

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat in der Beschwerdesache Bf., gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz zu Steuernummer xxx vom 09.07.2012, 04.07.2013, 16.07.2013 und 20.07.2015 betreffend Einkommensteuer 2011, 2012, 2013 und 2014 in der Sitzung am 27.07.2016 zu Recht erkannt:

**Der Einkommensteuerbescheid für 2011 wird wie folgt abgeändert:**

Einkommen	-60,00 Euro
Einkommensteuer	0,00 Euro

Die Festsetzung erfolgt endgültig.

**Der Einkommensteuerbescheid für 2012 wird wie folgt abgeändert:**

Einkommen	-60,00 Euro
Einkommensteuer	0,00 Euro

Die Festsetzung erfolgt endgültig.

**Der Einkommensteuerbescheid für 2013 wird wie folgt abgeändert:**

Einkommen	5.459,60 Euro
Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988	0,00 Euro
anrechenbare Lohnsteuer	-1.004,67 Euro
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,33 Euro
Festgesetzte Einkommensteuer	-1.005,00 Euro

Die Festsetzung erfolgt endgültig.

**Der Einkommensteuerbescheid für 2014 wird wie folgt abgeändert:**

Einkommen	22.050,40 Euro
-----------	----------------

<b>Einkommensteuer</b>	<b>4.092,02 Euro</b>
<b>Anrechenbare Lohnsteuer</b>	<b>-4.205,78 Euro</b>
<b>Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG</b>	<b>-0,24 Euro</b>
<b>Festgesetzte Einkommensteuer</b>	<b>-114,00 Euro</b>

**Die Festsetzung erfolgt endgültig.**

**Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.**

## **Entscheidungsgründe**

### **1. Sachverhalt und Parteivorbringen**

Zur Vorgeschichte wird auf die Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates (UFS) vom 5.5.2006, RV/0096-L/06 betreffend die Einkommensteuer (ESt) 1997-2001 sowie auf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes (BFG) vom 14.10.2015, RV/5101160/2010 betreffend die ESt 2002-2010, verwiesen.

Der Beschwerdeführer (Bf.) vertrat die Rechtsansicht, die in den Jahren 1997 bis 2001 durchgeführten Reisen hätten der Vorbereitung auf das nachfolgend angestrebte Gewerbe (Reiseveranstaltertätigkeit und Reisebüro) gedient. Da ab 2002 die erforderlichen Berechtigungen vorgelegen hätten und der Bf. auch versucht habe Veranstaltungen zu organisieren, müssten die Kosten als Vorlaufkosten anerkannt werden. Die Finanzverwaltung ging von einer Tätigkeit iSd § 1 Abs. 2 LVO aus und nahm an, dass in einem absehbaren Zeitraum kein Gesamtgewinn aus dieser Tätigkeit zu erwarten war. Bereits 2004 wurde die Tätigkeit wieder eingestellt. Der UFS ging nach Würdigung aller bekannten Fakten und Aussagen davon aus, dass sich der Entschluss Einkünfte aus einer Reiseveranstaltertätigkeit oder aus dem Betrieb eines Reisebüros zu erzielen, im Zeitraum 1997 bis 2001 nicht anhand objektiver Umstände feststellen lässt und wies die Berufung betreffend die Jahre 1997 bis 2001 als unbegründet ab.

Der Bf. behauptet sodann in den Jahren 2002 bis 2004 die Tätigkeit eines Reiseveranstalters, welche er mit 31.8.2004 wieder eingestellt hätte, ausgeübt zu haben. Die noch bestehende Reisebürogewerbeberechtigung wollte der Bf. anschließend von 2004 bis 2006 verpachten. Überdies hätte er seine freistehende Garage für einen PKW vermietet. Im Jahr 2007 erklärte der Bf. Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf Grund der ehemaligen Reisebürogewerbeberechtigungsverwertungstätigkeit und der Tätigkeit als

Ausstellungsberater, aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitssuche), aus Kapitalvermögen und machte offene Verlustabzüge der Vorjahre geltend. Das BFG stellte nach Würdigung aller bekannten Fakten und Aussagen in seiner Entscheidung gegen die Beschwerde der ESt-Bescheide der Jahre 2002 bis 2010 ( RV/5101160/2010 ) fest, dass vor einer Liebhabereibeurteilung zu prüfen ist, ob die erklärten Verluste bereits im Voraus durch entsprechende Korrekturen (z.B. Ausscheiden von nicht abzugsfähigen Ausgaben iSd § 20 EStG 1988) zu vermindern oder zu beseitigen gewesen wären. Daraufhin wurden zunächst die geltend gemachten Ausgaben bei der Annahme einer betrieblichen Tätigkeit auf ihre Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe geprüft. Da der Bf. keine Nachweise für eine betriebliche Veranlassung der Ausgaben erbrachte, wies das BFG die Beschwerden gegen die ESt-Bescheide 2002-2010 in diesem Punkt als unbegründet ab. Betreffend der geltend gemachten Anlaufverluste stellte das BFG fest, dass im vorliegenden Fall die ausgeübte Tätigkeit in einer Art betrieben wurde, die von vornherein auf Dauer gesehen, keinen Gesamtgewinn erwarten hat lassen, weshalb die Anlaufverluste der Jahre 2002, 2003, 2005 und 2006 nicht anzuerkennen waren. Hinsichtlich des Jahres 2004 sei formelle Rechtskraft eingetreten, weshalb für dieses Jahr der Verlust nicht mehr korrigiert werden konnte.

Betreffend die zuletzt genannte Entscheidung des BFG ( RV/5101160/2010 ) gab die zuständige Sachbearbeiterin der belangten Behörde eine umfangreiche Stellungnahme in Bezug auf die Auswirkungen des Verlustvortrags ab. Nach Ansicht der belangten Behörde sei der Verlustvortrag aus dem Jahr 2004 nicht (für das Jahr 2013 und 2014) vortragsfähig. Zusammenfassend wurde vorgebracht, dass der im Jahr 2004 entstandene Verlust des Gewerbebetriebes mangels Vorliegen eines Betriebes im ertragssteuerlichen Sinne keinen zeitlich unbeschränkt vortragsfähigen Anlaufverlust iSd § 18 Abs. 7 EStG 1988 darstelle und daher kein Verlustvortrag aus 2004 für die Jahre 2013 und 2014 zu gewähren sei. Auch aufgrund einer nicht ordnungsgemäßen Buchführung sei der Verlust nicht vortragsfähig. Im beschwerdegegenständlichen Fall seien nämlich der größte Teil des Verlustes aus Aufwendungen verursacht worden, die rein privat veranlasst sind. Es liege daher ein normaler Einnahmen-Ausgaben-Verlust vor, der nur bis 2007 vortragsfähig gewesen sei.

Der Bf. behauptet nun in den Jahren 2011 bis 2014 die Tätigkeit eines Schriftstellers ausgeübt zu haben. Aufgrund seiner damaligen Reisebürogewerbeberechtigungstätigkeit machte er offene Verlustabzüge der Vorjahre geltend. Er bezieht zudem seit 1.10.2013 Pensionseinkünfte.

## 1.1. Zur Einkommensteuerfestsetzung der Jahre 2011 bis 2014

### 1.1.1 Einkommensteuer 2011

#### 1.1.1.1. Einkommensteuererklärung

Am 2.7.2012 langte die Einkommensteuererklärung des Bf. für das Jahr 2011 bei der belangten Behörde ein. Darin erklärte er:

betriebliche Einkünfte aus selbständiger Arbeit	-671,54 €
bestehend aus Betriebsausgaben:	
- Abschreibung auf das Anlagevermögen	261,00 €
- Reise- und Fahrtspesen	7,80 €
- Werbe- und Repräsentationsaufwendungen	55,00 €
- übrige pauschale Betriebsausgaben	347,74 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-1.020,61 €
Spenden	55,00 €
Offene Verlustabzüge (aus 2008 - 2010)	1.612, 33 €

Zu seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 übermittelte der Bf. eine Erläuterung. Darin führte er in Bezug auf die Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus, dass er seit Anfang des Jahres 2008 Schriftsteller sei und am Buch „Buchtitel“ schreibe. Dieses Buch sei im September 2010 fertiggestellt worden. Nun sei er auf der Suche nach einem Verleger, der das Buch herausbringe. Der Verlust stelle einen abzugsfähigen Verlust dar.

In Bezug auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gab der Bf. an, dass dieser aus der ehemaligen Reisebürogewerbeberechtigtungsverwertungstätigkeit stamme. Der Verlust ergebe sich aus Bankzinsen und -spesen 2011 für das Betriebsbankkonto des ehemaligen Reisveranstaltungs- und später Reisbürogewerbeberechtigtungsverwertungsbetriebes. Es sei auf diesem Bankkonto von 2003 bis zur Betriebsaufgabe 2006 eine Bankschuld iHv ca. 40.000,00 € entstanden. Nachdem infolge der finanziellen Situation nur geringe Rückzahlungen erfolgt seien, sei diese Bankschuld auch 2011 weitergelaufen und es seien die entsprechenden Bankzinsen und -spesen angefallen. Nachdem das Betriebsbankkonto zuletzt (2005 und 2006) im Betriebsvermögen des Reisbürogewerbeberechtigtungsverwertungsbetriebes gewesen sei, seien die Bankzinsen

und -spesen 2008 seiner ehemaligen Reisbürogewerbeberechtigtungsverwertungstätigkeit zuzurechnen und gemäß § 32 Z 2 als Einkünfte einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit zu berücksichtigen und zwar aus der Reisbürogewerbeberechtigtungsverwertungstätigkeit. Der Verlust stelle einen abzugsfähigen Verlust dar.

Als offene Verlustabzüge aus den Vorjahren laut Kennzahl 462 gab der Bf. an:

2002-2009	-40.100,22 € (Siehe ESt-Erklärung 2010)
2010	-750,01 € (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) -846,24 € (Einkünfte aus Gewerbebetrieb)
2007	2.946,22 € (Verluststorno wegen Zeitablauf)
Summe:	-38.750,25 €

Die Verluste aus 2002 bis 2010 bezüglich des Gewerbebetriebes würden sich aus dem Berufungsantrag zur Berufung gegen die ESt-Bescheide 2002 bis 2010 ergeben. Die Verluste aus 2008 bis 2010 seien abzugsfähig, weil sie – bezogen auf 2011 – in den drei vorangegangenen Jahren entstanden seien. Vor 2007 entstandene Anlaufverluste blieben unbegrenzt abzugsfähig und seien vorrangig zu verrechnen.

#### 1.1.1.2. Einkommensteuerbescheid 2011

Am 9.7.2011 erging gemäß § 200 Abs. 1 BAO ein vorläufiger ESt-Bescheid für das Jahr 2011:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	-671,54 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	0,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	-671,54 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	
Pauschbetrag	-60,00 €
Verlustabzug	0,00 €
Einkommen	-731,54 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	
Bei einem Einkommen von 11.000 und darunter	0,00 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	0,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	0,00 €
Einkommensteuer	0,00 €
Festgesetzte Einkommensteuer	0,00 €

Bisher festgesetzte Einkommensteuer	0,00 €
Abgabengutschrift	0,00 €

In der Begründung des Bescheids führte die belangte Behörde aus, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und daraus entstandene Verlustvorträge nicht berücksichtigt werden könnten. Es werde auf die Begründung der Vorjahre, insbesondere auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO, ABNr 123 vom 26.4.2010, verwiesen.

### 1.1.1.3. Berufung

Am 16.8.2012 erhob der Bf. Berufung gegen den ESt-Bescheid 2011 vom 9.7.2012. Die Berufung richte sich gegen die Nichtberücksichtigung von -1.020,61 € Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus ehemaliger Reisebürogewerbeberechtigtungsverwertungstätigkeit und gegen die Nichtberücksichtigung von offenen Verlustabzügen aus Vorjahren (2008: -268,34 €; 2009: -593,98 €; 2010: 750,01 €) aus Einkünften selbständiger Arbeit als Schriftsteller.

Der Bf. stellte den Antrag die erklärten Einkünfte zu berücksichtigen und verwies bezüglich der Begründung auf den Punkt 2 der Erläuterungen zur ESt-Erklärung 2011. Weiters stellte er den Antrag die erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit der Jahre 2008 bis 2010 zu berücksichtigen. Da der Verlust für die Jahre 2008 bis 2010 veranlagt wurde, sei er als offener Verlustabzug aus Vorjahren im Bescheid auszuweisen. Der Bf. beantragte zudem eine mündliche Verhandlung sowie die Entscheidung durch den Senat.

Die Beschwerde (damals Berufung) wurde sofort - d.h. ohne Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung - dem BFG zur Entscheidung vorgelegt (eingelangt am 4.9.2012), mit dem Antrag, die Beschwerde abzuweisen. Als Begründung wurde auf die Rechtsmittelverfahren der Vorjahre verwiesen.

### 1.1.2. Einkommensteuer 2012

#### 1.1.2.1. Einkommensteuererklärung

Am 1.7.2013 reichte der Bf. die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 ein. Er erklärte:

betriebliche Einkünfte aus selbständiger Arbeit	-619,62 €
bestehend aus Betriebsausgaben:	
- Abschreibung auf das Anlagevermögen	177,00 €

- Reise- und Fahrtspesen	66,40 €
- Werbe- und Repräsentationsaufwendungen	44,00 €
- übrigen pauschalen Betriebsausgaben	329,52 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-847,67 €
Spenden	44,00 €
Offene Verlustabzüge	37.107,30 €

Zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 übermittelte der Bf. eine Erläuterung. Die Ausführungen zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit und Einkünften aus Gewerbebetrieb sind ident, mit den Ausführungen der Erläuterungen zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011, weshalb dazu auf Punkt 1.1.1.1 verwiesen wird.

Als offene Verlustabzüge aus den Vorjahren laut Kennzahl 462 gab der Bf. an:

2011	-38.750,25 € (lt. Erklärung ESt-Erklärung 2011) -671,54 € (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) -1.020,61 € (Einkünfte aus Gewerbebetrieb)
2008	3.335,10 € (Verluststorno wegen Zeitablauf)
Summe	-37.107,30 €

Die Verluste aus 2009 bis 2011 seien abzugsfähig, weil sie - bezogen auf 2012 - in den drei vorangegangenen Jahren entstanden seien. Vor 2007 entstandene Anlaufverluste bleiben unbegrenzt abzugsfähig und seien vorrangig zu verrechnen.

#### 1.1.2.2. Einkommensteuerbescheid 2012

Am 4.7.2013 erging gemäß § 200 Abs. 1 BAO ein vorläufiger ESt-Bescheid für das Jahr 2012:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	-619,62 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	0,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	-619,62 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	
Pauschbetrag	-60,00 €
Verlustabzug	0,00 €
Einkommen	-679,62 €

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	
Bei einem Einkommen von 11.000 und darunter	0,00 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	0,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	0,00 €
Einkommensteuer	0,00 €
Festgesetzte Einkommensteuer	0,00 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	0,00 €
Abgabengutschrift	0,00 €

In der Begründung des Bescheides führte die belangte Behörde aus, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und daraus entstandene Verlustvorträge nicht berücksichtigt werden könnten. Es werde auf die Begründung der Vorjahre, insbesondere auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO, ABNr 123 vom 26.4.2010, verwiesen.

### **1.1.2.3. Berufung**

Am 23.7.2013 erhob der Bf. Berufung gegen den ESt-Bescheid 2012 vom 4.7.2013. Die Berufung richte sich gegen die Nichtberücksichtigung von -847,67 € Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus ehemaliger Reisebürogewerbeberechtigtungsverwertungstätigkeit und die Nichtberücksichtigung von offenen Verlustabzügen aus Vorjahren iHv -37.107,30 €.

Der Bf. stellte den Antrag die erklärten Einkünfte zu berücksichtigen und verwies bezüglich der Begründung auf den Punkt 2 der Erläuterungen zur ESt-Erklärung 2012. Weiters beantragte er die erklärten Verlustabzüge aus den Vorjahren zu berücksichtigen. Bezüglich Begründung verweise er auf den Punkt 3 der Erläuterungen zur ESt-Erklärung 2013. Der Bf. beantragte zudem eine mündliche Verhandlung sowie die Entscheidung durch den Senat.

Die Berufung (jetzt Beschwerde) mit dem Antrag auf Abweisung wurde sofort - d.h. ohne Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung - dem BFG (Außenstelle Linz) zur Entscheidung vorgelegt (eingelangt am 23.8.2013). Als Begründung wurde auf die Rechtsmittelverfahren der Vorjahre (RV/1160-L/10, RV/1161-L/10) verwiesen.



### 1.1.3. Einkommensteuer 2013

#### 1.1.3.1. Einkommensteuererklärung

Am 30.6.2014 gab der Bf. die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2013 ab. Der Bf. gab darin an:

betriebliche Einkünfte aus selbständiger Arbeit	-981,92 €
bestehend aus Betriebsausgaben:	
- Abschreibung auf das Anlagevermögen	496,99 €
- Reise- und Fahrtspesen	39,50 €
- Werbe- und Repräsentationsaufwendungen	88,00 €
- übrigen pauschalen Betriebsausgaben	357,43 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-581,35 €
Offene Verlustabzüge	36.564,88 €

Zu seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2013 übermittelte der Bf. eine Erläuterung. Die Ausführungen zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit und Einkünften aus Gewerbebetrieb sind ident, mit den Ausführungen der Erläuterungen zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011, weshalb dazu auf Punkt 1.1.1.1 verwiesen wird.

Als offene Verlustabzüge aus den Vorjahren laut Kennzahl 462 gab der Bf. an:

2012	-37.107,30 € (lt. Erklärung ESt-Erklärung 2012) -619,62 € (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) -847,67 € (Einkünfte aus Gewerbebetrieb)
2009	2.207,71 € (Verluststorno wegen Zeitablauf)
Summe:	-36.564,88 €

Die Verluste aus 2010 bis 2012 seien abzugsfähig, weil sie - bezogen auf 2013 - in den drei vorangegangenen Jahren entstanden seien. Vor 2007 entstandene Anlaufverluste bleiben unbegrenzt abzugsfähig und seien vorrangig zu verrechnen. Der Bf. beantragte die Durchführung einer ESt-Veranlagung für 2013 (Antrag gemäß § 41 Abs. 2 EStG).

### 1.1.3.2. Einkommensteuerbescheid 2013

Am 4.7.2013 erging gemäß § 200 Abs. 1 BAO ein vorläufiger ESt-Bescheid für das Jahr 2013:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	-981,92 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	0,00 €
Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit lt. Lohnzettel	5.607,60 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	4.625,68 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	
Pauschbetrag	-60,00 €
Verlustabzug	-2.900,79 €
Einkommen	1.664,89€
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	
Bei einem Einkommen von 11.000 und darunter	0,00 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	0,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	0,00 €
Einkommensteuer	0,00 €
Anrechenbare Lohnsteuer	-1.004,67 €
Rundung gemäß § 39 Abs.3 EStG	-0,33 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-1.005,00 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	0,00 €
Abgabengutschrift	1.005,00 €

In der Begründung des Bescheides führte die belangte Behörde aus, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und daraus entstandene Verlustvorträge nicht berücksichtigt werden könnten. Es werde auf die Begründung der Vorjahre, insbesondere auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO, ABNr 123 vom 26.4.2010, verwiesen.

### 1.1.3.3. Beschwerde

Am 22.8.2014 erhob der Bf. Beschwerde gegen den ESt-Bescheid 2013 vom 16.7.2014. Die Berufung richte sich gegen die Nichtberücksichtigung von -581,35 € Einkünfte aus

Gewerbebetrieb aus ehemaliger Reisebürogewerbeberechtigtungsverwertungstätigkeit und die Nichtberücksichtigung von offenen Verlustabzügen aus Vorjahren iHv -36.564,88 €.

Der Bf. stellte den Antrag die erklärten Einkünfte zu berücksichtigen und verwies bezüglich Begründung auf den Punkt 2 der Erläuterungen zur ESt-Erklärung 2013.

Weiters beantragte er die erklärten Verlustabzüge aus den Vorjahren zu berücksichtigen. Bezüglich Begründung verweise er auf den Punkt 3 der Erläuterungen zur ESt-Erklärung 2013. Der Bf. beantragte zudem eine mündliche Verhandlung sowie die Entscheidung durch den Senat.

#### **1.1.3.4. Ergänzungs- und Auskunftersuchen**

Am 18.9.2014 erging ein Ergänzungs- und Auskunftersuchen der belangten Behörde. Der Bf. wurde dahingehend informiert, dass in Umsetzung der Verwaltungsgerichtsbarkeitsnovelle 2012 das Rechtsmittelverfahren in der BAO ab 1.1.2014 neu geregelt wurde und daher die Beschwerde gegen den ESt-Bescheid 2013 nach dem Rechtsmittelverfahren neu zu entscheiden sei. Da der Bf. in der Beschwerde nicht auf die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung verzichtet habe, ist eine gesonderte Beschwerdeverentscheidung durch die belangte Behörde notwendig, obwohl die Vorjahre sofort dem BFG vorgelegt wurden. Vor Erlassung der Beschwerdeverentscheidung seien noch weitere Sachverhaltserhebungen notwendig. Der Bf. wurde aufgefordert, nachstehende Fragen zu seiner Schriftstellertätigkeit bis zum 8.10.2014 zu beantworten:

1. In der Beschwerde habe der Bf. angegeben, dass er auch 2013 auf der Suche nach einem Verleger für sein Buch war. Er wurde aufgefordert den dazugehörigen Schriftverkehr mit den Verlegern ab Beginn der Schriftstellertätigkeit vorzulegen. Sofern kein Schriftverkehr (z.B. bei telefonischer Kontaktaufnahme) vorhanden sein sollte, solle der Bf. angeben, welche Verlage und welche Ansprechpersonen wann kontaktiert worden sind.
2. Bei welchen Verlagen das Buch derzeit begutachtet werde.
3. Der Bf. habe nun seit 2008 laufend Verluste aus der Schriftstellertätigkeit geltend gemacht. Kann aus heutiger Sicht eine Prognose abgegeben werden, wann mit Einnahmen aus der Schriftstellertätigkeit gerechnet werden könne. Wenn ja, solle eine Prognoserechnung vorgelegt werden.
4. Welche marktorientierten Maßnahmen der Bf. bisher gesetzt habe, um das Buch zu verwerten bzw. Einnahmen aus der Schriftstellertätigkeit zu erzielen.
5. Für das Jahr 2013 seien alle Buchhaltungsbelege in Kopie vorzulegen (Reise- und Fahrtaufwendungen KZ 9160, Werbeaufwendungen KZ 9200 sowie sonstige Aufwendungen KZ 9230).
6. Für das Jahr 2013 solle ein Anlagenverzeichnis vorgelegt werden. Sofern geringwertige Wirtschaftsgüter sofort abgeschrieben wurden, sollten hierzu die Kaufbelege vorgelegt werden.

Am 7.10.2014 übermittelte der Bf. sein Antwortschreiben. Darin führte er zu Punkt 1) aus, dass er beispielsweise als Beilage 1 und 2 (Trauner Verlag vom 14.10.2010, W vom 16.4.2014) seine erste und letzte schriftliche Verlagskorrespondenz vorlege. Beim letzten Verlag sei er nicht zu einem Vertragsabschluss bereit gewesen, weil er einen Zuschuss von 4.164,00 € oder 2.560,00 € hätte zahlen müssen, was er durch Buchhonorare höchstwahrscheinlich nicht hereingebracht hätte. Als Beilage 3 legte der Bf. beispielsweise eine Liste zu seinen telefonischen Verlagskontakten vor (*Anmerkung Gericht: hier handelt es sich um eine Kopie einer Seite aus einem Telefonbuch mit handschriftlichen Anmerkungen*).

Zu Punkt 2) erklärte der Bf., dass derzeit keine Buchbegutachtungen stattfinden würden.

Zu Punkt 3) und 4) führte er aus, dass sein Buch seit Mitte dieses Jahres (*Anmerkung Gericht: 2014*) vom Z-Verlag verlegt werde. Er habe bisher in seinem Bekanntenkreis das Buch beworben und es seien vier Bücher gekauft worden. Von Z habe er bisher für drei verkaufte Bücher das Honorar überwiesen erhalten mit je 5,05 € je verkauftem Buch (siehe Beilage 4, Kontoauszüge). Der Bf. würde jetzt noch gerne versuchen, sein Buch in einer Zeitung vorzustellen und eine Lesung zu halten. Der Ausgang dieses Vorhabens sei ungewiss. Es müsse bis Mitte nächsten Jahres ein abschließendes Urteil über den wirtschaftlichen Erfolg seines Buches möglich sein.

Zu Punkt 5) legte der Bf. seine handschriftliche Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für 2013 als Beilage 7 vor (*Anmerkung Gericht: im Wesentlichen handelt es sich um Portokosten (einmal zu 7,10 €), Fahrtkosten (zweimal ÖBB zu 4,20 €), ÖBB-Seniorenkarte, Telefonkosten, Bankzinsen und Spesen sowie Beheizung, Strom, Versicherung und Afa für die betrieblich (d.h. für die Schriftstellertätigkeit) genutzten Räumlichkeiten im Privathaus*). Aus verwaltungsökonomischen Gründen lege er Ausgabenbelege ab einem Einzelbetrag von 35,00 € vor (siehe Beilage 5 und 6) sowie die Fahraufwendungen dieser betrieblichen Linz-Fahrten und die Seniorenkarte der 50%igen Fahrpreismäßigung.

Zu Punkt 6) führte der Bf. aus, dass sich beim Anlagenverzeichnis 2013 aufwandsmäßig nur ein BW-Abgang von 1,00 € ergebe, weshalb dies nicht vorgelegt werde. Der betriebliche Gebäudeanteil von 12,2% sei BV von untergeordneter Bedeutung und daher nicht im Anlagenverzeichnis, die Berücksichtigung einer AfA sei aber möglich (Beilage Lieferschein über 180 Stück Brikett). Das im Jahr 2013 angeschaffte Fahrrad (Beilage 5, Rechnung über Kauf eines Cheyenn Trekking Fahrrades) diene der betrieblichen Fahrten zur Post, zum Bahnhof und zum Büromaterialeinkauf. Er habe auch noch ein zweites Fahrrad im Privatvermögen. Würde der Bf. einen PKW besitzen, wäre der Aufwand 100mal so hoch.

#### **1.1.3.5. Beschwerdeverentscheidung**

Am 23.10.2014 erging die Beschwerdeverentscheidung aufgrund der Beschwerde vom 22.8.2014. Der Bescheid vom 16.7.2014 wurde wie folgt geändert:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	0,00 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	0,00
Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit lt. Lohnzettel	5.607,60 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	5.607,60 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	
Pauschbetrag	-60,00 €
Verlustabzug	-2.900,79 €
Einkommen	2.644,11 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	
Bei einem Einkommen von 11.000 und darunter	0,00 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	0,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	0,00 €
Einkommensteuer	0,00 €
Anrechenbare Lohnsteuer	-1.004,67 €
Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG	-0,33 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-1.005,00 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	1.005,00 €
Abgabengutschrift	0,00 €

Die Bescheidbegründung erging gesondert am 23.10.2014. Zunächst stellte die belangte Behörde in der Bescheidbegründung umfassend den Sachverhalt dar. Da dieser nicht von den Sachverhaltsfeststellungen des Bundesfinanzgerichtes abweicht, wird auf das bisher Festgehaltene verwiesen. Ergänzend sei nur angeführt, dass seit Beginn der Schriftstellertätigkeit folgende Verluste angefallen seien:

Verluste aus Schriftstellertätigkeit:	2008	-268,34 €
Verluste aus Schriftstellertätigkeit:	2009	-593,98 €
Verluste aus Schriftstellertätigkeit:	2010	750,01 €
Verluste aus Schriftstellertätigkeit:	2011	-671,54 €
Verluste aus Schriftstellertätigkeit:	2012	-619,62 €
Verluste aus Schriftstellertätigkeit:	2013	-981,92 €
Verluste aus Schriftstellertätigkeit:	2014	noch nicht bekannt
Gesamtverlust bisher:		-3.885,41 €

Im Zuge des Rechtsmittelverfahrens wurde zum Buch „Buchtitel“ von der belangten Behörde Folgendes festgestellt: Das Buch umfasst 75 Seiten und kann um 7,61 € (Y-Edition) im Z-Selbstverlag bezogen werden. Das Buch untergliedert sich in zehn Kapitel (Kap1, Kap2, Kap3, Kap4, Kap5, Kap6, Kap7, Kap8, Kap9) und beschreibt den beruflichen Werdegang (einschließlich Berufsausstieg und -wiedereinstieg) des Abgabepflichtigen.

Das Buch des Abgabepflichtigen wird seit 21.4.2014 im Z-Selbstverlag („Y Direct Publishing“) unter der Kurzbeschreibung „Buchtitel in autobiographischer Form“ vertrieben. Vorteile des Y Direct Publishing beim Z-Selbstverlag sind vor allem der schnelle Marktzugang. Das Veröffentlichen eines Werkes dauert weniger als fünf Minuten und das Buch erscheint innerhalb von 24 bis 48 Stunden in Y-Shops weltweit. Wenn das Buch gekauft wird erhält der Autor 70% des Verkaufserlöses. Weitere Gebühren (insbesondere einmalige Gebühren) fallen nicht an. Daneben behalte der Autor die volle Kontrolle über die Rechte am Buch (jederzeitige Änderungsmöglichkeit am Buch) sowie das Recht den Veräußerungserlös selbst festzusetzen (vgl. Internet: [www.y-direct.com](http://www.y-direct.com); 20.10.2014). Nachteilig ist auf Grund der kostenlosen Plattform, dass durch Z keine Werbung für ein konkretes Buch betrieben wird.

In verfahrensrechtlicher Sicht wurde von der belangten Behörde angemerkt, dass unter der AB-Nr. 123 beim Abgabepflichtigen eine Außenprüfung gem. § 147 BAO über die Jahre 2002-2008 stattfand. Der Prüfer habe für 2002 bis 2006 Liebhaberei für die Reiseveranstaltungstätigkeit und die Reisebürogewerbeberechtungsverwertungstätigkeit festgestellt. Zudem erfolgte im Zuge der Außenprüfung die Veranlagung 2008 wegen dem strittigen Bestehen/Umfang der Abgabepflicht für die Einkünfte aus Schriftsteller gem. § 200 BAO vorläufig. In weiterer Folge wurden auch die Veranlagungsjahre 2009-2013 seitens der belangten Behörde vorläufig veranlagt, da nach wie vor negative Einkünfte aus der Schriftstellertätigkeit angefallen seien und demgemäß nach wie vor das Bestehen/Umfang der Abgabepflicht für die Schriftstellertätigkeit ungewiss war.

Gegen die Feststellung der Betriebsprüfung (Liebhaberei bei der Reiseveranstaltungstätigkeit und Reisebürogewerbeberechtungsverwertungstätigkeit) wurde für die Jahre 2002-2012 das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht. Die Beschwerden wurden sofort - d.h. ohne Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung - jeweils dem BFG (Außenstelle Linz) zur Entscheidung vorgelegt. In Umsetzung der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 (BGBl. I Nr. 51/2012) wurde das Rechtsmittelverfahren in der BAO ab 1.1.2014 neu geregelt. Die nunmehr vorliegende Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 16.7.2014 war daher bereits nach dem „Rechtsmittelverfahren neu“ zu entscheiden. Da in der Beschwerde nicht auf die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung gem. § 262 Abs. 2 BAO verzichtet wurde, war die gegenständliche Beschwerdeverentscheidung durch die belangte Behörde notwendig, obwohl die Vorjahre sofort dem BFG zu Entscheidung vorgelegt wurden und der Ausgang des Rechtsmittelverfahrens vor dem BFG wesentliche Bedeutung auch für das Jahr 2013 hat (Pkt. 2 Negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie Pkt. 3 Verlustvortrag).

Die Entscheidungsbefugnis der belangten Behörde bei der Beschwerdeentscheidung umfasse nach § 263 BAO neben der Aufhebung des angefochtenen Bescheides, der Abweisung des Beschwerdebegehrens auch die Abänderung des angefochtenen Bescheides in jede Richtung. Das bedeute, dass die Abänderungsbefugnis durch das Beschwerdebegehren nicht begrenzt sei und somit auch eine so genannte Verböserung möglich sei (vgl. VwGH 15.3.2001, 2000/16/0082). Es sei daher zulässig gewesen, im Rechtsmittelverfahren die Verluste aus der Schriftstellertätigkeit - entgegen dem Erstbescheid - nicht mehr anzuerkennen.

In der rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes ging die belangte Behörde ausführlich auf die Liebhabereitätigkeit ein. Es sei (zusammenfasst) im gegenständlichen Fall zunächst die Frage zu klären, ob die Tätigkeit des Bf. unter § 1 Abs. 1 (Betätigung mit Einkunftsquellenvermutung) oder § 1 Abs. 2 Z 2 LVO (Betätigung mit Liebhabereivermutung) falle. Die Bestimmung des § 1 Abs. 2 LVO gelte in erster Linie für typische HobbYTätigkeiten. Bei nebenberuflicher Ausübung einer schriftstellerischen Tätigkeit werde - unabhängig von den persönlichen Verhältnissen - objektiv auf Grund von Art und Umfang im Regelfall eine typisch der Lebensführung zuzurechnende Betätigung vorliegen. Der literarische Wert der schriftstellerischen Leistung oder des Bekanntheitsgrades Schriftstellers sei für die Zuordnung zu einer der Betätigungsarten nicht entscheidend (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei, Rz. 693).

Die belangte Behörde kommt zu dem Ergebnis, dass eine typische in geringem Ausmaß betriebene schriftstellerische Tätigkeit vorliegt. Der Abgabepflichtige habe über Jahre hinweg ohne vertragliche Bindung an einem Buch geschrieben, in der Hoffnung irgendwann einen Verleger zu finden. Das Schreiben einer Autobiographie bzw. einer Abhandlung über die Erlebnisse des bisherigen Lebens sei zudem lt. Ansicht der belangten Behörde eine Tätigkeit, die eine besondere Nähe zur privaten Lebensführung aufweise, weshalb im konkreten Fall auch eine Betätigung mit Liebhabereivermutung gegeben sei. Zudem gehe der Abgabepflichtige selbst davon aus, dass nicht einmal Buchhonorare von 2.410,00 € (= Zuschusskosten beim zuletzt angeschriebenen Verlag) erwartet werden. Seit 2008-2013 seien aber unstrittig bereits Verluste in Höhe von 3.885,41 € aufgetreten, weshalb sich schon alleine deshalb kein Gesamtgewinn ergeben könne. Des Weiteren seien auch trotz Aufforderung im Vorhalt keine Prognoserechnung vorgelegt worden. Nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe etwa vom 31.5.2006, 2001/13/0171) treffe aber den Abgabepflichtigen die Beweislast zur Widerlegung der Liebhabereivermutung. Die lediglich kurze Angabe, dass bereits vier Bücher im Bekanntenkreis und drei Bücher zu je 5,05 € über Z veräußert worden seien, könne die Liebhabereivermutung nicht entkräften. Die Angaben des Steuerpflichtigen seien daher nicht geeignet, die Erzielung eines Gesamtgewinnes erwarten zu lassen. Vielmehr sei auch 2014 - schon alleine bedingt durch die relativ hohen Fixkosten der für die Schriftstellertätigkeit genutzten Räumlichkeiten im Privathaus - wohl von einem Verlust auszugehen. Zusammenfassend konnte also der Abgabepflichtige

die Liebhabereivermutung nicht entkräften. Die belangte Behörde gehe daher im Rechtsmittelverfahren von einer Liebhabereitätigkeit aus.

Zum Beschwerdepunkt „Negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ führte die belangte Behörde aus, dass im gegenständlichen Fall die Rechtsfrage, ob die Tätigkeit(en) in den Jahren 2002-2006 als Liebhaberei zu qualifizieren seien oder nicht, beim BFG anhängig sei. Die belangte Behörde ginge von einer einheitlichen Liebhabereitätigkeit aus, weshalb auch keine nachträglichen negativen Einkünfte im Jahr 2013 anerkannt worden seien. Die Qualifizierung der Tätigkeit(en) in den Jahren 2002-2006 als Liebhabereitätigkeit oder nicht stelle demnach eine Vorfrage für die steuerliche Qualifizierung als nachträgliche Betriebsausgaben der Bankzinsen und -spesen im Jahr 2013 dar.

Da im Zeitpunkt dieser Beschwerdevorentscheidung noch keine Entscheidung des BFG über die Jahre 2002- 2006 vorliege, sei dieser Beschwerdepunkt abzuweisen gewesen (Sollte das BFG in einem späteren Erkenntnis von einer steuerlich anzuerkennenden erwerbswirtschaftlichen Betätigung für die Jahre 2002-2006 ausgehen, könnten selbstverständlich auch die nachträglichen Einkünfte aus Bankzinsen und -spesen anerkannt werden).

Zum Beschwerdepunkt „Verlustvortrag“ führte die belangte Behörde aus, dass sich auch die Höhe des Verlustvortrages für 2013 (wie Punkt 2) unmittelbar aus dem Ausgang des Rechtsmittelverfahrens vor dem BFG 2002-2006 bzw. in weiterer Folge vom Ausgang des Rechtsmittelverfahrens 2007-2012 ergeben würde.

Die Höhe des vortragsfähigen Verlustes und die Zuordnung zu einer Einkunftsart würden sich - mit Bindung für die Folgejahre - grundsätzlich aus der Veranlagung des Verlustjahres ergeben (VwGH 20.02.2008, 2006/15/0026; VwGH 25.06.2008, 2006/15/0085; VwGH 20.09.1977, 0931/77; VwGH 24.11.1976, 0899/74). Eine Bindungswirkung hinsichtlich der Höhe des (noch) vortragsfähigen Verlustvortrages ergebe sich auch aus Abgabenbescheide, die nach dem Verlustjahr, aber vor dem Jahr der Verlustverwertung ergangen seien. Die belangte Behörde sei daher hinsichtlich der Höhe des weiterhin vortragsfähigen Verlustes an die Höhe der festgestellten Einkünfte gebunden.

Da die belangte Behörde anlässlich der Betriebsprüfung AB-Nr. 123 für die Jahre 2002-2008 keine negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb anerkannt habe, ergebe sich der Verlustvortrag lediglich für die bisher bis 2012 vorläufig anerkannte Tätigkeit als Schriftsteller (Beginn der Tätigkeit als Schriftsteller 2008).

Es würden sich folgende Verlustvorträge aus der Tätigkeit als Schriftsteller (vorläufige Anerkennung der negativen Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit 2008-2012) ergeben:

- Negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit 2008: -268,34 in ESt-Bescheid 2008 vorläufig anerkannt - Anlaufverluste
- Negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit 2009: 693,98 in ESt-Bescheid 2009 vorläufig anerkannt - Anlaufverluste



- Negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit 2010: -750,01 in ESt-Bescheid 2010 vorläufig anerkannt - Anlaufverluste
- Negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit 2011: -671,54 in ESt-Bescheid 2011 vorläufig anerkannt - Anlaufverluste
- Negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit 2012: -619,62 in ESt-Bescheid 2012 vorläufig anerkannt - Anlaufverluste

Über den Umfang des Verlustverbrauches (Verlustvortrag per 1.1.2013: 2.903,49 €) werde in jenem Einkommensteuerbescheid abgesprochen werden, in dem der Verlustvortrag als Sonderausgabe berücksichtigt wird (VwGH 20.11.1996, 94/13/0011), demnach im Jahr 2013.

Sollte das BFG in einem späteren Erkenntnis von einer steuerlich anzuerkennenden erwerbswirtschaftlichen Betätigung für die Jahr 2002-2006 (Reiseveranstaltungstätigkeit sowie Reisebürogewerbeberechtigungsverwertungstätigkeit) sowie 2007-2012 (nachträgliche negative Einkünfte aus Reisebürogewerbeberechtigungsverwertungstätigkeit) ausgehen, würde selbstverständlich der Verlustvortrag dementsprechend gewährt werden.

#### **1.1.3.5. Vorlageantrag**

Am 3.12.2014 langte der Vorlageantrag des Bf. betreffend die Beschwerde gegen den ESt-Bescheid 2013 bei der belangten Behörde ein. Laut einem Aktenvermerk vom 9.12.2014 hat es bei der Zustellung der Beschwerdeentscheidung Probleme gegeben, da zuerst die gesonderte Begründung zugestellt wurde und die Beschwerdeentscheidung erst mit 3.12.2014 beim Bf. eingelangt ist, weswegen der Vorlageantrag rechtzeitig erfolgte.

Der Bf. beantragte in diesem den Ansatz seines Verlustes aus der Schriftstellertätigkeit iHv 981,92 €, der ihm gestrichen wurde. Aus dem beigelegten Kapitel seines Buches (Kap9) gehe Folgendes hervor: nicht er, sondern sein Bruder und sein Cousin hätten ihn dazu veranlasst, ein Buch zu schreiben. Er habe nie den Drang verspürt, ein Buch schreiben zu müssen. Wegen viel Zeit und wenig Geld habe er sich entschlossen, dieses Buch zu schreiben. Das Schreiben eines Buches sei eine mühsame Angelegenheit. All diese Umstände würden daraufhin deuten, dass es sich bei seiner Schriftstellertätigkeit um keine Tätigkeit handle, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sei. Somit sei seine Schriftstellertätigkeit keine Tätigkeit gemäß § 1 Abs. 2 Z. 2, sondern eine gemäß § 1 Abs. 1 LVO. Weiters sei nicht berücksichtigt worden, dass sein Buch erst seit einem halben Jahr auf dem Markt sei und daher der Beobachtungszeitraum zu kurz sei, um das Vorliegen von Einkünften beurteilen zu können. Ergänzend würde der Bf. gerne noch anmerken, dass er auch beabsichtige, sich mit seinem Buch für den Landeskulturpreis für Literatur zu bewerben.

#### 1.1.4. Einkommensteuer 2014

##### 1.1.3.1. Einkommensteuererklärung

Am 2.7.2015 langte die Einkommensteuererklärung des Bf. für das Jahr 2014 bei der belangten Behörde ein. Darin erklärte der Bf.:

betriebliche Einkünfte aus selbständiger Arbeit	-614,32 €
bestehend aus Betriebsausgaben:	
- Abschreibung auf das Anlagevermögen	168,50 €
- Reise- und Fahrtspesen	42,80 €
- übrigen pauschalen Betriebsausgaben	423,32 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	455,84 €
Offene Verlustabzüge	36.531,90 €
Sonderausgaben	243,72 €
Betriebseinnahmen	20,30 €

Zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2014 übermittelte der Bf. eine Erläuterung. Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit als Schriftsteller führte der Bf. aus, dass sein Buch „Buchtitel“ im Jahr 2014 vom Z-Verlag als e-book herausgebracht worden sei und in diesem Jahr vier Stück verkauft worden seien. Die restlichen Ausführungen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb sind ident, mit den Ausführungen der Erläuterungen zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011, weshalb dazu auf Punkt 1.1.1.1 verwiesen wird. Die Bankschuld betrage zum 31.12.2014 15.779,99 €.

Als offene Verlustabzüge aus den Vorjahren laut Kennzahl 462 gab der Bf. an:

2013	-36.564,88 € (lt. Erklärung ESt-Erklärung 2013) -981,92 € (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) -581,35 € (Einkünfte aus Gewerbebetrieb)
2010	1.596,25 € (Verluststorno wegen Zeitablauf)
Summe:	-36.531,90 €

Die Verluste aus 2011 bis 2013 seien abzugsfähig, weil sie – bezogen auf 2014 – in den drei vorangegangenen Jahren entstanden seien. Vor 2007 entstandene Anlaufverluste

bleiben unbegrenzt abzugsfähig und seien vorrangig zu verrechnen. Der Bf. beantragte die Durchführung einer ESt-Veranlagung für 2014 (Antrag gemäß § 41 Abs. 2 EStG).

### 1.1.3.2. Einkommensteuerbescheid 2014

Am 4.7.2013 erging gemäß § 200 Abs. 1 BAO ein vorläufiger ESt-Bescheid für das Jahr 2014:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	0,00 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	0,00 €
Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit lt. Lohnzettel	22.430,40 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	22.430,40 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	
Pauschbetrag	-60,00 €
Zuwendungen gemäß § 18 Abs.1 Z. 7 EStG 1988	-77,00 €
Verlustabzug	0,00 €
Außergewöhnliche Belastungen	
Freibetrag wegen einer Behinderung (§ 35 Abs. 3 EStG)	-243,00 €
Einkommen	22.050,40€
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (22.050,40 – 11.000,00) x 5.110,00 / 14.000,00	4.033,40 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	4.033,40€
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge (Pensionistenabsetzbetrag)	3.904,92 €
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0% für die ersten 620,00	0,00 €
6% für die restlichen 3.118,40	187,10 €
Einkommensteuer	4.092,02 €
Anrechenbare Lohnsteuer	-4.205,78 €
Rundung gemäß § 39 Abs.3 EStG	-0,24 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-114,00 €

In der Begründung des Bescheides führte die belangte Behörde aus, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und daraus entstandene Verlustvorträge nicht berücksichtigt werden

könnten. Es werde auf die Begründung der Vorjahre, insbesondere auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO, ABNr. 123 vom 26.4.2010, verwiesen.

### 1.1.3.3. Beschwerde

Am 20.8.2015 erhob der Bf. Beschwerde gegen den ESt-Bescheid 2014 vom 20.7.2015. Die Berufung richte sich gegen die Nichtberücksichtigung von -614,32 € Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Schriftsteller, gegen die Nichtberücksichtigung von -455,84 € Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus ehemaliger Reisebürogewerbeberechtigtungsverwertungstätigkeit, gegen die Nichtberücksichtigung von offenen Verlustabzügen aus Vorjahren iHv -36.531,90 € und gegen die Nichtberücksichtigung von Kirchenbeitragszahlungen in Höhe von 166,72 €.

Der Bf. stellte den Antrag die erklärten Einkünfte zu berücksichtigen und verwies bezüglich der Begründung auf den Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht betreffend ESt-Bescheid 2013. Weiters stelle er den Antrag, die erklärten Einkünfte zu berücksichtigen. Bezüglich der Begründung verweise er auf Punkt 2 der Erläuterungen zur ESt-Erklärung 2014. Er stelle den Antrag die erklärten Verlustabzüge aus den Vorjahren zu berücksichtigen und verweise auf den Punkt 3 der Erläuterungen zur ESt-Erklärung 2014. Weiters den Antrag die bezahlten und erklärten Kirchenbeiträge zu berücksichtigen. Der Bf. beantragte zudem eine mündliche Verhandlung sowie die Entscheidung durch den Senat.

### 1.1.3.4. Beschwerdeverentscheidung

Am 14.9.2015 erging die Beschwerdeverentscheidung aufgrund der Beschwerde vom 20.8.2015. Der Bescheid vom 20.07.2015 wurde wie folgt geändert:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	0,00 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	0,00 €
Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit lt. Lohnzettel	22.430,40 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	22.430,40 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	
Pauschbetrag	-60,00 €
Zuwendungen gemäß § 18 Abs.1 Z 7 EStG 1988	-88,00 €
Kirchenbeitrag	-166,72 €
Verlustabzug	0,00 €
Außergewöhnliche Belastungen	

Freibetrag wegen einer Behinderung (§ 35 Abs. 3 EStG)	-243,00 €
Einkommen	21.883,68 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (21.883,68 – 11.000,00) x 5.110,00 / 14.000,00	3.972,54 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	3.972,54 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge (Pensionistenabsetzbetrag)	3.844,06 €
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0% für die ersten 620,00	0,00 €
6% für die restlichen 3.118,40	187,10 €
Einkommensteuer	4.031,16 €
Anrechenbare Lohnsteuer	-4.205,78 €
Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG	-0,38 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-175,00 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	114,00 €
Abgabengutschrift	61,00 €

Die Bescheidbegründung erging gesondert am 14.9.2015. Zunächst stellte die belangte Behörde in der Bescheidbegründung umfassend den Sachverhalt dar. Da dieser nicht von den Sachverhaltsfeststellungen des Bundesfinanzgerichtes abweicht, wird auf das bisher Festgehaltene verwiesen. Ergänzend sei angeführt, dass seit Beginn der Schriftstellertätigkeit folgende Umsätze (darunter verkaufte Bücher in Stückzahl) und Verluste angefallen seien:

	Jahr	Veräußerung Buch/ Stück	Umsatz aus Buchverkauf	Verlust
Schriftstellertätigkeit	2008			-268,34 €
Schriftstellertätigkeit	2009			-593,98 €
Schriftstellertätigkeit	2010	0	0	-750,01 €
Schriftstellertätigkeit	2011	0	0	-671,54 €
Schriftstellertätigkeit	2012	0	0	-619,62 €
Schriftstellertätigkeit	2013	0	0	-981, 92€
Schriftstellertätigkeit	2014	0	0	-614,32 €
Schriftstellertätigkeit	2015	bisher wurde ein Buch veräußert		

Gesamtverlust bisher		-4.499,73 €
-------------------------	--	-------------

Im Zuge des Rechtsmittelverfahrens 2014 wurde zum Buch „Buchtitel“ Folgendes festgestellt (gemäß Telefonat vom 11.9.2015 wurde der Sachverhalt hinsichtlich Buchtitel und verkaufter Stückzahl im Jahr 2015 ergänzt): Das Buch „Buchtitel“ des Abgabepflichtigen umfasse 75 Seiten und konnte 2014 um 7,61 € (Y-Edition) im Z-Selbstverlag bezogen werden. Im Jahr 2015 betrug der Preis 9,90 €. Das Buch untergliedert sich in zehn Kapitel (Kap1, Kap2, Kap3, Kap4, Kap5, Kap6, Kap7, Kap8, Kap9) und beschreibt den beruflichen Werdegang (einschließlich Berufsausstieg und -wiedereinstieg) des Abgabepflichtigen. Das Buch wurde im Juni 2015 umbenannt in „Buchtitel2“.

Das Buch des Abgabepflichtigen wird seit 21.4.2014 im Z-Selbstverlag („Y Direct Publishing“) unter der Kurzbeschreibung „Buchtitel in autobiographischer Form“ (bzw. ab Juni 2015 unter dem neuen Titel „Buchtitel2“) vertrieben. Das Veröffentlichen eines Werkes dauere weniger als fünf Minuten und das Buch erscheine innerhalb von 24 bis 48 Stunden in Y-Shops weltweit. Wenn das Buch gekauft wird, erhalte der Autor 70% des Veräußerungserlöses. Weitere Gebühren (insbesondere einmalige Gebühren) würden nicht anfallen. Daneben behalte der Autor die volle Kontrolle über die Rechte am Buch (jederzeitige Änderungsmöglichkeit am Buch) sowie das Recht den Veräußerungserlös selbst festzusetzen. Nachteilig sei auf Grund der kostenlosen Plattform, dass durch Z keine Werbung für ein konkretes Buch betrieben werde. Das Buch wurde 2014 viermal veräußert. Der Gesamtumsatz beträgt 2014 20,30 €. Im Jahr 2015 (Stand 11.9.2015) wurde das Buch bisher einmal veräußert. Bei weiteren Verlagen werde das Buch nicht vertrieben (vgl. Seite 3 der Beschwerdeentscheidung vom 23.10.2014, wo als Grund die hohen Zuschusskosten, die vom Abgabepflichtigen zu leisten gewesen wären, angegeben wurden).

In verfahrensrechtlicher Sicht wurde von der belangten Behörde Folgendes angemerkt: Unter der AB-Nr. 123 fand beim Abgabepflichtigen eine Außenprüfung gem. § 147 BAO über die Jahre 2002-2008 statt. Der Prüfer hat für 2002 bis 2006 Liebhaberei für die Reiseveranstaltungstätigkeit und die Reisebürogewerbeberechtungsverwertungstätigkeit festgestellt. Zudem erfolgte im Zuge der Außenprüfung die Veranlagung 2008 wegen dem strittigen Bestehen/Umfang der Abgabepflicht für die Einkünfte aus Schriftsteller gem. § 200 BAO vorläufig. In weiterer Folge wurden auch die Veranlagungsjahre 2009 bis 2013 seitens der belangten Behörde vorläufig veranlagt, da nach wie vor negative Einkünfte aus der Schriftstellertätigkeit angefallen seien und demgemäß nach wie vor das Bestehen/Umfang der Abgabepflicht für die Schriftstellertätigkeit ungewiss gewesen sei. Hinsichtlich des Jahres 2013 erfolgte im Zuge der Beschwerdeentscheidung eine endgültige Nichtanerkennung der Schriftstellertätigkeit infolge Liebhaberei.

Gegen die Feststellung der Betriebsprüfung (Liebhaberei bei der Reiseveranstaltungstätigkeit und Reisebürogewerbeberechtungsverwertungstätigkeit)

wurde für die Jahre 2002 bis 2012 das Rechtsmittel der Berufung (nunmehr Beschwerde) eingebracht. Die Beschwerden wurden sofort - d.h. ohne Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung - jeweils dem UFS (nunmehr BFG Außenstelle Linz) zur Entscheidung vorgelegt. Da in der Beschwerde nicht auf die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung gem. § 262 Abs. 2 BAO verzichtet wurde, war die gegenständliche Beschwerdeverentscheidung durch die belangte Behörde notwendig, obwohl die Vorjahre bis 2012 sofort dem BFG Linz zur Entscheidung vorgelegt wurden und der Ausgang des Rechtsmittelverfahrens vor dem BFG wesentliche Bedeutung auch für das Jahr 2014 hat (vgl. Pkt. 2 „Negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ sowie Pkt. 3 „Verlustvortrag“). Auch für das Jahr 2013 wurde bereits eine zwingende Beschwerdeverentscheidung erlassen; die Beschwerde betreffend der Einkommensteuerveranlagung 2013 wurde ebenfalls bereits dem BFG vorgelegt.

Zur rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes verwies die belangte Behörde in Bezug auf die Qualifikation der Schriftstellertätigkeit als Liebhabereibetätigung gem. § 1 Abs. 2 Z. 2 LVO auf die ausführliche rechtliche Beurteilung in der Beschwerdeverentscheidung vom 23.10.2014.

Da der Abgabepflichtige in Bezug auf seine nunmehrige Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 sich ausschließlich auf den Vorlageantrag vom 1.12.2014 bzw. die darin enthaltene Begründung beruft, erfolgt die rechtliche Beurteilung ergänzend in Bezug auf die Vorbringen im Vorlageantrag vom 1.12.2014 wie folgt:

Zum Einwand im Vorlageantrag, dass der Bruder bzw. Cousin den Abgabepflichtigen auf die Idee gebracht hätten, das Buch zu schreiben: Bei der Feststellung von Liebhaberei nach § 1 Abs. 2 Z. 2 LVO sei nicht auf die konkrete Neigung des Abgabepflichtigen und auf die konkrete Art der Tätigkeit abzustellen, sondern darauf, ob die konkrete Betätigung bei Prüfung eines abstrakten Maßstabes (typischerweise, nach der Verkehrsauffassung) einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweise (z.B. VwGH 26.1.1999, 98/14/0041; 30.7.2002, 96/14/0116). Der Umstand, dass erst der Bruder und Cousin den Abgabepflichtigen auf die Idee gebracht haben, ein Buch zu verfassen, sei daher ohne Bedeutung. Die konkrete Tätigkeit des Abgabepflichtigen (nämlich das Schreiben der Biographie über sein Leben) weise bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes typischerweise einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung auf.

Der Bf. habe lediglich im Durchschnitt eine halbe Stunde pro Woche an seinem Buch gearbeitet, weshalb auch das Schreiben des Buches derartig lange gedauert habe. Der Sachverhalt sei im vorliegenden Falle daher durchaus mit dem Sachverhalt der bereits in der Beschwerdeverentscheidung zitierten Rechtsprechung RV/3953-W/02 vom 11.11.2004 vergleichbar, wo Liebhaberei bei einem einzigen nebenberuflich verfassten Lehr- bzw. Fachbuch bejaht worden sei.

Im Übrigen wäre selbst eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit gem. § 1 Abs. 1 LVO, die in dermaßen geringem Umfang ausgeübt werde, bei Anfallen von Verlusten eine

Liebhabeertätigkeit. Unter § 1 Abs. 2 Z. 2 LVO würden nämlich nicht nur typische Hobbytätigkeiten fallen, sondern auch Tätigkeiten, die ihrer Art nach an sich typisch erwerbswirtschaftlich sind, jedoch im Hinblick auf ihren Umfang nicht erwerbstypisch ausgeübt werden. Eine Tätigkeit, die lediglich eine 1/2 Stunde pro Woche ausgeübt werde, würde also ebenfalls unter § 1 Abs. 2 Z. 2 LVO fallen (vgl. dazu auch *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei, 2. Auflage, Rz. 157 oder ausführlich dazu zB. 05.05.2003, RV/0062-G/02 zu Liebhabereifrage einer Privatordination eines pensionierten Arztes mit geringen unregelmäßigen Öffnungszeiten).

Zum Einwand im Vorlageantrag, dass der Prognosezeitraum zu kurz sei: Dem Einwand des Abgabepflichtigen, dass der Prognosezeitraum zu kurz sei (immerhin wäre das Buch im Jahr 2014 erst 0,5 Jahre auf dem Markt bzw. im Jahr 2015 1,5 Jahre), um eine endgültige Liebhabereibeurteilung zu treffen, könne seitens der belangten Behörde nicht gefolgt werden. Die Schriftstellertätigkeit wurde im Jahr 2008 begonnen, d.h. im Jahr 2014 liegt bereits das 7. Jahr für die Beurteilung vor. Zwischen 2008 bis 2014 wurden ausnahmslos Verluste erzielt. Selbst wenn eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit vorliegen würde, so hätte die belangte Behörde nach Ablauf des Anlaufzeitraumes von maximal 5 Jahren das Recht, eine Liebhabereiprüfung vorzunehmen. Im Übrigen wäre es auch Sache des Bf. gewesen, mittels einer nachvollziehbaren Prognoserechnung (vgl. Pkt. 3 des Vorhaltes vom 18.9.2014 sowie Seite 8 der Beschwerdeentscheidung vom 23.10.2014) nachzuweisen, dass die Tätigkeit innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn erwarten lasse. Nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe etwa vom 31.5.2006, 2001/13/0171) treffe nämlich den Abgabepflichtigen die Beweislast zur Widerlegung der Liebhabereivermutung. Auch die Angaben des Steuerpflichtigen in der Einkommensteuererklärung 2014 seien nicht geeignet, die Erzielung eines Gesamtgewinnes erwarten zu lassen. Vielmehr würden die Einnahmen von 20,30 € nicht einmal die AfA oder Fahrtkosten decken. Wie vom Abgabepflichtigen im Zuge des Telefonates vom 11.9.2015 ausgeführt, wurde auch 2015 bisher nur ein Buch veräußert und das Buch wird nach wie vor im Z-Selbstverlag vertrieben. Es sei daher auch 2015 - schon alleine bedingt durch die relativ hohen Fixkosten der für die Schriftstellertätigkeit genutzten Räumlichkeiten im Privathaus - wohl von einem Verlust auszugehen. Zusammenfassend könne also der Abgabepflichtige auch nicht im Zuge der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 die Liebhabereivermutung entkräften.

Zum Einwand im Vorlageantrag, dass sich der Abgabepflichtige eventuell für den Literaturpreis des Landes bewerben möchte: Auch der ergänzende Hinweis, sich eventuell für einen Literaturpreis des Landes bewerben zu wollen, ver helfe der Beschwerde nicht zum Erfolg. Zum einen sei seitens des Bf. der Terminus "eventuell" verwendet worden, was daher nicht auf ein zielstrebiges Handeln schließen lasse, zum anderen würden derartige Preise auch gar keine steuerpflichtigen Betriebseinnahmen darstellen. Preise, die in Würdigung der Persönlichkeit oder des Schaffens (Literaturpreis, Nobelpreis), vergeben werden, stellen nach der Verwaltungspraxis (Rz. 1054 EStR)



keine Einnahmen dar. Der Hinweis auf einen eventuellen Literaturpreis sei daher - da gar keine steuerpflichtigen Einnahmen vorliegen würden - nicht geeignet, die Gesamtgewinneigenschaft der Tätigkeit nachzuweisen. Ergänzend werde auch ausgeführt, dass die nunmehrige im Jahr 2015 durchgeführte Internetrecherche der Rechtsmittelbearbeiterin ergeben habe, dass bisher keine Bewerbung für den Literaturpreis des Landes erfolgt sei. Die Veranlagung erfolge im Zuge dieser Beschwerdevorentscheidung endgültig, da aus Sicht der belangten Behörde durch die Nichtanerkennung der Schriftstellertätigkeit als Einkunftsquelle keine Ungewissheit mehr für 2014 bestehe. Sei nämlich die zu einer vorläufigen Abgabenfestsetzung Anlass gebende Ungewissheit (§ 200 Abs. 1 BAO) beseitigt (im konkreten Fall Frage der Einkunftsquelleneigenschaft der Schriftstellertätigkeit für das Jahr 2014), sei die vorläufige Festsetzung durch eine endgültige Abgabenfestsetzung zu ersetzen (Abs. 2 erster Satz leg. cit.).

Zum Beschwerdepunkt: Negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurde seitens der belangten Behörde Folgendes ausgeführt: Im gegenständlichen Fall sei die Rechtsfrage, ob die Tätigkeit(en) in den Jahren 2002 - 2006 als Liebhaberei zu qualifizieren seien oder nicht, beim BFG anhängig. Die belangte Behörde sei von einer einheitlichen Liebhabereitätigkeit ausgegangen, weshalb auch keine nachträglichen negativen Einkünfte im Jahr 2014 anerkannt worden seien. Die Qualifizierung der Tätigkeit(en) in den Jahren 2002 - 2006 als Liebhabereitätigkeit oder nicht stelle demnach eine Vorfrage für die steuerliche Qualifizierung als nachträgliche Betriebsausgaben der Bankzinsen und -spesen im Jahr 2014 dar.

Da im Zeitpunkt dieser Beschwerdevorentscheidung noch keine Entscheidung des BFG über die Jahre 2002- 2006 vorliegt, war dieser Beschwerdepunkt abzuweisen (Sollte das BFG in einem späteren Erkenntnis von einer steuerlich anzuerkennenden erwerbswirtschaftlichen Betätigung für die Jahre 2002-2006 ausgehen, könnten selbstverständlich auch die nachträglichen Einkünfte aus Bankzinsen und -spesen grundsätzlich anerkannt werden).

Zum Beschwerdepunkt des Verlustvortrag wurde angemerkt, dass sich die Höhe des Verlustvortrages für 2014 (wie Punkt 2) unmittelbar aus dem Ausgang des Rechtsmittelverfahrens vor dem BFG 2002-2006 bzw. in weiterer Folge vom Ausgang des Rechtsmittelverfahrens 2007-2013 ergeben würde.

Die Höhe des vortragsfähigen Verlustes und die Zuordnung zu einer Einkunftsart würden sich - mit Bindung für die Folgejahre - grundsätzlich aus der Veranlagung des Verlustjahres (VwGH 20.02.2008, 2006/15/0026; VwGH 25.06.2008, 2006/15/0085; VwGH 20.09.1977, 0931/77; VwGH 24.11.1976, 0899/74) ergeben. Eine Bindungswirkung hinsichtlich der Höhe des (noch) vortragsfähigen Verlustvortrages ergebe sich auch aus Abgabenbescheiden, die nach dem Verlustjahr, aber vor dem Jahr der Verlustverwertung ergangen sind. Die belangte Behörde sei daher hinsichtlich der Höhe des weiterhin vortragsfähigen Verlustes an die Höhe der festgestellten Einkünfte gebunden.

Da die belangte Behörde anlässlich der Betriebsprüfung AB-Nr. 123 für die Jahre 2002-2008 keine negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb anerkannt habe, ergebe sich der Verlustvortrag lediglich für die bisher bis 2012 vorläufig anerkannte Tätigkeit als Schriftsteller (Beginn der Tätigkeit als Schriftsteller 2008).

Es ergeben sich folgende Verlustvorträge aus der Tätigkeit als Schriftsteller (vorläufige Anerkennung der negativen Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit 2008-2012, Nichtanerkennung der Schriftstellertätigkeit als Liebhaberei für 2013):

- Negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit 2008: -268,34 in E-Bescheid 2008 vorläufig anerkannt - Anlaufverluste
- Negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit 2009: -593,98 in E-Bescheid 2009 vorläufig anerkannt - Anlaufverluste
- Negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit 2010: -750,01 in E-Bescheid 2010 vorläufig anerkannt - Anlaufverluste
- Negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit 2011: -671,54 in E-Bescheid 2011 vorläufig anerkannt - Anlaufverluste
- Negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit 2012: -619,62 in E-Bescheid 2012 vorläufig anerkannt - Anlaufverluste

Der Verlustvortrag iHv 2.903,49 € (Verlustvortrag per 1.1.2013) sei bereits im Jahr 2013 voll im Zuge der Beschwerdeentscheidung 2013 angesetzt worden. Es verbleibe daher für das Jahr 2014 kein Verlustvortrag für die Schriftstellertätigkeit. Sollte das BFG in einem späteren Erkenntnis von einer steuerlich anzuerkennenden erwerbswirtschaftlichen Betätigung für die Jahre 2002-2006 (Reiseveranstaltungstätigkeit sowie Reisebürogewerbeberechtigungsnachverwertungstätigkeit) sowie 2007-2013 (nachträgliche negative Einkünfte aus Reisebürogewerbeberechtigungsnachverwertungstätigkeit) bzw. 2008-2013 (Verluste aus Schriftstellertätigkeit) ausgehen, werde selbstverständlich der Verlustvortrag dementsprechend gewährt werden.

Zum Kirchenbeitrag 2014 sei festzuhalten, dass dieser für 2014 antragsgemäß gewährt und somit der Beschwerde vollinhaltlich stattgegeben wurde. Es ist diesbezüglich eine gesonderte Begründung entbehrlich.

#### **1.1.3.4. Aktenvermerk**

Am 11.9.2015 wurde seitens der belangten Behörde ein Aktenvermerk betreffend eines Telefonates mit dem Bf. am 11.9.2015 gefertigt. Der Bf. gab bei dem Telefonat an, dass sein Buch nach wie vor nur im Z-Selbstverlag vertrieben werde. Im Juni 2015 werde der Titel des Buches in „Buchtitel2“ geändert werden (durch den Sohn des Abgabepflichtigen). Das Buch sei bisher im Jahr 2015 (Stand am 11.9.2015) einmal veräußert worden. Bei weiteren Verlagen werde das Buch nicht vertrieben. Der Bf. wurde seitens der belangten

Behörde noch darauf aufmerksam gemacht, dass eine Beschwerde vorentscheidung zu ergehen habe, da nicht ausdrücklich auf die Erlassung einer Beschwerde vorentscheidung verzichtet wurde.

#### **1.1.3.5. Vorlageantrag**

Am 5.10.2015 langte der Vorlageantrag des Bf. betreffend die Beschwerde gegen den ESt-Bescheid 2014 bei der belangten Behörde ein. Die Beschwerde vorentscheidung sei dem Bf. am 17.9.2015 zugestellt worden. Er beantragte die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, sowie eine mündliche Verhandlung und eine Entscheidung durch den Senat. Als Beilage legte der Bf. seine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2014 bei.

### **1.2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht**

#### **1.2.1 Vorlagebericht 2011**

Am 4.9.2012 langte der Vorlagebericht betreffend die Beschwerde gegen den ESt-Bescheid 2011 beim Bundesfinanzgericht ein. Die belangte Behörde beantragte die Abweisung der Berufung und verwies in der Begründung auf die Rechtsmittelverfahren der Vorjahre (RV/1160-L/10; RV/1161-L/10).

#### **1.2.2. Vorlagebericht 2012**

Am 23.8.2013 langte der Vorlagebericht betreffend die Beschwerde gegen den ESt-Bescheid 2012 beim Bundesfinanzgericht ein. Die belangte Behörde beantragte die Abweisung der Berufung und verwies in der Begründung auf die Rechtsmittelverfahren der Vorjahre (RV/1160-L/10; RV/1161-L/10).

#### **1.2.3. Vorlagebericht 2013**

Am 10.12.2014 langte der Vorlagebericht betreffend die Beschwerde gegen den ESt-Bescheid 2013 beim Bundesfinanzgericht ein. Die belangte Behörde beantragte die Beschwerde als unbegründet abzuweisen, die Schriftstellertätigkeit endgültig als Liebhaberei zu qualifizieren und die Besteuerungsgrundlagen aus der Beschwerde vorentscheidung vom 23.10.2014 zu übernehmen. Ferner beantragte

die belangte Behörde die Schriftstellertätigkeit auch für die Vorjahre (2008-2012) als Liebhabereitätigkeit gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 LVO zu qualifizieren.

Betreffend den Sachverhalt verwies die belangte Behörde zunächst auf die umfangreiche Beschwerdevorentscheidung vom 23.10.2014, führte ergänzend noch aus:

Dem Vorlageantrag sei auch ein Kapitel aus dem Buch "Kap9" beigelegt worden. Aus diesem Kapitel sei folgender relevanter Sachverhalt ersichtlich: Der Bf. wäre in seiner Schulzeit ein guter bis sehr guter Aufsatzschreiber gewesen und hätte auch viele Bücher gelesen, andererseits hätte er aber nie den Drang verspürt, ein Buch schreiben zu müssen. Nun hätte er aber während seiner Arbeitslosenzeit viel Zeit und wenig Geld gehabt, so entschloss er sich, dieses Buch zu schreiben. Er täte das auch mit der Überlegung, dass das Schreiben eines Buches keinen besonderen finanziellen Aufwand erfordern würde und dass er im Falle eines Erfolges das Geld gut gebrauchen könne. Der Bf. wäre seine schriftstellerische Tätigkeit sehr locker angegangen und hätte sich vorgenommen, pro Woche eine Stunde zu schreiben. Oft wäre ihm aber etwas dazwischengekommen, sodass er im Durchschnitt nur jede zweite Woche geschrieben habe und so wäre dann auf eine Woche 1/2 Stunde Schreibarbeit entfallen. So wäre es erklärlich, dass er für das Buch 2,5 Jahre gebraucht hätte. Das Schreiben eines Buches wäre, wie auch von Schriftstellerkollegen festgestellt worden wäre, eine mühsame Angelegenheit. Er führe das auf folgende Gründe zurück: Bei der mündlichen Kommunikation sage man leicht etwas, was nicht unbedingt passe, weil nach Beendigung des Gespräches jedes einzelne Wort wieder verschwunden sei. Anders sei es bei der schriftlichen Kommunikation, wo jedes einzelne Wort bestehen bleibe und man trachten müsse, dass jedes Wort passe, was natürlich seine Zeit erfordere. Weiters wäre das Schreiben des Buches für ihn eine freiwillige Angelegenheit gewesen, das er ohne zeitliche Vorgabe erledigen hätte wollen und so hätte es dann auch lange gedauert.

In Bezug auf eine Stellungnahme der belangten Behörde verwies diese auf die umfangreiche rechtliche Würdigung in der Beschwerdevorentscheidung (Seiten 5-9). Der Vorlageantrag sowie die darin vorgebrachten Argumente wurden zudem rechtlich seitens der belangten Behörde wie folgt gewürdigt: Bei der Feststellung von Liebhaberei nach § 1 Abs. 2 Z. 2 LVO sei nicht auf die konkrete Neigung des Abgabepflichtigen und auf die konkrete Art der Tätigkeit abzustellen, sondern darauf, ob die konkrete Betätigung bei Prüfung eines abstrakten Maßstabes (typischerweise, nach der Verkehrsauffassung) einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweise (z.B. VwGH 26.1.1999, 98/14/0041; 30.7.2002, 96/14/0116). Der Umstand, dass erst der Bruder und Cousin den Abgabepflichtigen auf die Idee gebracht haben, ein Buch zu verfassen, sei daher ohne Bedeutung. Die konkrete Tätigkeit des Abgabepflichtigen (nämlich das Schreiben der Biographie über sein Leben) weise bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes typischerweise einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung auf. Der Bf. habe lediglich im Durchschnitt eine halbe Stunde pro Woche an seinem Buch gearbeitet, weshalb auch das Schreiben des Buches derartig lange gedauert habe. Der Sachverhalt sei im vorliegenden Falle daher durchaus mit dem

Sachverhalt der bereits in der Beschwerdeentscheidung zitierten Rechtsprechung RV/3953-W/02 vom 11.11.2004 vergleichbar, wo Liebhaberei bei einem einzigen nebenberuflich verfassten Lehr- bzw. Fachbuch bejaht worden sei.

Im Übrigen wäre selbst eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit gem. § 1 Abs. 1 LVO, die in dermaßen geringem Umfang ausgeübt wird, bei Anfallen von Verlusten eine Liebhabereitätigkeit. Unter § 1 Abs. 2 Z. 2 LVO fallen nämlich nicht nur typische Hobbytätigkeiten, sondern auch Tätigkeiten, die ihrer Art nach an sich typisch erwerbswirtschaftlich sind, jedoch im Hinblick auf ihren Umfang nicht erwerbstypisch ausgeübt werden. Eine Tätigkeit, die lediglich eine 1/2 Stunde pro Woche ausgeübt werde, würde also ebenfalls unter § 1 Abs. 2 Z. 2 LVO fallen (vgl. dazu auch *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei, 2. Auflage, Rz.157). Dem Einwand des Abgabepflichtigen, dass der Prognosezeitraum zu kurz sei (immerhin wäre das Buch erst 1/2 Jahr auf dem Markt), um eine endgültige Liebhabereibeurteilung zu treffen, könne seitens der belangten Behörde nicht gefolgt werden. Die Schriftstellertätigkeit wurde im Jahr 2008 begonnen, d.h. im Jahr 2013 habe bereits das 6. Jahr für die Beurteilung vorgelegen. Selbst wenn eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit vorliegen würde, so hätte die belangte Behörde nach Ablauf des Anlaufzeitraumes von maximal 5 Jahren das Recht, eine Liebhabereiprüfung vorzunehmen. Im Übrigen wäre es auch Sache des Bf. gewesen, mittels einer nachvollziehbaren Prognoserechnung (vgl. Pkt. 3 des Vorhaltes vom 18.9.2014 sowie S. 8 der Beschwerdeentscheidung vom 23.10.2014) nachzuweisen, dass die Tätigkeit innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn erwarten ließ.

Auch der ergänzende Hinweis, sich eventuell für einen Literaturpreis des Landes bewerben zu wollen, ver helfe der Beschwerde nicht zum Erfolg. Zum einen sei seitens des Bf. der Terminus "eventuell" verwendet worden, was nicht auf ein zielstrebiges Handeln schließen lasse, zum anderen würden derartige Preise auch gar keine steuerpflichtigen Betriebseinnahmen darstellen. Preise, die in Würdigung der Persönlichkeit oder des Schaffens (Literaturpreis, Nobelpreis), vergeben werden, würden nach der Verwaltungspraxis (Rz. 1054 EStR) keine Einnahmen darstellen. Der Hinweis auf einen eventuellen Literaturpreis sei daher - da gar keine steuerpflichtigen Einnahmen vorliegen würden - nicht geeignet, die Gesamtgewinneigenschaft der Tätigkeit nachzuweisen.

#### **1.2.4. Vorlagebericht 2014**

Am 9.10.2015 langte der Vorlagebericht betreffend die Beschwerde gegen den ESt-Bescheid 2014 beim Bundesfinanzgericht ein. Die belangte Behörde beantragte die Beschwerde im Sinne der Beschwerdeentscheidung als unbegründet abzuweisen. Der Kirchenbeitrag sei bereits im Zuge der Beschwerdeentscheidung gewährt worden, sodass diese Punkte nicht mehr Gegenstand des Vorlageverfahrens sei. Zum Sachverhalt merkte die belangte Behörde an, dass auf die Beschwerdeentscheidung verwiesen

werde, da im Vorlageantrag keine Ergänzungen zum Sachverhalt mehr vorgebracht worden seien. Aus dem beigelegten Spesenverteiler sei ersichtlich, dass sich die Aufwendungen für die Schriftstellertätigkeit wie bereits in den Vorjahren aus den Fixkosten für das Arbeitszimmer (Strom, Kohle, Gemeindeabgaben, Feuerversicherung, AfA, Telefon) sowie aus Bankspesen, Portokosten und ÖBB Fahrten zusammensetze.

#### 1.2.5. Anbringen der belangten Behörde vom 29.11.2015

Bezugnehmend auf die BFG-Entscheidung RV/5101160/2010 vom 14.10.2015 für die Jahre 2002 - 2010 wurde seitens des Finanzamtes Linz auf die Auswirkung auf den Verlustvortrag Stellung genommen.

Durch diese BFG-Entscheidung wurde nur für das Jahr 2004 ein Verlust aus selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb -8.069,-- € festgestellt. In den restlichen Jahren ergab sich kein Verlust. Durch die Stattgabe der Beschwerde gegen den Bescheid vom 5.5.2010, mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens für 2004 verfügt wurde, sei der Sachbescheid Einkommensteuer 2004 vom 6.12.2006 in formelle Rechtskraft erwachsen. In diesem Einkommensteuerbescheid 2004 vom 6.12.2006 wurde der Verlust aus den Einkünften aus Gewerbebetrieb mit EUR -8.069,-- ausgewiesen.

Für die Jahre 2011 - 2014 sei nach wie vor das Rechtsmittel beim BFG anhängig. Bisher seien folgende Verluste aus selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb im Bescheidwege (nicht rechtskräftig) festgestellt worden: für das Jahr 2011 -671,54 €, für das Jahr 2012 -619,62 und für die Jahre 2013 und 2014 jeweils Null Euro.

Daraus ergebe sich grundsätzlich folgende Auswirkung auf den Verlustvortrag 2013 (= Zeitpunkt der frühestmöglichen Verrechnung des „Anlaufverlustes“ aus 2004 iHv EUR 8.069,00 nach BFG-Entscheidung) und 2014:

Darstellung bei Gewährung Verlustvortrag:	2013	2014	Summe Verlustvortrag
Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	0,00	0,00	
Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit:	5.607,60	22.430,40	
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge:	0,00	0,00	
<b>Gesamtbetrag der Einkünfte:</b>	5.607,60	22.430,40	
Sonderausgaben:			
abz. Pauschbetrag f. Sonderausgaben:	-60,00	-60,00	
abz. Zuwendungen gem. § 18 Abs. 1 Z 7 EStG:	0,00	-77,00	
abz. Kirchenbeitrag:	0,00	-166,72	
75% Verlustvortrag vom Gesamtbetrag d. Einkünfte:	-4.205,70	-3.863,30	<b>-8.069,00</b>

Außergewöhnliche Belastungen:	0,00	-243,00	
- Freibetrag wegen einer Behinderung			
Einkommen	1.341,90	18.020,38	

Lt. Ansicht des Finanzamtes Linz sei jedoch der Verlustvortrag aus 2004 aus folgenden Gründen nicht für das Jahr 2013 und 2014 vortragsfähig:

1) Qualifikation des Verlustes aus 2004 als (zeitlich unbefristet abzugsfähiger „Anlaufverlust“ oder „normaler“) Verlust aus E/A-Rechnung:

Der Beginn des Zeitraumes eines vortragsfähigen Anlaufverlusts ist mit dem Beginn einer Betätigung, aus der betriebliche Einkünfte erzielt werden, gleichzusetzen. Diese Phase umfasst grundsätzlich auch Ausgaben aus Vorbereitungshandlungen. Das Wort „Betrieb“ sei nach ertragsteuerlichen Kriterien auszulegen (vgl. z.B. *Kolienz*, Der Verlustvortrag bei Umgründungen von Holdinggesellschaften, in *König/Schwarzinger* (Hrsg), FS Wiesner, 202). In der VwGH-Entscheidung 18.11.2009, 2006/13/0160 sei ausgeführt worden, dass ein Betrieb die Zusammenfassung von menschlicher Arbeitskraft und sachlichen Produktionsmitteln zu einer organisatorischen Einheit zur Erzielung von Einkünften darstelle. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 30.10.1993, 93/14/0156 ausgeführt habe, ist der Begriff "Betriebseröffnung" an Hand des Sinnes des § 18 Abs. 7 EStG auszulegen. Es gehe dabei um die Einräumung des Verlustvortrages für typische Verlustsituationen, im Speziellen um die Einräumung des Verlustvortrags in der typischen Verlustsituation des Beginnes einer bestimmten betrieblichen Tätigkeit. Es spricht dafür, den Verlustvortrag des § 18 Abs. 7 EStG 1988 analog all jenen Steuerpflichtigen einzuräumen, bei denen ein Beginn einer betrieblichen Betätigung im Sinne der Liebhabereiverordnung anzunehmen ist (vgl. dazu auch Doralt/Renner, EStG“, § 2 Tz 425 ff). Wie aus der BFG-Entscheidung RV/5101160/2010 vom 14.10.2015 jedoch unstrittig hervorgehe, liegt aber bereits ab 2002 kein Betrieb im ertragsteuerlichen Sinne (aus dem in weiterer Folge Einkünfte aus betrieblicher Tätigkeit erwirtschaftet werden) vor, sondern es liegt eine steuerlich unbeachtliche Liebhabereitätigkeit vor. Demnach könne für das Jahr 2004 auch kein Anlaufverlust im ertragsteuerlichen Sinne vorliegen, der auch bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner nach der damals geltenden Rechtslage unbegrenzt vortragsfähig gewesen wäre. Der Verlust aus dem Jahr 2004 sei mangels steuerlicher Qualifikation als Anlaufverlust nicht unbegrenzt vortragsfähig. Eine Verrechnung des Verlustvortrages für die Jahre 2013 und 2014 sei daher ausgeschlossen.

Die rechtliche Sichtweise des Finanzamtes stehe auch nicht im Widerspruch zur VwGH-Entscheidung 24.11.1976, 899/74, wonach es nicht zulässig sei, den Verlustabzug in den Folgejahren mit der Begründung der Liebhaberei zu verweigern, wenn der Verlust im Verlustentstehungsjahr auf Grund ordnungsgemäßer Buchführung gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988 oder § 5 EStG 1988 ermittelt worden und durch das Finanzamt im Zuge einer Veranlagung im Verlustjahr festgestellt worden sei. Im konkreten Fall werde aber der Verlustabzug für 2013 und 2014 gar nicht mit der Begründung verweigert, dass

Liebhabelei bereits für 2004 vorliege, sondern mit der Begründung, dass kein (zeitlich unbegrenzt vortragsfähiger) Anlaufverlust für 2004 vorliege. Es liege somit ein „normaler“ durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelter Verlust vor. Es sei daher festzuhalten, dass der im Jahr 2004 entstandene Verlust des Gewerbebetriebes mangels Vorliegen eines „Betriebs im ertragsteuerlichen Sinne“ (und daher mangels „Betriebseröffnung“ im Jahr 2002) keinen zeitlich unbeschränkt vortragsfähigen Anlaufverlust im Sinn des § 18 Abs. 7 EStG 1988 idF vor BGBl. I 101/2006 darstellt (§ 124b Z 135 EStG 1988 sowie EStR 2000 Rz 4504 und Rz 4532a). Zwar können auch ab der Veranlagung 2007 durch das KMU-Förderungsgesetz, BGBl. I Nr. 101/2006 Verluste eines Einnahmen-Ausgaben-Rechners vorgetragen werden, jedoch nur stets die Verluste der drei vorangegangenen Jahre, d.h. der festgestellte Verlust 2004 wäre spätestens 2007 zu verrechnen gewesen. Es sei daher für 2013 und 2014 kein Verlustvortrag aus 2004 zu gewähren.

## 2) Abzug von Privataufwendungen - Feststellung der Nichtordnungsmäßigkeit der Buchführung:

Selbst wenn man Pkt. 1 nicht bejahen sollte und den aus 2004 veranlagten Verlust als unbegrenzt vortragsfähigen Anlaufverlust qualifiziere, sei dieser jedoch auf Grund der nichtordnungsgemäßen Buchführung nicht vortragsfähig. Lt. Ansicht des Finanzamtes Linz sei der durch eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2004 ermittelte Verlust aus Gründen der Nichtordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht vortragsfähig, da Mängel in der Buchführung dieser Vortragsfähigkeit entgegenstehen. Im konkreten Fall sei nämlich der größte Teil des Verlustes aus Aufwendungen verursacht worden, die rein privat veranlasst sind. Aus der Berechnung des Finanzamtes anhand des BFG-Erkenntnisses geht hervor, dass rd. 70% rein privat veranlasste Aufwendungen seien. Eine Buchführung, die zum größten Teil rein privat veranlasste Aufwendungen absetze, sei nicht ordnungsgemäß im Sinne der BAO. Hinzu komme, dass fast alle Aufwandspositionen des Spesenverteilers (Konto-Nr. 2 Studienreisen, Konto-Nr. 3: Bankzinsen und -spesen, Konto-Nr. 4 Raumkosten, Konto-Nr. 5 Post-, Fax- und Telefon, Konto-Nr. 8 Versicherungen, Konto-Nr. 9 Fremdleistungen, Konto-Nr. 10 Sonstiger Aufwand) von den massiven Privataufwendungen betroffen seien (und nicht nur bestimmte, abgegrenzte Teilbereiche der Konten betroffen seien), sodass dieser Mangel sich auf das gesamte Rechenwerk des Abgabepflichtigen auswirke. Das gesamte Rechenwerk sei demnach nicht ordnungsgemäß im Sinne der BAO.

Der Verlust aus 2004 sei daher auch mangels ordnungsgemäßer Buchführung für 2013 und 2014 nicht vortragsfähig.

Es ergebe sich daher folgendes Einkommen für 2013 und 2014:

<b>Darstellung ohne Gewährung Verlustvortrag:</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	0,00	0,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit:	5.607,60	22.430, 40
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge:	0,00	0,00



<b>Gesamtbetrag der Einkünfte:</b>	5.607,60	22.430, 40
Sonderausgaben:		
abz. Pauschbetrag f. Sonderausgaben:	-60,00	-60,00
abz. Zuwendungen gem. § 18 Abs. 1 Z 7 EStG:	0,00	-77, 00
abz. Kirchenbeitrag:	0,00	-166,72
Verlustvortrag:	0,00	0,00
Außergewöhnliche Belastungen:		-243,00
-Freibetrag wegen eigener Behinderung:	0,00	
Einkommen:	5.547,60	21.883,68

### **1.2.6. Beschluss des Bundesfinanzgerichts (RV/5101051/2012)**

Am 18.4.2016 erging der Beschluss des BFG in dem der Bf. aufgefordert wurde eine Stellungnahme zum Anbringen der belangten Behörde vom 29.11.2015 abzugeben, die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung im Jahr 2004 zu beweisen und die betriebliche Veranlassung folgender geltend gemachter Betriebsausgaben zu beweisen.

### **1.2.7. Stellungnahme des Beschwerdeführers**

In der Stellungnahme des Bf. vom 2.5.2016 zum Beschluss des BFG vom 18.4.2016 führte dieser aus, dass die Feststellung des BFG, welche anführe, dass Betriebsausgaben (BA) geltend gemacht worden sind, ohne dass der Beweis der betrieblichen Veranlassung erbracht worden sei, nicht zuträfe. Der Bf. verweise auf seine schriftliche Auskunftserteilung zur Veranlagung 2013 und auf den Vorlageantrag zu ESt 2014, dem die Einnahmen- Ausgaberechnung beigelegt wurde. Weiters verweise er auf seine Belegvorlage an das BFG betreffend ESt 2009 - 2010. Alle von ihm dort offengelegten Umstände sind auch bei der Erledigung der Beschwerde für 2011 - 2014 zu berücksichtigen.

Zur Stellungnahme der belangten Behörde vom 29.11.2015 und der Qualifizierung eines Anlaufverlustes und dessen Vortragsfähigkeit führte der Bf. an, dass im Herzog-Handbuch ESt mit allen Änderungen durch das StabG 2012 auf S. 184 ausgeführt wird, dass ab der Veranlagung 2006 Anlaufverluste, das seien solche, die innerhalb der ersten 3 Jahre ab Betriebseröffnung entstanden sind, abgezogen werden können. Maßgeblich sei das Jahr des erstmaligen Anfallens von Aufwendungen (nicht erst das Jahr der erstmaligen Einnahmenerzielung, vgl. VwGH 24.11.2011, 2008/15/0298). Diese bis 2006 entstandenen Anlaufverluste können weiterhin - zeitlich unbefristet- abgezogen werden, also auch

dann, wenn sie nicht innerhalb der letzten 3 Jahre entstanden sind (§ 124b Z. 135). Es ergebe sich damit folgende Reihenfolge des Verlustabzugs: Durch EAR ermittelte Anlaufverluste bis 2006 und danach durch EAR ermittelte Verluste der letzten 3 Jahre (betreffend Verluste ab 2004). Generell vortragsfähig sind nachträgliche negative Einkünfte i.S.d. § 32 Z. 2 (auch ohne ordnungsmäßige Buchführung). Auf S. 906 ist dazu angeführt „Zinsen aus nach einer Betriebsaufgabe weiterlaufenden Krediten“. Generell vortragsfähig heiße nach der Meinung des Bf. allgemein und somit ohne Einschränkung. Da seine Verlustvorträge den oben angeführten Kommentarfällen entsprechen würden, seien sie ab 2013 als Sonderausgaben in Form eines Verlustabzugs zu berücksichtigen.

Zu den Verlustvorträgen aus Zinsen aus nach einer Betriebsaufgabe weiterlaufenden Krediten brachte der Bf. vor, dass auch die Kreditaufstockung aus X ...873 als betrieblich anzusehen sei und daher in den Folgejahren die Zinsen aus der Kreditaufstockung 2004 betrieblich seien, da der für das Jahr 2004 erklärte Verlust auch lt. BFG unverändert bestehen blieb. Der Kreditstand zum 31.12.2004 betrug -33.742 €, der zum 1.1.2004 -23.848 €, somit erfolgte im Jahr 2004 eine Kreditaufstockung von ca. 10.000 €. Diese 10.000 € seien vom Kreditbetrag in Höhe von 40.000 € des Nachfolgekontos X ...936 ca. 1/4 und somit sind von den nachträglichen BA in Form der Zinsen und Spesen aus X ...936 1/4 als betrieblich zu berücksichtigen bzw. ein Verlustvortrag zu bilden und ab 2013 ein Verlustabzug bzw. -ausgleich durchzuführen. Als Beilage werde weiters der Akt X ...936 übermittelt, in dem u.a. der Kreditvertrag und die Kontoauszüge ersichtlich sind.

Zu den von der belangten Behörde festgestellten „Privataufwendungen“ führte der Bf. zum Badeaufenthalt Diano Marina iHv 859 € aus, dass eine betrieblich veranlasste Reise vorliege und er auf die Ausführungen in der Berufung gegen ESt 2002 - 2008 vom 4.6.2010 verweise. Die Raumkosten iHv 301 € würden nach grober Aufaddition die Summe ca. 270 € und nicht 301 € ergeben. Die Entscheidung des BFG, die Raumkosten nicht als BA anzuerkennen, sei rechtswidrig, weil dabei die umfangreichen Büroarbeiten, die der Bf. in der Berufung gegen ESt 2002 - 2008 auf S. 2 - 4 angeführt habe und die auf einen unbedingt notwendigen Büroraum hinweisen, nicht berücksichtigt worden sind. Außerdem möchte der Bf. darauf hinweisen, dass von der Betriebsprüfung, die einen größeren Praxisbezug hat, die Raumkosten nie in Frage gestellt worden sind. Es würden somit eindeutig betriebliche Aufwendungen vorliegen.

Zu den Bankzinsen und -spesen iHv 2.156 € gab der Bf. an, dass die Nichtanerkennung als BA durch das BFG rechtswidrig sei, er auf sein Konzept für eine außerordentliche Revision als Beilage, S. 4 – 6 verweise. Es würden eindeutig betriebliche Aufwendungen vorliegen. Zur außerordentlichen Revision sei es aus Kostengründen nicht gekommen.

Zum Punkt Fremdleistungen iHv 2.242 € führte der Bf. an, dass ein Fahrrad, wenn es wie bei ihm betrieblich verwendet werde, betrieblich veranlasst sein könne und deshalb seien die Kosten als BA zu berücksichtigen. Den Computer benötige er nach dem 31.8. zur Abwicklung der Gewährleistung aus seiner Betriebsreise nach Diano Marina, zur Erstellung der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2004 und weil er ab 2005 mit einem

Reisebürogewerbeberechtigtungsverwertungsbetrieb begonnen habe, wie aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2005 ersichtlich ist. Es würden BA vorliegen.

Dem FA würden sowohl die Reiseprogramme zu Brasilien und St. Florian vorliegen als auch die diesbezüglichen Zeitungsinserate und die diesbezüglichen Zahlungsbelege. Der Bf. finde es daher, milde ausgedrückt, sehr befremdend, dass das FA diese Kosten ohne Begründung als Privataufwendungen einstuft. Er behalte sich in dieser Angelegenheit disziplinarrechtliche Schritte vor, da er sich nicht alles vom FA gefallen lassen müsse. Falls noch nicht bekannt: Bei einem Reiseveranstalter sind die Kosten für Reisezeitungsinserate BA.

Zu den Telefonkosten iHv 230 € führte er aus, dass er diese bisher belegmäßig nicht nachgewiesen habe, weil die Einzelbelege unter seiner Kleinbetragsgrenze von 100 € lagen. Die Nichtanerkennung der Kosten durch das BFG ist rechtswidrig, er verweise auf P. 6 des beiliegenden Konzepts für a. o. Revision. Die Kosten sind allein schon auf Grund der Betriebs- und Kostenart als BA zu berücksichtigen.

Die Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung iHv 1727 € waren immer Pflichtbeiträge und sind daher grundsätzlich als BA zu berücksichtigen, was auch das BFG getan habe, letzteres mit Ausnahme von 2004, wo keine rechtliche Überprüfungsmöglichkeit vorlag. Die Liebhabereitfähigkeit spiele für 2004 keine Rolle, weil sie für dieses Jahr steuerlich nicht festgestellt wurde und selbst wenn sie festgestellt worden wäre, hätte das für die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der E/A-Aufzeichnungen, und um die allein geht es, keine Bedeutung. Zusammenfassend sei zu sagen, dass bei den vom FA aufgegriffenen Aufwendungen der Privatanteil um die 0% beträgt, sodass die E/A-Rechnung für 2004 als ordnungsmäßig i. S. der BAO anzusehen und der sich ergebende Verlust vortragsfähig sei.

Zu den Erwägungen führt der Bf. aus, dass der Beschluss vom 29.6.2015 die Beleganforderung für 2002-2010 betreffe und mit dem jetzigen Verfahren nichts zu tun habe. Weiters seien in der Beschwerde bzw. in den Stellungnahmen des Bf. teils widersprüchliche und teils zu bezweifelnde Darstellungen zum relevanten Sachverhalt gemacht worden. Da das BFG diese Behauptungen nicht konkretisiert habe, seien sie für den Bf. gegenstandslos.

Zum Beweis der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung im Jahr 2004 brachte der Bf. vor, dass im Jakom-ESt-Kommentar - 3.Auflage 2010 zum Verlustabzug folgendes angeführt wurde: RZ 174 zu § 18: Über die Höhe des abzugsfähigen Verlusts wird für das Jahr abgesprochen, in dem der Verlust entstanden ist (s. VwGH 29.6.2005, 2002/14/0132). Der Ausspruch des Verlusts bzw. eines negativen Gesamtbetrags der Einkünfte wird iSd § 92 (1) lit b BAO für ein späteres Abzugsverfahren betragsmäßig verbindlich (VwGH 20.2.2008, 2006/15/0026, auch bei fehlerhaftem Bescheid; 20.11.1996, 94/13/0011).

Das vom FA angeführte VwGH-Erk. vom 5.5.1992, das das Gegenteil behauptet, sei bedeutungslos, weil es gegenüber den von ihm zitierten VwGH-Erk. älteren Datums ist und weil bei gleichem Sachverhalt die jüngere u. somit die vom Bf.

zitierte Rechtsprechung die ältere Rechtsprechung aussteche. Maßgeblich für die Vortragsfähigkeit des Verlusts aus 2004 in Höhe von 8.069 € sei somit der ESt-Bescheid 2004 vom 6.12.2006 und da in diesem Bescheid nichts angeführt ist, was gegen die Vortragsfähigkeit des Verlusts spreche, handle es sich um einen vortragsfähigen Verlust und der Bf. sehe keine Veranlassung, die Ordnungsmäßigkeit der „Buchführung“ zu beweisen. Zu den vom FA festgestellten angeblichen „Buchführungsmängeln“, von denen praktisch nichts übriggeblieben ist, habe er nur deshalb Stellung genommen, weil die Behauptungen des FA nicht unwidersprochen im Raum stehen bleiben sollten.

Als Betriebsausgabennachweise lege der Bf. hiezu als Beilage die E/A-Rechnungen für 2011 und 2012 vor. Weiters lege er für 2011 - 2014 einen Ordner mit Bankauszügen sowie Kassen- und sonstigen Belegen vor. Er verweise auf das VwGH Erk. vom 28.5.2009, 2006/15/0299, wo ausgesprochen wird, dass bei einem Schriftsteller ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband als betriebsbedingt anzusehen sei. Es seien somit sämtliche Raumkosten als BA zu berücksichtigen.

## 2. Rechtslage

Gemäß § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO) sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

§ 119 BAO idF BGBl. 194/1961 lautet:

*„(1) Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.*

*(2) Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.“*

§ 138 BAO idF BGBl. 194/1961 lautet:

*„(1) Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen und die diesem im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.“*

*(2) Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.*

§ 167 BAO idF BGBl. 194/1961 lautet:

*„(1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.*

*(2) Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.“*

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG Z 1 lit. a. 1988 sind Betriebsausgaben die *„Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben sind jedenfalls Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall und Pensionsversicherung, Beiträge zur gesetzlichen Arbeitslosenversicherung sowie gemäß Z 1 lit. b. Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Unfall-, Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dienen, weiters Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung. Beiträge zu Einrichtungen, die der Krankenversorgung dienen, sowie Beiträge zu inländischen gesetzlichen Krankenversicherungen sind nur insoweit abzugsfähig, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen.“*

Gemäß § 4a Abs. 1 EStG 1988 sind *„Freigebige Zuwendungen (Spenden) aus dem Betriebsvermögen zu begünstigten Zwecken (Abs. 2) an begünstigte Einrichtungen (Abs. 3 bis 6) gelten nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen insoweit als Betriebsausgabe, als sie 10% des Gewinnes vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages nicht übersteigen. Werden Wirtschaftsgüter zugewendet, ist der gemeine Wert als Betriebsausgabe anzusetzen; der Restbuchwert ist nicht zusätzlich als Betriebsausgabe und der Teilwert nicht als Betriebseinnahme anzusetzen. Stille Reserven, die nach § 12 auf das zugewendete Wirtschaftsgut übertragen wurden, sind nachzuversteuern. Soweit abzugsfähige Zuwendungen die angeführte Höchstgrenze übersteigen, können diese nach Maßgabe des § 18 Abs. 1 Z 7 als Sonderausgabe abgesetzt werden.“*

§ 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 lautet: *„Für die Zuwendungen gilt Folgendes: Zuwendungen an die in Abs. 3 Z 4 bis 6, Abs. 4 lit. d, Abs. 4a und in Abs. 5 genannten Einrichtungen sind nur abzugsfähig, wenn aus der beim Finanzamt Wien 1/23 zu führenden Liste hervorgeht, dass zum Zeitpunkt der Zuwendung die Voraussetzungen für die Anerkennung als begünstigte Einrichtung vorliegen.“*

§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 idF BGBl. I BGBl. I 2011/76 (Anm. Gericht: Veranlagungsjahr 2011)

*"Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:*

...

*„Ausgaben zur Leistung von Zuwendungen im Sinne des § 4a Z 1 und 2, soweit diese nicht aus dem Betriebsvermögen erfolgen. Diese Zuwendungen sind jedoch nur insoweit als Sonderausgaben abzugsfähig, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 4a Z 1 und 2 insgesamt 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres nicht übersteigen.“*

§ 18 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG 1988 idF BGBl. I 2011/112 (Anm. Gericht: ab Veranlagungsjahr 2012) lautet:

*"Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:*

...

*7. Freigebige Zuwendungen (Spenden) an Einrichtungen im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 und Abs. 4. Diese Zuwendungen sind jedoch nur insoweit als Sonderausgaben abzugsfähig, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 4a und mit Zuwendungen im Sinne des Abs. 1 Z 8 insgesamt 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres nicht übersteigen.*

*8. Freigebige Geldzuwendungen (Geldspenden) an begünstigte Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6, Abs. 5 und Abs. 6 nach Maßgabe folgender Bestimmungen:*

*a) Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist:*

*- Die empfangende Körperschaft ist zum Zeitpunkt der Zuwendung in der Liste begünstigter Spendenempfänger (§ 4a Abs. 8) eingetragen oder eine Einrichtung gemäß § 4a Abs. 6.*

*- Der Spender weist auf Verlangen der Abgabenbehörde durch einen Beleg die Zuwendung nach. Dieser Beleg hat jedenfalls den Namen der empfangenden Körperschaft, den Namen und die Anschrift des Zuwendenden und den Betrag der Zuwendung zu enthalten.*

*b) Zuwendungen, denen eine Gegenleistung gegenübersteht, sind als freigebige Zuwendungen abzugsfähig, wenn der gemeine Wert der Zuwendung den Wert der Gegenleistung erheblich übersteigt. Der dem gemeinen Wert der Gegenleistung entsprechende Teil der Zuwendung ist nicht abzugsfähig. Ebenso sind Mitgliedsbeiträge in Höhe der satzungsgemäß von ordentlichen Mitgliedern zu entrichtenden Beiträge, die an eine der begünstigten Körperschaften bezahlt werden, nicht abzugsfähig.*

*c) Diese Zuwendungen sind nur insoweit als Sonderausgaben abzugsfähig, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 4a und Zuwendungen im Sinne des Abs. 1 Z 7 insgesamt 10% des sich nach Verlustausgleich*

*ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres nicht übersteigen.“*

§ 18 Abs. 1 Z 7 1988 idF BGBl. 2012/112 (Anm. Gericht: ab Veranlagungsjahr 2013) lautet:

*"Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:*

*...*

*7. Freigebige Zuwendungen insoweit, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 4a insgesamt 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte nicht übersteigen, wenn sie*

*a) an Einrichtungen im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 und Abs. 4, sowie*

*b) ausschließlich in Geld an begünstigte Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6, Abs. 5 und Abs. 6*

*geleistet werden.*

*Die Zuwendung ist durch den Zuwendenden auf Verlangen der Abgabenbehörde durch Vorlage eines Beleges nachzuweisen. Dieser Beleg hat jedenfalls zu enthalten den Namen der empfangenden Körperschaft, den Namen des Zuwendenden, den Betrag und das Datum der Zuwendung. Auf Verlangen des Zuwendenden ist durch den Empfänger der Zuwendung eine Spendenbestätigung auszustellen. In dieser Bestätigung sind, neben den Inhalten die ein Beleg jedenfalls zu enthalten hat, auch die Anschrift des Zuwendenden und die Registrierungsnummer, unter der die empfangende Einrichtung in die Liste begünstigter Spendenempfänger eingetragen ist, anzuführen. Die Bestätigung kann für alle von demselben Zuwendenden in einem Kalenderjahr getätigten Zuwendungen ausgestellt werden.*

*Steht den Zuwendungen eine Gegenleistung gegenüber, sind sie als freigebige Zuwendungen abzugsfähig, wenn der gemeine Wert der Zuwendung den Wert der Gegenleistung erheblich übersteigt. Der dem gemeinen Wert der Gegenleistung entsprechende Teil der Zuwendung ist nicht abzugsfähig. Ebenso nicht abzugsfähig sind Mitgliedsbeiträge in Höhe der satzungsgemäß von ordentlichen Mitgliedern zu entrichtenden Beiträge, die an eine der begünstigten Körperschaften bezahlt werden.*

*Freigebige Zuwendungen an begünstigte Einrichtungen im Sinne der lit. b und an Einrichtungen gemäß § 4a Abs. 4 lit. d sind nur dann abzugsfähig, wenn die empfangende Einrichtung zum Zeitpunkt der Zuwendung in der Liste begünstigter Spendenempfänger (§ 4a Abs. 7 Z 1) eingetragen ist; dies gilt nicht für Zuwendungen an Einrichtungen gemäß § 4a Abs. 6.“*

§ 18 Abs. 2 EStG 1988 lautet: „Für Sonderausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und

*vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen ist ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 60 Euro jährlich abzusetzen.“*

§ 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 in der für das Veranlagungsjahr 2013 gültigen Fassung des BGBl. 112/2012 lautet:

*"(6) Als Sonderausgaben sind auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur,*

- wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und*
- soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.*

*Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln.*

*(7) Bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt, können Verluste nach Abs. 6 berücksichtigt werden, wenn diese in den vorangegangenen drei Jahren entstanden sind."*

Nach § 124b Z 135 EStG 1988 ist 18 Abs. 7 EStG 1988 jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 101/2006 erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2007 anzuwenden. Anlaufverluste im Sinne der bis zur Veranlagung für das Kalenderjahr 2006 geltenden Fassung des § 18 Abs. 7 EStG 1988 sind abzugsfähig, soweit sie vor 2007 weder ausgeglichen noch abgezogen werden konnten. Diese Verluste sind bei der Einkommensermittlung vorrangig abzuziehen.

§ 18 Abs. 7 EStG 1988 in der vor dem BGBl. I 101/2006 gültigen Fassung lautet:

*"(7) Anlaufverluste, das sind Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstehen, sind auch bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermittelt, nach Abs. 6 zu berücksichtigen."*

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

*„1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge,*

*2. a. Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen,*

*b. Betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.*



*c. Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.*

*d. Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.*

*[...]*

*6. Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern, aus Anlass einer unentgeltlichen Grundstücksübertragung anfallende Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühren und andere Nebenkosten; weiters die auf Umsätze gemäß § 3 Abs. 2 und § 3a Abs. 1a UStG 1994 entfallende Umsatzsteuer, soweit eine Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 1 vorliegt, sowie die auf den Eigenverbrauch gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 entfallende Umsatzsteuer. Abzugsfähig ist die Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch von gemischt genutzten Grundstücken, soweit für den nicht unternehmerisch genutzten Teil eine Vorsteuer geltend gemacht werden konnte und diese als Einnahme angesetzt worden ist.“*

*§ 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung (LVO) idF BGBl. II Nr. 358/1997 lautet: „Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), 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. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.“*

*§ 2 Abs. 1 bis 3 LVO idF BGBl. II Nr. 358/1997 lauten:*

*„(1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:*

*1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,*

*2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,*

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

*4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,*

*5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,*

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

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

(3) Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).“

### 3. Erwägungen

#### 3.1. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Schriftsteller

Der Bf. übte seit Anfang des Jahres 2008 die Tätigkeit eines Schriftstellers aus, stellte im September 2010 sein Buch fertig und war danach auf der Suche nach einem Verleger. Als Schriftsteller gilt grundsätzlich derjenige, der eigene Gedanken in Schriftform vor die Öffentlichkeit bringt, dabei ist es nicht erforderlich, dass das Geschriebene einen wissenschaftlichen oder kulturellen Wert aufweist oder sich durch vollendete Darstellungsweise auszeichnet (VwGH 5.11.1986, 85/13/0082). Gemäß § 2 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, wie Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit gemäß § 22 Abs. 1 lit a EStG 1988, der Einkommensteuer. Es ist somit grundsätzlich von einer betrieblichen Tätigkeit des Bf. auszugehen und zu prüfen, ob die vom Bf. geltend gemachten Aufwendungen im Falle des Vorliegens einer betrieblichen Tätigkeit abzugsfähig sind.

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Entscheidend ist der wirtschaftliche Zusammenhang

des Aufwandes bzw. der Ausgabe mit der Einkunftsquelle. Mit Beschluss vom 18.4.2016 wurde der Bf. aufgefordert, die betriebliche Veranlassung der erklärten Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Schriftstellertätigkeit zu beweisen. Die Nachweispflicht für Betriebsausgaben ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften. Danach hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen. Der Nachweis einer Betriebsausgabe hat durch einen schriftlichen Beleg zu erfolgen (VwGH 29.1.1991, 89/14/0088). Kann ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalls nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Eine Glaubhaftmachung setzt eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Steuerpflichtigen voraus (VwGH 26.4.1989, 89/14/0027). Die bloße Behauptung, dass sich aus einer betrieblichen Tätigkeit z.B. ein Bürobedarf ergibt, ist keine hinreichende Glaubhaftmachung (vgl. VwGH 28.11.2001, 96/13/0210).

Weiter ist bei Prüfung allfälliger Betriebsausgaben § 20 EStG 1988, welcher nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben normiert, zu beachten. Diese dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht in Abzug gebracht werden und beinhalten z.B. Haushalts- und Unterhaltsaufwendungen (Z 1), Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (Z 2) etc.

Folgende vom Bf. für die Jahre 2011 bis 2014 begehrten Betriebsausgaben sind einer Überprüfung zu unterziehen:

### **3.1.1. Einkommensteuer 2011**

Der Bf. begehrte für das Jahr 2011 im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit als Schriftsteller die Anerkennung von insgesamt 671,54 € als Betriebsausgaben. Diese setzten sich zusammen aus:

#### **3.1.1.1. Abschreibung des Anlagevermögens**

Der Bf. erklärte in seiner ESt-Erklärung 261,00 € als Abschreibung des Anlagevermögens. Geltend gemachte Betriebsausgaben müssen nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden. Die Nachweispflicht ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften (§ 138 BAO). Diese Rechtslage bedeutet für den gegenständlichen Fall, dass den Bf. eine Verpflichtung zur Glaubhaftmachung bzw. zum Nachweis von Betriebsausgaben trifft. Dieser Pflicht kam der Bf. nach Aufforderung mit Beschluss vom 18.4. 2016 nur insoweit nach, als dass er eine handschriftlich geführte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (E-A-Rechnung) für das Jahr 2011 vorlegte. Daraus ergibt sich, dass sich der Betrag von 261,00 € aus der „AfA von beweglichen Wirtschaftsgut lt. Entnahmewertaufstellung 2006 im Steuerakt“ iHv 115,00 € und der „AfA von betrieblichen

*Gebäudeanteil lt. E-A-Rechnung 2002*“ iHv 146,00 € zusammensetzt. Weitere Unterlagen wurden dem Verwaltungsgericht nicht vorgelegt.

Zu verweisen ist in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes GZ. RV/5101160/2010 vom 14.10.2015 betreffend der Einkünfte des Bf. aus selbständiger Tätigkeit als Reiseveranstalter. Das Verwaltungsgericht sprach dort aus, dass die vom Bf. ausgeübte Reiseveranstaltertätigkeit in einer Art betrieben wurde, die von vornherein auf Dauer gesehen keinen Gesamtgewinn erwarten ließ. Es liegt damit bereits ab dem Jahr 2002 kein Betrieb im ertragsteuerlichen Sinne vor, sondern eine steuerlich unbeachtliche Liebhabertätigkeit. Mangels Vorliegens eines Betriebes in den Jahren 2002 und 2006 ist eine Abschreibung vom betrieblichen Gebäudeanteil bzw. eine Entnahme aus diesem Zeitraum nicht möglich und es ergibt sich die Nichtabzugsfähigkeit der vom Bf. begehrten AfA iHv 261,00 €.

### **3.1.1.2. Reise- und Fahrtspesen**

Der Bf. begehrte 7,80 € an Fahrtspesen für einen ÖBB-Fahrschein bar bezahlt am 30.9.2011. Dazu wurde ein Ticket iHv 13,50 € über eine ÖÖVV Wochenkarte Ort - Linz mit dem handschriftlichen Vermerk „7,80 für ESt-Erklärung Abgabe am 30.9.2011“ der E-A-Rechnung beigelegt.

Abzugsfähig sind die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnort und Betriebsstätte und die Aufwendungen für (sonstige) Betriebsfahrten (VwGH 21.12.1989, 86/14/1990). Beruflich oder betrieblich veranlasste Fahrtaufwendungen sind stets in ihrer tatsächlichen Höhe als Werbungskosten anzusetzen. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften „*Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern, aus Anlass einer unentgeltlichen Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühren und andere Nebenkosten*“ nicht abgezogen werden. Diese Personensteuern wie die Einkommensteuer erfassen die höchstpersönliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen und berücksichtigen zahlreiche außerbetriebliche Umstände, sodass ein Abzug als Betriebsausgabe oder Werbungskosten auch dann nicht zulässig ist, wenn sie mit dem Erwerb einer Einkunftsquelle im Zusammenhang stehen. Die Fahrtspesen aus Anlass der Abgabe der Einkommensteuererklärung fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988.

### **3.1.1.3. Spenden**

Der Bf. beantragte die Berücksichtigung von insgesamt 55,00 € als Werbe- und Repräsentationsaufwendungen. Dieser Betrag setzt sich aus fünf Spenden an diverse Organisationen zu je 11,00 € zusammen.

#### **3.1.1.3.1. Vorgelegte Belege:**

- Erlagschein und Überweisungsbestätigung vom 18.2.2011 für eine Spende iHv 11,00 € an Pro Juventute vom 18.2.2011, Auftraggeber: Bf..
- Kontoauszug 3/002 vom 16.3.2011 und Überweisungsbestätigung vom 18.2.2011 für eine Spende iHv 11,00 € an die Lebenshilfe Oberösterreich; Auftraggeber: Bf..
- Kontoauszug 3/002 vom 16.3.2011 und Überweisungsbestätigung vom 18.2.2011 für eine Spende iHv 11,00 € an Missio - Päpstliche Missionswerke in Österreich (SO 1332, Aussätzigen-Hilfswerk Österreich); Auftraggeber: Bf..
- Kontoauszug 7/001 vom 12.7.2011 und Überweisungsbestätigung vom 10.6.2011 für eine Spende iHv 11,00 € an ARGE Ja zur Umwelt, Nein zu Atomenergie; Auftraggeber: Bf..
- Kontoauszug 7/001 vom 12.7.2011 und Überweisungsbestätigung vom 10.6.2011 für eine Spende iHv 11,00 € an die Österreichische Wasserrettung, Landesverband; Auftraggeber: Bf..

Spenden sind als freiwillige Zuwendungen grundsätzlich nicht abzugsfähig. Auf Grund gesetzlicher Anordnung sind jedoch Spenden an die in § 4a EStG 1988 genannten Einrichtungen betraglich limitiert als Betriebsausgaben, wenn aus dem Betriebsvermögen geleistet, oder als Sonderausgaben, wenn aus dem Privatvermögen geleistet, abzugsfähig. Können Aufwendungen sowohl Sonderausgaben als auch Betriebsausgaben oder Werbungskosten (Steuerberatungskosten, Spenden) sein, ist die jeweilige Veranlassung entscheidend, wobei Betriebsausgaben den Sonderausgaben vorgehen (*Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 18 Rz 5). Mangels Vorliegens eines Betriebsvermögens aus der Schriftstellertätigkeit handelt es sich um Spenden als Sonderausgaben. Sonderausgaben können in einem Jahr in dem keine positiven Einkünfte erzielt werden, nicht berücksichtigt werden. Sie erhöhen daher auch nicht den in den Folgejahren abzugsfähigen Verlust (vgl. *Doralt/Renner*, EStG<sup>10</sup> § 18 Rz 306). Die Spenden sind nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

#### **3.1.1.4. Übrige Betriebsausgaben**

Der Bf. machte Kosten iHv 347,74 € als „übrige pauschale Betriebsausgaben“ geltend. Laut der handschriftlichen E-A-Rechnung handelt es sich dabei um:

#### **3.1.1.4.1. einen Fahrradmantel und drei Fahrradreparaturen**

Der Bf. erklärte im Jahr 2011 Kosten eines Fahrradmantels iHv 19,95 € und dreier Fahrradreparaturen iHv insgesamt 35,20 €. Betriebsausgaben sind nach § 4 Abs. 4 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Bei diesen Aufwendungen handelt es sich um solche, die ihren Ursprung in der Privatsphäre des Steuerpflichtigen haben bzw. deren Zweck auf die private Sphäre gerichtet ist. Nicht jeder Aufwand, der mit Einkünften in irgendeiner Form in Verbindung stehen könnte, kann abgezogen werden. Auch die für die Nahrung und Unterkunft nötigen Aufwendungen stellen eine Voraussetzung der beruflichen bzw. betrieblichen Tätigkeit dar, sind aber mangels Veranlassungszusammenhanges mit der Tätigkeit als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nicht absetzbar (vgl. VwGH 20.7.1999, 99/13/0018). Unter das Abzugsverbot fallen nicht nur der Haushalts- und Unterhaltsaufwand im engeren Sinn (Miete, Beleuchtung, Beheizung, Bekleidung, Ernährung uÄ), sondern auch Aufwendungen für die Erholung (Urlaube, Wochenendausflüge uÄ), für die Freizeitgestaltung (Sport, Hobbys, kulturelle Veranstaltungen uÄ), für die ärztliche Versorgung, ebenso wie für Gegenstände des höchstpersönlichen Gebrauchs (Brille, Uhr, Hörgeräte) usw. (vgl. EStR 2000, Rz 4703).

Dem Verwaltungsgericht wurden vom Bf. keine Gründe dargelegt, weshalb die Ausgaben für den Fahrradmantel und die Fahrradreparaturen betrieblich veranlasst sind. Die Kosten fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988.

#### **3.1.1.4.2. Porto**

Vorgelegt wurden folgende Belege:

- Beleg vom 2.5.2011 iHv 1,45 € mit dem handschriftlichen Vermerk „E.“,
- Beleg vom 4.7.2011 iHv 2,39 €,
- Beleg vom 1.8.2011 iHv 3,28 € zum Kauf eines Kuverts und einer Versandtasche,
- Beleg vom 24.8.2011 vom iHv 1,45 € mit dem handschriftlichen Vermerk „B.“,
- Beleg vom 12.9.2011 iHv 5,80 €.

Kosten für Büromaterial und Porto können als Betriebsausgaben geltend gemacht werden, sofern sie beruflich bzw. betrieblich veranlasst sind. Sie unterliegen nicht einem Aufteilungsverbot (vgl. VwGH 16.2.2000, 95/15/0034). Grundsätzlich ist der Bf. verpflichtet, einen Zusammenhang der Postkosten mit der beruflichen Tätigkeit herzustellen und den beruflichen Anteil in einer schlüssigen, nachvollziehbaren Weise zu

ermitteln (vgl. UFS 10.5.2012, RV/2203-W/11). Dem Verwaltungsgericht wurden vom Bf. keine Gründe dargelegt, weshalb die Ausgaben betrieblich veranlasst sind. Diese Kosten fallen daher unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1. EStG 1988.

#### **3.1.1.4.3. Jalousienreparatur Büro**

Der Bf. machte Kosten iHv 15 € im Zusammenhang mit seinem Büro geltend. Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes (dh häusliches) Arbeitszimmer und dessen Einrichtung können nur abgezogen werden, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt ein Arbeitszimmer dann im Wohnungsverband, wenn das Zimmer an sich nach der Verkehrsauffassung einen Teil der Wohnung (oder etwa des Einfamilienhauses) darstellt. Dafür spricht jedenfalls, wenn es von der Wohnung aus begehbar ist (*Hofstätter/Reichel*, EStG Kommentar, § 20 Tz 6.). Die betriebliche Nutzung eines Arbeitszimmers muss nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erforderlich, dh notwendig sein; der Raum muss tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt und auch dementsprechend eingerichtet sein (vgl. VwGH 28.5.2009, 2006/15/0299; 27.5.1999, 98/15/0100). Erforderlich ist eine entsprechende Auslastung des Raums. Eine bloß gelegentlich betriebliche Nutzung reicht nicht aus (vgl. VwGH 12.9.1996, 94/15/0073). Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer keinen Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind vom Abzugsverbot auch die Einrichtungsgegenstände erfasst, selbst wenn sie auch betrieblich genutzt werden (vgl. UFS 13.12.2012, RV/2554-W/10). Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen.

Der Bf. wurde mit Beschluss vom 18.4.2016 aufgefordert, die betriebliche Veranlassung seiner als Betriebsausgaben gemachten Aufwendungen nachzuweisen. Da dem Verwaltungsgericht nicht dargelegt wurde, dass es sich bei den durch den Bf. begehrten Aufwendungen für das Büro um rein betrieblich veranlasste Kosten handelte, fallen diese unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d erster Satz EStG 1988.

#### **3.1.1.4.4. Anteilig: Kohlen, Gemeindeabgaben, Strom, Rauchfangkehrer, Feuerversicherung**

Der Bf. machte in seiner Einkommensteuererklärung anteilig Kohlen, Gemeindeabgaben, Strom, Kosten für den Rauchfangkehrer und die Feuerversicherung geltend. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 behandelt jene Aufwendungen, die der Privatsphäre zuzuordnen sind, gleichzeitig aber auch den Beruf fördern. Erfasst sind jene Aufwendungen, die primär zur Lebensführung gehören, aber in weiterer Folge auch dem Beruf dienen. Die wesentlichste

Aussage des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 ist daher, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung nicht abzugsfähig sind. Das Wesen dieses Aufteilungs- und Abzugsverbotes liegt darin, zu verhindern, dass Steuerpflichtige durch eine mehr oder weniger zufällige oder bewusst herbeigeführte Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen Aufwendungen für die Lebensführung deshalb zum Teil in einen einkommensteuerrechtlich relevanten Bereich verlagern können, weil sie einen Beruf haben, der ihnen das ermöglicht, während andere Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen aus zu versteuernden Einkünften decken müssen (EStR 2000, Rz 4707).

Dem privaten Haushalt oder der Familiensphäre sind typischerweise Haushaltsmaschinen und -geräte und Geräte der Unterhaltungs- und Freizeitindustrie zuzuordnen.

Grundsätzlich kommt daher das Aufteilungs- und Abzugsverbot bei Wirtschaftsgütern des privaten Lebensbereiches zum Tragen (Waschmaschine, Fernseher, Videorecorder, Sportgeräte usw.), gilt aber gleichermaßen auch für laufende Aufwendungen, wie sie im Rahmen der Lebensführung üblich sind (EStR 2000, Rz 4708).

Bei den Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, muss ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden (VwGH 21.10.1986, 86/14/0031; VwGH 18.3.1992, 91/14/0171; VwGH 28.2.1995, 91/14/0231). IdR wird der tatsächliche Verwendungszweck im Einzelfall geprüft werden müssen, wobei eine typisierende Betrachtungsweise anzuwenden ist (vgl. VwGH 28.2.1995, 91/14/0231). Diese Betrachtung darf nicht dazu führen, dass Wirtschaftsgüter ohne Ermittlungsverfahren als Privatvermögen behandelt werden (VwGH 17.9.1990, 90/14/0087). Derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend machen will, hat im Hinblick auf seine Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die betriebliche bzw. berufliche Sphäre betreffen (VwGH 22.2.2007, 2006/14/0020).

Ausführungen worin die betriebliche Veranlassung der Ausgaben bestünde, wurden vom Bf. auch nach schriftlicher Aufforderung (Beschluss vom 18.4.2016) nicht getroffen. In Ermangelung des Nachweises der betrieblichen Veranlassung der anteilig geltend gemachten Ausgaben, fallen diese Aufwendungen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988.

#### **3.1.1.4.5. Telekom und Tele2**

Der Bf. führte in seiner handschriftliche E-A-Rechnung für das Jahr 2011 Kosten für Telekom und Tele2 an und rechnete einen Privatanteil iHv 15 € heraus.

Betrieblich veranlasste Telefongespräche von einem privaten Telefonanschluss in der Wohnung sind grundsätzlich abzugsfähig. Ungeachtet des prinzipiellen Aufteilungsverbotes für Aufwendungen, die sowohl betrieblich als auch privat veranlasst



sind, ist eine Aufteilung von Telefongebühren zulässig (vgl. VwGH 27.2.2002, 96/13/0101). Grundsätzlich ist der Bf. verpflichtet, einen Zusammenhang der Telefonkosten mit der beruflichen Tätigkeit herzustellen und den beruflichen Anteil in einer schlüssigen, nachvollziehbaren Weise zu ermitteln (vgl. UFS 10.5.2012, RV/2203-W/11). Einem Abgabepflichtigen ist aber der Beweis des betrieblich veranlassten Anteiles an den Telefonkosten, etwa durch einen Einzelgesprächsnachweis, regelmäßig nicht zumutbar, weshalb die Glaubhaftmachung genügt (vgl. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125). Die Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 138 Tz 5).

Der Bf. wurde mit Beschluss vom 18.4.2016 aufgefordert, die betriebliche Veranlassung seiner geltend gemachten Betriebsausgaben, darunter auch die Telefonkosten zu beweisen. Daraufhin wurde eine handschriftliche E-A-Rechnung und Rechnungen über die Telefonkosten vom Bf. vorgelegt. Aus dieser Vorlage der Belege kann das Verwaltungsgericht eine betriebliche Veranlassung der geltend gemachten Kosten nicht erkennen. Dem Bf. gelang die Glaubhaftmachung eines betrieblich veranlassten Teiles der Telefonkosten nicht. Die Kosten fallen daher unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988.

#### **3.1.1.4.6. Bankkarte und Bankspesen**

Der Bf. machte in seiner Einkommensteuererklärung 2011 Aufwendungen für eine Bankkarte und Bankspesen iHv 58,56 € geltend. Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Kontoführungskosten können nur dann als Betriebsausgaben abzugsfähig sein, wenn sie ein (nahezu) ausschließlich für beruflich veranlasste Geschäftsvorfälle eingerichtetes Konto betreffen (z.B. Konto zur Abbuchung der Leasingraten hinsichtl. eines als Arbeitsmittel verwendeten Kfz). Die gleichen Grundsätze müssen auch bei Bankspesen gelten (vgl. *Lenneis* in Jakom, EStG<sup>8</sup>, § 16 Rz 56).

Der Bf. machte dem Verwaltungsgericht nicht glaubhaft bzw. bewies nicht, dass es sich bei den angeführten Bankspesen und der Bankkarte um rein betriebliche Kosten handelt. Aus diesem Grund sind diese vom Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 erfasst.

Folglich handelte es sich bei sämtlichen vom Bf. im Jahr 2011 geltend gemachten Aufwendungen bzw. Ausgaben in Zusammenhang mit der Schriftstellertätigkeit um keine betrieblich veranlassten Ausgaben.

#### **3.1.1.5. Berechnung der Einkommensteuer**

Für das Jahr 2011 fielen keine Verluste aus der betrieblichen Tätigkeit als Schriftsteller an. Der angefochtene Bescheid vom 9.7.2012 ist daher wie folgt abzuändern:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	0,00 Euro
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	0,00 Euro
Gesamtbetrag der Einkünfte	0,00 Euro
Sonderausgaben (Pauschbetrag)	-60,00 Euro
Einkommen	-60,00 Euro
Einkommensteuer	0,00 Euro

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid erging gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig. Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Aus der Begründung des angefochtenen Bescheides geht hervor, dass der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig ist. Dies führte zur vorläufigen Festsetzung. Nach Wegfall dieses Grundes - das Rechtsmittelverfahren wurde mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts GZ. RV/5101160/2010 vom 14.10.2015 beendet - ist das Verwaltungsgericht gemäß § 279 Abs.1 BAO berechtigt sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Der angefochtene Bescheid ist wie oben angeführt abzuändern und die Einkommensteuer endgültig festzusetzen.

### 3.1.2. Einkommensteuer 2012

Der Bf. beehrte im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit als Schriftsteller für das Jahr 2012 die Anerkennung folgender Betriebsausgaben iHv insgesamt 616,92 €:

#### 3.1.2.1. Abschreibung des Anlagevermögens

Der Bf. erklärte in seiner Einkommensteuererklärung 2012 177,00 € aus Abschreibung des Anlagevermögens. Geltend gemachte Betriebsausgaben müssen nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden. Die Nachweispflicht ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften (§ 138 BAO). Diese Rechtslage bedeutet für den gegenständlichen Fall, dass den Bf. eine Verpflichtung zur Glaubhaftmachung bzw. zum Nachweis von Betriebsausgaben trifft. Dieser Pflicht kam der Bf. nach Aufforderung mit Beschluss vom 18.4.2016 nur insoweit nach, als dass er eine handschriftlich geführte E-A-Rechnung für das Jahr 2012 vorgelegte. Danach setzen sich diese Ausgaben aus „AfA von beweglichen Wirtschaftsgut lt. Entnahmewertaufstellung 2006 im Steuerakt“ iHv 31,00

€ und der „AfA von betrieblichen Gebäudeanteil lt. E-A-Rechnung 2002“ iHv 146,00 € zusammen. Weitere Unterlagen wurden dem Verwaltungsgericht nicht vorgelegt.

Zu verweisen ist in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts GZ. RV/5101160/2010 vom 14.10.2015 betreffend der Einkünfte des Bf. aus selbständiger Tätigkeit als Reiseveranstalter. Das Verwaltungsgericht sprach dort aus, dass die vom Bf. ausgeübte Reiseveranstaltertätigkeit in einer Art betrieben wurde, die von vornherein auf Dauer gesehen keinen Gesamtgewinn erwarten ließ. Es liege damit bereits ab dem Jahr 2002 kein Betrieb im ertragsteuerlichen Sinne vor, sondern eine steuerlich unbeachtliche Liebhabertätigkeit. Mangels Vorliegens eines Betriebes in den Jahren 2002 und 2006 ist eine Abschreibung vom betrieblichen Gebäudeanteil bzw. eine Entnahme aus diesem Zeitraum nicht möglich. Es ergibt sich die Nichtabzugsfähigkeit der vom Bf. begehrten AfA iHv 177,00 €.

### **3.1.2.2. Reise- und Fahrtspesen**

Der Bf. erklärte Fahrtspesen iHv 66,40 €. Laut angeschlossener E-A-Rechnung und Belege handelt es sich dabei um:

- eine ÖBB Vorteilscard Senior vom 9.1.2012 um 26,90 €,
- eine ÖBB Tageskarte Senior Ort – Linz vom 27.4.2012 um 4,20 € mit dem handschriftlichen Vermerk am Beleg „Abgabe ESt-Fristverlängerung“,
- eine ÖBB Tageskarte Senior Ort – Linz vom 2.7.2012 um 4,20 € mit dem handschriftlichen Vermerk am Beleg „ESt 2011 Erklärung Abgabe“,
- eine ÖBB Tageskarte Senior Ort – Linz vom 16.8.2012 um 4,20 € mit dem handschriftlichen Vermerk am Beleg „ESt Berufungsabgabe“ und
- eine ÖBB Vorteilscard Senior vom 10.12.2012 um 26,90 €.

Abzugsfähig sind die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnort und Betriebsstätte und die Aufwendungen für (sonstige) Betriebsfahrten (VwGH 21.12.1989, 86/14/1990). Beruflich oder betrieblich veranlasste Fahrtaufwendungen sind stets in ihrer tatsächlichen Höhe als Werbungskosten anzusetzen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 6 EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften „*Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern, aus Anlass einer unentgeltlichen Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühren und andere Nebenkosten*“ nicht abgezogen werden. Personensteuern wie die Einkommensteuer erfassen die höchstpersönliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen und berücksichtigen zahlreiche außerbetriebliche Umstände, sodass ein Abzug als Betriebsausgabe oder Werbungskosten auch dann nicht zulässig ist, wenn sie mit dem Erwerb einer Einkunftsquelle im Zusammenhang stehen. Die Ausgaben aus Anlass der Fahrten zur Abgabe der Einkommensteuer fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 1 und Z. 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge und die Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden. Derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend machen will, hat im Hinblick auf seine Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die betriebliche bzw. berufliche Sphäre betreffen (VwGH 22.2.2007, 2006/14/0020). Eine ÖBB Vorteilscard Senior ist eine Aufwendung für ein typischerweise der Lebensführung dienendem Wirtschaftsgut. Der Bf. hätte nach Aufforderung mit Beschluss vom 18.4.2016 von sich aus nachzuweisen gehabt, dass eine ausschließlich betrieblich veranlasste Aufwendung vorliegt. Vorgelegt wurde nur die betreffende Rechnung für eine Vorteilscard. Die Kosten für die ÖBB Vorteilscard Senior fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988.

### **3.1.2.3. Spenden**

Der Bf. beantragte die Berücksichtigung von insgesamt 44,00 € als Werbe- und Repräsentationsaufwendungen. Dieser Betrag setzt sich aus vier Spenden zu je 11,00 € zusammen.

#### **3.1.2.3.1. Vorgelegte Belege:**

- Kontoauszug 3/001 vom 9.3.2012 und Überweisungsbestätigung vom 10.2.2012 für eine Spende iHv 11,00 € an Pro Juventute, Auftraggeber: Bf..
- Kontoauszug 3/001 vom 9.3.2012 und Überweisungsbestätigung vom 10.2.2012 für eine Spende iHv 11,00 € an die Lebenshilfe Oberösterreich; Auftraggeber: Bf..
- Kontoauszug 4/001 vom 25.4.2012 und Überweisungsbestätigung vom 9.3.2012 für eine Spende iHv 11,00 € an Missio - Päpstliche Missionswerke in Österreich (SO 1332, Aussätzigen-Hilfswerk Österreich); Auftraggeber: Bf..
- Kontoauszug 7/001 vom 10.7.2012 und Überweisungsbestätigung vom 12.6.2012 für eine Spende iHv 11,00 € an die Österreichische Wasserrettung, Landesverband; Auftraggeber: Bf..

Auf die rechtliche Würdigung wird auf Punkt „3.1.1.3. Spenden“ im Jahr 2011 verwiesen. Auch im Jahr 2012 handelt es sich mangels Betriebsvermögens um Spenden als Sonderausgaben. Sonderausgaben können im Verlustjahr nicht berücksichtigt werden. Sie erhöhen daher auch nicht den in den Folgejahren abzugsfähigen Verlust (vgl. *Doralt/*

Renner, EStG<sup>10</sup> § 18 Rz 306). Die Spenden iHv 44,00 € sind nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

#### **3.1.2.4. Übrige Betriebsausgaben**

Der Bf. machte Kosten iHv 329,52 € als „übrige pauschale Betriebsausgaben“ geltend. Laut der handschriftlichen E-A-Rechnung handelt es sich dabei um Folgendes:

##### **3.1.2.4.1. einen Fahrradschlauch und Kopien**

In seiner Einkommensteuererklärung des Jahres 2012 machte der Bf. Kosten für einen Fahrradschlauch iHv 16,50 € (Rechnung vom 18.7.2015) und für Kopien iHv 1,40 € mit einem handschriftlichen Vermerk am Beleg „GIS-Antrag, Ökostromzuschlags- und Telefongrundgebührenbefreiung“ geltend.

Betriebsausgaben sind nach § 4 Abs. 4 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Bei diesen Aufwendungen handelt es sich um solche, die ihren Ursprung in der Privatsphäre des Steuerpflichtigen haben bzw. deren Zweck auf die private Sphäre gerichtet ist. Nicht jeder Aufwand, der mit Einkünften in irgendeiner Form in Verbindung stehen könnte, kann abgezogen werden. Auch die für die Nahrung und Unterkunft nötigen Aufwendungen stellen eine Voraussetzung der beruflichen bzw. betrieblichen Tätigkeit dar, sind aber mangels Veranlassungszusammenhangs mit der Tätigkeit als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nicht absetzbar (vgl. VwGH 20.7.1999, 99/13/0018). Unter das Abzugsverbot fallen nicht nur der Haushalts- und Unterhaltsaufwand im engeren Sinn (Miete, Beleuchtung, Beheizung, Bekleidung, Ernährung etc.), sondern auch Aufwendungen für die Freizeitgestaltung (Sport, Hobbys, kulturelle Veranstaltungen etc.) usw. (vgl. EStR 2000, Rz 4703).

Dem Verwaltungsgericht wurden vom Bf. keine Gründe dargelegt bzw. glaubhaft gemacht, weshalb die Ausgaben für den Fahrradschlauch und der Kopien betrieblich veranlasst sind. Die Kosten fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988.

##### **3.1.2.4.2. Porto**

Vorgelegt wurden vom Bf. folgende Belege:

- Beleg vom 24.2.2012 iHv 5,44 € mit dem handschriftlichen Vermerk „Finanzamt Linz, Tele2, Wien“,

- Beleg vom 9.3.2012 iHv 2,72 € mit dem handschriftlichen Vermerk „Unabhängiger Finanzsenat Linz“,
- Beleg vom 25.7.2012 iHv 6,20 € (10 Stück Briefmarken) ohne Vermerk durch den Bf.

Kosten für Büromaterial und Porto können als Betriebsausgaben geltend gemacht werden, sofern sie beruflich bzw. betrieblich veranlasst sind. Betriebsausgaben liegen auch im Falle einer beruflich bzw. betrieblich veranlassten Verwendung eines Faxes vor. Sie unterliegen nicht einem Aufteilungsverbot (vgl. VwGH 16.2.2000, 95/15/0034). Grundsätzlich ist der Bf. verpflichtet, einen Zusammenhang der Postkosten mit der beruflichen Tätigkeit herzustellen und den beruflichen Anteil in einer schlüssigen, nachvollziehbaren Weise zu ermitteln (vgl. UFS 10.5.2012, RV/2203-W/11). Für die geltend gemachten Kosten (Briefmarken) vom 25.7.2012 wurde kein Nachweis einer betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung erbracht, weshalb von der Nichtabzugsfähigkeit iSd § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 ausgegangen wird.

Nach § 20 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften „*Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern, aus Anlass einer unentgeltlichen Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühren und andere Nebenkosten*“ nicht abgezogen werden. Personensteuern wie die Einkommensteuer erfassen die höchstpersönliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen und berücksichtigen zahlreiche außerbetriebliche Umstände, sodass ein Abzug als Betriebsausgabe oder Werbungskosten auch dann nicht zulässig ist, wenn sie mit dem Erwerb einer Einkunftsquelle im Zusammenhang stehen. Die Aufwendungen mit dem Vermerk „Finanzamt Linz“ und „Unabhängiger Finanzsenat Linz“ fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988.

#### **3.1.2.4.3. anteilig: Wischmopp, Heizmaterial, Briketts, Gemeindeabgaben, Strom, Rauchfangkehrer, Feuerversicherung**

Auf die rechtlichen Ausführungen unter *Punkt 3.1.1.4.4.* über Ausgaben im Zusammenhang mit gemischt veranlassten Aufwendungen des Jahres 2011 wird verwiesen. Hier ist ein strenger Maßstab anzulegen und derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Betriebsausgaben geltend machen will, hat im Hinblick auf seine Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die betriebliche bzw. berufliche Sphäre betreffen. Der Bf. wurde mit Beschluss vom 18.4.2016 aufgefordert, die betriebliche Veranlassung seiner geltend gemachten Betriebsausgaben zu beweisen. Daraufhin wurde eine handschriftliche E-A-Rechnung und Rechnungen bzw. Belege über die einzelnen Aufwendungen vom Bf. vorgelegt. Ein Nachweis einer ausschließlichen betrieblichen Veranlassung der einzelnen Kosten wurde dadurch allerdings nicht erbracht. Die Aufwendungen unterliegen daher dem Aufteilungsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988.

#### **3.1.2.4.4. Telefon**

Weiters machte der Bf. in seiner Einkommensteuererklärung die Kosten für sein Telefon geltend und rechnete einen Privatanteil iHv 15 € heraus. Es wird auf die Ausführungen unter *Punkt 3.1.1.4.5.* verwiesen. Aus den vorgelegten Belegen kann nicht auf eine betriebliche Veranlassung der anteilig geltend gemachten Kosten geschlossen werden. Dem Bf. gelang die Glaubhaftmachung einer betrieblichen Veranlassung der Ausgaben nicht. Die Kosten fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988.

#### **3.1.2.4.5. X-Karte und Bankspesen**

In seiner Einkommensteuererklärung machte der Bf. Kosten für eine Bankkarte und Bankspesen iHv insgesamt 62,99 € geltend.

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Kontoführungskosten können nur dann als Betriebsausgaben abzugsfähig sein, wenn sie ein (nahezu) ausschließlich für beruflich veranlasste Geschäftsvorfälle eingerichtetes Konto betreffen (z.B. Konto zur Abbuchung der Leasingraten hinsichtl. eines als Arbeitsmittel verwendeten Kfz). Die gleichen Grundsätze müssen auch bei Bankspesen gelten (vgl. *Lenneis* in Jakom, EStG<sup>8</sup>, § 16 Rz 56).

Der Bf. legte nicht dar, dass es sich bei den angeführten Bankkarten und der Bankspesen um rein betriebliche Kosten handelt, weshalb diese unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 fallen.

#### **3.1.2.5. Berechnung der Einkommensteuer**

Im Jahr 2012 fielen keine ertragsteuerlich relevanten Verluste im Zusammenhang mit der Schriftstellertätigkeit des Bf. an. Der angefochtene Bescheid vom 4.7.2013 ist daher wie folgt abzuändern:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	0,00 Euro
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	0,00 Euro
Gesamtbetrag der Einkünfte	0,00 Euro
Sonderausgaben (Pauschbetrag)	-60,00 Euro
Einkommen	-60,00 Euro
Einkommensteuer	0,00 Euro

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid erging gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig. Aus der Begründung des angefochtenen Bescheides geht hervor, dass der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig ist. Dies führte zur vorläufigen Festsetzung. Nach Wegfall dieses Grundes - das Rechtsmittelverfahren wurde mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts GZ. RV/5101160/2010 vom 14.10.2015 beendet - ist der angefochtene Bescheid abzuändern und die Einkommensteuer endgültig festzusetzen.

### **3.1.3. Einkommensteuer 2013**

Der Bf. begehrte für das Jahr 2013 im Rahmen seiner Schriftstellertätigkeit die Anerkennung folgender Betriebsausgaben iHv insgesamt 981,92 €:

#### **3.1.3.1. Abschreibung des Anlagevermögens**

Der Bf. machte in seiner Einkommensteuererklärung 496,99 € als Abschreibung des Anlagevermögens geltend. Aus der handschriftlich geführten E-A-Rechnung des Bf. setzen sich diese aus „AfA von beweglichen Wirtschaftsgut lt. Entnahmewertaufstellung 2006 im Steuerakt“ iHv 1,00 €, der „AfA von betrieblichen Gebäudeanteil lt. E-A-Rechnung 2002“ iHv 146,00 € und der AfA für ein Fahrrad iHv 349,99 € zusammen.

Auf die rechtlichen Ausführungen unter *Punkt 3.1.1.1.* aus dem Jahr 2011 wird verwiesen. Mangels Vorliegens eines Betriebes in den Jahren 2002 und 2006 ist eine Abschreibung von betrieblichen Gebäudeanteil bzw. eine Entnahme aus diesem Zeitraum nicht möglich. Es ergibt sich die Nichtabzugsfähigkeit der vom Bf. begehrten AfA iHv 147 €.

Der Bf. begehrte weiters die AfA für ein im Jahr 2013 gekauftes Fahrrad. Gemäß § 13 EStG können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren Anlagegütern als Betriebsausgaben abgesetzt werden, wenn diese Kosten für das einzelne Anlagegut 400 € nicht übersteigen (= geringwertiges Wirtschaftsgut). § 13 EStG 1988 betrifft nur Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Nur abnutzbare Wirtschaftsgüter sind sofort absetzbar. Abnutzbar sind Wirtschaftsgüter, deren Wert durch Gebrauch allmählich vermindert wird. Sofort absetzbar sind nach dem Gesetzeswortlaut die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von geringwertigen Wirtschaftsgütern. Als geringwertig gelten Wirtschaftsgüter, wenn sie Anschaffungs- oder Herstellungskosten von 400 € nicht übersteigen (vgl. *Kanduth-Kristen* in Jakom<sup>8</sup>, EStG 1988, § 13 Rz 1 ff).

Geltend gemachte Betriebsausgaben müssen nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden. Es entspricht jedoch der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass Aufwendungen für die Freizeitgestaltung, wie z.B. für Sportgeräte, die sowohl beruflich als auch privat genutzt werden könnten, unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 fallen. Bei den Aufwendungen,



die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, muss ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden (VwGH 21.10.1986, 86/14/0031; VwGH 18.3.1992, 91/14/0171; VwGH 28.2.1995, 91/14/0231). IdR wird der tatsächliche Verwendungszweck im Einzelfall geprüft werden müssen, wobei eine typisierende Betrachtungsweise anzuwenden ist (vgl. VwGH 28.2.1995, 91/14/0231). Derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend machen will, hat im Hinblick auf seine Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die betriebliche bzw. berufliche Sphäre betreffen (VwGH 22.2.2007, 2006/14/0020). Laut Angaben des Bf. bestünde der Verwendungszweck des Fahrrades darin, dass er betriebliche Fahrten zur Post, zum Bahnhof und zum Büromaterialeinkauf vornehme und er weiters noch ein zweites Fahrrad im Privatvermögen besäße.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Entscheidung 94/15/0196 vom 24.6.1999 über Aufwendungen eines Turnlehrers für ein Mountain-Bike als Werbungskosten ausführt: *„Ein Mountain-Bike ist kein Arbeitsmittel, sondern dient typischerweise der privaten Bedürfnisbefriedigung, weil es in der Regel von Personen, die nicht als Turnlehrer tätig sind, zur Sportausübung genutzt wird. Bei dieser Sachlage wäre es am Beschwerdeführer gelegen gewesen, die (nahezu) ausschließliche berufliche Nutzung des Mountain-Bikes durch konkretes Vorbringen darzutun. Wie die belangte Behörde zu Recht ausgeführt hat, besagt die vom Beschwerdeführer vorgelegte Bestätigung nichts über das Ausmaß der beruflichen Nutzung des Mountain-Bikes. Daran vermag auch der Hinweis des Beschwerdeführers, er besitze für private Zwecke ein zweites Fahrrad, nichts zu ändern. Denn der Besitz von zwei Fahrrädern führt noch nicht dazu, dass eines (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt wird.“*

Unter Heranziehung dieser Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs gelang dem Bf. der Nachweis einer betrieblichen Veranlassung des Fahrrads nicht. Die vom Bf. begehrte AfA für das Fahrrad ist nicht abzugsfähig.

### **3.1.3.2. Reise- und Fahrtspesen**

Die vom Bf. geltend gemachten Fahrtspesen iHv 39,50 € setzen sich aus folgenden vorgelegten Belegen zusammen:

- eine OÖVV Tageskarte Senior Ort – Linz vom 30.4.2013 um 4,20 € mit dem handschriftlichen Vermerk am Beleg „Abgabe ESt 2012 Fristverlängerung“,
- eine OÖVV Tageskarte Senior Ort – Linz vom 1.7.2013 um 4,20 € mit dem handschriftlichen Vermerk am Beleg „ESt-Erklärung 2012 Abgabe“,
- eine OÖVV Tageskarte Senior Ort – Linz vom 29.7.2013 um 4,20 € mit dem handschriftlichen Vermerk am Beleg „Berufungsabgabe“ und

- eine ÖBB Vorteilscard Senior vom 4.12.2013 um 26,90 €.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften „*Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern, aus Anlass einer unentgeltlichen Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühren und andere Nebenkosten*“ nicht abgezogen werden. Personensteuern wie die Einkommensteuer erfassen die höchstpersönliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen und berücksichtigen zahlreiche außerbetriebliche Umstände, sodass ein Abzug als Betriebsausgabe oder Werbungskosten auch dann nicht zulässig ist, wenn sie mit dem Erwerb einer Einkunftsquelle im Zusammenhang stehen. Dem Abzugsverbot unterliegen auch Nebenkosten und Nebenansprüche zu den Personensteuern nach § 3 Abs. 2 BAO. Die Ausgaben der Zugfahrten im Zusammenhang mit der Einkommensteuer fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988.

Auf die rechtlichen Ausführungen in Hinblick auf die ÖBB Vorteilscard Senior wird auf Punkt 3.1.2.2. *Reise- und Fahrtspesen* des Jahres 2012 verwiesen. Eine ÖBB Vorteilscard Senior ist eine Aufwendung für ein typischerweise der Lebensführung dienendes Wirtschaftsgut. Der Bf. hätte nach Aufforderung mit Beschluss vom 18.4.2016 von sich aus nachzuweisen gehabt, dass eine ausschließlich betrieblich veranlasste Aufwendung vorliegt. Vorgelegt wurde nur die betreffende Rechnung für eine Vorteilscard. Die Kosten für die ÖBB Vorteilscard Senior fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988.

### **3.1.3.3. weitere Betriebsausgaben**

Der Bf. machte Kosten iHv 357,43 € als „übrige Betriebsausgaben“ geltend. Laut der handschriftlichen E-A-Rechnung handelt es sich dabei um:

#### **3.1.3.3.1. eine Fahrradreparatur**

Der Bf. schaffte sich im Jahr 2013 ein Fahrrad an. Die Rechnungen vom 24.4.2013 über den Kauf eines Cheyenn Trekking Fahrrades iHv 349,99 € und der Reparatur vom 29.5.2013 iHv 33,99 € legte der Bf. vor. Laut Aussage des Bf. im Antwortschreiben vom 7.10.2014 verwende er das Fahrrad für „*betriebliche Fahrten zur Post, zum Bahnhof und zum Büromaterialeinkauf. Weiters habe er auch noch ein zweites Fahrrad im Privatvermögen*“.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Entscheidend ist der wirtschaftliche Zusammenhang des Aufwandes/der Ausgabe mit der Einkunftsquelle. Dem Bf. gelang der Nachweis einer betrieblichen Veranlassung der Ausgabe für das Fahrrad nicht (vgl. Punkt 3.1.3.1. *Abschreibung des Anlagevermögens*), weshalb dieser Aufwand und infolgedessen auch

die damit zusammenhängende Fahrradreparatur unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 fallen.

#### **3.1.3.3.2. Porto**

Der Bf. erklärte Kosten für Porto iHv 7,10 €. Ein Beleg vom 25.3.2013 wurde dem Verwaltungsgericht vorgelegt. Danach handelt es sich um ein 10er Postkarten-Set Inland und eine Freimachung.

Kosten für Porto können als Betriebsausgaben geltend gemacht werden, sofern sie betrieblich veranlasst sind. Grundsätzlich ist der Bf. verpflichtet, einen Zusammenhang der Postkosten mit der beruflichen Tätigkeit herzustellen und den beruflichen Anteil in einer schlüssigen, nachvollziehbaren Weise zu ermitteln (vgl. UFS 10.5.2012, RV/2203-W/11).

Für diese Kosten wurde kein Nachweis einer betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung erbracht, weshalb von einer Nichtabzugsfähigkeit iSd § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 ausgegangen wird.

#### **3.1.3.3.3. anteilig: Kohle, Strom, Gemeindeabgaben, Feuerversicherung, Rauchfangkehrer**

Auf die rechtlichen Ausführungen in *Punkt 3.1.1.4.4.* über Ausgaben im Zusammenhang mit gemischt veranlassten Aufwendungen im Jahre 2011 wird verwiesen. Der Bf. wurde mit Beschluss vom 18.4.2016 aufgefordert, die betriebliche Veranlassung seiner geltend gemachten Betriebsausgaben zu beweisen. Da vom Bf. dahingehend nichts vorgebracht wurde, unterliegen die Aufwendungen daher dem Aufteilungsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988.

#### **3.1.3.3.4. Telefon**

Weiters machte der Bf. die Kosten für sein Telefon geltend und rechnete einen Privatanteil iHv 15 € heraus. Aus der Vorlage der Belege kann nicht auf eine betriebliche Veranlassung der geltend gemachten Telefonkosten geschlossen werden. Dem Bf. gelang die Glaubhaftmachung, dass eine betriebliche Veranlassung der Ausgaben vorliege, nicht. Die Kosten fallen daher unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988.

#### **3.1.3.3.5. Bankkarte, Bankzinsen und -spesen**

In seiner Einkommensteuererklärung des Jahres 2013 machte der Bf. Kosten iHv 67,42 € für eine Bankkarte, Bankzinsen und -spesen geltend.

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Kontoführungskosten können nur dann als Betriebsausgaben abzugsfähig sein, wenn sie ein (nahezu) ausschließlich für beruflich veranlasste Geschäftsvorfälle eingerichtetes Konto betreffen (z.B. Konto zur Abbuchung der Leasingraten hinsichtl. eines als Arbeitsmittel verwendeten Kfz). Die gleichen Grundsätze müssen auch bei Bankspesen gelten (vgl. *Lenneis* in Jakom, EStG<sup>8</sup>, § 16 Rz 56).

Der Bf. belegte nicht, dass es sich bei den angeführten Bankspesen und der Bankkarte um rein betriebliche Kosten handelt, weshalb diese unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 fallen.

### **3.1.3.4. Spenden**

Der Bf. beantragte 2013 die Berücksichtigung von insgesamt 88,00 € als Werbe- und Repräsentationsaufwendungen. Dieser Betrag setzt sich aus Spenden an verschiedene Organisationen zusammen. Spenden sind als freiwillige Zuwendungen grundsätzlich nicht abzugsfähig. Ab der Veranlagung 2013 sind als Sonderausgaben Zuwendungen an nach § 4a EStG 1988 spendenbegünstigte Empfänger gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 abzugsfähig, wobei der Gesamtbetrag aller als Betriebsausgaben und Sonderausgaben abzugsfähiger Zuwendungen mit 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte (des jeweiligen Veranlagungsjahres) begrenzt ist (vgl. LStR 2002, Rz 586).

Aufgrund der gesetzlichen Normierung in § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind Spenden an Einrichtungen, die im Gesetz (§ 4a Abs. 3 Z 1 bis 3, Abs. 4) ausdrücklich aufgezählt werden und an Einrichtungen im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6, Abs. 5 und Abs. 6, die zum Zeitpunkt der Spende über einen gültigen Spendenbegünstigungsbescheid verfügen und daher in der Liste der spendenbegünstigten Einrichtungen auf der Website des BMF ([https://service.bmf.gv.at/service/allg/spenden/show\\_mast.asp](https://service.bmf.gv.at/service/allg/spenden/show_mast.asp)) ohne Gültigkeitsende aufscheinen, abzugsfähig.

Die Zuwendung ist gemäß § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 durch den Zuwendenden auf Verlangen der Abgabenbehörde durch Vorlage eines Beleges nachzuweisen. Dieser Beleg hat jedenfalls zu enthalten den Namen der empfangenden Körperschaft, den Namen des Zuwendenden, den Betrag und das Datum der Zuwendung. Auf Verlangen des Zuwendenden ist durch den Empfänger der Zuwendung eine Spendenbestätigung auszustellen. In dieser Bestätigung sind, neben den Inhalten die ein Beleg jedenfalls zu enthalten hat, auch die Anschrift des Zuwendenden und die Registrierungsnummer, unter der die empfangende Einrichtung in die Liste begünstigter Spendenempfänger eingetragen ist, anzuführen. Die Bestätigung kann für alle von demselben Zuwendenden in einem Kalenderjahr getätigten Zuwendungen ausgestellt werden.

Der Bf. erzielte im Jahr 2013 steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv 5.607,60 €. Dieser Betrag dient als Bemessungsgrundlage für den Maximalbetrag im Zusammenhang mit der Absetzbarkeit der Spenden und ist mit 10% begrenzt (560,76 €). Die Spenden iHv 88,00 € sind als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

### 3.1.3.5. Berechnung der Einkommensteuer

Für das gesamte Jahr 2013 fielen bei den geltend gemachten betrieblichen Ausgaben im Zusammenhang mit der Schriftstellertätigkeit keine ertragsteuerlich relevanten Verluste an. Der Bescheid vom 16.7.2014 ist daher wie folgt abzuändern:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	0,00 Euro
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	0,00 Euro
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	5.607,60 Euro
Gesamtbetrag der Einkünfte	5.607,60 Euro
Sonderausgaben (Pauschbetrag)	-60,00 Euro
Spenden	-88,00 Euro
Einkommen	5.459,60 Euro
Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988	0,00 Euro
anrechenbare Lohnsteuer	-1.004,67 Euro
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,33 Euro
Festgesetzte Einkommensteuer	-1.005,00 Euro

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid erging gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig. Aus der Begründung des angefochtenen Bescheides geht hervor, dass der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig ist. Dies führte zur vorläufigen Festsetzung. Nach Wegfall dieses Grundes (das Rechtsmittelverfahren wurde mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts GZ. RV/5101160/2010 vom 14.10.2015 beendet) ist der angefochtene Bescheid abzuändern und die Einkommensteuer endgültig festzusetzen.

### 3.1.4. Einkommensteuer 2014

Der Bf. erhielt im Jahr 2014 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv 22.430,40 €. Zudem erklärte er Einkünfte aus selbständiger Arbeit wobei er einen Gesamterlös aus

dem Buchverkauf iHv 20,30 € und folgende Betriebsausgaben iHv insgesamt 614,32 € geltend machte:

#### **3.1.4.1. Abschreibung des Anlagevermögens**

Der Bf. erklärte in seiner Einkommensteuererklärung 168,50 € als Abschreibung des Anlagevermögens. Auf die rechtlichen Ausführungen der Vorjahre wird verwiesen. Aus der handschriftlich geführten E-A-Rechnung für das Jahr 2014 geht hervor, dass es sich bei dieser Ausgabe um „*Afa vom betrieblichen Gebäudeteil laut E-A-Rechnung 2002*“ iHv 168,50 € handelt.

Zu verweisen ist hier auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes GZ. RV/5101160/2010 vom 14.10.2015 betreffend der Einkünfte des Bf. aus selbständiger Tätigkeit als Reiseveranstalter und auf *Punkt 3.1.1.1.* Es liegt bereits ab dem Jahr 2002 kein Betrieb im ertragsteuerlichen Sinne vor, sondern eine steuerlich unbeachtliche Liebhabereitfähigkeit. Die vom Bf. begehrte AfA iHv 168,50 € ist nicht abzugsfähig.

#### **3.1.4.2. Reise- und Fahrtspesen**

Der Bf. machte Fahrtspesen iHv 42,80 € geltend und legte folgende Rechnungen vor:

- eine OÖVV Einzelfahrt Ort – Linz vom 7.4.2014 um 2,80 € mit dem handschriftlichen Vermerk am Beleg „Abholung ESt-Ausfüllhilfe“ und „Kauf ESt-Kodex“,
- eine OÖVV Einzelfahrt Ort – Linz vom 30.4.2014 um 2,20 € mit dem handschriftlichen Vermerk am Beleg „Abgabe Fristverlängerung ESt“,
- eine OÖVV Tageskarte Senior Ort – Linz vom 1.7.2014 um 4,40 mit dem handschriftlichen Vermerk am Beleg „ESt Erklärung 2013 Abgabe“,
- eine OÖVV Tageskarte Senior Ort – Linz vom 18.9.2014 um 4,40 mit dem handschriftlichen Vermerk am Beleg „Abgabe Antrag auf GH-Überweisung“ und
- eine ÖBB Vorteilscard Senior vom 3.12.2014 um 29,00 €.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften „*Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern, aus Anlass einer unentgeltlichen Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühren und andere Nebenkosten*“ nicht abgezogen werden. Personensteuern wie die Einkommensteuer erfassen die höchstpersönliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen und berücksichtigen zahlreiche außerbetriebliche Umstände, sodass ein Abzug als Betriebsausgabe oder Werbungskosten auch dann nicht zulässig ist, wenn sie mit dem Erwerb einer Einkunftsquelle im Zusammenhang stehen. Die Ausgaben der Zugfahrten im Zusammenhang mit der Einkommensteuer fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988.

Auf die rechtlichen Ausführungen in Hinblick auf die ÖBB Vorteilscard Senior und dem Beleg mit Vermerk „Abgabe Antrag auf GH-Überweisung“ wird auf *Punkt 3.1.2.2. Reise- und Fahrtspesen des Jahres 2012* verwiesen. Eine ÖBB Vorteilscard Senior ist eine Aufwendung für ein typischerweise der Lebensführung dienendes Wirtschaftsgut. Der Bf. hätte nach Aufforderung mit Beschluss vom 18.4.2016 von sich aus nachzuweisen gehabt, dass eine ausschließlich betrieblich veranlasste Aufwendung vorliegt. Vorgelegt wurde nur die betreffende Rechnung für eine Vorteilscard. Die Kosten für die ÖBB Vorteilscard Senior fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988.

### **3.1.4.3. Übrige Betriebsausgaben**

Der Bf. machte Kosten iHv 423,32 € als „übrige pauschale Betriebsausgaben“ geltend. Laut der handschriftlichen E-A-Rechnung handelt es sich dabei um Folgendes:

#### **3.1.4.3.1. einen Steuerkodex (Beleg vom 7.4.2014 über 22,50 €) und Batterien für Telefon**

Betriebsausgaben sind nach § 4 Abs. 4 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Bei diesen Aufwendungen handelt es sich um solche, die ihren Ursprung in der Privatsphäre des Steuerpflichtigen haben bzw. deren Zweck auf die private Sphäre gerichtet ist. Nicht jeder Aufwand, der mit Einkünften in irgendeiner Form in Verbindung stehen könnte, kann abgezogen werden. Auch die für die Nahrung und Unterkunft nötigen Aufwendungen stellen eine Voraussetzung der beruflichen bzw. betrieblichen Tätigkeit dar, sind aber mangels Veranlassungszusammenhangs mit der Tätigkeit als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nicht absetzbar (vgl. VwGH 20.7.1999, 99/13/0018).

Geltend gemachte Betriebsausgaben müssen nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden. Dem Verwaltungsgericht wurden vom Bf. keine Gründe dargelegt, weshalb die Ausgaben für den Steuerkodex und der Batterien für Telefon betrieblich veranlasst sind. Die Kosten fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988.

#### **3.1.4.3.2. anteilig: Terpentin, Kohle, Palettenrückgabe, Strom, Gemeindeabgaben, Rauchfangkehrer**

Auf die rechtlichen Ausführungen in *Punkt 3.1.1.4. über Ausgaben im Zusammenhang mit gemischt veranlasste Aufwendungen im Jahre 2011* wird verwiesen. Hier ist ein

strenger Maßstab anzulegen und derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Betriebsausgaben geltend machen will, hat im Hinblick auf seine Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die betriebliche bzw. berufliche Sphäre betreffen. Der Bf. wurde mit Beschluss vom 18.4.2016 aufgefordert, die betriebliche Veranlassung seiner geltend gemachten Betriebsausgaben zu beweisen. Daraufhin wurde eine handschriftliche E-A-Rechnung und Rechnungen bzw. Belege über die einzelnen Aufwendungen vom Bf. vorgelegt.

Die Aufwendungen unterliegen dem Aufteilungsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988.

#### **3.1.4.3.3. Telefon**

Weiters führte der Bf. in seiner E-A-Rechnung die Kosten für sein Telefon an und rechnete einen Privatanteil iHv 20 € heraus. Aus dieser Vorlage der Belege kann nicht auf eine betriebliche Veranlassung der geltend gemachten Telefonkosten geschlossen werden. Dem Bf. gelang die Glaubhaftmachung, dass eine betriebliche Veranlassung der Ausgaben vorliege, nicht. Die Kosten fallen daher unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988.

#### **3.1.4.3.4. Porto**

Der Bf. legte im Zusammenhang mit den übrigen Betriebsausgaben folgende Belege vor:

- Beleg vom 16.5.2014 über 5,28 € 4er Briefmarken je 0,70 € und 4er Briefmarken 0,62 €,
- Beleg vom 22.8.2014 über 2,82 € mit dem handschriftlichen Vermerk „Finanzamt Linz Beschwerde gegen ESt-Bescheid 2013“,
- Beleg vom 7.10.2014 über 3,65 € mit dem handschriftlichen Vermerk „Finanzamt 4020 Linz“,
- Beleg vom 2.12.2014 über 2,82 € mit dem handschriftlichen Vermerk „FA Linz, Vorlageantrag ESt 2013“.

Kosten für Büromaterial und Porto können als Betriebsausgaben geltend gemacht werden, sofern sie beruflich bzw. betrieblich veranlasst sind. Grundsätzlich ist der Bf. verpflichtet, einen Zusammenhang der Fax- und Postkosten mit der beruflichen Tätigkeit herzustellen und den beruflichen Anteil in einer schlüssigen, nachvollziehbaren Weise zu ermitteln (vgl. UFS 10.05.2012, RV/2203-W/11). Dem Bundesfinanzgericht wurde nicht nachgewiesen, worin die betriebliche Veranlassung der Briefmarken bestand. Diese Kosten sind daher gemäß § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähige Ausgaben.



Im Abgabungsverfahren auflaufenden Kosten sind gemäß § 3 Abs. 2 lit. c BAO Nebenansprüche. Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden „*Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern, aus Anlass einer unentgeltlichen Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühren und andere Nebenkosten*“. Diese Personensteuern wie die Einkommensteuer erfassen die höchstpersönliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen und berücksichtigen zahlreiche außerbetriebliche Umstände, sodass ein Abzug als Betriebsausgabe oder Werbungskosten auch dann nicht zulässig ist, wenn sie mit dem Erwerb einer Einkunftsquelle im Zusammenhang stehen. Die Ausgaben für Porto mit dem Vermerk „Finanzamt Linz“ fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988.

#### **3.1.4.3.5. Bankomatkarte und Bankspesen**

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2014 machte der Bf. Kosten für eine Bankomatkarte und Bankspesen iHv 78,29 € geltend. Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Kontoführungskosten können nur dann als Betriebsausgaben abzugsfähig sein, wenn sie ein (nahezu) ausschließlich für beruflich veranlasste Geschäftsvorfälle eingerichtetes Konto betreffen (z.B. Konto zur Abbuchung der Leasingraten hinsichtl. eines als Arbeitsmittel verwendeten Kfz). Die gleichen Grundsätze müssen auch bei Bankspesen gelten (vgl. *Lenneis* in Jakom, EStG<sup>8</sup>, § 16 Rz 56).

Der Bf. belegte nicht, dass es sich bei den angeführten Bankspesen und der Bankkarte um rein betriebliche Kosten handelt, weshalb diese unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 fallen.

#### **3.1.4.4. Ermittlung der Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit**

Den Einnahmen in Höhe von 20,30 € stehen keine Betriebsausgaben gegenüber. Davon ist der 13%ige Gewinnfreibetrag (Grundfreibetrag) amtswegig abzuziehen. Sodass die Einkünfte aus selbständiger Arbeit 17,67 Euro betragen.

§ 41 Abs. 3 EStG 1988 normiert: „*Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, ist von den anderen Einkünften ein Veranlagungsfreibetrag bis zu 730 Euro abzuziehen. Dies gilt nicht für Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27a Abs. 1. Der Freibetrag vermindert sich um jenen Betrag, um den die anderen Einkünfte 730 Euro übersteigen.*“ Der Bf. bezog neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit iHv 20,30 €, wobei bei diesen der Gewinnfreibetrag gemäß § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 (13 %) zu berücksichtigen ist, sodass diese mit 17,67 € anzusetzen sind.

#### **3.1.4.3.6. Spenden**

Der Bf. beantragte 2014 die Berücksichtigung von insgesamt 77,00 € als Spenden an verschiedene Organisationen. Es wird auf die Ausführungen des Jahres 2013 unter Punkt 3.1.3.3. *Spenden* verwiesen.

Der Bf. bezog 2014 Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit iHv 22.430,40 € und Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv 20,30 €. Die freiwilligen Zuwendungen stellen somit Sonderausgaben dar, welche aus dem Privatvermögen geleistet wurden.

Ab der Veranlagung 2013 sind als Sonderausgaben Zuwendungen an nach § 4a EStG 1988 spendenbegünstigte Empfänger gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 abzugsfähig, wobei der Gesamtbetrag aller als Betriebsausgaben und Sonderausgaben abzugsfähiger Zuwendungen mit 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte (des jeweiligen Veranlagungsjahres) begrenzt ist (vgl. LStR 2002, Rz 586).

Die Summe der steuerpflichtige Einkünfte im Jahr 2014 betrug 22.450,70 €. Dieser Betrag dient als Bemessungsgrundlage für den Maximalbetrag im Zusammenhang mit der Absetzbarkeit der Spenden und ist gesetzlich mit 10% begrenzt (2.245,07 €). Die Spenden iHv 77,00 € können berücksichtigt werden.

#### **3.1.4.4. Berechnung der Einkommensteuer**

Die vom Bf. im Jahr 2014 geltend gemachten Kosten sind keine betrieblich veranlassten Aufwendungen. Es liegen keine ertragssteuerlich relevanten Verluste im Zusammenhang mit der Schriftstellertätigkeit des Bf. vor.

Der Bescheid vom 20.7.2015 ist daher wie folgt abzuändern:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	17,67 Euro
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	0,00 Euro
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	22.430,40 Euro
Veranlagungsfreibetrag (§ 41 (3) EStG 1988)	-17,67 Euro
Gesamtbetrag der Einkünfte	22.430,70 Euro
Sonderausgaben (Pauschbetrag)	-60,00 Euro
Spenden	-77,00 Euro
Kirchenbeitrag	-166,72 Euro
Verlustanzug	0,00 Euro

Außergewöhnliche Belastungen (Freibetrag wegen eigener Behinderung)	-243,00 Euro
Einkommen	21.883,68 Euro
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (21.883,68-11.000,00) x 5.110,00/14.000,00	3.972,54 Euro
Pensionistenabsetzbetrag	-128,48 Euro
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	3.844,06 Euro
Die Steuer für die sonstigen Einkünfte beträgt:  0% für die ersten 620,00	0,00 Euro
6 % für die restlichen 3.118,40	187,10 Euro
Einkommensteuer	4.031,16 Euro
Anrechenbare Lohnsteuer	-4.205,78 Euro
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,39 Euro
Festgesetzte Einkommensteuer	-175,00 Euro

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid erging gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig. Aus der Begründung des angefochtenen Bescheides geht hervor, dass der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig ist. Dies führte zur vorläufigen Festsetzung. Nach Wegfall dieses Grundes (das Rechtsmittelverfahren wurde mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts GZ. RV/5101160/2010 vom 14.10.2015 beendet) ist der angefochtene Bescheid abzuändern und die Einkommensteuer endgültig festzusetzen.

### 3.1.5. Verluste aus der Schriftstellertätigkeit

Aus den oben angeführten Feststellungen der Jahre 2011 bis 2014 ergibt sich, dass keine ertragsteuerlich relevanten Betriebsausgaben aus der Schriftstellertätigkeit vorliegen. Sämtliche vom Bf. geltend gemachten Verluste sind bereits im Voraus durch entsprechende Korrekturen zu vermindern bzw. zu beseitigen. Eine Liebhabereibeurteilung der Tätigkeit des Bf. als Schriftsteller ist mangels Vorliegens von Einkünften nicht durchzuführen.

### 3.2. Nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Reiseveranstaltertätigkeit)

Wie im Erkenntnis des BFG vom 14.10.2015, RV/5101160/2010 festgestellt wurde, handelte es sich bei der Reiseveranstaltertätigkeit um keine betriebliche Tätigkeit, sondern eine Liebhabereitätigkeit. Aus diesem Grund können aus diesem Titel auch keine nachträglichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen.

### 3.3. Verlustabzüge aus Vorjahren

Der Bf. machte folgende Verluste aus Vorjahren geltend:

Jahr	Verlust
2011	1.612,33 €
2012	37.107,30 €
2013	36.564,88 €
2014	36.531,90 €

Im Erkenntnis des BFG vom 14.10.2015, RV/5101160/2010 wurde festgestellt, dass in den Jahren 2002, 2003, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 und 2010 keine Verluste aus der Reiseveranstaltertätigkeit angefallen sind. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird die Höhe eines Verlustes mit rechtskräftfähriger Wirkung im Einkommensteuerbescheid des Verlustjahres festgesetzt. Es wird damit im Sinne des § 92 Abs. 1 lit. b BAO eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache festgestellt. Der Ausspruch eines Verlustes oder eines negativen Gesamtbetrages der Einkünfte im betreffenden Einkommensteuerbescheid wirkt auf ein späteres Verlustabzugsverfahren derart ein, dass der ursprüngliche Verlustausspruch für den nachfolgenden Verlustvortrag betragsmäßig verbindlich wird (vgl. VwGH 27.4.1994, 93/13/0208; VwGH 20.11.1996, 94/13/0011; VwGH 21.1.2004, 2003/13/0093, sowie *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, § 18 Abs. 6 und 7, Tz. 4; *Doralt/Renner*, EStG<sup>10</sup>, § 18, Tz. 297ff; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 18, Tz. 106). Die angeblichen Verluste aus den Vorjahren wurden durch das Erkenntnis des BFG mit Null festgesetzt und diese sind für das Verlustabzugsverfahren der Folgejahre betragsmäßig verbindlich (vgl. VwGH 26.11.2015, 2012/15/0038).

Eine Ausnahme davon bildet das Jahr 2004. Durch die Stattgabe der Beschwerde gegen den Bescheid vom 5.5.2010, mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens für 2004 verfügt wurde, ist der Einkommensteuerbescheid 2004 vom 6.12.2006 in formelle Rechtskraft erwachsen. In diesem wurde ein Verlust aus den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv 8.069,00 € ausgewiesen. Im Erkenntnis des BFG vom 14.10.2015, RV/5101160/2010 wurde jedoch ausgeführt:

"...

Die Befähigung für die Ausübung des Reisebürogewerbes wurde am 12. Dezember 2002 ausgestellt und das Gewerbe und 4. März 2003 angemeldet. Am 19. August 2003 wurde der Abgabepflichtige ins Verzeichnissverzeichnis des Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit eingetragen. Die Reisebürotätigkeit wurde am 31. August 2004 wieder eingestellt.

Ob die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen für die Anerkennung eines Anlaufzeitraumes vorgelegen sind, ist eine Frage der Beweiswürdigung (vgl. VwGH 22.2.2000, 96/14/0038). Die nach der Liebhabereiverordnung maßgebliche Absicht des Steuerpflichtigen, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es genügt daher nicht, dass der Steuerpflichtige die subjektive Absicht hat, Gewinne zu erzielen, sondern es muss die Absicht anhand der im § 2 Abs. 1 LVO beispielsweise aufgezählten objektiven Kriterien beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen desjenigen, der die Betätigung entfaltet, kommt es hierbei nicht an (vgl. VwGH 12.8.1994, 94/14/0025).

Aus den von der belangten Behörde glaubhaft festgestellten der Tatsachen, dass

- der Beschwerdeführer keine Umsätze erzielte,
- das Angebot von vornherein einen größeren Teilnehmerkreis ausschloss, da der Bf. überhaupt nur 8 Stunden pro Woche für ausschließlich telefonische Anfragen von potentiellen Kunden zur Verfügung stand und damit ein für diese Branche typischerweise notwendiger persönlicher Kundenkontakt von vornherein ausgeschlossen wurde,
- keine für einen Dienstleistungsbetrieb dieser Art übliche Homepage betrieben wurde,
- bei der angebotenen Brasilienreise lediglich eine in Wirtschaftsleben eher unübliche Zahlungsweise (Postanweisung) als einzig zulässige vorgegeben war,
- die geplante Italienrundreise überhaupt nicht zur Ausschreibung gelangte,
- die Führung "Auf den Spuren des hl. Florian in Ort/Lauriacum" nur durch zwei Zeitungsannoncen dargestellt wurde,
- die spezifische Art der Ausübung des Reisebüros im eigenen Wohnungsverband nicht branchenüblich ist,
- durch das Anbieten von insgesamt nur drei Reisen innerhalb eines Jahres das Reisebüro auf einen nur einen äußerst geringen Umfang ausgerichtet war,

war schon systembedingt iSd § 2 Abs. 2 letzter Satz LVO 1993 damit zu rechnen, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird. Gerade ein Unternehmen, das Reisen organisiert und vermittelt müsste in einer Art und Weise am Markt teilnehmen, dass eine möglichst große Anzahl potentieller Kunden angesprochen wird. Gerade dies wurde durch die festgestellte Art der Unternehmensführung geradezu verhindert. Damit war von vornherein zu erwarten, dass keine der angebotenen Reisen tatsächlich stattfinden wird und somit keine Erträge erwirtschaftet werden können. Die rechtfertigenden Begründungen des Bf. für die Art und Weise, wie er seine

*Reiseveranstaltertätigkeit ausgeübt hat, stellen lediglich subjektive Wunschvorstellungen dar, die mit der realen Wirtschaftswelt nicht im Einklang stehen. Allein auf Grund der eigenartigen Art und Weise, wie er seine Reisen geplant und angeboten hat, war von vornherein klar, dass ein einigermaßen vernünftiger Durchschnittskunde niemals die Leistungen des Bf. in Anspruch nehmen wird. Die vom Bf. vertretene andere Sichtweise ist lebensfremd, sodass auf die einzelnen Argumente nicht näher einzugehen ist. Wie schon ausgeführt, genügt es nicht, dass der Bf. die subjektive Absicht hat, Gewinne zu erzielen (vgl. VwGH 12.8.1994, 94/14/0025). Im vorliegenden Fall ist ersichtlich, dass die ausgeübte Tätigkeit in einer Art betrieben wurde, die von vornherein auf Dauer gesehen keinen Gesamtgewinn erwarten ließ ..."*

Dieser Würdigung des Einzelrichters im Verfahren RV/5101160/2010 schließt sich auch der erkennende Senat an. Wie die belangte Behörde zutreffend ausführte, lag bereits ab 2002 beim Bf. kein Betrieb im ertragsteuerlichen Sinne (aus dem in weiterer Folge Einkünfte aus betrieblicher Tätigkeit erwirtschaftet werden), sondern eine steuerlich unbeachtliche Liebhabereitätigkeit vor. Demnach kann für das Jahr 2004 auch kein Anlaufverlust im ertragsteuerlichen Sinne vorliegen, der auch bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner nach der damals geltenden Rechtslage unbegrenzt vortragsfähig gewesen wäre. Daran ändert auch die Auffassung des Bf. nichts, wonach die im Jahr 2004 in seiner Einnahmen-Ausgabenrechnung erfassten Aufwendungen (zB. Badeaufenthalt, Raumkosten, Bankzinsen) "betrieblich" veranlasst seinen. Dies setzt nämlich das Vorliegen eines Betriebes voraus, der jedoch nach dem Erkenntnis des BFG vom 14.10.2015, RV/5101160/2010 nicht vorliegt. Da Anlaufverluste im Sinne der bis zur Veranlagung für das Kalenderjahr 2006 geltenden Fassung des § 18 Abs. 7 EStG 1988 nur abzugsfähig sind, wenn diese in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstehen und im gegenständlichen Fall gar keine betriebliche Tätigkeit des Bf. vorlag, kann es zu keinem Verlustabzug kommen.

Ob die Buchführung im Jahr 2004 ordnungsgemäß war, ist daher nicht mehr näher zu prüfen.

### **3.4. Zur mündlichen Verhandlung**

Der Bf. beantragte in seinen Beschwerden vom 16.8.2012, 23.7.2013, 22.8.2014 und im Vorlageantrag vom 5.10.2015 eine mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat. Ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung ergibt sich aus § 274 Abs. 1 Z 1 BAO und setzt einen rechtzeitigen Antrag des Beschwerdeführers voraus. Art. 6 Abs. 1 EMRK garantiert darüber hinaus das Recht auf ein faires Verfahren als Grundrecht.

Nach der Rechtsprechung des EGMR (vgl. die Entscheidung vom 5. September 2002, Fall SPEIL v. Austria, Appl. 42057/98) kann das Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung zwar dann ausnahmsweise als mit der EMRK vereinbar angesehen werden, wenn

besondere Umstände ein Absehen von einer solchen Verhandlung rechtfertigen (vgl. hiezu etwa VwGH 17.9.2009, 2008/07/0015). Solche besonderen Umstände nimmt der EGMR an, wenn das Vorbringen des Beschwerdeführers nicht geeignet ist, irgendeine Tatsachen- oder Rechtsfrage aufzuwerfen, die eine mündliche Verhandlung erforderlich machen könnte (vgl. VwGH 23.01.2013, 2010/15/0196). Es ist vor dem Hintergrund des Art. 6 Abs. 1 EMRK maßgeblich, welcher Natur die Fragen sind, die für die Beurteilung der gegen den angefochtenen Bescheid relevierten Bedenken zu beantworten sind. Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß Art. 6 Abs. 1 EMRK kann dabei im Hinblick auf die Mitwirkungsmöglichkeiten im Verwaltungsverfahren regelmäßig unterbleiben, wenn das Vorbringen erkennen lässt, dass die Durchführung einer Verhandlung eine weitere Klärung der Entscheidungsgrundlagen nicht erwarten lässt (vgl. VfGH 14.3.2012, U466/11 ua). Nach der Rechtsprechung des EGMR und – ihm folgend – des VfGH kann eine mündliche Verhandlung unterbleiben, wenn die Tatfrage unumstritten und nur eine Rechtsfrage zu entscheiden ist oder wenn die Sache keine besondere Komplexität aufweist (vgl. VfSlg 18.994/2010, VfSlg 19.632/2012, VfGH 20.2.2015, B 1534/2013). Das Gericht kann unter Berücksichtigung der Anforderungen an Verfahrensökonomie und Effektivität von einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn der Fall auf der Grundlage der Akten und der schriftlichen Stellungnahmen der Parteien angemessen entschieden werden kann (EGMR 12.11.2002, Fall Döry, Appl. 28.394/95, Z37 ff.; EGMR 8.2.2005, Fall Miller, Appl. 55.853/00, Z29).

In der beschwerdegegenständlichen Sache ergibt sich aus der dem Verwaltungsgericht vorliegenden Aktenlage, dass die Durchführung einer mündlichen Verhandlung eine weitere Klärung der Entscheidungsgrundlagen nicht erwarten lässt. Der Sachverhalt ist geklärt, dem Bf. wurde im Zuge des Verwaltungsverfahrens Parteiengehör gewährt. Weiters weist die Sache keine besondere Komplexität auf. Demzufolge sieht das Verwaltungsgericht von einer mündlichen Verhandlung ab.

#### **4. Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 27. Juli 2016