



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/0659-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Mag. Friedrich Wegenstein, Partner der Wegenstein & Partner WTH-Gesellschaft OEG, Steuerberater, 1010 Wien, Canovagasse 7/7, vom 26. Juni 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Nathalie Kovacs, vom 29. Mai 2002 betreffend Einkommensteuer 2000 im Beisein der Schriftführerin nach der am 20. April 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird abgewiesen.

Der angefochtene (= vorläufig ergangene) Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw), Jahrgang 1960, ist Facharzt für Radiologie und erzielte aus dieser Tätigkeit im Streitzeitraum wie in den Vorjahren positive Einkünfte aus selbständiger (Vertretungsgebühren und eigene Sondergebühren) und nichtselbständiger Arbeit (als Spitalsarzt).

Wie aktenkundig seit 1993 erklärte er auch für 2000 aus seiner daneben ausgeübten Tätigkeit als "Musiker/Komponist" geringfügige Umsätze und einen Verlust. Während das Finanzamt, das die Betätigung als eine solche des in § 1 Abs 1 Liebhabereiverordnung BGBl 322/1990 (Kurz: L-VO I) beschriebenen Typs qualifizierte, die Verluste bis einschließlich 1999 anerkannt hatte, versagte es in einem für das Streitjahr gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig ergangenen Bescheid über Einkommensteuer – nach Einlangen einer Stellungnahme des Bw zu einem nicht aktenkundigen Vorhalt vom 15. April 2002 – den Ausgleich des negativen Ergebnisses mit den positiven Einkünften aus ärztlicher Tätigkeit, mit folgender erweiterter Standardbegründung des Liebhabereiverdachts: Die Liebhabereivermutung sei durch die Verluste der letzten Jahre derart erhärtet, dass weitere Verluste aus der Tätigkeit als Komponist vorläufig nicht in Ansatz gebracht werden könnten. Vorläufig sei der Bescheid ergangen, weil nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei.

Der Bw erhob gegen diesen Bescheid Berufung und führte zu deren Begründung, auf sein Vorbringen vom 22. Mai 2002 verweisend, aus:

Die schon vorgelegte Prognoserechnung sei ohne jede Würdigung geblieben. Es könne nicht darum gehen, wie ein so genannter Markt tatsächlich reagieren werde, denn allzu große Anleihen beim Publikumsgeschmack bedeuteten einerseits eine mangelnde künstlerische Eigenständigkeit und damit bestenfalls die Chance als Nachahmer eine gewisse Zeit auf der Woge eines momentanen Trends zu schwimmen. Je mehr die Beliebigkeit des Publikums im Vordergrund stehe, umso mehr werde die Musik zur reinen Gebrauchsmusik und verliere gleichermaßen ihren künstlerischen Charakter. Andererseits könne gerade die eigenständige künstlerische Schöpfung, die ja als solche nicht grundsätzlich als Einkunftsquelle auszuschließen sei, den ökonomischen Erfolg überhaupt in der Anfangsphase erschweren. Gleichzeitig sei es aber diese Eigenständigkeit, die das so genannte Geheimnis eines künstlerischen Erfolges darstelle. Die Objektivität des so genannten marktkonformen Verhaltens könne somit im Bereich der künstlerischen Tätigkeit zu keiner Lösung führen, denn zwischen ihr und der reinen Befolgung der Gesetze von Angebot und Nachfrage lägen erkennbare und zum Teil unüberbrückbare Widersprüche. Damit verblieben für eine Prüfung der Liebhabereifrage nur die Objektivität des Gewinnstrebens und der Nachweis, dass die Tätigkeit über Liebhaberei im umgangssprachlichen Wortsinn eindeutig hinausgeht.

Mit der wesentlichen Einschränkung seiner ärztlichen Tätigkeit, um sich noch mehr der Komposition widmen zu können; mit der Höhe des finanziellen Engagements; mit dem fortwährenden Bemühen die eigene Musik auf einer CD produzieren zu können; mit der Einschaltung eines Agenten, sei die Ernsthaftigkeit und Konsequenz des Bw eindeutig unter Beweis gestellt und eindeutig das Niveau "persönlicher Neigung" überschritten. Der Erfolg eines Komponisten sei vielfach erst nach längerer Anlaufzeit erzielbar, vor allem dann erst, wenn seine Werke auf eine entsprechende Resonanz in der Öffentlichkeit gestoßen sind.

Sollten die dargelegten Umstände wider Erwarten nicht ausreichen, sei er gerne bereit weitere Indizien und Nachweise für das Vorliegen der Ernsthaftigkeit und das objektiver Bemühen um entsprechende Einnahmen und damit auch Gewinne vorzulegen.

Das Finanzamt ersuchte den Bw am 5. Juli 2002 um Bekanntgabe der Einnahmen und Ausgaben (aus künstlerischer Tätigkeit) für 2001 und (unterjährig) 2002. Um Stellungnahme, wie es zu den prognostizierten Einnahmen kommen solle und wie sich die Aussichten auf zukünftige Erlöse aus derzeitiger Sicht darstellten (es waren Einnahmen von ATS 100.000,- bis 400.000,- prognostiziert worden), wurde ersucht. Der Bw gab die – in der Tabelle weiter unten erfassten – Einnahmen bekannt und ergänzte wenig später die Sachverhaltsdarstellung wie folgt: Dank der letzten größeren Investitionen 1999 (Komponenten eines digitalen Projektstudios) sei es ihm nun möglich, musikalische Werke in professioneller Weise und einer jederzeit für eine breite Veröffentlichung weiter verwendbaren Form aufzunehmen und zu bearbeiten. Er habe davon ausgedehnt und zeitaufwendig Gebrauch gemacht, durch Komposition und Arrangement von zumindest 20 Werken in Zusammenarbeit mit Herrn DL, "die wir in diesen Tagen an zahlreiche Plattenfirmen versenden bzw. anbieten". Außerdem habe überschneidend Ende 2000 seine Zusammenarbeit mit der Sängerin und Komponistin N begonnen, im Rahmen derer sie die Musik für eine bestimmte Schauspielinszenierung im August 2001 komponiert und produziert hätten. Weitere gemeinsame Kompositionen hätten in diesem Frühjahr zu Aufnahmen mit Musikern eines Symphonieorchesters in einem Funkhaus geführt, die nun abgeschlossen seien und ebenfalls in diesen Tagen Plattenfirmen angeboten würden. Die erwähnte Zusammenarbeit habe in den Jahren 1999 bis 2002 neben seiner Tätigkeit als Arzt durchschnittlich 20 Wochenstunden in Anspruch genommen, was nachvollziehbar eine Belastung für seine Familie bedeute. Mit dem akademischen Maler H und mit Dr.S verbinde ihn seit 1997 eine intensive musikalische Zusammenarbeit, die der Fortführung des Projektes "GH" diene.

Auch wenn dieser Aufwand sicher eine gewisse Liebe zur Tätigkeit voraussetze, sei zumindest für ihn klar, dass er in einer eindeutigen Gewinnabsicht erfolge und in dieser Intensität mit den damit verbundenen Opfern nicht als reiner Zeitvertreib geeignet erscheine. Die angeführten Werke könne er durch Tondokumente belegen.

Der Umstand, dass 2002 bis dato keine wesentlichen Einkünfte aus musikalischer Tätigkeit zu verbuchen seien, erkläre sich aus der Tatsache, dass der Bw und seine Komponistenkollegin unmittelbar Gewinn bringende Aufträge wie z. B. Theatermusik im Interesse ihrer Langzeitprojekte zurück gelegt hätten.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Soweit die Berufung davon ausgehe, dass eine ehrliche künstlerische Tätigkeit nicht vorzugsweise von gewinnorientierten Überlegungen getragen werde und andererseits dennoch Gewinnerzielungsabsicht bestehen könne, werde zugestimmt. Im Steuerrecht reiche die bloß subjektive Absicht oder der Wunsch, Gewinne zu erzielen, für die Anerkennung der Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung allerdings nicht aus, wie es auch auf persönliche Motive nicht ankomme. Die Gewinnabsicht müsse vielmehr objektiv erkennbar sein, so z. B. durch marktgerechtes Verhalten. Wohl würde eine zu deutliche Ausrichtung am Geschmack des breiten Publikums die Qualität der künstlerischen Arbeiten nicht gerade erhöhen. Wenn aber nachhaltig eine Tätigkeit ausgeübt werde, die am Markt keine Gewinnchancen habe, könne im wirtschaftlichen und steuerlichen Sinne nicht von Gewinnerzielungsabsicht gesprochen werden. Die Tatsache, dass der Bw andere positive Einkünfte erziele, mache es verständlich dass er über mehrere Jahre Verluste aus künstlerischer Tätigkeit hinnehme. Hätte er nun diese positiven Einkünfte nicht, so müsste seine künstlerische Tätigkeit als einzige Quelle der Finanzierung seiner Lebenshaltungskosten mehr gewinnorientiert betrieben werden. So habe der Bw etwa Gewinn bringende Aufträge für Theatermusik ausgeschlagen.

Die Zeitspanne von 1993 bis 2002, in der Verluste von insgesamt rund ATS 500.000,- angefallen seien, gehe über einen Anlaufzeitraum (üblich: 3 Jahre) weit hinaus. Dass eine Prognose hinsichtlich Gewinneintritts bei künstlerischen Tätigkeiten nicht leicht möglich sei, leuchte ein. Dass aber bei bisher sehr geringen Einnahmen diese ab 2003 und insbesondere ab 2004 sprunghaft ansteigen und auf relativ hohem Niveau bleiben sollten, erscheine nicht glaubhaft. Der Prognose vom 22. Mai 2002 könne nicht ohne weiteres gefolgt werden. Da jedoch ein Totalgewinn aus künstlerischer Tätigkeit noch nicht mit Sicherheit auszuschließen sei, ergehe die (*Berufungsvor-*)Entscheidung vorläufig.

Der Bw beantragte am 17. Jänner 2003 die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung (kein Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat). Begründend führte er aus:

Die gemeinsam mit DL geschaffenen Werke seien im Spätherbst 2002 an mehrere Plattenfirmen, u. a. in Deutschland und Großbritannien, versandt worden. Bisher liege nur eine abschlägige Antwort vor, ansonsten noch keine Reaktion. In der Musikbranche könne es aber bis zu einem halben Jahr dauern, bis die eingegangenen Werke beurteilt würden.

Weiters seine in den Jahren 1990, 1992, 1997 und 1999 näher genannte Werke des Bw auf LP, Single oder CD veröffentlicht worden. Für 2003 sei ein Remix der Produktion aus 1992 geplant. Ab 1997/1998 sei der Bw auf umfassendere Eigenproduktionen umgestiegen. Somit gebe es seither, mit Ausnahme kleinerer Theaterprojekte, keine Veröffentlichungen mehr. In diesem Zusammenhang seien auch die Investitionskosten in 1999 zu sehen. Da beginne auch die Zusammenarbeit mit N und DL. Die Prognose rechne ab 2003 mit höheren Gewinnen, da mit Fertigstellung der Werke 2002 deren Veröffentlichung 2003 geplant sei.

Dass bestimmte Aufträge abgelehnt worden seien, habe seinen guten Grund: Selbst für kleine Aufnahmen (*hier gemeint: Theatermusik*) sei für die endgültige Aufnahme ein Tonstudio zu mieten. Mit derartigen Kleinprojekten sei es kaum möglich vor allem langfristige Gewinne zu erzielen. Vielmehr würde dadurch der Abschluss etwaiger Langzeitprojekte wie jenes mit DL in die Zukunft verschoben.

Am nachhaltigen Durchbruch und an jenen Projekten die diesen ermöglichen zu arbeiten sei betriebswirtschaftlich sinnvoller als kleine Theaterprojekte musikalisch zu betreuen, die nahezu niemals ein entsprechend großes Publikum fänden.

Aus Sicht des kleinen österreichischen Marktes sei es für einen Komponisten vollkommen unmöglich, am Anfang von den daraus resultierenden Einkünften zu leben. Ein derartiges Bestreben müsse zu Beginn durch eine andere Einkunftsquelle gestützt werden, sonst müsste man es kurzfristig aufgeben. Vieles hänge natürlich von Zufällen ab. Es sei aber Ausdruck einer wirtschaftlichen und kaufmännischen Einstellung, sich nicht auf Zufälle und Glück zu verlassen, sondern so vorzusorgen, dass auch eine längere Durststrecke überstanden werden könne. Dies umso mehr, als der Bw für eine fünfköpfige Familie verantwortlich sei. Somit sei es für den Bw notwendig, weiterhin seiner ärztlichen Tätigkeit nachzugehen und seine künstlerische Tätigkeit nur nebenbei zu betreiben.

Der UFS, dem das Rechtsmittel am 6. Mai 2003 vorgelegt worden war, forderte den Bw auf, die Einnahmen der Jahre 1993 bis 2006 vollständig zu belegen und zu erläutern. Nicht erkennbar sei, welche künftigen Einnahmen zu Jahresgewinnen und zu einem positiven Gesamtergebnis innerhalb eines für Betätigungen der gegenständlichen Art üblichen Kalkulationszeitraumes führen würden. Daher sei auch eine, die laufenden und konkret geplanten Projekte – um deren schriftliche Dokumentation ersucht werde – berücksichtigende Prognoserechnung über 2002 hinaus zu erstellen. In dieser Prognose seien auch die Betriebsausgaben, wie sie durch die Art der Produktionen verursacht würden, anzusetzen. Schließlich seien auch zur Frage des Bekanntheitsgrades und Marktwertes der Künstlerpersönlichkeit des Bw im aktuellen Musikbetrieb geeignete Nachweise zu erbringen.

Der Bw antwortete darauf mit verbalen Ausführungen und einer Reihe Fotokopien von Covers von LPs, DVDs und CDs, bei denen er künstlerisch mitgewirkt habe. Er bezifferte – ohne Belegvorlage und Datierung der Geldzuflüsse – seine Einnahmen 2003 bis 2005 (2006?) wie folgt:

- > Produktion der Filmmusik für einen Dokumentationsfilm (€ 1.200,-) – o. D., aber wohl 2003 (s. Tabelle);

- > Verwendung des Stückes "HM" (1993 produziert) für die BBC-TV-Serie "traffic troops" (Produktionsfirma Mentorn TV) (2 x € 150,- Lizenzabschlagszahlung, um spätere Tantiemen nicht zu verlieren; AKM-Abrechnung ausständig); - o. D.;

- > TV-Dokumentation "X" (2005 ausgestrahlt), 33% Kompositionsanteile, für sendefertige Prod., vor allem Schnitt und Mastering, vom dort präsentierten Maler H € 1.000,- sowie für weitere auf ihn bezogene Produktionen € 3.500,-, o. D.; diese Projekte hätten neben seiner hauptberuflichen Tätigkeit mehr als 2 Monate Arbeit beansprucht und markierten die Erweiterung seiner künstlerischen und produzierenden Tätigkeit in Richtung Multimedia und hätten 2005 einen Gewinn gebracht; "Erweiterung" deshalb, weil die Popmusik für ihn nach wie vor ein wichtiges Gebiet sei.

Noch nicht in der bisherigen Prognose erfasst sind somit Einnahmen von € 4.800,-.

Ob und welche Ausgaben dem gegenüberstanden, wurde am 20. März 2006 nicht bekannt gegeben.

An weiteren Einnahmenerwartungen gab der Bw bekannt, dass er zusammen mit DL 2004 und 2005 Demo-CD's mit fünf Songs an zwei Repräsentanten von Plattenfirmen geschickt habe, bisher leider ohne relevantes Echo. Für 2006/2007 plane er gemeinsam mit Dr. S (Auftritt unter dem gemeinsamen Künstlernamen "GH") eine CD, "für die wir selbstverständlich Vertriebswege suchen werden."

Die erklärten Ergebnisse aus künstlerischer Tätigkeit des Komponisten stellen sich wie folgt dar:

	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	Gesamt
ein:	ATS	ATS	ATS	ATS	ATS	ATS	ATS	ATS	ATS	ATS	€	€	€	€	€	
LSG		351,67		225			196		142,57							
Austro-Mech.		1.642,03	2.679,64	766,67	1.895,3	259,27										
AKM		1.851,00		1.181				267								
sonstige		70,33						12.500								
MWSt										10.000		1.209,18				
"Erlöse Komp"																
ein, gesamt		3.915	2.680	2.173	1.895	259	196	12.767	143	10.000	0	1.209,18				
aus:																
AfA		23.352	29.989	32.682	35.375	35.375	35.373	47.130	60.002	57.305	3.061	2.467,4				
Strom	-		16.095,25	3.353,64	10.006	3.838	2.833	3.135,73	6.191,34	4.123,85	501,4	357,26				
Zubehör	-		9.611,44	545	98	460	3.273	740	12.058,9		922,99	763				
IFB	-							15.281								
sonstige	-															
aus, gesamt		23.352	55.696	36.581	45.479	39.673	41.479	66.287	78.252	61.429	4.485,58	3.587,66				
Jahreserfolg		-19.437	-53.016	-34.408	-43.584	-39.414	-41.283	-53.520	-78.110	-51.429	-	-				
											4.485,58	2.378,48				
alles in ATS		-19.437	-53.016	-34.408	-43.584	-39.414	-41.283	-53.520	-78.110	-51.429	-61.723	-32.729	!Syntaxfehler,)			
alles in €		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	!Syntaxfehler,)			
		1.412,54	3.852,82	2.500,53	3.167,37	2.864,33	3.000,15	3.889,45	5.676,48	3.737,49	4.485,58	2.378,48				

Anm.: lt. Schr. v. 20.3.06 Einnahmen: "Gewinn 2005"

	2003	2004	2005	2006	Anm.	Gesamt
Filmmusik	1.200,00	0				

HM , Remix	ZR? 300,00	0	?			
"X", TV	von H		1.000,00			
div Produkt. re S	von H		3.500,00			

Der Referent lud den Bw zur mündlichen Berufungsverhandlung und verwies auf den Vorhalt vom 21. Februar 2006.

In der am 20. April 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt

Der Bw: "Ich habe am Klavier eine musikalische Ausbildung erhalten, teils an der Musikschule der Stadt Wien, teils im Privatunterricht und weiters (*nach 8 Jahren Unterricht*) in persönlicher Fortbildung. Meine ersten Betätigungen waren im Rahmen einer Band, welche in den 80er Jahren in öffentlichen Lokalen aufgetreten ist (mein Beitrag war am Keyboard). Es ergab sich im Rahmen dieser Band mit dem Namen "GH " die Möglichkeit einer intensiven Zusammenarbeit mit Dr.S und A; als Beleg dafür dient hier eine LP mit verschiedenen Titeln ("L"). Unser wohl wichtigstes Musikstück, das erst elf Jahre später von der BBC für eine Sendereihe als Untermalung bzw. für den Abspann verwendet wurde, trägt den Titel "HM". Später ergab sich eine arbeitsintensive Zusammenarbeit mit FrauN, deren Ergebnis eines meiner Hauptwerke darstellt. Die Produktion wurde an rund 70 potentielle Abnehmer der Musikbranche versendet, mit eher enttäuschendem Ergebnis. Ich habe dann einerseits die Zusammenarbeit mit Dr.S fortgesetzt, zum anderen Aufträge anderer Art übernommen und verwirklicht, beispielsweise "Public Art", Kunst im öffentlichen Raum (nöLReg) oder "Sechs Künstler fahren nach China" (Portraits, u.a. über H). Dabei brachte ich sowohl mein musikalisches Schaffen als auch tontechnische Mitarbeit ein. Meine Stellung als Musiker bzw. Komponist kann ich bezeichnen als (*Stil*) älteren Zuschnitts, wie er in den 70er und 80er Jahren noch vorherrschend anzutreffen war. Seit den 90er Jahren hat sich aber der Musikbetrieb u.a. im Bereich der Filmmusik von der instrumentenbezogenen Komposition zur elektronisch geprägten Mischtechnik entwickelt. Diese Entwicklung habe ich nur zum Teil mitgemacht. Wenn ich gefragt werde, ob mir aus meinen Produktionen Abrechnungen der AKM und der Austro-Mechana schon zugegangen sind, muss ich sagen, dass dies zum einen vor den 90er Jahren, sodann in den 90er Jahren mit den schon bekannten Beträgen erfolgt ist und dass ich auf eine Abrechnung für die 2003 produzierten Werke die 2004/05 gesendet wurden, noch warte. Zusätzlich möchte ich auf Kurzfilme verweisen, die 2005 produziert und teilweise schon in der Öffentlichkeit präsentiert wurden (Einzelausstellung H im R bzw. Galerie) und weiters 2007 bei einer Ausstellung in der Albertina verwendet werden sollen (Titel: "Y" und "Z")."

Mag. Wegenstein: "Ich möchte aufmerksam machen auf das Verhältnis zwischen der musikalischen/kompositorischen Tätigkeit des Mandanten und seinem ärztlichen Beruf, insbesondere auch unter Berücksichtigung seiner familiären Verpflichtungen: Gerade weil bei unbestritten hohem Zeit- und Arbeitseinsatz für die Musik und der vorliegenden künstlerischen Qualität eine materielle Lebensgrundlage für eine 6-köpfige Familie schwer zu erlangen ist, braucht es zwangsläufig ein weiteres Standbein in einen "bürgerlichen" Beruf. So verständlich

der Wunsch nach einer Prognoserechnung ist, wird eine solche in der Musiksparte, in der mein Mandant tätig ist, seriöser Weise kaum zu erstellen sein. Entweder man schafft den künstlerischen Durchbruch und hat eine sehr profitable Einkunftsquelle oder man schafft ihn nicht; dann nützt einem weder Zeiteinsatz noch künstlerisches Niveau um davon leben zu können."

Mag. Raab (Mitarbeiterin Mag. Wegensteins) verwies auf die verspätete Abrechnung für die eine Dokumentation im ORF ("X").

Mag. Wegenstein: "Aus diesem Umstand sieht man schon, dass zwischen dem Zeitpunkt einer Produktion, ihrer Verwertung und der dazu ergehenden Abrechnung bzw. dem Einnahmenfluss ein oftmals sehr langer, schwer kalkulierbarer Zeitabstand liegt, oder gar ein Einnahmenausfall. Das erschwert die Erstellung einer Prognose."

Mag. Kovacs: "*Rauscher/Grübler* machen die Unterscheidung zwischen Neigungstätigkeit und Erwerbstätigkeit im Bereich künstlerischer Betätigungen an zwei Punkten fest: Einmal sei es von Bedeutung, ob die künstlerische Ausbildung in vollem Umfang erfolgte oder autodidaktisch; zum anderen komme es darauf an, ob die künstlerische Betätigung die wirtschaftliche Hauptbetätigung darstellt. Nach dem was bisher vorgebracht wurde, vertritt das Finanzamt die Auffassung, dass eine Tätigkeit vorliegt wie sie in § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung beschrieben wird.

Für eine Prognoserechnung wäre zumindest erforderlich zu wissen, nach welchen Sätzen und Vertragsgebräuchlichkeiten die Verwertungsgesellschaften abrechnen."

Der Bw: "Ich erhielt von zwei Beratern unterschiedliche Auskünfte über die Abrechnungspflichten beim britischen Pendant zur AKM."

Mag. Wegenstein: "Da im Falle des Durchbruchs der bisherige Gesamtverlust leicht in zwei bis drei Jahren eingeholt sein kann, ist es keine Frage der Stellung oder des Rufes des Künstlers in der Öffentlichkeit jetzt, und auch nicht eine Frage wie viele Werke in welcher Zeit schon geschaffen wurden. Aus meiner Vertretungspraxis darf ich das Beispiel eines bildenden Künstlers anführen, dessen Werke im Wandel des Geschmacks auf dem Kunstmarkt um 30 Jahre zu spät angeboten wurden.

Die verständlichen Bemühungen, objektive Abgrenzungskriterien einer künstlerischen Tätigkeit zu finden, führen in den genannten Literaturäußerungen zu keinem tragfähigen Ergebnis: Künstlerische Ausbildung im akademischen Sinne war im Bereich Keyboard und Klangmischung mit elektronischen Mitteln in den Ausbildungsjahren des Mandanten nicht zu erhalten. Der Mangel an einem entsprechenden akademischen Abschluss gibt für die Abgrenzung nichts her. Würde man das Erfordernis einer künstlerischen Haupt- oder Allein-

betätigung auf die Spitze treiben, so würde es bedeuten, dass ein solcher Beruf mangels einsetzbaren Investitionskapitals überhaupt nicht ausgeübt werden kann. Nur durch das Vorhandensein von in einem anderen Erwerbszweig erzielten Einkünften kann die künstlerische Tätigkeit überhaupt in betriebswirtschaftlich sinnvoller Weise betrieben werden."

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei Prüfung der Frage, ob die Tätigkeit des Bw als frei schaffender Komponist eine steuerlich relevante Einkunftsquelle darstellt oder nicht, sind die Vorschriften der für das Streitjahr geltenden Liebhabereiverordnung (L-VO), BGBl 1993/33 idF BGBl II 1997/358 und BGBl II 1999/15, anzuwenden.

Gemäß § 1 Abs 1 liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung ..., die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn ... zu erzielen und die nicht unter § 1 Abs 2 fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (hier nur relevant: § 2 Abs 1) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Fallen bei einer solchen Betätigung (wie hier) Verluste an, so ist gemäß § 2 Abs 1 das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn ... zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste: Der Bw hat bis einschließlich 2000 einen Verlust von insgesamt ATS 362.772,- (= € 26.363,67) erlitten, wobei nach einem geringen Verlust in 1993 die negativen Periodenergebnisse der Folgejahre bis 1998 in etwa konstant blieben, 1999 bedingt durch Investitionen auf den Höchstwert von ATS 78.000,- (= € 5.676,48) stiegen und danach wieder leicht abfielen. Nimmt man die erklärten Ergebnisse 2001 bis 2003 hinzu, so erhöht sich das zwischenzeitliche negative Gesamtergebnis auf ATS 508.653,- (= € 36.965,23). Wie sich die Ergebnisse weiter entwickeln, wurde in der mündlichen Berufungsverhandlung anhand der Erklärung für 2004 (dort: Einnahmen = NULL) und 2005 (Einnahmen € 4.500,-) nur ansatzweise aufgezeigt: Tendenz der Einnahmen für 2006 und 2007 war daraus keine abzuleiten, zumal eine Prognoserechnung nicht vorgelegt und auch nicht ziffernmäßig argumentiert wurde. Es wurde allerdings vorgebracht, dass für die Produktionen der Jahre 2003 ff. noch – zurzeit nicht bezifferbare – Lizenzeinnahmen oder Tantiemen (AKM, Austro-Mechana, ORF) zu erwarten sind; dieses Vorbringen erscheint nicht unglaubwürdig.
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen: Es wurden – abgesehen vom Jahr 2005, für das noch keine Erfolgsrechnung vorliegt, nur Verluste erzielt.
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben oder Tätigkeiten kein Gewinn erzielt wird: Der Bw hat die Tätigkeit neben dem ärztlichen Hauptberuf, nämlich bis

1999 neben seiner Tätigkeit als angestellter Spitalsarzt und freier Vertretungsarzt, und seit 2000 unter Aufgabe der Vertretungstätigkeit, ausgeübt, so dass ihm dafür – auch in Anbetracht der familiären Verpflichtungen – nur eingeschränkt Arbeitszeit zur Verfügung stand. Er verzichtete darüber hinaus auf die Übernahme von kleineren, zu raschen Einnahmen führenden Aufträgen (z. B. Theaterprojekte), um sich ganz seiner künstlerischen Entwicklung als Komponist von elitärer Pop-Musik, später auch als komponierender Musikproduzent im Multimedia-Bereich, widmen zu können, in der Hoffnung auf spätere Erfolge am Markt für künstlerisch anspruchsvolle Musik. So nahm er etwa in einem Fall, nach dem Streitzeitraum, den Entgang höherer Honorare zu Gunsten später erwarteter Tantiemen in Kauf und begnügte sich mit Lizenz-Abschlagszahlungen von 2-mal € 150,-.

4. Die angebotenen Werke ("Leistungen" iSd § 2 Abs 1 Z 4) fanden insgesamt betrachtet nicht die von ihm erwartete Resonanz bei Plattenfirmen und erfuhren auch keine allzu häufige Ausführung nach ihrer Produktion (Beispiel "GH": Duo, deren Werke lange nirgends aufgeführt bzw. von Plattenkäufern nachgefragt wurden). Nach seiner Stellung am einschlägigen Markt gefragt, konnte der Bw noch keine zu wesentlichen Einnahmen führenden wiederkehrenden Nutzungen durch Rundfunk- und Fernsehanstalten im In- und Ausland, sondern nur singuläre Auftragsverhältnisse und Gelegenheiten nennen, wie sie schon in den schriftlichen Eingaben erwähnt sind.

5. Die Preisgestaltung (Kriterium iSd § 2 Abs 1 Z 5) konnte der Bw wegen der beherrschenden Stellung von Auftraggebern und im Hinblick auf die Lizenzgebührensätze bei AKM und internationalen Verwertungseinrichtungen praktisch nicht beeinflussen. Er musste nehmen was man ihm zu geben bereit war. Die schwache Stellung von Komponisten im kommerziellen Musikbetrieb ist – sieht man von international bekannten Einzelpersönlichkeiten ab – notorisch.

6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch Strukturverbessernde Maßnahmen, z. B. Rationalisierungsmaßnahmen: Der Bw hat seine Arbeitseinsätze im kompositorischen und produzierenden Bereich auf der Basis von Zusatzinvestitionen 1999 (digitales Tonstudio), durch die Aufgabe der ärztlichen Vertretungstätigkeit und durch die Ausweitung seines künstlerischen Tätigkeitsbereiches auf den Sektor Multimedia-Produktionen zweifellos intensiviert, dadurch aber seine Verlustsituation noch nicht erkennbar und entscheidend verbessern können, weil er zu Gunsten eines langfristigen künstlerischen Konzeptes auf kurzfristige Einnahmen planmäßig verzichtete. Wie die nun nach seinen Angaben verbesserte Wirtschaftsführung binnen eines üblichen Kalkulationszeitraumes – der von ihm nicht einmal angegeben werden konnte – einen Totalgewinn erbringen soll und erwarten lässt, hat der Bw im Verfahren nicht dargetan, sondern sich auf die am Sektor Kunstschaffen üblichen, sehr langen Entwicklungsphasen, aber auch auf die Erwartung eines Totalgewinneintritts binnen wenigen Jahren im Falle seines Durchbruches am Markt, berufen.

Es erscheint somit, folgt man der vom Bw vertretenen Auffassung, dass eine Tätigkeit der in § 1 Abs 1 L-VO normierten Art vorliege, die subjektiv bekundete Absicht, einen Gesamtgewinn aus der Tätigkeit zu erzielen, anhand der objektiven Umstände noch nicht nachvollziehbar.

Andererseits – und nach dem Wortlaut des § 1 Abs 1 erster Satz L-VO eigentlich den vorweg zu prüfenden Tatbestand darstellend – ist gemäß § 1 Abs 2 L-VO Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn (wie hier) Verluste entstehen

1. (..)

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs 4 ausgeschlossen sein. ...

Bei solchen Betätigungen liegt Liebhaberei gemäß § 2 Abs 4 L-VO dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn ... erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird.

Das Finanzamt vertrat im Verfahren zuletzt die Auffassung, die Betätigung des Bw sei unter § 1 Abs 2 L-VO zu subsumieren.

Der Bw widmet sich eigenem Vorbringen zufolge seit Jugendtagen der Popmusik, verfügt über eine unprofessionelle Ausbildung an einem Instrument (Klavier), und ist seit Beendigung seiner fachärztlichen Ausbildung im Hauptberuf, der bislang allein positive Einkünfte abwirft, als Arzt tätig, daneben mit einem Arztkollegen_(Dr.S) in dem als "GH " bezeichneten Duo komponierend und produzierend tätig. Dass der Bw künstlerische Ambitionen hegt und künstlerisches Potenzial besitzt, wurde von ihm in der mündlichen Berufungsverhandlung mit Hinweis auf dokumentierte Engagements in der Kunst- und Musikszene begründet. Er kann sich zwar auch nach der Aufgabe seiner Vertretungstätigkeit im Hinblick auf den Hauptberuf und die Familie nur sehr eingeschränkt dem zeitintensiven Musikschaftern widmen, was den Verzicht auf kurzfristig Ertrag bringende Aufträge und die Orientierung an langfristiger, ja zeitlich unbestimmter Entwicklung zum gefragten Künstler wohl erklärt, die Erfolgsträchtigkeit dieses, mit oftmaligen Unterbrechungen von Einnahmenflüssen verbundenen Vorgehens jedoch geradezu verhindert. Dazu kommt, dass es sich der Bw offenbar leisten kann, die in den einzelnen Jahren nur begrenzte Verluste bringende Tätigkeit ohne Gewinn auszuüben, weil er über hinreichende andere Einkünfte verfügt. Ein gezieltes Verlustausgleichsstreben mit dem zusätzlichen finanziellen Vorteil einer Rückzahlung von zu viel entrichteter Einkommensteuer (Lohnsteuer) erscheint dem UFS jedoch nicht vorzuliegen, hat doch der Bw außer den für das Komponieren und die Produktionsvorbereitung dienenden Anschaffungen

und geringen Betriebskosten (Strom etc.) keinerlei Aufwendungen geltend gemacht, die ein Steuersparmotiv erkennen ließen.

Die Begründung, der Bw müsse gerade im Interesse der mittelfristigen Finanzierbarkeit seiner künstlerischen Betätigung bis zum Durchbruch als Komponist (von Pop-Musik, die er nicht aufgeben wolle) seinen Hauptberuf ausüben, überzeugt den UFS im gegebenen Zusammenhang nicht. Hat doch der Bw – nach einer nur halben Ausbildung am Klavier durch 8 Jahre bis etwa ins 17. Lebensjahr, und ersten musikalischen Auftritten vor den 90-er Jahren – bis heute (46. Lebensjahr) nicht jenes Maß an Engagement an den Tag gelegt und nicht jene Markstellung im kommerziellen Musikbetrieb erlangt, die eine solche Betrachtung und Erwerbsmotivation rechtfertigen würden. Der Bw hat auch keine Anhaltspunkte dafür geliefert, dass seinem Schaffen auf dem Gebiet elitärer Pop-Musik, anders als bislang erlebt, in absehbarer Zukunft mehr als ein Nischendasein beschieden sein kann. Gerade diese Musiksparte ist aber eigenem Vorbringen des Bw zufolge der Kern seiner langfristig ausgerichteten, mit erheblichen Entwicklungskosten und "Anlauf-" Verlusten verbundenen Ambitionen. Der Einstieg in Multimedia-Produktionen stellt eine deutliche Re-Orientierung dar, die das Argument der künstlerischen Disziplin zu Lasten zeitnaher kommerzieller Erfolge erheblich schwächt, wie – wohl auch damit ohne entsprechendes zeitliches Engagement, das aber noch nicht feststellbar ist, kein Trend in Richtung Gesamtgewinn erkennbar wird.

Folgte man der Argumentation des Bw, so würde die Verifizierung der Ertragsfähigkeit seiner zwar leidenschaftlich, aber in neben dem Arztberuf erübrigter Freizeit – wohl auch zur Entspannung vom Stress des Spitalsbetriebes – ausgeübten Betätigung auf einen völlig unbestimmten, daher unabsehbaren Zeitpunkt in der Zukunft hinausgeschoben. Ein derartiger Norminhalt kann weder dem Gesetz (§ 2 Abs 2 EStG) noch der Liebhabereiverordnung, (*arg* "absehbarer Zeitraum", siehe oben) unterstellt werden.

Der Bw hat eine Tätigkeit entfaltet, die seiner ausgeprägten Neigung zu moderner Musik entspringt; die er – zwecks Abstimmung mit hauptberuflichen und familiären Pflichten – verglichen mit hauptberuflich Musikschaffenden zeitlich und auftragsbezogen eingeschränkt ausübt; und deren infolge Konzentration auf Langzeitprojekte und Verzicht auf kurzfristige Einnahmen entstehende (bescheidenen) Verlustergebnisse er auf sehr lange Zeit wirtschaftlich tragen kann.

In Anbetracht der – zwar autodidaktisch erlangten – künstlerischen Befähigung und des doch deutlich breiter als nur nach Art eines bloßen Hobbys angelegten Musikschaffens des Bw sowie seiner ausführlich dokumentierten Bemühungen um einen einnahmenträchtigen Markt liegt nach dem nunmehr gewonnenen Gesamtbild der Verhältnisse für den UFS eine Tätigkeit

vor, die den Rahmen einer bloßen Neigungstätigkeit überschreitet. Der Bw hat somit eine Tätigkeit ausgeübt und übt sie noch aus, wie sie in § 1 Abs 1 L-VO beschrieben wird.

Einnahmen werden seit 1992/1993 wohl angestrebt, aber ohne jenen Einsatz, der eine Gewinnerzielung erst möglich macht. Ein absehbarer Zeitraum, in dem die Betätigung zum Gesamterfolg führen wird, konnte nicht angegeben und argumentiert werden. Der Umstand, dass die Familie bei zeitintensiven – und finanziell erfolglosen – Engagements offenbar "nicht mehr mitspielt", weil dabei die Verantwortung des Bw gegenüber Gattin und Kindern auf der Strecke bliebe, hätte den Bw zu einer noch zielstrebigeren Umgestaltung – oder aber zur Aufgabe – seiner Betätigung veranlassen müssen, als das strukturelle Defizit für ihn erkennbar war, also wohl schon 1999. Eine derartige Entscheidung hat der Bw jedoch fürs erste ausgeschlossen und auf unbestimmte Zeit verschoben. Die Ausweitung der Tätigkeit auf häufigere und höhere Einnahmen versprechende Projekte im Multimedia-Bereich erfolgte – wiewohl materielle Grundlagen dafür 1999 geschaffen wurden erst 2003, also nach dem Streitzeitraum, und ist mangels einer Prognose nicht geeignet, das Erreichen eines Gesamtgewinnes seit 1993 (die Tätigkeit in den Jahren davor blieb laut Angaben des Bw in der mündlichen Verhandlung erfolgsneutral; Einnahmen vor 1990 machten die damaligen Aufwendungen gerade noch wett) binnen absehbaren Zeitraumes schon jetzt plausibel zu machen.

Der unter Berücksichtigung des Vorbringens in der mündlichen Berufungsverhandlung erhobene Sachverhalt ist nicht geeignet, die objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung zu untermauern. Es erscheint allerdings nicht ausgeschlossen, dass die gegenwärtig noch keinen Gesamtgewinn versprechende Tätigkeit durch die seit 1999 gesetzten Verbesserungmaßnahmen in Verbindung mit einem etwaigen Durchbruch im neuen Kompositions- und Tontechnik-Bereich *Multimedia und Kurzfilme* in absehbarer Zeit (2006 oder 2007; für diese Jahre wurden weitere gleichartige Projekte, sowie neue Pop-Werke angekündigt) solche Einnahmensteigerungen zeitigen, die das Einkunftsquellenargument prognostisch untermauern lassen. Daher konnte der UFS den angefochtenen vorläufig ergangenen Bescheid – unter Aufrechterhaltung der Liebhabereiqualfikation – bestätigen.

Wien, am 2. Mai 2006