



GZ. RV/0690-L/10
RV/0691-L/10
RV/0692-L/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des J G, Adresse, vertreten durch TE Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. Adresse1, vom 25. März 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 26. Februar 2010 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2008 sowie Anspruchszinsen für die Jahre 2001 bis 2007 entschieden:

1. Die Berufungen hinsichtlich Einkommensteuer 2001 bis 2008 sowie Anspruchszinsen 2001 bis 2007 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Den Berufungen hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 bis 2008 wird Folge gegeben. Die Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	932,50 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	186,41 €

			Gesamtbetrag der Vorsteuern	-11.995,59 €
			Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb	-186,41 €
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)				-11.995,59 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2002	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	11,95 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	2,39 €
			abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer	-1.529,59 €
			Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb	-2,39 €
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)				-1,529,54 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2003	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	89,90 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	17,98 €
			abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer	-183,69 €
			Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb	-17,98 €
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)				-183,69 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2004	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen	0 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	0 €

	Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe		abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatz- steuer	-426,33 €
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)				-426,33 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2005	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	0 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	0 €
			abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatz- steuer	-106,98 €
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)				-106,98 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2006	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	225,00 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	45,00 €
			abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatz- steuer	--1.249,57 €
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)				-1.204,57 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2007	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	0 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	0€

			abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer	-194,14 €
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)				-194,14 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2008	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	400 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	80,00 €
			abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer	-20,00 €
festgesetzte Umsatzsteuer (Zahllast)				60,00 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgabe sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige erwarb mit 27. September 2001 die Gewerbeberechtigung der „Herstellung und Vervielfältigung von Tonaufnahmen auf Tonträgern jeder Art“.

In den Jahren 2001 bis 2008 erzielte er aus dieser Tätigkeit folgende Einnahmen und machte folgende Betriebsausgaben geltend:

Jahr	Umsatz	Betriebsausgaben	Steuerliches Ergebnis
2001		14.730,34	-14.730,34
2002		25.340,15	-25.340,15
2003		27.095,85	-27.095,85
2004		26.881,49	-26.881,49
2005		20.881,18	-20.881,18
2006	225,00	11.761,05	-11.536,05

2007		7.180,35	-7.180,35
2008	400	1.507,05	-1.107,05
Summe 2001-2008	625,00	135.377,46	-134.752,46

Die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2007 wurden vom Finanzamt gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen.

Bei einer **Nachschau gemäß § 144 BAO** wurde in einer Niederschrift mit dem Abgabepflichtigen festgehalten, dass im Jahr 2002 noch keine Umsätze erzielt wurden und voraussichtlich erst 2003 erste Umsätze erzielt würden. Der Abgabepflichtige studiere in H Pharmazie und schließe das Studium voraussichtlich im Frühling 2004 ab.

Im **Vorhalt vom 22. Februar 2007** führte das Finanzamt aus, dass seit Beginn der Tätigkeit als Musikproduzent nur Verluste und bis 2005 keinerlei Einnahmen erzielt worden seien. Lt. Rechtsprechung könne eine Einkunftsquelle nur dann angenommen werden, wenn innerhalb eines gewissen Zeitraumes ein Gesamtüberschuss erzielt werde. Im vorliegenden Fall sei ein Gesamtüberschuss in den nächsten Jahren nicht absehbar. Das Finanzamt beabsichtige daher die Tätigkeit als Musikproduzent nicht als Einkunftsquelle anzuerkennen. Der Abgabepflichtige werde daher ersucht, dazu Stellung zu nehmen und eine Prognoserechnung vorzulegen, ob und ab welchen Zeitpunkt ein Gesamtüberschuss erzielt werden könne.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 3. April 2007 wird ausgeführt:

„Als Beilage zu diesem Schreiben übersende ich eine Prognoserechnung für den Zeitraum 2006 - 2010. Festzuhalten ist, dass die Einnahmen eines Musikproduzenten schwer abschätzbar sind. Dies hängt ausschließlich vom Erfolg der jeweiligen Musikstücke ab. Kommt es zu einem durchgreifenden Erfolg eines Musikstückes können jährlich bis zu € 400.000,00 erzielt werden.

Am Beginn seiner Tätigkeit hat Herr G entsprechende Geräte anschaffen müssen, die mittels Kredit finanziert wurden. Sowohl die Abschreibungen als auch die Zinsen sind in den nächsten Jahren stark rückläufig.

Begonnen hat die Tätigkeit mit der Komposition eines Liedes für den Taxi Orange Star R. Man hatte mit diesem Projekt jedoch noch keine Einnahmen, konnte jedoch gute Verbindungen aufbauen, die man auf einem anderen Weg kaum bekommt.

Daraufhin folgten mehrere Projekte mit Herrn P CH. Veröffentlicht wurden "Ultimate DJ", "AN" und der Z Song "TDF". Trotz Einschaltung eines Rechtsanwaltes konnten die ausstehenden Honorare von rund € 25.000,00 nicht eingebracht werden.

Zum Schutz vor derartigen Betrugern hat Herr J G 2001 ein Seminar an der Europäischen Business Akademie für Musik, Event und Medien absolviert. Weiters hat er eine 10 monatige Ausbildung zum Musikkauflmann gemacht und entsprechend abgeschlossen.

In diesen Jahren hat Herr J G insgesamt 10 neue Lieder gemacht, die jedoch noch nicht unter Vertrag sind.

Das aufwendigste Projekt ist jenes mit Frau V O aus Zagreb. Diese war in Serbien ein großer Kinderstar und hat nach wie vor eine hohe Medienpräsenz. Mit ihr werden zur Zeit 4 Lieder gemeinsam mit Herr B M alias K produziert. Herr M ist derzeit einer der erfolgreichsten Produzenten Europas und bei seinen Produktionen findet man die Namen wie Falco, Nena, Deutschland sucht den Superstar, Modern Talking, Christina Stürmer, Vicky Leandros, Texas Lightning oder Fendrich. Die Fertigstellung kann erst dann erfolgen, wenn K die Gruppe Monrose von "Popstars" und die neue Staffel von "Deutschland sucht den Superstar" fertig hat.

Bei dem Arabella Musikverlag wurde vor zwei Jahren ein Lied unter Vertrag bekommen. Dieser Verlag ist der SP Vertrag von Sony Music, also einer der führenden der Branche. Wann dieses Lied von Sony auf den Markt gebracht wird, ist noch ungewiss. Tantiemen werden erst ab der Veröffentlichung an den Komponisten bzw. Texter ausbezahlt.

Die letzte Veröffentlichung war ein Weihnachtssong "Schallaling" bei Sony Österreich.

Die Verträge mit Arabella Musikverlag GmbH, Sony BMG Music Entertainment GmbH und der Sängerin V O liegen in Kopie bei.

Die Vertragspartner sind sowohl Herr J G als auch Herr A D. Gleichgültig wer den Vertrag vereinbart hat, werden die Tantiemen zwischen Herrn D und Herrn G zu je 50% geteilt und von den entsprechenden Vertragsfirmen den einzelnen Personen überwiesen.

Da meiner Auffassung nach keine Liebhaberei vorliegt, sind die bisher erklärten Verluste entsprechend anzuerkennen."

Neben den im Text erwähnten Beilagen wurde eine **Prognoserechnung** für den Zeitraum 2006 bis 2010 mit folgenden prognostizierten Einnahmen und Ausgaben vorgelegt:

Jahr	2006	2007	2008	2009	2010
Einnahmen	0,00	7.000,00	30.000,00	100.000,00	200.000,00
Ausgaben	11.141,00	11.141,00	13.744,00	13.844,00	13,944,00
Gewinn / Verlust	-11.141,00	-4.444,00	16.256,00	86.156,00	186.056,00

Anlässlich der Bescheiderstellung für 2008 sandte das Finanzamt dem Abgabepflichtigen folgenden **Bedenkenvorhalt vom 26. Jänner 2010**:

„Entgegen ihrer Prognoserechnung haben Sie im Kalenderjahr 2008 kaum Umsätze aus ihrer „Musik“-Tätigkeit erzielt. Für 2009 haben Sie hierzu Euro 100.000,-- an Umsätzen prognostiziert.

Sie werden nunmehr aufgefordert, im Zuge der Überprüfung der Beurteilung einer Liebhaberei-Tätigkeit Ihre Umsätze des Kalenderjahres 2009 bekanntzugeben und diese anhand von Rechnungen zu belegen. „

Im **Schreiben vom 16. Februar 2010** teilte der Vertreter des Abgabepflichtigen mit, dass die Einnahmen aus der Musikproduktion im Jahr 2.032,81 € betragen hätten. Es sei jedoch festzuhalten, dass die Einnahmen eines Musikproduzenten schwer abzuschätzen seien und dies ausschließlich vom Erfolg der jeweiligen Musikstücke abhängen. Der Kredit zur Anschaffung der Musik-Ausstattung sei mittlerweile getilgt. Die Anlagen seien ebenso fast vollständig abgeschrieben. Somit könne für 2009 mit einem Gewinn gerechnet werden. Die Verträge mit der Arabella Musikverlag GmbH und Sony BMG Music Entertainment GmbH seien nach wie vor aufrecht. Es könne daher nicht von einer Liebhaberei Tätigkeit ausgegangen werden.

Mit **Bescheiden vom 26. Februar 2011** wurden die **Einkommensteuerbescheide** 2001 bis 2007 durch endgültige Bescheide ersetzt bzw. für 2008 ein erstmaliger Einkommensteuerbescheid erlassen, in denen die berufungsgegenständliche Tätigkeit als Liebhabereitätigkeit im steuerlichen Sinn gewertet wurde. Auch bei der **Umsatzsteuer** wurde die Tätigkeit als Liebhaberei beurteilt und für die Jahre 2001 bis 2008 wurde mit **Bescheiden vom 26. Februar 2011** die Umsatzsteuer endgültig nicht festgesetzt.

Mit gleichem Datum ergingen für die Jahre 2001 bis 2007 **Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen**.

In der Bescheidbegründung führte das Finanzamt neben der Darstellung der Einnahmen und Ausgaben für die Jahre 2001 bis 2007 Folgendes aus:

„Bei Beurteilung der Umsatz- und Ertragslage Ihrer Betätigung der Herstellung und Vervielfältigung von Tonaufnahmen auf Tonträgern jeder Art sprechen die Erzielung von steuerlichen Verlusten in Höhe von Euro 134.752,46 in einem Zeitraum von 8 Jahren bei Umsätzen von lediglich Euro 625,-- sowie der Umstand betraglich stets über den Umsätzen liegender AfA gegen die Annahme einer steuerlichen Einkunftsquelle (vgl. VwGH-Erkenntnis 96/15/0014 vom 23. April 1998).

In Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 22. Jänner 2007 betreffend die Veranlagung der Steuerbescheide für 2005 führen Sie aus, im Kalenderjahr 2007 Umsätze in Höhe von Euro 7.000,--, im Kalenderjahr 2008 Umsätze in Höhe von Euro 30.000,--, im Kalenderjahr 2009 Umsätze in Höhe von Euro 100.000,-- sowie im Kalenderjahr 2010 Umsätze in Höhe von Euro 200.000,-- erwarten zu können.

In Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 26. Jänner 2010 betreffend die Veranlagung der Steuerbescheide für 2008 geben Sie jedoch an, im Kalenderjahr 2009 Umsätze in Höhe von Euro 2.032,81 erzielt zu haben (einschließlich AKM-Zahlungen in Höhe von Euro 32,80). Weiters führen Sie aus, dass die mittlerweile bis zu 8 Jahre alten Anlagen nunmehr gänzlich kreditgetilgt wie steuerlich abgeschrieben wären und folglich im Kalenderjahr 2009 mit einem steuerlichen Gewinn gerechnet werden kann.

Letztere Behauptung stellt jedoch grundsätzlich keine objektive und ausreichend konkretisierte Grundlage dar, die auf eine Gewinnerzielungsabsicht im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung II schließen lassen könnte.

Das Finanzamt erachtet es vielmehr als erwiesen an, dass die im gegenständlichen Fall ausgeübte Betätigung auf wirtschaftlicher Basis betrachtet keine Betätigung darstellt, die eine qualifizierte unternehmerische Betätigung mit nachhaltiger Gewinnerzielungsabsicht darstellt, da- bei einem steuerlichen Verlust von Euro 134.752,46 über 8 Jahre hinweg - u. a. bereits eine Mindestabdeckung der privaten Lebenshaltungskosten aus dieser Betätigung her alleine gänzlich unmöglich ist, wenn die mit dieser Betätigung verbundenen Kosten, wie im gegenständlichen Fall vorliegend, nicht durch eine weitere, anderweitige positive Einkunftsquelle finanziert würden.

Weiters ist in wirtschaftlicher Denkweise ein Investitionsstillstand keinesfalls ein Indiz zur Erhöhung bisher erzielter, äußerst geringer Umsätze resp. als Maßnahme zur Verbesserung der wirtschaftlichen Situation eines Unternehmens zielführend, weshalb nach Ansicht des Finanzamts im gegenständlichen Fall eine nachhaltige Gewinnerzielungsabsicht keinesfalls nachhaltig begründet ist.

Zusammenfassend stellt sich schon aufgrund des langen Beobachtungszeitraums von 8 Jahren für das Finanzamt nunmehr endgültig dar, dass die seit 2001 ausgeübte Betätigung der Herstellung und Vervielfältigung von Tonaufnahmen auf Tonträgern jeder Art im gegenständlichen Fall als Betätigung gem. § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung II zu beurteilen bzw. zu qualifizieren ist.

Mit dem bescheidmäßigen Ergehen endgültiger Einkommensteuerbescheide für 2001 bis 2008 beurteilt das Finanzamt die Betätigung der Herstellung und Vervielfältigung von Tonaufnahmen auf Tonträgern jeder Art nunmehr endgültig gem. § 200 Abs. 2 BAO als Betätigung gem. § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung II.“

Mit **Schriftsatz vom 25. März 2010 erhob der Abgabepflichtige Berufung** gegen die oben genannten Bescheide, beantragte die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung und führte zur Begründung im Wesentlichen Folgendes aus:

„Grundsätzlich ist zu betonen, dass die Einnahmen eines Musikproduzenten schwer abzuschätzen sind. Dies hängt ausschließlich vom Erfolg der Musiktitel ab. Es ist nicht auszuschließen, dass bei einem durchgreifenden Erfolg eines Musiktitels Erlöse bis zu € 100.000,00 erzielt werden können.

Die Gewinnprognosen wurden unter der Annahme getroffen, dass die bei der Major Company Y unterzeichneten Verträge auch entsprechend der Größe und Potential dieser Firma am Musikmarkt Erfolg haben. Die Bezeichnung Major-Label kennzeichnet die kapitalstärksten und marktdominierenden Plattenfirmen (auch Label genannt) in der Musikbranche. Derzeit existieren vier große Major-Labels, die mit einem Marktanteil von rund 80 Prozent den Weltmarkt beherrschen. Dazu gehören die VC Music Group, Y Music Entertainment, T Group und die WR Music Group. Die Aufgabe und der Erfolg des Produzenten liegt darin, ein Musikstück derart marktgerecht zu produzieren und anzubieten, dass es unter Vertrag genommen wird. Ein Musikstück bei Y unter Vertrag zu bringen ist äußerst selten und gelingt nur, wenn sich Y sicher ist, mit professionellen Produzenten zusammenzuarbeiten, bei denen sichergestellt ist, dass sie auf hohem, branchenüblichem Niveau produzieren, ihr Handwerk verstehen und eine klare Gewinnabsicht dahintersteht.

Die Verträge mit BE Musikverlag GmbH, Y Music Entertainment GmbH bestehen weiterhin.

Allein diese Tatsache spricht klar für eine Gewinnerzielungsabsicht.

Der Erfolg, der dem Produzenten den Umsatz bringt, liegt aber vor allem in den Händen der Plattenfirma, die das fertige Projekt vertreibt und vermarktet. Somit ist, wenn überhaupt, Y vorzuwerfen, dass sich beim verwirklichten

Projekt nur wenig Umsatz erwirtschaften ließ. Dass Y das klare Ziel der Gewinnerzielung verfolgt, und sich daraus auch der wirtschaftliche Erfolg des Produzenten einstellt, steht außer Frage.

Am Beginn seiner Tätigkeit hat Herr G auch dementsprechend ins Equipment investieren müssen, um überhaupt auf einen gewissen professionellen Standard zu kommen. Diese Ausstattung wurde mittels Kredit finanziert und die Abschreibungen und Zinsen sind ständig rückläufig.

Ein Investitionsstillstand, wie behauptet wird, ist keineswegs gegeben. Es werden allerdings nur mehr geringe Investitionen getätigt, um die Anlagen am neuesten Stand zu halten. Dies zeigt, dass in qualitativ sehr hochwertige Anlagen investiert wurde und widerspiegelt so das professionelle Niveau von Herrn J G .

Das Finanzamt erachtet es als erwiesen, dass die im gegenständlichen Fall ausgeübte Betätigung auf wirtschaftlicher Basis betrachtet keine Betätigung darstellt, die eine qualifizierte unternehmerische Betätigung mit nachhaltiger Gewinnerzielungsabsicht darstellt, da u.a. bereits eine Mindestabdeckung der privaten Lebenshaltungskosten aus dieser Betätigung her alleine gänzlich es unmöglich mache, wenn die mit dieser Betätigung verbundenen Kosten, wie im gegenständlichen Fall, nicht durch eine anderweitige positive Einkunftsquelle finanziert würden.

Dazu sei festgestellt: Begonnen hat die Tätigkeit von Herrn J G mit der Komposition eines Liedes für den Taxi Orange-Star R . Man hatte mit diesem Projekt noch keine Einnahmen, konnte jedoch gute Verbindungen in der Branche aufbauen.

Daraufhin folgten mehrere Projekte mit Herrn P CH . Veröffentlicht wurden u.a. "Ultimate DJ", "AN " und der Z Song "TDF ". Trotz Einschaltung eines Rechtsanwaltes konnten die ausstehenden Honorare von rund € 25.000,00 nicht eingebracht werden.

Herr J G hat 2001 ein Seminar an der Europäischen Business Akademie für Musik, Event und Medien positiv absolviert und weiters eine zehn-monatige Ausbildung zum Musikkaufmann gemacht und ebenfalls positiv abgeschlossen.

Eines der aufwendigsten Projekte war jenes mit Frau V O aus Zagreb. Diese ist in Serbien ein großer Kinderstar und hat nach wie vor hohe Medienpräsenz. Mit ihr wurden gemeinsam mit Herrn B M alias K einige Lieder produziert. Herr M ist einer der erfolgreichsten Produzenten Europas und bei seinen Produktionen finden sich Namen wie Falco, Nena, Deutschland sucht den Superstar, Christina Stürmer oder Fendrich.

Weiters wurde seitens des Finanzamtes unterstellt, es würde nichts zur Verbesserung der wirtschaftlichen Situation unternommen. Dazu möchten wir wie folgt Stellung nehmen:

Es gab eine große Investition, nämlich die der nötigen Erstausrüstung, um auf professionellem Niveau arbeiten zu können. Diese Investition und der damit verbundene Kredit waren die maßgeblichen Ausgaben, die nun gänzlich kreditgetilgt sind, was zu einer deutlichen Minimierung auf der Ausgabeseite beiträgt. In weiterer Folge wurde nur das investiert, was für die professionelle Produktion gebraucht wurde, um up-to-date zu bleiben. Es handelt sich somit nicht um einen Investitionsstillstand, wie in der Begründung angeführt wird, sondern um die Minimierung auf der Ausgabenseite. In diesem Rahmen wurde auch dahingehend gespart, dass die eigenen Mieträumlichkeiten aufgegeben wurden und in Folge das komplette Equipment in ein anderes professionelles Studio eines bekannten Musikproduzenten verlagert, um einerseits Miete zu sparen und andererseits trotzdem auf branchenüblichem

Niveau weiterarbeiten zu können. Auf das Ausbleiben der Einnahmen wurde neben diesen und weiteren Sparmaßnahmen mit nachhaltigen Änderungen in der Ausrichtung der Geschäftstätigkeit reagiert. Neue Bereiche wurden erschlossen und dem Markt angepasst. Als Beispiel seien hier die Bereiche volkstümliche Musik, deutsche Popmusik, Auftragsarbeiten für Künstler, Handyklingeltöne und Telefonschleifen für Firmenkunden genannt.

Durch diese Erweiterung des Geschäftsfeldes ist es 2009 gelungen, ein positives Ergebnis zu erwirtschaften. 2010 wurde ein neuer Titel zum "Grand Prix der Volksmusik" eingereicht. Eine Telefonschleife wurde für einen Betrieb erstellt und weitere Betriebe befinden sich in Akquise. Zurzeit steht Herr J G in Verhandlungen, um den österreichweiten Exklusivvertrieb von speziellen Musikkautsprechern für Studios zu bekommen. Dieses Angebot wurde ausschließlich deswegen unterbreitet, weil Herr J G über entsprechende Kontakte und Referenzen im Musikbusiness verfügt. Hinter diesen Lautsprechern steht u.a. X N (Produzent von BS, XX).

Derart hohe Ausgaben und Anstrengungen zu unternehmen, das unternehmerische Risiko zu tragen, dafür 130.000 Euro aus dem Gewinn einer anderen Geschäftstätigkeit zu nehmen, um Geräte zu kaufen, das Studium zu unterbrechen, um eine Ausbildung zum Musikkaufmann zu machen, 9 Jahre konsequent parallel zum Studium und später zum Beruf für die Musikfirma zu arbeiten widerspricht grundsätzlich dem Vorwurf der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht.

Zusammenfassend ist die ausgeübte Betätigung der "Herstellung und Vervielfältigung von Tonaufnahmen auf Tonträgern jeder Art" nicht als Betätigung gem. § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung II zu qualifizieren und die geltend gemachten Ausgaben entsprechend anzuerkennen."

Mit **Vorlagebericht vom 7. Juni 2010** legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und beantragte die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Mit **Vorhalt vom 13. Februar 2012** wurde der Berufungswerber vom Unabhängigen Finanzsenat aufgefordert folgende Fragen zu beantworten:

„1. In den Jahren 2001 bis 2005 sowie im Jahr 2007 wurden lt. Aktenlage keine Umsätze aus der berufungsgegenständlichen Tätigkeit „Herstellung und Vervielfältigung von Tonaufnahmen auf Tonträgern jeder Art“ erzielt.

Welche Produktionen wurden von Ihnen insbesondere in diesem Zeitraum gemacht?

Um Vorlage einer vollständigen Auflistung aller Produktionen samt zeitlicher Zuordnung wird ersucht.

2. Wie viel Zeit wendeten sie in den berufungsgegenständlichen Jahren für die gegenständliche Tätigkeit auf?

3. Welchen Zeitaufwand hatten sie für andere berufliche oder sonstige Tätigkeiten (z.B. lt. Aktenlage: Pharmaziestudium) in den berufungsgegenständlichen Jahren?

4. In der Berufung wird ausgeführt, dass die eigenen Mieträumlichkeiten aufgegeben und in Folge das komplette Equipment in ein anderes professionelles Studio eines bekannten Musikproduzenten verlagert wurden, um Miete zu sparen.

Sie werden ersucht den Namen des Musikproduzenten und die Adresse des Studios bekannt zu geben und darzulegen, warum dadurch keine Miete für die Räumlichkeiten zu bezahlen ist."

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 27. Februar 2012** wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

„Ad1.

Eine Aufstellung der wesentlichen Produktionen inkl. zeitlicher Zuordnung finden Sie in Anlage 1 zu diesem Schreiben. Wie daraus ersichtlich ist, wurden im Zeitraum 2001 bis 2005 und 2007 mehr als 40 Produktionen erarbeitet.

J G wurde dabei auch in der Öffentlichkeit als Produzent genannt. Siehe beispielhaft Anlage 2 (V). In dieser Produktion hat J G zusammen mit B M (alias K) zusammengearbeitet. B M ist einer der erfolgreichsten Produzenten Europas (siehe Referenzen in Anlage 3). Er bestätigt die professionelle Zusammenarbeit mit J G und dessen Gewinnerzielungsabsicht (Anlage 4).

Auch Q S (alias RB) bestätigt Produktionen die zwischen 2001 und 2005 entstanden sind, inkl. Fernsehauftritten und Besprechungsterminen bei Plattenfirmen in Berlin, Frankfurt, Hamburg, Köln, München, Wien und Graz (Anlage 5 u. 6.).

Ad2.

In der Musikbranche ist es üblich die Arbeitszeiten produktionsbezogen anzupassen.

Folgender Überblick einiger Produktionen soll die Bandbreite des zeitlichen Aufwandes ihrer Herstellung widerspiegeln.

T Wien musste nach der Abwahl von HR (alias Mama R) durch die Zuschauer der ORF Reality Show Taxi Orange schnell ein Album auf den Markt bringen.

Dafür benötigte J G ca. 1 Monat in dem aufgrund des Termindrucks auch nachts gearbeitet wurde. Der Remix für den Formel 1 Song von AN wurde ebenfalls in gut 2-3 Wochen produziert, da der RTL Auftritt bei einem Formel 1 Rennen zeitlich fest stand und bis dahin auch die Single bei MK LA München fertig sein musste.

Die Produktionen mit V dauerten bedeutend länger. Am Anfang des Projektes wurden zu den teils vorhandenen musikalischen Roughversionen von J G passende Texte geschrieben. Diese wurden in Absprache mit der kroatischen Künstlerin laufend angepasst und verändert, bis die Künstlerin sich damit voll identifizieren konnte. Bei einem Song (L) ging dies eher schnell (ca. 3 Wochen), bei einem anderen (FM) hatte die Künstlerin immer wieder Änderungswünsche. Nach Fertigstellung der Demoverversionen wurde mit K (siehe bereits Ad1.) ein Termin vereinbart, damit dieser das Arrangement und das abschließende Mastering für den Song und einen weiteren Song übernehmen konnte. K ist zeitlich sehr eingebunden und hatte zu dieser Zeit gerade Produktionen wie DSDS (Deutschland sucht den Superstar), Modern Talking, Yvonne Catterfeld, Kim Wilde, Nena etc. in Arbeit. J G musste sich daher nach seinen freien Studiotagen richten.

Erst nachdem die ersten Songs von K bearbeitet wurden, konnte die Anbietersphase folgen. Hierzu reiste J G zu den verantwortlichen A&Rs (zuständige Personen für Artist & Repertoire) der entscheidenden Majors (Bezeichnung der weltgrößten Plattenfirmen) wie Y, MK, VC, WR Music und T nach München, Köln, Berlin und Wien.

Nach den ersten Terminen wollten diese weitere Songs haben, um das Projekt besser einschätzen zu können. Die oben beschriebenen Anstrengungen wurden erneut unternommen um mehr Lieder zu produzieren. Eine Bestätigung der u.a. in einem Wiener Studio angefallenen Gesangs- und Choraufnahmen finden Sie in der Anlage 7.

Beim Projekt LL wurden moderne Dance und Pop Songs produziert, was ungefähr 3 Monate in Anspruch nahm. Gleichzeitig suchte J G eine passende Interpretin bei unterschiedlichen Agenturen und durch Anzeigen in Fachjournalen. Die Wahl fiel auf SS (Anlage 8), die über die der "Stage School H" angeschlossene Agentur "SU" vermittelt wurde. Das Musikprojekt mit der möglichen Sängerin SS wurde dem damaligen Head of A&R AS und seinem Assistenten BT (später Chef A&R Sony Music München) der BMG vorgestellt. Sie empfanden SS leider für das TV als ungeeignet und es musste eine neue potentielle Interpretin gesucht werden. SS ist heute eine erfolgreiche und bekannte Schauspielerin und Sängerin, die ihre Karriere bei GZSZ (Gute Zeiten, schlechte Zeiten) bei RTL begonnen hatte.

Zusammenfassend kann man daher feststellen, dass wenn Projekte realisiert wurden, diese zeitlich deutlich über das gewöhnliche Maß einer normalen Tätigkeit hinausgingen.

Ad3.

J G hat dem Musikbusiness in diesen Zeiträumen sein Hauptaugenmerk gewidmet und nebenbei das Studium so organisiert, dass er es erfolgreich abschließen konnte. So hat er sich bewusst für ein Studium in H entschieden, da zu Studienbeginn 1998/99 alle relevanten Musikfirmen und Verlage in H ansässig waren. Bedingt durch die Doppelarbeit Musik/Studium konnte J G das Studium erst 2009 zu einem positiven Ende führen. J G hat 2001 ein Seminar an der Europäischen Business Akademie für Musik, Event und Medien positiv absolviert und darüber hinaus eine zehnmonatige Ausbildung zum Musikkauflmann gemacht. In dieser Zeit hat er sein Studium pausiert.

Ad4.

Die professionellen Geräte von J G werden vorübergehend im Studio von Fr. KW in RI unentgeltlich verwahrt und für eigene Produktionen genutzt. Dies wurde erst kürzlich wieder wahrgenommen, da eine Telefonschleife für eine Apotheke, ein Promotion Lied und die erste deutschsprachige Version von Dieter Bohlen's "You're my heart, you're

my soul" (mit dem Originalbackgroundsänger von Modem Talking KB unter Zustimmung von BD) produziert wurde.

Wir hoffen durch die Antworten für entsprechende Klarheit gesorgt zu haben und verweisen auf eine Berufungsentscheidung des UFS (GZ RV/0443-G/02 vom 23.03.2005) in der u.a. aufgrund folgender Begründung die Liebhabereivermutung widerlegt wurde.

„Nach der für Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 Z 2 LVO anzuwendenden typisierenden Betrachtung, bei der der Regelfall des Lebens, d. h. eine Normal- oder Durchschnittseinschätzung, als Ausgangspunkt dient (vgl. Margreiter, ÖStZ 1984, S. 3), ist es nach der Verkehrsauffassung nicht üblich, für ein vorrangig der persönlichen Erbauung dienendes musikalisches Interesse etwa Produktions- und Studiokosten ... zu tragen, bzw. tritt - was die Einnahmenseite betrifft - ein nur hobbymäßig ausgerichtetes Musizieren typischerweise auch nicht durch Konzertauftritte ... oder eigene Produktionen am Musikmarkt in Erscheinung.“

Darüber hinaus liegen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 20.9.2011, 98/15/0132) steuerlich relevante Einkünfte vor, wenn als Folge einer Fehlinvestition Einnahmen ausbleiben. Es müsse lediglich der unzweifelhafte Plan für die konkrete erwerbswirtschaftliche Betätigung, die ernsthafte Absicht einer Gewinnerzielung vorliegen.

Zusammenfassend ist daher die ausgeübte Tätigkeit der "Herstellung und Vervielfältigung von Tonaufnahmen auf Tonträgern jeder Art" nicht als Betätigung gem. § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung zu qualifizieren."

Im Erörterungsgespräch am 9. Oktober 2012 wurde von den Parteien Folgendes vorgebracht:

„Zum Beginn der Tätigkeit 2001 war der Berufungswerber (= Bw.) Student und hat nach Anschaffung der Studioausrüstung einen Kurs für Musikmanagement (10 Monate) gemacht.

Bei den Produktionen mit CH bestand, nach Angaben des Bw's, ein mündlicher Vertrag über Einnahmen von ca. 30.000,00 €, die jedoch mangels Nachweisbarkeit nicht einbringlich waren. Diese Einnahmen wurden auch durch einen Rechtsanwalt im Namen des Partners des Bw's geltend gemacht, waren jedoch nicht einbringlich. Über die folgenden Produktionen für RW, Q, etc. gab es keine vertraglichen Vereinbarungen über eine Bezahlung der Produktion durch die Künstler oder ein Label. Es wurden die fertigen Produktionen den Labels angeboten. Die Einnahmen sollten durch anteilige Tantiemen an den verkauften CD's herrühren. Die Produktionen erfolgten auf eigenes Risiko, was, nach Angaben des Bw's, branchenüblich ist.

Der Bw. legt die Aufstellung 1 vor, welche zum Akt genommen wird. Darin werden 2011, 2012 Gewinne von 2.966,67 € und 6.066,67 € ausgewiesen. Für die folgenden Jahre 2013 bis 2015 werden Gewinne zwischen 7.200,00 € und 9.000,00 € prognostiziert. Die aktuelle stabile Einnahmensituation lässt, nach Ansicht des Steuerberaters, nicht erwarten, dass die Tätigkeit eingestellt wird, da sich jetzt für den Bw die Chance auftut, diese erlittenen Verluste zu verringern und letztendlich doch aus der Anfangsinvestition insgesamt ein positives Ergebnis erwirtschaftet wird. Es gibt daher, nach Meinung des Steuerberaters, keine Anzeichen für eine Einstellung der Tätigkeit vor Ende der Erzielung eines Gesamtgewinnes.

Grundsätzlich ist der Bw. eher für die Managementseite der Tätigkeit zuständig. Für die künstlerischen und produzierenden Belange ist Herr A D zuständig, wobei der Bw. auch Texte und Kompositionen eingebracht hat. Die Phase der Gewinnerzielung wurde, nach Angaben des Bw. auch deshalb erst jetzt erreicht, weil der technische Partner A D aufgrund eines Burnouts phasenweise nicht in der Lage war seinen vollen Einsatz einzubringen. Nach Angaben des Steuerberaters war der Bw. in der Anlaufphase ausschließlich in diesem Bereich beruflich tätig. Er war in diesem Zeitraum nicht mittätig im Rahmen des Apothekenbetriebes. Die Apotheke wurde von einem Konzessionär betrieben. Es handelte sich bei diesen Einkünften daher nicht um Erwerbseinkünfte. Erst seit März 2009 ist er aktiv als Apotheker tätig. Von 1999 bis 2008 hat der Bw. Pharmazie studiert. In diesem Zeitraum widmete der Bw., nach Angaben des Steuerberaters, einen erheblichen Teil seiner Zeit, um in der Musikbranche ausreichende Kontakte zu knüpfen und um die produzierten Titel zu platzieren.

Die Verträge mit Arabella Musikverlag GmbH und Sony BMG Music werden in der Folge binnen 14 Tagen noch vorgelegt.

Als Anlage 2 wird ein Schreiben des Rechtsanwaltes Dr. GM zum Akt genommen.

Nach Angaben des Steuerberaters wurden im Sinne der Verfahrensökonomie die Ausgaben vom technischen Partner geltend gemacht.

In dem Vertrag ist nicht die gesamte Summe aufgenommen worden, da man es sich mit einer Branchengröße wie CH nicht verscherzen wollte.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wird vom Bw. zurückgenommen."

Als Beilage zum **Schriftsatz vom 22. Oktober 2012** legte der Bw. folgende Unterlagen vor:

Kopien von E-Mails von A D (16. Mai 2007, 9. November 2009), von RB (15. März 2010), von EE an A D (15. März 2010) und von A D an DB (5. Mai 2008) zu Aktivitäten über die Platzierung von Musiktitel.

Unterlagen (diverse E-Mails, Kopie eines Vertrages zwischen dem Bw und A D einerseits und V O andererseits, 2 Kopien von nicht unterschriebenen „Bandübernahmeverträgen“ zwischen AF Records und A D bzw. AF Music – WD GbR und J G Musikproduktion/A D) betreffend die Sängerin V .

Weiters eine E-Mail vom 15. März 2010 an Herrn D von BB (AKM), ein Autorenvertrag (4. März 2005) zwischen dem Bw. und der BE Musikverlag GmbH „ER“, München betreffend ein Lied „TM“, Vertrag (vom 14. November 2005) zwischen A D und Y Music Entertainment (Austria) GmbH über ein Lied „KG 2005“, Vereinbarung zwischen dem Bw. und A D über Aufteilung der Einnahmen aus dem Lied „KG 2005“ im Verhältnis 50:50. Rechnung vom 26. August 2011 über Verkauf von Lautsprecher (Snake S802 mk2).

Über die Berufung wurde erwogen:

Tonstudio und Musikproduktion

Sachverhalt:

Von 1999 hat der Bw. Pharmazie studiert und 2009 das Studium beendet. Seit März 2009 ist er aktiv als Apotheker tätig.

Im Jahr 2001 hat der Bw. ein Seminar an der Europäischen Business Akademie für Musik, Event und Medien absolviert und eine Ausbildung zum Musikkauflmann gemacht.

Im Jahr 2001 begann der Bw. die berufsgegenständliche Tätigkeit als Musikproduzent. Ursprünglich wurde die erworbene Studioausrüstung im eigenen (gemieteten) Studio untergebracht. Später wurden die Mieträumlichkeiten aufgegeben um Miete zu sparen. Die Studioausrüstung wurde unentgeltlich im Studio eines befreundeten Musikproduzenten aufbewahrt.

In den berufsgegenständlichen Jahren bezog er neben den gewerblichen Einkünften als Gesellschafter der G + G OEG auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Zur Höhe der Einkünfte in den einzelnen Jahren wird auf die im Akt aufliegenden Einkommensteuerbescheide verwiesen. Diese Höhe der Einkünfte ermöglichten dem Bw. die anfallenden Aufwendungen der Musikproduzententätigkeit zu bestreiten, ohne die Deckung seiner Lebenshaltungskosten zu gefährden.

Aus der Tätigkeit als Musikproduzent wurden in den berufsgegenständlichen Jahren nur Verluste erzielt, Einnahmen wurden in geringer Höhe 2006 und 2008 erzielt.

Jahr	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Währung	Euro	Euro	Euro	Euro	Euro	Euro	Euro	Euro
Einnahmen	0	0	0	0	0	225	0	400
Ausgaben	14.730,34	25.340,15	27.005,95	26.881,49	20.881,18	11.761,05	7.180,35	558,06
Gewinn/Verlust	-14.730,34	-25.340,15	27.095,85	-26.881,49	-20.881,18	11.536,05	-7.180,35	-558,06

Begonnen hat die Tätigkeit des Bw. mit der Komposition eines Liedes für den „Taxi Orange-Star R“. Er hatte mit diesem Projekt keine Einnahmen.

Daraufhin folgten mehrere Projekte mit Herrn P CH. Veröffentlicht wurden u.a. "Ultimate DJ", "AN" und der Z Song "TDF". Es gibt hinsichtlich des Entgeltes keine nachweisbaren Vereinbarungen. Auch die Einschaltung eines Rechtsanwaltes, konnte nichts daran ändern, dass keine Einnahmen daraus erzielt wurden.

In den berufsgegenständlichen Jahren wurden z.T. in Zusammenarbeit mit A D verschiedene Titel mit mehreren Künstlern (z.B. V) produziert.

Es wurden nur Produktionen gemacht auf eigene Kosten hergestellt, jedoch wurde von den Künstlern oder Plattenfirmen kein Honorar oder Beitrag zur Abdeckung der Produktionskosten verlangt.

Es wurden auch Verträge mit verschiedenen Plattenfirmen in Hinblick auf die Veröffentlichung von Musikproduktionen gemacht. Die Verträge mit den Plattenfirmen sind so gestaltet, dass die Plattenfirmen nicht verpflichtet waren, die Produktionen des Bw. zu veröffentlichen. Nur wenige Musikproduktionen wurden tatsächlich veröffentlicht.

Beweiswürdigung:

Die oben dargestellten Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem Akteninhalt und aus den Angaben des Berufungswerbers in den verschiedenen Schriftsätzen und dem mündlichen Vorbringen beim Erörterungsgespräch und sind nicht strittig.

Rechtliche Beurteilung

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.

Vorweg ist daher im gegenständlichen Fall zunächst die Frage zu klären, ob die Tätigkeit des Musikproduzenten des Bw. 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 Unabhängigen Finanzsenates 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 Unabhängigen Finanzsenates unter § 1 Abs. 1 LVO zu subsumieren.**

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

Umsatzsteuerlich ist daher im vorliegenden Fall nicht von Liebhaberei auszugehen. Den Berufungen hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 bis 2008 war daher Folge zu geben und die Bescheide abzuändern.

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 12.8.1994, 94/14/0025).

Da in allen berufsgegenständlichen 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 berufsgegenständlichen 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 berufsgegenständlichen Jahren wurden nur Verluste erzielt. In den Folgejahren wurden folgende Ergebnisse erklärt:

	2009	2010
	Euro	Euro
Einnahmen	1.694,01	3360,67
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

berufungsgegenständlichen 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. Der durchschnittliche Jahresgewinn in den Jahren 2009 bis 2010 beträgt 1.472,42 €. **Bis zur Egalisierung der Verluste bräuchte es 91 Jahre.**

Der beim Erörterungsgespräch vorgelegten Prognose wird keinen Glauben geschenkt, da nicht ersichtlich ist, warum sich die Einnahmen stabil jedes Jahr erhöhen sollten und die Ausgaben nur mehr 10% der Einnahmen betragen sollten. Diese Prognose deckt sich in keiner Weise mit den bisher erzielten Ergebnissen. Deshalb scheinen diese Prognosezahlen Phantasiezahlen zu sein, genauso wie die in der bereits 2007 vorgelegten Prognose.

Dieses Kriterium spricht daher für Liebhaberei.

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

Im berufsgegenständlichen Zeitraum konnten praktisch keine Einnahmen generiert werden. Es wurden nur Produktionen gemacht auf eigene Kosten hergestellt, jedoch wurde von den Künstlern oder Plattenfirmen kein Honorar zur Abdeckung der Produktionskosten verlangt. Zu den weiteren Gründen wird auf die unten unter 4. Und 5 angeführten Ausführungen verwiesen.

Die Tätigkeit wurde **neben dem Studium** der Pharmazie und damit naturgemäß **zeitlich eingeschränkt betrieben**. Weiters wurde das Preispotential weitgehend nicht ausgenutzt, da weder von den Künstlern noch von den Plattenfirmen ein Entgelt verlangt wurde.

Dieses Kriterium spricht daher für Liebhaberei.

4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen

Der Bw. 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 CH 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. In Hinblick auf das allgemein bekannte hohe Risiko erscheint es als völlig unübliches Verhalten für die Musikproduktion gar kein Entgelt zu verlangen. Zumindest wäre ein Entgelt als Beitrag zu den zu tragenden Fixkosten zu erwarten. Da der Bw. nicht einmal eine Veröffentlichungsgarantie von Seiten der Musikfirmen hatte, erscheint es als vollkommen unüblich alle Kosten der Produktionen zu tragen.

Dieses Kriterium spricht daher für Liebhaberei.

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

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

Trotz dieser Ausbildung änderte sich an der Tätigkeit im berufsgegenständlichen Zeitraum nichts. Es wurde nach wie vor kein Entgelt verlangt. Es wurde nach wie vor das Risiko bei den Musikproduktionen allein vom Bw. getragen.

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.**

Auch dieser Umstand spricht daher für Liebhaberei.

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). 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.

Anlaufzeitraum:

Die ersten Ausgaben fielen 2001 an, die ersten Einnahmen ergaben sich 2006. Der Anlaufzeitraum erstreckt sich daher von 2001 bis 2005.

Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes des § 2 Abs. 2 LVO 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.

Wie oben schon dargelegt betragen die bisher erklärten Gewinne nur einen Bruchteil der bisherigen Verluste.

Der beim Erörterungsgespräch vorgelegten Prognose wird keinen Glauben geschenkt, da nicht ersichtlich ist, warum sich die Einnahmen stabil jedes Jahr erhöhen sollten und die Ausgaben nur mehr 10% der Einnahmen betragen sollten. Diese Prognose deckt sich in keiner Weise mit den bisher erzielten Ergebnissen. Deshalb scheinen diese Prognosezahlen Phantasiezahlen zu sein, wie die Zahlen in der bereits 2007 vorgelegten Prognose, die sich ebenfalls in keiner Weise bewahrheitet haben. Diese Zahlen überzeugen den Unabhängigen Finanzsenat in

keiner Weise davon, dass mit der Erzielung eines Gesamtgewinnes in absehbarer Zeit zu rechnen ist.

Die höchsten tatsächlich erklärten Gewinne (2009 bis 2010) betragen zusammen 2.944,84 €. Dem steht ein Gesamtverlust (2001 bis 2008) in Höhe von 134.752,46 € gegenüber. Der durchschnittliche Jahresgewinn in diesen beiden Jahren beträgt daher 1.472,42 €. Bis zur Egalisierung der Verluste bräuchte es ca. 91 Jahre.

Bei dieser Sachlage kann daraus nur geschlossen werden, **dass die streitgegenständliche Betätigung bei der gewählten Betätigungsweise von vornherein aussichtslos ist** und damit nur zeitlich begrenzt aufrecht erhalten werden kann und jedenfalls **vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werden wird.**

Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes des § 2 Abs. 2 LVO darf daher nicht angenommen werden.

Zeitraum nach dem Anlaufzeitraum (2006 bis 2008):

Für die Jahre nach dem Anlaufzeitraum kann daher nach Prüfung der Kriterien des § 2 Abs. 1 LVO nichts anderes gelten. **Es ist vom Vorliegen einer Liebhabereitätigkeit auszugehen.**

Als einzige positive Verbesserungsmaßnahme ist der Wegfall der Miete wegen der unentgeltlichen Aufbewahrung des Studioequipments zu nennen, was sich andererseits einerseits dadurch relativiert, dass dadurch die **erwerbstypische, professionelle Ausprägung der Tätigkeit erheblich leidet. Als typisch erwerbswirtschaftlich kann eine Tätigkeit nicht gesehen werden, wenn sie darauf gegründet ist, die Arbeitsmittel „unentgeltlich bei einem befreundeten Produzenten aufzubewahren“.** Im Übrigen hat diese Maßnahme nur geringen Einfluss auf die Gesamtgewinnsituation.

Insgesamt sprechen daher im Wesentlichen alle untersuchten Kriterien für das Vorliegen von Liebhaberei. Bei der gegebenen Art und Weise der Betätigung ist vom dauerhaften Erzielen substantieller Gewinne nicht auszugehen.

Es liegt daher auch in den Jahren 2006 bis 2008 keine steuerlich relevante Einkommensquelle vor.

Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2008 waren daher als unbegründet abzuweisen.

Anspruchszinsen 2001 bis 2007

Das streitgegenständliche Berufungsbegehren ist auch gegen die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2001 bis 2007 gerichtet, wobei sich die Berufungsbegründung ausschließlich auf die Rechtswidrigkeit des zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheides für das betreffende Jahr stützt.

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Nach dem Normzweck des § 205 BAO gleichen Anspruchszinsen die Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile aus, die für den Abgabepflichtigen dadurch entstehen, dass für eine bestimmte Abgabe der Abgabenanspruch immer zum selben Zeitpunkt — zB für die Einkommensteuer 2002 mit Ablauf des Jahres 2002 entsteht, die Abgabenfestsetzung aber zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgt:

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Berufung anfechtbar. Der Zinsenbescheid ist aber an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden. Gemäß § 252 Abs. 1 iVm Abs. 2 BAO kann ein Bescheid, dem Entscheidungen eines Abgabenbescheides zugrunde liegen, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Abgabenbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid nicht — wie auch im gegenständlichen Fall — mit der Begründung anfechtbar, dass der maßgebende Einkommensteuerbescheid inhaltlich rechtswidrig sei (VwGH 27.8.2008, 200611 5/01 50).

Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend geändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides, sondern ergeht ein weiterer Zinsenbescheid (Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalls einer rechtswidrigen Nachforderung, weil nunmehr ohne Grundlage eines entsprechenden Stammabgabenbescheides).

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2001 bis 2007 war sohin unabhängig vom Ausgang des Berufungsverfahrens betreffend

den Einkommensteuerbescheide für diese Jahre als unbegründet abzuweisen (vgl. Ritz, a.a.O., Tz 32ff zu § 205; UFS 11.3.2010, RV/0274-L/08, mwN).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 8 Berechnungsblätter

Linz, am 19. Dezember 2012