

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

**Dr. BF** , Adr1, vertreten durch Fa. STB, Adr2, gegen die zu St.Nr. xxxx  
ergangenen Bescheide des Finanzamtes FA vom 16.06.2011  
betreffend **Einkommensteuer 2005 bis 2008**

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensablauf

**A.** Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) bezog in den beschwerdegegenständlichen Zeiträumen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Professor für Psychologie, Religion und Philosophie an einer Handelsakademie. Daneben flossen ihm Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu, die laut Erklärungen aus seiner Tätigkeit als Psychologe und als Schriftsteller resultierten.

**B.** Anlässlich einer für die Jahre **2005 bis 2008** durchgeführten **Außenprüfung** stellte der Prüfer im Zusammenhang mit den **Einkünften aus schriftstellerischer Tätigkeit** Folgendes fest (**Tz 1 des Schlussbesprechungsprogrammes vom 06.06.2011**):  
*Neben seiner unterrichtenden Tätigkeit und jener als Psychologe beschäftigte sich der Bf mit Religionswissenschaft und habe bis zum Jahr 2005 ein religionswissenschaftliches*

*Buch mit dem Titel Titel1 verfasst. 2005 sei es durch einen deutschen Verlag verlegt worden, wobei durch den Autor für die Herausgabe ein Betrag von 16.379,20 Euro zu bezahlen gewesen sei.*

*In der 1. Auflage seien 1.000 Stück gedruckt und mit einem Ladenpreis von 19,80 Euro versehen worden; der Autor sei ab dem ersten verkauften Exemplar mit 30% am Verkaufserlös beteiligt worden. Würde die gesamte erste Auflage verkauft werden, würden sich sohin Einnahmen iHv 5.940,00 Euro (30% von 19.800,00 Euro) ergeben.*

*Bis dato seien insgesamt 337 Exemplare verkauft worden (2006: 138 Stk., 2007: 52 Stk., 2008: 36 Stk., 2009: 111 Stk.), wobei 2008 30 Stk. und 2009 100 Stk. vom Autor selbst erworben worden seien.*

*Eine Prognoserechnung habe wegen der nicht vorhersehbaren Verkaufszahlen nicht vorgelegt werden können.*

*Laut Aussage des Bf am 30.11.2010 stehe ein weiteres Buch kurz vor Vollendung. Dessen Verlag werde aber nicht mehr durch den angeführten Verlag erfolgen. Genauere Angaben hätten noch nicht gemacht werden können.*

*Am 08.03.2011 sei mitgeteilt worden, dass das zweite Buch im T -Verlag erscheinen und der Titel Titel2 lauten werde. Es würden 500 Stück gedruckt, wobei sich die Produktionskosten auf ca. 6 Euro pro Buch beliefen; geplanter Verkaufspreis sei 13 Euro. Es würde sich sohin ab einer verkauften Anzahl von 230 Stück ein Gewinn ergeben.*

*Eine Vereinbarung oder ein Vertrag hätten allerdings zum damaligen Zeitpunkt noch nicht vorgelegt werden können. Am 05.05.2011 sei die Rechnung über den Druck von 500 Stück Büchern vorgelegt worden (Rechnungsbetrag 4.395,00 Euro + 10% USt). Die Produktionskosten für ein Buch hätten sich daher netto auf 8,79 Euro belaufen. Einen gesonderten Vertrag über den Druck gebe es laut steuerlicher Vertretung nicht. Beim Verkauf der gesamten Auflage würden sich ein Bruttoerlös von 6.500 Euro (inkl. 10% USt) sowie ein Rohgewinn netto von 1.514,09 Euro ergeben. Hierbei seien allerdings noch keine Betriebsausgaben (Werbung, Spesen, Zinsen etc.) berücksichtigt.*

*Die Verluste aus der schriftstellerischen Tätigkeit würden sich im Prüfungszeitraum, wie folgt, darstellen:*

2005	-16.172,30
2006	-39,77
2007	-1.284,17
2008	-578,91

*Die Tätigkeit sei objektiv nicht geeignet, Gewinne abzuwerfen. Damit eine Einkunftsquelle anerkannt werden könne, sei es erforderlich, in absehbarer Zeit einen positiven Gesamtgewinn zu erwarten, was gegenständlich nicht der Fall sei.*

**C.** Entsprechend der Ansicht des Prüfers anerkannte das Finanzamt in den (für die Jahre 2005 bis 2007 im wiederaufgenommenen Verfahren) ergangenen **Einkommensteuerbescheiden 2005 bis 2008 vom 16. Juni 2011** die im Zusammenhang

mit der schriftstellerischen Tätigkeit erklärten Verluste nicht als Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

**D.** Dagegen erhob der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 13. Juli 2011 **Berufung** und begründete diese im Wesentlichen, wie folgt:

*Die Berufung richte sich gegen die Einstufung der Tätigkeit aus schriftstellerischer Tätigkeit als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 LVO.*

*Sein erstes Buch mit dem Titel Titel1b habe er 2005 verlegt. Er betreibe eine psychotherapeutische Praxis und sei bis Herbst 2010 als Professor an der Handelsakademie, Straße , tätig gewesen.*

*Aus der schriftstellerischen Tätigkeit für das erste Buch seien in den Jahren 2005 bis 2008 Anlaufverluste von insgesamt 18.075,15 Euro (Anm.: Zusammensetzung siehe oben) angefallen.*

*Die schriftstellerische Tätigkeit habe er neben seiner unterrichtenden Tätigkeit und neben seiner selbständigen Tätigkeit weiter verfolgt und sei mittlerweile auch sein zweites Buch veröffentlicht worden. Dieses Buch aus dem Bereich Beziehungsanthropologie trage den Titel Titel2a Es habe dazu bereits im November 2008 Kontakt zum Verlag R gegeben, bei dem das erste Buch veröffentlicht worden sei. Aus Kostengründen sei es aber zu keiner weiteren Zusammenarbeit gekommen. Daraufhin habe man mit dem T-Verlag verhandelt und das Buch dann im April 2011 über diesen Verlag publiziert. Die Produktionskosten hätten bei einer Auflage von 500 Stück 4.395 Euro betragen, der Verkaufspreis brutto 13 Euro/Buch. Es sei daher mit einem Gewinn von 3 Euro/Buch zu rechnen.*

*Weiters arbeite der Bf an einem dritten Buch, wobei die Arbeiten schon sehr weit gediehen seien. Dieses philosophisch-therapeutische Werk werde unter dem Titel Titel2b erscheinen.*

*Man könne im konkreten Fall in Bezug auf die schriftstellerische Tätigkeit nicht von einer typischerweise in der Lebensführung begründeten persönlichen Neigung und infolgedessen nicht von Liebhaberei ausgehen (Verweis auf die beigelegte UFS-Entscheidung RV/0353-F/07 vom 21.02.2008, in der bei Publikation und Vermarktung von 2 Büchern durch einen Verlag nicht von einer typischerweise in der Lebensführung begründeten Neigung ausgegangen werde; eine Tätigkeit, bei der sich objektiv gesehen erst nach mehreren Jahren herausstelle, dass sie niemals Erfolg bringen könne, sei dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen.)*

*Im konkreten Fall sei aber in Zukunft insbesondere beim 2. Buch und voraussichtlich auch beim 3. Buch mit entsprechenden Gewinnen zu rechnen.*

*Weiters sei bei Beurteilung, ob eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sei, nicht auf die Neigung des Steuerpflichtigen abzustellen, sondern darauf, ob die konkrete Tätigkeit bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweise (VwGH 30.7.2002, 96/14/0116; 26.1.99, 98/14/0041). Dies treffe nach der zit. Rechtsprechung auf eine nebenberuflich ausgeführte schriftstellerische Betätigung zur Herausgabe eines Sachbuches zu, wenn eine solche*

*erst durch die hobbymäßige Beschäftigung des Steuerpflichtigen mit einer Materie, die Gegenstand dieses Buches sei, ermöglicht werde (UFS 11.7.2007, RV/0907-W/06). Er (der Bf) sei als selbständiger Psychotherapeut tätig und übe diese Tätigkeit keinesfalls hobbymäßig aus, ganz im Gegenteil, diese Arbeit sei seine berufliche Tätigkeit. Auch als Professor sei er im psychologischen Bereich tätig gewesen. Als Vortragender und in unterschiedlichsten Positionen in verschiedensten Organisationen übe er seine psychotherapeutische Tätigkeit seit Abschluss des Studiums aus. Im Gespräch sei auch die ev. Übernahme eines Lehrstuhls an einer Universität gewesen. In diesem Zusammenhang habe das erste Buch Verwendung gefunden und sei von weiteren Auflagen auszugehen gewesen. Seine schriftstellerische Tätigkeit sei Ausdruck jahrzehntelanger Erfahrung als Psychotherapeut. Sämtliche Bücher hätten psychotherapeutischen Inhalt und nicht, wie vielleicht aus dem Titel des ersten Buches abgeleitet werden könnte, religiösen Inhalt.*

*Es werde daher die Anerkennung der Einkünfte aus Schriftstellertätigkeit als solche aus selbständiger Arbeit beantragt, weiters die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und eine mündliche Verhandlung.*

Der Berufung wurden die bezug habenden UFS-Entscheidungen sowie eine Berechnung der Einkommensteuer 2005 unter Berücksichtigung der Höhe der Privatanteile laut Betriebsprüfung beigelegt.

**E.** In seiner **Stellungnahme zur Berufung** führte der Betriebsprüfer Folgendes aus:

*Der Berechnung laut Berufung, die einen Gewinn durch die Auflage des zweiten und dritten Buches ergebe, gehe davon aus, dass sich bei Druckkosten in Höhe von brutto 4.834,50 Euro für 500 Bücher und einem Verkaufspreis pro Buch von 13,00 Euro ein Gewinn von 1.514,09 Euro ergeben würde (ca. 3,00 Euro pro Buch). Es müsse allerdings berücksichtigt werden, dass der angeführte T-Verlag kein Verlag im engeren Sinne, sondern eine Druckerei sei. Der Bf habe also für den Verkauf bzw. Vertrieb der Bücher selbst zu sorgen. Hierbei würden wiederum Kosten entstehen, die in der Überschussberechnung berücksichtigt werden müssten. Da im Prüfungszeitraum bereits ein Gesamtverlust von 18.075,15 Euro aus der Tätigkeit als Schriftsteller entstanden sei, sei nicht zu erwarten, dass in absehbarer Zeit ein Gesamtüberschuss erzielt werden könne.*

**F.** In seiner **Gegenäußerung vom 05.09.2011** führte der steuerliche Vertreter des Bf's aus, dass entgegen der Ansicht der Finanzbehörde, dass die schriftstellerische Tätigkeit des Bf's einer persönlichen Neigung entspringe und daher § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung anzuwenden sei, eine nachhaltige schriftstellerische Tätigkeit vorläge. Der Bf arbeite bereits intensiv an seinem 3. Buch, weshalb die Annahme einer in der Lebensführung begründeten Neigung unrichtig sei. Die schriftstellerische Tätigkeit sei vielmehr eine selbständige Tätigkeit, die nachhaltig ausgeübt werde und mit der beruflichen Tätigkeit als Psychotherapeut in ursächlichem Zusammenhang stehe. Die Anlaufverluste seien daher jedenfalls anzuerkennen.

**G.** Im **Vorhaltsschreiben des Finanzamtes vom 04.10.2011** wurde unter Mitteilung einschlägiger Judikatur sowie unter Hinweis darauf, dass die Bestimmung des § 1 Abs. 2 LVO einerseits für typische Hobbytätigkeiten und Freizeitbeschäftigungen, andererseits aber auch auf wegen deren Umfangs nicht erwerbstypisch ausgeübte Tätigkeiten anzuwenden sei, auf die sich im Internet (bei O) zu findende Kurzbeschreibung des Buches Titel1a das im Jahr 2005 verlegt worden sei, Bezug genommen und diese zitiert (siehe Internetadresse).

Erst 6 Jahre später (2011) sei es zur Herausgabe eines zweiten Buches gekommen. Dem Bf würde für dieses im Selbstverlag aufgelegte Buch bei der Auflage von 500 Stück eine Spanne von 3,00 Euro pro Buch bleiben, von der er auch noch die Kosten für den Verkauf bzw. den Vertrieb zu bezahlen hätte.

Die Tatsache, dass erst nach 6 Jahren ein zweites Buch herausgegeben werde, stelle im Hinblick auf den Umfang der Betätigung ebenso wie die Art der Herausgabe des zweiten Buches nach Ansicht des Finanzamtes ein gravierendes Indiz dafür dar, dass die in den streitgegenständlichen Jahren vorgenommene Subsumtion der Betätigung unter § 1 Abs. 2 LVO zutreffend gewesen sei.

**Weiters wurde der Bf im Vorhaltsschreiben vom 04.10.2011 um Ergänzung folgender Punkte ersucht, welchem Ersuchen vom Bf mit Vorhaltsbeantwortung vom 24.11.2011 nachgekommen wurde:**

**Frage:** Die erklärten Einnahmen der Jahre 2006 – 2010 für die schriftstellerische Tätigkeit würden sich auf folgende Beträge belaufen (Beträge in Euro):

<i><b>Jahr</b></i>	<i><b>Lt. Erklärungsbeilagen</b></i>	<i><b>Ertragsanteile lt. Verlag</b></i>
2005	0,--	0,--
2006	854,36	819,72
2007	620,45	308,88
2008	72,54	35,64
2009	2.084,58	65,34
2010	2.733,27	1.229,58
<b>Summen</b>	<b>6.365,20</b>	<b>2.459,16</b>

**Antwort zur Frage,** wie sich die (steigenden) Differenzen zwischen den Einnahmen aus der Tätigkeit als Schriftsteller lt. Erklärungsbeilagen E1a und der dem Prüfer im Rahmen der Außenprüfung übermittelten Verkaufspreisanteile lt. Verlag erklärten - Darstellung der Einnahmen laut Erklärung:

	<i><b>Honorar Verlag R lt. Zahlungseingang</b></i>	<i><b>Selbstverkauf</b></i>
<b>2005</b>	0,00	0,00

<b>2006</b>	0,00	854,36
<b>2007</b>	459,54	160,91
<b>2008</b>	0,00	72,54
<b>2009</b>	266,40	1.818,18
<b>2010</b>	369,63	2.363,64

**Zur Frage nach der Berücksichtigung der vom Autor selbst erworbenen Bücher:**

*Diese seien in der Gewinnermittlung als Aufwand erfasst worden, hierfür stünden Honorare vom Verlag R gegenüber, die auch für die selbst erworbenen Bücher bezahlt würden.*

**Zu den angeforderten Abrechnungen 2009 und 2010 mit dem Verlag:**

Für das Jahr 2009 wurde die Honorarabrechnung vom 20.04.2010 vorgelegt, wonach im Zeitraum 01.01. – 31.12.2009 111 Buchexemplare à 3,33 Euro – das sind gesamt 369,63 Euro – verkauft wurden. Für das Jahr 2010 liege noch keine Abrechnung vor. Die vom Finanzamt vermuteten 207 Stück für Verkauf an Dritte 2010 würden der Summe aus den Jahren 2006 – 2009 entsprechen.

**Zur Frage nach einem Nachweis der Behauptung eines Zusammenhang des Buches mit der eventuellen Übernahme eines Lehrstuhles an einer Universität:**

*Es habe lediglich Gespräche über die Durchführung von Gastvorlesungen an Universitäten gegeben, die allerdings nicht zustande gekommen wären.*

**Zur Frage nach einer Inhaltsangabe des zweiten Buches:**

Hiezu wurden Kopien der ersten Seiten sowie des Inhaltsverzeichnisses des Buches mit dem Titel Titel2c vorgelegt. Nach den Worten des Autors sollte dieses Buch ein Plädoyer für Gleichwertigkeit und Eigenverantwortung in der Partnerschaft darstellen und beschäftigt es sich mit dem nicht mehr zeitgemäßen katholischen Versuch, der Ehe ein "gleichmäßiges Gesicht" mit hierarchischem Gefälle zwischen Mann und Frau, festgelegten Regeln und definierten Sünden zu verpassen.

Erläuternd wurde darauf hingewiesen, dass es sich um ein paartherapeutisches Buch handle.

**Zum Ersuchen um Vorlage einer detaillierten und jahresweise gegliederten Prognoserechnung für die Tätigkeit als Schriftsteller, aus der genau ersichtlich sei, ab welchem Jahr sich ein Gesamtgewinn (Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben) ergebe:**

Eine Prognoserechnung für die Jahre 2005 bis 2020 wurde vorgelegt, wobei von folgenden Zahlen ausgegangen wurde:

**Einnahmen:**

Jahr	Einnahmen	Einnahmen	Einnahmen
------	-----------	-----------	-----------

	<b>1. Buch</b> <b>Auflage 1.000 Stück</b>	<b>2. Buch</b> <b>1. Aufl. 500 St.</b> <b>2. Aufl. 500 St.</b>	<b>3. Buch</b> <b>1. Aufl. 500 St.</b> <b>2. Aufl. 500 St.</b>
2011	909,00	2.090,91	
2012	909,00	2.250,00	
2013	909,00	2.250,00	2.250,00
2014	909,00	2.250,00	2.250,00
2015	909,00	2.250,00	2.250,00
2016	909,00	2.250,00	2.250,00
2017	909,00	1.500,00	2.250,00
2018	909,00		2.250,00
2019	909,00		1.500,00
2020	909,00		

#### **Ausgaben/Ergebnisse:**

<b>Jahr</b>	<b>Druckkosten</b>	<b>12% Betriebs- ausgaben- pauschale</b>	<b>Ergebnis pro Jahr</b>	<b>Ergebnis kumuliert</b>
<b>2005-2010</b>				-15.528,94
<b>2011</b>	-4.395,00	-359,99	-1.755,08	-17.284,02
<b>2012</b>		-379,08	2.779,92	-14.504,10
<b>2013</b>	-4.395,00	-649,08	364,92	-14.139,18
<b>2014</b>	-4.395,00	-649,08	364,92	-13.774,26
<b>2015</b>		-649,08	4.759,92	-9.014,34
<b>2016</b>	-4.395,00	-649,08	364,92	-8.649,42
<b>2017</b>		-559,08	4.099,92	-4.549,50
<b>2018</b>		-379,08	2.779,92	-1.769,58
<b>2019</b>		-289,08	2.119,92	350,34
<b>2020</b>		-109,08	799,92	1.150,26

**Dieser Prognoserechnung wurden erläuternd folgende Annahmen zugrunde gelegt:**

- Verkauf von 50 Stück/Jahr des ersten Buches und Verkauf von 150 Stück/Jahr vom zweiten Buch

- Der Verkaufspreis des zweiten Buches wurde von ursprünglich 13 Euro/Stück auf 15 bis 18 Euro pro Stück erhöht. In der Prognoserechnung wurde ein Durchschnitt von 16,50 Euro angenommen (netto 15,00 Euro).
- Mangels exakter Darstellbarkeit der Kosten für den Vertrieb (aus eigenem Verkauf/ Verlagsverkauf) wurde von einer Betriebsausgabenpauschale von 12% ausgegangen.
- Die angeführten Stückzahlen beziehen sich jeweils auf Eigenverkäufe und keine provisionsabhängigen Verlagsverkäufe.
- Die angegebenen Stückzahlen wurden aufgrund der Auflagezahlen geschätzt.
- Hingewiesen wurde auch darauf, dass ab 2013 das dritte Buch verkauft werde. Daher seien ab 2013 jeweils 150 Stück vom Verkauf des dritten Buches berücksichtigt. Da die genauen Preise noch nicht vorlägen, werde von der gleichen Kalkulationsgrundlage wie beim zweiten Buch ausgegangen.

#### **Zur Frage nach dem Vertrieb des zweiten Buches:**

*Das Buch sei im T Verlag gedruckt worden und werde zum Teil vom Bf persönlich an Patienten seiner Praxis bzw. in der Praxis seiner Gattin verkauft. Es diene als Therapiemittel und zur Verwendung bei Vortragstätigkeiten und werde daher von vielen Patienten und Besuchern der Vorträge erworben.*

*Es sei geplant, zukünftig den Buchhandel in den Vertrieb einzubinden. Diese Einbindung werde allerdings erst nach Fertigstellung des dritten Buches (voraussichtlich daher ab 2013) erfolgen. Als weitere Vertriebschiene werde das Internet (O) genutzt.*

*Der Vertrieb des ersten Buches sei zum Teil über den Verlag R und zum Teil durch Eigenverkauf (Therapiemittel, Vorträge, Praxen des Bf's und seiner Ehegattin) erfolgt. Weiters sei das erste Buch im Internet über O erhältlich.*

*Der Grund für die Änderung der Art der Herstellung und Vermarktung des zweiten Buches liege darin, dass die Zusammenarbeit mit dem Verlag R sich als sehr schwierig herausgestellt habe. Das habe den Bf vor allem aus betriebswirtschaftlichen Gründen veranlasst, das Buch beim T Verlag herstellen zu lassen. Als Vertriebslinien dienten die bereits beim ersten Buch angeführten Vertriebswege (ausgenommen R Verlag). Da der Bf derzeit am dritten Buch arbeite, werde zukünftig der Buchhandel in die Vertriebschiene eingebunden. Dies solle zeitgleich mit dem Erscheinen des dritten Buches erfolgen.*

#### **Zur Frage nach dem marktgerechten Verhalten:**

*Die bisher erschienenen bzw. in Arbeit befindlichen Bücher hätten folgenden Inhalt:*

*Das erste Buch sei ein theologisches Buch, das zweite ein paartherapeutisches und das dritte Buch habe einen philosophischen Inhalt.*

*Die Bücher entsprächen daher der ursächlichen beruflichen Tätigkeit des Bf's und seien nicht der persönlichen Neigung zuzurechnen. Gerade in diesen angeführten Bereich bestehe am Markt erhebliche Nachfrage. Dies sei auch daran ersichtlich, dass das Buch von Patienten der jeweiligen Praxen regelmäßig erworben und als Therapiemittel angewendet werde. Weiters würden bei Vortragstätigkeiten zu diesen Themen die Bücher veräußert.*



*Der Bf habe aufgrund der wirtschaftlichen Schwierigkeiten beim Erscheinen des ersten Buches mit dem Verlag R entsprechend reagiert und erforderliche Maßnahmen gesetzt, um eine betriebswirtschaftliche Verbesserung beim Vertrieb ab dem zweiten Buch zu erreichen. Durch Ankäufe des ersten Buches vom R Verlag und Direktverkäufe hätten auch betriebswirtschaftliche Verbesserungen beim ersten Buch erzielt werden können. Alle diese Maßnahmen (Verkäufe bei Vortragstätigkeiten, Verkäufe als Therapiemittel, Direktverkäufe, O etc.) seien gesetzt worden, nachdem der Vertrieb über den Verlag R nicht den gewünschten Erfolg gebracht habe.*

In seinem Vorhaltsschreiben vom 04.10.2011 hatte das Finanzamt dem Bf folgende beabsichtigte Berufungserledigung angekündigt:

*Das Finanzamt bleibe bei der Beurteilung als Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 LVO.*

*Daraus, dass schon die BP für die Vorjahre die Verhältnisse des Jahres 2009 sowie das neue Buch aus dem Jahr 2011 in die Beurteilung einfließen habe lassen, sei ersichtlich, dass das Gesamtbild der Verhältnisse wegen des relativ kurzen Zeitraumes zumindest aus Sicht der BP 2005-2008 noch nicht endgültig beurteilt habe werden können. Im Hinblick auf die Ungewissheit über den wirtschaftlichen Erfolg des zweiten Buches müsste eine allfällige Berufungsvorentscheidung vorläufig, jedoch unter Berücksichtigung der Tatsache, dass das Vorliegen von Liebhaberei wesentlich wahrscheinlicher als das Vorliegen einer Einkunftsquelle sei, ohne Berücksichtigung der Ergebnisse aus der Betätigung als Schriftsteller ergehen.*

*Da dies nicht dem Berufungsbegehren entspreche, werde die Berufung im Hinblick auf den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf mündliche Verhandlung dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.*

**H.** Mit **Vorlagebericht** vom 23.11.2011 wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat als damaliger Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

**I.** Mit BGBl I 51/2012 (**Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012**) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBl I 51/2012).

Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBl I 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Auch die gegenständliche Berufung war daher als Beschwerde zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

**J)** Mit **Schreiben vom 17.10.2014** wurde der Bf vom Bundesfinanzgericht um Beantwortung folgender Fragen ersucht, welchem Auftrag er mit **Schriftsatz vom 30.04.2015** folgendermaßen nachkam:

**I) Zur Frage nach der Ausbildung:**

*Er habe Theologie-Philosophie studiert und das Doktorat als Religionspsychologe sowie das Magisterstudium in Religionspädagogik. Seine psychologische Ausbildung bestehe aus: Eintragung in die Psychotherapeutenliste und Supervision-Logotherapie und Existenzanalyse.*

**II) Zur Frage, ob er bereits vor Veröffentlichung des 2005/2006 erschienen Buches in literarischer Form (Veröffentlichung von Fachartikeln, Literaturbeiträgen oder Büchern) tätig gewesen sei, und zum Ersuchen um entsprechenden Nachweis:**

*Er habe mehrere Fachbeiträge geschrieben, vor allem als Manuskript für Vorträge und Seminare in verschiedenen Bildungshäusern.*

Konkrete Nachweise über Beiträge wurden nicht beigebracht.

**III) a) Zum Ersuchen um Vorlage der Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen betreffend die schriftstellerische Tätigkeit 2006 und 2009 bis laufend (2005, 2007 und 2008 würden schon im Akt aufliegen):**

Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der Jahre 2006 und 2009 bis 2012 wurden vorgelegt.

**b) Zum Ersuchen um Aufgliederung der Einnahmen pro Buch (erstes, zweites und drittes Buch) ab 2011:**

Eine Aufstellung über Umsatz und Anzahl der verkauften Bücher je nach Titel (Buch 1 und 2) für die Jahre 2011 bis 2013 wurde beigelegt:

**Buch Titel1b**

	2011	2012	2013
Anzahl	49	0	34
Umsatz	992,00	0,00	612,00

**Buch Titel2**

	2011	2012	2013
Anzahl	94	0	621
Umsatz	1.856,00	0,00	608,00

**IV) Zum ersten Buch:****1) Zur Frage nach dem konkreten Beginn der Erstellung sowie der Motivation:**

*Er habe schon immer gern geschrieben und seine Gedanken vor allem über Vorträge in Schule und Bildung gesammelt. Das Vorhaben, am Ende seiner beruflichen Laufbahn mehr Zeit in die schriftstellerische Tätigkeit investieren zu können, habe er schon viele Jahre gehabt. Diese Thematik habe ihn seit früher Zeit schon interessiert und sein Denken nachhaltig geprägt. Konkret sei mit der Erstellung des Buches Titel1c im Jahr 2014 (offensichtlich richtig: 2004) begonnen worden.*

**2) und 3) Zum Ersuchen um Vorlage der Honorarabrechnungen des Rverlages ab 2006 (mit Ausnahme jener für 2009, die bereits vorgelegt worden sei) und der Rechnungen über die selbst erworbenen Buchexemplare ab 2006 bis laufend:**

Es wurden Rechnungen über den Ankauf von Büchern durch den Bf vom 11.12.2006 (50 Stück/644,00 Euro), 11.06.2007 (30 Stück/425,40 Euro), 01.12.2008 (30 Stück/394,40 Euro), 20.04.2009 (50 Stück/645,20 Euro), 19.11.2009 (50 Stück/644,00 Euro) und 02.12.2013 (30 Stück/394,50 Euro) vorgelegt. Es war jeweils ein Rabatt von 40% auf den Buchpreis von 19,80 Euro/Stück gewährt worden (Ausnahme: 11.06.2007 – lediglich 35%).

**4) Zur Frage nach der Berücksichtigung der Aufwendungen für die Eigenankäufe des Jahres 2008 in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung:**

*Diese seien erst in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des Jahres 2009 enthalten, da die Bücher erst 2009 bezahlt worden seien.*

**5) Zur Frage nach den Eigenankäufen 2006 und 2007, die nicht aus der Mail des R-Verlages hervorgingen:**

Diesbezüglich wurde auf die vorgelegten Rechnungen (Punkt 2) verwiesen.

**6) Zur Frage nach dem Selbstverkauf an Patienten:**

*Die Bücher seien zum Teil an Patienten und zum Teil bei Vorträgen und bei gemeinnützigen Vereinigungen etc. verkauft worden. Es seien Exemplare in der Praxis sowie bei Seminaren verkauft worden, dies jeweils zu einem Preis von 15 und 20 Euro pro Stück.*

**7) Zum Ersuchen um Vorlage der Zahlungsbelege betreffend die Zahlungen an den R-Verlag 2007 sowie des Kreditvertrages bezüglich Zinsenaufwendungen:**

Die Zahlungsbelege/R-Verlag wurden vorgelegt. *Die Rechnungen des R-Verlages aus dem Jahr 2007 über 644 Euro und 426,40 Euro seien erst 2008 bezahlt worden* (Anm.: Laut vorgelegten Rechnungen handelte es sich offensichtlich um eine Rechnung vom 11.12.2006 über 644,00 Euro sowie vom 11.06.2007 über 425,40 Euro, die 2007 bezahlt wurden und auch richtig in der entsprechenden Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2007 erfasst wurden). Die Zinsenaufwendungen basierten laut Vorhaltsbeantwortung auf einer Blankofinanzierung ohne Kreditvertrag.

**V) Zum zweiten Buch (Erscheinungsjahr 2011):**

**1) Zur Frage nach dem Beginn des Verfassens:**

*Dies sei ein Jahr vor dessen Veröffentlichung gewesen.*

**2) Zur Frage, wie viele Exemplare dieses zweiten Buches bislang jeweils zu welchem Preis (bitte um Aufgliederung nach Jahren) verkauft worden seien:**

*Die Exemplare seien zu einem Preis von 13 bis 16 Euro pro Stück verkauft worden. Für die Jahre 2011 und 2013 liege die Aufstellung in Jahren bei.* (Anmerkung: siehe Punkt III).

**3) und 4) Zur Frage, ob der Verkauf zur Gänze im Selbstverkauf erfolgt sei und ab wann das Buch im Buchhandel bzw. über Internet vertrieben werde:**

*Das Buch werde nur im Selbstverkauf vertrieben.*

**5) Zur Frage nach den Ausgaben, die im Zusammenhang mit dem zweiten Buch in den einzelnen Jahren angefallen seien:**

*4.435,-- Euro lt. Rechnung Fa. K1 Verlag*

**VI) Zum dritten Buch:**

**1) und 2) Zu den Fragen, ob dieses tatsächlich, wie beabsichtigt, im Jahr 2013 erschienen sei und ob dessen Titel, wie angekündigt, Titel2b laute:**

*Nein. Der Titel des dritten Buches laute voraussichtlich Titel4 Es existiere diesbezüglich ein Vertrag mit dem Verlag "D" in E , der beiliege. Die Verfassung dieses Buches gestalte sich aufgrund der aufwendigen Untersuchungen als schwierig und langwierig. Das Buch " Titel3 sei im Entstehen, jedoch sehr umfangreich und bedürfe noch erheblicher Zeit und Ressourcen.*

**3) und 4) Zu den Fragen, von welchem Verlag das dritte Buch gedruckt und wie es beworben sowie vertrieben werde:**

*Es bestehe ein Vertrag mit dem Verlag " D ". Der Druck sei bisher noch nicht erfolgt. Das Buch sei noch nicht erschienen.*

**5) Zur Frage, wie sich die diesbezügliche Einnahmen-Ausgaben-Situation bislang gestalte und welche Entwicklung erwartet werde:**

*Das Buch sei noch nicht erschienen.*

Der Vorhaltsbeantwortung waren die Seiten 3 bis 6 des Autorenvertrages des "D" - Verlages beigelegt.

Abschließend wurden im Schriftsatz vom 30.04.2015 der Antrag auf Entscheidung durch den Senat sowie der Antrag auf mündliche Verhandlung **zurückgezogen**.

**K. Mit E-Mail vom 22.07.2015** teilte der Vertreter der belangten Behörde zu den übersandten Unterlagen des Vorhaltsverfahrens mit, dass auf eine weitere Stellungnahme verzichtet werde.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

**I) Streitpunkt:**

Strittig war im gegenständlichen Beschwerdeverfahren, ob die schriftstellerische Tätigkeit des Bf's in den Jahren 2005 bis 2008 eine steuerlich anzuerkennende Einkunftsquelle darstellt oder ob es sich aus steuerlicher Sicht um eine sogenannte Liebhabereibetätigung handelte.

**II) Sachverhalt:**

Aufgrund der im Rahmen des dargestellten Verfahrensablaufes erzielten Ermittlungsergebnisse ergab sich zusammenfassend folgender entscheidungswesentliche Sachverhalt:

Der Bf, Doktor der Religionspsychologie und Magister der Religionspädagogik, war in den beschwerdegegenständlichen Zeiträumen 2005 bis 2008 als Professor für Religion, Psychologie und Philosophie an einer Handelsakademie tätig. Daneben übte er eine selbständige Tätigkeit als Psychologe (Psychotherapeut und Vortragender) aus.

Bis zum Jahr 2004 war er nicht schriftstellerisch tätig; er erstellte lediglich Manuskripte für Vorträge und Seminare im Rahmen seiner Vortragstätigkeit.

Ab 2004 begann er an einem Buch theologischen Inhalts (= erstes Buch) mit dem Titel Titel1b zu arbeiten. Mit dieser Thematik hatte er sich schon seit früher Zeit beschäftigt und beabsichtigte er, am Ende seiner beruflichen Laufbahn (Pensionierung als Lehrer im Herbst 2010) Zeit in die schriftstellerische Tätigkeit zu investieren, da er schon immer gern geschrieben hatte. Das Schreiben dieses Buches verhalf dem Bf zu einer Klarheit in seiner Beziehung zu Gott und zu einem neu gewonnenen Glaubensverständnis.

Das Buch wurde im Jahr 2005 vom deutschen R-Verlag verlegt und ist im Februar 2006 erschienen. Für die Herausgabe hatte der Autor an den Verlag 16.051,02 Euro (16.379,20 Euro abzüglich 2% Skonto) zu bezahlen. Gegen Leistung dieses Vorschusses übernahm der Verlag für den Autor Herstellung (Druck), Werbung, Vertrieb, Lieferlogistik etc., dies zunächst für die erste Auflage von 1.000 Stück. Als Handelspreis des Buches wurden 19,98 Euro vereinbart, der Bf war als Autor am Verkaufserlös mit 30% beteiligt. Eine allfällige zweite Auflage sollte vom Verlag auf dessen Kosten hergestellt werden.

Den als Vorschuss zu leistenden Betrag hatte der Bf über einen Blankokredit finanziert und entstanden ab 2005 hieraus Zinsen und Spesen. Die Bücher wurden zum Teil über den Buchhandel bzw. über Internet ( O ) vertrieben und zum Teil vom Bf im Selbstverkauf (Ankauf beim Verlag und Vertrieb über eigene Praxis bzw. bei Vorträgen) veräußert. Für den Selbstverkauf wurden vom Verlag (unter Inanspruchnahme eines Rabatts) Bücher um folgende Beträge angekauft:

Rechnungsdatum	Betrag
11.12.2006	644,00 Euro
11.06.2007	425,40 Euro
01.12.2008	394,40 Euro
20.04.2009	645,20 Euro
19.11.2009	644,00 Euro
02.12.2013	394,50 Euro

In den Jahren **2005 bis 2013** wurden aus dem **Vertrieb des ersten Buches** folgende Ergebnisse erzielt (Beträge in Euro):

Jahr	Einnahmen	Ausgaben	Gewinn/Verlust
2005	0,00	-16.172,30	-16.172,30
2006	854,36	-849,13	-39,77
2007	620,45	-1.904,62	-1.284,17
2008	72,54	-651,45	-578,91
2009	2.084,58	-1.267,52	+817,06
2010	2.733,27	-745,75	+1.987,52
<b>Zwischenergebnis</b>			<b>-15.270,57</b>
2011	901,82	-573,37	+328,45
2012	0,00	-319,77	-319,77
2013	556,36	290,00*)	+266,36
<b>Gesamtverlust 2005 bis 2012</b>			<b>-14.995,53</b>

\*) Betriebsausgaben ohne Grundfreibetrag gemäß § 10 EStG 1988.

Im Jahr **2011** erschien ein **zweites Buch** des Bf's, das paartherapeutische Buch Titel 2a. Dieses Buch wurde von einem anderen Verlag (T-Verlag) gedruckt, den Vertrieb übernahm der Bf im Wege des Selbstverkaufs in seiner Praxis und jener seiner Gattin. An Druckkosten fielen 2011 4.395,00 Euro netto für 500 Stück an.

In den Jahren **2011 bis 2013** wurden aus dem **Vertrieb des zweiten Buches** folgende Ergebnisse erzielt (Beträge in Euro):

Jahr	Einnahmen	Ausgaben	Gewinn/Verlust
2011	1.687,27	4.435,00	-2.747,73
2012	0,00	0,00	0,00
2013	552,73	0,00	+552,73
<b>Gesamtüberschuss 2011 bis 2013</b>			<b>-2.195,00</b>

Über das Jahr 2013 hinausgehende Betriebsergebnisse wurden nicht mitgeteilt.

Laut einer mit **Vorhaltsbeantwortung vom 24.11.2011** vorgelegten **Prognoserechnung** wurden für das erste Buch ab 2011 jährlich 909 Euro und für das zweite Buch jährlich 2.250,00 Euro (Ausnahme 2011 = erstes Jahr : 2.090,90 Euro; 2017 = letztes Jahr: 1.500,00 Euro) in Anschlag gebracht. Ab 2013 sollten für ein drittes Buch (in Aussicht gestelltes Erscheinen 2013) ebenfalls bis 2018 jährlich 2.250,00 Euro an Einnahmen fließen, 2019 noch 1.500,00 Euro. An Ausgaben wurden für die Jahre 2011, 2013, 2014 und 2016 Druckkosten von jeweils 4.395,00 Euro (analog zu jenen für den T-Verlag 2011)

in Anschlag gebracht, weiters wurde ab 2011 das 12%ige Betriebsausgabenpauschale berücksichtigt. Nach dieser Prognoserechnung wäre aus dem Vertrieb der erste drei Bücher erstmals im Jahr 2019 ein Gesamtgewinn in Höhe von 350,34 Euro erzielt worden:

	Ergebnis pro Jahr	Ergebnis kumuliert
Tatsächliche Ergebnisse 2005 – 2010 laut Prognoserechnung	-15.528,94	-15.528,94
Prognostiziertes Ergebnis 2011	-1.755,08	-17.284,02
Prognostiziertes Ergebnis 2012	2.779,92	-14.504,10
Prognostiziertes Ergebnis 2013	364,92	-14.139,18
Prognostiziertes Ergebnis 2014	364,92	-13.774,26
Prognostiziertes Ergebnis 2015	4.759,92	-9.014,34
Prognostiziertes Ergebnis 2016	364,92	-8.649,42
Prognostiziertes Ergebnis 2017	4.099,92	-4.549,50
Prognostiziertes Ergebnis 2018	2.779,92	-1.769,58
Prognostiziertes Ergebnis 2019	2.119,92	350,34
Prognostiziertes Ergebnis 2020	799,92	1.150,26

Tatsächlich wurde das für 2013 in Aussicht gestellte (in der Prognoserechnung berücksichtigte) **dritte Buch** "Titel3 bis dato nicht verlegt, sondern wurde dessen Erscheinen wegen notwendiger umfangreicher Vorarbeiten zurückgestellt.

Stattdessen wurde im Juli 2014 ein Vertrag mit dem Verlag "D" über ein anderes Buch mit dem Titel Titel4c abgeschlossen. Laut Vorhaltsbeantwortung vom 30.04.2015 ist dieses Buch noch nicht erschienen, da auch hierfür umfangreiche Vorarbeiten notwendig sind.

### III) Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den im Akt des Finanzamtes aufliegenden Unterlagen (Betriebsprüfungsbericht vom 14.06.2011, insbesondere Tz 1 des Besprechungsprogrammes, Berufungsschriftsatz vom 13.07.2011, Stellungnahme des Prüfers zur Berufung, Gegenäußerung des Bf's vom 05.09.2011, Vorhaltsschreiben des Finanzamtes vom 04.10.2011, Vorhaltsbeantwortung vom 24.11.2011 inklusive Beilagen, insbesondere Prognoserechnung) sowie den im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen (Vorhaltsbeantwortung vom 30.04.2015 zum Vorhaltsschreiben vom 17.10.2014 samt Beilagen).

#### Zum literarischen Schaffen des Bf's:

Befragt nach dessen sonstigem literarischen Schaffen teilte der Bf in der Vorhaltsbeantwortung vom 30.04.2015 mit, dass er bis zur Verfassung des Buches

vor allem Fachbeiträge in Form von Manuskripten für Vorträge und Seminare erstellt habe. Diese Tätigkeit ist üblicherweise der Vortragstätigkeit zuzuordnen und stellt keine eigenständige literarische Betätigung dar. Anderweitige Fachbeiträge wurden nicht nachgewiesen. Das im Jahr 2005 erschienene Buch war daher als Erstlingswerk des Bf's zu betrachten. Dass es dem Bf zu einer Klarheit in seiner Beziehung zu Gott und zu einem neu gewonnenen Glaubensverständnis verhalf, ergibt sich aus dessen Beschreibung Internet (siehe Internetadresse).

#### **Zur Prognoserechnung:**

Anlässlich der Betriebsprüfung konnte vom Bf wegen der nicht vorhersehbaren Verkaufszahlen noch keine Prognoserechnung beigebracht werden.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 24.11.2011 wurde die dargestellte Prognoserechnung vorgelegt.

#### **Zu den tatsächlichen Betriebsergebnissen:**

Mit Schreiben vom 17.10.2014 wurden vom Bundesfinanzgericht die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen 2006 und 2009 bis laufend angefordert (für 2005, 2006, 2007 und 2008 waren diese bereits aktenkundig).

Beigebracht wurden mit Vorhaltsbeantwortung vom 30.04.2015 lediglich die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen bis 2012.

Für 2013 wurden im Rahmen einer Aufgliederung die Einnahmen bzw. Höhe der Umsätze je Buch (brutto insgesamt 1.220,00 Euro) bekanntgegeben. Die Betriebsausgaben ergeben sich aus der am 29.04.2015 elektronisch an das Finanzamt übermittelten Einkommensteuererklärung 2013. In dieser wurden der Nettobetrag der 2013 erzielten Einnahmen aus dem ersten und zweiten Buch mit insgesamt 1.109,09 Euro ausgewiesen sowie Ausgaben in Höhe von 106,48 Euro (Grundfreibetrag) und 290,00 Euro ("übrige Betriebsausgaben"). Aufgrund des Umstandes, dass auch in den Vorjahren Zinsen und Spesen im Zusammenhang mit dem ersten Buch angefallen waren, war davon auszugehen, dass die "übrigen Betriebsausgaben" auch aus diesem Titel dem ersten Buch zuzuordnen waren. Ab 2014 wurden keine Ergebnisse mitgeteilt.

#### **Zum Vertrag vom 28.07.2014 mit dem Verlag " D " betreffend das Buch Titel4a**

Dessen erste Seite wurde nicht vorgelegt. Von einer Urgenz zur Vervollständigung des Vertrages wurde im Hinblick auf die fehlende Relevanz im gegenständlichen Beschwerdeverfahren abgesehen (siehe hiezu Ausführungen zur rechtlichen Beurteilung).

#### **Zu den Eigenankäufen:**

Die für die Eigenankäufe an den Verlag bezahlten Beträge ergeben sich aus den mit Vorhaltsbeantwortung vom 30.04.2015 vorgelegten Rechnungen.

Zu den Zahlungen an den R-Verlag 2007 teilte der Bf mit, *dass die Rechnungen des R-Verlages aus dem Jahr 2007 über 644 Euro und 426,40 Euro erst 2008 bezahlt worden seien*. Laut vorgelegten Rechnungen handelte es sich aber offensichtlich um eine Rechnung vom 11.12.2006 über 644,00 Euro sowie vom 11.06.2007 über 425,40 Euro, die 2007 bezahlt wurden und auch richtig in der entsprechenden Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2007 erfasst wurden.



Zu den Eigenankäufen 2008 führte der Bf aus, dass diese erst 2009 bezahlt worden und deshalb in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2009 enthalten seien. Aus den vorgelegten Belegen ergibt sich, dass im Jahr 2009 auch noch weitere Bücher angekauft wurden (Rechnungen vom 20.04.2009 und 19.11.2009). In der vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2009 finden sich allerdings keine diesbezüglichen Aufwendungen, sondern nur jene laut Rechnung vom 01.12.2008; die entsprechenden Beträge sind auch nicht in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2010 enthalten.

#### **IV) Rechtliche Beurteilung:**

##### **A) Rechtsgrundlagen/Allgemeines:**

##### **§ 2 Abs. 1 und 2 EStG 1988 lauten:**

*"(1) Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.*

*(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a."*

Gemäß **§ 2 Abs. 3 Z 2 EStG 1988** unterliegen der Einkommensteuer unter anderem *Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 EStG 1988*, zu denen auch *Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit (§ 22 Z 1 lit. a EStG 1988)* zählen.

Aus dem Begriff des Einkommens bzw. konkret aus der Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw. Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten wird abgeleitet, dass nur eine Tätigkeit, die auf Dauer ein positives wirtschaftliches Gesamtergebnis erbringt, als Einkunftsquelle in Betracht kommt. Wirft die Tätigkeit dagegen auf Dauer Verluste ab, dann ist zu prüfen, ob der Steuerpflichtige diese nicht aus privaten Motiven in Kauf nimmt. Im Fall einer solchen privaten Verursachung wird die Tätigkeit nicht als Einkunftsquelle anerkannt mit der weiteren Folge, dass die Verluste steuerlich nicht verwertet werden können, d.h. nicht mit anderen – positiven – Einkünften ausgeglichen werden können (UFS 7.12.2012, RV/0357-F/11; UFS 2.3.2004, RV/1758-W/03; UFS 1.10.2010, RV/0484-F/08). Es liegt Liebhaberei im steuerrechtlichen Sinn vor.

Die Frage der Liebhaberei ist nach der **Liebhabereiverordnung (LVO, BGBl. II Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 und BGBl. II Nr. 15/1999)** zu beurteilen.

Gemäß **§ 1 Abs. 1 LVO** *liegen Einkünfte 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.*

Nach **§ 1 Abs. 2 LVO** ist bei einer Betätigung hingegen Liebhaberei anzunehmen, wenn Verluste entstehen

*1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder*

**2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, oder**

*3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.*

*Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen des Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.*

Gemäß **§ 2 Abs. 4 LVO** liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Gemäß **§ 3 Abs. 2 LVO** ist unter Gesamtgewinn der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

Den zitierten Rechtsgrundlagen, insbesondere den Bestimmungen der LVO, ist zu entnehmen, dass bei Beurteilung der Frage, ob Liebhaberei vorliegt, zunächst die Frage zu klären ist, ob die konkrete Betätigung eine solche gemäß § 1 Abs. 1 LVO oder eine solche gemäß § 1 Abs. 2 LVO darstellt. Die Bedeutung dieser Zuordnung liegt u.a. im unterschiedlichen Maßstab zur Liebhabereibeurteilung.

Handelt es sich um eine Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 LVO, ist in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt, ob also die Vermutung der Liebhaberei widerlegt werden kann.

## **B) Zur Einstufung einer Betätigung als § 1 Abs. 2 LVO – Tätigkeit:**

### a) Allgemeine Erwägungen:

Steht bei einer Betätigung, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist, nicht die Bewirtschaftung eines Wirtschaftsgutes, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet, sondern eine bloße Tätigkeit im Vordergrund, so fällt diese unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO. Diese Bestimmung gilt einerseits für typische Hobbytätigkeiten (zB Hobbymalerei) sowie andererseits auch für Tätigkeiten, die ihrer Art nach an sich typisch erwerbswirtschaftlich sind, jedoch im Hinblick auf ihren Umfang nicht erwerbstypisch ausgeübt werden (UFS 7.12.2012, RV/0357-F/11).

Ob eine Tätigkeit als Schriftsteller als typisch erwerbswirtschaftlich einzustufen ist oder typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, ist im Einzelfall anhand ihrer Art, ihres Umfangs und ihrer Intensität zu beurteilen (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Rz 158). Dabei ist zu beachten, dass der Gesetzgeber die Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit ausdrücklich zu den (steuerlich relevanten) Einkünften aus selbständiger Arbeit zählt und sie damit in der Regel nicht als Liebhaberei ansieht (VwGH 15.1.1965, 583/64). Andererseits sind künstlerische Tätigkeiten erfahrungsgemäß in besonderem Maße verlustanfällig bzw. werden häufig hobbymäßig betrieben.

Unter § 1 Abs. 1 LVO fallen insbesondere solche Tätigkeiten, die dem äußeren Erscheinungsbild eines typischen Gewerbebetriebes, aber auch anderen betrieblichen Betätigungen (zB freiberuflichen Tätigkeiten) entsprechen.

Die Bestimmung des **§ 1 Abs. 2 LVO** gilt in erster Linie für typische Hobbytätigkeiten, für welche ausschlaggebend ist, dass sie bei **Anlegen eines abstrakten Maßstabes** (arg. "typischerweise") einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweisen (VwGH 30.7.2002, 96/14/0116, betreffend eine nebenberuflich betriebene schriftstellerische Tätigkeit zur Herausgabe eines Sachbuches über ein ausgeübtes Hobby; VwGH 25.2.2003, 98/14/0088, betreffend eine Psychologin, die die Malerei aus privatem Interesse und künstlerischer Neigung betreibt).

§ 1 Abs. 2 LVO gilt aber auch für Tätigkeiten, die ihrer Art nach an sich typisch erwerbswirtschaftlich sind, jedoch im Hinblick auf ihren Umfang nicht erwerbstypisch ausgeübt werden (zB ein pensionierter Arzt betreut einige seiner Patienten weiter - UFS 07.01.2004, RV/0592-W/02). Die Tätigkeit muss objektiv ertragsfähig sein, dh innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss ermöglichen, was der Steuerpflichtige nachzuweisen oder glaubhaft zu machen hat (*Doralt*, EStG, § 2 LVO, Tz 453).

Liegt eine Tätigkeit vor, die von ernsthaftem Streben nach Einkünfterzielung gekennzeichnet ist und sich nach Art, Umfang und Intensität nicht wesentlich von einer erwerbstypisch ausgeübten Tätigkeit unterscheidet, dann fällt die Betätigung unter § 1 Abs. 1 LVO (UFS 2.3.2004, RV/1758-W/03, im Falle eines nebenberuflich künstlerisch tätigen akademischen Malers; UFS 24.3.2005, RV/0307-G/04, betreffend einen regelmäßig öffentlich auftretenden Nebenberufsmusiker; UFS 21.2.2008, RV/0353-

F/07, betreffend einen nebenberuflichen Schriftsteller, der innerhalb von zwei Jahren zwei Bücher über einen Verlag publizierte und vermarktete; UFS 1.10.2010, RV/0484-F/08, betreffend einen nebenberuflich bildenden Künstler; UFS 7.12.2012, RV/0357-F/11, betreffend einen nebenberuflich tätigen Schriftsteller, der nach Publikationen in verschiedenen Literaturzeitschriften im Zeitraum 2004 bis 2011 fünf Bücher veröffentlichte, Literaturstipendien und einen Literaturpreis erhalten hatte, zahlreiche öffentliche Lesungen veranstaltete und Mitglied von Autorenversammlungen war).

Von einer nebenberuflich schriftstellerischen Tätigkeit, die unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO zu subsumieren ist, ist hingegen etwa auszugehen, wenn ohne vertragliche Bindung über Jahre hinweg ein Buch geschrieben wird in der Hoffnung, irgendwann einen Verleger zu finden (UFS 11.11.2004, RV/3950-W/02), oder wenn ein Buch über ein vom Verfasser hobbymäßig ausgeübtes Thema im Selbstverlag herausgegeben wird (VwGH 30.7.2002, 96/14/0116). Wer Bücher aufgrund einer Verlagsbindung schreibt, hat grundsätzlich Rahmenbedingungen zur Verfügung, die die Herausgabe und den Vertrieb des Buches gewährleisten, und damit die Voraussetzungen für die Erzielung von Einnahmen geschaffen (UFS 7.12.2012, RV/0357-F/11).

Bei Inanspruchnahme eines Dienstleistungsverlages ist (im Unterschied zu Publikumsverlagen) allerdings zu beachten, dass durch die Leistung eines Vorschusses, den der Autor an den Verlag für die Herausgabe des Buches vorzustrecken hat, die von ihm zu tragenden Kosten das Betriebsergebnis wesentlich schmälern bzw. die Einnahmen übersteigen können. Die Leistungen von Zuschuss- bzw. Dienstleistungsverlagen werden meistens von Schriftstellern in Anspruch genommen, deren Manuskripte von den sog. Publikumsverlagen wegen des erhöhten Risikos, einen noch unbekannten Autor herauszubringen, abgelehnt wurden und die keine Chance sehen, diese mit Vorleistungen des Verlags zu publizieren ([http://www.haus-der-literatur.com/ratgeber/ratgeber\\_zuschussverlag.htm](http://www.haus-der-literatur.com/ratgeber/ratgeber_zuschussverlag.htm)).

Der Umstand, dass eine nebenberufliche literarische Tätigkeit mit den Einnahmen aus der hauptberuflichen Tätigkeit (mit)finanziert werden können, ist bei der Beurteilung, ob Verluste etwa einen Zusammenhang mit der Lebensführung haben können, von Relevanz (VwGH 20.1.1991, 90/13/0058).

#### **b) Erwägungen im gegenständlichen Fall:**

Fest steht, dass das Buch des Bf's mit dem Titel Titel1, das im Jahr 2005 verlegt und im Februar 2006 erschienen ist, dessen erstes literarisches Werk als Schriftsteller darstellte. Die Erstellung von Manuskripten für Vorträge und Seminare ist der Vortragstätigkeit des Bf's zuzuordnen und nicht Bestandteil der schriftstellerischen Tätigkeit. Das nächste Buch mit dem Titel Titel2 erschien erst im Jahr 2011, also 5 Jahre später.

Das Erstlingswerk wurde von einem Dienstleisterverlag (R-Verlag) herausgegeben. Dieser übernahm gegen Leistung eines Vorschusses für den Autor Herstellung (Druck), Werbung, Vertrieb, Lieferlogistik etc., dies zunächst für die erste Auflage von 1.000 Stück. Als Handelspreis des Buches wurden 19,98 Euro vereinbart, der Bf war am Verkaufserlös

mit 30% beteiligt. Eine allfällige zweite Auflage sollte vom Verlag auf dessen Kosten hergestellt werden.

Wie der Bf selbst ausführte, war das Buch ein Resultat jahrelanger Beschäftigung mit dieser Thematik und verwirklichte er damit seinen Wunsch, sich gegen Ende seiner beruflichen Laufbahn seiner schriftstellerischen Neigung zu widmen.

In seiner Beschwerdeschrift wendete sich der Bf gegen die Annahme von Liebhaberei vor allem mit dem Argument, dass er als selbständiger Psychotherapeut, Vortragender auf psychotherapeutischem Gebiet und Professor im psychologischen Bereich tätig gewesen sei, weshalb von einer "hobbymäßigen" literarischen Tätigkeit keinesfalls ausgegangen werden könne.

Dem ist zu entgegnen, dass sich aus dem Wortlaut der LVO nicht entnehmen lässt, dass die Annahme von Liebhaberei lediglich auf hobbymäßig ausgeübte Tätigkeiten beschränkt sei, vielmehr sind generell **"Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind"**, umfasst. Allein aufgrund des Umstandes, dass hobbymäßig betriebene Tätigkeiten klassische Fälle darstellen, die zu Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen Einkunftsquellen- und Liebhabereieigenschaft führen, kam es vornehmlich in diesem Bereich zu Aussagen in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sowie in Entscheidungen des UFS.

Auf eine "besondere in der Lebensführung begründete Neigung" zurückzuführende Tätigkeit kann aber auch dann unterstellt werden, wenn eine entsprechende Neigung anderen (hauptberuflichen) Einkunftsquellen zugrunde liegt.

Dies ergibt sich schon allein daraus, dass, wie der Bf in seiner Beschwerdeschrift richtig ausgeführt hat, bei Beurteilung der Frage, ob eine Tätigkeit auf einer in der Lebensführung begründeten Neigung beruht, nicht auf die konkrete Neigung des Abgabepflichtigen abzustellen ist, sondern darauf, ob die konkrete Tätigkeit bei **Anlegen eines abstrakten Maßstabes** typischerweise einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist (VwGH 30.07.2002, 96/14/0116; VwGH 22.03.2001/13/0290).

Eine andere Sichtweise würde bedeuten, dass für Personen, die sich hauptberuflich mit Tätigkeiten beschäftigen, die einer persönlichen Neigung zuzuordnen sind, eine Liebhabereiprüfung in Bezug auf eine entsprechende Nebentätigkeit generell nicht durchzuführen wäre. Dies ergibt sich aber weder aus dem Wortlaut noch dem Sinn der LVO. Vielmehr ist, wie auch § 1 Abs. 1 und 2 LVO zu entnehmen ist, die Liebhabereiprüfung für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestaltete Einheit gesondert durchzuführen. Die Abgrenzung erfolgt nach der Verkehrsauffassung und ist innerhalb einer Einkunftsart jede Einkunftsquelle gesondert zu prüfen (Jakom/Laudacher, EStG, 2015, § 2 Rz 229). Dass die schriftstellerische Tätigkeit des Bfs innerhalb der Einkunftsart der selbständigen Arbeit eine eigene Einkunftsquelle darstellt, ergibt sich auch schon daraus, dass er selbst entsprechend der Verkehrsauffassung für diese Tätigkeit eigene Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen erstellt hat. Eine eigenständige Prüfung der nebenberuflichen

Schriftstellertätigkeit (neben dem Hauptberuf als Lehrer und Psychotherapeut) war daher jedenfalls vorzunehmen.

Gerade im psychologisch-theologischen Bereich ist eine gewisse persönliche Neigung Grundvoraussetzung dafür, dass man eine entsprechende Tätigkeit überhaupt ausüben kann. Es werden hier Lebens- und Sinnfragen releviert, die zu irgendeinem Zeitpunkt (vorwiegend in Krisenzeiten) fast jeden Menschen beschäftigen und mit denen er sich mehr oder weniger intensiv auseinandersetzen muss oder will. Personen mit einer besonderen Neigung machen diese nicht selten zur Grundlage für berufliche, aber auch ehrenamtliche Tätigkeiten. Oft führt die intensive Auseinandersetzung mit psychologischen und religiösen Themenbereichen gepaart mit einer literarischen Begabung zum Bedürfnis, die eigenen Gedanken und Erfahrungen zu Papier zu bringen und sie in Form der Veröffentlichung mit anderen Menschen zu teilen. Im Vordergrund steht dabei weniger die Absicht, damit Gewinne zu erzielen, sondern vielmehr das gesellschaftspolitisch durchaus wertvolle Ziel, Interessierte an den eigenen Gedanken teilhaben zu lassen und allenfalls Zweifelnden Hilfestellung zu bieten.

Das im Zentrum des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens stehende Erstlingswerk des Bf's, das er im Jahr 2006 veröffentlichte, hat einen theologischen Hintergrund. Darauf deutet einerseits schon der Titel hin; andererseits bezeichnete es der Bf selbst in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 24.11.2011 als theologisches Buch. Auch aus dessen Kurzbeschreibung, die sich im Internet findet, wird der höchstpersönliche Charakter des Werkes, der dessen Inhalt prägt, offensichtlich: Das Schreiben des Buches habe dem Autor zu einer Klarheit in seinem Verhältnis zu Gott und zu einem neu gewonnenen Glaubensverständnis verholfen ( Internetadresse ).

Daraus ist zu schließen, dass die Auseinandersetzung mit dieser Thematik, die den Bf – wie er ausführte – schon seit früher Zeit beschäftigte, gleichsam eine Aufarbeitung seiner persönlichen Beziehung zu Gott darstellte. Allein dieser Umstand deutet darauf hin, dass das Werk einer in der Lebensführung begründeten Neigung entsprungen war.

Die für die steuerliche Beurteilung wesentliche erwerbswirtschaftliche Komponente von Tätigkeiten dieser Art kann in der Regel nur unter Berücksichtigung von Art, Umfang und Intensität der Betätigung beurteilt werden.

Eine Betrachtung der nebenberuflichen schriftstellerischen Tätigkeit des Bf's ließ jedoch nicht darauf schließen, dass durch die Herausgabe dieses ersten und einzigen Buches über einen mehrjährigen Zeitraum (2005 bis 2010) unter den von ihm gewählten Verlagsbedingungen die Grundlage für die Erzielung eines Gesamtgewinnes in einem absehbaren Zeitraum gelegt wurde.

Bei dem Buch handelte es sich um das literarische Erstlingswerk des Bf's über ein – wie beschrieben – höchstpersönliches Thema (theologisches Buch). Erst fünf Jahre später veröffentlichte der Autor ein weiteres Buch, dieses allerdings zu einer, wie er ausführte, anderen Thematik (nunmehr ein paartherapeutisches Buch). Der jahrelange Abstand zwischen dem ersten und zweiten (und bislang zuletzt erschienenen) Buch des Bf's stellt auch den Unterschied zu jenem Sachverhalt dar, der der vom Bf ins Treffen

geführten UFS-Entscheidung vom 21.02.2008, RV/0353-F/07, zugrunde liegt. Laut diesem wurden vom do. Bf nämlich innerhalb von zwei Jahren zwei Bücher veröffentlicht und nahm der Bf auch an Literaturwettbewerben teil. Wenn der Bf im gegenständlichen Fall hingegen resultierend aus jahrelanger Beschäftigung mit einer Thematik, die in typisierender Betrachtungsweise einer persönlichen Motivation zuzuordnen war, ein Buch veröffentlichte, das über mehr als fünf Jahre sein einziges blieb, so kann demgegenüber nicht mehr von einer für eine steuerlich relevante Einkunftsquelle typischen Intensität ausgegangen werden. Dies erscheint auch unter Bedachtnahme auf die begrenzten Zeitkapazitäten im Hinblick darauf, dass die aktive Tätigkeit des Bf's als Lehrer erst im Herbst 2010 mit dem Übertritt in die Pension endete und er daneben auch noch eine selbständige Tätigkeit als Psychotherapeut ausübte, durchaus verständlich und nachvollziehbar.

Schließlich war auch die Art, wie die Tätigkeit gestaltet war, nicht typisch erwerbswirtschaftlich geprägt. So waren etwa die Vertragsbedingungen, von denen die Herausgabe des ersten Buches begleitet war, so konzipiert, dass der an den Verlag zu entrichtende Kostenvorschuss für die erste Auflage von 1.000 Büchern fast dreimal so hoch war als die daraus zu erwartenden Einnahmen (30% Autorenanteil von 1.000 verkauften Exemplaren = 30% von 19.800 Euro = 5.940,00 Euro). Die schriftstellerische Tätigkeit konnte sohin nur im Bewusstsein darum, dass sie von der hauptberuflichen Tätigkeit (mit)finanziert werden konnte, ausgeführt werden, was aber nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.01.1991, 90/13/0058) ein Indiz für die Zuordnung einer Betätigung zur Lebensführung ist.

Vom **Gesamtbild** her war die schriftstellerische Betätigung des Bf's in den beschwerdegegenständlichen Zeiträumen 2005 bis 2008 daher sowohl nach deren Art, aber auch aufgrund des dargestellten Umfangs und der beschriebenen Intensität jenen Betätigungen zuzuordnen, die nach der Intention des Verordnungsgebers als Betätigungen gemäß **§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO** zu betrachten sind.

### **C) Zur Widerlegung der Vermutung der Annahme von Liebhaberei:**

#### **a) Allgemeines:**

Entstehen bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 LVO Verluste, so ist **grundsätzlich Liebhaberei** anzunehmen.

Liebhaberei liegt bei solchen Tätigkeiten gemäß § 2 Abs. 4 LVO **dann nicht** vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Eine Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle setzt somit voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die **Erzielung eines Gesamtgewinnes in einem absehbaren Zeitraum** tatsächlich zu erwarten ist. Dies bedeutet, dass die Betätigung objektiv ertragsfähig sein muss.

Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht geändert wird.

Der Steuerpflichtige hat der Abgabenbehörde alle Beurteilungsgrundlagen darzulegen, aus denen sich die Einkunftsquelleneigenschaft seiner Verluste erbringenden Betätigung zuverlässig beurteilen lässt (VwGH 24.06.2004, 2001/15/0047). In diesem Zusammenhang hat er als Ausfluss der ihn nach § 119 BAO treffenden Pflichten alle jene Sachverhaltselemente über die Ertragsaussichten einer zunächst verlustbringenden Tätigkeit offen zu legen, die nur ihm bekannt sein können und für die er demnach näher an Sache und Beweis als die Abgabenbehörde ist (VwGH 24.04.1997, 94/15/0012).

Es ist daher auch Sache des Steuerpflichtigen eine **realistische Prognoserechnung** vorzulegen und ein positives Gesamtergebnis an Hand konkreter Bewirtschaftungsdaten darzustellen. Eine solche Prognoserechnung hat die seit Beginn der Tätigkeit tatsächlich angefallenen und in einem überschaubaren Zeitraum **zu erwartenden Einnahmen und Aufwendungen sämtlicher Jahre mit gleicher Bewirtschaftung** zu umfassen. Die bloße Behauptung erwartbarer Überschüsse reicht für die steuerliche Anerkennung der Verluste nicht aus (VwGH 19.04.2007, 2006/15/0055; VwGH 20.12.2012, 2009/15/0033). Bleiben die tatsächlichen Einnahmen hinter den prognostizierten Einnahmen zurück oder treten höhere als die prognostizierten Ausgaben auf, so ist dies nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028; VwGH 28.06.2005, 2002/13/0036) im Rahmen der Entscheidung über die Frage des Vorliegens von Liebhaberei jedenfalls zu beachten, zumal es ansonsten keines Beobachtungszeitraumes bedürfte, innerhalb dessen die Richtigkeit der Prognose zu prüfen ist.

#### **b) Erwägungen im konkreten Fall:**

Nachdem er sich im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens wegen der nicht vorhersehbaren Verkaufszahlen außer Stande gesehen hatte, eine Prognoserechnung vorzulegen, brachte der Bf im Beschwerdeverfahren vor dem Finanzamt im Herbst 2011 eine solche bei (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 24.11.2011).

Diese Prognoserechnung berücksichtigte zunächst die tatsächlichen Betriebsergebnisse bis 2010, die nur aus dem Vertrieb des ersten Buches resultierten; ab 2011 wurden auf Nettobasis prognostizierte Einnahmen von zwei bzw. drei Büchern in Ansatz gebracht – zusätzlich zu jenen aus dem ersten Buch in Höhe von jährlich 909,00 Euro solche aus dem 2011 erschienenen zweiten Buch (2011 2.090,91 Euro, bis 2016 jährlich 2.250,00 Euro, 2017 noch 1.500,00 Euro) und aus einem dritten Buch, dessen Erscheinen für 2013 in Aussicht genommen wurde (analog zum zweiten Buch bis 2018 jährlich 2.250,00 Euro, 2019 noch 1.500,00 Euro). Sämtlichen Einnahmen aus den drei Büchern wurden ab 2011 Druckkosten von viermal je 4.395,00 Euro (Annahme von jeweils zwei Auflagen des zweiten und dritten Buches zu je 500 Stück) gegenübergestellt sowie ein 12%-iges Betriebsausgabenpauschale. Bei Einbeziehung dieser präsumtiven Ergebnisse aller drei Bücher hätte sich laut Prognoserechnung erstmals im Jahr 2019 ein geringfügiger Gesamtgewinn in Höhe von 350,34 Euro ergeben.



Ob das Erreichen eines Gesamtgewinnes 14 Jahre nach Anfallen der ersten Aufwendungen und 13 Jahre nach Erscheinen des ersten Buches noch innerhalb eines absehbaren Zeitraumes im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO anzusehen ist, erscheint zweifelhaft, kann im gegenständlichen Fall aber dahingestellt bleiben.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028; VwGH 28.06.2005, 2002/13/0036) ist - wie oben ausgeführt - im Rahmen der Entscheidung über die Frage des Vorliegens von Liebhaberei das Zurückbleiben der tatsächlichen hinter den prognostizierten Einnahmen wie auch das Auftreten höherer als der prognostizierten Ausgaben zu beachten.

Eine **Überprüfung der Prognoserechnung** aufgrund der zwischenzeitig innerhalb eines zehnjährigen Beobachtungszeitraumes tatsächlich eingetretenen Ergebnisse führte zu folgendem Ergebnis:

Die sich aus den mit Vorhaltsbeantwortung vom 30.04.2015 vorgelegten Unterlagen ergebenden tatsächlichen Erträge der Jahre 2011 bis 2013 blieben mit Ausnahme jener aus dem ersten Buch 2011 (netto 901,82 Euro gegenüber 909,00 Euro) hinter den prognostizierten Einnahmen zurück. So betrugen jene aus dem zweiten Buch 2011 netto nur 1.687,27 Euro (anstatt wie prognostiziert 2.090,91 Euro). 2012 wurden aus dem Vertrieb beider Bücher laut vorgelegter Einnahmen-Ausgaben-Rechnung keine Einnahmen erzielt. Die Einnahmen 2013 beliefen sich auf netto 556,36 Euro (erstes Buch) bzw. 552,73 Euro (zweites Buch). Das dritte Buch erschien nicht, wie angenommen, im Jahr 2013. Bis dato gibt es keine Einnahmen aus einem weiteren Buch.

An Einnahmendifferenzen für die Jahre 2011 bis 2013 ergeben sich für das erste Buch somit 1.268,82 Euro (3 x 909,00 Euro abzüglich tatsächliche Ergebnisse von 1.458,18 Euro), für das zweite Buch 4.350,91 Euro (2.090,91 Euro plus 2 x 2.250,00 Euro abzüglich tatsächliche Ergebnisse von 2.240,00 Euro) und für das dritte Buch 2.250,00 Euro (1 x 2.250,00 Euro abzüglich tatsächliches Ergebnis von 0,00 Euro), insgesamt also 7.869,73 Euro. Selbst wenn man die tatsächlich nicht angefallenen Druckkosten 2013 in Höhe von 4.395,00 Euro für das dritte Buch hiervon abzieht, verbleiben niedrigere Einnahmen in Höhe von 3.474,73 Euro.

Stellt man diesen Betrag dem für 2020 prognostizierten Gesamtgewinn in Höhe von 1.150,26 Euro gegenüber, so ist ersichtlich, dass schon allein aufgrund der vorliegenden tatsächlichen Ergebnisse ein Gesamtgewinn frühestens nach 2020 erreicht werden könnte. Ein Zeitraum von mehr als 15 Jahren erscheint aber keinesfalls mehr als absehbar im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO.

Eine weitere Verschiebung würde sich aber aufgrund der zu erwartenden bzw. anzunehmenden Einnahmenausfälle aus den einzelnen Büchern (das dritte Buch ist noch gar nicht erschienen, die Einnahmen aus den übrigen beiden Büchern sind auch rückläufig) ergeben, sodass insgesamt realistischerweise keinesfalls mit der Erreichung eines Gesamtgewinnes innerhalb eines absehbaren Zeitraumes gerechnet werden kann. Anzumerken ist an dieser Stelle, dass der Bf Betriebsergebnisse ab 2014 nicht vorgelegt hat. Wie oben ausgeführt, wäre es aber an ihm gelegen, nachzuweisen, dass seine

schriftstellerische Tätigkeit, die als Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 LVO einzustufen ist, keine Liebhabereibetätigung darstellt (siehe hiezu zB auch VwGH 28.06.2006, 2002/13/0036, wonach die Beweislast der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des von der LVO erforderten Zeitraumes und somit die Widerlegung der Liebhabereivermutung den Abgabepflichtigen trifft).

Im Übrigen ist auf die Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem **Erkenntnis VwGH 20.12.2012, 2009/15/0033**, hinzuweisen. Darin verleiht der Gerichtshof seiner Meinung Ausdruck, dass die Veröffentlichung eines weiteren Buches, ohne dass dem Autor dabei wie bisher Kosten erwachsen, auf eine (für die Vergangenheit unbeachtliche) **andere Art der Betätigung** oder zumindest eine **wesentliche Änderung der Wirtschaftsführung** hinausläuft.

Bezogen auf den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass die Veröffentlichung des zweiten Buches im Jahr 2011 unter wesentlich geänderten Verlagsbedingungen eine andere Betätigung bzw. zumindest eine wesentliche Änderung der Wirtschaftsführung nach sich zog. Abgesehen davon, dass sich dieses Buch von der Thematik her auch völlig vom ersten (paartherapeutischer gegenüber theologischem Hintergrund) unterschied, übernahm der Verlag nur noch den Druck; der Vertrieb erfolgte hingegen durch den Bf im Wege des Selbstverkaufes. Dies bedingte im Ergebnis wesentlich geringere Kosten. Die Verlagsbedingungen für das in Aussicht gestellte weitere Buch laut Vertrag vom Juli 2014 vermögen insofern das Ergebnis in den beschwerdegegenständlichen Jahren ebenfalls nicht zu beeinflussen. Verlagsbedingungen analog zu jenen aus dem Jahr 2005 würden einen insgesamt noch höheren Gesamtverlust bewirken, wesentlich bessere Verlagsbedingungen hingegen eine geänderte Betätigung bzw. Änderung der Wirtschaftsführung.

Dass das Ergebnis der Zeiträume gleicher Wirtschaftsführung bzw. Betätigung in den Jahren 2005 bis 2010 negativ war, ergibt sich eindeutig aus den vorliegenden tatsächlichen Ergebnissen. Der **Gesamtverlust der Jahre 2005 bis 2010**, der sich lediglich aus den Ergebnissen des ersten Buches zusammensetzte, belief sich auf -15.270,57 Euro und ist insofern der Nachweis eines Gesamtgewinnes für die Zeiträume gleicher Bewirtschaftung 2005 bis 2010 (die auch die beschwerdegegenständlichen Jahre 2005 bis 2008 umfassen) zweifelsohne nicht gelungen.

Aber auch bei fiktiver Weiterführung der Ergebnisse über das Jahr 2010 hinaus aufgrund der vom Bf vorgelegten Prognoserechnung ergibt sich definitiv, dass **allein aus dem Vertrieb des ersten Buches** ein Gesamtgewinn innerhalb eines absehbaren Zeitraumes nicht erzielt werden könnte.

Selbst wenn man dem tatsächlichen Betriebsergebnis 2005-2010 von -15.528,94 Euro lediglich die prognostizierten Einnahmen ab 2011 von jährlich 909,00 Euro für das erste Buch gegenüberstellen würde, ergäbe sich frühestens ein Gesamtgewinn nach 17 Jahren ab 2011 (15.528,94 Euro/909 Euro) bzw. 23 Jahren ab 2005. Schon allein dieser Zeitraum kann keinesfalls mehr als absehbar im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO angesehen werden. Dieser "absehbare Zeitraum" laut LVO würde sich aber noch erheblich verlängern, wenn

folgende Komponenten einbezogen würden, die in einer seriösen Prognoserechnung jedenfalls berücksichtigt werden müssten:

- Die Einnahmen aus dem ersten Buch lagen nur 2011 mit 901,82 Euro netto in etwa beim prognostizierten Betrag von 909,00 Euro; 2012 betrugen sie 0,00 Euro, 2013 nur 556,36 Euro netto. Eine Beibehaltung der Einnahmensituation im Ausmaß jener Beträge, wie sie sich aus der Prognoserechnung ergeben, erscheint sohin nicht gewährleistet.
- In den Jahren 2011 und 2012 fielen laut vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen Zinsen und Spesen im Zusammenhang mit der Finanzierung des im Jahr 2005 geleisteten Vorschusses an (2011: 573,37 Euro; 2012: 319,77 Euro). Ab 2013 wurden die entsprechenden Ausgaben nicht bekanntgegeben. Es ist jedoch davon auszugehen, dass auch noch ab 2013 solche Beträge anfielen.
- In der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2009 ist als Ausgabe aus dem Titel des Ankaufs von Büchern für den Selbstverkauf nur der Betrag laut Rechnung vom 01.12.2008 (394,40 Euro) erfasst. Die laut Rechnungen vom 20.04.2009 (645,20 Euro) und 19.11.2009 (644,00 Euro) ausgewiesenen Beträge sind weder in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2009 noch 2010 berücksichtigt.

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich **zusammenfassend**, dass es trotz Überprüfung aller möglichen Berechnungsvarianten dem Bf nicht gelungen ist, die Liebhabereivermutung im Zusammenhang mit seiner schriftstellerischen Tätigkeit (= § 1/2 LVO-Betätigung) für die beschwerdegegenständlichen Jahre 2005 bis 2008, die sich in diesen Jahren auf die Veröffentlichung seines ersten und über Jahre einzigen Buches beschränkte, zu widerlegen.

Dem Beschwerdebegehren konnte somit nicht beigetreten werden und war die Beschwerde daher als unbegründet abzuweisen.

## **V) Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß **Art. 133 Abs. 4 B-VG** ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 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.

Die Feststellung, ob eine konkret vorliegende Tätigkeit bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist, ist bezogen auf den Einzelfall nach dem Gesamtbild der gegenständlichen Verhältnisse zu treffen (VwGH 22.03.2006, 2001/13/0290 ; VwGH 20.12.2012, 2009/15/0033 ). Ebenso handelt es sich bei der Beurteilung der Ertragsfähigkeit einer Betätigung um eine auf Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage (VwGH 28.06.2006, 2002/13/0036), die ebenfalls im Einzelfall bezogen

auf das konkret vorliegende Geschehen zu lösen ist. Insofern lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Linz, am 7. August 2015