



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des K.B., W.H., G.J., D.F., M.F., P.R., ehemals Bw., Adresse, gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Reinhard Schatzl, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, als die Einkünfte aus Gewerbebetrieb anstatt mit Null **nicht** festgestellt werden.

Somit entfallen auf sämtliche Mitbeteiligten keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Tätigkeit als Tanzkapelle.

Mit einem Schreiben vom 3. Februar 1986 wurde die Gründung dieser Tanzkapelle zum 1. September 1985 mit folgenden Mitgliedern dem Finanzamt mitgeteilt: K.B., W.H., G.J., D.F., M.F., P.R..

Im Zuge der Veranlagung für das Jahr 1996 wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz folgender Ergänzungsvorhalt abgefertigt:

Die Bw. werde ersucht,

1. um Bekanntgabe, weshalb 1996 keine Umsätze getätigt worden seien,
2. um belegmäßigen Nachweis und um Mitteilung, ob bzw. dass Bemühungen vorhanden gewesen seien, Einkünfte zu erzielen bzw. Umsätze zu tätigen.

Mit Schreiben vom 13. August 1997 wurde von K.B. geantwortet, dass dieser auf der Suche nach neuen Musikern sei und dadurch im Jahr 1996 und im Jahr 1997 keine Umsätze getätigt worden seien.

Mit neuerlichem Ergänzungsvorhalt durch die Abgabenbehörde erster Instanz wurden folgende Fragen an die Bw. gerichtet:

Die Bw. würden ersucht werden,

1. um belegmäßigen Nachweis, dass Schritte und Aktionen gesetzt worden seien, um Einkünfte zu erzielen (Anzeigen, Inserate, usw.).
2. um Mitteilung, wer aus der Personengesellschaft ausgetreten sei und mit welchem Datum.

Mit Schreiben vom 16. September 1997 wurde wie folgt geantwortet:

Zu 1.:

Im Jahr 1996 seien keine Umsätze getätigt worden, weil K.B. sich in diesem Jahr aus geschäftspolitischen Gründen verstärkt um seinen eigenen Gewerbebetrieb kümmern hätte müssen. Dies werde sich in Zukunft wieder ändern, nachdem sein Sohn nunmehr in das Unternehmen arbeitsmäßig stark integriert sei.

Zu 2.:

Nach mehreren Verhandlungen mit früheren Bandmitgliedern sei die Entscheidung getroffen worden, die Band in der alten Besetzung fortzuführen. Sie würden im Herbst mit den Probearbeiten beginnen, um in der Faschingssaison 1998 wieder auftreten zu können. Ein Nachweis, dass Bemühungen vorhanden gewesen wären, um Umsätze zu tätigen, liege nicht vor, da die Kapelle seit 20 Jahren mit Erfolg am Musikmarkt vertreten sei und daher ausschließlich über Mundpropaganda Geschäfte lukriert werden würden.

Laut Beilage zur Erklärung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1996 wurde in diesem Jahr kein Umsatz erzielt, der Überschuss der Ausgaben über die Einnahmen würde 77.744,08 S betragen.

Laut Beilage zur Erklärung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1997 wurde ein Umsatz von 13.000,00 S und ein Verlust von 62.047,91 S erzielt.

In der Erklärung der Einkünfte aus Personengesellschaften für das Jahr 1998 wurden von der Bw. -59.570,47 S als Einkünfte aus Gewerbebetrieb angegeben.

Laut der dazu eingereichten Beilage errechnen sich diese wie folgt:

Betriebseinnahmen netto		9.090,91 S
Betriebsausgaben netto		
GWG	6.833,34 S	

Abschreibung laut AV	52.939,44 S	
Fahrtspesen laut Fahrtenbuch	8.888,60 S	
Verlust		-59.570,47 S

Mit Ergänzungsvorhalt vom 8. April 1999 wurde die Bw. durch die Abgabenbehörde erster Instanz aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten:

1. Um Nachreichung einer detaillierten Aufstellung und des belegmäßigen Nachweises der geringwertigen Wirtschaftsgüter,

2. und um Nachreichung des Fahrtenbuches werde ersucht.

Im Schreiben vom 16. September 1997 sei bekannt gegeben worden, dass ab 1998 wieder höhere Umsätze erzielt werden würden. Dies sei offensichtlich nicht eingetroffen. Es werde deshalb ersucht bekannt zu geben, weshalb dies nicht eingetroffen sei und ab wann wieder mit Gewinnen aus der Tätigkeit gerechnet werden könne.

Mit Schreiben vom 23. April 1999 wurde wie folgt geantwortet:

Es werde mitgeteilt, dass der Musiker W.H. per 1. Jänner 1999 unvorhergesehen ausgeschieden sei.

Sie seien bereits auf der Suche nach einem neuen Keyboarder, bis dahin könne jedoch nicht mit höheren Umsätzen gerechnet werden.

Mit vorläufigem Bescheid vom 25. Juni 1999 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1998 mit -43.849,00 S festgestellt.

Dies mit der Begründung, dass die angeforderten Unterlagen nicht beigebracht worden seien und die Anerkennung der betreffenden Aufwendungen daher nicht möglich sei.

Es wurde gegen obigen Bescheid Berufung eingebracht mit folgender Begründung:

Es würden die geforderten Unterlagen (Aufstellung Fahrtenbuch und Rechnungen GWG) nachgereicht werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Jänner 2000 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1998 vorläufig mit -59.570,00 S festgestellt und der Berufung stattgegeben.

Am 16. August 2001 wurde ein endgültiger Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO erlassen, in dem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1998, 1999 und 2000 mit 0,00 S angesetzt worden sind.

Dies mit folgender Begründung:

Als Einkunftsquelle im Sinne des EStG 1988 könnten nur Bestätigungen gezählt werden, die

durch die Art der Bewirtschaftung das Erzielen eines Gesamtgewinnes in einem überschaubaren Zeitraum zulassen würden. Bei einer Änderung der Bewirtschaftung von Tätigkeiten gemäß § 1 Abs. 2 LVO könnte eine Tätigkeit, die bisher als Einkunftsquelle angesehen worden sei, zu einer Liebhaberei werden.

Im vorliegenden Fall sei ab 1996 pro Jahr maximal ein Auftritt absolviert worden und in diesem Zeitraum insgesamt ein Verlust von 248.736,00 S erklärt worden. Trotz mehrfachen Aufforderungen seien keinerlei Nachweise vorgelegt worden, die auf die konkrete Absicht, das Unternehmen ernsthaft weiterzuführen, schließen lassen würden. Weder die gemachten Angaben, ab 1998 in alter Besetzung wieder aufzutreten (Schreiben vom 16. September 1997), noch jene vom 23. April 1999 (Suche nach einem neuen Keyboarder) oder vom 31. Mai 2000 (Umstrukturierung der Musikkapelle mit neuem Programm) hätten sich als richtig herausgestellt.

Der Verlust war daher nicht anzuerkennen und die Bestätigung der Liebhaberei einzustufen.

In der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 1999 wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb von -27.124,64 S angegeben.

Diese würden sich wie folgt ergeben:

Betriebseinnahmen netto		5.454,55 S
Betriebsausgaben netto		
GWG	440,83 S	
Abschreibung laut AV	24.494,38 S	
Fahrspesen laut Fahrtenbuch	7.644,00 S	
Verlust		-27.124,64 S

Mit Ergänzungsvorhalt vom 16. Mai 2000 wurde die Bw. durch die Abgabenbehörde erster Instanz aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten:

Seit 1996 seien seitens der Band keine nennenswerten Einnahmen erzielt worden. Sie würden daher eingeladen werden, Stellung zu nehmen, ob überhaupt noch ernsthafte Anstrengungen unternommen würden, die Tätigkeit als Einkunftsquelle zu betreiben. Auch erscheine die 1999 erklärte Einnahme in Höhe von 6.000,00 S brutto für eine sechsköpfige Band nicht glaubhaft.

Mit Schreiben vom 31. Mai 2000 wurde wie folgt geantwortet:

Es werde mitgeteilt, dass eine Umstrukturierung der Musikkapelle stattfinde und das musikalische Programm neu erarbeitet werden müsse.

Bezüglich der Einnahmen in der Höhe von 6.000,00 S werde mitgeteilt, dass es sich um eine Veranstaltung gehandelt habe, bei der die Spieldauer nur eine halbe Stunde gewesen wäre.

Mit vorläufigem Feststellungsbescheid für das Jahr 1999 vom 6. Juni 2000 wurden die Einkünfte wie erklärt festgesetzt.

Mit endgültigem Feststellungsbescheid vom 16. August 2001 wurden diese mit 0,00 S festgesetzt. Der Bescheid wurde analog dem für das Jahr 1998 begründet.

In der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 2000 wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb von -22.249,32 S angegeben.

Diese würden sich wie folgt ergeben:

Betriebseinnahmen netto		0,00 S
Betriebsausgaben netto		
Abschreibung laut AV	14.634,72 S	
Fahrspesen laut Fahrtenbuch	7.614,60 S	
Verlust		-22.249,32 S

Mit Ergänzungsvorhalt vom 8. Juni 2001 wurden durch die Abgabenbehörde erster Instanz folgende Fragen gestellt:

Im Zuge der Veranlagung 1999 hätte die Bw. mit Schreiben vom 31. Mai 2000 bekannt gegeben, dass derzeit ein neues Programm einstudiert werde. Laut Erklärung 2000 seien jedoch bis Ende des Jahres neuerlich keine Einnahmen erzielt worden.

Die Bw. werde daher ersucht, konkret bekannt zu geben, an wann mit Einnahmen und Gewinnen zu rechnen sei.

Mit Schreiben vom 31. Juli 2001 wurde wie folgt geantwortet:

Tatsächlich hätten sie noch im Jahr 2000 die ernste Absicht gehabt, die Band weiter zu betreiben. Auf Grund des beruflichen Engagements einiger Bandmitglieder hätte sich dieses Vorhaben dann leider endgültig im Jahr 2001 zerschlagen und sie hätten daher beschlossen, die Band aufzulösen. Die vorhandenen Wirtschaftsgüter sollten veräußert werden. Die Band hätte seit Anfang der 80er-Jahre bestanden. Erst 1994 hätten sie ausschließlich Gewinne erwirtschaftet. Im Zeitraum 1995 bis 2000 seien lediglich Verluste erzielt worden. Für die Beurteilung, ob Liebhaberei vorliege, sei vom Gesamtgewinn der Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO auszugehen. Laut Liebhabereierlass (Ergänzung) führe eine Änderung der Bewirtschaftung bei Betätigungen, die nach der Liebhabereiverordnung unter § 1 Abs. 1 fallen würden, nicht zu einer Teilung in eine steuerlich unbeachtliche Periode. Die Betätigung sei

---

insgesamt als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei zu beurteilen.

Da das Unternehmen bis zur Aufgabe der unternehmerischen Tätigkeit im Jahr 2001 einen Gesamtgewinn (ohne Berücksichtigung eines allfälligen Veräußerungsgewinnes) erzielt habe, seien auch die Verluste 1998 – 2000 als ausgleichsfähiger Verlust anzuerkennen.

Mit Feststellungsbescheid für das Jahr 2000 vom 16. August 2001 wurden die gegenständlichen Einkünfte mit 0,00 S festgesetzt.

Dies mit der oben zitierten Begründung für die Bescheide für die Jahre 1998 und 1999.

Es wurde gegen die obigen Feststellungsbescheide vom 16. August 2001 Berufung eingebbracht mit im Wesentlichen folgender Begründung:

Laut Bescheidbegründung sei die Tätigkeit als eine im Sinne des § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung eingestuft worden.

Die Bw. würde die Musikkapelle bereits seit 1972 betreiben. In diesem Zeitraum seien bis 1994 ausschließlich Gewinne angefallen. Ab 1995 seien dann nur mehr Verluste entstanden. Diese Verluste wären im Wesentlichen auf hohe Abschreibungen zurückzuführen. Insgesamt sei im Zeitraum seit der Gründung der Musikkapelle ein Gesamtgewinn erzielt worden.

Insofern handle es sich bei gegenständlicher Betätigung um eine Tätigkeit mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO).

Sie hätten sich auch in den vorangegangenen Jahren bemüht, die Musikkapelle neu zu strukturieren. Im Jahr 1997 hätten sie sogar noch Investitionen in Höhe von circa 30.000,00 S getätigt.

Letzten Endes wären ihre Bemühungen, die Musikkapelle wieder gewinnbringend zu betreiben, nicht von Erfolg gekrönt gewesen, sodass sie im Jahr 2001 die Auflösung der Musikkapelle beschlossen hätten.

Jedenfalls hätten sie bis ins Jahr 2000 ernsthaft versucht, mit einem neuen Programm ihre Musikkapelle fort zu betreiben (siehe das Schreiben vom 31. Mai 2000).

Im Sinne des Liebhabereierlasses Punkt 9 "Anlaufzeitraum" liege daher frühestens ab dem Jahr 2000 ein Wandel zur Liebhaberei vor. Jedenfalls wäre auch frühestens ab 2000 zu prüfen, ob weiterhin eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO vorliege, wobei in diesem Fall wieder ein 3-Jahres-Zeitraum in Gang gesetzt werde, wobei auf alle Fälle allfällige Verluste für die Folgejahre 2001-2003 (theoretisch) zu ausgleichsfähigen Verlusten werden würden.

In diesem Zusammenhang würde auf das Erkenntnis des VfGH vom 7.3.1995, B 301/94, sowie auf den geänderten Liebhabereierlass vom 27.11.1995 verwiesen werden. Danach würden Betätigungen, die nach der LVO unter § 1 Abs. 1 fallen würden, nicht zu einer Teilung in eine steuerlich unbeachtliche und eine steuerlich beachtliche Periode führen. Die Betätigung sei insgesamt als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei zu beurteilen. Insgesamt hätten sie

durch ihre Betätigung einen Gesamtgewinn erzielt. Die Verluste, die ab 1995 angefallen seien, würden im Wesentlichen durch die Abschreibung verursacht werden; andere laufende Betriebsausgaben seien nur in ganz geringem Ausmaß angefallen, da die Aufwendungen im selben Maß reduziert worden seien wie die Einnahmen.

Die Geltendmachung der linearen AfA könne jedenfalls nicht dazu führen, dass eine solche gewinnbringende Tätigkeit – wobei im Übrigen im Jahr 1994 noch ein beträchtlicher Gewinn von 110.000,00 S ausgewiesen worden sei – von einem Jahr auf das andere plötzlich zu einer Tätigkeit gemäß § 1 Abs. 2 LVO werde, noch dazu, weil im Jahr 1997 noch Investitionen getätigt worden seien und somit nach außen hin der objektive Wille einer wirtschaftlichen Führung der Musikkapelle bekundet worden sei.

Gerade diese Investition zeige, dass auf alle Fälle objektiv bis 1997 die ernsthafte Absicht bestanden habe, die Musikkapelle weiter wirtschaftlich fortzuführen.

Im Sinne des oben zitierten VfGH-Erkenntnisses gehe es nicht an, dass der Fiskus das positive Ergebnis einer von ihrem Zuschnitt durchaus erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit abschöpfe, dafür maßgebliche Aufwendungen aber als Liebhaberei außer Acht lasse. Es werde daher beantragt, die Einkünfte aus der Personengesellschaft für die Jahre 1998 bis 2000 laut den eingereichten Steuererklärungen festzusetzen.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 10. Jänner 2002 wurden durch die Abgabenbehörde erster Instanz an die ehemalige Bw. folgende Fragen gestellt:

1. Sie würde gebeten werden, für die Jahre 1997 bis 1999 die Einnahmen mittels Vorlage von Belegen nachzuweisen.
2. Weiters würde ersucht werden, die Fahrtenbücher für die Jahre 1998 bis 2000 vorzulegen.

Mit Schreiben vom 30. Jänner 2002 wurden folgende Unterlagen eingereicht:

1. Beleg über einen Auftritt vom 13. Dezember 1999 über 6.000,00 S brutto, weitere vom 17. Oktober 1998 über 10.000,00 S brutto und über 14.300,00 S brutto vom Oktober 1997.
2. Eine Auflistung von Probendaten mit Kilometeranzahl je Mitglied für das Jahr 2000 (Proben hätten am 10. Jänner, am 7., 14. und 21. Februar, am 1., 6. und 20. März, am 1., 17. und 20. April, am 8., 15. und 29. Mai, am 5. Juni und am 12. Dezember 2000 stattgefunden).

Obige Auflistung wurde auch für das Jahr 1999 eingereicht (Proben hätten am 15. Februar, am 1., 15. und 29. März, am 12. und 30. April, am 10. und 31. Mai, am 14. und 28. Juni, am 4. und 25. Oktober, am 22. November und am 13. und 20. Dezember 1999 stattgefunden).

Die Liste für das Jahr 1998 ergibt folgende Probendaten: 2., 9., 16., 23. und 30. September, 7., 14., 16. und 17. Oktober 1998.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Februar 2002 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Dies mit folgender Begründung:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 LVO sei Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstünden aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen seien.

Mitglieder einer Musikkapelle fänden sich zunächst in typisierender Betrachtung aus der persönlichen Neigung zur Musik. Erst in der Folge, wenn ein entsprechendes Repertoire erübt worden sei und mit dauerhaftem Bestand von Musikern gerechnet werden könne, werde eine Kapelle über die persönliche Neigung zur Musik hinaus ihre Leistung auch am Markt anbieten können.

Es liege daher bei der gegenständlichen Tätigkeit – nebenberufliche Musiker – eine solche mit widerlegbarer Liebhabereivermutung gemäß § 1 Abs. 2 LVO vor. Daran ändere auch die Tatsache, dass ein Gesamtgewinn erzielt worden sei, nichts.

Von einer Tätigkeit mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO) könne daher nicht ausgegangen werden.

Sofern sich die Tätigkeit von Musikern im Rahmen des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO bewege, sei bei Anfallen von Verlusten grundsätzlich Liebhaberei anzunehmen.

Dass bis einschließlich 1994 fast ausschließlich Gewinne erzielt worden seien, werde nicht bestritten. Jedoch liege eine Änderung der Bewirtschaftung (§ 2 Abs. 4 LVO) ab dem Jahr 1996 eindeutig auf der Hand. Dies zeige schon der Vergleich der Umsätze:

1993	183.245,45 S
1994	257.818,17 S
1995	100.545,45 S
1996	0,00 S
1997	13.000,00 S
1998	9.090,91 S
1999	5.454,55 S
2000	0,00 S

Die Umsätze ab dem Jahr 1996 würden sehr deutlich zeigen, dass die Tätigkeit nicht mehr intensiv und nachhaltig betrieben worden sei. Denn in den Jahren 1997 bis 1999 hätte jeweils nur ein einziger Auftritt stattgefunden, in den Jahren 1996 und 2000 wären keine Auftritte erfolgt.

Da in den vorangegangenen Jahren immer wieder Verluste erzielt worden seien und im Zeitraum 1996 bis 2000 lediglich drei Auftritte erfolgten, sei Liebhaberei gegeben.

---

Daher wäre im berufungsgegenständlichen Zeitraum eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften unterblieben.

Mit Schreiben vom 4. März 2002 wurde durch die ehemalige Bw. der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung gestellt.

Am 12. März 2002 wurde die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 16. April 2002 wurde von der ehemaligen Bw. mitgeteilt, dass im Jahr 2001 keine Tätigkeit mehr ausgeübt werde. Diese sei im Jahr 2000 aufgegeben worden.

Am 15. Oktober 2002 wurde durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz folgender Ergänzungsvorhalt abgefertigt:

1. Im Schreiben vom 13. August 1997 sei angegeben worden, dass in den Jahren 1996 und 1997 neue Musiker gesucht worden seien und deshalb erst im Herbst 1997 ein Umsatz getätigt werden hätte können. In den Formularen E106a seien jedoch auch im Jahr 1996 sämtliche Bandmitglieder der Jahre bis 1995 genannt und somit auch diesen der Verlust zugewiesen worden. Wie würde man sich diese Diskrepanz erklären?
2. Aus welchen Gründen sei es nach Ansicht der Bw. in den Jahren 1996 bis 2001 zu keinem bzw. lediglich einem Auftritt pro Jahr gekommen? Die Argumentation würde nach Jahren zu gliedern sein.
3. In welcher Konstellation sei der Auftritt am 13. Dezember 1999 absolviert worden? Hätte das Konzert ohne Keyboarder stattgefunden? In welcher Konstellation hätten die Proben in den Jahren 1999 und 2000 stattgefunden?
4. Aus welchen Gründen sei die Tätigkeit im Jahr 2001 eingestellt worden?
5. Wie sei in der Berufung und im Schreiben vom 31. Mai 2000 erwähnte Umstrukturierung nach außen, dem Markt gegenüber vermittelt worden?  
Werbemaßnahmen wären nach Art der Maßnahme und Kosten aufzugliedern. Wie sei das laut Schreiben vom 31. Mai 2000 einstudierte neue Programm vermarktet worden, wie seien potenzielle Kunden darauf aufmerksam gemacht worden? Welche Umstrukturierungsmaßnahmen könnten konkret angeführt werden?

Mit Schreiben vom 30. Jänner 2003 wurde von der ehemaligen Bw. wie folgt ausgeführt:

Tatsächlich hätten sie in den Jahren 1996 und 1997 neue Musiker gesucht, da sich das Bandmitglied W.H. mit dem Gedanken getragen habe, seine Tätigkeit in der Band zu beenden. Nun sei es nicht so leicht, einen adäquaten Ersatz für einen guten Musiker zu finden. Im vorliegenden Fall hätte das ein Keyboarder sein sollen, der auch noch Akkordeon

spiele und außerdem dazu noch Leadsänger sei.

Obwohl im Laufe der Jahre 1996 bis 2000 insgesamt sechs Musiker getestet worden seien, hätten sich diese bei den Proben nicht als geeignet für die Band erwiesen. Eine entsprechende Liste der Musiker würde beiliegen.

Bis Ende 1998 hätten sie immer noch gehofft, dass W.H. doch wieder mitspielen werde, jedoch hätte er 1998 endgültig seinen Austritt erklärt. Deshalb sei auch W.H. noch bis zu diesem Zeitpunkt in den Erklärungen als Gesellschafter ausgewiesen worden. Erst ab 1999 seien nur mehr fünf Gesellschafter an der Band beteiligt gewesen.

Im Herbst 1997 hätten sie einen Auftritt (Hochzeitsfeier) gehabt. Statt W.H. hätte M.B., der Sohn des Gesellschafters K.B., Keyboard gespielt. Sie hätten von 1996 bis 2000 immer wieder verschiedene Keyboarder – Leadsänger gesucht, mit denen auch Proben durchgeführt worden seien. Jedoch hätten sich alle diese Musiker entweder als nicht geeignet für die Band erwiesen, oder sie hätten selbst nicht in der Band beitreten wollen, sodass sie keinen Auftritt absolvieren hätten können.

Am 13. Dezember 1999 hätten sie bei einer Weihnachtsfeier lediglich zum Empfang circa 40 Minuten lang mit einer Bläsergruppe in folgender Besetzung gespielt K.B., G.J., D.F., W.R. (Bläser) und S.R. (Bläser).

Im Jahr 2000 hätten sie 15 mal geprobt; allerdings wäre auch diese Besetzung nicht die Idealbesetzung gewesen, weshalb die verbleibenden Bandmitglieder langsam das Interesse verloren hätten und sie deshalb beschlossen hätten, Ende 2000 die Tanzkapelle aufzulösen, da jeder Musiker auch beim ortsansässigen Musikverein musizierte und somit immer weniger Interesse gezeigt hätten, in der eigenen Band zu spielen.

Seit Beginn der Gründung der Tanzkapelle hätten sie keine Werbemaßnahmen gesetzt. Ihre Kunden hätten sie ausschließlich über Musikpropaganda geworben. Ein Programm, wie das ihrer Musikkapelle braucht man nicht vermerken, da ihr Programm ohnedies für ihr Publikum abgestimmt worden sei. Je nach Wunsch des Publikums wäre gängige Unterhaltungsmusik gespielt worden.

Beigelegt wurde eine Liste von sechs Musikern mit Namen und Adresse, mit denen Proben stattgefunden hätten.

Mit Schreiben vom 1. September 2003 wurde der Amtspartei der Verfahrensstand im Rahmen des Parteiengehörs zur Stellungnahme übermittelt.

Diese verzichtete jedoch auf eine solche.

Folgende Einkünfte wurden in den Jahren 1994 bis 2000 erzielt:

Jahr	Einkünfte

1994	110.364,00 S
1995	-19.591,00 S
1996	-77.744,08 S
1997	-62.047,91 S
1998	-59.570,47 S
1999	-27.124,64 S
2000	-22.249,32 S

Mit Berufungsentscheidung vom 27. September 2004 wurde obige Berufung durch den Senat als unzulässig zurückgewiesen. Dies deshalb, weil der Bescheidadressat der angefochtenen Bescheide auf "Bw." gelautet hat, zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung die Gesellschaft jedoch nicht mehr bestanden hat und daher die einzelnen Gesellschafter angeführt hätten werden müssen.

Am 5. November 2004 erging ein neuerlicher Feststellungsbescheid der Abgabenbehörde erster Instanz mit dem Bescheidadressaten "K.B., W.H., G.J., D.F., M.F., P.R., ehemals Bw.", in dem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die ehemalige Gesellschaft sowie für alle ehemaligen Gesellschafter mit Null festgesetzt worden sind.

Dies mit folgender Begründung:

Als Einkunftsquelle iSd EStG 1988 könnten nur Betätigungen gezählt werden, die durch die Art der Bewirtschaftung das Erzielen eines Gesamtgewinnes in einem überschaubaren Zeitraum zulassen. Bei einer Änderung der Bewirtschaftung von Tätigkeiten gemäß § 1 Abs. 2 LVO könne eine Tätigkeit, die bisher als Einkunftsquelle angesehen worden sei, zu einer Liebhaberei werden.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 LVO sei Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen seine.

Mitglieder einer Musikkapelle fänden sich zunächst in typisierender Betrachtung aus der persönlichen Neigung zur Musik. Erst in der Folge, wenn ein entsprechendes Repertoire erübt worden sei und mit einem dauerhaften Bestand von Musikern gerechnet werden könne, würde eine Kapelle über die persönliche Neigung zur Musik hinaus ihre Leistungen auch am Markt anbieten können.

Es liege daher bei der gegenständlichen Tätigkeit – nebenberuflicher Musiker – eine solche

mit widerlegbarer Liebhabereivermutung gemäß § 1 Abs. 2 LVO vor. daran ändere auch die Tatsache, dass ein Gesamtgewinn erzielt worden sei, nichts.

Von einer Tätigkeit mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO) könne daher nicht ausgegangen werden.

Sofern sich die Tätigkeit von Musikern im Rahmen des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO bewege, sei bei Anfallen von Verlusten grundsätzlich Liebhaberei anzunehmen.

Dass bis einschließlich 1994 fast ausschließlich Gewinne erzielt worden seien, werde nicht bestritten. Jedoch liege eine Änderung der Bewirtschaftung (§ 2 Abs. 4 LVO) ab dem Jahr 1996 eindeutig auf der Hand. Dies zeige schon der Vergleich der Umsätze:

1993	183.245,45 S
1994	257.818,17 S
1995	100.545,45 S
1996	0,00 S
1997	13.000,00 S
1998	9.090,91 S
1999	5.454,55 S
2000	0,00 S

Die Umsätze ab dem Jahr 1996 würden sehr deutlich zeigen, dass die Tätigkeit nicht mehr intensiv und nachhaltig betrieben worden sei. Denn in den Jahren 1997 bis 1999 hätte jeweils nur ein einziger Auftritt stattgefunden, in den Jahren 1996 und 2000 seien keine Auftritte erfolgt.

Da in den letzten Jahren immer wieder Verluste erzielt worden seien und im Zeitraum 1996 bis 2000 lediglich drei Auftritte erfolgt wären, sei Liebhaberei gegeben.

Es würde daher eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften zu unterbleiben haben.

Gegen obigen Bescheid wurde Berufung eingereicht, wobei im Hinblick auf die Begründung und das Berufungsbegehren auf die oben zitierte Berufung verweisen worden ist.

Weitere Berufungsgründe würden bis Ende Jänner 2005 vorgebracht werden.

Ein weiterer Schriftsatz ist jedoch nicht eingegangen.

Am 22. Februar 2005 wurde obige Berufung dem Senat zur Entscheidung vorgelegt.

---

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer nur die in den Ziffern 1 bis 7 taxativ aufgezählten Einkunftsarten.

Treten Verluste auf, induziert dies eine grundsätzliche Prüfung des Vorliegens einer Einkunftsquelle.

Mit BGBl. Nr. 322/1990 wurde zu obiger Gesetzesstelle eine Liebhabereiverordnung erlassen.

Nach § 1 Abs. 1 LVO 1990 ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten bei einer Betätigung, 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.

Die Vermutung kann widerlegt werden, wenn die Absicht nicht 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 Selbstständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Nach § 1 Abs. 2 LVO 1990 ist Liebhaberei dann bei einer Betätigung zu vermuten, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) 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.

Die Vermutung kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 widerlegt werden. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und Z 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

In § 2 Abs. 1 wird geregelt, dass bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 bei Anfallen von Verlusten das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere an Hand folgender Umstände zu beurteilen ist:

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 (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Nach § 2 Abs. 2 liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn der Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen oder Ausgaben für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum).

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.

Gemäß § 2 Abs. 4 kann die Vermutung des § 1 Abs. 2 nur dann widerlegt werden, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange zu vermuten, als die Vermutung nicht durch eine Änderung der Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit im Sinn des vorstehenden Satzes widerlegt wird.

Nach § 3 Abs. 1 ist unter Gesamtgewinn der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrages 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 einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.

Obige Verordnung ist bis einschließlich 1992 anzuwenden.

Eine weitere Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993, gilt für Veranlagungsjahre ab 1993. Diese liegt nun in der Fassung BGBl. II 1997/358 und BGBl. II 1999/15 vor.

Änderungen im Hinblick auf obige Teile ergeben sich folgendermaßen:

Dem § 1 Abs. 2 wurde eine Ziffer 3 hinzugefügt, wonach Liebhaberei auch bei einer Betätigung anzunehmen ist, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungsgrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Bei diesen Betätigungen nach Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum gemäß § 2 Abs. 4 ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben (Aufwendungen).

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

Vor dem Einstieg in die konkrete Liebhabereiprüfung ist abzugrenzen, welche Tätigkeit der Bw. als einheitlich zu beurteilen und daher einheitlich zu prüfen ist.

Laut einem Schreiben der Bw. vom 3. Februar 1986 wurde die Gründung der Tanzkapelle – und somit der Beginn der gegenständlichen Tätigkeit – mit 1. September 1985 datiert. Im Gegensatz dazu stehen die Angaben in gegenständlicher Berufungsschrift, wonach diese bereits seit 1972 bestehen würde.

Im Jahr 1996 konnte aus dieser Tätigkeit kein Umsatz erzielt werden. Einem Schreiben der Bw. vom 13. August 1997 zu Folge sei K.B. in den Jahren 1996 und 1997 auf der Suche nach neuen Musikern gewesen, weshalb auch im Jahr 1997 lediglich ein Auftritt im Oktober absolviert worden sei.

Dieser Auftritt sei in differierender Besetzung – M.B. statt W.H. – absolviert worden.

In den Jahren 1998 und 1999 erfolgte ebenso lediglich ein Auftritt.

Im Jahr 2000 – dem letzten Jahr der Betätigung – kam kein Auftritt zu Stande.

Laut Schreiben vom 30. Jänner 2003 wurden in den Jahren 1996 bis 2000 Musiker gesucht, konkret ein Keyboarder und Leadsänger.

Dass auch mit verschiedenen Anwärtern Proben durchgeführt worden sind, wird nicht angezweifelt.

Offensichtlich ist jedoch, dass ab dem Jahr 1996 der Leadsänger und Keyboarder nicht mehr bereit gewesen ist, Engagement zu zeigen. Vielmehr impliziert die Suche nach Musikern (siehe auch die Schreiben der Bw. vom 13. August 1997 und vom 30. Jänner 2003), dass bereits 1996 ein Neuanfang erfolgte.

Es stellt der Ausfall des Leadsängers und Keyboarders einen gravierenden Einschnitt in der Betätigung als Tanzkapelle dar. Die Auftritte einer Band sind wesentlich gekennzeichnet durch die in vorderster Reihe agierenden Musiker. Wie auch die Bw. in ihrem Schreiben vom 31. Mai 2000 ausgeführt hat, hätte eine Umstrukturierung der Band stattfinden und ein neues Programm erarbeitet werden müssen. Dazu ist es jedoch in Folge nicht gekommen. Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 31.1.2001, 95/13/0032, 0033, ausgeführt hat, sind einer Liebhabereiprüfung nur solche Zeiträume zu Grunde zu legen, die die gleiche Bewirtschaftungsart aufweisen. Eine wesentliche und grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements führt folglich zu getrennt zu prüfenden Zeiträumen. Wie oben dargelegt, wird im gegenständlichen Fall von einer solchen ausgegangen. Von der Bw. wurde auf das Erkenntnis des VfGH vom 7.3.1995, B 301/94, verwiesen. Darin wird jedoch – im Gegensatz zum vorliegenden Fall – von einer umgekehrten Sachverhaltskonstellation

ausgegangen. Im zitierten Erkenntnis wurde in den Beginnjahren einer Tätigkeit diese als Liebhaberei qualifiziert, die aus den erfolgten Investitionen resultierenden Verluste nicht anerkannt. Die Wandlung zur Einkunftsquelle führte schließlich zur Versteuerung der folgenden Gewinne. Der gegenständliche Sachverhalt geht jedoch von einer jahrelangen Anerkennung der Ergebnisse – Verluste und Gewinne seit Gründung der Bw. aus, sämtliche Anschaffungen und Investitionen, die geltend gemacht worden sind, fanden Berücksichtigung. Dass auch nach Änderung der Bewirtschaftung Kosten angefallen sind, kann nicht dazu führen, dass die Tätigkeit – die aus den unten angeführten Gründen nicht als Einkunftsquelle qualifiziert wird – einer Liebhabereiprüfung entzogen wird. Zudem ist dieses Urteil des VfGH zur Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 1 LVO ergangen.

Die Bw. als solche ist ab dem Jahr 1996 nicht mehr im ursprünglichen Sinne als existent anzusehen gewesen, weshalb ab diesem Zeitpunkt auch von einer Änderung der Bewirtschaftung gemäß § 2 Abs. 4 LVO auszugehen ist.

Ausgegangen wird folglich von einer Liebhabereiprüfung beginnend ab dem Jahr 1996. Der Einwand der Bw., es sei insgesamt seit Gründung ein Gesamtüberschuss erzielt worden, geht ins Leere.

Folgende Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen wurden jeweils erzielt:

Jahr	Einkünfte
1996	-77.744,08 S
1997	-62.047,91 S
1998	-59.570,47 S
1999	-27.124,64 S
2000	-22.249,32 S
Summe:	-248.736,42 S

Bei einer Tätigkeit, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist iSd § 1 Abs. 2 Z 2 LVO, ist beim Vorliegen von Verlusten Liebhaberei anzunehmen.

Die Einstufung in eine solche Tätigkeit hat auf Grund einer abstrakten nach der Verkehrsauffassung orientierten Beurteilung zu erfolgen. Es ist dabei nicht auf den konkreten Fall, nicht auf die subjektive Sicht des Steuerpflichtigen einzugehen.

Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 23.5.1996, 93/15/0215, ausführt, ist darauf

---

abzustellen, ob die konkrete Betätigung bei Prüfung an Hand eines abstrakten Maßstabes ("typischerweise", "nach der Verkehrsauffassung") einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist.

Bei einer Musikkapelle ist grundsätzlich davon auszugehen, dass sich die Musiker aus der persönlichen Neigung zur Musik finden (siehe auch Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 2 Tz 34) und deren Tätigkeit daher unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO fällt.

Diese Neigung wird auch unterstrichen durch die – für alle Bandmitglieder – nebenberufliche Ausübung der gegenständlichen Tätigkeit. K.B. hatte einen eigenen Gewerbebetrieb, G.J. bezog Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit als Gemeindebediensteter, D.F. solche als Bankangestellter, P.R. als Landesbeamter, W.H. als Angestellter bei einer Sozialversicherungsanstalt und M.F. als Angestellter.

Im Jahr 1998 fanden neun Proben statt, in den Jahren 1999 und 2000 je 15 Proben statt. Es wurde folglich kaum mehr als einmal pro Monat geprobt – das Vorliegen einer nebenberuflichen Tätigkeit ist offensichtlich.

Die Vermutung von Liebhaberei des § 1 Abs. 2 erster Satz LVO ist widerlegbar. Die Bw. hat nachzuweisen, dass die Tätigkeit innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn ermöglicht, objektiv ertragsfähig ist (§ 2 Abs. 4 LVO).

Es wurde durch sämtliche Mitglieder der Bw. unbestritten, dass die Betätigung in der Tanzkapelle neben einer hauptberuflichen Tätigkeit und dem Musizieren im jeweils ortsansässigen Musikverein ausgeübt.

Die Einkünfte aus der gegenständlichen Tätigkeit bildeten jedenfalls nicht den hauptsächlichen Lebensunterhalt. Im Schreiben vom 16. September 1997 wurde von der Bw. selbst als Begründung für den Verlust im Jahr 1996 angeführt, dass sich K.B. verstärkt um seinen eigenen Gewerbebetrieb kümmern hätte müssen.

Wenn neben der verlustbringenden Tätigkeit eine weitere Einkunftsquelle vorhanden ist, die es ermöglicht, daraus den Lebensunterhalt zu bestreiten bzw. damit solche Verluste abzudecken, die einen Zusammenhang mit der Lebensführung haben, liegt laut Erkenntnis des VwGH vom 20.1.1991, 90/13/0058, ein Indiz für mangelnde Gewinnerzielungsabsicht vor. In Zweifelsfällen spricht daher eine solche Vorgangsweise für das Vorliegen von Liebhaberei (VwGH vom 7.8.1992, 88/14/0018).

Die gegenständliche Tätigkeit ist nicht begonnen worden.

In fünf Jahren wurden drei Auftritte in unterschiedlichen Besetzungen bestritten.

Diverse Musiker wurden zu Proben eingeladen, zu einer Neuformierung der Tanzkapelle ist es aber nicht gekommen.

Im Schreiben vom 23. April 1999 wurde selbst von der Bw. eingewendet, dass mit keinerlei

---

Umsatzzuwachsen gerechnet werden könne, solange die Besetzung nicht feststehen würde.

Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 29. Jänner 2003, 97/13/0015, ausführt, reicht der subjektive Wille, Einnahmenüberschüsse zu erzielen, für die Qualifizierung als Einkunftsquelle nicht aus, wenn objektiv betrachtet keine Möglichkeit zur Erzielung von Einnahmenüberschüssen besteht. Dort wird von einer objektiv unvermietbaren Wohnung auf diese fehlende Möglichkeit geschlossen.

Im gegenständlichen Fall wurde ab dem Jahr 1996 ein Leadsänger und Keyboarder gesucht, jedoch nicht gefunden. Die ab dem Jahr 1996 gesondert zu beurteilende Tätigkeit ist demnach nie voll entfaltet worden.

Ohne Leadsänger bestand aber auch für die Zukunft objektiv betrachtet keinerlei Möglichkeit, Einnahmenüberschüsse zu erwirtschaften.

Auch die Investitionen in Höhe von circa 30.000,00 S im Jahr 1997 können die objektive Ertragsfähigkeit – wie oben ausgeführt – nicht bewirken. Diese könnten lediglich den subjektiven Willen zur Erzielung eines Überschusses belegen.

Da die Beweislast bei der Bw. liegt und ein solcher Beweis nicht gelungen ist – vielmehr das Erzielen von Umsätzen ohne Neubesetzung ausgeschlossen worden ist – kann nicht von einer objektiven Ertragsfähigkeit im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO ausgegangen werden (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 3.7.1996, 93/13/0171).

Die gegenständliche Tätigkeit ist ab dem Jahr 1996 als Liebhaberei einzustufen. Eine Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO entfällt daher.

Linz, am 16. November 2005