

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Helmut Mittermayr in der Beschwerdesache G L, Adresse, vertreten durch H Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H, Adresse1, gegen die Bescheide des Finanzamt Grieskirchen Wels vom 26. Februar 2010 betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2008 zu Recht erkannt:

Die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2008 werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Zum bisherigen Verfahrensablauf wird auf die Ausführungen in der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 19. Dezember 2012, Zlen. RV/0690-L710, RV/0691-L/10 und RV/0692-L/10 verwiesen.

Mit Erkenntnis vom 21.04.2016 wurde der oben angeführte Bescheid vom Verwaltungsgerichtshof, soweit er die Einkommensteuer 2001 bis 2008 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Sachverhalt

Zur Darstellung des Sachverhaltes wird auf die Sachverhaltsfeststellungen der Berufungsentscheidung vom 19.12.2012, GZ RV/0690-L/10, RV/0691-L/10, RV/0692-L/10 verwiesen.

Beweiswürdigung:

Die oben dargestellten Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem Akteninhalt und aus den Angaben des Beschwerdeführers (im Folgenden abgekürzt Bf) in den verschiedenen Schriftsätzen und dem mündlichen Vorbringen beim Erörterungsgespräch und sind nicht strittig.

Rechtslage

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO) in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung (BGBl 1993/33) liegen Einkünfte bei einer Betätigung (Tätigkeit oder Rechtsverhältnis) vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und die nicht unter Absatz 2 der Verordnung fällt. Voraussetzung ist, dass die Gewinnerzielungsabsicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 u. 3 LVO) nachvollziehbar ist.

Gemäß § 1 Abs. 2 LVO ist demgegenüber Liebhaberei anzunehmen, wenn Verluste entstehen (Z 1) aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung besonders zur Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, oder (Z 2) aus typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführenden Tätigkeiten, oder (Z 3:) aus der Bewirtschaftung von bestimmten Eigenheimen, Eigentumswohnungen oder Mietwohngrundstücken. Diese Annahme ist widerlegbar.

§ 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:

Ausmaß und Entwicklung der Verluste,

Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,

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

marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,

marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,

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.

(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.

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

Erwägungen

Vorweg ist daher im gegenständlichen Fall zunächst die Frage zu klären, ob die Tätigkeit des Musikproduzenten des Bf unter § 1 Abs. 1 oder § 1 Abs. 2 LVO fällt. Die Bedeutung dieser Zuordnung liegt u.a. im unterschiedlichen Maßstab der Liebhabereibeurteilung und in der Berücksichtigung von Anlaufverlusten im Falle des Vorliegens einer erwerbstypischen Betätigung.

Bei der Feststellung von Liebhaberei nach § 1 Abs. 2 Z 2 LVO ist nicht auf die konkrete Neigung des Abgabepflichtigen und die konkrete Art der Tätigkeit abzustellen sondern darauf, ob die konkrete Betätigung bei Prüfung anhand eines abstrakten Maßstabs ("typischerweise", "nach der Verkehrsauffassung") einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist (vgl. dazu VwGH vom 30.07.2002, 96/14/0116 und vom 26.01.1999, 98/14/0041).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kann bei Betrachtung nach der Verkehrsauffassung typischerweise nicht davon ausgegangen werden, dass die Tätigkeit eines Musikproduzenten und Einrichtung eines Musikstudios unter Einsatz von doch erheblichen finanziellen Mitteln einen typischen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist. Die Tätigkeit ist daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes unter § 1 Abs. 1 LVO zu subsumieren.

Die nach der Liebhabereiverordnung maßgebliche Absicht des Steuerpflichtigen, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es genügt daher nicht, dass der Steuerpflichtige die subjektive Absicht hat, Gewinne zu erzielen, sondern es muss die Absicht anhand der im § 2

Abs. 1 LVO beispielsweise aufgezählten objektiven Kriterien beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen desjenigen, der die Betätigung entfaltet, kommt es hierbei nicht an (vgl. VwGH 12.08.1994, 94/14/0025).

Da in allen beschwerdegegenständlichen Jahren nur Verluste erzielt wurden, ist das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht insbesondere anhand der in § 2 Abs. 1 LVO angeführten Kriterien zu überprüfen.

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste

In den beschwerdegegenständlichen Jahren wurden nur Verluste erzielt, Einnahmen wurden in geringer Höhe 2006 und 2008 erzielt. Die Verluste entstanden in erster Linie durch die Abschreibung der Investitionen und durch die Kosten der Fremdfinanzierung der Investitionen. Die Tilgung der Fremdmittel erfolgte durch Mittel aus dem Privatbereich, da kaum betriebliche Einnahmen erwirtschaftet wurden.

Dieses Kriterium spricht daher für Liebhaberei.

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen

In den beschwerdegegenständlichen Jahren wurden nur Verluste erzielt.

In den Folgejahren wurden folgende Ergebnisse erklärt:

| | 2009 | 2010 |
|-----------|----------|----------|
| | Euro | Euro |
| Einnahmen | 1.694,01 | 3.360,67 |
| Ausgaben | 1.171,12 | 938,25 |
| Gewinn | 522,42 | 2.422,42 |

Die bisher erklärten Gewinne betragen nur einen Bruchteil der bisherigen Verluste. Darüber hinaus stellt sich die Frage der Identität der Tätigkeit ab 2009 mit der Tätigkeit, wie sie im berufsgegenständlichen Zeitraum durchgeführt wurde, da ab 2009 die Einnahmen nicht aus der Produktion von Liedern für die Musikverlage, sondern durch die Produktion von Telefonjingles etc. erwirtschaftet und der Verkauf bzw. Vertrieb von Studiolautsprechern übernommen wurde.

Die Gewinne (2009 bis 2010) betragen zusammen 2.944,84 €. Dem steht ein Gesamtverlust (2001 bis 2008) in Höhe von 134.752,46 € gegenüber. Lt. der beim Erörterungsgespräch vorgelegten Prognose sollen sich die Einnahmen stabil jedes Jahr erhöhen und die Ausgaben sollen nur mehr 10% der Einnahmen betragen.

Das ausschließliche Vorliegen von Verlusten im angefochtenen Zeitraum spricht daher eher für das Vorliegen von Liebhaberei.

Falls die prognostizierten steigenden Gewinne in den folgenden Jahren eintreffen, so wäre das ein Indiz für das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht.

Insgesamt gesehen ergibt die Prüfung dieses Kriteriums kein eindeutiges Ergebnis, weder für noch gegen das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht.

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

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum konnten praktisch keine Einnahmen generiert werden. Es wurden nur Produktionen auf eigene Kosten hergestellt.

Die Tätigkeit wurde zeitweise neben dem Studium der Pharmazie und damit naturgemäß zeitlich eingeschränkt betrieben.

Dieses Kriterium spricht daher eher für Liebhaberei.

4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen

Der Bf hat nach eigenen Angaben beim Erörterungstermin ohne von der Musikproduktion viel zu verstehen aus einem Impuls heraus die Tätigkeit mit hohem finanziellen Einsatz begonnen, ohne auf wirtschaftliche Gesetzmäßigkeiten Rücksicht zu nehmen und eine rationale Kosten-Nutzen Rechnung anzustellen oder eine rationale Risikoeinschätzung vorzunehmen.

Es wurden in der Anfangsphase keine schriftlichen Verträge mit den produzierten Künstlern oder Auftraggebern der Produktionen vereinbart, in denen die Rechte und Pflichten und insbesondere die Entgeltzahlungen oder die Verteilung allenfalls erzielter Einnahmen aus dem Verkauf der Produktionen festgelegt worden wären. Als Beispiel dafür ist insbesondere das Geschäftsverhältnis mit Herrn U zu nennen, aus dem mangels Beweisbarkeit der angeblich vorliegenden Vereinbarungen keine Einnahmen erzielt werden konnten.

Auch die Verträge mit den Plattenfirmen waren nicht so gestaltet, dass die Plattenfirmen verpflichtet gewesen wären, die Produktionen des Bw. zu veröffentlichen. Er war daher faktisch kaum besser gestellt, wie jede andere Person, die einen "Demo-Song" an eine Plattenfirma schickt.

Dieses Kriterium spricht daher für Liebhaberei.

5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung

Für die Produktion der Musikstücke wurde weder von den Künstlern noch von den Plattenfirmen ein Entgelt verlangt oder bezahlt.

Der Bf brachte vor, dass die von ihm gewählte Vorgangsweise branchenüblich sei und die Kosten der Produktionen sollten durch anteilige Tantiemen gedeckt werden.

Soweit man davon ausgeht, dass die gewählte Vorgangsweise branchenüblich ist, ist von einem marktgerechten Verhalten auszugehen.

Insofern spricht dieses Kriterium nicht für das Vorliegen von Liebhaberei.

6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen)

Der Bf hat ein Seminar an der Europäischen Business Akademie für Musik, Event und Medien absolviert und eine Ausbildung zum Musikkaufmann gemacht.

Als Verbesserungsmaßnahme wird angeführt, dass die eigenen Mieträumlichkeiten aufgegeben wurden und das gesamte Equipment in ein anderes professionelles Studio eines bekannten Musikproduzenten (unentgeltliche Verwahrung) verlagert wurde, um Miete zu sparen. Es ist zuzugestehen, dass durch die Einsparung der Miete die Ausgaben verringert werden.

Jedoch erscheint in der Ausübung einer Tätigkeit in der Art und Weise, dass man bei der Aufbewahrung der betrieblich genutzten Wirtschaftsgüter auf die Großzügigkeit eines Bekannten angewiesen ist, nicht einer typisch erwerbswirtschaftliche Übung im Wirtschaftsgeschehen zu entsprechen. Dieses Verhalten beeinträchtigt erheblich den Eindruck eines professionell nach marktwirtschaftlichen Gegebenheiten ausgerichteten Produzenten- und Studiobetriebes.

Darüber hinaus bringt der Bf vor, dass er auf das Ausbleiben von Einnahmen mit Sparmaßnahmen und der nachhaltigen Änderung in der Ausrichtung der Geschäftstätigkeit reagiert und damit strukturverbessernde Maßnahmen gesetzt habe. Er habe neue Bereiche erschlossen und sich dem Markt angepasst. Als Beispiel seien die Bereiche volkstümliche Musik, deutsche Popmusik, Auftragsarbeiten für Künstler, Handyklingeltöne und Telefonschleifen für Firmenkunden genannt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt den Bemühungen eines Abgabepflichtigen zur Verbesserung der Ertragslage im Rahmen der Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO wesentliche Bedeutung zu (vgl. z.B. VwGH v. 07.10.2003, 99/15/0209 und 27.05.1999, 97/15/0113).

Insofern sind die vom Bf vorgebrachten strukturverbessernde Maßnahmen als wesentliche Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage anzusehen.

Insgesamt ist unter Berücksichtigung der wesentlichen Bedeutung der Bemühungen des Bf zur Verbesserung der Ertragslage im Rahmen der Kriterienprüfung davon auszugehen, dass dieses Kriterium für das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht spricht.

Zusammenfassung der rechtlichen Beurteilung hinsichtlich Einkommensteuer:

Grundsätzlich liegen bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO gemäß Abs. 2 leg. cit. innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. 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 jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum).

Für die ersten drei Jahre ab Beginn der Tätigkeit ist daher vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen.

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 Einzelfalles

damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Bei der Kriterienprüfung ergibt sich hinsichtlich 2.) Verhältnisses der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen kein eindeutiges Bild, hinsichtlich der Punkte 1.) Ausmaß und der Entwicklung der Verluste, 3.) der Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird sowie 4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen, dass diese Kriterien eher für das Vorliegen von Liebhaberei sprechen.

Die Überprüfung der Kriterien 5.) marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung und 6.) Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen) sprechen demgegenüber für das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht des Bf.

Bei diesem uneinheitlichen Ergebnis der Kriterienprüfung war unter Berücksichtigung des Umstandes, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes den Bemühungen eines Abgabepflichtigen zur Verbesserung der Ertragslage im Rahmen der Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO wesentliche Bedeutung zukommt (vgl. z.B. VwGH v. 07.10.2003, 99/15/0209 und 27.05.1999, 97/15/0113) vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen.

Den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2008 war daher Folge zu geben.

Zur Berechnung der Bemessungsgrundlagen ist anzumerken, dass im bisherigen Verfahren die Höhe der erklärten Verluste nicht bestritten wurde und somit diesbezüglich von den erklärten Angaben auszugehen ist.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Steuer für die Jahre 2001 bis 2007 ergeben sich daher in der Höhe, wie sie bereits in den ursprünglichen vorläufigen Bescheiden berücksichtigt wurden. Für das Jahr 2008 wurden die Zahlen der Einkommensteuererklärung 2008 berücksichtigt.

Zu den konkreten Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Steuer wird auf die beiliegenden Berechnungsblätter verwiesen.

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.

Im gegenständlichen Fall lagen solche grundlegenden Rechtsfragen nicht vor.

Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 30. Dezember 2016