



Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch K & E Wirtschaftstreuhand GmbH, 8010 Graz, Glacisstraße 27, vom 26. Jänner 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldbach vom 14. Oktober 2003 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001 sowie Umsatzsteuer 2002 und gegen den (nach Umsatzsteuerfestsetzung für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Juni 2003 ergangenen) Bescheid vom 4. Mai 2005 betreffend Umsatzsteuer 2003, sowie über die Berufung vom 31. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldbach vom 13. Dezember 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidung vom 9. Dezember 2004 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Im Zuge einer (zuletzt das Jahr 2001 betreffenden) abgabenbehördlichen Prüfung vertrat das Finanzamt, der Ansicht der Prüferin folgend, die Auffassung, dass die vom Berufungswerber (Bw) neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit – er ist Dienstnehmer in einem Gewerbebetrieb – als Schlagersänger entfaltete Betätigung ("....-Imitator") keine Einkunftsquelle darstellt, sondern mangels objektiver Ertragsaussichten als steuerlich unbeachtliche (typische) Liebhaberei nach § 1 Abs. 2 LVO anzusehen sei.

Gegen die danach ergangenen Bescheide wurde (nach mehrfachen Fristerstreckungen sowie gewährter Wiedereinsetzung in den vorigen Stand) Berufung erhoben und beantragt, die Einkünfte des Bw aus selbständiger Arbeit unter § 2 EStG 1988 iVm § 1 Abs. 1 LVO zu subsumieren und im Sinne der Bestimmungen des § 2 Abs. 1 UStG 1994 iVm § 1 Abs. 1 bzw. § 6 LVO als unternehmerische Betätigung zu behandeln. Weiters wurde begehrt, die Abgabensatzsetzung entsprechend den eingereichten Steuererklärungen bzw. Umsatzsteuervoranmeldungen (betreffend den Zeitraum 1-6/2003) vorzunehmen. Dies mit folgender Begründung:

1.) Zur Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO):

Die nebenberuflich entfaltete Betätigung als Sänger und Interpret gehe weit über das Maß einer typischerweise durch eine besondere Neigung in der Lebensführung begründeten Tätigkeit hinaus. Dies zeige sich schon am betriebswirtschaftlichen Verhalten des Bw, der stets Anpassungen unter Beachtung eines marktgerechten Verhaltens vorgenommen habe und weiter vornimmt und der aus dieser Tätigkeit bereits ab dem Jahr 2002 Gewinne erziele. So werde vom Verwaltungsgerichtshof (zB. Erk. v. 3.7.1996, 93/13/0171) ausgesprochen, dass der Zeitraum, innerhalb dessen ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden kann, absehbar sein muss, um eine bestimmte Tätigkeit den Einkünften iSd § 2 EStG 1988 zuordnen zu können. Die Absehbarkeit sei vorliegendenfalls schon dadurch gegeben, dass sich der Bw bezüglich eines wirtschaftlichen Erfolges nicht auf Prognoserechnungen zu stützen brauche, sondern diesen schon anhand der abgelaufenen Jahre 2002 und 2003 (erklärte Gewinne von ATS 34.275,- u. ATS 26.610,-) vorweisen könne. Daraus ergebe sich bereits die objektive Eignung seiner Tätigkeit als Sänger und Interpret, welche auch durch das nach außen tretende subjektive Streben des Bw nach einem derartigen Erfolg untermauert würde. Den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht, dass umsatzsteuer- und einkommensteuerrechtlich von der sog. Liebhabereivermutung auszugehen sei, weil nach dem Betriebsgegenstand und der Art der Betriebsführung Einnahmenüberschüsse bzw. Gewinne überhaupt nicht erwirtschaftet werden könnten, sei damit ebenso vehement entgegen zu treten, wie den gleichermaßen eine typische Liebhaberei annehmenden Begründungen in den angefochtenen Bescheiden.

Bei Betätigungen nach § 1 Abs. 1 LVO seien die Anlaufverluste der ersten drei bis fünf Jahre für die Annahme einer Einkunftsquelle unschädlich. Gerade bei Tätigkeiten im künstlerischen Bereich sei ein planmäßig angestrebter Erfolg aufgrund vieler Umstände nicht gleich von Erfolg gekrönt. Das "Auf und Ab" von Verlust- und Gewinnperioden habe auch der Steuergesetzgeber bei Künstlern dadurch anerkannt, dass es zB (nur) bei diesen den sog. "Gewinnrücktrag" (§ 37 Abs. 9 EStG 88) gibt, mit welchem erzielte Gewinne zwecks Progressionsmilderung auf das laufende und die jeweils zwei vorangegangenen Jahre verteilt (nachträglich

"steuerbegünstigt aufgerollt") werden könnten. Zu einer Gewinnerzielung von Sängern sei an dieser Stelle anzumerken, dass nicht jedem Gesangsdarbietenden die Möglichkeit einer rasch gewinnträchtigen Einkunftsquelle, wie etwa den geförderten "Starmania"-Sängern offen stehe. Im vorliegenden Fall liege vielmehr ein "dorniger Weg" vor, der mit hohem persönlichen und materiellen Einsatz erst auf längere Zeit zum Erfolg führt, bzw. geführt hat. Positive Einkünfte resultieren bei einer künstlerischen Tätigkeit vielfach erst nach einer längeren Anlaufzeit (vgl. Kalteis, Besteuerung international tätiger Künstler, Orac, 1998). Damit sei auch dem Bw für seine gesangliche Berufstätigkeit eine längere Anlaufzeit (1996 bis 2001) einzuräumen. Auch der VfGH führe im oben zitierten Erkenntnis aus, dass die Zuordnung einer Tätigkeit zu einer bestimmten Einkunftsart erst nach einem gewissen Beobachtungszeitraum beurteilt werden kann, es sei denn, eine Betätigung erscheint nach den besonderen Umständen des Einzelfalles (was hier bereits widerlegt worden sei) zur Erwirtschaftung positiver Einkünfte ungeeignet.

Der Finanzbehörde sei sicherlich bekannt, dass der Verfassungsgerichtshof zur gesetzeskonformen Anwendung der Liebhabereiverordnung mit Beschluss vom 7. März 1995, B 301/94, ausdrücklich darauf hingewiesen hat, dass die Abgabenbehörde bei der Würdigung der strittigen Tätigkeit in verfassungskonformer Gesetzesauslegung prüfen muss, in welchem Maße getätigte Aufwendungen zu jenen Erfolgen beitragen werden, die in den nächsten Jahren bereits zu Gewinnen geführt haben. Allenfalls muss sie jene besonderen – dem Gesetz zu entnehmenden – Gründe dartun, die ihrer Meinung nach eine Außerachtlassung dieser Aufwendungen bei der künftigen Besteuerung der Ergebnisse rechtfertigen könnte. Es gehe nach Auffassung des VfGH nicht an, dass der Fiskus positive Ergebnisse einer von ihrem Zuschnitt durchaus erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit abschöpft, dafür maßgebliche Aufwendungen aber als Liebhaberei außer acht lässt, nur weil sie zu einer Zeit gemacht wurden, zu der ein Gesamtüberschuss (noch) nicht absehbar war.

2.) Zur Kriterienprüfung:

Eine (im Betriebsprüfungsbericht nicht erfolgte) Betrachtung der Betriebsergebnisse zeige unter Einbeziehung der Vorperioden folgende Situation (zur Vergleichbarkeit mit früheren Jahren einheitlich in ATS ausgewiesen; Beträge auf S 1.000 gerundet):

ATS	1996	1997	1998	1999
Einnahmen	170.000	206.000	187.000	184.000
Ausgaben	-236.000	-219.000	-240.000	-406.000
Gewinn / Verlust	-66.000	-13.000	-53.000	-222.000

ATS	2000	2001	2002	2003
-----	------	------	------	------

Einnahmen	115.000	145.000	151.000	117.000
Ausgaben	-360.000	-314.000	-117.000	-91.000
Gewinn / Verlust	-245.000	-169.000	34.000	26.000

Die Entwicklung der Verluste zeige einen deutlichen Rückgang der negativen Ergebnisse bei annähernd gleich bleibenden Umsätzen. Dies resultiere nicht zuletzt aus der Reaktion des Bw auf die wirtschaftliche Umgebung und Marktgegebenheiten. Dieser Umstand habe ab dem Jahr 2002 zu Erreichung der Gewinnzone geführt. Ursachen der in den Anfangsjahren 1996 und 1997 (bei hohen Einnahmen) aufgetretenen Verluste seien vor allem durch hohe Kosten im Bereich der CD-Produktionen und anderer Fremdleistungen veranlasst gewesen, denen seitens des Bw aber dadurch entgegen gesteuert wurde, dass er CD-Produktionen eingeschränkt und sich (auch um die Nachfragesituation am Markt abzutasten) auf die Einspielung von kostengünstigeren Singles konzentriert habe. Dies zeige sich aus der geringen Anzahl "großer" CD-Produktionen (bisher 3) im Vergleich zu den erschienenen Singles (mehr als 10). Um Fremdleistungen (in Form einer Begleitband) kostenmäßig zu minimieren, habe der Bw im Jahr 1997 eine "eigene musikalische Schiene" begonnen, die ihn als Einzelkünstler mit Eigenkompositionen in den Vordergrund stelle. Diese Tätigkeitsebene sei eine Begegnung mit einem schwierigen Markt, die vom Bw mit viel Mühe und Engagement gemeistert worden sei.

Die Verluste bis zum Jahr 2001 seien Ausfluss einer regelmäßig einmal jährlich organisierten Gala gewesen, welche hohe Kosten für Werbung in Höhe von rd. ATS 50.000,- jährlich erfordert habe. Aus Rentabilitätsüberlegungen sei die Veranstaltung für diese Gala bereits für 2002 verworfen worden, wodurch sich die jährlichen Ausgaben für Werbung auf ATS 9.428,- reduziert hätten. Desgleichen die Ausgaben für externe Künstler, die zu diesen Galaabenden aus dem In- und Ausland eingeladen worden seien. Ab 2000 sei eine starke Verringerung der Ausgaben im Kommunikationsbereich erreicht worden, da der Bw aufgrund einer eigenen Homepage Kosten für Werbeaussendungen, postalische Präsentationen oder Telefon einsparen konnte.

Das marktgerechte Verhalten des Bw dokumentiere sich dadurch, dass es ihm ab dem Jahr 2002 mit dem wachsenden Bekanntheitsgrad auch gelungen sei, vermehrt Einspielungen in diversen Radioprogrammen zu erreichen. Diese Abrechnungen seien bereits ein fixer Bestandteil der Einnahmen des Bw geworden und wüchsen jährlich stetig. Seit Herbst 2002 habe der Bw auch regelmäßige Auftritte in Wien (F) und konnte im Jahr 2003 auch erstmals durch Auftritte in den USA und auf einem Kreuzfahrtschiff ein neuer und attraktiver Markt gewonnen werden. Im regionalen Rundfunk sei der Bw als Schlagerinterpret nicht mehr wegzudenken und habe er kürzlich den 1. Platz in der Hitparade eingenommen.

Neben den bereits erwähnten Verbesserungsmaßnahmen, die zu einer Verringerung von Ausgaben führten, habe der Bw ab 2002 auch einen Profi-Manager engagiert, der vor allem im PR-Bereich unterstützend tätig wurde. Ab 2004 gebe es ein brandaktuelles Programm unter einer professionellen Leitung.

Als Prognose zukünftiger Ertragsaussichten sei damit zu rechnen, dass die bereits 2002 und 2003 erzielten positiven Ergebnisse weiter erhöht werden sollen. Dazu würde es schon Vertragsverhandlungen für einige interessante Projekte geben. Fixpunkte seien Auftritte in Wien, alljährliche Konzertteilnahmen in einem Freizeit-Zentrum sowie Radioeinspielungen und stünde derzeit auch eine weitere US-Tournee bevor.

Zusammenfassend sei somit zu sagen, dass die Tätigkeit des Bw als Berufssänger weit über den Rahmen einer Hobby-Tätigkeit oder einer bloß persönlichen Neigung hinausgehe. Allein sein Einsatz und Engagement an vielen Abenden und Wochenenden, seine Präsenz am Markt der Unterhaltungsmusik, sein Bekanntheitsgrad über die Landesgrenzen hinaus, seine Einspielungen in verschiedenen Hörfunkprogrammen und seine wachsenden Auftritte in immer größeren Veranstaltungsrahmen (zB Urlaubs- und Freizeit-Zentren; zuletzt auch gebeter Teilnehmer an einem Benefiz-Konzert für Hochwasseropfer) zeige nicht nur sein künstlerisches Können, sondern auch das betriebswirtschaftliche Geschick des Bw, seine Tätigkeit trotz schlechter Wirtschaftslage, Sparüberlegungen von Veranstaltern oder einem bisweilen ungünstigen Preis/Leistungsverhältnis nach kurzer Zeit gewinnbringend gestalten zu können.

Abschließend sei nochmals auf den Rechtsstandpunkt des VfGH hinzuweisen, wonach das Abschöpfen des (Teil)Ergebnisses einer Betätigung unter Außerachtlassung von Aufwendungen in einer verlustbringenden Periode, welche zur Erzielung späterer Einnahmen beitragen, dem für die Einkommensteuer bestimmenden Grundsatz der Maßgeblichkeit der persönlichen Leistungsfähigkeit widerspreche.

In der abweisenden **Berufungsvorentscheidung** führt das Finanzamt unter Bezugnahme auf das Schrifttum (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, S. 342) aus, dass die Frage der Zuordnung der Tätigkeit eines Künstlers (Musikers) unter eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung oder unter typische Liebhaberei im Einzelfall anhand ihrer Art und ihres Umfanges zu beurteilen ist. Für eine typisch erwerbswirtschaftliche Tätigkeit spreche die hauptberufliche Ausübung einer musikalischen Tätigkeit auf Grundlage einer gehobenen musikalischen Ausbildung. Bei nebenberuflichen Tätigkeiten wird je nach Art und Umfang dieser Betätigung im Regelfall eine in Nahebeziehung mit der Lebensführung stehende Tätigkeit vorliegen. Ob die musikalische Leistung künstlerischen Wert besitzt, oder ob der Musiker öffentlich bekannt ist, sei für die Liebhabereibeurteilung selbst nicht entscheidend, sondern, ob – bei typisch erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten – eine

anhand objektiver Umstände nachvollziehbare Gesamtgewinnerzielungsabsicht besteht. Bei Tätigkeiten, die typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, komme es auf die objektive Ertragsfähigkeit an.

Im Streitfall übe der Bw die Tätigkeit als Sänger (....-Imitator) nebenberuflich am Wochenende aus, wobei er eine gehobene Gesangsausbildung nicht genossen habe. Im Hauptberuf sei er von Montag bis Freitag in der Firma S beschäftigt. Aus einer jugendlichen Begeisterung für sein Schlagersängeridol habe er sich als Autodidakt zu dessen Imitator entwickelt und trete damit bei Zeltfesten und sonstigen Veranstaltungen auf. Die Einkünfte aus dem Dienstverhältnis seien unvergleichlich höher als jene aus der Tätigkeit als Sänger. Da der Lebensunterhalt des Bw über die hauptberufliche Tätigkeit finanziert wird, sei er auf seine gesangliche Tätigkeit auch nicht angewiesen. Nach Art und Umfang dieser Betätigung liege hier somit eine Tätigkeit mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO) vor.

Die Liebhabereivermutung sei bei derartigen Tätigkeiten widerlegbar, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt (vgl. UFS v. 4.2.2004, RV/2316-W/02). Ob sich die zu beurteilende Betätigung als objektiv ertragsfähig erweist, sei anhand eines entsprechenden Beobachtungszeitraumes zu untersuchen. Vorliegendenfalls habe der Bw im Zeitraum 1996 bis 2002 (unter Bedachtnahme auf Resultate der Betriebsprüfung) einen Gesamtverlust in Höhe von ATS -506.075,- erwirtschaftet, der sich bei einem Zutreffen der Berufungsangaben für das Jahr 2003 (zunächst angegebener Gewinn ATS 25.000,-) noch auf einen Verlust von insgesamt ATS -481.075,- reduzieren würde. Da bei einem Künstler (Musiker) ein Zeitraum von neun Jahren als gerade noch absehbar angesehen werden kann (vgl. UFS v. 4.2.2004, RV/2316-W/02), sei nach der im ggst. Beobachtungszeitraum von sieben Jahren (1996 bis 2002) gewonnenen Einsicht mit der Erzielung eines Gesamtgewinnes innerhalb von neun Jahren nicht zu rechnen.

Würden nach der zuletzt eingetretenen Entwicklung auch hinkünftig Einnahmenüberschüsse in Höhe von ca. ATS 35.000,- erzielt, läge nach einem Zeitraum von 21 Jahren (1996 bis 2016) immer noch ein Gesamtverlust vor. Eine derartige Zeitspanne sei aber bereits als nicht mehr absehbar zu betrachten.

Zu den Ausgabenpositionen sei zu bemerken, dass die Reisekosten in den Jahren 1999 bis 2001 (mit insgesamt rund ATS 444.000,-) mehr als die Erlöse aus den Auftritten des Bw (insgesamt rd. ATS 215.000) betragen haben, was zufolge der den diversen Auftritten zuordenbaren Reisebewegungen bedeute, dass der Weg zu und vom jeweiligen Auftrittsort weit mehr Kosten verursacht hat, als für diese Auftritte Einnahmen erzielt werden konnten. Auffällig sei, dass die Kosten für diese Reisen im Jahr 2002 (ATS 49.424,-) gegenüber dem Vorjahr (ATS 105.299,-) um beachtliche 50% gesunken seien, obwohl die Auftrittserlöse um ca. 65%

(**2001:** ATS 75.154,-; **2002:** ATS 122.555,-) angestiegen sind. Soweit der Bw behauptete, dass er seit dem Jahr 2002 so populär geworden sei, dass er seitdem weniger Auftritte benötige, dafür aber mehr Gage kassiere, sei eine derartige "Kehrtwendung" in der Auftrags- und Gagensituation nicht glaubwürdig, sondern nur mit einer besseren Darstellung der Ergebnisse aufgrund der drohenden Liebhabereibeurteilung zu erklären.

Wenn vom Bw angegeben wird, die Unterstützung durch einen PR-Manager seit dem Jahr 2002 stelle eine Verbesserungsmaßnahme dar, sei dem entgegen zu halten, dass die durch Auftritte erzielte Erlöse in diesem Jahr (mit rund ATS 122.000,-) vergleichsweise geringer seien, als in den Vorjahren 1996 bis 1999 (rd. ATS 130.000,-; ATS 170.000,-; ATS 129.000,-; ATS 100.000,-) ohne einen Manager angefallene Erlöse.

Die Erlöse aus Tonträgern seien seit dem Beginn dieser Tätigkeit bis 2002 kontinuierlich gesunken (in chronologischer Reihung: rd. ATS 39.000,-; ATS 36.000,-; ATS 13.000,-; ATS 19.000,-; ATS 12.000,-; ATS 6.000,-; ATS 400,-) und betrage der Aufwand für die CD-Produktion im Jahr 2002 (mit rd. ATS 12.000,-) das 28-fache der Einnahmen aus dem CD-Verkauf (ATS 444,87). Die Kosten der Tonträgerproduktion seien im Gesamtvergleich zwar gesunken (was in der Berufung mit einer kostengünstigeren Single-Produktion erklärt wird), die Einnahmen seien aber in der Relation um ein Vielfaches geringer als in den Vorjahren. Auch dies spreche nicht für einen erhöhten Bekanntheitsgrad des Bw, sondern bekräftige nur die oben getroffene Annahme, dass bestimmte Ausgaben in Ansehung der drohenden Liebhabereiquifizierung vom Bw nicht geltend gemacht wurden.

Zu Angaben des Bw, dass er einen Großteil der Tonträger für Werbezwecke an Firmen (gratis) versendet habe, sei zu sagen, dass der Bw im Rahmen der Betriebsprüfung aufgefordert wurde, Listen über die Verwendung dieser Tonträger vorzulegen. Da es jedoch keinerlei Aufzeichnungen über postalisch präsentierte, verschenkte Tonträger gegeben hat, stelle dieser Einwand eine nicht nachvollziehbare Schutzbehauptung dar.

Im Streitjahr 2002 seien laut Erklärung des Bw bisher erwachsene Verwaltungskosten zur Gänze entfallen. Soweit dies vom Bw als Einsparungsmaßnahme erläutert wird, sei dies nicht überzeugend, weil Verwaltungskosten üblicherweise Fixkosten darstellen, deren gänzlicher Wegfall in der Realität unwahrscheinlich ist.

Zur Frage der sog. Kostenminimierung vertrete das Finanzamt daher die Überzeugung, dass die Kosten der Dienstreisen und die Verwaltungskosten deshalb nicht mehr in ihrer tatsächlichen Höhe geltend gemacht wurden, um auf diese Weise für das Jahr 2002 einen Gewinn ausweisen zu können. Dass diese Kosten in der Einnahmen-Ausgabenrechnung zum Teil deutlich geringer, zum Teil überhaupt nicht mehr angesetzt wurden, entspreche keinesfalls den üblicherweise erwartbaren Schwankungen, welche von einem Veranlagungsjahr zum

nächsten auftreten können. Da die seit dem Beginn der gesanglichen Tätigkeit im Übrigen kontinuierlich hoch angefallenen Reise- und Verwaltungskosten (als bisherige Fixkosten) aber nicht schlüssig reduzierbar sind, könnten diese Kosten auch nicht aufgrund einer Besserung der Gesamtsituation entfallen. Anzumerken sei, dass auch nach dem Wegfall der Galaabende, die nach Ansicht des Bw derartige Kosten jährlich mitverursacht hätten, eine positive Gesamtsituation infolge hoher Ausgaben hier dennoch nicht erkannt werden könne. Da der Bw diese Tätigkeit nebenberuflich an Wochenenden ausübt und eine weitere Auslastung der damit beschränkten Kapazitäten kaum möglich ist, sei eine Erhöhung seiner Einnahmen auch nicht zu erwarten. Im Gesamtbild könne daher für diese Tätigkeit eine objektive Eignung zur Erwirtschaftung eines Gesamterfolges nicht dargetan werden.

Soweit der Bw wiederholt auf die Marktgerechtigkeit seines Verhaltens hinweist, sei dies bei der hier vorgenommenen Qualifizierung der Betätigung als typische Liebhaberei (§ 1 Abs. 2 LVO) belanglos und sei hier auch keine Änderung der Bewirtschaftung zu erblicken.

Die Art der ausgeübten Tätigkeit – nebenberufliche Auftritte als Schlagersängerimitator – lege den Schluss auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung nahe und spreche eher für eine schon lange bestehende Leidenschaft als eines Hobbys als für eine ernsthaft betriebene Einkunftsquelle. Dies werde auch durch die Tatsache bestätigt, dass die Aufzeichnungen des Bw außerordentlich mangelhaft, bzw nicht vorhanden sind und somit typische Voraussetzungen für ein gewinnorientiert geführtes Unternehmen nicht zu erkennen seien. Zu den einen Gesamtgewinn in absehbarer Zeit ausschließenden hohen Verlusten sei noch zu ergänzen, dass die vom Finanzamt dargestellten Beträge aufgrund der Betriebsprüfung bereits einer Berichtigung unterzogen wurden und dass der vom Bw insgesamt erklärte Verlust den berichtigten Verlust sogar um ca. ATS 200.000,- übersteige.

Die umsatzsteuerliche Beurteilung der ggst. Betätigung als Liebhaberei gem. § 1 Abs. 2 LVO gründe sich auf § 6 leg. cit. und den auch dort gültigen Maßstab der objektiven Ertragsfähigkeit.

Dagegen wurde (ohne weitere Begründung) Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz erhoben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Den nachfolgenden Erörterungen ist vor auszuschicken, dass das Finanzamt nach Einbringung der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2003 auch den betreffenden Umsatzsteuerjahresbescheid erlassen hat (Ausfertigungsdatum 4. Mai 2005), weshalb die gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid vom 14. Oktober 2003 für die *Voranmeldungszeiträume Jänner bis Juni 2003* erhobene Berufung vom 26. Jänner 2004 gemäß § 274 BAO idF

AbgRmRefG (BGBl I 2002/97) als auch gegen den Umsatzsteuerveranlagungsbescheid (Jahresbescheid) 2003 gerichtet anzusehen war (vgl. Ritz, BAO, 3. Aufl., § 274, Tz 2).

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. § 1 Abs. 2 Z 2 LVO zufolge ist bei Betätigungen, aus denen Verluste entstehen, Liebhaberei anzunehmen, wenn diese Tätigkeiten *typischerweise* auf eine *besondere Neigung* in der *Lebensführung* zurückgehen. Nach § 6 LVO kann Liebhaberei in umsatzsteuerlicher Hinsicht *nur bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2*, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

In der Frage der Zuordnung der (Neben)Tätigkeit des Bw unter den Tatbestand der Einkunftsquellen- oder Liebhabereivermutung teilt der unabhängige Finanzsenat grundsätzlich die Meinung des Finanzamtes, dass eine auf Grundlage einer künstlerischen Ausbildung hauptberuflich ausgeübte Tätigkeit für das Vorliegen einer Einkunftsquelle spricht und dass bei einer nebenberuflich ausgeübten künstlerischen Tätigkeit – unabhängig von den persönlichen Verhältnissen – je nach Art und Umfang der Betätigung eine typischerweise in der Lebensführung begründete Neigung vorliegen kann. Dass die zu untersuchende Tätigkeit neben einer anderen Einkunftsquelle entfaltet wird, stellt für die Frage ihrer Zuordnung noch kein entscheidendes Beurteilungskriterium dar, sondern berührt in erster Linie die objektiven Ertragsaussichten dieser Betätigung. So hat der Verwaltungsgerichtshof die nebenberufliche Entwicklung eines Sportbootes (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0017), Vorträge eines Arztes auf dem eigenen Seminarboot (VwGH 25.2.2004, 2000/13/0092), oder die Nebentätigkeit eines BHS-Lehrers als Kunsttischler (VwGH 20.10.2004, 98/14/0126) nicht als Hindernis für eine vermutbare Einkunftsquelle betrachtet und auch bei einem nebenberuflichen Bildberichterstatler eine generelle Liebhabereivermutung verneint (VwGH 22.3.2006, 2001/13/0290). Findet eine Tätigkeit die im Wirtschaftsleben übliche erwerbstypische Ausprägung, hängt deren Zuordnung auch nicht davon ab, ob das "sich Leisten können" dieser Tätigkeit eine besondere persönliche Neigung dokumentiert.

Im Streitfall ist die gesangliche Tätigkeit des Bw durch folgende Merkmale gekennzeichnet:

- Der Bw. absolviert Auftritte in größerem Rahmen und ist mit seinen Produktionen (CDs) am Musikmarkt sowie in öffentlichen Medien (Rundfunk) präsent; er ist in der einschlägigen Schlagerszene unter einem eigenen Künstlernamen bekannt;

- der Bw. bedient sich zur Vermarktung seiner Leistungen professioneller Kräfte und bewegt sich im selben professionellen Umfeld wie andere Künstler (Sänger);
- die angebotenen Leistungen betreffen ein marktgängiges Genre (Unterhaltungsmusik) und finden beim Publikum Akzeptanz;
- der Bw. hat in der Öffentlichkeit eine werbende Tätigkeit entfaltet und tritt im Internet auf einer eigenen Web-Seite professionell in Erscheinung;
- die im Zeitraum 1996 bis 2003 erwirtschafteten Gesamteinnahmen (über ATS 1,2 Mio) und Gesamtausgaben (über ATS 1,9 Mio) überschreiten einen für musikalische Hobbytätigkeiten nach der Verkehrsauffassung typischen Rahmen bei weitem.

Daraus geht im äußeren Erscheinungsbild (Anscheinsbetrachtung) eine Tätigkeit hervor, die von einem Bestreben zur Erzielung von Einnahmen (hier: über ATS 100.000,- jährlich) getragen ist und sich in ihrer Präsentation von anderen (Schlager)Sängern nicht grundlegend unterscheidet. Dies auch nicht in Ansehung der gewöhnlich an Wochenenden erfolgten Auftritte, da das dafür in Frage kommende Zielpublikum, wie aus diversen TV-Shows zu ersehen, gerade an solchen Tagen erreichbar ist. Zum Thema einer (gehobenen) künstlerischen Ausbildung ist ergänzend anzumerken, dass diese für das Vorliegen einer erwerbstypischen Betätigung zwar Indizcharakter hat, aber keine notwendige Voraussetzung hierfür darstellt. Als Beispiel sei hier (für Viele) der in der Musikwelt allgemein anerkannt gewesene Jazzmusiker *Oskar Klein* (Trompete, Klarinette, Gitarre) genannt, der seine musikalische Tätigkeit nicht auf der Basis einer künstlerischen Schul- oder Hochschulausbildung sondern ausschließlich als Autodidakt ohne nähere Notenkenntnisse ausgeübt hat (vgl. Kulturseite "Kleine Zeitung", Nachruf v. 13.12.2006).

Im Streitfall ist nach dem oben Gesagten somit die Annahme begründet, dass die in Rede stehende Tätigkeit – unabhängig vom künstlerischen Niveau des Gebotenen – die Eigenschaft einer Einkunftsquelle iSd § 1 Abs. 1 LVO zu erfüllen scheint.

Für den Bereich der **Umsatzsteuer** (§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 94) folgt daraus, dass aufgrund der Legaldefinition des § 6 LVO **Liebhaberei** in Bezug auf diese Betätigung **nicht** gegeben sein kann, weil diese Regelung das Vorliegen von Liebhaberei für *andere* als unter § 1 Abs. 2 LVO fallende Betätigungen ausdrücklich ausschließt. Da sich die ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Beurteilung unter dem Tatbestand des § 1 Abs. 1 LVO somit nicht deckt, liegt eine unternehmerische Tätigkeit (nach der Neuregelung der Liebhabereiverordnung) auch dann vor, wenn eine Überprüfung anhand von Wirtschaftlichkeitskriterien ertragsteuerlich zur Annahme von Liebhaberei führt. Dem Standpunkt des Bw war in dieser Frage demnach beizutreten.

Damit bleibt nachfolgend zu untersuchen, ob die streitggst. Betätigung, wie in § 1 Abs. 1 LVO gefordert, nach Maßgabe der in § 2 Abs. 1 der Verordnung genannten Kriterien geeignet ist, die (subjektive) Gewinnerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen anhand objektiver Umstände zu erweisen. Das Ertragstreben des Pflichtigen muss dabei darauf gerichtet sein, im Laufe der Betätigung Gewinne in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus zu einem Gesamtgewinn führen. Unter Gesamtgewinn (§ 3 Abs. 1 LVO) ist das Gesamtergebnis betrieblicher Einkünfte (§§ 21 bis 23 EStG 88) von der Begründung der Tätigkeit bis zu deren Beendigung zu verstehen (Doralt, EStG-Kommentar, § 2, Tz. 375).

Nach der Aktenlage hat der Bw im überblickbaren Zeitraum von **1996** (Tätigkeitsbeginn) bis **2004** folgende – in ATS dargestellte – Betriebsergebnisse erzielt, die um erstinstanzlich aufgegriffene nicht erklärte Einnahmen von S 20.742,- (1999), S 15.062,- (2000), S 31.851,- (2001) und S 37.930,- (2002) zu berichtigen waren (s. Bescheidebegründung vom 9.12.2004, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens 1999, 2000 und BP-Handakt, Seite 31):

<i>Zeitraum</i>	<i>Einnahmen</i>	<i>Ausgaben</i>	<i>Gewinn/Verlust</i>
1996	170.000	-236.000	-66.000
1997	206.000	-219.000	-13.000
1998	187.000	-240.000	-53.000
1999	205.000	-406.000	-201.000
2000	130.000	-360.000	-230.000
2001	176.000	-314.000	-138.000
2002	189.000	-117.000	72.000
2003	117.000	-91.000	26.000
2004	87.000	-84.000	3.000
Summe	1.467.000	-2.067.000	-600.000

Zum **Ausmaß und zur Entwicklung der Verluste** (§ 2 Abs. 1, Z 1 LVO) ist auszuführen, dass sich aus dem Verhältnis der negativen Jahresergebnisse zu den jährlichen Umsätzen ein wechselhaftes Bild ergibt, da die Verluste im Anlaufzeitraum *1996 bis 1998* noch deutlich unter den Umsätzen gelegen sind, in den Folgejahren 1999, 2000 die erzielten Umsätze aber nahezu erreicht bzw überstiegen und im Jahr 2001 wieder unterschritten haben. Diese Verluste sind gegenüber den Verlusten im Anlaufzeitraum auch um ein Vielfaches angestiegen und haben, was für Liebhaberei spricht, ein beträchtliches Ausmaß erreicht (vgl. VwGH 30.6.1992, 92/14/0044 zu mehrjährigen Verlusten bis € 19.000,-). Im Jahr 2001 ist das Ver-

lustresultat allerdings rückläufig gewesen und wurden aus dieser Tätigkeit ab dem Streitjahr 2002 positive Erträge (bei ab 2003 erheblich sinkenden Umsätzen) erzielt.

Zum **Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen** (§ 2 Abs. 1, Z 2 LVO) ist festzustellen, dass die im Streitzeitraum erzielten Gewinne gegenüber den um das Zwei- bis Achtfache höheren Jahresverlusten 1999 bis 2001 nicht von wirtschaftlicher Bedeutung gewesen sind und dass entgegen der vom Bw behaupteten Gewinnsteigerung im Jahr 2004 lediglich ein minimaler Gewinn in Höhe von € 189,76 (S 2.611,-) erwirtschaftet wurde (für 2005 liegen noch keine Steuererklärungen vor). Im Streitfall weisen die erzielten Verluste (rd. S -701.000,-) und Einnahmenüberschüsse (rd. S 101.000,-) ein Missverhältnis auf, das die Erzielung eines Gesamtgewinnes in einem nach der Verkehrsauffassung angemessenen Zeitraum ausschließt. Daran würden selbst die vom Finanzamt angenommenen Gewinne von S 35.000,- pro Jahr nichts ändern, weil aufgrund des bis zum Jahr 2004 angefallenen Verlustüberhangs von rund S -600.000,- ein wirtschaftlicher Gesamterfolg für den Bw nicht vor dem Jahr **2022** (d.h. erst nach 26 Jahren) erreichbar wäre (vgl. Rauscher/Grübler, steuerliche Liebhaberei, S. 109 f). In Ansehung der erklärten Betriebsergebnisse ist allerdings davon auszugehen, dass sich dieser Zeitpunkt noch weiter in die Zukunft verlagert. Da die von 1996 bis 2004 überblickbare Tätigkeit als Sänger bereits einen Zeitraum von 9 Jahren umfasst, der auch im künstlerischen Bereich eine verlässlichere Aussage über diese Tätigkeit erlaubt, kommt dem Verhältnis der aufgetretenen Verluste gegenüber den Einnahmenüberschüssen somit ein Aussagewert für die Annahme einer Liebhaberei zu (vgl. Renner in Doralt, aaO, Tz. 410 zu § 2 EStG).

Als **Ursachen der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben** (§ 2 Abs. 1 Z 3 LVO) werden vom Bw hohe Produktionskosten (für CDs) und Fremdleistungen sowie das Organisieren jährlicher Galaveranstaltungen angegeben, die infolge eines hohen Werbeaufwandes und der Mitwirkung von Gastkünstlern kostenaufwändig gewesen seien. Dazu ist festzuhalten, dass bei diesem Kriterium zwischen *äußeren* und *inneren* Verlustgründen zu unterscheiden ist, also zwischen Ursachen, die (im erstgenannten Fall) vom Steuerpflichtigen gewöhnlich nicht oder nur schwer beeinflussbar sind oder auf die (im zweitgenannten Fall) mit wirkungs-vollen Gegenmaßnahmen reagiert werden kann (vgl. Renner in Doralt, aaO, Tz 413, 414). Unterlässt der Steuerpflichtige mögliche Schritte zur Beseitigung innerer Verlustursachen oder nimmt er äußere Verlustgründe bewusst in Kauf, kann dies in Verbindung mit anderen Umständen zur Annahme von Liebhaberei führen.

Was die Kosten für CD-Produktionen betrifft, stellen diese insoweit einen (beeinflussbaren) inneren Verlustgrund dar, als es der Interpret in der Hand hat, in welchem Umfang eine Tonträgerproduktion erfolgen soll. Im Bereich der CD-Produktion hat der Bw in den Jahren **1996 bis 2002** dafür **Produktionskosten** ("Wareneinkäufe") in chronologischer Reihung von S 36.487,-, S 65.957,- (1998 erfolgte kein CD-Einkauf), S 103.560,-, S 78.000,-,

S 25.000,-, S 12.598,- ("Kosten CD-Produktion") getätigt, denen erklärte **Erlöse** in Höhe von (chronologisch) S 39.333,-, S 36.191,- S 12.379,-, 19.335,-, S 12.898,-, S 6.741,-, S 444,- gegenüber standen. Die auf diesem Sektor in allen Jahren - ausgenommen 1996 und 1998 - erlittenen Einbußen (bis 2002 insgesamt rund S -193.000,-), bei denen die *Aufwendungen* im Zeitraum 1999 bis 2001 auch unter Bedachtnahme auf nicht erfasste, laut BP-Handakt (S. 31) teilweise zuordenbare CD-Verkäufe rund das 4- bis 5-fache und im Streitjahr 2002 zuletzt das 28-fache der *CD-Erlöse* betrugen, zeigen somit, dass hier im Ergebnis kein ausgewogenes Verhältnis zwischen den Produktionskosten und erzielbaren Erlösen bestand.

Zu den Fremdleistungen (einschließlich Begleitbands) ist nach der Aktenlage ersichtlich, dass diese im Zeitraum **1996 bis 2001** (ab 2002 wurden keine Fremdleistungen ausgewiesen) in Höhe von jeweils S 41.800,-, S 26.685, S 48.681, S 41.395,-, S 43.465 und S 82.751,- (Summe: S 284.776,-) angefallen sind. Diese Aufwendungen untergliedern sich nach den Überschussrechnungen in die Positionen **"sonstige Fremdleistungen"** (Gesamtsumme 1996 bis 2001: S 128.844,-), **"Hilfsleistungen"** (Gesamtsumme 96 bis 01: S 1.750,-) und **"Aufwand für Begleitband"** (Gesamtsumme 96 bis 01: S 154.182,-).

Da mangels konkreter Angaben unbestimmbar ist, welche Kosten davon auf Begleitmusiker im Zusammenhang mit CD-Produktionen (Studioaufnahmen) und mit Auftritten des Bw entfallen sind und worauf sich die sonstigen Fremdleistungen bezogen, lässt sich dazu keine Feststellung treffen, welchen Erlösen diese Aufwendungen zugeordnet werden können, bzw. wie sich diese Aufwendungen auf die einzelnen Jahreserträge anteilig auswirken konnten. Nach der Aktenlage waren die erklärten Erlöse 1996 bis 2001 (letztes Verlustjahr) mit jeweils S 170.324,-, S 206.509,-, S 187.433,-, S 183.948,- (lt. BP S 204.690,-), S 114.614,- (lt. BP S 129.676,-) und S 144.529,- (lt. BP S 176.380,-) in allen Jahren deutlich höher als die insgesamt geltend gemachten Fremdleistungskosten, sodass hier ohne Kenntnis der näheren Sachumstände nur die Schlussfolgerung verbliebe, dass diese Aufwandsposition für die Verlusterzielung nicht maßgeblich gewesen ist. Den Berufungsausführungen ist auch nicht zu entnehmen, ob oder inwieweit die geltend gemachten Fremdleistungskosten gegenüber Vergleichsbetrieben oder von branchenüblichen Erfahrungen abgewichen sind.

Bei den als (inneren) Verlustgrund angegebenen Galaveranstaltungen (mit CD-Präsentationen) sind aus den Überschussrechnungen **Erlöse** für *Eintrittskarten* in Höhe von S 62.727,- (**1999**), S 60.000,- (**2000**) und S 63.636,- (**2001**) ersichtlich (in den Einnahmen-Ausgabenrechnungen der Vorperioden sind keine Kartenerlöse ausgewiesen). Mit diesen Erlösen waren nach dem Arbeitsbogen der Prüferin in den Jahren 1999 bis 2001 **Ausgaben** in Höhe von jeweils S 41.394,-, S 56.090,- und S 61.636,- verbunden, die Aufwendungen für Musikbands, Gastkünstler, Miete sowie Nöchtigungs- und Verpflegungskosten betrafen (Seiten 39, 35 u. 33 BP-Handakt). Da die einbekannten Erlöse diese Kosten in allen Jahren überschreiten, tritt

daraus noch keine Verlustursache zutage. Unbekannt ist hier allerdings, in welchem Umfang für diese Veranstaltungen Werbeaufwendungen getätigt wurden, in welcher Höhe dabei CD-Erlöse erzielt wurden, bzw. ob und inwieweit hier auch Sponsoren unterstützend aufgetreten sind (vgl. BP-Handakt, Seite 38 verso). Da die Überschussrechnungen diesbezüglich keine nähere Aufgliederung enthalten, ist auch in dieser Frage keine eindeutige Feststellung über die Bedeutung dieser Veranstaltungen für die jeweiligen Jahresergebnisse möglich. Mangels konkreter Anhaltspunkte bleibt auch hier ungewiss, ob oder inwieweit diese Veranstaltungen im Vergleich zu anderen Betrieben (im Showgeschäft) etwa unübliche Modalitäten (zB. einen überzogenen Rahmen und/oder ungewöhnliche Risikofaktoren) aufgewiesen haben.

Den im Zeitraum 1999 bis 2001 durchgeführten Reisen des Bw kommt, wie vom Finanzamt zutreffend ausgeführt wurde, ein nicht unwesentlicher Anteil an der Verlusterzielung zu, weil die daraus erwachsenen **Kosten** (chronologisch S 176.920,-; S 161.996,-; und S 105.299,-) die **Erlöse** aus den **Auftritten** (**1999**: S 100.636,-; **2000**: S 39.216,-; **2001**: S 75.154,-) weit überstiegen haben, wobei dies im Jahr 1999 beinahe das Doppelte und im Jahr 2000 das Vierfache der Erlöse aus den Auftritten ausgemacht hat. Ob der Reduktion von Reiseaufwendungen im Jahr 2002 auf S 49.424,- unter dem Aspekt eines anderen Wirtschaftlichkeitskriteriums weitere Bedeutung beigemessen werden kann, wird nachfolgend erörtert.

Zur Frage eines **marktgerechten Verhaltens beim Leistungsangebot** (§ 2 Abs. 1 Z 4 LVO) führt der Bw neben der Absetzung von Galaveranstaltungen ab dem Jahr 2002 ins Treffen, dass er als Schlagerinterpret vermehrt in diversen Radiosendungen aufscheine und er auch regelmäßig in Wien auftrete, bzw. dass im Jahr 2003 auch erstmals Auftritte in den USA und auf einem Kreuzfahrtschiff stattgefunden hätten. Dieses Vorbringen stellt auf die hier durchzuführende Untersuchung ab, ob und wie ein Steuerpflichtiger auf die Aufnahme seiner Produkte bzw. Leistungen am Markt reagiert und sein Leistungsangebot mit dem vorhandenen Markt abstimmt und sich verändernden Marktsituationen anpasst. Fehlt es dem Steuerpflichtigen diesbezüglich an einer entsprechenden Flexibilität und reagiert er auf Marktveränderungen nicht, spräche dies gegen eine Gewinnerzielungsabsicht (vgl. Renner in Doralt, aaO. Tz 416 f zu § 2 EStG und VwGH 7.10.2003, 99/15/0209).

Zu den Galaveranstaltungen ist nach der Aktenlage nur feststellbar, dass diese 3 Jahre lang stattgefunden haben (1999, 2000, 2001) und dass schon die Einnahmen aus dem Verkauf von Eintrittskarten (ohne Bedachtnahme auf anteilige CD-Erlöse) über zuordenbaren Aufwendungen gelegen sind. Sollten diese Veranstaltungen – was im weiteren Verfahren zu erheben sein wird – tatsächlich, wie in der Berufung angegeben, seit dem Jahr **1997** stattgefunden haben und erweist sich deren Durchführung im Verfahrensergebnis als unrentabel, wäre auch das langjährige Festhalten an solchen Veranstaltungen entsprechend dem Gewicht ihrer negativen Auswirkungen auf den Betriebserfolg und unter Bedachtnahme auf die

Gegebenheiten dieses Erwerbszweiges unter dem Gesichtspunkt eines marktgerechten Verhaltens zu hinterfragen. Welches Sachelement dabei in stärkerem Maße für oder gegen das Kriterium der Marktgerechtigkeit spricht, ist ohne genaue Kenntnis der Sachlage hier nicht zu beantworten.

Das Einbeziehen des Bw in ein Radioprogramm stellt nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates zwar kein "Verhalten" im Sinne eines Leistungsangebotes dar, weil es vom jeweiligen Programmgestalter abhängt, ob und inwieweit Musiker (Sänger) einen medialen Niederschlag finden, kann jedoch als Indiz dafür gesehen werden, dass die Leistungen des Bw nicht "am Markt vorbei gegangen sind", sondern (auch beim betreffenden Sender) eine bestimmte Beachtung gefunden haben. Dies mag auch für das Engagement des Bw auf einem Kreuzfahrtschiff analog gelten, da der Auftraggeber mit dem Vertragsabschluss hier eine positive Einschätzung in Bezug auf den Unterhaltungswert des Bw verknüpft haben muss. Zu den Auftritten in Übersee (USA) lässt sich keine nähere Aussage treffen, weil nicht erkennbar ist, weshalb eine Amerika-Tournee im vorliegenden Fall eine Abstimmung mit der dort gegebenen Marktsituation im Jahr 2003 belegt.

Soweit vom Bw zum plötzlichen Rückgang seiner Reisetätigkeit im Jahr 2002 gegenüber dem Finanzamt angegeben wurde, dass er seine Auftritte (trotz größerer Popularität und höherer Gage) reduziert habe, steht dies mit einem auf Gewinnerzielung bzw. Gewinnmaximierung ausgerichteten (erwerbstypischen) Verhalten in Widerspruch. Dies deshalb, weil im Showgeschäft kein Mensch auf die Möglichkeit einer Einnahmensteigerung zu verzichten pflegt, die sich für den Bw unter dem Aspekt eines Popularitätshochs bei einer Intensivierung seiner Auftritte oder bei zumindest gleich bleibenden Auftritten (wie in den Vorperioden) in Verbindung mit einer höheren Gage ergeben hätte. Ein gewinnorientiertes Verhalten ließe jedenfalls erwarten, dass ein auftretender Künstler in vergleichbarer Situation die "Gunst der Stunde" sogar in besonderem Maße nützt, um aus seinem gestiegenen Marktwert ein Gewinnoptimum zu erreichen. Demgegenüber hat der Bw auf die damals günstige Marktsituation jedoch nicht mit einem verstärkten Leistungsangebot reagiert, sondern - folgt man seiner Erklärung - seine Auftritte vielmehr vermindert und sich so mit einer geringeren Ertragsmöglichkeit begnügt.

Was das **marktgerechte Verhalten in Bezug auf die Preisgestaltung** (§ 2 Abs. 1 Z 5 LVO) angeht, hat der Bw dazu keine näheren Ausführungen getätigt, doch geht der unabhängige Finanzsenat in Ansehung der bis zum Streitjahr 2003 kontinuierlich erzielten Einnahmen von mehr als S 100.000,- bis S 200.000,- davon aus, dass der Bw das am Markt mögliche Preispotential für Tonträger und Auftritte für sich ausgenutzt hat. Dem Akteninhalt ist insbesondere nicht zu entnehmen, dass der Bw – was für Liebhaberei spräche – erheblich geringere oder etwa überhöhte Preise verlangt hätte, als am Markt erzielbar und üblich sind.

Als **Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage** (§ 2 Abs. 1 Z 6 LVO) macht der Bw im Wesentlichen geltend, dass er CD-Produktionen zugunsten der Produktion kostengünstigerer Singles (CDs mit weniger Titeln) eingeschränkt und sich ab dem Jahr 1997 zwecks Minimierung der Kosten für eine Begleitband als Einzelkünstler in den Vordergrund gestellt habe, weiters, dass das bereits mehrfach erwähnte Organisieren von Galavorstellungen im Jahr 2002 von ihm aufgegeben und ab dem Jahr 2000 auch eine Verringerung der Ausgaben im Kommunikationsbereich (Einsparung von Werbeaussendungen, postalische Präsentationen und Telefon) erreicht worden sei, und dass er ab 2002 auch einen Manager zur Unterstützung im PR-Bereich eingesetzt habe.

Dieses Vorbringen ist hier dahingehend zu prüfen, ob sich bestimmte Maßnahmen (strukturverbessernd) auf die Ertragslage positiv auswirken konnten bzw. ob diese ihrer Art nach geeignet waren, zu einer Bereinigung der Organisation der Betätigung des Bw zu führen. Das Nichtsetzen derartiger Maßnahmen erlaubt nach der Rechtsprechung den Schluss, dass kein subjektives Ertragsstreben vorliegt (vgl. Doralt-Renner, aaO, Tz. 422, § 2 EStG 88).

Zu den CD-Produktionen ist zunächst zu bemerken, dass der unabhängige Finanzsenat die Erzeugung von Tonträgern allgemein als erwerbstypisches Element in der Musikbranche betrachtet (Mittel zur Verbreitung eigener Leistungen) und dass nach der bekannt gegebenen Anzahl von drei "großen" CD-Produktionen (und 10 "Singles") über einen Zeitraum von acht Jahren (1996 bis 2003), wobei im Zeitabschnitt 1999, 2000 nur je eine CD produziert wurde (vgl. S. 69 BP-Handakt), eine atypische "Überproduktion" ohnehin nicht feststellbar ist. Damit erscheint die angeführte Verbesserungsmaßnahme aber zweifelhaft und kann dabei von vornherein von einer Kosten-Nutzenüberlegung in Bezug auf die Absatzmöglichkeit bestimmter CDs, dh. von einem betriebswirtschaftlich üblichen Kalkulieren außerhalb einer Verbesserungsstrategie ausgegangen worden sein.

Dass sich der Bw zur Verbesserung der Ertragsituation ab dem Jahr **1997** als Einzelkünstler in den Vordergrund gestellt haben soll, ist nach der Aktenlage nicht nachvollziehbar, weil die Aufwendungen für eine Begleitband noch im Folgejahr **1998** mit S 30.909,- (neben "sonstigen Fremdleistungen" iHv S 17.772,-) höher lagen als die für 1997 insgesamt ausgewiesenen Fremdkosten (S 26.685,-) und weil diese Aufwendungen auch nach einem Rückgang im Jahr **1999** (S 3.213,-) in den Jahren **2000** und **2001** noch auf S 43.309,- und S 76.751,- weiter angestiegen sind.

Ob der aktenkundige Wegfall von Fremdleistungskosten (inklusive Begleitband) ab dem Jahr 2002 als strukturverbessernde Maßnahme aufgefasst werden kann, ist schon deshalb nicht unbesehen zu bejahen, weil Einzelauftritte auch die Höhe der jeweiligen Gage beeinflussen. So wird ein mit "eigenen" Begleitmusikern auftretender Künstler erfahrungsgemäß vom

Veranstalter eine höhere Gage verlangen (da er davon seine Begleitband bezahlen muss) als im Fall eines Solo-Auftrittes mit Toneinspielungen oder vom Veranstalter beigestellter Musiker (die dieser selbst zu bezahlen hat). Dies kann dazu führen, dass das Kosten-Nutzen-Verhältnis in diesen Fällen ein ähnliches Resultat ergibt, sodass die Mitwirkung eigener Musiker für den Künstler weder einen besonderen pekuniären Nachteil noch deren Nichtmitwirkung einen besonderen Vorteil bedeutet. Aus dem Umstand, dass der Bw in den Jahren 2000 und 2001 (mit Begleitband) Auftrittserlöse von jeweils S 39.216,- und S 75.154,- bzw. im Jahr 2002 (ohne Begleitband) Auftrittserlöse in Höhe von S 122.555,- erzielt hat, ist eine gegenteilige Schlussfolgerung nicht abzuleiten, weil er - abgesehen von der ab 2002 als **verbessert** deklarierten Gagensituation - auch im Jahr **1998** trotz entsprechender Kosten für eine Begleitband (S 30.909,-) schon Auftrittserlöse in Höhe von S 129.227,- lukriert hat und vom Bw in den Jahren **2003** und **2004** trotz eines gänzlichen Wegfalls derartiger Kosten nur noch Erlöse (in den elektronischen Erklärungsbeilagen einheitlich erfasst) von **insgesamt** € 8.528,- (S 117.348,-) bzw. € 6.292,- (S 86.580,-) ausgewiesen wurden. – Eine weiterführende Aussage ist dazu ohne Kenntnis darüber, in welcher Höhe der Bw seine Gagen für Auftritte mit Begleitband und als Einzelkünstler tatsächlich erhalten hat, aber nicht möglich.

Auch das Absetzen der Galaveranstaltungen lässt sich mangels genauer Kenntnis über deren betragsmäßige Auswirkung als Verbesserungsmaßnahme nicht näher beurteilen und ist insbesondere nicht feststellbar, welches Gewicht dieser Maßnahme im Gesamtbild zukommt.

Die Einschränkung von Werbeaussendungen kann nicht generalisierend als objektiv taugliche Verbesserungsmaßnahme argumentiert werden, weil Werbeaktivitäten ebenso dazu geeignet sind, die Ertragslage eines Betriebes zu bessern. Da aktive Werbemaßnahmen im Geschäftsleben (erwerbstypisch) für eine effiziente Verbreitung des Werbeinhaltes eingesetzt werden (andernfalls gäbe es nicht die unaufhörliche Werbetätigkeit in der Öffentlichkeit und in diversen Medien), ist einer Verminderung von Werbeaufwendungen kein Vorrang gegenüber anderen Wirtschaftlichkeitskriterien einzuräumen.

Dies trifft auch für die Reduktion von Kommunikationskosten ab dem Jahr 2001 und deren Wegfall ab 2003 zu, bei welchen der Bw ebenfalls Einsparungen aufgrund der Einrichtung einer eigenen Homepage ins Treffen gebracht hat. Diese Kosten haben aktenersichtlich die Position "Porti und Telefon" betroffen, die vom Bw in den Jahren **1996** bis **2002** in Höhe von (chronologisch) S 2.348,-, S 7.838,-, S 5.656,-, S 9.136,-, S 2.722,- S 3.231,- sowie mit S 942,- (unter "Postgebühren") geltend gemacht wurden. Daraus geht hervor, dass diese Aufwendungen die Verlusterzielung bis zum Jahr 2001 nicht nennenswert zu beeinflussen vermochten und in der zuletzt angefallenen Höhe auch für die Ertragsituation der Streitjahre 2002, 2003 mit erklärten Gewinnen von rund S 34.000,- (lt. BP S 72.000,-) und S 26.000,- nur von geringer Bedeutung gewesen sind (bzw. gewesen wären). Da das Einrichten einer Inter-

netseite erfahrungsgemäß nicht den Wegfall üblicher Kommunikationskosten bewirkt und insbesondere das Führen von Telefonaten gerade im Showgeschäft unvermeidbar sein wird, entbehrt der Nichtansatz derartiger Aufwendungen einer plausiblen Begründung.

Im Heranziehen eines professionellen Managers (ab 2002) ist übereinstimmend mit dem Bw eine Maßnahme zu erblicken, die der Art nach zur Verbesserung betrieblicher Abläufe geeignet ist. Dies deshalb, weil ein auftretender Künstler über seinen Manager mehr Kontaktmöglichkeiten erhalten wird, als ihm dies nach eigener Suche gelänge, und ein branchenkundiger Vermittler auch die günstigsten Gelegenheiten für Auftritte des Bw ausfindig machen kann. Da es bei Strukturverbesserungsmaßnahmen nicht darauf ankommt, ob diese in der Folge tatsächlich zu einer Verbesserung der betrieblichen Situation geführt haben oder nicht, kann die vom Finanzamt relevierte Tatsache, dass nach der Einbindung dieses Managers vom Bw keine wesentlich höheren Einnahmen erzielt worden sind als in früheren Perioden, auf sich beruhen.

Nach dem Stand der Verwaltungsakten war die Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO nur eingeschränkt durchführbar, sodass eine ordnungsgemäße Beurteilung darüber, ob die subjektive Absicht auf die Erzielung eines Gesamtgewinnes anhand objektiver Umstände beim Bw bejaht werden kann oder nicht, hier nicht möglich gewesen ist. So sprachen das Ausmaß und die Entwicklung der Verluste zum Teil für, zum Teil gegen das Vorliegen einer steuerlich relevanten Einkunftsquelle und bot das Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen (§ 2 Abs. 1, Z 1 u. Z 2 LVO) aufgrund des offensichtlichen Missverhältnisses der Verluste gegenüber den erzielten Gewinnen (Einnahmenüberschüssen) einen Hinweis auf Liebhaberei, doch kann ohne Kenntnis über die betragsmäßige Zuordenbarkeit bestimmter Aufwendungen und Erlöse im Zusammenhang mit anderen Kriterienpunkten (siehe Verlustursachen, marktgerechtes Verhalten beim Leistungsangebot, Strukturverbesserungen; § 2 Abs. 1, Z 3, Z 4 u. Z 6 LVO) noch keine Aussage für das Gesamtbild getroffen werden. Die in wesentlichen Fragen nur plakativ in den Raum gestellten Wirtschaftlichkeitselemente genügen jedenfalls nicht, die in Rede stehende Tätigkeit umfassend zu beurteilen.

Um den Stellenwert der vom Bw als besonders kostenintensiv bezeichneten (Teil)Bereiche und der dazu angegebenen Verbesserungsmaßnahmen näher einordnen zu können, bedarf es daher ergänzender Sachverhaltsermittlungen, in deren Zuge zu klären sein wird, wie sich die vom Bw angeführten Verlustgründe (insbesondere Galaveranstaltungen und diverse Fremdleistungskosten) auf den Jahreserfolg jeweils ausgewirkt haben und ob sich vergleichbare Betätigungen darin wesentlich unterscheiden. Kommt diesen Gründen eine maßgebliche Bedeutung als Verlustkomponente zu, wird der Frage nachzugehen sein, weshalb der Bw an vermeidbaren Kosten bis zum Jahr 2001 langjährig festgehalten hat. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf das bereits oben Gesagte hingewiesen.

Im Übrigen ist Folgendes zu bemerken:

In der Berufungsvorentscheidung vom 9. Dezember 2004, betreffend Umsatzsteuer 2001 bis 2003 (Voranmeldungszeiträume Jänner bis Juni 2003) und Einkommensteuer 2001, wird (auf Seite 9) ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die **Aufzeichnungen** des Bw "*außerordentlich mangelhaft, bzw. nicht vorhanden sind*", was laut gesonderter (gleich datierter) Bescheidbegründung zur Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1999 und 2000 vor allem unvollständige Aufzeichnungen über Auftrittserlöse und fehlende Aufzeichnungen über CD-Verkäufe betroffen hat. Damit kommt im Verfahrensergebnis aber zum Ausdruck, dass die Aufzeichnungen des Bw materielle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit dieser Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Da dies die Unmöglichkeit inkludiert, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen, ergibt sich daraus für die Abgabenbehörde die grundlegende Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung gemäß § 184 Abs. 3 BAO. Im weiteren Verfahren wird vom Finanzamt daher unter Wahrung des Parteiengehörs (§ 115 Abs. 2 BAO) festzustellen sein, inwieweit eine Umsatz- und Gewinnzuschätzung (zB. durch Sicherheitszuschläge) aufgrund der angeführten Mängel im Streitzeitraum geboten erscheint. Dies unabhängig von der Frage einer (ertragsteuerlichen) Liebhaberei, da auch für deren Beurteilung – sowohl bei Tätigkeiten mit Einkunftsquellenvermutung als auch bei Tätigkeiten mit Liebhabereivermutung – zunächst festzustellen ist, in welchem Umfang Verluste tatsächlich gegeben sind (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Anh. I/2, Anm. 3). Zur ordnungsgemäßen Ermittlung der maßgeblichen Betriebsergebnisse gehört auch eine den realen Gegebenheiten möglichst nahe kommende Schätzung.

Für den Bereich der Umsatzsteuer (Abgabenfestsetzung infolge Liebhabereiausschluss gem. § 6 LVO) ist zur Frage des anwendbaren Steuersatzes (10 UStG 1994) im Zusammenhang mit den *nicht erklärten Einnahmen* ergänzend zu klären, welche Beträge davon auf Tonträgerverkäufe (Normalsteuersatz 20%) und welche Beträge auf Auftrittserlöse (ermäßigter Steuersatz 10%) entfallen sind. Vermag der Bw darüber keine Auskunft zu geben, wäre auch diesbezüglich mittels Schätzung (zB nach dem Einnahmenschlüssel) vorzugehen. Desgleichen wären aus dem bloß allgemein (ohne nähere Angaben) abgefassten Prüfungshinweis, dass *Lizenzentgelte nicht versteuert* wurden und *Rechnungen nicht ordnungsgemäß* waren (Tz 13 BP-Bericht vom 6.10.2003 und BP-Handakt, S. 69) die entsprechenden Konsequenzen zu ziehen.

Die im Wiederaufnahmeverfahren angesprochene *Kürzung* von *Betriebsausgaben* (Verlustrückbildung) für das Jahr **1999** um S 84.225,- und für das Jahr **2000** um S 65.102,-, basierend auf einer Betragsdifferenz zwischen Produktionskosten und erklärten CD-Erlösen (Bescheidbegründung vom 9.12.2004), wurde in die gegenständliche Kriterienprüfung nicht

einbezogen, weil der Akteninhalt keine Feststellungen über unvollständige oder zweifelhafte Belege im Zusammenhang mit den CD-*Einkäufen* enthält, aufgrund welcher die geltend gemachten Betriebsausgaben angesetzt worden sein mussten.

Da somit Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung anders lautende Bescheide hätten erlassen werden können, war die Voraussetzung für eine Bescheidaufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO gegeben. Das Unterlassen dieser Ermittlungen war aus objektiver Sicht auch wesentlich, weil eine Klärung der anstehenden Fragen im Wege einer Vorhaltsbeantwortung nicht möglich sein wird, sondern weiterreichende Schritte wie im Rahmen einer Betriebsprüfung (zB. Einsichtnahme in Aufzeichnungen, Belege, Abrechnungen und Verträge, Befragung von Auskunftspersonen udgl.) erfordert. Aufgrund des unmittelbaren Parteienkontaktes sind diese Ergänzungen auch nur im Rahmen der Abgabenbehörde erster Instanz zügig und damit verfahrensökonomisch abzuwickeln. Mit der Bescheidaufhebung wird zugleich dem Rechtsschutzinteresse des Bw entsprochen, dass entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente und Vorbringen in seiner Angelegenheit umfassend Berücksichtigung finden.

Graz, am 28. Februar 2007