



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des J.M., (ua.) Musiker und Komponist, in G., R-Straße 21, vertreten durch N & N Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 8010 Graz, Herdergasse 11, vom 25. August 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes XY vom 11. März 2004, zugestellt am 24. August 2004, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2002 (vorläufige Bescheide gem. § 200 Abs. 1 BAO), sowie über die Berufung vom 4. August 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes XY vom 29. Juli 2004 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2003 (vorläufige Bescheide gem. § 200 Abs. 1 BAO) entschieden:

Den Berufungen betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 und 2003 wird Folge gegeben. Die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 werden gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der in den angefochtenen Bescheiden angeführten Abgabe bleiben unverändert.

Die Berufungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 werden als unbegründet abgewiesen. Die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den Streitjahren 2002, 2003 im Rahmen seines Hauptberufes (S.) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von rd. € 34.160,- und € 1.368,-. Daneben erklärte er aus einer (bereits im Jahr 1998 begonnenen) Tätigkeit als Musiker und Komponist für das Jahr 2002 einen Verlust aus selbständiger Arbeit in Höhe von € -20.615,- und für das Jahr 2003 einen Gewinn in Höhe von € 2.000,-.

Im – erklärungsgemäß durchgeführten – Veranlagungsverfahren setzte das Finanzamt die oben bezeichneten Abgaben vorläufig fest (§ 200 Abs. 1 BAO). In der dagegen eingebrachten Berufung wird die vorläufige Bescheiderlassung unter Bezugnahme auf ein zweitinstanzlich anhängiges Rechtsmittelverfahren betreffend die Vorperioden 1998 und 1999 bekämpft, das hinsichtlich der nebenberuflichen Tätigkeit des Bw. dieselbe Frage im Zusammenhang mit dem Thema Voluptuar (Liebhaberei) zum Gegenstand hat.

Dazu vertritt der Bw. den Standpunkt, dass aufgrund der tatsächlichen Gegebenheiten für eine vorläufige Abgabenfestsetzung keine rechtliche Grundlage bestehe, zumal im Kalenderjahr 2003 ein Gewinn aus selbständiger Arbeit erwirtschaftet wurde und diese Tätigkeit bereits in diesem Jahr die überwiegende Einnahmenquelle des Bw. darstelle. Den vorläufig ergangenen Steuerbescheiden 2002 und 2003 fehle im Übrigen eine nähere Begründung. Der Bw. beantrage daher, von der Vorläufigkeit der Bescheiderlassung Abstand zu nehmen und die angefochtenen Abgabenbescheide für alle Streitjahre als endgültig auszufertigen.

Die Berufungen wurden der Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Vorliegendenfalls sind aus den Abgabenerklärungen und Beilagen für die Jahre 1998 bis 2003 folgende Betriebseinnahmen und -ausgaben ersichtlich:

	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Währung	ATS	ATS	ATS	ATS	Euro	Euro
<i>Einnahmen</i> (netto)						
Verkaufserlöse		56.865,00	28.396,67	71.090,83	2.893,46	3.735,83
Konzserterlöse		26.500,00	31.868,18	61.585,45	1.054,55	11.411,47
Veranstaltungserlöse			142.500,00			
Auslagenersätze		1.862,00	4.341,67			
Erlöse Anlagenverkauf				25.000,00		
Mieterlöse						3.000,00

Förderung						15.000,00
Auflösung IFB				3.780,00		
Summe Einnahmen	0,00	85.227,00	207.106,52	161.456,28	3.948,01	33.147,30
Ausgaben (netto)						
Fremdhonorare		25.258,18		46.106,06		11.466,36
Produktionskosten		83.808,76	384.816,63	47.897,00		
Musik- Videomaterial						126,82
Veranstaltungskosten			177.735,03			832,91
Instandhaltung			762,33	1.533,33	109,00	34,00
Büroaufwand		93,10	1.925,00	66,58		632,59
Gerätemiete		25.000,00	26.750,00			
Werbung, Inserate		1.407,92	4.189,84	7.675,00		2.881,01
Bankzinsen, Spesen		333,00		1.347,18	65,46	108,12
Rechts- / Beratungsko.				33.280,00	8.440,00	390,00
Provisionskosten					469,39	
Porti, Stempelmarken			306,90	274,80		
Gewerkschaftsbeiträge					312,00	312,00
sonstiger Aufwand			6.500,00			75,00
Telefon betrieblich	24.025,39	26.804,98	20.115,62	28.576,90	2.855,29	2.177,18
Miete, Betr.Ko. Studio	32.059,99	77.536,24	111.081,97	84.610,95	7.058,92	6.120,72
Reisekosten, KM-Geld	5.880,00	8.820,00	6.468,00	5.929,00		347,36
Bewirtungskosten						55,47
Sonstige Gebühren	1.079,26					
Geringwertige Wi.Güter	4.616,67	14.277,71	10.115,00	23.746,66		332,89
Normal-Afa	8.400,00	22.166,00	47.883,00	67.872,13	5.253,90	5.253,90
IFB	3.780,00	11.113,00	9.800,00			
Restbuchwert Anlagen				12.600,00		
Summe Ausgaben	79.841,31	296.618,89	808.449,32	361.515,59	24.563,96	31.146,33
Verlust / Gewinn	-79.841,31	-	-	-	-20.615,95	2.000,97
		211.391,89	601.342,80	200.059,31		

Daraus ist, wie in der ho. Berufungsentscheidung vom 23. März 2005, RV/0443-G/02, (betreffend 1998, 1999) bereits erörtert, sowohl im Gesamtbild als auch auf die einzelnen Jahresabschnitte bezogen, eine Tätigkeit erkennbar, die von einem ernsthaften Bestreben zur Einnahmenerzielung gekennzeichnet ist, und die sich nach Art, Umfang und Intensität von anderen – allenfalls hauptberuflich tätigen – Musikern nicht grundlegend unterscheidet. Dies beruht, zusammengefasst wiedergegeben, auf folgenden Merkmalen:

- Der Bw. absolviert regelmäßig Konzertauftritte und tritt am Musikmarkt durch eigene Produktionen in Erscheinung (Gitarrenrock mit Jazz-Einflüssen, Songs), er ist in der örtlichen Kulturszene präsent und organisiert auch eine Plattform für Songwriter;
- die angebotenen Leistungen finden beim Publikum, wie aus den erzielten Jahreserlösen (ab 1999) hervorgeht, entsprechende Nachfrage bzw. Akzeptanz und gehen über den Bereich eines nur zufällig in Frage kommenden Interessentenkreises hinaus;

- der Bw. entfaltet in der Öffentlichkeit ein werbendes Engagement (Einschaltungen, Inserate, Internet);
- der Bw. zieht bei der Vermarktung eigener Leistungen Fremdkräfte heran, was (zB für Studioaufnahmen oder bei Konzerten) branchenüblich ist und nicht typischerweise auf einer besonderen Neigung in der Lebensführung beruht;
- die der Musikausübung unmittelbar zuordenbaren Einnahmen und Ausgaben (Konzert- u. Verkaufserlöse insgesamt rd. S 538.000,-; Produktionskosten, Miet- u. Betriebskosten Studio rd. S 1 Mio), sowie Investitionen für Musikinstrumente und technische Ausstattung (rd. S 341.000,-) indizieren eine professionelle Gestaltung;
- die im überblickbaren Zeitraum erwirtschafteten Gesamteinnahmen (rd. S 964.000,-) und Gesamtausgaben (rd. S 2,3 Mio) überschreiten einen für musikalische Hobbytätigkeiten nach der Verkehrsauffassung typischen Rahmen bei weitem.

Der Umstand, dass der Bw. im Jahr 2003 eine Förderung iHv 15.000,- Euro (rd. S 206.000,-) erhielt, unterstreicht den Eindruck einer erwerbswirtschaftlichen (offenbar als förderungswürdig beurteilten) Tätigkeit.

Das Ausüben dieser Tätigkeit neben einer anderen Einkunftsquelle ist zwar insofern von Bedeutung, als dies die objektiven Ertragsaussichten berührt, stellt für sich aber kein entscheidendes Beurteilungskriterium dar (vgl. VwGH-Erk. 3.7.2003, 2000/15/0017, betr. die nebenberufliche Entwicklung eines Sportbootes und VwGH-Erk. 25.2.2004, 2000/13/0092, betr. die [sommerliche] Vortragstätigkeit eines Arztes). Findet eine Tätigkeit die im Wirtschaftsleben übliche erwerbstypische Ausprägung, hängt deren tatbestandsmäßige Zuordnung nicht davon ab, ob das "sich Leisten können" dieser Tätigkeit eine – für Nebenbeschäftigungen nicht ungewöhnlich – besondere persönliche Neigung dokumentiert.

Im Streitfall ist somit die Annahme begründet, dass die in Rede stehende Tätigkeit die Eigenschaft einer Einkunftsquelle iSd § 1 Abs. 1 LVO zu erfüllen scheint. Da die Subsumierung der erklärten Betriebsergebnisse unter die Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG 1988) vom Finanzamt im Übrigen nicht angezweifelt wird, ist ein näheres Eingehen darauf entbehrlich.

Für den Bereich der **Umsatzsteuer** (§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 94) folgt aus dem Gesagten, 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 mehr deckt, liegt eine unternehmerische Tätigkeit nach der Neuregelung der Liebhaberei-

verordnung auch dann vor, wenn eine Überprüfung anhand von Wirtschaftlichkeitskriterien ertragsteuerlich zur Annahme von Liebhaberei führt.

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 Gesamtergebn betrieblicher Einkünfte (§§ 21 bis 23 EStG 88) von der Begründung der Tätigkeit bis zu deren Beendigung zu verstehen (Doralt, EStG-Kommentar, § 2, Tz. 375).

Das Ausmaß und die Entwicklung der im überblickbaren Zeitraum erwirtschafteten Verluste, sowie *das Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen* (§ 2 Abs. 1, Z 1 u. 2 LVO) zeigen – um in den Jahren 1998 bis 2000 geltend gemachte Investitionsfreibeträge bzw. eine IFB-Auflösung (2001) bereinigt – folgendes Bild (zur besseren Veranschaulichung nur in ATS dargestellt):

	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Einnahmen	0,00	85.227,00	207.106,52	161.456,28	54.325,80	456.116,79
Ausgaben	-79.841,31	-296.618,89	-808.449,32	-361.515,59	-338.007,46	-428.582,84
Verlust / Gewinn	-79.841,31	-211.391,89	-601.342,80	-200.059,31	-283.681,66	27.533,95
Verl./Gew. adaptiert	-76.061,31	- 200.278,89	- 591.542,80	- 203.839,31	- 283.681,66	27.533,95

Demnach ist im Verlauf der bisher 6 Jahre hindurch betriebenen Tätigkeit des Bw. ein Verlustüberhang von insgesamt rund **S -1.327.000,-** angefallen, wobei die einzelnen Jahresverluste bis zum Jahr 2000 betraglich stark angestiegen sind, 2001 sodann gesunken und im Jahr 2002 wiederum gestiegen sind. Im Jahr 2003 wurde erstmals ein Gewinn erzielt, der im Vergleich zu den abschnittsweise erzielten hohen Jahresverlusten allerdings nicht von wirtschaftlicher Bedeutung ist. Bis zum Jahr 2002 überstiegen die Verluste regelmäßig die (ab 1999) erzielten Einnahmen, wobei die negativen Jahresergebnisse 1999 bis 2002 das 2,35-, 2,86-, 1,26- und 5,22-fache der Umsätze betragen haben und der bis zum Jahr 2003 erzielte Gesamtverlust von S -1.327.000,- noch das 1,38-fache der Gesamteinnahmen von rd. S 964.000,- beträgt. Erreichen die erwirtschafteten Verluste Umsatzhöhe oder übersteigen die Verluste die erzielten Umsätze, so spricht dies zwar im Allgemeinen für Liebhaberei (vgl. Doralt, aaO., Tz 405 zu § 2 EStG 88), doch sind die negativen Resultate im Streitfall nicht als derart gravierend anzusehen, dass bereits daraus auf eine aussichtslose Betätigung geschlossen werden muss (vgl. VwGH-Erk. v. 21.6.1994, 93/14/0217, ÖStZB 1995, 175, betr. Verluste mit dem 11- bis 14-fachen der Umsätze). Was die im Jahr 2002 angestiegene Verlustrelation betrifft, ist zu bemerken, dass

dieser Zeitraum insofern nicht repräsentativ ist, als hier bestimmte Ausgaben im Vergleich zur Vor- oder Nachperiode 2001, 2003 eine vom Normalgeschehen abweichende Vervielfachung erfahren haben (Rechts- u. Beratungskosten S 116.136,- gegenüber S 33.280,- bzw. S 5.366,-). Da seit dem Beginn der Tätigkeit als Musiker erst ein kurzer Zeitraum verstrichen ist und in diese Zeitspanne auch Anlaufverluste fallen (solche wurden in der ho. Berufungsentscheidung vom 23. März 2005, RV/0443-G/02, anerkannt), hat die Frage des Ausmaßes und der Entwicklung der Verluste oder die Relation bestimmter Ausgabenpositionen zu den Einnahmen in dem Zusammenhang noch eine geringe Bedeutung (vgl. Doralt EStG-Kommentar, § 2, Tz. 407 u. Tz. 408). Dazu kommt, dass im Veranlagungsjahr 2003 eine markante Einnahmensteigerung gegenüber den Vorjahren eingetreten ist. Dies trifft in Bezug auf die Verkaufs- und Konzerteerlöse des Bw. von insgesamt rund S 208.000,- gegenüber den *bis zum Jahr 2002* daraus erzielten Erlösen (S 330.000,-) auch dann zu, wenn die im gleichen Jahr erhaltene Förderung (rd. S 206.000,-) in diese Betrachtung nicht einbezogen wird. Ob und inwieweit diese Entwicklung weiter anhält, und ob der Bw. imstande sein wird, nachhaltig Gewinne zu erwirtschaften, die in absehbarer Zeit einen Gesamtgewinn annehmen lassen, ist zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht zu beantworten, sondern wird erst anhand der Ergebnisse zukünftiger Steuerperioden genauer zu beurteilen sein (vgl. UFS v. 2.3.2004, RV/1758-W/03, UFS-Aktuell 2004, S. 200, betreffend eine künstlerische Tätigkeit von unter 10 Jahren).

Konkrete *Ursachen für Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben* (§ 2 Abs. 1 Z 3 LVO) sind nach der Aktenlage nicht feststellbar und wird eine Aussage darüber im Hinblick auf die unterschiedlichen Gegebenheiten bei Musikern, wie zB nach Musikrichtung und -qualität, oder künstlerische Individualität, faktisch auch nicht möglich sein. So finden etwa die Ansprüche eines Massenpublikums zufrieden stellende Musiker, die allenfalls eine entsprechende Lobby hinter sich haben, andere Möglichkeiten für die Gestaltung ihrer Tätigkeit vor, als Musiker, die einen engeren Kreis Musikinteressierter ansprechen. Im inner-organisatorischen Bereich bedürfte es für eine Vergleichbarkeit auch annähernd gleich gelagerter Strukturen, um festzustellen, worin Verlustgründe im Gegensatz zu anderen Betrieben oder Tätigkeiten liegen könnten. Vom Bw. beeinflussbare "innere" Verlustursachen sind hier nicht zu erkennen, da er mittels Werbung ein entsprechendes Marketing betreibt, und, wie gleichfalls schon erwähnt, auch über eine seinen Zwecken entsprechende Ausstattung verfügt. Was den Aufwand für Produktionskosten (insgesamt rd. S 516.000,-) oder für Stadimieten (insgesamt rd. S 486.000,-) betrifft, ist zu sagen, dass produzierende Musiker auf die Leistung von Tonstudios sowie deren Einrichtungen üblicherweise angewiesen sind, und auch das Anmieten geeigneter Örtlichkeiten (zB für das Erarbeiten von Liedstücken, Einüben und Proben) für den Organisationsrahmen eines öffentlich auftretenden Musikers – der Bw. spielt in einer Musikband-Formation – im Grunde nicht ungewöhnlich ist. Bei den im Jahr 2000 noch iHv rund

S 111.000,- und seit 2001 mit Beträgen zwischen S 84.000,- und S 97.000,- aufgewendeten Studiomieten bleibt mangels näherer Anhaltspunkte der Höhe nach offen, inwieweit es hier kostengünstigere Lokale gibt, die für Studiozwecke bei Bedarf oder längere Zeit hindurch gemietet werden könnten.

Was die Frage eines *marktgerechten Verhaltens* im Hinblick auf *angebotene Leistungen* und die *Preisgestaltung* angeht (§ 2 Abs. 1 Z 4 u. Z 5 LVO), kommt der Bw. dem einerseits mittels der bereits erwähnten Werbung sowie unter Internetadressen mit Hinweisen auf stattgefundenen oder geplanten Konzertauftritte nach, wobei auch die Kontinuität der Einnahmenerzielung die Marktgerechtigkeit der musikalischen Leistungen nahe legt, und sprechen die aus dem CD-Verkauf erzielten Erlöse, die teilweise über den Einnahmen aus Konzertauftritten lagen, andererseits dafür, dass der Bw. das am Markt mögliche Preispotential ausnützt. Gründe für eine gegenteilige Annahme sind der Aktenlage nicht zu entnehmen und werden dahingehende Argumente vom Finanzamt auch nicht vorgebracht.

Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage (§ 2 Abs. 1 Z 6 LVO) sind vorliegendenfalls darin zu erblicken, dass der Bw. seine Musikgruppe laut Internet im Jahr 2003 neu formiert hat, Konzertauftritte gegenüber den Vorperioden deutlich intensiviert (Steigerung der Konzerteerlöse von bisher insgesamt S 134.000,- auf rd. S 157.000,-) und sein wirtschaftliches Engagement offenbar auf den musikalischen Erwerbszweig verlagert hat. So sind die bisher erzielten Haupteinkünfte des Bw. von jährlich mehr als S 1,5 Mio (1998 bis 2001) im Jahr 2002 bereits auf rund 34.160,- Euro zurück gegangen (S 470.052,-) und haben im Jahr 2003 nur noch 1.368,- Euro betragen (S 18.824,-). Desgleichen hat der Bw. seine Werbeaktivitäten wesentlich verstärkt, wobei die bisher in Höhe zwischen rund S 1.000,- und S 7.000,- getätigten Aufwendungen zuletzt auf rd. S 39.000,- gestiegen sind.

Nach dem Gesagten ist eine eindeutige Aussage darüber, ob die Betätigung des Bw. objektiv geeignet ist, einen Gesamtgewinn abzuwerfen, auch im Gesamtbild nicht zu treffen, weil ein Teil der angeführten Kriterien für Liebhaberei (Missverhältnis des Gewinnes 2003 zu den Verlusten der Vorjahre, Umsatzhöhe übersteigende Verluste), ein anderer Teil wiederum dagegen spricht (marktgerechtes Verhalten und Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage), im Übrigen aber kein besonderer Grund einer (vermeidbaren) Verlustursache feststellbar war. Unklar bleibt nach dem derzeitigen Wissensstand, ob es dem Bw. gelingen wird, seine Einnahmen zu festigen oder zu steigern, ob er Aufwendungen, die ihm regelmäßig oder in wiederholten Zeitabständen in höherem Umfang erwachsen (insbesondere Mietkosten Studio), gegebenenfalls minimieren bzw. auf einem Niveau halten kann, das ein gedeihliches Wirtschaften (Gewinnerzielung) zulässt, und nicht zuletzt, ob sich das positive Ergebnis im Jahr 2003 nicht bloß als ein (durch die Förderung von S 206.000,- bewirkter) Zufallsgewinn herausstellt. Da eine taugliche Prognose über die zukünftige Entwicklung der Ertragsituation

derzeit (noch) nicht möglich ist – der in der Entscheidung des UFS Wien, vom 2.3.2004, RV/1758-W/03 (UFS-Aktuell 2004, S. 200), geäußerten Ansicht, wonach ein Betätigungszeitraum von unter 10 Jahren zu kurz ist, um bei einer künstlerischen Tätigkeit in Bezug auf das Vorliegen einer steuerlichen Liebhaberei oder einer Einkunftsquelle eine endgültige Aussage treffen zu können, wird ausdrücklich beigetreten –, ist das Finanzamt bei der Einkommensteuerveranlagung zutreffend im Wege vorläufiger Abgabenfestsetzungen (§ 200 Abs. 1 BAO) vorgegangen (vgl. VwGH-Erk. 12.8.1994, 94/14/0025 u. VwGH-Erk. 18.12.1996, 94/15/0152).

Den Berufungen war daher teilweise Folge zu geben.

Graz, am 24. März 2005