



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch N & N Steuerberatungs-GmbH, 8010 Graz, Herdergasse 11, vom 27. November 2006, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 17. November 2006, betreffend die Abweisung eines Antrages auf Endgültigerklärung des gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangenen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2004, vom 28. November 2005, sowie über die Berufung vom 12. Oktober 2006, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 4. Oktober 2006, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 (vorläufiger Bescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO) entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 werden gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) erklärte in den Jahren 2004 und 2005 neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 5.220,- und € 6.367,- auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Musiker und Komponist in Höhe von € 2.062,- und € 4.491,-. Aus dieser Tätigkeit ist dem Bw im Zeitraum 1998 (Betriebseröffnung) bis 2005 ein Verlust in Höhe von insgesamt rund € 91.000,- erwachsen.

Mit Antrag vom 27. September 2006 wurde vom Bw begehrt, den für das Streitjahr 2004 vorläufig ergangenen Einkommensteuerbescheid gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig zu erklären, weil er aus seiner (zunächst nebenberuflichen) musikalischen Tätigkeit seit dem Jahr

2003 ausschließlich Gewinne erziele und diese Betätigung nach der Beendigung seines Dienstverhältnisses im Jahr 2002 auch seinen Hauptberuf darstelle. Soweit das Finanzamt die Vorläufigkeit des ergangenen Abgabenbescheides auf die Ungewissheit über das Vorliegen einer Einkunftsquelle gestützt hat, sei dessen Aufrechterhaltung aufgrund der tatsächlichen Gegebenheiten somit nicht mehr gerechtfertigt.

Im angefochtenen Bescheid (betreffend 2004) wurde dieser Antrag mit dem Hinweis auf eine für die Vorjahre 2002 und 2003 in zweiter Instanz ergangene Rechtsmittelerledigung (UFS 24.3.2005, RV/0307-G/04 u. RV/0357-G/04), mit der die vorläufige Bescheiderlassung für diesen Zeitraum unverändert geblieben war, abgewiesen. Begründet wurde dazu, dass die Hauptberuflichkeit einer Tätigkeit nur eines von mehreren Merkmalen darstelle, um diese Betätigung unter § 1 Abs. 1 LVO (Einkunftsquellenvermutung) zu subsumieren und dass ein Betätigungszeitraum von unter 10 Jahren zu kurz sei, um bei einer künstlerischen Tätigkeit in Bezug auf das Vorliegen einer steuerlichen Liebhaberei oder einer Einkunftsquelle eine endgültige Aussage treffen zu können. Dafür reiche auch der nunmehrige Beobachtungszeitraum von acht Jahren noch nicht aus. An diesem Standpunkt hielt das Finanzamt auch bei der Erlassung des vorläufigen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005 (gesonderte Bescheidbegründung vom 4.10.2006) fest.

In den dagegen erhobenen Berufungen wurde vorgebracht, dass sich der Sachverhalt ("nicht selbständige Einkünfte und selbständige Einkünfte") seit der Beendigung des früheren Dienstverhältnisses des Bw im Jahr 2002 wesentlich geändert habe, und dass der Bw aus seiner künstlerischen Tätigkeit seitdem ausschließlich Gewinne (**2003** und **2004** jeweils rd. € 2000,- ; **2005** rd. € 4.500,-) erwirtschaftet hat. Der in der zitierten Berufungsentscheidung bereits angesprochene Beobachtungszeitraum von 10 Jahren sei auch nur als Richtgröße angeführt und beruhe zudem auf einer (anderen) UFS-Entscheidung, deren zugrunde liegender Sachverhalt mit der Situation des Bw nicht identisch sei. Da die Einkünfte des Bw für den Zeitraum 1998 bis 2001 bereits in Form endgültiger Abgabenfestsetzungen anerkannt wurden, sei somit nicht nachvollziehbar, weshalb das Finanzamt trotz der für die Nachjahre vorliegenden Gewinne aus der (nunmehr hauptberuflichen) künstlerischen Tätigkeit noch weiterhin eine Liebhabereivermutung hegt. Ergänzend zu diesem Vorbringen wird vom Bw auf zwei Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038 und VwGH 17.5.2006, 2001/14/0223) hingewiesen.

Im Übrigen entspreche die Begründung in den angefochtenen Bescheiden auch nicht der Bestimmung des § 93 BAO oder der hierzu ergangenen Rechtsprechung, weil darin lediglich auf eine Berufungsentscheidung betreffend Einkommensteuer 2002 und 2003 verwiesen wird, ohne jedoch darzulegen, worin für die hier vorliegenden Streitjahre 2004 und 2005 eine Sachverhaltsunsicherheit erblickt werden soll.

Die Berufungen wurden der Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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. Nach Absatz 2 dieser Bestimmung ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit beseitigt ist.

Voraussetzung für die Erlassung vorläufiger Bescheide ist eine zeitlich bedingte Ungewissheit über das Vorliegen bzw. den Umfang einer Abgabepflicht, wobei es sich um Ungewissheiten im Tatsachenbereich handeln muss. Vorläufige Bescheide dürfen vor allem dann erlassen werden, wenn in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant sind. So kann nach der Judikatur für die Frage, ob Liebhaberei vorliegt, die Kenntnis der wirtschaftlichen Entwicklung künftiger Jahre bedeutsam sein (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, § 200, Tz 1 und Tz. 5 mwH).

Zur Frage der vorläufigen Abgabenfestsetzung hat der unabhängige Finanzsenat in der Berufungsentscheidung vom 24. März 2005, RV/307-G/04 und RV/0357-G/04 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 (im Fall des Bw) die Auffassung vertreten, dass wegen der kurzen Zeitspanne zwischen der Betriebseröffnung (1998) und dem zuletzt vorgelegenen Streitjahr 2003 – Einnahmen aus künstlerischer Tätigkeit wurden vom Bw erstmals ab dem Jahr 1999 und ein Gewinn ab 2003 erzielt – noch keine endgültige Aussage über das Vorliegen einer Einkunftsquelle oder steuerlich unbeachtlichen Liebhaberei getroffen werden kann. Als Ungewissheit im Tatsachenbereich wurde neben der weiteren Einnahmen- und Ausgabenentwicklung (zB Frage der Minimierung von Aufwendungen) auch die Unsicherheit angesprochen, ob das positive Betriebsergebnis im Jahr 2003 nicht ein bloß zufällig erwirtschafteter Gewinn gewesen ist (sondern eine Trendwende anzeigt).

Zu den vom Bw ins Treffen gebrachten Verwaltungsgerichtshofurkenntnissen ist zunächst auszuführen, dass im Erkenntnis vom 17. Mai 2006, Zl. 2001/14/0223 (Rechtslage vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnung) im Zusammenhang mit der Frage der Verjährung eines nach vorläufiger Abgabenfestsetzung für endgültig erklärten Einkommensteuerbescheides dargelegt wird, dass die Verwaltungsbehörde vorläufige Bescheide zu erlassen hat, wenn noch ungewiss ist, ob eine Liebhaberei oder eine Einkunftsquelle vorliegt (VwGH 24.10.2000, 95/14/0085). Da dies nach dem Ablauf des Beobachtungszeitraumes aber endgültig zu entscheiden ist, beantworte dies zugleich die Frage, wann im Fall einer vorläufigen Bescheid-

erlassung die Ungewissheit wegfällt und dementsprechend ein endgültiger Bescheid erlassen werden muss.

Nachdem die frühere Rechtsprechung als maßgeblichen Beobachtungszeitraum für die endgültige Beurteilung einer Einkunftsquelle schon beim "gewöhnlichen" Tätigkeiten eine Zeitdauer von etwa acht Jahren als erforderlich angesehen hat (vgl. VwGH 6.11.1984, 84/14/0078, VwGH 25.6.1985, 85/14/0022 und VwGH 18.11.1987, 86/13/0132 zu Einkünften aus Gewerbebetrieb), erscheint die Annahme eines längeren Beobachtungszeitraumes bei künstlerischen (musikalischen) Tätigkeiten, deren wirtschaftliche Entwicklung nicht in gleicher Weise wie bei anderen Erwerbszweigen gestaltbar sein wird, nicht unsachlich (dies erlaubt auch einen besseren Einblick in die Sachlage und damit eine zuverlässigere Beurteilung der Betätigung).

Im gleichfalls vorgebrachten Erkenntnis vom 20. April 2006, Zl. 2004/15/0038, das die Rechtslage zur Liebhabereiverordnung 1993 betrifft, führt der Gerichtshof unter anderem aus, dass die in § 2 Abs. 1 Z 6 LVO angesprochenen Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage einen Hinweis auf die Gewinnerzielungsabsicht von Steuerpflichtigen geben. Dabei gehe es nicht darum, die fragliche Betätigung danach zu untersuchen, ob sie objektiv geeignet ist, Gewinne abzuwerfen, sondern vielmehr darum, ob die einzelnen Maßnahmen darauf gerichtet sind, Erträge zu erhöhen bzw. Aufwendungen zu mindern, und daraus den Schluss zu ermöglichen, dass die subjektive Einstellung des Pflichtigen auf Gewinnerzielung gerichtet ist. Im Rahmen dieses Kriteriums wäre auch dem Umstand Bedeutung beizumessen, dass sich der Pflichtige kontinuierlich an Wettbewerben (für Architekten) beteiligt und damit (in Bezug auf das mögliche Preisgeld) auch eine entsprechende "Initiative" an den Tag gelegt hat.

Damit hat der Bw die Rechtsprechung für sich, die bei typisch erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten (§ 1 Abs. 1 LVO) im Zuge der (Kriterien)Prüfung vor allem darauf abstellt, ob die vom Steuerpflichtigen gesetzten Verbesserungsmaßnahmen ihrer Art nach geeignet sind, eine Ertragssteigerung herbeizuführen. Ob die Maßnahmen tatsächlich zum Erfolg führen, ist dabei nicht entscheidend (vgl. VwGH 23.2.2005, 2002/14/0024). Da in der ho. Berufungsentscheidung vom 24. März 2005 bestimmte Maßnahmen des Bw im Jahr 2003 (insbes. Neuformation der Musikgruppe, Intensivierung von Konzertauftritten, Verlagerung des wirtschaftlichen Engagements auf den musikalischen Erwerbszweig) bereits als Besserungsmaßnahmen iSd § 2 Abs. 1 Z 6 LVO angesehen wurden und die im Zeitpunkt der ho. Erledigung vorgelegene Ungewissheit über die wirtschaftliche Entwicklung in den anschließenden Perioden (mit positiven, zuletzt ansteigenden Betriebsergebnissen) beseitigt werden konnte, wäre im Rahmen der Bescheiderlassung für die Jahre 2004 und 2005 daher eine endgültige Beurteilung zu treffen gewesen. Der unwidersprochene Wandel von der bisherigen Nebentätigkeit zum Hauptberuf (Strukturverbesserung) dokumentiert jedenfalls die Absicht des Bw auf eine

gewinnorientierte Befassung mit seiner Tätigkeit als Musiker, Komponist und Sänger. Die vorläufigen Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 waren demnach gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig zu erklären.

Den Berufungen war damit Folge zu geben.

Graz, am 5. November 2007