

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke als Vorsitzenden, die Richterin Mag.a Gertraud Hausherr als beisitzende Richterin, Mag.a Natascha Kummer als fachkundige Laienrichterin und Mag.a Ulrike Richter als fachkundige Laienrichterin über die als Beschwerde weiterwirkende Berufung des AB, Adresse, vertreten durch Merkur Taxaid Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Diefenbachgasse 53/1, 1150 Wien, vom 23. Juni 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, 7001 Eisenstadt, Neusiedlerstraße 46, vom 10. April 2009 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 und 2007, nach der am 20. März 2018 am Bundesfinanzgericht in Wien über Antrag der Partei (§ 78 BAO i.V.m. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO) im Beisein der Schriftführerin Gerda Gülüzar Ruzsicska und in Anwesenheit von Mag.a Maria Steinwandtner für die steuerliche Vertretung sowie von Hofrätin Mag.a Anna Holper für das Finanzamt abgehaltenen mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch der angefochtenen Bescheide bleibt unverändert.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine (ordentliche) Revision zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahren vor dem Finanzamt

Der Beschwerdeführer (Bf) AB war in den beschwerdeverfangenen Jahren 2002 bis 2007 nichtselbständig tätig. Er war in diesen Jahren bei seinem Dienstgeber in Teilzeit angestellt. Mit dem Jahr 2008 wechselte sein Beschäftigungsausmaß zu Vollzeit und übernahm er eine Tätigkeit als leitender Angestellter.

In den beschwerdeverfangenen Jahren 2002 bis 2007 war der Beschwerdeführer zusätzlich als Musiker in einer Band tätig.

Für die genannten Jahre reichte er Einkommensteuererklärungen beim Finanzamt ein.

Er machte folgende Verluste aus seiner Tätigkeit als Musiker geltend:

2002	-1.671,09 €
2003	-3.501,29 €
2004	- 1.033,94 €
2005	-1.443,22 €
2006	-580,14 €
2007	-596,15 €

Aufgrund der Art seiner Zusatztätigkeit, Musiker, erließ das Finanzamt vorläufige Einkommensteuerbescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO alt für die Jahre 2002 bis 2006. In diesen wurden die aus der Tätigkeit als Musiker entstandenen Verluste anerkannt.

Außenprüfung

Im Jahr 2009 fand eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO statt.

Es wurden die Verfahren für die Jahre 2002 bis 2006 durch die Betriebsprüfung wiederaufgenommen.

Die Verluste wurden nicht anerkannt und wurden am 10. April 2009 endgültige Einkommensteuerbescheide für 2002 bis 2006 ohne Anerkennung der Verluste erlassen.

Die Begründung hierfür war in den Bescheiden über die Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 angeführt und lautete wie folgt: *"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."*

Für das Jahr 2007 wurde am 10. April 2009 ein endgültiger Einkommensteuerbescheid ohne Anerkennung des Verlustes mit der Begründung erlassen: *"Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind."*

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung wird folgendes festgestellt:

"Prüfungsfeststellungen

Tz 1 Vorläufige Veranlagung

Die Prüfungsjahre werden ab dem Jahr 2002 endgültig veranlagt, da der Beobachtungsgrund weggefallen ist und keine Einkunftsart vorliegt. (siehe auch Tz 2)

Tz 2 Liebhaberei gem. § 1 Abs. 2 LVO

Ab dem Jänner 2008 ist der Steuerpflichtige vollbeschäftigt. In den letzten Jahren wurden überhaupt keine Einnahmen mehr erzielt und diese dürften auch in Zukunft ausbleiben, da der von WWW Ausland erhaltene Vorschuss von € 11.000,- durch Tantiemen, die die Musikband erzielt, zurückbezahlt wird. Aus diesem Grund fallen auch weiterhin keine Einnahmen an und es kann auch kein Gesamtgewinn erzielt werden und somit ist diese Einkunftsart unter Neigungsliebhaberei zu subsumieren. Die bisher erklärten Verluste werden daher nicht anerkannt."

Im Bericht wird festgehalten:

"Tz 1 vorläufige Veranlagung ab dem Jahr 2002. Die bisherige vorläufige Veranlagung ist durch die Feststellungen der BP weggefallen und die Jahre werden endgültig veranlagt."

Tz 2 Verlustentwicklung

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	Gesamtverlust
Einnahmen	1.277,00	586,25	1.770,00	850,00	0,00	0,00	
Ausgaben	2.948,09	4.087,54	2.803,94	2.293,22	580,14	596,15	
Verlust	-1.671,09	-3.501,29	-1.033,94	-1.443,22	-580,14	-596,15	-8.825,83

Tz 3

Liebhaberei gem. § 1 Abs. 2 LVO

Gem. § 1 Abs. 2 LVO ist bei einer Betätigung von Liebhaberei zu sprechen, wenn Verluste aus einer Tätigkeit entstehen, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung gegründete Neigung zurückzuführen sind.

Durch den Umstand, dass der Pflichtige ab dem Jahr 2008 einer nichtselbständigen Vollbeschäftigung nachgeht und somit diese musikalische Tätigkeit nur nebenbei ausübt, liegt nach Art und Umfang eine typisch der Lebensführung zuzurechnende Betätigung vor. Da auch, wie bereits in der Niederschrift hingewiesen wurde, keine Einnahmen mehr anfallen und somit kein Gesamtgewinn in absehbarer Zeit erzielt werden kann, ist von Beginn an der Tätigkeit von Liebhaberei zu sprechen.

Die Einnahmen aus den Tantiemen fließen dem Musikmanager, OrtCC zu und dienen zur Abdeckung eines Vorschusses aus dem Jahr 2002 von WWW Ausland, der für die CD-Produktion verwendet wurde. Diesen Vorschuss von € 11.000,- erhielt nicht der Pflichtige als Einzelperson, sondern die ganze Band bzw. die Fa. Musikmanagefirma. Auch das gelegentliche Spielen mit der Band (Nischenmusik) wird nur hobbymäßig ausgeübt und dient nicht der Einkünfteerzielung.

Diese Art der Betätigung wie sie ausgeübt wird, kann daher als reine Freizeitbeschäftigung angesehen werden und ist als Liebhaberei einzustufen."

Berufung

In der fristgerechten Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren erfolgte neue Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2007 führte die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers aus.

"Namens unserer o.a. Mandantschaft erheben wir hiermit gegen die Bescheide über die Festsetzung der Einkommensteuer 2002 - 2007, alle datiert vom 10. April 2009 Fristerstreckung bis zum 25. Juni 2009 mit 25.5.2009 eingebracht, sohin in offener Frist das Rechtsmittel der Berufung gem. § 243 BAO und stellen den Antrag, die bekämpften Bescheide ersatzlos wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben und die vorangegangenen Bescheide über die Festsetzung der Einkommensteuer wiederum in den Rechtsbestand aufzunehmen.

Zur Begründung dürfen wir folgendes ausführen:

1. Sachverhalt

Unser Mandant hat in den Jahren 2002-2007 auf Grund seiner Tätigkeit als Musiker (Gruppe BANDXX) Verluste zu verzeichnen gehabt. Seitens der Finanzbehörde wurden die Jahre 2002-2007 als "Beobachtungszeitraum" nur vorläufig veranlagt, im Rahmen der Betriebsprüfung im Jahre 2009 dann die Tätigkeit als Musiker als "Liebhaberei" iSd § 1 Abs. 2 LVO eingestuft und die Verluste nicht als steuerlich verwertbar, dh nicht als ausgleichsfähig mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit eingestuft. Begründet wird dies seitens der Finanzbehörde damit, dass der Pflichtige auch nichtselbständig tätig ist, daher die musikalische Tätigkeit nur nebenberuflich ausgeübt wird und keine Einnahmen mehr anfielen und somit kein Gesamtgewinn in absehbarer Zeit erzielt werden kann. Es sei von "Beginn der Tätigkeit an" von Liebhaberei zu sprechen.

Rechtliche Würdigung durch die Finanzbehörde

Die Finanzbehörde geht im vorliegenden Falle - entsprechend den Darlegungen unter TZ 3 der Prüfungsfeststellungen im Prüfungsbericht vom 7.4.2009 ohne weitere Begründung davon aus, dass die künstlerische Tätigkeit unseres Mandanten unter § 1 Abs. 2 Z 2 L-VO fällt. Einzige Begründung ist die Ausführung: "Durch den Umstand, dass der Pflichtige ab 2008 einer nichtselbständigen Vollbeschäftigung nachgeht und somit diese musikalische Tätigkeit nur nebenberuflich ausübt, liegt nach Art und Umfang eine typisch der Lebensführung zuzurechnende Betätigung vor".

Abweichende rechtliche Beurteilung durch den Berufungswerber

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO) BGBl Nr. 33/1993 liegen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu

erzielen. Diese Absicht muss an Hand objektiver in § 2 Abs. 1 und 3 LVO näher geregelter Umstände nachvollziehbar sein.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 LVO ist demgegenüber Liebhaberei anzunehmen, wenn Verluste aus Tätigkeiten entstehen, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind. Diese Annahme ist widerlegbar. Eine Betätigung iSd § 1 Abs. 2 Z 2 LVO liegt vor, wenn diese im Konkreten bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes ("typischerweise") einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist. Dies trifft nach der Rechtsprechung vor allem auf nebenberuflich ausgeübte Tätigkeiten zu (Vgl. VwGH 30.7.2002, 96/14/0116, mit weiteren Zitaten).

Unbestritten ist im vorliegenden Falle durchaus, dass unser Mandant die Tätigkeit als Musiker im Prüfungszeitraum "nur" nebenberuflich ausgeführt hat, unbestritten und der Finanzbehörde im Rahmen der Betriebsprüfung auch bekanntgegeben, muss aber auch sein, dass nichtselbständige Tätigkeit unseres Mandanten als Verkaufsberater bei der Musikgeschäft in engem und ursächlichem Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Musiker steht. Die Musikgeschäft (STV Instrument) vertreibt Musikinstrumente und einschlägiges Zubehör aller Qualitäts- und Preiskategorien und kann durchaus als Marktführer in ORT (wenn nicht in Land) in diesem speziellen Segment bezeichnet werden. Für die Geschäftsführung der Musikgeschäft bzw. zuvor der STV Musikinstrumente und tontechnische Geräte Firma ist die aktive Tätigkeit als Musiker eine erwünschte und teilweise geforderte Bedingung für die Einstellung als Verkaufsberater für die einzelnen Handelssparten. Die Tätigkeit als Musiker fördert daher jedenfalls auch den nichtselbständigen Erwerb unseres Mandanten und uE wäre ergänzend für den Beobachtungszeitraum auch zu prüfen, ob nicht ein - erheblicher - Teil der Ausgaben nicht als Betriebsausgaben sondern als Werbungskosten iZm der nichtselbständigen Tätigkeit unseres Mandanten anzusetzen ist. Dies betrifft insbesondere die Ausgaben für Instrumente und tontechnische Geräte.

UFS Wien, 4.2.2004, RV/2316-W/02 führt aus, dass „gerade eine musikalische Betätigung in typisierender Betrachtung aus der persönlichen Neigung zur Musik" entstünde, dies umso mehr als der Lebensunterhalt - " über eine andere Tätigkeit bestritten" würde. Gerade diese Einschätzung trifft jedoch im vorliegenden Falle, wie oben ausgeführt - **nicht zu**, so ist doch sowohl die selbständige Tätigkeit unseres Mandanten als auch die nichtselbständige Tätigkeit unseres Mandanten Ausfluss und Ausdruck seiner Musikalität und seines Wunsches, diese Musikalität und dieses sein musikalisches Können einzusetzen.

Wir halten daher fest: Die Tätigkeit unseres Mandanten als selbständiger Musiker ist nicht „Ausdruck seiner besonderen, in der Lebensführung begründeten Neigung“ (vergleichbar zb mit dem Unterhalt einer Jagd, sondern steht in engem Zusammenhang auch mit seiner nichtselbständigen Tätigkeit, ist nahezu Vorbedingung dazu und allenfalls Ausdruck seines Talents! Wir dürfen in diesem Zusammenhang auch auf die Ernsthaftigkeit hinweisen, mit welcher er seine Tätigkeit als Musiker betrieben hat bzw. betreibt: Der

Finanzbehörde wurde bereits im Rahmen der Prüfung der Vertrag mit der Musikverlag, BB vorgelegt, aber auch die (zahlreichen) Abrechnungen mit der Agentur unseres Mandanten (Musikergagen, Agenturprovision, Herstellung CD). Diese Unterlagen schließen wir in der Berufung erneut bei, da uns nicht bekannt ist, ob die Verträge etc. tatsächlich Eingang in den Prüfungsakt gefunden haben.

Unseres Erachtens ist daher

- Die Tätigkeit unseres Mandanten nicht unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO sondern unter § 1 Abs 1 LVO zu subsumieren,*
- Und es ist die Kriterienprüfung gemäß § 2 Abs. 1 LVO durchzuführen, welche nach dem vorliegenden Sachverhalt (Verträge, marktgerechtes Verhalten durch Agentur) klar zu Gunsten unseres Mandanten gegen das Vorliegen einer Liebhaberei spricht.*
- Festzuhalten ist, dass so – entgegen unserer Rechtsansicht - doch eine unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO zu subsumierende Tätigkeit vorläge, jedenfalls auch die korrekte Zuordnung der Ausgaben im Prüfungszeitraum zu prüfen ist, dh wir davon ausgehen, dass es unserem Mandant bei der Erstellung seiner Steuererklärungen nicht bewusst war, dass er eine Zuteilung Betriebsausgaben/Werbungskosten (allenfalls aliquot zu den Einnahmen) vorzunehmen gehabt hätte und ihn das Prüfungsorgan der Finanzbehörde im Rahmen der BP auch nicht auf diesen Umstand aufmerksam machte.*

Wir beantragen daher

- 1. die Aufhebung der rechtswidrig erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2007 und beantragen weiters*
- 2. die Vorlage unserer Berufung an die II. Instanz gemäß § 276 Abs. 2 BAO und*
- 3. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z. 1 BAO und*
- 4. eine Entscheidung durch den Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 BAO."*

Stellungnahme der Prüferin

In der Stellungnahme der Betriebsprüferin zur Berufung vom 23.6.2009 gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 – 2007 vom 10.4.2009 wird ausgeführt:

„Ob eine Tätigkeit als Musiker typisch der Lebensführung zuzurechnen oder typisch erwerbswirtschaftlich ist, ist im Einzelfall anhand ihrer Art und ihres Umfanges zu beurteilen. Für eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung spricht die hauptberufliche Ausübung einer musikalischen Tätigkeit.

Da laut eigenen Angaben des Pflichtigen im Prüfungsverfahren die musikalische Tätigkeit nur nebenberuflich ausgeübt wird, und unter dem Hinweis, dass er mit der „Band“ fast keine Auftritte mehr hat und das auch die Nachfrage nicht gegeben ist, weil es sich nicht um kommerzielle Musik handelt, stellte die BP fest, dass die Tätigkeit nach § 1 Abs. 2 LVO einzustufen ist.

Nach § 1 Abs. 2 LVO ist bei einer hobbymäßigen Ausübung, in der man in einem überschaubaren Zeitraum keinen Gesamtgewinn erzielt, ab Beginn der Betätigung Liebhaberei anzunehmen.

Der Umstand, dass in den letzten beiden Jahren 2006 und 2007 überhaupt keine Umsätze anfielen und die Aussage des Pflichtigen, dass in nächster Zeit mit keiner ernsthaften Tätigkeit als Musiker zu rechnen ist, und somit die Ausübung der Musik nur der persönlichen Neigung dient, weist auf das Vorliegen einer Liebhaberei nach § 1 Abs 2 LVO. Diese Annahme konnte daher nicht widerlegt werden.

Inwieweit Ausgaben nicht als Betriebsausgaben, sondern als Werbungskosten der nichtselbständigen Tätigkeit anzusetzen wären, wurde vom Pflichtigen nie in Betracht gezogen, da die Notwendigkeit der Anschaffung von Instrumenten und tontechnischen Geräten nicht der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen dienen, und somit wieder typisch der Lebensführung zuzuordnen sind.

Wie in der Berufung angeführt, ist die Musikalität des Pflichtigen Ausdruck seines persönlichen Wunsches und somit gleich zu setzen seiner persönlichen Neigung. Der künstlerische Wert der musikalischen Leistung oder der Bekanntheitsgrad (Vertrag mit Musikverlag, BB) ist für die Zuordnung Betätigungsart nicht entscheidend.

Es konnte auch in der Berufung nicht dargelegt werden, dass in einem überschaubaren Zeitraum die Art der Tätigkeit einen Gesamtgewinn erwarten lässt.

Eine Prüfung der Gesamtgewinnerzielungsabsicht des sich Betätigenden anhand objektiver Umstände - Kriterienprüfung iSd. § 2 Abs 1 LVO – hat daher bei der Liebhabereibeurteilung typisch der Lebensführung zuzurechnender Betätigung nicht stattzufinden (VwGH 30.7.2002, 96/14/0116).

Für typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigungen gibt es keinen „geschützten“ Anlaufzeitraum.

Nach Ansicht der BP ist die Tätigkeit als Musiker § 1 Abs.2 LVO zuzuordnen.

PS.: Die vorgelegten Belege zur Berufung können nicht zugeordnet werden.

Auch gibt es keinen Hinweis auf eine Mitunternehmerschaft, da die „Bandmitglieder“ bisher der Behörde gegenüber nicht in Erscheinung getreten sind. Dies stellt ein weiteres Indiz dar, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung mangels Vorliegen von Einkünften, unterblieb bzw. zu unterbleiben hat.“

Gegenäußerung zur Stellungnahme

Zur Stellungnahme der Betriebsprüferin führte die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers ergänzend zur Beschwerde vom 23.6.2009 folgendes aus:

“Unseres Erachtens nach ist die Feststellung der BP, es läge eine unter § 1 Abs. 1 Z 2 LiebVO zu subsumierende Tätigkeit vor, gänzlich unrichtig. Wir verweisen NOCHMALS auf

die Entscheidung UFS Wien, 4.2.2004, RV/2316-W/02 und darauf, dass die Behauptung der Betriebsprüfung „der Lebensunterhalt wird durch eine andere (soll heißen: nicht in den musikalischen Talenten des Mandanten begründete) Tätigkeit bestritten“ im vorliegenden Falle NICHT zutrifft. SOWOHL die selbständige ALS AUCH die unselbständige Tätigkeit unseres Mandanten sind Ausfluss und Ausdruck seiner Musikalität und seines Wunsches, diese Musikalität und sein musikalisches Können einzusetzen. Dabei bezieht sich das Wort Wunsch – wie sich wohl aus der Satzstellung eindeutig ergibt und nur bei „übelwollender Lesart“ nicht abzuleiten – sowohl auf die Ausübung seiner selbständigen, als auch auf die Ausübung seiner nichtselbständigen Tätigkeit! Vollkommen verständlich ist die Lesart der BP „die Musikalität des Pflichtigen ist Ausdruck seines persönlichen Wunsches“ – denn es mag sich zwar eine Person wünschen können, musikalisch zu sein, dieser Wunsch wird aber wohl nicht dazu führen, tatsächlich Musikalität zu erlangen (und ist wohl auch steuerlich unbeachtlich). Der Schluss der BP, dass – wenn jemand, so wie unser Mandant, einen Beruf ausübt (Musiker, Tätigkeit für die STV), welcher seiner persönlichen Neigung entspricht, dies dann wohl unter § 1 Abs. 2 LieVO zu subsumieren ist, muss wohl als abstrus bezeichnet werden, unterstellt dies ja – überspitzt formuliert – dass jede Tätigkeit, welche den persönlichen Talenten und da Talent und Neigung oft Hand in Hand gehen, auch der persönlichen Neigung entspricht – dann wohl unter die widerlegbare Liebhabereivermutung fällt, während wohl Tätigkeiten, welche ein Steuerpflichtiger widerwillig und ohne entsprechende Begabung betreibt unverdächtig“ sind.

Dass Talent, Neigung und die Absicht eben mit Hilfe dieser beiden Gesamtgewinne zu erzielen – wie im Falle unseres Mandanten – zusammentreffen können, wird von der BP ohne jede rechtliche Grundlage rundheraus verneint.

Wir halten nochmals fest, dass die nichtselbständige Tätigkeit unseres Mandanten als Verkaufsberater bei der Musikgeschäft in engem und ursächlichen Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Musiker steht. Für seinen Arbeitgeber, die Musikgeschäft bzw. zuvor die STV Musikhandel ist die aktive Tätigkeit als Musiker eine erwünschte und dringend geforderte Bedingung für eine Einstellung als Verkaufsberater für die einzelnen Handelssparten. Die Tätigkeit als Musiker fördert daher jedenfalls auch den nichtselbständigen Erwerb unseres Mandanten in erheblichem Maße und wir halten nochmals fest, dass ergänzend für den Betrachtungszeitraum zu prüfen wäre, ob nicht ein erheblicher Teil der Ausgaben nicht als Betriebsausgaben sondern als Werbungskosten iZm der nichtselbständigen Tätigkeit unsers Mandanten anzusetzen ist. Dies betrifft insbesondere die Ausgaben für Instrumente und tontechnische Geräte.

Darüber hinaus halten wir nochmals fest, dass unser Mandant während der Betriebsprüfung NICHT vertreten war, und dementsprechend unter Verweis auf die Regelung des § 113 BAO eine entsprechende Belehrung durch das handelnde Organ im Rahmen der Betriebsprüfung hätte stattfinden müssen. Da eine solche Belehrung im Verfahren nicht stattgefunden hat – wohl ein grober verfahrensrechtlicher Mangel – konnte unser Mandant den oben beschriebenen Sachverhalt nicht als rechtlich

erheblich erkennen und im Betriebsprüfungsverfahren einwenden, dies kann ihm im Rechtsmittelverfahren aber wohl nicht entgegengehalten werden.

Zu den vorgelegten Belegen ist anzumerken, dass diese der BP bekannt sein müssen, als Belege iZm der Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO vorgelegt werden, und unseres Erachtens nach bereits Eingang in den Prüfungsakt hätten finden müssen.

Zusammenfassend halten wir fest, dass unsere Rechtsauffassung durch die Stellungnahme der BP – die teilweise auch semantisch unrichtige bzw. unsinnige Argumentationen enthält nicht geändert wird.

Unseres Erachtens ist daher

- die Tätigkeit unseres Mandanten nicht unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO sondern unter § 1 Abs 1 LVO zu subsumieren,*
- und es ist die Kriterienprüfung gem. § 2 Abs 1 LVO durchzuführen, welche nach dem vorliegenden Sachverhalt (Verträge, marktgerechtes Verhalten durch Agentur) klar zu Gunsten unseres Mandanten gegen das Vorliegen einer Liebhaberei spricht.*
- Festzuhalten ist, dass so – entgegen unserer Rechtsansicht – doch eine unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO zu subsumierende Tätigkeit vorläge, jedenfalls auch die korrekte Zuordnung der Ausgaben im Prüfungszeitraum zu prüfen ist, dh wir davon ausgehen, dass es unserem Mandant bei der Erstellung seiner Steuererklärung nicht bewusst war, dass er eine Zuteilung Betriebsausgaben/Werbungskosten (allenfalls aliquot zu den Einnahmen) vorzunehmen gehabt hätte und ihn das Prüfungsorgan der Finanzbehörde im Rahmen der BP – entgegen der Regelung des § 113 BAO – auch nicht auf diesen Umstand aufmerksam machte.*

Wir verweisen auf unsere im Schreiben vom 21.6.2009 eingebrachten Anträge, insbesondere auf den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO und verbleiben mit freundlichen Grüßen.“

Berufungsvorentscheidung

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9.6.2010 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen:

„Einkommensteuerbescheid – Berufungsvorentscheidung für die Jahre 2002 -2007.

Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

Sie begehren in Ihrem Berufungsvorbringen die Berücksichtigung der Musikertätigkeit als Einkunftsquelle und begründen Ihr Vorbringen damit, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Musikertätigkeit und der nichtselbständigen Verkaufsberaterstätigkeit besteht.

Sowohl im Berufsbegehren als auch in der ergänzenden Gegenäußerung vertreten Sie den Standpunkt, dass es sich bei Ihrer Tätigkeit als Musiker um eine Tätigkeit nach

§ 1 Abs 1. LVO handelt, weshalb die Behörde der LVO folgend nicht von widerlegbarer Liebhaberei sondern von widerlegbarer Einkunftsquelle auszugehen habe und es außerdem die Aufgabe der Behörde gewesen wäre, zu prüfen in welchem Umfang die von Ihnen erklärten Betriebsausgaben nicht als Betriebsausgaben iZm der Tätigkeit als Musiker sondern als Werbungskosten iZm der nichtselbständigen Tätigkeit als Verkaufsberater zu berücksichtigen gewesen wären. In Ihrer Berufungsbegründung nehmen Sie außerdem auf eine Entscheidung des UFSW GZ RV/2316-W/02 vom 04.02.2004 Bezug und führen dazu aus, dass die Aussage des UFS - gerade eine musikalische Betätigung entstünde in typisierender Betrachtungsweise aus der persönlichen Neigung zur Musik, dies umso mehr als der Lebensunterhalt durch eine andere Tätigkeit bestritten würde – im Anlassfalle keine Anwendung finden könne, da sowohl die nichtselbständige als auch die selbständige Tätigkeit Ausfluss und Ausdruck Ihres musikalischen Könnens seien.

Weiters wenden Sie ein, dass dem Prüfungsorgan ein grober Verfahrensfehler unterlaufen sei, da einem nicht vertretenen Steuerpflichtigen gegenüber die in § 113 BAO normierte Rechtsbelehrungspflicht der Behörde nicht wahrgenommen und damit ein Ihnen vom Gesetzgeber eingeräumtes Recht verletzt worden sei.

Ihrem auf § 113 BAO gestützten Begehren ist zu entgegnen dass die Rechtsbelehrungspflicht der Behörde sich lediglich auf Verfahrensangelegenheiten und nicht auch auf Fragen des materiellen Rechts bezieht, d.h. die Behörde ist nicht verhalten, Rechtsauskünfte über alle denkbaren abgabenrechtlichen Konsequenzen zu erteilen bzw. Unterweisungen zu geben, wie ein Anbringen allenfalls zu gestalten ist, damit im Erledigungsweg zugestimmt werden kann, weshalb das Vorliegen eines unter § 113 BAO subsumierbaren Verfahrensmangels zu verneinen ist. (Siehe dazu auch Bundesabgabenordnung-Kommentar Ritz, § 113 Tz 1 u. 2).

Zu Ihrem Berufungsvorbringen hinsichtlich des Vorliegens von Liebhaberei ist auszuführen:

Gem. § 1 Abs 1 LVO liegt eine Einkunftsquelle vor bei einer Betätigung die durch die anhand objektiver Umstände nachvollziehbare Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen, während Liebhaberei gem. § 1 Abs 2 LVO anzunehmen ist, wenn Verluste aus solchen Tätigkeiten erwirtschaftet werden, die typischerweise auf besondere in der Lebensführung begründete Neigungen zurückzuführen sind.

Sie erwirtschafteten mit Ihrer Tätigkeit als Musiker im Zeitraum 2002 bis 2007 einen Gesamtverlust von € 8.825,83 neben Gesamteinnahmen von € 3.634,10, wobei bereits in den Jahren 2006 und 2007 keine Einnahmen mehr erzielt wurden.

Auf Rückfrage der Prüferin gaben Sie an, dass in nächster Zeit mit keiner ernsthaften Tätigkeit als Musiker zu rechnen ist, da Sie diese Tätigkeit nebenberuflich ausüben und für Ihre Musik derzeit kein Markt besteht, d.h. Sie gehen selbst davon aus, dass Ihre Tätigkeit als Musiker zwar Ihren persönlichen Neigungen entspricht aber zur Erwirtschaftung eines Gesamtgewinnes nicht geeignet ist.

In Ihrer Berufungsbegründung verweisen Sie ausdrücklich auf die Sicht des UFS und mittelbar auch auf die höchstgerichtliche Judikatur und die Aussage: „Gerade eine musikalische Betätigung entsteht in typisierender Betrachtung aus der persönlichen Neigung zur Musik; dies umso mehr, als der Lebensunterhalt wie im vorliegenden Fall über eine andere Tätigkeit bestritten wird.“ Ihre Schlussfolgerung der Nichtanwendbarkeit der Judikatur auf den vorliegenden Sachverhalt kann nicht nachvollzogen werden, da auch die Nutzung eines besonderen Talentes nicht dazu führen kann, dass unabhängig voneinander ausgeübte Tätigkeiten als einheitliche Einkunftsquelle beurteilt bzw. erklärte Aufwendungen iZm der Tätigkeit als Musiker wie Proberaummieta, Poster, Versicherung oder Abschreibung der genutzten Musikinstrumente ALS Werbungskosten der nicht nichtselbständigen Tätigkeit zugeordnet werden könne, was in Zusammenfassung obiger Aussagen dazu führt, dass Ihre Tätigkeit als Musiker nicht als Einkunftsquelle qualifiziert werden kann, weshalb Ihr Berufsbegehren abzuweisen zu erledigen war.

Zur Liebhabereibetrachtung der Behörde ist abschließend noch anzumerken dass die Jahre 2001 bis 2007 ursprünglich vorläufig zu veranlagten waren, da ab Beginn der Tätigkeit erheblich über den Einnahmen liegende Verluste erwirtschaftet wurden, weshalb nicht gesagt werden konnte ob die Musikertätigkeit als Einkunftsquelle geeignet sein würde. Im Zuge der Prüfung wurde auf Basis der Ergebnisse der Jahre 2002 – 2007 eine Liebhabereiprüfung durchgeführt und schlussendlich von der Behörde endgültig auf Liebhaberei gem. § 1 Abs 2 der LVO entschieden, da seit dem Jahr 2006 keine Einkünfte aus der selbständigen Musikertätigkeit erzielt wurden und Sie sich selber in absehbarer Zeit auch keine wesentliche Veränderung der erwirtschaftbaren Ergebnisse erwarten, womit die Behörde bei der Beurteilung der Tätigkeit von einem tatsächlich erwirtschafteten Gesamtverlust und von einer objektiv fehlenden Eignung zur Erzielung eines Gesamtgewinnes auszugehen hatte.

Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel kann nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im übrigen wird auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen.“

Vorlageantrag

In der Folge stellte der Beschwerdeführer durch die steuerliche Vertretung den Antrag auf Vorlage an die II. Instanz:

„1. Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2007/ Antrag auf Vorlage an die II. Instanz gem. § 276 Abs. 2 BAO

2. Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. § 284 BAO Abs 1 Z 1 BAO

3. Antrag auf Entscheidung durch den Berufungssenat gem. § 282 Abs. 1 BAO

AB

Sehr geehrte Damen und Herren,

namens unseres oa Mandanten beantragen wir hiermit die Vorlage unserer Berufung vom 20. Juni 2009 gegen die Bescheide über die Festsetzung der Einkommensteuer 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 und 2007 alle datiert mit 10. April 2009, ergänzt mit Schreiben vom 17. März 2010, Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Juni 2010 abgewiesen, Frist mit Schreiben vom 12.7.2010 erstreckt, sohin daher in offener Frist an die II. Instanz gem. § 276 Abs. 2 BAO und beantragen unter einem auch die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. § 284 Abs. 1 Z 1 BAO und sowie eine Entscheidung durch den Berufungssenat gem. § 282 Abs. 1 BAO.

Wie ersuchen um antragsgemäße Erledigung und verbleiben mit freundlichen Grüßen....“

Nichterledigung durch den UFS

Die Berufung wurde vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt und von diesem nicht erledigt.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. 12. 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. 1. 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Mündliche Verhandlung

In der über Antrag der Partei am 20. März 2018 durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung wurde folgendes ergänzend ausgeführt:

Auf Nachfrage, ob es bei den Parteien zwischenzeitig neue Erkenntnisse bzw. neue Vorbringen gäbe, führte die steuerliche Vertreterin aus, dass der Arbeitgeber des Beschwerdeführers zunächst die STV GES gewesen sei, die sich in weiterer Folge in mehrere Gesellschaften aufgespalten habe, darunter auch die Musikgeschäft. Diese GES vertreibe unter der Dachmarke STV InstAS und sämtliches Zubehör.

Der Beschwerdeführer habe im Jahr 2000 bei der Band BANDXX als Musiker begonnen. Ein Ausdruck aus Wikipedia über die Band, aus der man die Entstehungsgeschichte und Entwicklung der Band entnehmen kann, wurde durch die steuerliche Vertreterin vorgelegt.

Die Vertreterin des Finanzamtes teilte ergänzend mit, dass ab dem Jahr 2009 vom Beschwerdeführer nur mehr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Lohnzettel) erfasst worden seien. Es seien keine Erklärungen gelegt worden.

Beide Parteienvertreter verneinten zu einer gemeinsamen Auffassung gelangen zu können.

Durch die Vertreterin des Finanzamtes wurde über die diesbezügliche Befragung erklärt, dass eine Mitunternehmerschaft BANDXX dem FA niemals angezeigt worden sei, es seien auch keine Einkünftefeststellungsbescheide bzw. Einkünftenichtfeststellungsbescheide erlassen worden.

Seitens der steuerliche Vertreterin wurde ergänzt, dass die Band BANDXX steuerlich nicht von ihr vertreten werde.

Die steuerliche Vertreterin gab an, dass seit dem Jahr 2008 die Tätigkeit der BANDXX sehr zurückgefahren worden sei. Ab diesem Zeitpunkt standen mehr die privaten Interessen der Bandmitglieder - diese wurden Väter - im Vordergrund. Es gäbe daher ab den Jahren 2007 keine Einnahmen- und Ausgabenrechnungen des Beschwerdeführers.

Ferner gab die steuerliche Vertreterin an, dass der Beschwerdeführer gelernter BerufA sei, er verfüge über keine besondere musikalische Ausbildung.

Zum beruflichen Werdegang vor der Beschäftigung bei der STV GES könne die steuerliche Vertreterin nichts sagen.

Zunächst habe der Beschwerdeführer als Autodidakt einInstrument gelernt und dann bei verschiedenen Bands mitgespielt. Im Jahr 2000 sei der Beschwerdeführer zur Band BANDXX gekommen und spiele dort InstA. Die Band habe bereits vorher bestanden.

Zur Entwicklung der Band werde auf den Eintrag im Wikipedia verwiesen.

Der Beschwerdeführer habe bis 2007 oder 2008 nur Teilzeit gearbeitet und habe beruflich als Musiker einer Erwerbstätigkeit nachgehen wollen. Dem Beschwerdeführer sei bewusst gewesen, dass es sich um ein Nischenprogramm gehandelt habe, allerdings sei im Berufszeitraum das Publikumsinteresse in diesem Bereich wesentlich größer als jetzt gewesen. Es habe eine Reihe von Aufträgen gegeben, es seien CDs produziert worden und ein Managementvertrag abgeschlossen worden. All dies spreche für eine professionelle Betätigung. Über Einnahmen und Ausgaben der Jahre 2000 und 2001 sei der steuerlichen Vertreterin derzeit nichts bekannt. Seit dem Jahr 2000 seien bis 2007 im Berufszeitraum 3 Alben und 2 Singles produziert. Im Jahr 2002 sei auch ein Managementvertrag und ein Vertriebsvertrag abgeschlossen worden, wobei ein beträchtlicher Vorschuss vom Vertrieb bezahlt worden sei, weil der Vertrieb davon ausging, dass die Band entsprechende Einnahmen lukrieren werde.

Seitens der steuerlichen Vertretung wurde auf die Berufungsentscheidung des UFS 28.2.2007, RV/0112-G/2007 verwiesen. Es sei allerdings zutreffend, dass der Berufungswerber in dem dortigen Verfahren wesentlich höhere Einnahmen als der Beschwerdeführer im gegenständlichen Verfahren erzielt habe.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte aus, dass die Prüferin während der Prüfung den Eindruck gehabt habe, dass der Beschwerdeführer mehrfach betont habe, er betreibe seine Musik aus persönlichen Interesse. Der Umfang der Betätigung spreche nicht für eine § 1 Abs. 1 LVO Betätigung.

Zur Kriterienprüfung des § 2 Abs. 1 LVO führte die steuerliche Vertreterin aus:

Ausmaß und Entwicklung der Verluste seien nach Darstellung des Finanzamtes unbestritten. Gleiches gelte für die Verluste und die nichtvorhandenen Gewinne.

Zu allfälligen Vergleichsbetrieben sei zu sagen, dass eben nicht genug Auftritte bestritten und CDs verkauft werden konnten.

Marktgerechtes Verhalten sei sowohl im Hinblick auf die angebotenen Leistungen als auch auf die Preisgestaltung vorgelegen.

Als strukturverbessernde Maßnahme sei der Managementvertrag zu erwähnen. Es sei eine Webseite angelegt worden, es seien CDs produziert worden.

Nach Ansicht der Vertreterin des Finanzamtes sei der Umstand, dass die Band bis heute im geringen Umfang fortgeführt werde, ein wesentliches Indiz dafür, dass vorwiegend aus persönlichen musikalischen Gründen diese Tätigkeit ausgeübt worden sei und werde.

Über Befragen durch den Vorsitzenden, worin die Werbungskosten bei der nichtselbständigen Tätigkeit bestehen sollen, führte die steuerliche Vertreterin aus, dass in eventu beantragt werde, 50 % der bei der Musikertätigkeit geltend gemachten Aufwendungen pauschal als Werbungskosten bei den nichtselbständigen Einkünften anzusetzen. Hierbei handle es sich im Wesentlichen um Abschreibungen für Musikinstrumente und tontechnische Anlagen.

Dazu wurde seitens der Vertreterin des Finanzamtes ausgeführt, dass das Finanzamt durchaus eine Ergänzung der beruflichen Tätigkeit als Verkäufer durch die Tätigkeit als Musiker sehe, aber nicht zu erkennen vermöge, aus welchen Gründen die Anschaffung von Instrumenten und Tonanlagen Aufwendungen zur Erwerbung, Erhaltung und Sicherung von Einnahmen als Verkäufer sein sollen. Wäre der Arbeitgeber konkret an entsprechenden Erfahrungen des Arbeitnehmers interessiert, würde üblicherweise der Arbeitgeber diese Geräte bereitstellen.

Seitens der steuerlichen Vertreterin wurde nochmals betont, dass es für die nichtselbständige Tätigkeit des Beschwerdeführers sehr wichtig gewesen sei, dass er mit seinen Kunden auf einer entsprechenden fachlichen Ebene kommunizieren könne. Hier sei es von Bedeutung, dass der Beschwerdeführer über entsprechende Kenntnisse sowohl bei Instrumente als auch bei Tonanlagen verfüge.

Über Befragen durch die Berichterstatterin bestätigte die steuerliche Vertreterin, dass der Beschwerdeführer seit 2000 Mitglied von BANDXX sei.

Über Befragen durch die fachkundige Laienrichterin Mag.a Kummer: Offenbar habe es in den Jahren 2006 und 2007 keine Auftritte und CD-Verkäufe gegeben, es könne aber auch sein, dass es zu einer Verrechnung mit dem Vorschuss gekommen sei.

Die Vertreterin des Finanzamtes ergänzte, dass es hier offenbar zur Verrechnung mit dem Vorschuss gekommen sei.

Über Befragen durch den Vorsitzenden führte die steuerliche Vertreterin aus, dass der Vorschuss für die gesamte Band 10.000,-- Euro betragen habe. Über Vorhalt, dass der anteilige Vorschuss nicht in den erklärten Einnahmen im Jahr 2002 oder 2003 enthalten sein könne, gab die steuerliche Vertreterin an, dass möglicherweise bereits mit Aufwendungen verrechnet worden sei.

Weiteres Vorbringen seitens der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens wurde nicht erstattet.

Seitens der Parteien wurden über Befragen durch den Vorsitzenden wesentliche Interessen, die gemäß § 23 BFGG einer Veröffentlichung der Entscheidung entgegenstehen, nicht bekannt gegeben.

Die belangte Behörde beantragte abschließend, das Bundesfinanzgericht möge über die Beschwerde im Sinne der Beschwerdeverentscheidung (abweisend) entscheiden.

Seitens der beschwerdeführenden Partei wurde abschließend die Stattgabe ihrer Beschwerde beantragt, in eventu Anerkennung von 50 % der Aufwendungen als Werbungskosten bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Die Entscheidung blieb der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest:

Der Beschwerdeführer Herr AB ist gelernter BerufA, er verfügt über keine besondere musikalische Ausbildung. Der Beschwerdeführer hat zunächst als Autodidakt einInstrument gelernt und dann bei verschiedenen Bands mitgespielt. Im Jahr 2000 kam der Beschwerdeführer zur 4-köpfigen Musikgruppe/Musikband "BANDXX". Die Band bestand bereits vorher.

Die Musikgruppe/Musikband „BANDXX" schrieb und komponierte verschiedene Musikwerke und trat als Band bei einzelnen verschiedenen Veranstaltungen auf. Die Auftritte wurden im Beschwerdezeitraum vorwiegend von Agentur und deren Organisationen vermittelt.

Im Jahr 2002 schlossen

- die Band BANDXX (Mitglieder: der Beschwerdeführer Herr AB, MM, NN und PP als in Österreich wohnhaft) im Vertrag als **Autor** bezeichnet
- und die Musikerverlage bestehend aus RR und Musikverlag und UVUV AdresseTT im Vertrag als **Verlag** bezeichnet
- und Musikverlag AdresseTT im Vertrag als WWWWW bezeichnet

einen Autorenexklusivvertrag ab.

In diesem werden in § 1 als Vertragsgegenstand vertragsgegenständliche Werke und Werke der Tonkunst genannt.

Im wesentlichen verpflichten sich die Autoren zur Herstellung der Werke und der Verlag zur bestmöglichen Verwertung

Die Erlösteilung zwischen Autor und Verlag erfolgt gemäß §§ 6,7 des Vertrages.

Gemäß § 13 des Vertrages beginnt der Vertrag am 1. Mai 2002 zu laufen und ist befristet auf 3 Jahre, wenn nicht die Dauer entsprechend den Regelungen des Vertrages verlängert wird.

Gemäß § 14 des Vertrages verpflichtet sich WWWWW mit Abschluss und Unterzeichnung des Vertrages an Autor ein nichtverzinsliches, gemäß den nachstehenden Regelungen verrechenbares Darlehen von Euro 11.000,00 zu gewähren. Diese werden mit den Auswertungserlösen gegengerechnet. Diese Ansprüche tritt Autor bis zur Höhe der jeweiligen Darlehenssaldos ab.

Die vom Beschwerdeführer erklärten Einnahmen-Ausgaben für die Jahre 2002 bis 2007 sind:

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	Gesamtverlust
Einnahmen	1.277,00	586,25	1.770,00	850,00	0,00	0,00	
Ausgaben	2.948,09	4.087,54	2.803,94	2.293,22	580,14	596,15	
Verlust	-1.671,09	-3.501,29	-1.033,94	-1.443,22	-580,14	-596,15	-8.825,83

Die Einnahmen und Ausgaben der Jahre 2000 und 2001 sind nicht bekannt. Ab 2008 wurden keine Einnahmen- Ausgaben-Rechnungen mehr erstellt.

Die Bandmitglieder absolvierten in dem genannten Zeitraum einzelne Auftritte und produzierten CDs. Von 2000 bis 2007 wurden 3 Alben und 2 Singles produziert, nach 2007 ein Album und eine Single. Die Band trat im Durchschnitt jedes Jahr einige Male in ganz Österreich auf (laut vorgelegten Managementabrechnungen 2004: 6x, 2005: 3x, 2006: 5x, 2007: 1x). Sie erzielte auch Einnahmen infolge Vergütungen für die Verwendung ihrer Musikwerke bei einem Werbespot oder auf einer anderen CD.

Arbeitgeber des Beschwerdeführers war zunächst die STV GES, die sich in weiterer Folge in mehrere Gesellschaften aufgespalten hat, darunter auch die Musikgeschäft. Diese GES

vertreibt unter dem Dach des Begriffes STV InstAS und sämtliches Zubehör. Letztere Gesellschaft war danach Arbeitgeber des Beschwerdeführers.

Die Arbeitgeber des Beschwerdeführers waren grundsätzlich daran interessiert, dass der Beschwerdeführer musikalisch tätig ist und seinen Kunden auf entsprechender fachlicher Ebene begegnen kann.

Bei den geltend gemachten Aufwendungen handelt es sich zum Teil um Abschreibungen für Musikinstrumente und tontechnische Anlagen, zum Teil für Studiomiete, CD-Produktionen, Videoproduktion, Provisionen und andere Aufwendungen.

Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich aus der Aktenlage und dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung.

Rechtsgrundlagen

§ 2 Abs. 2 EStG 1988 lautet in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung:

(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

§ 16 EStG 1988 lautet in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung:

Werbungskosten

§ 16. (1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:

1. Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Abzuziehen sind auch Renten und dauernde Lasten sowie Abfindungen derselben, wenn die Renten und

dauernden Lasten zum Erwerb einer Einkunftsquelle gedient haben. Ein Abzug ist jedoch nur insoweit zulässig, als die Summe der verausgabten Beträge (Renten, dauernde Lasten, gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sowie allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung (§ 29 Z 1) übersteigt.

2. Abgaben und Versicherungsbeiträge, soweit sie sich auf Wirtschaftsgüter beziehen, die dem Steuerpflichtigen zur Einnahmenerzielung dienen.

3. a) Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage sowie Betriebsratsumlagen.

b) Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen. Die Beiträge sind nur unter folgenden Voraussetzungen abzugsfähig:

- Die Berufsverbände und Interessenvertretungen müssen sich nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung der beruflichen Interessen ihrer Mitglieder befassen.

- Die Beiträge können nur in angemessener, statutenmäßig festgesetzter Höhe abgezogen werden.

4. a) Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung.

b) Beiträge zu den zusätzlichen Pensionsversicherungen, die vom Pensionsinstitut der Linzer Elektrizitäts-, Fernwärme- und Verkehrsbetriebe AG, vom Pensionsinstitut für Verkehr und öffentliche Einrichtungen und nach der Bundesforste-Dienstordnung durchgeführt werden.

c) Pensions(Provisions)plichtbeiträge der Bediensteten der Gebietskörperschaften und Pflichtbeiträge der Bediensteten öffentlich-rechtlicher Körperschaften zu Versorgungseinrichtungen, soweit auf Grund öffentlich-rechtlicher Vorschriften eine Verpflichtung zur Teilnahme an einer solchen Versorgungseinrichtung besteht.

d) Beiträge auf Grund gesetzlicher Verpflichtungen der von § 25 Abs. 1 Z 4 und § 29 Z 4 erfaßten Personen.

e) Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Unfall-, Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dienen; weiters Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung sowie Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht. Beiträge zu Einrichtungen, die der Krankenversorgung dienen, Beiträge zu inländischen gesetzlichen Krankenversicherungen sowie Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht sind nur insoweit abzugsfähig, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen.

f) Beiträge von Arbeitnehmern zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

g) Beiträge von Grenzgängern zu einer inländischen oder ausländischen gesetzlichen Krankenversicherung. Grenzgänger sind im Inland ansässige Arbeitnehmer, die im Ausland ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben.

h) Beiträge von Arbeitnehmern zu ausländischen Pensionskassen, die auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung zu leisten sind.

5. Von Arbeitnehmern beim Steuerabzug vom Arbeitslohn entrichtete Wohnbauförderungsbeiträge im Sinne des Bundesgesetzes über die Einführung eines Wohnbauförderungsbeitrages, BGBl. Nr. 13/1952.

6. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 und § 57 Abs. 3) abgegolten.

b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von

<i>20 km bis 40 km</i>	<i>384 Euro jährlich</i>
<i>40 km bis 60 km</i>	<i>768 Euro jährlich</i>
<i>über 60 km</i>	<i>1 152 Euro jährlich</i>

c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

<i>2 km bis 20 km</i>	<i>210 Euro jährlich</i>
<i>20 km bis 40 km</i>	<i>840 Euro jährlich</i>
<i>40 km bis 60 km</i>	<i>1 470 Euro jährlich</i>
<i>über 60 km</i>	<i>2 100 Euro jährlich</i>

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung

dieser Pauschbeträge muß der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet. Wird der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr (§ 26 Z 5) befördert, dann stehen ihm die Pauschbeträge nach lit. b und c nicht zu. Erwachsen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, dann sind diese bis zur Höhe der sich aus lit. b und c ergebenden Beträge als Werbungskosten zu berücksichtigen.

7. Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung). Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Z 8 anzuwenden.

8. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8). Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung folgendes:

a) Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist § 6 Z 11 und 12 zu berücksichtigen. § 13 ist anzuwenden.

b) Wird ein Gebäude unentgeltlich erworben, dann ist der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zugrunde zu legen. Auf Antrag sind auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.

c) Wird ein sonstiges Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, sind die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.

d) Wird ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, dann sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die ungekürzten tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Wurde ein Gebäude vor mehr als zehn Jahren oder ein sonstiges Wirtschaftsgut vor mehr als einem Jahr angeschafft oder hergestellt, dann darf der höhere gemeine Wert angesetzt werden.

e) Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis d) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

9. Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

10. Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die eine Tätigkeit

in einem neuen Berufsfeld ermöglichen. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen. Davon ausgenommen sind Studienbeiträge für ein ordentliches Universitätsstudium, wenn das Studium

eine Aus- oder Fortbildungsmaßnahme im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder damit verwandten beruflichen Tätigkeit oder eine umfassende Umschulungsmaßnahme darstellt, die eine geänderte Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglicht.

(2) Zu den Werbungskosten zählt auch die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt wurde. Steht ein Arbeitnehmer in einem aufrechten Dienstverhältnis zu jenem Arbeitgeber, dem er Arbeitslohn zu erstatten (rückzuzahlen) hat, so hat der Arbeitgeber die Erstattung (Rückzahlung) beim laufenden Arbeitslohn als Werbungskosten zu berücksichtigen.

(3) Für Werbungskosten, die bei nichtselbständigen Einkünften erwachsen, ist ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 132 Euro jährlich abzusetzen. Dies gilt nicht, wenn diese Einkünfte den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs. 6 und § 57 Abs. 4) begründen. Der Abzug des Pauschbetrages darf nicht zu einem Verlust aus nichtselbständiger Arbeit führen. Ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag sind abzusetzen:

- Werbungskosten im Sinne des Abs. 1 Z 3 mit Ausnahme der Betriebsratsumlagen*

- Werbungskosten im Sinne des Abs. 1 Z 4 und 5*

- der Pauschbetrag gemäß Abs. 1 Z 6*

- dem Arbeitnehmer für den Werkverkehr erwachsende Kosten (Abs. 1 Z 6 letzter Satz) und*

- Werbungskosten im Sinne des Abs. 2.*

*§ 20 EStG 1988 lautet in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung:
Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben*

§ 20. (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

- 1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.*

2. a) *Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.*

b) *Betrieblich oder beruflich veranlaßte Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.*

c) *Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.*

d) *Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.*

e) *Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen.*

3. *Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, daß die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden. Für Steuerpflichtige, die Ausfuhrumsätze tätigen, kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung Durchschnittssätze für abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nach den jeweiligen*

Erfahrungen der Praxis festsetzen, soweit für die Ausfuhrumsätze das inländische Besteuerungsrecht auf dem Gebiet der Einkommensteuer nicht eingeschränkt ist. Als Ausfuhrumsätze gelten Leistungen an ausländische Abnehmer (§ 7 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994), wenn es sich überdies um Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994, innergemeinschaftliche Lieferungen und sonstige Leistungen im Sinne des Artikels 7 des Umsatzsteuergesetzes 1994 oder um Leistungen im Ausland handelt.

4. *Freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen. Derartige Zuwendungen liegen auch vor,*

- wenn die Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern weniger als die Hälfte ihres gemeinen Wertes beträgt oder

- soweit für die Übertragung von Wirtschaftsgütern unangemessen hohe Gegenleistungen gewährt werden und

wenn es sich in den vorgenannten Fällen nicht um die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen handelt, aus Anlaß deren Übertragung eine Rente oder dauernde Last als unangemessene Gegenleistung vereinbart wird. Werden bei Übertragungen im Sinne des vorstehenden Satzes derart unangemessen hohe Renten oder dauernde Lasten vereinbart, daß der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung der Rente oder dauernden Last wirtschaftlich bedeutungslos ist, ist der erste Satz anzuwenden.

5. Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist.

6. Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sowie die auf den Eigenverbrauch entfallende Umsatzsteuer, soweit der Eigenverbrauch eine Entnahme darstellt oder in einer nichtabzugsfähigen Aufwendung oder Ausgabe besteht.

(2) Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen, mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 oder mit Kapitalerträgen, die gemäß § 37 Abs. 8 mit einem besonderen Steuersatz versteuert werden, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

(3) Aufwendungen und Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 4 können nicht als Sonderausgaben (§ 18), Aufwendungen und Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 5 können weder als Sonderausgaben noch als außergewöhnliche Belastung (§ 34) abgezogen werden. Im übrigen können die bei den einzelnen Einkünften nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben bei Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden.

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung), BGBl. Nr. 33/1993, lautet auszugsweise:

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

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

- nicht unter Abs. 2 fällt.

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

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

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder

3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

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

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

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

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

(3)...

(4) Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) 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 Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

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

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

§ 4. (1) Die §§ 1 bis 3 sind auch bei Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit anzuwenden.

(2) Es ist zuerst für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) zu prüfen, ob die gemeinschaftliche Betätigung als Liebhaberei im Sinn des § 1 zu beurteilen ist.

(3) Zusätzlich ist gesondert zu prüfen, ob jeweils beim einzelnen Gesellschafter (Mitglied) Liebhaberei vorliegt. Dabei sind auch besondere Vergütungen (Einnahmen) und Aufwendungen (Ausgaben) der einzelnen Gesellschafter (Mitglieder) zu berücksichtigen.

(4) Bei der Prüfung im Sinn des Abs. 3 ist weiters darauf Bedacht zu nehmen, ob nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß der Gesellschafter (das Mitglied) vor dem Erzielen eines anteiligen Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) aus der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ausscheidet. In diesem Fall ist auch für den Zeitraum gemäß § 2 Abs. 2 das Vorliegen von Liebhaberei zu prüfen.

§ 7. Ergehen Bescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig, weil zwar noch ungewiß, aber wahrscheinlich ist, daß Liebhaberei vorliegt, so berührt dies nicht die Verpflichtung zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen.

Streitpunkte

Strittig ist, ob die Tätigkeit des Beschwerdeführers als selbständiger Musiker eine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuerrechts ist und infolgedessen die aufgetretenen Verluste aus dieser selbständigen Tätigkeit steuerlich anzuerkennen sind oder nicht.

Ferner ist strittig, ob im Fall des Verneinens des Vorliegens einer Einkunftsquelle ein Teil der vom Beschwerdeführer als Aufwendungen als Musiker erklärten Aufwendungen Werbungskosten bei den Einkünften als Verkäufer darstellen.

Einkunftsquelle oder Liebhaberei

Der Beschwerdeführer erklärte im gesamten Beschwerdezeitraum als nebenberuflicher Musiker nur Verluste.

Eine Einkunftsquelle kann nur eine Tätigkeit sein, die auf Dauer ein positives wirtschaftliches Gesamtergebnis erzielen kann. Dies ist anhand der Liebhabereiverordnung, deren maßgebender Text oben wiedergegeben ist, zu überprüfen.

Im konkreten Fall ist zuerst zu beurteilen, ob es sich um eine Betätigung gemäß § 1 Abs. 1 LVO Betätigung mit Einkunftsquellenvermutung oder um eine gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 LVO Betätigung mit Liebhabereivermutung handelt.

Das Finanzamt hat die Betätigung des Beschwerdeführers als Musiker als Betätigung im Sinne des gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 LVO, somit als eine Tätigkeit, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist beurteilt.

Unter diese Bestimmung fallen einerseits typische Hobbytätigkeiten, wie zB Hobbymusizieren, Hobbymalerei, etc. andererseits auch Tätigkeiten, die ihrer Art nach an sich erwerbswirtschaftlich sind, jedoch im Hinblick auf ihren Umfang die Schwelle zu einer Erwerbstätigkeit nicht überschreiten.

In der Literatur bzw. in der Rechtsprechung werden dazu unter anderem folgende Auffassungen vertreten.

Ob eine Tätigkeit als Musiker als typisch erwerbswirtschaftlich einzuordnen ist oder typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, ist im Einzelfall anhand ihrer Art, ihres Umfanges und ihrer Intensität zu beurteilen (siehe hierzu zB *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei², Rz 158). Dabei ist einerseits zu beachten, dass durch den Gesetzgeber Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit ausdrücklich zu den (steuerlich relevanten) Einkünften aus selbständiger Arbeit gezählt werden und damit in der Regel nicht als Liebhaberei angesehen werden (VwGH 15.01.1965, 583/64). Auf der anderen Seite sind künstlerische Tätigkeiten erfahrungsgemäß besonders verlustanfällig beziehungsweise werden oft hobbymäßig betrieben.

Die Bestimmung des § 1 Abs. 2 LVO gilt in erster Linie für typische Hobbytätigkeiten, für welche ausschlaggebend ist, dass sie bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes – Z 2 „typischerweise“ einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweisen (vgl zB VwGH 30.07.2002, 96/14/0116 betreffend einer nebenberuflich betriebenen schriftstellerischen Tätigkeit zur Herausgabe eines Sachbuches über ein ausgeübtes Hobby; VwGH 25.02.2003, 98/14/0088, betreffend einer Psychologin, die

die Malerei aus privatem Interesse und künstlerischer Neigung betreibt; i.d.S. etwa auch VwGH 26.01.1999, 98/14/0041 oder VwGH 28.11.2007, 2004/15/0128).

Liegt hingegen eine Tätigkeit vor, die von ernsthaftem Streben nach Einkünfteerzielung gekennzeichnet ist und sich nach Art, Umfang und Intensität nicht wesentlich von einer erwerbstypisch ausgeübten Tätigkeit unterscheidet, dann fällt die Betätigung unter § 1 Abs 1 LVO (UFS 02.03.2004, RV/1758-W/03, im Falle eines nebenberuflich künstlerisch tätigen akademischen Malers; UFS 24.03.2005, RV/0307-G/04; betreffend eines regelmäßig öffentlich auftretenden Nebenberufs-Musikers, UFS 21.02.2008, RV/0353-F/07, betreffend eines nebenberuflichen Schriftstellers, der zwei Bücher über einen Verlag publizierte und vermarktete; UFS 01.10.2010, RV/0484-F/08, betreffend eines nebenberuflichen bildenden Künstlers).

Im beschwerdeverfangenen Fall war der Beschwerdeführer im Beschwerdezeitraum in einem bekannten Musikfachgeschäft teilzeitbeschäftigt. Neben seiner hauptberuflichen Tätigkeit war er in diesem Zeitraum auch Mitglied einer Musikband. In diesem Zeitraum versuchte die Band mit ihrer selbst komponierten Musik - wie in den Jahren zuvor - am Markt Fuß zu fassen.

Dazu schlossen sie den oben erwähnten Autorenvertrag, komponierten Musik, produzierten CDs und konnten vereinzelt Engagements für Auftritte vorweisen.

Für die Vermittlung von Auftritten bedienten sie sich einer Agentur (siehe auch die Abrechnungsbelege).

Für die Publikation und verlegerische Auswertung von Werken der Tonkunst arbeiteten sie ab Mai 2002 mit einer Musikverlagsfirma in BB (D) zusammen.

Vorschüsse verwendeten sie zur Produktion von CDs.

Ebenso waren die Bandmitglieder Mitglieder der deutschen Verwertungsgesellschaft EF mit eingetragener Mitgliedsnummer. Diese übernimmt die Ausschüttungen der Einnahmen an ihre Mitglieder (Verlage und Autoren im weitesten Sinne) bezüglich der Verwertung der Werke.

Auch im Jahr 2000, dem Jahr des Eintritts des Beschwerdeführers in die Band, wurde eine in Eigenproduktion produzierte Single auf den Markt gebracht.

Der Beginn seiner Betätigung als Musiker war für den Beschwerdeführer daher bereits im Jahr 2000 und ist ab diesem Zeitraum dessen Betätigung als Musiker zu beurteilen.

Im Jahr 2001 absolvierte die Band zwei Tourneen mit BAND1 und den BAND2.

Für die Jahre 2000 und 2001 erklärte der Beschwerdeführer keine Einnahmen.

Aus den Beilagen zu den im Akt vorhandenen Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Jahre 2002 und 2003 geht hervor, dass die jährlichen Abschreibungen für Anschaffungen wie zB. Musikgerät, InstA, Zusatzinstrument etc. sowohl im Jahr 2002 mit € 1.282,20 als auch im Jahr 2003 mit € 1.707,4 allein bereits höher als die erzielten Einnahmen waren. Dazu kamen noch Ausgaben wie Proberaummieta, Instrumentenversicherung etc..

Die Bereitschaft des Beschwerdeführers, für Musikinstrumente und damit zusammenhängende tontechnische Anlagen oder Geräte hohe Beträge aufzuwenden und diese Instrumente zu erwerben, ohne damit durch laufende Einnahmen auch nur die Abschreibungskosten abzudecken, ist ein eindeutiges Indiz, dass die Betätigung nur auf die besondere Neigung und durch die Freude an der Musik, in diesem Falle einer (so der Beschwerdeführer selbst) Nischenmusik, betrieben wird.

Der Umfang der jährlich erzielbaren Einnahmen - im Beschwerdezeitraum maximal ca. Euro 1.300,00 im Jahr 2002 - im Vergleich zu den damit zusammenhängenden und zu tätigen Ausgaben ist zu geringfügig um die Grenze von einer hobbymäßig betriebenen Betätigung als Musiker zu einer Betätigung, die als Einkunftsquelle im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO zu beurteilen wäre, zu überschreiten.

Auch die geringe Intensität der Auftritte - selbst unter Berücksichtigung eines Nischenprogrammes - spricht nicht dafür, dass das Streben zum Schaffen einer Einkunftsquelle im Vordergrund stand.

Der Beginn der Betätigung des Beschwerdeführers als Musiker ist nach Ansicht des BFG spätestens mit dem Eintritt bei der Band BANDXX anzunehmen, wahrscheinlich schon früher (diesbezüglich liegen aber keine Unterlagen vor, eine Meldung gemäß § 120 BAO liegt offenkundig nicht vor). Daher ist die Betätigung spätestens ab dem Jahr 2000 zu beurteilen.

Ab dem Jahr 2000 konnte kein objektiv erkennbarer Umstand festgestellt werden, der die Betätigung des Beschwerdeführers als Musiker als Einkunftsquelle im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO erkennen lässt. Der Vertrag mit Musikverlag kann zwar als Bemühen um Erschließung eines größeren Marktes bewertet werden, doch ist der Vertragspunkt, dass der Vorschuss bis zum Ausgleich mit erwarteten Einnahmen verrechnet wird, ein Hinweis darauf, dass bei den erklärten geringen anderen Einnahmen kein Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben zu erwarten ist - siehe dazu auch die oa Literatur und Judikatur.

Lernt ein Verkäufer in einem Musikgeschäft als Autodidakt ein Instrument spielen und schließt sich dieser verschiedenen Bands an, wobei die Band, deren Mitglied er im Beschwerdezeitraum war, innerhalb von sieben Jahren 3 Alben und 2 Singles produziert und jährlich einige Auftritte absolviert, wobei die zu jährlichen (erklärten) Einnahmen für das Bandmitglied zwischen 0 Euro und 1.700 Euro und die (erklärten) Verluste für das Bandmitglied zwischen 580,14 Euro und 3.501,29 Euro betragen, liegt eine Betätigung, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist, vor, auch wenn die Musiker einen Managementvertrag und einen Verlagsvertrag abgeschlossen haben.

Das Finanzamt hat in der mündlichen Verhandlung zutreffend darauf verwiesen, dass die Betätigung trotz Verlusten auch nach dem Beschwerdezeitraum fortgeführt wurde. Auch dies spricht dafür, dass sich die Band aus Freude am gemeinsamen Musizieren und nicht aus erwerbswirtschaftlichen Gründen zusammengefunden hat.

Es ist unbestritten, dass die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Musiker hilfreich für die berufliche Tätigkeit des Beschwerdeführers als Verkäufer in einem spezialisierten Musikgeschäft war. Damit wird die Verlusttätigkeit als Musiker aber noch nicht zur Einkunftsquelle. An der Einkunftsquelle als Verkäufer hätte sich nichts geändert, ob der Beschwerdeführer nebenbei in einer Band musiziert oder sich auf andere Weise seine musikalischen Kenntnisse verschafft.

Es ist daher die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Musiker als Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO zu beurteilen.

Diese Betätigung war jedoch nicht geeignet, auch nur in einem Jahr einen Gewinn abzuwerfen, geschweige denn, einen Gesamtgewinn zu erzielen.

Es lag daher im Beschwerdezeitraum keine Einkunftsquelle als Musiker vor.

Einkünftefeststellungsbescheide, aus denen sich Gegenteiliges ergäbe, wurden nicht erlassen.

Werbungskosten

Zu dem in eventu gestellten Antrag 50% der geltend gemachten Ausgaben als Werbungskosten bei den nichtselbständigen Einkünften anzusetzen ist auszuführen, dass die Tätigkeit als Musiker und die damit zusammenhängenden Ausgaben gemäß § 20 EStG 1988 der Privatsphäre zuzurechnen sind. Ausgaben, die die private Lebensführung betreffen, können nicht als Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 bei den nichtselbständigen Einkünften abgezogen werden.

Der erkennende Senat ist zu der rechtlichen Beurteilung gelangt, dass die Betätigung als Musiker der Privatsphäre des Beschwerdeführers zuzurechnen ist. Aus persönlicher Neigung und Interesse erwirbt der Beschwerdeführer Instrumente und dazugehöriges Equipment. Dieses Interesse kann die nichtselbständige Tätigkeit des Beschwerdeführers sicher fördern, doch ist im Sinne der Abgrenzung privater Lebensführung zu beruflicher Tätigkeit in den privaten Interessen und Neigungen der weitaus überwiegende Anlass für den Erwerb der Instrumente und des Zubehörs zu sehen.

Da die Ausgaben als Musiker als Kosten der privaten Lebensführung zu beurteilen sind, ist auch der Eventualantrag unbegründet.

Abweisung der Beschwerde

Aus diesen Gründen ist die Beschwerde hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 abzuweisen. Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit sind in diesen Jahren endgültig nicht anzusetzen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da in der höchstgerichtlichen Judikatur - soweit erkennbar - ein Erkenntnis zu der Rechtsfrage, ob eine Betätigung als Musiker in einem Nischenmarkt mit geringen Umsätzen als Einkunftsquelle gemäß § 1 Abs. 1 LVO oder als Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 LVO zu beurteilen ist, fehlt, ist die ordentliche Revision zulässig.

Wien, am 27. März 2018