

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des J.M., (ua.) Musiker und Komponist, in G., R-Straße 21, vertreten durch N & N Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 8010 Graz, Herdergasse 11, vom 16. Mai 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes XY vom 8. Mai 2001 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1998 und 1999 (vorläufige Bescheide gem. § 200 Abs. 1 BAO) entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der in den angefochtenen Bescheiden angeführten Abgaben bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den Streitjahren 1998, 1999 im Rahmen seines Hauptberufes (S.) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von S 1.520.177,- und S 1.896.961,-. Daneben erklärte er aus einer im Jahr 1998 begonnenen Tätigkeit als Musiker und Komponist Verluste aus selbständiger Arbeit in Höhe von S -79.841,- und S -211.392,-.

Im – erklärungsgemäß durchgeführten – Veranlagungsverfahren setzte das Finanzamt die oben bezeichneten Abgaben vorläufig fest (§ 200 Abs. 1 BAO). Dagegen wurde vom Bw. vorgebracht, dass die vom Finanzamt augenscheinlich getroffene Liebhabereivermutung zu Unrecht zu vorläufigen Bescheiderlassungen geführt habe, weil Einkünfte aus einer selbständigen oder gewerblichen Tätigkeit in den ersten drei Geschäftsjahren jedenfalls die Anerkennung von erwirtschafteten Verlusten bei solchen Einkunftsquellen zulassen. Aus den Einnahmen-Ausgabenrechnungen 1998 und 1999 sei klar ersichtlich, dass die erklärten Verluste "klassische" Anlaufverluste darstellen, wobei diese insbesondere aus den getätigten Investi-

tionen für Musikinstrumente und aus Produktionskosten resultierten, denen noch kein Tonträgerverkauf gegenüberstand.

In der abweisend ergangenen Berufungsvorentscheidung wurde vom Finanzamt unter Hinweis auf § 1 der Liebhabereiverordnung (LVO) ausgeführt, dass zum damaligen Zeitpunkt nicht festgestellt werden konnte, ob der Bw. seine Tätigkeit als Musiker und Komponist auf eine Art betreibe, die seine Absicht auf die Erzielung eines Gesamtgewinnes zweifelsfrei erkennen lässt. Die Vorläufigkeit der Bescheiderlassung leite sich aus der Ungewissheit ab, ob aufgrund des bislang beurteilbaren Gesamtbildes eine unter § 1 Abs. 1 LVO fallende Betätigung vorliegt. Zweifel dazu ergäben sich nicht nur aus der faktischen Inanspruchnahme des Bw. durch seine Haupttätigkeit, sondern auch aus einer nicht erkennbaren Marktpräsenz im Verlauf der bisher ausgeübten Nebentätigkeit, wobei hier auch keine nennenswerten Umsätze im Vergleich zum wirtschaftlichen Ergebnis erzielt worden seien.

Im (nach mehrmaliger Fristerstreckung) eingebrachten Vorlageantrag führt der Bw. ins Treffen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erk. v. 20.9.2001, ZI. 98/15/0132) steuerlich relevante Einkünfte auch dann zu bejahen seien, wenn als Folge einer Fehlinvestition Einnahmen ausbleiben. Es müsse lediglich der unzweifelhafte Plan für die konkrete erwerbswirtschaftliche Betätigung, die ernsthafte Absicht einer Gewinnerzielung klar erwiesen sein. Vorliegendenfalls habe der Bw. schon im Jahr 1999 Einnahmen erzielt, wobei die Einnahmen, wie dem beigefügten Jahresabschluss und Steuererklärungen 2000 entnehmbar, eine steigende Tendenz zeigen. Ein Anstieg der Ausgaben habe deshalb stattgefunden, weil der Bw. CD-Produktionen realisiert hat und der Verkauf der CD's in weiterer Folge periodenverschoben zur Abrechnung gelangt. Es werde daher nach wie vor beantragt, von der Vorläufigkeit der Bescheiderlassung Abstand zu nehmen und die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 als endgültig auszufertigen.

Mit Eingabe vom 18. April 2002 wurde der Vorlageantrag (vom 12. April 2002) noch dahingehend ergänzt, dass in der streitggst. Angelegenheit eine mündliche Berufungsverhandlung abgehalten werden möge.

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

Zum ergänzenden Antrag vom 18. April 2002 ist zunächst auszuführen, dass gemäß § 284 Abs. 1 BAO eine **mündliche Verhandlung** über eine Berufung stattzufinden hat,

- 1.) wenn dies in der Berufung (§ 250 BAO), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 BAO) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1 BAO) beantragt wird, oder
- 2.) wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3 BAO) für erforderlich hält.

Gemäß § 323 Abs. 10 BAO ist diese (neben anderen Verfahrensbestimmungen) mit 1. Jänner 2003 in Kraft getretene Regelung auch auf alle an diesem Tag noch unerledigten Berufungen

anzuwenden (dies trifft zufolge rechtzeitiger Einbringung des Vorlageantrages gem. § 276 BAO hier zu).

Vorliegendenfalls hat der Bw. weder in der Berufung vom 16. Mai 2001 noch im Vorlageantrag vom 12. April 2002 einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt. Da dem am 18. April 2002 **nachgereichten** Antrag aber **keine** Qualifikation eines Vorlageantrages zukommt, vermittelt diese Ergänzung auch keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (vgl. VwGH-Erk. vom 23. April 2001, 96/14/0091 zur Antragstellung im Rahmen einer Berufungsergänzung).

Gemäß **§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung** (LVO) in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung (BGBl 1993/33) liegen Einkünfte bei einer Betätigung (Tätigkeit oder Rechtsverhältnis) vor, die durch die **Absicht veranlasst** ist, einen **Gesamtgewinn** oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und die nicht unter Absatz 2 der Verordnung fällt. Voraussetzung ist, dass die Gewinnerzielungsabsicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 u. 3 LVO) nachvollziehbar ist. § 1 Abs. 2 Z 2 LVO zufolge ist bei Betätigungen, aus denen Verluste entstehen, Liebhaberei anzunehmen, wenn diese Tätigkeiten *typischerweise* auf eine *besondere Neigung* in der *Lebensführung* zurückgehen. Nach **§ 6 LVO** kann Liebhaberei in **umsatzsteuerlicher** Hinsicht *nur bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2*, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Ob eine Tätigkeit als Künstler typisch erwerbswirtschaftlich ist oder typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, ist im Einzelfall anhand ihrer Art und ihres Umfanges zu beurteilen. Wird eine künstlerische Tätigkeit in Verbindung mit einer künstlerischen Ausbildung **hauptberuflich** ausgeübt, so wird bei der Frage der Einkünftezuordnung prima facie nicht von einer in der privaten Lebensführung begründeten Neigung auszugehen sein. Bei der **nebenberuflichen** Ausübung einer künstlerischen Tätigkeit kann – unabhängig von den persönlichen Verhältnissen – aufgrund der objektiven Gegebenheiten (Art und Umfang der Betätigung) eine typischerweise in der Lebensführung begründete Neigung vorliegen (vgl. Rauscher-Grübler, "Steuerliche Liebhaberei", S. 342).

Vorliegendenfalls sind aus den Abgabenerklärungen und Beilagen für den Streitzeitraum 1998, 1999 unter Einbeziehung der für die Nachjahre erklärten Ergebnisse folgende Betriebs-einnahmen und -ausgaben ersichtlich:

	1998 Währung	1999 ATS	2000 ATS	2001 ATS	2002 Euro	2003 Euro
<b>Einnahmen</b> (netto)						
Verkaufserlöse		56.865,00	28.396,67	71.090,83	2.893,46	3.735,83
Konzerterlöse		26.500,00	31.868,18	61.585,45	1.054,55	11.411,47
Veranstaltungserlöse			142.500,00			
Auslagenersätze		1.862,00	4.341,67			
Erlöse Anlagenverkauf				25.000,00		
Mieterlöse						3.000,00

Förderung						15.000,00
Auflösung IFB				3.780,00		
<b>Summe Einnahmen</b>	<b>0,00</b>	<b>85.227,00</b>	<b>207.106,52</b>	<b>161.456,28</b>	<b>3.948,01</b>	<b>33.147,30</b>
<b>Ausgaben</b> (netto)						
Fremdhonorare		25.258,18		46.106,06		11.466,36
Produktionskosten		83.808,76	384.816,63	47.897,00		
Musik- Videomaterial						126,82
Veranstaltungskosten			177.735,03			832,91
Instandhaltung			762,33	1.533,33	109,00	34,00
Büroaufwand		93,10	1.925,00	66,58		632,59
Gerätemiete		25.000,00	26.750,00			
Werbung, Inserate		1.407,92	4.189,84	7.675,00		2.881,01
Bankzinsen, Spesen		333,00		1.347,18	65,46	108,12
Rechts- / Beratungsko.				33.280,00	8.440,00	390,00
Provisionskosten					469,39	
Porti, Stempelmarken			306,90	274,80		
Gewerkschaftsbeiträge					312,00	312,00
sonstiger Aufwand			6.500,00			75,00
Telefon betrieblich	24.025,39	26.804,98	20.115,62	28.576,90	2.855,29	2.177,18
Miete, Betr.Ko. Studio	32.059,99	77.536,24	111.081,97	84.610,95	7.058,92	6.120,72
Reisekosten, KM-Geld	5.880,00	8.820,00	6.468,00	5.929,00		347,36
Bewirtungskosten						55,47
Sonstige Gebühren	1.079,26					
Geringwertige Wi.Güter	4.616,67	14.277,71	10.115,00	23.746,66		332,89
Normal-Afa	8.400,00	22.166,00	47.883,00	67.872,13	5.253,90	5.253,90
IFB	3.780,00	11.113,00	9.800,00			
Restbuchwert Anlagen				12.600,00		
<b>Summe Ausgaben</b>	<b>79.841,31</b>	<b>296.618,89</b>	<b>808.449,32</b>	<b>361.515,59</b>	<b>24.563,96</b>	<b>31.146,33</b>
<b>Verlust / Gewinn</b>	<b>-79.841,31</b>	<b>-211.391,89</b>	<b>-601.342,80</b>	<b>-200.059,31</b>	<b>-20.615,95</b>	<b>2.000,97</b>

Darnach hat der Bw. im bislang überblickbaren Zeitraum von 6 Jahren (aus Gründen besserer Anschaulichkeit nachfolgend in ATS dargestellt) **Einnahmen** von insgesamt rund S 964.000,- erzielt, denen **Gesamtausgaben** von rd. S 2.313.000,- gegenüber stehen (erklärter Verlust rund S -1.348.000,-). Davon entfallen auf nach dem Eröffnungsjahr u.a. aufgewendete *Produktionskosten* insgesamt rund S 516.000,- sowie auf (jährlich anerlaufene) *Mietkosten und Betriebskosten* (Studio) ein Gesamtbetrag von rund S 486.000,-. Die ab 1999 erzielten Einnahmen, die nach der Aktenlage der musikalischen Tätigkeit unmittelbar zuordenbar sind, setzen sich aus *Verkaufserlösen* (CD's) iHv rd. S 247.000,- sowie aus *Konzerterlösen* von rd. S 291.000,- zusammen und betragen insgesamt rd. S 538.000,-. Daneben hat der Bw. in den Jahren 1998 bis 2002 auch Investitionen für verschiedene Musikinstrumente und eine entsprechende technische Geschäftsausstattung in Höhe von insgesamt S 341.000,- getätigt. Der Bw. ist, wie aus Internetquellen ersichtlich, bei diversen Veranstaltungen der örtlichen Kulturszene präsent und organisiert auch eine Plattform für Songwriter. Daraus geht sowohl in Gesamtbetrachtung als auch auf die einzelnen Jahresabschnitte bezogen, eine Tätigkeit hervor, die nicht nur von einem ernsthaften Bestreben zur Erzielung von Einnahmen als Musiker gekennzeichnet ist, sondern die auch nach Art und Umfang ihrer Gestaltung einen durchaus professionellen Rahmen aufweist. Nach der für Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 Z 2 LVO anzuwendenden *typisierenden Betrachtung*, bei der der **Regelfall** des Lebens, dh. eine Normal- oder Durchschnittseinschätzung, als Ausgangspunkt dient (vgl. Margreiter, ÖStZ

1984, S. 3), ist es nach der Verkehrsauffassung nicht üblich, für ein vorrangig der persönlichen Erbauung dienendes musikalisches Interesse etwa Produktions- und Studiokosten von rund S 1 Mio zu tragen, bzw tritt – was die Einnahmenseite betrifft – ein nur hobbymäßig ausgerichtetes Musizieren typischerweise auch nicht durch Konzertauftritte (die der Bw. offenbar regelmäßig absolviert) oder eigene Produktionen am Musikmarkt in Erscheinung. Das Heranziehen von Fremdkräften bei der Vermarktung eigener Leistungen mit Aufwendungen von zuletzt rund S 157.000,- (2003) lässt sich bei dieser Anscheinsbetrachtung ebenso wenig auf eine besondere Neigung in der Lebensführung stützen.

Der Umstand, dass der Bw. diese Tätigkeit neben einer anderen Einkunftsquelle ausübt, ist zwar insofern von Bedeutung, als dies die objektiven Ertragsaussichten berührt, stellt für sich aber kein entscheidendes Beurteilungskriterium dar (vgl. VwGH-Erk. 3.7.2003, 2000/15/0017, betr. die nebenberufliche Entwicklung von Prototypen eines Sportbootes und VwGH-Erk. 25.2.2004, 2000/13/0092, betr. die [sommerliche] Vortragstätigkeit eines Arztes). Findet eine Tätigkeit die im Wirtschaftsleben übliche erwerbstypische Ausprägung, hängt deren tatbestandsmäßige Zuordnung nicht davon ab, ob das "sich Leisten können" dieser Tätigkeit eine besondere persönliche Neigung dokumentiert. Das vom Bw. Dargebotene (laut Internet Gitarrenrock und Songs) bezieht sich auch nicht auf einen Bereich, der die Tätigkeit des Bw. im Hinblick auf einen nur zufällig in Frage kommenden Interessentenkreis schon als solche in die Nähe "typischer" Liebhaberei rückt (vgl. VwGH-Erk. 30.7.2002, 96/14/0116, zur nebenberuflichen Herausgabe eines Sachbuches über einen historischen Revolver durch einen Waffenliebhaber).

Nach den Aktenunterlagen ist sohin nicht zu erkennen, dass oder in welchen Belangen sich der Bw. bei dieser Tätigkeit hier von anderen – allenfalls hauptberuflich tätigen – Musikern grundlegend unterscheidet, zumal die bereits ab dem Streitjahr 1999 erzielten Einnahmen offenbar auch auf einer entsprechenden (anhaltenden) Nachfrage beruhten. Da die Subsumierung der erklärten Betriebsergebnisse unter die Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG 1988) vom Finanzamt im Übrigen nicht angezweifelt wird, ist ein näheres Einsehen darauf entbehrlich. Im Streitfall ist somit die Annahme begründet, dass diese Tätigkeit die Eigenschaft einer Einkunftsquelle zu erfüllen scheint.

Für den Bereich der **Umsatzsteuer** (§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 94) folgt daraus, dass *Liebhaberei* bei der streitggst. Tätigkeit aufgrund der Legaldefinition des § 6 LVO *nicht* gegeben sein kann, weil diese Regelung das Vorliegen von Liebhaberei für *andere* Betätigungen als die unter § 1 Abs. 2 LVO fallenden ausdrücklich ausschließt. Da sich die ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Beurteilung unter dem Tatbestand des § 1 Abs. 1 LVO somit nicht mehr deckt, liegt eine unternehmerische Tätigkeit nach der Neuregelung der Liebhabereiverordnung auch dann vor, wenn eine Überprüfung anhand von Wirtschaftlichkeitskriterien (§ 2 Abs. 1 LVO) ertragsteuerlich die Annahme von Liebhaberei rechtfertigt.

Gemäß § 2 Abs. 2 LVO sind bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO, d.s. Tätigkeiten, bei denen das Vorliegen einer Einkunftsquelle vermutet wird, Verluste, die innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn dieser Tätigkeit (im sog. Anlaufzeitraum) entstanden sind, grundsätzlich anzuerkennen. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz ist nach § 2 Abs. 2 letzter Satz LVO dann vorgesehen, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird. Der Anlaufzeitraum, der zwei Phasen – die Vorbereitungsphase und die Anlaufphase abdecken soll (vgl. Zorn, ÖStZ 1989, S. 267 f.) –, beginnt mit jenem Jahr, in dem erstmals sofort abziehbare Betriebsausgaben oder Werbungskosten anfallen. Für den Anlaufzeitraum sind die Kriterien des § 2 Abs. 1, Z 1 bis 6 nicht zu prüfen. Die steuerliche Anerkennung der Verluste der ersten drei Jahre bleibt auch dann aufrecht, wenn sich nach Ablauf des Anlaufzeitraumes ergeben sollte, dass aufgrund der Kriterienprüfung des § 2 Abs. 1 LVO keine Einkunftsquelle vorliegt (vgl. Fuchs in Hofstätter-Reichel, ESt-Kommentar, § 2, Tz 14.2).

Die Frage, ob vorliegendenfalls von einer **zeitlich begrenzten** Tätigkeit auszugehen ist, kann aufgrund der (jährlichen) Verlusterzielung bis zum Jahr 2002 noch nicht bejaht werden, weil das Erwirtschaften von Verlusten, die mit dem Anlaufzeitraum berücksichtigt werden sollen, auch in anderen Bereichen erwerbstypischer Betätigungen keine besondere Abweichung, sondern eher den Regelfall des Geschäftslebens darstellt. Die bei einem bisherigen Gesamtverlust von rd. S 1,3 Mio erzielten Umsätze von (insgesamt) rd. S 964.000,- lassen auch nicht darauf schließen, dass die streitggst. Betätigung mangels nennenswerter Einnahmen von vornherein aussichtslos und damit nur zeitlich begrenzt aufrecht zu halten wäre. Auch die für den Zeitraum 2002, 2003 eingereichten Abgabenerklärungen sprechen gegen eine derartige Annahme: So sind die früher bezogenen Haupteinkünfte des Bw. (aus nichtselbständiger Arbeit) von jährlich mehr als S 1,5 Mio bereits 2002 auf rund 34.160,- Euro (rd. S 470.052,-) gesunken und haben im Jahr 2003 nur noch 1.368,- Euro (S 18.824,-) betragen. Dagegen hat der Bw. in diesem Jahr einen Gewinn aus selbständiger Arbeit von 2.000,- Euro (S 27.534,-) erwirtschaftet, wobei hier (auch unter Beiseitelassung der im gleichen Jahr erhaltenen Förderung von rd. S 206.000,-) eine deutliche Steigerung der Intensität von Konzertauftritten im Jahr 2003 mit Erlösen von rd. S 157.000,- gegenüber Konzertlöszen von bisher *insgesamt* rd. S 134.000,- feststellbar ist. Dabei hat der Bw. auch seinen Werbeaufwand gegenüber früheren Jahren (zB. 2001 rd. S 7.600,-) im Jahr 2003 erheblich intensiviert (rd. S 39.000,-). Dem ist jedenfalls nicht zu entnehmen, dass der Bw. diese Tätigkeit frühzeitig beenden wird, sondern dass er vielmehr vorhat, weiterhin Einkünfte als Musiker zu erzielen. – Sollte der Bw. den Schwerpunkt seiner Erwerbstätigkeit überhaupt auf den künstlerischen Bereich verlagern, wäre er davon in weiterer Folge sogar wirtschaftlich abhängig.

Da sich aus der Wortfolge der obangeführten Bestimmung "wenn .... zu rechnen ist" ergibt, dass Umstände, die für die zeitliche Begrenzung einer bestimmten Tätigkeit sprechen, bereits von vornherein absehbar sein müssen, und nach dem Gesagten nicht zu erkennen ist, dass

die nunmehr 6 Jahre, ab Aufnahme der Betätigung (Einnahmenerzielung) 5 Jahre hindurch betriebene künstlerische Tätigkeit voraussichtlich eingestellt wird, sondern die aktuelle Entwicklung – im "Innenvergleich" – vielmehr eine *Intensivierung* und – im "Quervergleich" – eine *Erweiterung* gegenüber anderen Einkünften (nichtselbständige Arbeit) anzeigt, steht einer Berücksichtigung des Anlaufzeitraums nichts im Wege (zum Fristenlauf s. Doralt, EStG-Kommentar, § 2, Tz. 435 f.). Wie die wirtschaftliche Entwicklung in der Folge sein wird, ist schon nach dem bisher überblickbaren Zeitraum von 6 Jahren für die nähere Zukunft nicht klar zu beantworten (vgl. UFS vom 2.3.2004, RV/1758-W/03, UFS-Aktuell 2004, S. 200, betreffend eine künstlerische Tätigkeit von weniger als 10 Jahren), und noch weniger die Voraussage zu treffen, dass die in Rede stehende Tätigkeit vor dem genannten Erwartungshorizont (Gesamtgewinn) beendet wird.

In Bezug auf die **vorläufige Abgabenfestsetzung** ist abschließend auszuführen, dass die für das Finanzamt aus der Sicht der Streitjahre 1998, 1999 bestandene Ungewissheit, ob das äußere Erscheinungsbild eine erwerbswirtschaftliche ("normale") Betätigung iSd § 1 Abs. 1 LVO annehmen lässt, oder ob der Bw. seine nebenberufliche Tätigkeit länger fortsetzt, durch die tatsächlichen Gegebenheiten im bereits mehrjährig ausgeübten Beruf als Musiker und mangels Anzeichens einer in näherer Zeit beabsichtigten oder wahrscheinlichen Beendigung beseitigt wurde. Da der zur vorläufigen Bescheiderlassung führende Grund einer zeitlich bedingten Ungewissheit im Tatsachenbereich insoweit weggefallen ist, waren die angefochtenen Bescheide im vorliegend erörterten Rahmen gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig zu erklären (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 2. Aufl., Tz 12 zu § 200).

Der Berufung konnte demnach gefolgt werden.

Graz, am 23. März 2005