



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M, vertreten durch AMP Autischer Meindl Pertl Wirtschafts- & Steuerberatungs GmbH, 8850 Murau, Bundesstraße 13b, vom 17. November 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 20. Oktober 2009 betreffend Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2007 und 2008 und vom 22. Oktober 2009 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Lehrerin und ist - nach einer mehrjährigen Unterbrechung - seit dem Jahr 2007 (wieder) als Sängerin und Komponistin tätig. Aus dieser Tätigkeit erklärte sie für das Jahr 2007 Einnahmen in Höhe von 103,17 Euro, Betriebsausgaben in Höhe von 4.275,67 Euro und machte Vorsteuern in Höhe von 890,85 Euro geltend. Für das Jahr 2008 erklärte sie Einnahmen in Höhe von 19,58 Euro, Betriebsausgaben in Höhe von 11.612,46 Euro und machte Vorsteuern in Höhe von 1.568,81 Euro geltend.

Das Finanzamt forderte die Bw. bzw. ihren steuerlichen Vertreter im Jahr 2009 - vor Veranlagung der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 – auf, in einer schriftlichen Stellungnahme Art und Umfang der ausgeübten Tätigkeit darzulegen. Nach einer

persönlichen Vorsprache des steuerlichen Vertreters beim Finanzamt (der Inhalt dieses Gesprächs ist aus den vorgelegten Akten nicht ersichtlich; eine schriftliche Stellungnahme wurde nicht erstattet) wurden für die Jahre 2007 und 2008 vorläufige Bescheide gemäß [§ 200 BAO](#) erlassen, wobei die Umsatzsteuer nicht festgesetzt wurde und bei der Veranlagung der Einkommensteuer die erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht berücksichtigt wurden. In der Begründung führte das Finanzamt aus, gemäß [§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO](#) 1993 sei Liebhaberei bei einer Betätigung ua. dann anzunehmen, wenn Verluste entstehen, die ohne Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern in typisierender Betrachtungsweise auf eine in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind. Gemäß [§ 200 BAO](#) könne die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich sei. Ob bei Ungewissheit über die Entstehung des Abgabenanspruches der vorläufige Bescheid als Abgabenbescheid, der die Tätigkeit als Einkunftsquelle werte oder als Abgabenbescheid, der die Tätigkeit als Liebhaberei werte, ergehe, richte sich nach dem Grad der Wahrscheinlichkeit bei der Beurteilung der Liebhabereifrage. Auf Grund der von der Bw. für die Jahre 2007 und 2008 erklärten Einnahmen und Verluste aus der Tätigkeit als Sängerin und Komponistin sei die Tätigkeit als Liebhaberei zu beurteilen.

In der Berufung gegen die Bescheide betreffend Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2007 und 2008 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 wurde beantragt, die Tätigkeit der Bw. als Sängerin und Komponistin als Tätigkeit im Sinn des [§ 1 Abs. 1 LVO](#) 1993 zu beurteilen und die Anlaufverluste steuerlich anzuerkennen. In der Begründung wurde ausgeführt, die Bw. sei bereits seit ihrem 16. Lebensjahr in der Musikbranche tätig. Nach einer sehr erfolgreichen „ersten Karriere“ habe sie aus familiären Gründen längere Zeit pausiert. Seit dem Jahr 2007 engagiere sie sich – neben ihrer nichtselbständigen Tätigkeit als Lehrerin – auch wieder am Musikmarkt. Sie habe bereits mehrere CDs mit Liedern aufgenommen, die sie selbst komponiert und getextet habe. Ihre Lieder werden von in- und ausländischen Radiostationen gespielt. Sie trete öffentlich auf, betreibe eine professionelle Homepage und werde von ihrer Plattenfirma entsprechend vermarktet. Ihre Ausgaben überschreiten den für eine Hobbytätigkeit üblichen Rahmen bei weitem. Ihre Tätigkeit als Schlagersängerin unterscheide sich daher nicht von der Tätigkeit anderer Schlagersänger, habe eine im Wirtschaftsleben übliche erwerbstypische Ausprägung und sei vom Bestreben zur Erzielung von Einnahmen getragen. Bei ihrer Tätigkeit als Schlagersängerin handle es sich daher um eine Tätigkeit im Sinn des [§ 1 Abs. 1 LVO](#) 1993.

Das Finanzamt erließ keine Berufungsvorentscheidung. In der Stellungnahme anlässlich der Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde lediglich ausgeführt, das Finanzamt sehe in der Betätigung der Bw. als Schlagersängerin eine Betätigung mit der

Annahme von Liebhaberei im Sinn des [§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO](#) 1993, weil Verluste aus einer Tätigkeit entstehen, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sei. Das Finanzamt sehe in der Betätigung der Bw. als Schlagersängerin unter Betrachtung des gesamten äußereren Erscheinungsbildes keine Tätigkeit, die vom Bestreben zur Erzielung von Einnahmen getragen sei.

In einem die Berufung ergänzenden Schriftsatz an den Unabhängigen Finanzsenat vom 7. Juni 2010 führte die Bw. aus, die Frage, ob eine Tätigkeit einer bestimmten Einkunftsart zuzuordnen oder als Liebhaberei im steuerlichen Sinn zu werten sei, könne regelmäßig erst nach einem gewissen Beobachtungszeitraum mit Sicherheit beurteilt werden. Die Bw. betreibe eine professionell gestaltete und mit Hörproben ausgestattete Homepage, sie habe von März bis Juli (dieses Jahres) acht Liveauftritte absolviert und präsentiere sich in regionalen und überregionalen Printmedien, um ihre CDs zu promoten. Ihre Lieder werden von zahlreichen Radiostationen gespielt und erreichen Spaltenplätze in diversen Hitparaden. Die Bw. entfalte daher eine erwerbswirtschaftliche Betätigung, die weit über das Ausmaß einer typischerweise durch eine besondere Neigung in der Lebensführung begründete Tätigkeit hinausgehe.

Anlaufverluste seien bei Betätigungen im Sinn des [§ 1 Abs. 1 LVO](#) 1993 unschädlich. Gerade Tätigkeiten im künstlerischen Bereich seien aus verschiedenen Gründen nicht gleich von Anfang an von Erfolg gekrönt. Das gelte auch für die Bw., die einen „dornigen Weg“ mit hohem persönlichen und materiellen Einsatz zurückgelegt habe. Die Tatsache, dass sie nach nur zwei Jahren bereits beachtliche Erfolge erzielt habe, spreche jedenfalls für das Vorliegen einer Tätigkeit im Sinn des [§ 1 Abs. 1 LVO](#) 1993.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob es sich bei der Tätigkeit der Bw. als Sängerin und Komponistin um eine Tätigkeit im Sinn des [§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung](#), BGBl. Nr. 33/1993 (LVO 1993), oder um eine Tätigkeit im Sinn des [§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO](#) 1993 handelt.

Einkünfte liegen gemäß [§ 1 Abs. 1 LVO](#) 1993 bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

Liebhaberei ist gemäß [§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO](#) 1993 bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus Tätigkeiten entstehen, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

Gemäß [§ 2 Abs. 2 LVO](#) 1993 liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des [§ 1 Abs. 1 LVO](#) 1993, 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 Zeitraums 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.

Gemäß [§ 6 LVO](#) 1993 kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinn des [§ 1 Abs. 2 LVO](#) 1993, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Ob eine Betätigung typisch erwerbswirtschaftlich ist oder typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist, ist im Einzelfall anhand ihrer Art und ihres Umfanges zu beurteilen. Dabei kommt es nicht auf die konkrete Neigung eines Abgabepflichtigen an, sondern darauf, ob die konkrete Tätigkeit bei Anlegen einer Durchschnittsbetrachtung (Argument „typischerweise“) einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist (vgl. VwGH 28.11.2007, [2004/15/0128](#), m.w.N.). Die allgemeine Zuordnung einer Tätigkeit – in diesem Fall der Tätigkeit einer Schlagersängerin und Komponistin – zu den Betätigungen mit widerlegbarer Liebhaberivermutung nach [§ 1 Abs. 2 LVO](#) 1993, **ohne konkrete Prüfung im Einzelfall**, ob die vorliegende Tätigkeit bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist, ist nicht zulässig (vgl. VwGH 22.3.2006, [2001/13/0290](#)).

Das Finanzamt führte in den angefochtenen Bescheiden lediglich aus, dass gemäß [§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO](#) 1993 Liebhaberei bei einer Betätigung ua. dann anzunehmen sei, wenn Verluste entstehen, die ohne Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern in typisierender Betrachtungsweise auf eine in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen seien. Auch wenn den Ausführungen des Finanzamtes insoweit zuzustimmen ist als eine nebenberuflich ausgeübte künstlerische Tätigkeit einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweisen **kann**, enthebt dieser Umstand das Finanzamt nicht von der Verpflichtung, Ermittlungen dahingehend vorzunehmen, ob das im konkreten Fall auch zutrifft. Soweit aus den der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegten Akten ersichtlich ist, wurden vom Finanzamt keine Feststellungen darüber getroffen, ob die konkrete Tätigkeit der Bw. bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung

begründeten Neigung aufweist oder, ob diese Tätigkeit nach ihrer Art und ihrem Umfang von einem Bestreben zur Erzielung von Einnahmen getragen ist. Im Vorlagebericht wurde zwar ausgeführt, das Finanzamt sehe in der Betätigung der Bw. als Schlagersängerin „unter Betrachtung des gesamten äußeren Erscheinungsbildes“ keine Tätigkeit, die von einem Bestreben zur Erzielung von Einnahmen getragen sei. Es fehlen jedoch Ausführungen darüber, von welchem „äußeren Erscheinungsbild der Tätigkeit“ das Finanzamt dabei ausging. Dass Ermittlungen zur Feststellung des „äußeren Erscheinungsbildes der Tätigkeit“ der Bw. vorgenommen worden wären, ist nicht ersichtlich.

Gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen ([§ 115 Abs. 1 BAO](#)) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Entscheidend ist, ob die Unterlassung der Ermittlungen „wesentlich“ ist. Dies ist aus objektiver Sicht zu beurteilen; ein diesbezügliches Verschulden der Abgabenbehörde erster Instanz ist für die Anwendbarkeit des [§ 289 Abs. 1 BAO](#) nicht erforderlich (Ritz, BAO³, § 289 Tz 11).

Da das Finanzamt keine Ermittlungen hinsichtlich der konkreten Tätigkeit der Bw. vornahm, und damit eine Beurteilung, ob es sich bei der Tätigkeit der Bw. um eine Tätigkeit im Sinn des [§ 1 Abs. 1 LVO](#) 1993 oder um eine Tätigkeit im Sinn des [§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO](#) 1993 handelt, nicht möglich ist, wurden vom Finanzamt wesentliche Ermittlungen unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Die Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung nach [§ 289 Abs. 1 BAO](#) sind daher gegeben.

[§ 289 Abs. 1 BAO](#) setzt nicht voraus, dass tatsächlich ein anderer Bescheid hätte erlassen werden müssen. Ob – nach der Aufhebung – ein anders lautender Bescheid zu erlassen sein wird, hängt vom Ergebnis des vom Finanzamt noch durchzuführenden Ermittlungsverfahrens ab (vgl. nochmals Ritz, BAO³, § 289 Tz 11).

Die Entscheidung, eine Berufung durch Aufhebung der angefochtenen Bescheide und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz zu erledigen, liegt im Ermessen der Abgabenbehörde zweiter Instanz. Zur Ermessensübung weist der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 21.11.2002, [2002/20/0315](#)) darauf hin, es würde die Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren unterlaufen, wenn es

wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es sei nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre umfassende Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. Ritz, BAO³, § 289 Tz 5).

Genau das trifft im vorliegenden Fall jedoch zu, weil das Finanzamt – wie bereits ausgeführt wurde – jegliche Ermittlungen in der Frage, ob es sich bei der konkreten Tätigkeit der Bw. um eine Tätigkeit im Sinn des [§ 1 Abs. 1 LVO](#) 1993 oder um eine Tätigkeit im Sinn des [§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO](#) 1993 handelt, unterlassen hat. Würde der Unabhängige Finanzsenat im vorliegenden Fall sämtliche Ermittlungen erstmals durchführen, hätte dies auch eine nicht unbeträchtliche Verfahrensverzögerung zur Folge, weil alle Ermittlungsergebnisse in Beachtung des Parteiengehörs ([§ 115 Abs. 2 BAO](#)) immer der jeweils anderen Verfahrenspartei zur Kenntnis und allfälligen Stellungnahme übermittelt werden müssten. Es liegt daher auch im Interesse der Bw., sie nicht weiterhin mit den angefochtenen Bescheiden zu belasten, sondern ihr die Möglichkeit einzuräumen, in einem zügig und verfahrensökonomisch von der Abgabenbehörde erster Instanz durchzuführenden Verfahren das entscheidungswesentliche Vorbringen geltend zu machen. Die Aufhebung der angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz ist im vorliegenden Fall daher nicht nur zweckmäßig, sondern auch das geeignete Instrument, um den berechtigten Interessen der Bw. Rechnung zu tragen.

Für das weitere Verfahren wird insbesondere auf die Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates vom 23.3.2005, RV/0443-G/02, und vom 28.2.2007, RV/0112-G/07, verwiesen, in denen Kriterien für die Beurteilung von nebenberuflich ausgeübten Tätigkeiten als Musiker, Komponist bzw. Schlagersänger als Tätigkeiten im Sinn des [§ 1 Abs. 1 LVO](#) 1993 oder als Tätigkeiten im Sinn des [§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO](#) 1993 genannt sind. Zu diesen Kriterien zählen ua., ob ein Musiker bzw. Sänger Auftritte in größerem Rahmen absolviert, mit seinen Produktionen (CDs) am Musikmarkt sowie in öffentlichen Medien (Rundfunk) präsent ist, sich zur Vermarktung seiner Leistungen professioneller Kräfte bedient, in der Öffentlichkeit eine werbende Tätigkeit entfaltet und im Internet auf einer eigenen Web-Seite professionell in Erscheinung tritt. Das von der Abgabenbehörde erster Instanz unter Mitwirkung der Bw. im weiteren Verfahren festzustellende Gesamtbild der Tätigkeit der Bw. als Schlagersängerin und Komponistin wird – neben einer Analyse der bisherigen Einnahmen und Ausgaben der Bw. – auch unter diesen Kriterien zu beurteilen sein.

Graz, am 11. Mai 2012