



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes X. betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmeldung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte - wie in den Vorjahren - Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als technischer Leiter bei Theatern und Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Bühnenbildner (bühnentechnische Beratung und Unterstützung, Lichttechniker).

Die steuerpflichtigen Bezüge der nichtselbständigen Tätigkeit betrugen im Jahr 2003 rund € 40.000,00, die Erlöse der selbständigen Tätigkeit € 750,00.

Da betreffend die Einkünfte aus selbständiger Arbeit ein Verlust erklärt wurde, erließ das Finanzamt - soweit berufungsgegenständlich relevant - folgenden Bedenkenvorhalt: "Um beurteilen zu können, ob hinsichtlich Ihrer selbst. Tätigkeit Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, werden Sie ersucht, zu folgenden Punkten Stellung zu nehmen:

- 1) Ursache der Verluste im Verhältnis zu vergleichbaren Tätigkeiten
- 2) Marktgerechtes Verhalten / angebotene Leistung

3) Marktgerechtes Verhalten / Preisgestaltung

4) Verbesserungsmaßnahmen"

Der Bw. beantwortete dieses Schreiben wie folgt:

"Meine selbständige Tätigkeit als Bühnenbildner kann nicht ganz losgelöst von meiner unselbständigen Tätigkeit als technischer Leiter bei diversen Theatern gesehen werden. Wie Sie vielleicht bemerkt haben, wechselt mein Arbeitgeber alle 1 - 2 Jahre, das ist leider in dieser Branche und in meiner Funktion mit auch immer wechselnden Theaterleitern so üblich. Das heißt für mich, dass ich mich in diesem Rhythmus immer wieder auf Arbeitssuche begeben muss. Nachdem dies so ist, sind die Kontakte mit leitenden Persönlichkeiten in dieser Branche während ich an einer Bühne angestellt bin, überlebensnötig. Ebenso die kleinen Aufträge für Lichtgestaltung oder Bühnenbild die sich so ergeben und eben überhaupt nicht meinen Aufwand decken. Ich muss aber auch während ich hauptsächlich angestellt bin, die Kontakte und den Bezug zu meiner selbständigen Tätigkeit pflegen, auch um für alle Fälle, wie es eben auch jetzt der Fall sein könnte, wieder in der freien Theaterszene Fuß fassen zu können.

Ich möchte nochmals betonen, es ist dies eine künstlerische Tätigkeit und leider nicht gewinnorientiert, aber keinesfalls ein Hobby, sondern wie ich oben ausführte, in Verbindung mit meiner unselbständigen Tätigkeit zu sehen ist."

Das Finanzamt beurteilte im in der Folge erlassenen Einkommensteuerbescheid die selbständig ausgeübte Tätigkeit als Liebhabereibetätigung und gelangte der erklärte Verlust somit nicht in Ansatz und wurden betreffend die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, in Höhe von € 8.532,16 angesetzt.

Die Änderungen gegenüber der Steuererklärung wurden damit begründet, dass die Tätigkeit des Bw. durch den dargestellten Sachverhalt objektiv gesehen ungeeignet sei, Gewinne zu erzielen. Es seien vom Bw. keine Verbesserungsmaßnahmen zur Erzielung von Einnahmenüberschüssen genannt worden, vielmehr sei seine Tätigkeit von ihm selbst als nicht gewinnorientiert bezeichnet worden. Es liege daher steuerlich keine Einkunftsquelle vor und sie die Betätigung als Voluptuartätigkeit einzustufen.

Der Bw. brachte das Rechtsmittel der Berufung mit nachstehender Begründung ein:

"Auf mein Antwortschreiben die Frage der Gewinnabsicht meiner selbständigen Tätigkeit betreffend wurde im Einkommensteuerbescheid nicht eingegangen und meine Einwände wurden nicht berücksichtigt. Statt dessen wurde eine standardmäßige vorgefertigte Begründungsfloskel von Seiten des Finanzamtes verwendet.

Ich stelle hiermit fest, dass meine selbständige künstlerische Tätigkeit keine Voluptuartätigkeit

ist. sondern unter dem Gesichtspunkt meiner Antworten und in Verbindung mit meiner unselbständigen Tätigkeit zu betrachten ist.

Ich bitte Sie auch zu beachten, dass meine selbständige Tätigkeit (Bühnenbild, Lichtgestaltung) eine von der SVA anerkannte und bestätigte künstlerische Tätigkeit ist und als solche nicht unter dem Gesichtspunkt des marktgerechten Verhaltens betrachtet werden kann. Außerdem fällt meine Tätigkeit in keiner Weise unter § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung."

Abschließend ersuchte der Bw. um die Möglichkeit anlässlich einer mündlichen Vorsprache seine Gründe genau und in einem Dialog mit der betreffenden Fachkraft des Finanzamtes darlegen zu können.

Im Rahmen seiner persönlichen Vorsprache wies der Bw. insbesondere darauf hin, dass seine selbständige Tätigkeit nicht losgelöst von seiner nichtselbständigen Tätigkeit gewürdigt werden könne; daher könne auch keine Liebhabereitätigkeit vorliegen. Auf Grund der Besonderheit der ausgeübten Tätigkeit müssten die Arbeitgeber alle 1 - 2 Jahre gewechselt werden. Die Gewinnorientierung richte sich vor allem in Kontaktpflege im künstlerischen Bereich und nicht vordergründig im monetären Bereich.

Seine Funktion als technischer Leiter eines Theaters hänge auch mit künstlerischen Tätigkeiten zusammen. Dies wäre auch Voraussetzung für die Tätigkeit als technischer Theaterleiter.

Maßnahmen um höhere Umsätze zu erzielen, könnten nicht ergriffen werden; vielmehr liege das Schwergewicht auf Knüpfung von Beziehungen im künstlerischen Umfeld als Voraussetzung, um seine Anstellung als technischer Leiter überhaupt ausführen zu können.

Das Finanzamt erließ eine Berufungsvorentscheidung und beurteilte die selbständig ausgeübte Tätigkeit wiederum als Liebhabereitätigung, der erklärte Verlust gelangte nicht in Ansatz und wurden betreffend die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, in Höhe von € 7.917,07 angesetzt. Unter den Sonderausgaben fand die Position: "Erhöhte Werbungskosten Lebensversicherung" Berücksichtigung.

In der Bescheidbegründung wies das Finanzamt u.a. darauf hin, die selbständige Tätigkeit sei nach den Angaben des Bw. zwar nicht gewinnorientiert, aber als Voraussetzung für die nichtselbständige Tätigkeit erforderlich. Aktenkundig sei dem Bw. die Bewilligung für das Ausüben des Großhandelsgewerbes mit Elektrowaren u.dgl. erteilt worden. Der Bw. hingegen argumentiere, die Anbahnung von Kontakten im künstlerischen Umfeld würde im Kontext mit der Ausübung der nichtselbständigen Tätigkeit stehen.

Nach Beurteilung der gegebenen Sachverhaltskonstellation sei eine Tätigkeit, die nicht gewinnorientiert nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten betrieben wird, unabdingbar eine steuerliche Liebhabereibetätigung. Auch wenn der Nebenbetrieb dem Hauptbetrieb zu dienen bestimmt wäre, sei jede Betätigung für sich zu beurteilen und zu qualifizieren. Die mit der Anbahnung von Kontakten verbundenen Aufwendungen stellten möglicherweise Repräsentationsaufwendungen dar.

Zu untersuchen wäre in diesem Zusammenhang, welche Aufwendungen auch durch die nichtselbständige Tätigkeit verursacht sind. Im Rechtsmittelverfahren seien als Werbungskosten aus diesem Titel € 3.378,00 anerkannt worden.

Nach Exploration der weiteren Aufwendungen ergebe sich Folgendes:

Die Ausgaben für die Lebensversicherung stellten keine Werbungskosten dar, sondern Sonderausgaben gemäß § 18 EStG 1988. Kosten für eine Videokamera könnten auch in Zukunft nicht als Werbungskosten abgeschrieben werden, da derartige Wirtschaftsgüter grundsätzlich typischerweise notwendiges Privatvermögen darstellen. Eine Trennung in privat und beruflich genutzten Anteil habe bei solchen Wirtschaftsgütern daher nicht zu erfolgen.

Im Vorlageantrag wurde vom Bw. begründend vorgebracht, seitens des Finanzamtes sei bezüglich der selbständigen Tätigkeit unrichtigerweise Großhandelsgewerbe mit Elektrowaren angeführt worden. Dieses Gewerbe ruhe ununterbrochen seit dem 31. Juli 2001, wie der beiliegenden Nichtbetriebsmeldung durch die Wirtschaftskammer zu entnehmen sei.

Richtigerweise handle es sich bei seiner selbständigen Tätigkeit um eine künstlerische Tätigkeit des Bühnenbildners.

Der Bw. ersuchte um Einräumung der Möglichkeit, die gemeinsamen Ausgaben der selbständigen und nichtselbständigen Tätigkeit, die bei der vorliegenden Erklärung zu jeweils 50% auf beide Tätigkeiten aufgeteilt worden seien, neu zu gewichten, sowie die Ausgaben, die bisher der selbständigen Tätigkeit zugerechnet wurden, daraufhin zu untersuchen, wie weit sie nicht der nichtselbständigen Tätigkeit zugerechnet werden und als erhöhte Werbungskosten geltend gemacht werden können.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Diese Gesetzesstelle betrifft die Einkünfte aus selbständiger Arbeit bzw. die Tätigkeit: bühnentechnische Beratung und Unterstützung, Lichttechniker.

Gemäß § 16 leg.cit. sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Diese Gesetzesstelle betrifft die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als technischer Leiter bei Theatern.

Die sogenannte Kriterienprüfung gemäß § 2 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO) setzt das Anfallen von Verlusten voraus; der vom Finanzamt in das Zentrum der Betrachtung gerückten Liebhaberei-Beurteilung vorgelagert ist die Betriebsausgabenprüfung. Führt die Prüfung der Betriebsausgaben zum Ergebnis, dass ein Verlust tatsächlich gar nicht vorliegt, erübrigt es sich, Liebhabereibetrachtungen anzuschließen. Dies war, wie die nachfolgenden Ausführungen zeigen, der Fall.

Die Prüfung der Betriebsausgaben betreffend die selbständige Tätigkeit ergibt im Einzelnen Folgendes:

Zur Zuordnung von Aufwendungen zu den beiden Tätigkeiten:

Der Bw. nahm Bezug auf die Einräumung der Möglichkeit, "die gemeinsamen Ausgaben der selbständigen und unselbständigen Tätigkeit, die bei der vorliegenden Erklärung zu jeweils 50% auf beide Tätigkeiten aufgeteilt wurden, neu zu gewichten, sowie die Ausgaben, die bisher der selbständigen Tätigkeit zugerechnet wurden, daraufhin zu untersuchen, wie weit sie nicht der unselbständigen Tätigkeit zugerechnet und als erhöhte Werbungskosten geltend gemacht werden können.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz gab dem Bw. die Gelegenheit zu der von ihm angesprochenen Möglichkeit.

Der Bw. führte ins Treffen, die Aufstellung seiner Anstellungen der letzten Jahre [beinhaltend acht Arbeitgeber] zeige, dass er in seinem Beruf unter dem permanenten Druck erneuter Jobsuche stehe. Das möge für viele Menschen mit langfristigen Arbeitsverhältnissen nur schwer nachvollziehbar sein, sei jedoch in leitenden Positionen im künstlerischen Bereich eine Tatsache. Dieser Umstand bedinge, dass der Bw. bereits während des Bestehens der Arbeitsverhältnisse Kontakte im künstlerischen Bereich permanent intensiv pflegen müsse, um bei Beendigung eines Jobs im künstlerischen Arbeitsmarkt, wo Angebote und Informationen informelle Wege gehen, wieder Fuß fassen zu können. Dazu gehöre eben seine selbständige Tätigkeit, erhöhte Telefonkosten, die er verständlicherweise nicht auf Kosten des aktuellen Arbeitgebers führen könne, und auch der Besuch von Veranstaltungen und Ausstellungen, sowie eine permanente Weiterbildung.

Unter Zugrundelegung dieses Vorbringen ordnete der Bw. anstelle der vorherigen 50 : 50 Aufteilung nunmehr 15% bestimmter Aufwendungen der selbständigen Tätigkeit und 85% der nichtselbständigen Tätigkeit zu.

Der ständigen Verwaltungspraxis folgend stellt es eine sachgerechte Zuordnung von Aufwendungen, die im Zusammenhang mit zwei Tätigkeiten anfallen, dar, diese nach dem Verhältnis der Einnahmen vorzunehmen.

Dementsprechend betragen die Erlöse der selbständigen Tätigkeit rund 2% der steuerpflichtigen Bezüge der nichtselbständigen Tätigkeit. Somit werden 2% der in Rede stehenden Aufwendungen der selbständigen Tätigkeit und 98% der nichtselbständigen Tätigkeit zugeordnet.

Zu den einzelnen Aufwendungen

"Büromaterial"

Die Position "Büromaterial" setzt sich im Wesentlichen aus PC-Kosten zusammen.

Ein Privatanteil wurde nicht ausgeschieden. Im Sinne der Verwaltungspraxis wird ein Privatanteil in Höhe von 40% ausgeschieden. Der Bw. brachte gegen die im Schreiben der Angabenbehörde zweiter Instanz dargelegte Vorgangsweise keine Einwendungen vor (Seite 4 des Antwortschreibens).

Zu den Telefonkosten:

Den (betreffend die selbständige Tätigkeit) in Höhe von beinahe € 250,00 geltend gemachten Telefonkosten stehen Einnahmen in Höhe von € 750,00 gegenüber.

Das Ausmaß der Einnahmen lässt in Verbindung mit der Art der Tätigkeit (künstlerische Tätigkeit - Bühnenbild, Lichtgestaltung) nicht auf *betrieblich bedingte* Telefonkosten in der vom Bw. geschätzten Höhe schließen. Die Einnahmen wurden auf Grund von bühnentechnischer Beratung und Unterstützung, Lichttechniker bzw. für die lichttechnische Einrichtung betreffend drei Veranstaltungen, und zwar für ein viertägiges Festival, ein eintägiges Gastspiel und ein sechstägiges Theaterspiel, erzielt.

Eine Nachweisführung wurde vom Bw. trotz entsprechenden Ersuchens nicht angetreten. Daher kann (im Sinne des Vorhaltes) nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens von betrieblich bedingten Telefonkosten betreffend die selbständige Tätigkeit in einer Höhe von € 50,00 ausgegangen werden.

Die betreffend die nichtselbständige Tätigkeit in Höhe von € 240,00 geltend gemachten Telefonkosten werden anerkannt.

Fachliteratur

Hinsichtlich der Position "Fachliteratur" gab der Bw. über Vorhalt seitens der Angabenbehörde zweiter Instanz an, diese Position "muss ich komplett streichen". Die Position wurde vom Bw. in die Aufstellung "Gemeinsame Ausgaben selbständige - unselbständige Tätigkeit" damit im Einklang stehend nicht aufgenommen.

Fortbildung" / "Weiterbildung

Über Vorhalt, wonach die Position "Fortbildung" / "Weiterbildung" u.a. 7 Kino- und 2 Museumsbesuche beinhaltet und Kino- und Museumsbesuche grundsätzlich dem Bereich der privaten Lebensführung zuzurechnen sind, gab der Bw. Folgendes an:

Das grundsätzliche Zurechnen treffe im Fall des Berufes des Bw. nicht zu. Museumsbesuche dienten nicht nur vordergründig dem Inhalt, wobei auch dieser berufliche Anregungen und Weiterbildung beinhalten könne, sondern der Präsentationsform, besonders in einer Zeit, wo die Grenzen der Bereiche Film, darstellende, bildende und angewandte Kunst sich beginnen aufzulösen und sich die vormals streng getrennten Bereiche unter dem Begriff Performance oder kulturelles Event mit fließenden Übergängen wiederfänden.

Der Bereich Film gebe ihm als Lichtdesigner besonders viele Anregungen, die auch in Theaterproduktionen umsetzbar seien, ganz zu schweigen von spezial effects für Bühnentechnik.

Mit diesen Abgaben wurde ein konkretisiertes, einer etwaigen Überprüfung zugängliches Vorbringen nicht erstattet. Damit sind die Aufwendungen dem Bereich der gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung zuzurechnen, auch wenn sie geeignet waren, den Beruf oder die Tätigkeit des Bw. zu fördern.

Dies trifft auf die Aufwendungen "Seminargebühren: Führung und Selbstkontrolle" nicht zu, weshalb diese anzuerkennen sind.

Zu den Positionen "Öffentl. Verkehrsmittel", "Bahnhahrten" und "Taxi":

Die Fahrtkosten für Fahrten zwischen der Wohnung und dem Arbeitsort sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Der Absetzbetrag wurde auf Blatt 2 des Erstbescheides bzw. der Berufungsvorentscheidung in Abzug gebracht.

Über Vorhalt wurde die Position Öffentliche Verkehrsmittel um die (auszuscheidenden) Fahrten zwischen der Grazer Wohnung und dem Grazer Arbeitsort vermindert (vgl. die Aufstellung "Erhöhte Werbungskosten").

Werkzeug / Bohrmaschine

Über Vorhalt, wonach es sich bei einer Bohrmaschine (geltend gemacht unter der Position "Werkzeug") um ein Wirtschaftsgut handelt, das in typisierender Betrachtungsweise dem Bereich der privaten Lebensführung zugehört, das ein Wirtschaftsgut des privaten Lebensbereiches ist, gab der Bw. an, die Position "werde aus der Gruppe Werkzeug entfernt". Die Position wurde vom Bw. in die Einnahmen-Ausgabenrechnung betreffend die selbständige Tätigkeit damit im Einklang stehend nicht aufgenommen.

Die unter der Position Werkzeug mit der Bezeichnung "Werkzeug" geltend gemachten

Aufwendungen in Höhe von € 7,96, € 19,58 und € 15,42, können mangels entsprechender Konkretisierung nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden; im Übrigen kann auch mangels zeitlicher Nähe zu Einnahmen nicht auf betrieblich veranlasste Anschaffungen geschlossen werden.

Videokamera

Wie in der Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt wurde, handelt es sich bei einer Videokamera um ein Wirtschaftsgut, das grundsätzlich notwendiges Privatvermögen darstellt und hat eine Trennung in privat und beruflich genutzten Anteil bei solchen Wirtschaftsgütern nicht zu erfolgen.

Der Bw. führte als Argumente der betrieblichen bzw. beruflichen Nutzung der Videokamera ins Treffen, in seinem Beruf gehe es um die Erzeugung visueller theatraler Effekte. Sowohl zur Dokumentation als auch zur Überprüfung und als Unterlage bei Besprechungen seien Videoaufzeichnungen ein Bestandteil seiner Unterlagen. Da an seiner Arbeitsstätte nur sehr große professionelle Geräte verfügbar gewesen seien, habe er für seine Arbeit auch seine Videokamera verwendet. Im Hinblick auf dieses einer weiteren Überprüfung zugängliche Vorbringen, mit dem eine betriebliche bzw. berufliche Nutzung dargetan wird, und unter Bedachtnahme auf die Art der beiden vom Bw. ausgeübten Tätigkeiten erscheint eine Nutzung in einem solchen Ausmaß glaubhaft, die es abweichend vom angeführten Grundsatz gestattet, von einer 50%igen betrieblichen bzw. beruflichen Nutzung und einer 50%igen Privatnutzung auszugehen.

Der Einkommensteuerbescheid war daher abzuändern.

Neuberechnungen:

Gemeinsame Ausgaben selbständige - unselbständige Tätigkeit:

Büromaterial	377,81
Postgebühren	25,47
Fortbildung	254,55
Seminar Hotelkosten	118,18
Taxi	47,91
6 Tagessätze	144,00
5 Nächte	68,18
Bahn	54,46
Liegewagen	39,82
Geschäftsessen	122,91
AfA	59,95
	1.313,25
98%	1.286,98
Vorsteuer	174,13

98% brutto	1.461,11
------------	----------

Einkünfte aus selbständiger Arbeit:

Einnahmen	750,00	
Ausgaben:		
2% von gemeinsamen Ausgaben	26,26	
Vorbereitung	202,53	
Lichtmaterial	51,92	
Verwaltungsabgaben	28,80	
Werkzeug	168,08	
Dekorationsmaterialien	29,23	
Telefonkosten	50,00	
Grundumlage WK	48,00	
	721,72	- 721,72
Gewinn		+ 28,28

Erhöhte Werbungskosten:

98% von gemeinsamen Ausgaben	1.461,11	
Kilometergeld	1.179,07	
Bahnfahrten	843,59	
Öffentl. Verkehrsmittel	142,62	
Telefonkosten	240,00	
Wohnung G.	3.420,00	
Strom und Heizöl Wohnung G.	264,00	
Werbungskosten, vom Arbeitgeber nicht berücksichtigt	7.550,39	

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 20. Februar 2007