



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 17. November 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wels, vertreten durch FA, vom 4. November 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird **abgeändert**.

Die Einkommensteuer wird **endgültig** festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 2.800,33
Gesamtbetrag der Einkünfte	30.849,62
Einkommen	30.044,62
Einkommensteuer	8.300,90

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Leader der Band H, welche von ihm 1993 mit Musikern der oberösterreichischen Klassik und Jazzszene gegründet wurde.

Mit Ausnahme des Jahres 2001 erzielte der Bw. im Zeitraum 1994 bis 2002 durchwegs negative Einkünfte aus dieser Tätigkeit.

Neben dieser Tätigkeit erzielt der Bw. noch Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Land Oberösterreich) sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Im Zuge der **Veranlagung** des Jahres **2002** (4. November 2003) berücksichtigte das zuständige Finanzamt die erklärten Verluste aus dieser Tätigkeit nicht (vorläufiger Bescheid gem. § 200 BAO).

Begründend wurde ausgeführt, dass nach Lehre und Rechtsprechung des VwGH nur Tätigkeiten als steuerliche Einkunftsquelle in Betracht kommen, die auf Dauer gesehen Gewinne bzw. Einnahmenüberschüsse erwarten lassen. Andernfalls würde steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vorliegen.

Ist das vorausgesetzte subjektive Element einer Gewinn-(Überschuss-)erzielungsabsicht nicht unmittelbar erkennbar, so ist daher anhand objektiver Kriterien darauf zu schließen, ob ein Ertragstreben vorliegt. Das objektiv erkennbare Ertragstreben des Steuerpflichtigen müsse darauf gerichtet sein, im Laufe der Betätigung Gewinne in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus bei einer betrieblichen Einkunftsquelle zu einer Mehrung des Betriebsvermögens (Gesamtgewinn) führen würden. Im konkreten Fall sind bei der Tätigkeit als Musiker seit 1994 (mit Ausnahme 2001) nur Verluste geltend gemacht worden. Da es sich in diesem Fall um eine steuerlich unbeachtliche Einkunftsquelle handeln würde, hätten die geltend gemachten Verluste nicht anerkannt werden können.

Mit Eingabe vom 17. November 2003 wurde **Berufung** gegen diesen Bescheid eingelegt. Die Berufung richte sich gegen die Feststellung, dass die Tätigkeit als Musiker als Liebhaberei eingestuft worden sei.

Es sei korrekt, dass in den Jahren 1994 bis 2000 keine Gewinne erwirtschaftet worden seien. Im Jahr 2001 seien die ersten Konzerte gegeben worden, die auch sehr erfolgreich gewesen seien. Auf Grund dieses Erfolges seien auch weitere Konzerte geplant gewesen, die durch die Produktion einer CD, die unbedingt für die künftige Entwicklung erforderlich gewesen sei, allerdings erst im Jahr 2003 verwirklicht hätten werden können. Seit Jahren würde die Musikbranche in verschiedenen Bereichen, insbesonders durch Raubkopien von CD's und kostenlose Internet Downloads im MP3 Format, stagnieren. Auch würden sich durch die wirtschaftliche Lage in Europa merkliche Rückgänge im Konzertbetrieb feststellen lassen. Um diesem Trend gegen zu steuern, hätte H 2002 an einer neuen kopiergeschützten CD gearbeitet. Diese würde im nächsten Monat erscheinen und positive Verkaufszahlen incl. Konzertbetrieb und somit auch für 2004 einen gewinnbringenden Abschluss erwarten lassen. Auch im Jahr 2003 seien zahlreiche Konzerte gegeben worden und der bisherige Umsatz

würde bei 30.000,00 € liegen. Bereits zum jetzigen Zeitpunkt (vor Verkauf der CD's) würde das Jahr 2003 ebenfalls einen Überschuss ergeben. Bei Aufnahme der CD sei besonders Wert darauf gelegt worden, dass eine breitere Masse (Jazz- und Klassikpublikum) angesprochen werde und dadurch würde auch die Gewährleistung von Gewinnen gegeben sein.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 9. Dezember 2003 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass die streitgegenständliche Tätigkeit, die neben dem Beruf eines Musikschullehrers ausgeübt werde, 1994 begonnen worden sei. In den Steuererklärungen seien folgende Ergebnisse erklärt worden (in ATS):

Jahr	Einnahmen	Davon Subventionen	Ausgaben ohne AfA und IFB	AfA und IFB	Gewinn/Verlust
1994	140.857,50	40.000,00	178.985,99	6.667,00	- 44.795,49
1995	77.475,00	15.000,00	179.503,50	10.167,00	- 112.195,50
1996	395.916,16	96.000,00	382.853,55	13.667,00	- 604,39
1997	257.513,00	180.423,00	338.468,80	13.667,00	- 94.622,80
1998	679.669,20	371.397,00	844.308,88	13.664,00	- 178.299,68
1999	385.475,00	235.000,00	464.888,96	15.892,00	- 95.305,96
2000	343.273,33	238.693,00	618.362,67	11.042,00	- 286.131,64
2001	524.129,41	336.253,00	487.929,59	7.543,00	+ 28.656,82
2002	84.147,67	68.801,50	115.114,40	7.566,65	- 38.533,38
Summe	2.888.456,27	1.581.568,40			- 821.832,02

Gem. § 1 Abs. 1 der Liebhaberei-Verordnung (L-VO) würden Einkünfte bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vorliegen, die durch die Absicht veranlasst sei, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und nicht unter § 1 Abs. 2 falle.

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

§ 2 Abs. 1 L-VO: 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,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Das in § 1 Abs. 1 L-VO vorausgesetzte subjektive Element einer Gewinn(Überschuss)-erzielungsabsicht sei nicht unmittelbar erkennbar. Es sei daher anhand objektiver Kriterien (§ 2 Abs. 1) darauf zu schließen, ob ein Ertragstreben vorliege. Das objektiv erkennbare Ertragstreben des Steuerpflichtigen müsse darauf gerichtet sein, im Laufe der Betätigung Gewinne bzw. Überschüsse in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus bei einer betrieblichen Einkunftsquelle zu einer Mehrung des Betriebsvermögens (Gesamtgewinn), bei einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle zu einem Überhang der Überschüsse gegenüber den Verlusten (Gesamtüberschuss) führen würde.

Würden nach Ablauf des Anlaufzeitraumes von drei Jahren weiterhin Verluste anfallen, so sei anhand der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 L-VO zu untersuchen, ob auch über den Anlaufzeitraum hinaus vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen sei.

Die gegenständliche Tätigkeit hätte in den 9 Jahren ein steuerliches Ergebnis von minus 821.832,00 ATS (59.724,86 €) ergeben. Ein nennenswerter Veräußerungsgewinn sei nicht zu erwarten.

Auch bei der Kriterienprüfung im Sinne des § 2 Abs. 1 L-VO würden keine positiven Aspekte für das Vorliegen einer Einkunftsquelle erblickt werden können.

Mit Ausnahme des Jahres 2001 seien nur – zum Teil hohe – Verluste erklärt worden. Es seien keine Verbesserungsmaßnahmen erkennbar, die auf eine Trendumkehr schließen lassen würden. Auffällig sei auch, dass der Anteil der Subventionen und Förderungen an den Einnahmen knapp 55% betragen würde. Daraus sei nicht unbedingt zu schließen, dass die angebotene Leistung am Markt nachgefragt werden würde.

Der Bw. erziele sein Haupteinkommen im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er könne daher die Verluste aus der berufungsgegenständlichen Tätigkeit leichter verkraften. Obwohl mehrere Personen bei der Ausführung der Tätigkeit involviert und tätig seien, würde das wirtschaftliche Risiko ausschließlich der Bw. tragen.

Zusammengefasst sei daher nach Durchführung der Kriterienprüfung davon auszugehen, dass die Tätigkeit – auf Dauer gesehen – nicht geeignet sei, ein positives Gesamtergebnis abzuwerfen. Es sei daher davon auszugehen, dass zumindest für 2002 Liebhaberei vorliege und die Verluste ertragsteuerlich nicht mehr anzuerkennen seien.

Mit Eingabe vom 22. Dezember 2003 wurde der **Antrag** gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde **II. Instanz** vorzulegen.

Ergänzend zur Berufung wurde ausgeführt, dass der Bw. bis zum Jahr 2000 keine Gewinne hätte erwirtschaften können, da es nicht einfach sei, mit dieser Musikrichtung die entsprechende Bekanntheit zu erreichen. Da er jedoch mit einem der bekanntesten amerikanischen Jazzmusiker zusammen arbeite, sei dies doch gelungen. Daraus würde auch der Überschuss 2001 resultieren, sowie das jedenfalls positive Betriebsergebnis 2003 und die noch zu erwartenden wesentlich höheren Überschüsse 2004 und Folgejahre. Neben den laufenden Konzertveranstaltungen würde nunmehr auch der CD-Verkauf zu regelmäßigen Umsätzen führen, ohne dass entsprechende Ausgaben anfallen würden. Die CD-Produktion samt allen erforderlichen Ausgaben sei 2002 erfolgt und teilweise auch noch 2003. Der Verkauf hätte Ende 2003 begonnen. Diese CD-Produktion hätte auch dazu geführt, dass 2002 nochmals ein Verlust erwirtschaftet worden und die Nachfrage für diese CD gegeben gewesen sei. Die Erträge aus dieser Produktion würden jedoch erst ab 2003 zufließen. Die Musikrichtung, in welcher der Bw. tätig ist, würde zwar eine längere Anlaufzeit als z.B. in der Popmusik benötigen, dafür könne jedoch jedenfalls nach Erreichung der Bekanntheit mit einem nachhaltigen Erfolg gerechnet werden.

Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen und Preisgestaltung könne wohl nicht negiert werden, da alle vorhandenen Möglichkeiten beansprucht worden seien und weiterhin beansprucht würden (Konzertveranstaltungen, CD-Produktionen, Präsenz im Internet, etc.). Auch die Preisgestaltung würde den üblichen Marktwerten entsprechen. Alle Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage seien bereits gesetzt und auch realisiert worden, was eben ab 2003 zu entsprechenden Überschüssen führen würde.

Es sei korrekt, dass der Bw. bislang sein Haupteinkommen aus der unselbständigen Tätigkeit beziehen würde, allerdings sei dieses Einkommen nicht so hoch, um sich diese Nebentätigkeit als Hobby leisten zu können. Es sei ihm zwar von Anfang an klar gewesen, dass es eine gewisse Zeit dauern werde, um Überschüsse erwirtschaften zu können, trotzdem sei die Gewinnabsicht immer klar gewesen. Deshalb sei auch in den vergangenen Jahren alles unternommen worden, um längerfristig Gewinne zu erwirtschaften. Dies sei auch erstmals 2001 gelungen und werde sich jedenfalls ab 2003 fortsetzen.

Mit Datum 2. Jänner 2004 wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

- Mit **Schreiben vom 7. April 2006** wurde der Bw. seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates aufgefordert, folgende Angaben nachzureichen:
- 1.) Seit wann würden Einkünfte aus der betrieblichen Musikertätigkeit erzielt (1994?)?
 - 2.) Hätte sich diese Tätigkeit im Laufe der Jahre (seit 1994) geändert? Sei die Musikrichtung im Wesentlichen die gleiche geblieben?
 - 3.) Darstellung der Einnamen-/Ausgabenstruktur seit Beginn. Einnahmen Konzert; Einnahmen Tonträgerverkauf; Subventionen; Zuschüsse; Förderungen;
 - 4.) Ergebnis des Jahres 2005
 - 5.) Prognoserechnung ab 2006; wie würden sich die Einnahmen/Ausgaben voraussichtlich in den folgenden Jahren entwickeln?

Mit **Eingabe vom 24. April 2006** wurde seitens der Steuerberaterin folgende Mitteilung eingebbracht:

1.) Der Bw. würde die betriebliche Musikertätigkeit seit 1994 ausüben. 1994 sei eine CD produziert worden; hieraus seien auch Verkäufe über 76.670,00 ATS getätigten worden, weiters hätte es Auftritte mit 18.487,50 ATS sowie Förderungen für die CD-Produktion über 40.000,00 ATS gegeben.

2.) Die Bezeichnung "HT" sei bereits 1994 verwendet worden. Die Musikrichtung sei gleich geblieben, hätte sich jedoch im Laufe der Jahre wesentlich weiterentwickelt. Zwischenzeitlich würden laufend Auftritte bei Festivals und Auslandskonzerte absolviert.

Sämtliche Auftritte und die Darstellung der Entwicklung seien auch aus dem Internet zu entnehmen (www.HC).

In den Jahren 1994 bis 2001 sei der Durchschnittsumsatz einschließlich Förderungen vom Land OÖ bei 346.750,00 ATS gelegen. Durch die CD-Produktion und der Tatsache, dass die damaligen Konzerte noch nicht den gewünschten Erfolg gebracht hätten, hätte noch kein Überschuss erwirtschaftet werden können. Im Jahr 2002 seien überwiegend Vorbereitungsarbeiten für die künftigen Konzerte gemacht worden und daher hätte der Umsatz nur 6.115,25 € (einschließlich Förderung 5.000,00 €) betragen.

Seit dem Jahr 2003 würden laufend Auftritte absolviert und seither sei auch das Betriebsergebnis positiv (2003: 714,42 €; 2004: 3.122,81 €).

3.) Nachstehend die Daten 1994 bis 1997 und 2005:

1994 in ATS			
Einnahmen	Auftritte	18.487,50	
	CD-Verkäufe	76.670,00	

	Förderungen	40.000,00	135.157,50
Ausgaben	CD-Produktion	91.646,00	
	Werbung	12.508,50	
	Gagen, Fahrtkosten	20.407,62	
	VSt. Anlagen	6.666,67	
	sonst. Ausgaben	42.057,20	
	AfA	6.667,00	179.952,99
		Verlust 1994	44.795,49
1995 in ATS			
Einnahmen	Auftritte	14.360,00	
	CD-Verkäufe	25.915,00	
	Werbung	16.500,00	
	Förderungen	15.000,00	71.775,00
Ausgaben	CD-Produktion	33.189,50	
	Werbung	38.361,40	
	Gagen, Fahrtkosten	24.810,00	
	sonst. Ausgaben	77.442,60	
	AfA	10.167,00	183.970,50
		Verlust 1995	112.195,50
1996 in ATS			
Einnahmen	Auftritte	140.062,00	
	Workshops	26.400,00	
	CD-Verkäufe	55.854,16	
	Werbung	71.900,00	

	Förderungen	96.000,00	390.216,16
Ausgaben	CD-Material	23.670,00	
	Organisation Festival	40.100,00	
	Werbung	51.066,94	
	Gagen, Fahrtkosten	195.177,47	
	sonst. Ausgaben	67.139,14	
	AfA	13.667,00	390.820,55
		Verlust 1996	604,39
1997 in ATS			
Einnahmen	Auftritte	45.600,00	
	CD-Verkäufe	8.000,00	
	Förderungen	32.160,00	
	Förderungen	180.423,00	266.183,00
Ausgaben	CD-Material	14.370,00	
	Miete Tonanlage	10.800,00	
	Werbung	42.782,82	
	Gagen, Fahrtkosten	187.232,36	
	sonst. Ausgaben	91.953,62	
	AfA	13.667,00	360.805,80
		Verlust 1996	94.622,80
2005 in €			
Einnahmen	CD-Verkäufe	1.113,00	
	Jazzfestivals	15.300,00	
	Lizenzabrechnungen	341,97	

	Förderungen	17.000,00	33.754,97
Ausgaben	Gagen, Kosten	22.895,25	
	sonst. Ausgaben	5.350,45	
	AfA	-,-	28.245,70
		Gewinn 2005	5.509,27

5.) Wie bereits ausgeführt, sei der Bekanntheitsgrad wesentlich gestiegen und daher würden laufend Auftritte absolviert. Es seien Einladungen zu Festivals erfolgt und auch die Honorare seien wesentlich höher.

Je nach Anzahl der Veranstaltungen würden die jährlichen Einnahmen mindestens jährlich 30.000,00 € betragen. Für 2006 seien – aus heutiger Sicht – Umsätze in Höhe von ca. 42.000,00 € zu erwarten.

Der Überschuss werde voraussichtlich ca. 20% des Gewinnes (*Anm. Referent: gemeint ist hier wohl Umsatz*) betragen.

Für die weiteren Jahre könne durchwegs mit Steigerungen gerechnet werden, da der Bekanntheitsgrad und insbesondere die Leistungsanerkennung in den letzten Jahren sehr gestiegen sei.

Verluste, wie sie in den Anfangsjahren entstanden seien, seien keinesfalls mehr zu erwarten; im Gegenteil, diese Verluste der vergangenen Jahre würden sicherlich in kurzer Zeit ausgeglichen werden.

Nach einem Telefonat des Referenten mit der Steuerberaterin sowie dem Bw. folgten mit **Schreiben vom 22. Juni 2006** noch folgende Darstellungen:

- Tourneeplan 2006:

Kulturfestival B

LF

F – Premiere „Jazz Themes of Wagner“

O (in Verhandlung)

PB, Wien

Strassburg – 2 Konzerte incl. Workshop (in Verhandlung)

Ungarn – Tournee

Erste Gespräche für eine Slowenien Tournee im Herbst 2006

- Förderungen:

Für das Jahr 2006 sei für die musikalische Vertretung Österreichs im Ausland vom BM für

Auswärtige Angelegenheiten ein Reisekostenzuschuss im Ausmaß von maximal 8.000,00 € gewährt worden. Die Höhe der Subvention sei abhängig von der Auslandsreisetätigkeit des Ensembles (siehe Kopie).

Weiters sei für das künstlerische Jahresprogramm 2006 vom Land OÖ eine Förderung in Höhe von 12.000,00 € zugesprochen worden. Für die Folgejahre könne mit ähnlichen Förderungen gerechnet werden.

- Zukunftsperspektiven:

Zur Zeit werde an einer Eigenkomposition gearbeitet, die am 20. August 2006 bei den Festwochen G uraufgeführt werde. Im Anschluss an die Premiere werde mit diesem Programm eine CD produziert, die international vertrieben werde (Extraplatte/Austria, Sunny Moon/Germany, Challange International/Benelux, CD-Verkauf über Website www.HC).

Die CD-Produktion 2003 „P“ sei von der internationalen Fachpresse äußerst positiv aufgenommen und auch von europäischen Radiostationen in ihre Playlist aufgenommen worden.

H hätte durch seine einzigartige Zusammensetzung und innovative künstlerische Arbeit kontinuierlich an Bedeutung dazugewinnen können. Die Einladungen zu namhaften europäischen Festivals, wie das Jazz Festival Montreux CH, das Jazzfestival Imatra FIN, das Jazzfestival Vilshofen GER, das Jazzfestival Maribor SLO und das Jazzfestival Tilburg N würden dies dokumentieren.

Das Ensemble hätte seit seinem Bestehen 4 CD's, die von Extraplatte/Austria, Sunny Moon/Germany und Challange International/Benelux vertrieben würden, produziert.

Für Juli 2007 würde es bereits erste Gespräche für eine Finnland-Tournee geben. Wie bereits erwähnt, hätte H durch seine kontinuierlich innovative künstlerische Arbeit bei den Konzerten in Österreich und den Auslandstourneen ein breites, fachkundiges Publikum ansprechen können und daher könne auch mit entsprechenden Folgeauftritten gerechnet werden. Dies auch deshalb, weil es in Europa kein vergleichbares Ensemble in dieser außergewöhnlichen Zusammensetzung gebe.

- Jahresergebnis 2002:

Im Jahr 2002 sei H vom Land OÖ eine Jahresprogrammförderung (incl. Kompositionsaufträge) in Höhe von 5.000,00 € zugesprochen worden. In diesem Jahr sei größtenteils an Kompositionen für die im Jahr 2003 bevorstehende „10 Years Anniversary Tour“ gearbeitet worden, die mit großem Erfolg abgeschlossen hätte werden können. Die im Herbst 2002 geplante England-Tournee hätte leider abgesagt werden müssen, da der Veranstalter in finanzielle Schwierigkeiten geraten und die von ihm vorgeschlagene Honorarkürzung für H nicht tragbar gewesen sei.

- Honorarentwicklung:

Die Konzerthonorare hätten sich für H (14 Musiker, 2 Techniker) kontinuierlich erhöht. Im Jahr 1994 hätte das Honorar noch 20.000,00 ATS betragen; im Jahr 2006 (z.B. L 2006) 3.500,00 €.

Weiters sei zu berücksichtigen, dass die Veranstalter nunmehr zusätzlich die Kosten für Licht- und Tonanlage laut H zu tragen hätten, die sich pro Konzert auf ca. 2.500,00 € belaufen würden.

Diese Honorarentwicklung sei deshalb möglich gewesen, da sich das Ensemble in den letzten Jahren international hätte positionieren können.

Durch die steigende Anzahl der Konzerte, die laufenden Förderungen und die Verkäufe der CD's werde der Gewinn vor Abzug der allgemeinen Kosten zwischen 15% und 20% der Einnahmen liegen. Unter Berücksichtigung der allgemeinen Kosten (Telefon, Werbung, Büroaufwand, AfA, etc.) werde der Gewinn ca. 10% bis 15% der Einnahmen betragen. Ein Ansteigen der Honorare und vor allem der CD-Verkäufe und Veröffentlichungseinnahmen würde zu einer weiteren Erhöhung des Gewinnes führen, da keine adäquaten Unkosten anfallen würden.

- Betriebsergebnis 2005:

Einnahmen:		
Förderungen	17.000,00	
Gagen	15.319,60	
Lizenzgebühren	322,37	
CD-Verkäufe	1.113,00	+ 33.754,97
Ausgaben:		
Honorare	14.530,00	
Reisekosten	11.630,35	
Sonst. Ausgaben	5.645,80	- 31.806,15
AfA		- 655,84
	Überschuss 2005	+ 1.292,98

Diesem Schreiben wurden noch folgende Beilagen angefügt:

- Zusage des Landes OÖ über einen Landesbeitrag in Höhe von 12.000,00 € für das

Jahresprogramm 2006 (vom 12. Jänner 2006).

- Mail seitens des BM für auswärtige Angelegenheiten über einen Reisekostenzuschuss im Ausmaß von maximal 8.000,00 €.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die Tätigkeit als Leiter und Musiker des Ensembles H im Jahr 2002 eine steuerlich anzuerkennende Einkunftsquelle darstellt oder ob es sich aus steuerlicher Sicht um eine sog. Liebhabereitätigkeit handelt. Beim Bw. sammeln sich sämtliche Einnahmen und Ausgaben/Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Ensemble H. Der Bw. ist hauptberuflich als Musiklehrer des Landes OÖ tätig und erzielt hierbei Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Zusammenhang mit der Tätigkeit für H erklärte der Bw. (tw. neg.) Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Der Homepage dieses Ensembles ist zu entnehmen, dass H 1993 vom Ensembleleiter (Bw.) mit Musikern der oberösterreichischen Klassik und Jazzszene gegründet wurde. Drei Bass-Tuben, vier Euphonien, manchmal wechselnd auf Posaune, und eine volle Rythmusgruppe verleihen dem Ensemble einen eigenständigen Sound. Hier zu beurteilen ist also im Wesentlichen der Erfolg des Ensembles H, welcher großteils vom Engagement des Bw. abhängt.

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (L-VO) in der für das Streitjahr 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 und 3 L-VO) nachvollziehbar ist. § 1 Abs. 2 Z 2 L-VO zufolge ist bei Betätigungen, aus denen Verluste entstehen, Liebhaberei anzunehmen, wenn diese Tätigkeiten typischerweise auf eine besondere Neigung in der Lebensführung zurückgehen. Nach § 6 L-VO kann Liebhaberei in umsatzsteuerlicher Hinsicht nur bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Tätigkeiten vorliegen.

Vorweg ist daher im gegenständlichen Fall zunächst die Frage zu klären, ob die künstlerische Tätigkeit des Bw. unter § 1 Abs. 1 oder § 1 Abs. 2 Z 2 L-VO fällt. Die Bedeutung dieser Zuordnung liegt unter anderem im unterschiedlichen Maßstab der Liebhabereibeurteilung.

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 des Umfanges zu beurteilen.

Aus den aktenkundigen Unterlagen ergeben sich folgende Daten (in ATS):

Jahr	Einnahmen	Davon Subventionen	Ausgaben ohne AfA und IFB	AfA und IFB	Gewinn/Verlus- t
1994	140.857,50	40.000,00	178.985,99	6.667,00	- 44.795,49
1995	77.475,00	15.000,00	179.503,50	10.167,00	- 112.195,50
1996	395.916,16	96.000,00	382.853,55	13.667,00	- 604,39
1997	257.513,00	180.423,00	338.468,80	13.667,00	- 94.622,80
1998	679.669,20	371.397,00	844.308,88	13.664,00	- 178.299,68
1999	385.475,00	235.000,00	464.888,96	15.892,00	- 95.305,96
2000	343.273,33	238.693,00	618.362,67	11.042,00	- 286.131,64
2001	524.129,41	336.253,00	487.929,59	7.543,00	+ 28.656,82
2002	84.147,67	68.801,50	115.114,40	7.566,65	- 38.533,38
Summe	2.888.456,27	1.581.568,40			- 821.832,02

Die Gesamteinnahmen von rd. 210.000,00 € (im Zeitraum 1993 bis 2002) sowie Gesamtausgaben von rd. 270.000,00 € (im Zeitraum 1993 bis 2002) überschreiten einen für musikalische Hobbytätigkeiten nach der Verkehrsauffassung typischen Rahmen bei weitem (vgl. UFS vom 23.3.2005, RV/0443-G/02).

Da die hier vorliegende Entscheidung lediglich das Jahr 2002 umfasst, hat es der Referent unterlassen, die Ausgaben der restlichen Jahre auf ihre Richtigkeit zu überprüfen.

Möglicherweise würde eine Überprüfung der Ausgaben der restlichen Jahre die oben dargestellten Ergebnisse verändern.

Aus diesen Daten ist herauszulesen, dass besonders nach Art und Umfang die hier vorliegende Betätigung einen professionellen Rahmen aufweist. Aufgrund der Konzertauftritte, CD-Produktionen kann nicht davon ausgegangen werden, dass hier nur ein hobbymäßiges Musizieren zu unterstellen ist. Eigene Produktionen, Vermarktung durch Fremdkräfte, Internetauftritte, etc. lassen keineswegs auf eine besondere Neigung in der Lebensführung schließen (vgl. UFS vom 2. März 2004, RV/1758-W/03).

Es ist also hier jedenfalls von einer Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs.1 L-VO auszugehen.

Gem. § 2 Abs. 2 L-VO sind bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 L-VO Verluste, die innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn dieser Tätigkeit (im sog. Anlaufzeitraum) entstanden sind, grundsätzlich anzuerkennen.

Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 L-VO ist anhand objektiver Kriterien zu untersuchen, ob eine nachvollziehbare Gewinnerzielungsabsicht vorliegt oder nicht (Kriterienprüfung gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 – 6 L-VO). Bei der Kriterienprüfung ist zu beurteilen, ob das Handeln des sich Betätigenden allgemeinen Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen entspricht, d.h.

(betriebs-)wirtschaftlich sinnvoll und somit auf (Gesamt-)Gewinnerzielung ausgerichtet ist. Solange sich das stetige Streben nach Gewinnen nach außen hin nachvollziehen lässt, liegt auch in Verlustjahren eine Einkunftsquelle vor. Fehlt dieses Streben in späteren Jahren, so ist die Betätigung nicht insgesamt, sondern nur ab jenem Jahr als Liebhaberei zu beurteilen, welches erstmals das angeführte Streben vermissen lässt. Ein zum Zeitpunkt der Liebhabereibeurteilung ermittelter Gesamtverlust muss nach der Konzeption der Liebhabereiverordnung nicht unbedingt die Annahme von Liebhaberei nach sich ziehen. Die Ermittlung dieses Gesamtergebnisses ist vielmehr als eine Art Zwischenkontrolle zu verstehen, ob im Zeitpunkt der Überprüfung der Betätigung ein positives Gesamtergebnis dargestellt werden könnte (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, S. 80f).

Folgende Kriterien sind zu beurteilen:

- Ausmaß und Entwicklung der Verluste im Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen:

Der Bw. hat seit 1994 beinahe ausschließlich Verluste erzielt. Bei näherer Untersuchung der angefallenen Ausgaben ist erkennbar, dass ein Großteil der Ausgaben durch Reisekosten und Produktionskosten verursacht ist.

Allerdings ist es in den letzten Jahren gelungen positive Ergebnisse zu erwirtschaften.

Gerade im Musikgeschäft bedarf es oftmals großer Anstrengungen (nicht nur finanzieller Art) um sich am Markt zu positionieren. Die Einnahmeseite ist bei einem Künstler kaum prognostizierbar. Die Ergebnisse der letzten Jahre und der Ausblick in die Zukunft geben allerdings ein Bild, das eine durchaus positive Erwartungshaltung rechtfertigt.

Das Kriterium des Ausmaßes und die Entwicklung der Verluste deuten also nicht zwingend auf eine Beurteilung in Richtung Liebhaberei hin.

- Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird:

Nach Ansicht des Referenten ist es gerade bei Künstlern auf Grund der Individualität de facto kaum möglich, im Rahmen der Liebhabereiprüfung einen „Vergleichsbetrieb“ heranzuziehen. Dies schon gar nicht, wenn es österreichweit gar keinen solchen „Vergleichsbetrieb“ gibt. Der Bw. gab an, dass das Ensemble H sogar europaweit einzigartig in ihrer Zusammensetzung und Musikrichtung ist.

- marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistung:

Das Ensemble H bewirbt ihre Tätigkeit auf einer eigenen Homepage. Es gibt dort

Darstellungen über die Musikrichtungen, CD-Produktionen, Konzertauftritte, Werbung bei internationalen Konzertauftritten, Internationaler Vertrieb von CD's.
Auch diesem Kriterium scheint hier jedenfalls entsprochen zu werden.

- marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung:

Gerade bei einem Ensemble von solcher Größe wird es schwierig zum Beispiel dem Veranstalter sämtliche Kosten zu verrechnen. Gerade zu Beginn ist es aber absolut notwendig an div. Festivals mitzuwirken, um sich einen Namen zu schaffen. Durch Förderungen von öffentlicher Seite werden zumindest Teile der doch sehr kostenaufwendigen Reisen (große Gepäcksstücke, 14 bis 16 Personen) finanziert.

Nach Angaben des Bw. war die Honorarentwicklung in den letzten Jahren durchaus positiv zu bewerten (Honorar 1994: 20,000,00 ATS; Honorar 2006: 3.500,00 €).

Anhaltspunkte dafür, dass die Preisgestaltung nicht marktgerecht sein soll bzw. der Bw. sein Preispotential nicht ausgeschöpft haben soll oder von ihm stark überhöhte Preise verlangt werden, liegen nach der Aktenlage nicht vor.

- Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Der Bw. versucht durch internationale Auftritte den Bekanntheitsgrad zu steigern. Dies ist zwar mit tw. großem Aufwand (v.a. Reisekosten) verbunden, ist aber eine wesentliche Voraussetzung um erfolgreich zu sein bzw. zu werden.

Auf der Ausgabenseite wurde versucht, Kosten auf die Veranstalter abzuwälzen. So haben nunmehr die Veranstalter die Kosten für die Licht- und Tonanlage zu tragen.

Durch den höheren Bekanntheitsgrad sind sicherlich auch höhere Einnahmen, sowohl bei Auftritten als auch durch den CD-Verkauf, zu erwarten.

Nachdem die Kriterien einzeln untersucht wurden, ist nicht schematisch auf ein zahlenmäßiges Überwiegen der für bzw. gegen Liebhaberei sprechenden Umstände abzustellen, sondern ist vielmehr anhand des sich ergebenden Gesamtbildes zu beurteilen, ob von einer Einkunftsquelle auszugehen ist (vgl. VwGH 28.2.2002, 96/15/0219).

Nach Ansicht des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates ist hier jedenfalls von einer wirtschaftlichen Betätigung auszugehen, die nicht einer privaten Neigung zuzurechnen ist. Gerade auf dem Gebiet der künstlerischen Tätigkeiten ist es schwierig auf Prognosen und Ertragserwartungen abzustellen. Oftmals bedarf es langjähriger Anstrengungen um einen so genannten "Hit" zu landen. Das Engagement des Bw. deutet aber jedenfalls darauf hin, dass sich H am Musikmarkt etablieren kann. Aufgrund des doch eingeschränkten regionalen Marktes kann es nur zielführend sein, sich international zu positionieren. Dies ist natürlich mit erheblichen Kosten verbunden. Dadurch erscheint es durchaus gerechtfertigt, auch

längerfristige Verluste in Kauf zu nehmen.

In Anlehnung an das VwGH-Erkenntnis vom 23.2.2005, 2002/14/0024 ist es auch wesentlich, dass es nicht unbedingt darauf ankommt, ob die Maßnahmen auch tatsächlich zum Erfolg führen. Die Bemühungen müssen ihrer Art nach geeignet sein, die Ertragslage zu verbessern (Entscheidung zur Vorläufigkeit von Veranlagungen).

Zu beachten ist aber auch jedenfalls, dass bei der Kriterienprüfung der Schwerpunkt auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen ist. Ab dem Zeitpunkt der Feststellung, dass die Tätigkeit niemals erfolgbringend sein kann, ist Liebhaberei anzunehmen (vgl. UFS 2.3.2004, RV/1758-W/03).

Die Tätigkeiten des Bw. sind also auch zukünftig nach diesen Kriterien zu beobachten.

Da doch ein Grossteil der Ausgaben durch Förderungen von öffentlicher Seite finanziert wird, wird auch ein wesentlicher Bestandteil der Liebhabereibeurteilung sein, wie auf mögliche Förderungskürzungen in Zukunft reagiert wird.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 25. August 2006