ein für eine derartige Vorgangsweise erforderlicher Gesamtverlust entstanden ist.

Unser Mandant war, wie bereits erwähnt, lebenslang als selbständiger Musiker tätig. Er hat diese Tätigkeit in gleicher Weise von Betriebseröffnung bis Betriebsaufgabe ausgeübt. Eine Änderung der Bewirtschaftung ist nicht erfolgt; dies wurde von der Betriebsprüfung auch nicht unterstellt.

Es ist nicht nachvollziehbar, auf welcher Grundlage die Betriebsprüfung vermeint, einen Gesamtverlust feststellen zu können. Nur, weil es insbesondere in den letzten Jahren der selbständigen Tätigkeit unseres Mandanten zu dem einen oder anderen Verlustjahr gekommen ist - dies auch bedingt durch die Tatsache, dass junge Konkurrenz nachwuchs und unser Mandant dadurch nicht mehr so einfach an Aufträge kam, weiters die Gagenhhe im Bereich der Jazzmusik laufend gesunken ist und viele Veranstalter vermehrt auf modischere Diskjockeys zurückgegriffen haben - kann nicht ohne weitere Prüfung des Gesamterfolges einer Tätigkeit von Liebhaberei ausgegangen werden.

Zahlen zu der Annahme eines Gesamtverlustes konnten von der Betriebsprüfung nicht vorgelegt werden. Dies wurde mit der nur bis in die 90er Jahren limitierten Datenspeicherung und Aktenlage bei do. Finanzamt begründet. Deshalb aber zu vermeinen, die gewinnträchtigen Jahre unseres Mandanten in den Jahren davor außer Acht lassen zu können, wird wohl für die Einstufung als Liebhaberei nicht reichen.

Unser Mandant war über die Jahre stets bemüht, neue Aufträge zu erhalten, hat dann aber 2014 die Schließung seines Betriebes beim Finanzamt bekanntgegeben, da es für ihn aus Altersgründen zu anstrengend wurde, neue Aufträge zu lukrieren und die Mühen von Konzerttourneen auf sich zu nehmen.

Unser Mandant hat in den Hochzeiten seiner Tätigkeit als Mitglied zahlreicher Musikensembles (unter anderem dem damals weltberühmten, weltweit konzertierenden Orchester²) in den Siebziger- und Achtzigerjahren jährlich Honorare zwischen S 80.000 [umgerechnet € 5.813,83] und S 120.000 [umgerechnet € 8.720,74] bzw. Einkünfte von jährlich S 60.000,- [umgerechnet € 4.360,37] bis S 100.000,- [umgerechnet € 7.267,28] erwirtschaftet. Diese von unserem Mandanten vorgebrachten Angaben wurden seitens der Betriebsprüfung nicht berücksichtigt, geschweige denn überprüft.

Laut LRL Rz 22 ist der Gesamtgewinn das betriebliche Ergebnis von Begründung der Tätigkeit durch den jeweiligen Steuerpflichtigen bis zu deren Beendigung durch denselben Steuerpflichtigen (Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation). Aus diesem Grund wäre das Finanzamt verpflichtet gewesen, aufgrund der Feststellung der Betriebsprüfung die Gewinne der selbständigen Schaffensperiode unseres Mandanten von Beginn seiner Tätigkeit 1975 bis zu deren Beendigung 2014 zu berücksichtigen. Einer diesbezüglichen Anregung unseres Mandanten im Zuge der Betriebsprüfung wurde seitens der Betriebsprüfung nicht nachgegangen, dies unter Hinweis auf die mangelnde Aktenlage für diese Jahrzehnte.

Hier aber ausschließlich aufgrund der faktischen Nichtfeststellbarkeit eines Gesamtgewinnes durch das Finanzamt eine hauptberuflich ausgeübte, lebenslange Tätigkeit für die letzten 3 Jahre vor Betriebsaufgabe als Liebhaberei einzustufen, ohne dass eine Änderung der Bewirtschaftung eingetreten oder seitens der Betriebsprüfung behauptet worden wäre, widerspricht Gesetz, Richtlinien sowie ständiger Rechtsprechung.

Wir stellen daher den Beschwerdeantrag die angefochtenen Bescheide im Sinne der obigen Ausführungen ersatzlos aufzuheben.

Für den Fall der Abweisung unserer Beschwerde berufen wir uns auf die von unserer Mandantschaft erteilte Vollmacht und stellen vorsorglich den Antrag auf Vorlage unserer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und Entscheidung durch den Senat unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung unter Hinzuziehung des Parteienvertreters.“

Das Finanzamt erließ am 23.1.2017 eine Beschwerdevorentscheidung und wies die Beschwerde als unbegründet ab.

In der Begründung ging das Finanzamt, wie im Bericht über den Abschluss der Außenprüfung dargestellt, vom Vorliegen von Liebhaberei ab dem Jahr 2012 aus. Diese Feststellung sei aufgrund der aktenkundigen Daten sowie der im Zuge der Prüfung vorgelegten Unterlagen

getroffen worden. Ein eventueller beruflicher Erfolg in dem Vorzeitraum wie etwa den Siebzigerjahren würde nichts daran ändern. Weiters wurde begründend ausgeführt:

„Das Vorliegen von Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung wurde festgestellt, da zwar eine inhaltliche Kongruenz zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit vorliegt, aber die Behörde aufgrund der umfangreichen Ausübung vom Vorliegen einer im Privaten gelegenen Neigung ausgeht. Die in der Beschwerde angeführte Förderlichkeit der selbständig ausgeübten Tätigkeit lässt sich aus den vorgelegten Unterlagen nicht herauslesen. Ein Zusammenhang der geltend gemachten Betriebsausgaben mit der nichtselbständigen Tätigkeit wurde sogar vom Beschwerdeführer ausdrücklich verneint.

Es wird nicht vom Vorliegen eines Gesamtverlustes über den gesamten Tätigkeitszeitraum von Bf. ausgegangen.

Ungeachtet der Vorzeiträume wird von einem eigenen Beobachtungszeitraum ab dem Jahr 2012 ausgegangen. Trotz Beachtung der Tatsache, dass eine langjährige Tätigkeit gegen ihr Ende mit weniger Intensität ausgeübt wird, ist die Betriebsprüfung zu dem Schluss gekommen, dass ab 2012 keine Einkunftsquelle mehr vorliegt. Diese Änderung der Bewirtschaftung wurde aus der Art und Weise der ausgeübten Tätigkeit sowie der Aktenlage und dem Verhältnis der Einnahmen und Ausgaben gefolgert.

Begründet ist dies unter anderem dadurch, dass ab 2012 die Einnahmen stark rückläufig waren, die Ausgaben hingegen kaum weniger wurden. Laut Ansicht der Behörde ergab sich dadurch das Bild, dass der Bf. ab 2012 die Tätigkeit als bloßes Hobby weiterbetrieben hat und keinerlei Gewinnerzielungsabsicht in irgendeiner Weise mehr erkennbar ist.

Den Ausführungen des Beschwerdeführers hinsichtlich eines Gesamtverlustes, der wie angeführt von der Behörde gar nicht behauptet wird, sowie der dazugehörigen Aktenlage ist dementsprechend nichts mehr hinzuzufügen.“

Am 22.02.2017 brachte der steuerliche Vertreter des Bf. einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht ein. Weiters wurde die Entscheidung durch den Senat unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung unter Hinzuziehung des Parteienvertreters beantragt.

Im Vorlageantrag wurde ergänzend zur Beschwerde vorgebracht, dass in der Beschwerdevorentscheidung jedoch behauptet wurde, dass eine Änderung der Bewirtschaftung, somit ein grundlegender struktureller Wandel, stattgefunden hätte. Begründend wurde dies durch die „Art und Weise der ausgeübten Tätigkeit sowie die Aktenlage und das Verhältnis der Einnahmen und Ausgaben“.

Diese Begründung sei für den Bf. nicht nachvollziehbar. Es sei in der bisher langjährigen Tätigkeit des Bf. zu keinem Zeitpunkt zu einer Änderung der Art und Weise der ausgeübten

Tätigkeit gekommen. Der Bf. habe seine hauptberufliche Tätigkeit als Musiker unverändert, von Beginn an in der gleichen Art und Weise im Bereich Vibraphon/Schlagwerk ausgeübt. Das wirtschaftliche und künstlerische Engagement blieb stets gleich und sei zu keiner Zeit - schon gar nicht grundlegend – geändert worden, sodass von einer Änderung der Bewirtschaftung nicht die Rede sein könne.

Weiters sei für den Bf. nicht nachvollziehbar, von welcher Aktenlage ausgehend das Finanzamt vermeint, eine Änderung der Bewirtschaftung erkennen zu können. Der Bf. habe sich Zeit seiner Tätigkeit immer in gleicher Weise am Musikmarkt präsentiert, habe immer die gleichen Instrumente gespielt, habe niemals seinen Musikstil gewechselt und habe auch niemals sein Erscheinungsbild in der Öffentlichkeit geändert. Dies bzw. einiges davon wäre aber erforderlich, um von einer Änderung der Bewirtschaftung sprechen zu können.

Lediglich aufgrund eines bestimmten Verhältnisses von Einnahmen zu Ausgaben auf eine Änderung der Bewirtschaftung zu schließen, sei unzureichend. Gerade kreative Berufe, wie der eines Musikers, hätten ein völlig untypisches Einnahmen/Ausgaben-Profil, weshalb es zu Schwankungen und zu einer Änderung der Verhältnisse zwischen Einnahmen und Ausgaben kommen könne. Es kam somit niemals zu einer Änderung der Bewirtschaftung, auch nicht ab dem — scheinbar willkürlich gewählten - Jahr 2012, weshalb als Beurteilungszeitraum für einen Gesamtüberschuss der hauptberuflichen Tätigkeit des Bf. nur jener von der Betriebseröffnung bis zur Beendigung der Tätigkeit mit Ende 2014 sein könne.

Die Tätigkeit als Musiker könne nicht mit den Maßstäben eines normalen Gewerbebetriebes gemessen werden. Es sei typisch für eine derartige kreative Beschäftigung, dass oft jahrelang ein entsprechender Erfolg ausbleibe.

Der Bf. habe somit die Tätigkeit stets mit der üblichen und notwendigen Marktorientierung betrieben.

Mit Schreiben vom 21.8.2025, eingelangt am BFG am 22.8.2025, zog der steuerliche Vertreter den Antrag auf mündliche Senatsverhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist ein akademisch ausgebildeter Musiker und war in den beschwerdegegenständlichen Jahren selbständig und nichtselbständig als Musiker tätig.

Er übte die Tätigkeiten als selbständiger Musiker seit 1975 aus und beendete sie im Jahr 2014. Der Bf. hat mit vielen namhaften Künstlern zusammengearbeitet.

Ab 1982 war der Bf. als 1. Perkussionist des Orchesters nichtselbständig beschäftigt.

Im Zuge der durchgeführten Betriebsprüfung wurde die selbständige Tätigkeit als Musiker für die Jahre 2012 bis 2014 als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 LVO eingestuft und die Verluste daraus nicht anerkannt.

2. Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichts aus den vorgelegten Akten des Abgabenvorgangs, dem Vorbringen der Bf. in seiner Beschwerde sowie den Erhebungen durch das Bundesfinanzgericht.

3. Rechtliche Beurteilung

Im Beschwerdeverfahren steht in Streit, ob es sich in den Jahren 2012 bis 2014 bei der selbständigen künstlerischen Tätigkeit des Bf. um Liebhaberei handelt.

Die maßgeblichen Bestimmungen der Liebhabereiverordnung, BGBl 1993/33 (LVO), lauten:

"§ 1. (1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und

- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, 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, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, oder
3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(3) Liebhaberei liegt nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.

§ 2. (1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuß erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach

Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

§ 3. (1) Unter Gesamtgewinn ist der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.

(2) Unter Gesamtüberschuß ist der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

§ 6. Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.“

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die künstlerische Tätigkeit des Bf. als Musiker in den Jahren 2012 bis 2014 eine steuerlich anzuerkennende Einkunftsquelle darstellt oder ob es sich aus steuerlicher Sicht um eine sog. Liebhabereitätigkeit handelt.

Aus dem Begriff des Einkommens bzw. konkret aus der Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw. als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten wird abgeleitet, dass nur eine Tätigkeit, die auf Dauer ein positives wirtschaftliches Gesamtergebnis erbringt, als Einkunftsquelle in Betracht kommt und bei der Einkommensteuer zu berücksichtigen ist. Wirft dagegen die Tätigkeit auf Dauer Verluste ab, dann ist zu prüfen, ob der Steuerpflichtige die Verluste nicht aus privaten Motiven in Kauf nimmt. Im Fall einer solchen privaten Verursachung wird die Tätigkeit nicht als Einkunftsquelle anerkannt, mit der weiteren Folge, dass die Verluste steuerlich nicht verwertet werden können, d.h. nicht mit anderen - positiven - Einkünften ausgeglichen werden können.

Die Frage der Liebhaberei ist nach der Liebhabereiverordnung (LVO, BGBl. 1993/33) zu beurteilen. Die Anwendung dieser Verordnung wird durch das Anfallen eines Jahresverlustes ausgelöst.

Einkünfte liegen gemäß § 1 Abs. 1 LVO 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 zu erzielen, und die nicht unter

§ 1 Abs. 2 LVO fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

Liebhabelei ist gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 LVO hingegen bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (u.a. Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen.

Steht bei einer Betätigung, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist, nicht die Bewirtschaftung eines Wirtschaftsgutes, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet, sondern eine bloße Tätigkeit im Vordergrund, so fällt diese unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO. Diese Bestimmung gilt einerseits für typische Hobbytätigkeiten, wie z.B. die Hobbymalerei, sowie andererseits auch für Tätigkeiten, die ihrer Art nach an sich typisch erwerbswirtschaftlich sind, jedoch im Hinblick auf ihren Umfang nicht erwerbstypisch ausgeübt werden.

Vorweg ist daher im gegenständlichen Fall zunächst die Frage zu klären, ob die künstlerische Tätigkeit des Bf. unter § 1 Abs. 1 oder § 1 Abs. 2 Z 2 LVO fällt. Die Bedeutung dieser Zuordnung liegt u.a. im unterschiedlichen Maßstab zur Liebhabereibeurteilung.

Ob eine Tätigkeit als Musiker typisch erwerbswirtschaftlich ist oder typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, ist im Einzelfall anhand ihrer Art und ihres Umfanges zu beurteilen.

Wie vorstehend ausgeführt, gilt die Bestimmung des § 1 Abs. 2 LVO in erster Linie für typische Hobbytätigkeiten. Ausschlaggebend ist daher, ob die konkrete Tätigkeit bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes ("typischerweise") einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist, wie dies etwa bei einer nebenberuflich betriebenen schriftstellerischen Tätigkeit zur Herausgabe eines Sachbuches, die erst auf Grund der hobbymäßigen Beschäftigung mit jener Materie, die im Sachbuch behandelt wird, zu bejahen ist (VwGH vom 26.4.2000, 96/14/0095).

Entgegen der vom Finanzamt getroffenen Beurteilung vertritt das BFG die Auffassung, dass im streitgegenständlichen Fall eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO vorliegt, weil das künstlerische Tätigwerden des Bf. sich nicht im Rahmen einer typischen Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO bewegt.

Für eine typische erwerbswirtschaftliche Betätigung spricht nach Ansicht des BFG die hauptberufliche Ausübung der musikalischen Tätigkeit auf Grundlage der gehobenen musikalischen Ausbildung des Bf.

In Anbetracht von Art und Umfang der vom Bf. ausgeübten Tätigkeit ist nach Ansicht des BFG insbesondere aus folgenden Gründen nicht von einer hobbymäßigen Betätigung auszugehen:

- der Bf. ist akademisch ausgebildeter Musiker, d.h. er verfügt demnach über eine entsprechende profunde und einschlägige Hochschulausbildung
- er hat auf mehreren Musik-CD's mitgewirkt
- er hat mit namhaften Musikern zusammengearbeitet und trat mit Jazzgrößen auf.

Geht man aus vorstehenden Gründen vom Vorliegen einer § 1 Abs. 1 - Betätigung aus, so ist in weiterer Folge die Gesamtgewinnerzielungsabsicht der Beurteilungsmaßstab bei der Liebhabereiprüfung. Es ist daher anhand objektiver Kriterien (§ 2 Abs. 1) darauf zu schließen, ob ein Ertragsstreben vorliegt. Das objektiv erkennbare Ertragsstreben muss darauf gerichtet sein, im Laufe der Betätigung Gewinne in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus zu einem Gesamtgewinn führen. Gesamtgewinn (§ 3 Abs. 1 LVO) ist das Gesamtergebnis von der Begründung der Tätigkeit bis zu deren Beendigung.

In Anbetracht der Tatsache, dass der Bf. die in Rede stehende Tätigkeit 2014, aufgrund des Rückganges der Aufträge und der Tatsache, dass es für ihn immer schwieriger wurde Aufträge für Auftritte zu erhalten, durch seine betriebswirtschaftlich sinnvolle Entscheidung, beendet hat und in dem gesamten Betätigungszeitraum (hier von 1975 bis 2014) ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet (laut BVE geht das Finanzamt nicht vom Vorliegen einer Gesamtverlustes über den gesamten Tätigkeitszeitraum aus) wurde, kann laut Ansicht des BFG keine Liebhaberei vorliegen.

Bei Überprüfung der in den Jahren 2012 bis 2014 beantragten Aufwendungen ist das Gericht zu folgendem Schluss gekommen:

Im Zuge der Betriebsprüfung, welche die Jahre 2010 bis 2014 betraf, wurden hinsichtlich der beantragten Aufwendungen im Zusammenhang mit der selbständigen Tätigkeit keine weiteren Feststellungen getroffen.

Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung sind die Saldenlisten der Sachkonten für die Jahre 2010 bis 2014 enthalten. Nur in der Saldenliste für 2014 wurden die Aufwendungen für die Miete Arbeitszimmer und die Energiekosten markiert und angemerkt „nicht Mittelpunkt der Tätigkeit“.

Wie der VwGH bereits in mehreren Erkenntnissen ausgeführt hat erfordert die berufliche Tätigkeit eines hauptberuflichen Musikers ein musikalisches Niveau, welches nur durch regelmäßige Arbeit am Instrument zu erreichen und zu halten ist. Dergestalt erschöpft sich die Tätigkeit des "Übens und Probens" eines Künstlers nicht im Einstudieren eines bestimmten Stückes oder Programmes für ein konkretes Konzert, sondern erfordert eben ein regelmäßiges

und dauerhaft ausgeübtes Spielen des Instrumentes, um die künstlerischen Fertigkeiten zu erhalten und zu steigern.

Solcherart kann der Mittelpunkt der Tätigkeit einer Konzertpianistin nach der Verkehrsauffassung an dem Ort angenommen werden, an dem sie die überwiegende Zeit an ihrem Instrument verbringt, im Beschwerdefall in dem in Rede stehenden Arbeitszimmer (VwGH vom 24. Juni 2004, 2001/15/0052).

Im Erkenntnis vom 16. März 2005, 2000/14/0150, wurde diese Sichtweis auf einen Orchestermusiker übertragen.

An der in diesen beiden Erkenntnis zum Ausdruck gebrachten Rechtsansicht hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem einen Berufsmusiker und Mitglied der Wiener Philharmoniker betreffenden, Erkenntnis vom 21. September 2005, 2001/13/0241, festgehalten und sie vertieft.

Der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist nach Ansicht der Richterin des Bundesfinanzgericht zu entnehmen, dass ein regelmäßiges Üben zum Erhalt der künstlerischen Fähigkeiten bzw. des künstlerischen Niveaus als Bestandteil der Tätigkeit von Musikern mit akademischer Ausbildung gehört und somit Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer abzugsfähig sind.

Es handelt sich dabei um folgende Aufwendungen in den einzelnen Jahren:

	2012	2013	2014
Anteiliger Mietaufwand	1.018,12	1.082,23	1.105,38

Betreffend die übrigen vom Bf. beantragten Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner selbständigen Tätigkeit kann die Richterin keine gravierenden Änderungen, weder in der Höhe noch in der Art erkennen.

Die betriebliche Veranlassung der restlichen geltend gemachten Aufwendungen ist aus Sicht der Richterin glaubhaft.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. 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.

Hier handelt es sich um keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung, weil das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Begründung dieser Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt. Auch hat die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfrage nur für den Einzelfall Bedeutung, weshalb die Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 27. August 2025