

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Hans Blasina und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Sebastian Pfeiffer, LL.M., Michael Fiala und Dr. Franz Kandlhofer im Beisein der Schriftführerin SF in der Beschwerdesache Bf., Adr._Bf., vertreten durch Mag. JE, Adr._StV, über die Beschwerde

- vom 06.04.2009 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 8/16/17 vom 10.02.2009 betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2006
- vom 08.03.2010 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 8/16/17 vom 10.02.2010 betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2008

in der Sitzung am 10.09.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 BAO abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer Bf. (in der Folge "Bf.") war neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit als Psychologe im Bereich der Alzheimerforschung selbständig tätig. Der Bf. erklärte aus seiner selbständigen Tätigkeit in den Jahren 1993 bis 2006 fast durchgehend Verluste (Gewinne in den Jahren 1994 und 1995).

Mit Bescheiden vom 10.02.2009 wurde die selbständige Tätigkeit ab dem Jahr 2001 als Liebhaberei iSv § 1 Abs. 1 LVO eingestuft. In der dagegen eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde; § 323 Abs. 38 BAO) führte der Bf. zusammengefasst aus:

Neben seiner unselbständigen Tätigkeit als Psychologe, befasse sich der Bf. mit der Forschung im Bereich kognitiver Leistungsdefizite (Alzheimerforschung). In den Beginnjahren konnten für diese Tätigkeit keine steuerrelevanten Gewinne eingebracht werden. Ein Geldfluss fange idR erst nach positivem Abschluss von Testreihen an zu fließen. Sei es durch die Vermarktung neuer Erkenntnisse, durch Lizenzvergaben, Vortragstätigkeiten etc. Derartige Forschungstätigkeiten seien nicht durch Widmung einiger Stunden pro Tag möglich, es müsse eine selbstverachtende Verbissenheit innewohnen, um das Vorankommen auf dem Gebiet der Neuerungen zu erreichen.

Eine fundierte wissenschaftliche Tätigkeit könne nicht als Liebhaberei eingestuft werden. Eine Tätigkeit, die eines der brennendsten Probleme der Gegenwart lösen wolle, könne nicht als Liebhaberei eingestuft werden. Im vorliegenden Fall stelle ein Wissenschaftlicher einen Teil seines Lebens in den Dienst der medizinischen Wissenschaft in der Hoffnung auf den anerkennenden Durchbruch seiner Forschungserkenntnisse und der Möglichkeit, mit der anschließenden erfolgreichen Vermarktung den Rückfluss seiner Bemühung erlöst zu bekommen.

Betrachte man die Entwicklungszeit mancher Präparate (20, 30 und viel mehr Jahre zB für die AIDS Bekämpfung), dürften die Liebhabereibestimmungen auf diesem Sektor keine Anwendung finden.

Der Beweis der wissenschaftlichen Tätigkeit und internationale Anerkennung sei unbestritten. Der Erfolg, der sich nach Abschluss der Arbeiten einstellen sollte, müsse nicht nur im monetären Bereich liegen. Hätte der Bf. als selbständiger Psychologe mit demselben Einkommen wie aus seiner unselbständigen Tätigkeit gearbeitet und seine vergleichbar geringen Ausgaben für die Forschungstätigkeit eingebracht, würde von Seiten der Finanzverwaltung keine Liebhaberei vorliegen.

Zusammengefasst wird ausgeführt: Auf dem Gebiet der mit Ernst und Nachhaltigkeit betriebenen wissenschaftlichen Forschung bei Nachweis zweifelsfreier und zielgerichteter Tätigkeit, seien die Bestimmungen zur Liebhaberei nicht anzuwenden.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 10.2.2010 wurden die Verluste in den Streitjahren 2001 bis 2006 weiterhin aufgrund Liebhaberei nicht anerkannt. Zusätzlich wurde von Seiten der belangten Behörde ausgeführt, dass eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO und daher auch umsatzsteuerliche Liebhaberei vorläge. Die Erlöse und Vorsteuern für die Jahre 2003 bis 2008 würden daher mit Null angesetzt.

II. Würdigung

1. Sachverhalt

Der Bf. erzielt in den Streitjahren sowie in den Jahren davor Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beim Arbeitgeber.

Der Bf. ermittelt seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

Der Bf. erzielt aus seiner selbständigen Tätigkeit seit 1993 fast durchgehend Verluste:

Jahr	Gewinn/Verlust
1993	-48.882,00 ATS
1994	3.568,00 ATS
1995	5.384,00 ATS
1996	0,00 ATS
1997	-50.427,00 ATS
1998	-137.548,00 ATS
1999	-88.241,00 ATS
2000	-85.168,00 ATS
2001	-9.870,21 Euro (-135.817,00 ATS)
2002	-6.425,59 Euro
2003	-331,68 Euro
2004	-3.245,88 Euro
2005	-331,68 Euro
2006	-3.106,72 Euro
2007	103,56 Euro
2008	0,00 Euro

Der Gewinn in Höhe von 103,56 Euro im Jahr 2007 ergibt sich aus dem Verkauf von Anlagevermögen.

Die Betriebsausgaben, die zu den Verlusten führten, ergeben sich vor allem aus Tagungs- und Reisekosten, Steuerberatungskosten und den Kosten für in der Wohnung gelegene Arbeitsräume sowie Abschreibungen für Betriebsmittel. Unterlagen und Belege hierzu sind weder bei der belangten Behörde noch beim Beschwerdeführer vorrätig.

In den Jahren 2003 bis 2008 generiert der Bf. folgende Umsätze:

Jahr	Umsatz
2003	0,00 Euro
2004	0,00 Euro
2005	1.500,00 Euro
2006	204,00 Euro

2007	500 Euro
2008	0,00 Euro

Die selbständige Tätigkeit des Bf. besteht in der Entwicklung eines computergestützten Produktes für psychologische Testverfahren. Das Projekt wurde 2002 abgeschlossen und in Betreuung des Verlag in Form eines Manuals und Software (CD) auf den Markt gebracht (Name_Publikation).

Die Honorarbestimmungen des Verlagsvertrages lauten:

"§ 5 Honorar

1. Die Autoren erhalten für jedes verkaufte und bezahlte Exemplar aus allen Auflagen ein Honorar auf der Basis des um die darin enthaltene Mehrwertsteuer verminderten Ladenverkaufspreises (Nettoladenverkaufspreis). Das Honorar beträgt gesamt 9%, d.h. 3% für jeden Autor.

Zusätzlich erhält Bf. ein Honorar von 3% des Nettoladenverkaufspreis für die über den Zeitraum des Vertriebs der Auflage(n) notwendigen Pflege der von ihm entwickelten Software.

2. Honorarabrechnung und Zahlung erfolgen erstmals sechs Monate nach Erscheinen des Werkes und darauf regelmäßig in weiteren halbjährlichen Abständen. Der Verlag ist jedoch ermächtigt, die Zahlung erst innerhalb von zwei Monaten nach Fälligkeit vorzunehmen.

Besprechungs-, Prüf- und für Werbezwecke abgegebene Exemplare sind honorarfrei, das gleiche gilt für die von den Autoren für den persönlichen Gebrauch bezogenen Exemplare.

3. Der aus der Verwertung der Nebenrechte erzielte Erlös wird zwischen den Autoren und Verlag geteilt, und zwar erhalten die Autoren 50% bei allen Nebenrechten.

4. Sind die Autoren mehrwertsteuerpflichtig, zahlt der Verlag die auf die Honorarbeträge anfallende gesetzliche Mehrwertsteuer zusätzlich".

Auf Basis eines Support-Werkvertrages mit dem Verlag gebührt dem Bf. für Kundensupport und Beratung potentieller Käufer für jedes verkaufte und bezahlte Exemplar eine Vergütung von 10% des Nettoverkaufspreises, unabhängig davon, ob und in welchem Umfang der Support in Anspruch genommen wird.

Folgende Verkäufe und Vergütungen wurden dem Bf. vom Verlag bezahlt:

Abrechnungs- zeitraum	verkaufte Exemplare	Autoren- honorar	Support- vergütung	Zusatz- honorar	Gesamt
16.12.2002 - 30.06.2004	2	196,76 Euro	218,62 Euro	65,58 Euro	480,96 Euro
01.07.2004- 31.12.2004	1	98,38 Euro	109,31 Euro	32,79 Euro	240,48 Euro

01.01.2005- 31.12.2005	1	0 Euro	109,31 Euro	32,79 Euro	142,10 Euro
01.01.2006- 31.12.2008 *	1	0 Euro	106,56 Euro	31,97 Euro	138,53 Euro

* Die Honorargutschrift für den Abrechnungszeitraum 01.01.2006 bis 31.12.2008 erfolgte im Februar 2009 und damit außerhalb des Streitzeitraums.

Neben dem abgeschlossenen Verlagsvertrag mit dem Verlag, bekundete der Vless-Verlag Interesse zur Publikation. Zusätzlich wurde auch von der Swets Test Services GmbH ein Angebot eines Verlagsvertrages gelegt. Dieses sieht zwar ein höheres Verfasserhonorar vor (12%), beinhaltet jedoch sonst keine weiteren Vergütungen.

Der Bf. stellte sein Projekt auf den folgenden Konferenzen/Fortbildungsveranstaltungen vor:

- 17.04.1998, XIII. Orsagos Pszichologiai Tudomanyos Nagygyűlés, in Pécs.
- 18.05.2001-19.05.2001, Postersession, 14. Jahrestagung der Österreichischen Alzheimer-Gesellschaft, in Linz.
- 08.11.2003, 11. Jahrestagung der Deutschen Gesellschaft für Geriatrie, in Berlin.
- 04.06.2004, Cognitive Science: Von der Kognitionswissenschaft zur Kognitionstechnik, Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Kultur, Wien.
- 02.02.2006, Fortbildungsveranstaltung Landes-Nervenklinik Wagner-Jauregg, in Linz.
- 12.10.2006-14.10.2006, 22. Kongress von Alzheimer's Disease International, in Berlin.

Am 03.01.2006 wurde mit dem Institut für Psychologie der Karoli Gáspár Universität Budapest eine Absichtserklärung unterschrieben:

"Nach den Vorgesprächen, die ich in meiner Qualität als Leiterin des Psychologischen Instituts der Karoli Gaspar Universität mit Bf. geführt habe, möchte ich hiermit die mündlich bereits ausgesprochene Absichtserklärung zur Adaption des von Ihnen entwickelten kognitiven Leistungsdefizit-Tests X nun auch in Schriftform bekräftigen. Nach eingehendem Studium der Methode gelang die Körperschaft unseres Instituts zur Überzeugung, dass es sich bei Ihrem Test um ein neuartiges, leicht handhabbares Verfahren handelt, das verlässlich jene Daten zu generieren vermag, die wir in unserem aktuell verfolgten Forschungsprogramm benötigen. Unser Institut bietet Ihnen die Adaption und Standardisierung des Verfahrens an einer ungarischen Eichpopulation an. Als Gegenleistung für die Durchführung der hierzu erforderlichen Arbeiten erwarten wir ihre Zustimmung zur uneingeschränkten Verwendbarkeit des Tests für wissenschaftliche Zwecke unsererseits sowie Ihre freundliche Unterstützung bei Entwurf des Test- und Standardisierungsdesigns, den wir im Sinne der österreichischen Vorlage vornehmen möchten. Ihre Autorenrechte für das Produkt bleiben unberührt".

Im März 2009 informierte der Bf. den Verlag über verbindliche Vereinbarungen mit der Universität in Budapest hinsichtlich einer neuen Version des Programms sowie Manuals. In dieser Information rechnet der Bf. damit, im Jahr 2010 mit der neuen Version auf den

Markt kommen zu können. Die mehrjährigen Verzögerungen waren durch ungarische Programmierer der Karoli Gáspár Universität bedingt.

Im April 2009 erteilte der Verlag die Zustimmung zum freien Vertrieb des auf die ungarischen Verhältnisse adaptierten Verfahrens unter einigen Bedingungen (Möglichkeit zur Rückadaption an deutschsprachige Verhältnisse, Hinweis auf die Autoren und Hauptrechte der ursprünglichen deutschen Version).

Die Neuauflage des Projekts, insbesondere eine Neuprogrammierung durch den Verlag, wurde vom Verlag abgelehnt.

Bis dato kam es noch nicht zu einer Neuauflage des Projekts.

2. Beweiswürdigung

2.1. Allgemeines

Dass der Bf. in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, ergibt sich aus dessen elektronischen Steuerakt. Ebenso ergibt sich aus dem Steuerakt, dass er seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt.

Die Verluste und Umsätze des Bf. sind aktenkundig. Dass sich der Gewinn im Jahr 2007 aus dem Verkauf von Anlagevermögen ergibt, ist ebenfalls aktenkundig. Belege und Unterlagen, aus denen sich die Verluste und Umsätze tatsächlich ergeben, können weder von der belangten Behörde, noch vom Bf. beigebracht werden. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung bestätigt die belangte Behörde, dass die vom Bf. vorgebrachten Ausgaben schlüssig erscheinen. Das Bundesfinanzgericht geht daher von den aktenkundigen Gewinnen, Verlusten bzw. Umsätzen aus.

Dass die selbständige Tätigkeit des Bf. in der Entwicklung eines computergestützten Produktes für psychologische Testverfahren besteht, ergibt sich aus den aktenkundigen Ausführungen des Bf.

Die Veröffentlichung des Projektes im Jahr 2002 ergibt sich aus dem aktenkundigen Verlagsvertrag zwischen dem Bf. und dem Verlag, unterfertigt am 25.02.2002. Aus diesem Verlagsvertrag ergeben sich ebenso die Honorarbestimmungen.

Die Honorarbestimmungen der Supportvergütung ergeben sich aus dem Werkvertrag zwischen dem Verlag und dem Bf. vom 16.12.2002.

Die Verkäufe und Abrechnung ergeben sich aus den vom Bf. vorgelegten Unterlagen und Verlagsabrechnungen:

- vom 23.07.2004 für den Abrechnungszeitraum 16.12.2002 bis 30.06.2004
- vom 24.01.2005 für den Abrechnungszeitraum 01.07.2004 bis 31.12.2004
- vom 24.01.2006 für den Abrechnungszeitraum 01.01.2005 bis 31.12.2005
- vom 06.02.2009 für den Abrechnungszeitraum 01.01.2006 bis 31.12.2008

Dass der Vless Verlag Interesse an der Publikation des Projektes gezeigt hat, ergibt sich aus dem aktenkundigen Schreiben vom 11.12.2000. Das Angebot eines

Verlagsvertrages der Swets Test Services GmbH vom März 1998 ist aktenkundig. Die Honorarbestimmungen ergeben sich aus § 11 dieses Vorschlages.

Die Vorstellung des Projekts im Rahmen von einschlägigen wissenschaftlichen Konferenzen/Fortbildungsveranstaltungen ergibt sich aus beigebrachten Konferenzprogrammen:

- Konferenz Orsagos Pszichologiai Tudomanyos Nagygyüles vom 15.04.1998-18.04.1998: Thema „Thema“
- 14. Jahrestagung der Österreichischen Alzheimer-Gesellschaft vom 18.05.2001-19.05.2001: Thema „Thema“
- 11. Jahrestagung der Deutschen Gesellschaft für Geriatrie vom 06.11.2003-08.11.2003: Thema: „Thema“
- 04.06.2004, Cognitive Science: Von der Kognitionswissenschaft zur Kognitionstechnik, Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Kultur.
- Fortbildungsveranstaltung Landes-Nervenklinik Wagner-Jauregg vom 02.02.2006: Thema: „Thema“
- 22. Kongress von Alzheimer's Disease International vom 12.10.2006-14.10.2006: Thema „Thema“

Die Absichtserklärung des Instituts für Psychologie der Karoli Gáspár Universität, Budapest, ist aktenkundig.

Die Information des Bf. an den Verlag über verbindliche Vereinbarungen mit der Universität in Budapest hinsichtlich einer neuen Version des Programms ist aktenkundig (E-Mail vom 25.03.2009). Dass die mehrjährigen Verspätungen auf die Programmierer der Karoli Gáspár Universität zurückzuführen sind, ergibt sich aus einem E-Mail vom Bf. an Mitautor (Mitautor) vom 25.03.2009.

Die Vereinbarung zur Zustimmung zum freien Vertrieb in Ungarn ergibt sich aus der aktenkundigen Vereinbarung des Verlags vom 27.04.2009.

Dass der Verlag an einer Neuauflage, insbesondere Neuprogrammierung auf eigene Kosten des Verlages nicht bereit war, ergibt sich aus dem Vorbringen des Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung.

2.2. Beweismäßigkeit zur Ertragsfähigkeit

Ob eine konkrete Betätigung objektiv geeignet ist, sich innerhalb eines bestimmten Zeitraumes lohnend zu gestalten, ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweismäßigkeit zu lösende Tatfrage (vgl. VwGH 22.01.2004, 98/14/0003).

Kriterienprüfung gemäß § 2 Abs. 1 LVO:

1. § 2 Abs. 1 Z 1 LVO: Ausmaß und Entwicklung der Verluste

Verluste „beträchtlichen Ausmaßes“ sprechen generell für Liebhaberei (vgl. VwGH 30.06.1992, 92/14/0044 zu mehrjährigen Verlusten zwischen ca. 700 Euro und 19.000 Euro). Beachtlich ist dabei, in welchem Verhältnis die Verluste zu den erzielten Umsätzen

stehen. Übersteigen die Verluste die Umsätze, spricht dies gegen eine Eignung, Gewinne zu erzielen.

Für die Streitjahre 2001 bis 2006 ergeben sich folgende Umsatz-Verlust-Verhältnisse:

Jahr	Umsatz	Verlust
2001	1.739,79 Euro	-9.870,21 Euro (-137.548,00 ATS)
2002	796,15 Euro	-6.425,59 Euro
2003	0,00 Euro	-4.835,26
2004	0,00 Euro	-3.245,88
2005	1.500,00 Euro	-331,68
2006	204,00 Euro	-3.106,72

Die Verluste übersteigen daher in den Streitjahren 2001, 2002, 2003, 2004 und 2006 die Umsätze.

Zwar übersteigen die Umsätze die Verluste im Jahr 2005, jedoch ist dies aus der Liebhabereibeurteilung auszuklammern (vgl. VwGH 22.01.2004, 98/14/0003): Wären „höhere Einnahmen aus der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit zurückzuführen gewesen, so hätte daraus geschlossen werden können, dass auch in den Folgejahren höhere Einnahmen aus solchen Leistungen anfallen werden“.

Das Ausmaß und die Entwicklung der Verluste sprechen grundsätzlich gegen die Ertragsfähigkeit der Einkunftsquelle.

2. § 2 Abs. 1 Z 2 LVO: Verhältnis der Verluste zu Gewinnen/Überschüssen

In den ertragsteuerlichen Streitjahren kam es nicht zu Gewinnen. Insgesamt entstand ein Gesamtverlust im Streitzeitraum von 27.815,34 Euro. Dies spricht grundsätzlich gegen die Ertragsfähigkeit der Einkunftsquelle.

3. § 2 Abs. 1 Z 3 LVO: Ursache der Verluste in der Gegenüberstellung mit vergleichbaren Betätigungen

Dem Vorbringen des Bf. folgend konnte sich das Produkt aufgrund der Monopolstellung einiger großer Verlagshäuser auf dem psychologischen Testmarkt nicht behaupten.

Während der wissenschaftlichen Methode durchgehend positives Feedback zukam, scheint es jedoch technische Probleme gegeben zu haben, das veröffentlichte Programm zu verwenden; die technische und grafische Realisierung habe viel Potential zur Verbesserung (vgl. Rückmeldung des Instituts XY vom 18.09.2003). Der Test selbst ist einzigartig und weiterhin anwendbar.

Das Bundesfinanzgericht gelangt auf Basis der Aktenlage zum Ergebnis, dass die Verluste ab Veröffentlichung des Produktes auf die technische und grafische Realisierung zurückzuführen sind. Dies ergibt sich auch aus dem - nicht die Streitjahre betreffenden - Schriftverkehr zur Neuauflage des Programms. Ebenso ergibt sich dies aus dem Vorbringen des Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung.

4. § 2 Abs. 1 Z 4 LVO: Marktgerechtes Verhalten beim Leistungsangebot

Der Bf. bringt vor, dass es kein theoretisch abgesichertes, computergestütztes Verfahren zur differentialdiagnostischen Einordnung kognitiver Leistungsausfälle gebe. Neben dem Verlag zeigten zwei weitere Verleger Interesse am Produkt und das Produkt wurde von leitenden Wissenschaftlern des Faches mit viel Interesse reflektiert.

Eine Anpassung des Produkts, also des Programms, an die Marktgegebenheiten fand im Streitzeitraum nicht statt. So verweist der Bf. selbst darauf, dass das Graphikprogramm, mit dem er zu arbeiten begann, nicht unbedingt die an den heutigen Möglichkeiten gemessenen Erwartungen befriedige. Eine optische Gestaltung könne mit gegenwärtig zur Verfügung stehenden Mitteln besser gestaltet werden. Der Verlag selbst war jedoch nicht gewillt, in das Projekt die entsprechenden Mittel zu investieren.

Das Bundesfinanzgericht gelangt zum Ergebnis, dass ein marktgerechtes Verhalten beim Leistungsangebot im Streitzeitraum grundsätzlich vorliegt.

5. § 2 Abs. 1 Z 5 LVO: Marktgerechtes Verhalten bei der Preisgestaltung

Dem Vorbringen des Bf. nach, hatte dieser auf die Preisgestaltung des Verlages nur wenig Einfluss. Jedoch wurde der Verlag deswegen gewählt, weil dem Bf. eine Supportvergütung zugestanden wurde.

Auf Basis der Monetarisierung des Projektes durch den Abschluss eines Verlagsvertrages, der eine anteilige Honorierung vom Verkaufspreis des Buches und eine Supportvergütung vorsieht, geht das Bundesfinanzgericht vom marktgerechten Verhalten der Preisgestaltung aus. Der Bf. entschied sich bei der Publikation des Projektes für den Verlag, der die besseren Abrechnungsmodalitäten anbot.

6. § 2 Abs. 1 Z 6 LVO: Strukturverbessernde Maßnahmen

Diesem Kriterium kommt nach ständiger Rechtsprechung besondere und entscheidende Bedeutung zu (vgl. stellvertretend für viele VwGH 14.09.2017, Ra 2016/15/0069, Rn 31 mwN; Renner, in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg) EStG⁶⁶ (2018) § 1 Abs 1 LVO, Rn 402 mwN).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts setzte der Bf. mehrere strukturverbessernde Maßnahmen. Das Projekt des Bf. wurde vor und nach Veröffentlichung durch den Verlag bei wissenschaftlichen Konferenzen vorgestellt:

- Jahrestagung der Österreichischen Alzheimer-Gesellschaft (27.04.1995-29.04.1995)
- Psychologische Tagung in Ungarn (15.04.1998-18.04.1998)
- 14. Jahrestagung der Österreichischen Alzheimer-Gesellschaft (17.05.2001-28.05.2001)

- 11. Jahrestagung der Deutschen Gesellschaft für Geriatrie (08.11.2003)
- Cognitive Science: Von der Kognitionswissenschaft zur Kognitionstechnik, Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Kultur (04.06.2004).
- Fortbildung des Instituts für Psychotherapie und der Klinischen Psychologie der Landes-Nervenklinik Wagner-Jauregg (02.02.2006)
- 22. Kongress von Alzheimer's Disease International (12.10.2006 - 14.10.2006)

Der Bf. setzte im Jahr 2006 weiters eine strukturverbessernde Maßnahme durch die Absichtsbeurkundung mit der Karoli Gáspár Universität zur Neuauflage des Programms.

Diese Maßnahmen sind als wesentliche Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage anzusehen und sprechen daher für das Vorliegen einer subjektiven Gewinnerzielungsabsicht.

7. Gesamtwürdigung der Kriterienprüfung:

In einer Gesamtwürdigung der Kriterien des § 2 Abs. 1 LVO und unter Berücksichtigung, dass strukturverbessernden Maßnahmen im Lichte der Rechtsprechung des VwGH besondere und entscheidende Bedeutung zukommen (vgl. wiederum VwGH 14.09.2017, Ra 2016/15/0069, Rn 31 mwN), ist von einer subjektiven Gewinnerzielungsabsicht auszugehen.

3. Erwägungen

3.1. Spruchpunkt 1: Stattgabe und Änderung der Bescheide

3.1.1. Einkommensteuer

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus dem 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 und 105. Gemäß Abs. 3 leg.cit. unterliegen gemäß Z 2 Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22) der Einkommensteuer.

Zu § 2 Abs. 3 EStG 1988 wurde vom Bundesminister für Finanzen die Liebhabereiverordnung (LVO) erlassen (BGBl. 1993/33 in der Fassung BGBl II 1997/358 und 1999/15).

§ 1 Abs. 1 LVO normiert:

§ 1. (1) 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.

Da das in § 1 Abs. 1 LVO vorausgesetzte subjektive Element einer Gewinn(Überschuss)erzielungsabsicht nicht unmittelbar erkennbar ist, ist anhand objektiver Kriterien darauf zu schließen, ob ein Ertragsstreben vorliegt. Das Ertragsstreben des Steuerpflichtigen muss auf die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses gerichtet sein. Die im Laufe der Betätigung angestrebten Gewinne oder Überschüsse dürfen nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern müssen darüber hinaus bei einer betrieblichen Einkunftsquelle zu einer Mehrung des Betriebsvermögens, bei einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle zu einem Überhang der Überschüsse gegenüber den Verlusten, führen.

Fallen bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere anhand der im § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO genannten Kriterien zu beurteilen.

Für Tätigkeiten gemäß **§ 1 Abs. 1 LVO** ist die für die Qualifizierung als Einkunftsquelle maßgebliche Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, zunächst zu vermuten.

Nach Ablauf des Anlaufzeitraumes gemäß § 2 Abs. 2 LVO kann diese **Vermutung** an Hand der in § 2 Abs. 1 LVO genannten objektiven Kriterien, welche die Beurteilung der subjektiven Gewinnabsicht ermöglichen, **widerlegt werden**. Dabei kommt dem Kriterium der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen besondere Bedeutung zu (vgl. VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; 22.3.2006, 2002/13/0158).

Allein das Auftreten von Verlusten ist keine Grundlage für die Feststellung, dass keine Einkunftsquelle vorliegt. Die LVO stellt das **subjektive Ertragsstreben** in den Mittelpunkt der Betrachtung, wobei die Absicht, einen Gewinn zu erzielen, erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn der innere Vorgang (Willensentschluss) durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt.

Im Rahmen der Beweiswürdigung kommt das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis, dass die Tätigkeit des Bf. von einer subjektiven Gewinnerzielungsabsicht geprägt ist. Besonderes Gewicht wird - im Lichte der Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 14.09.2017, Ra 2016/15/0069, Rn 31 mwN) - auf die strukturverbessernden Maßnahmen gelegt. Im Rahmen von Vorträgen versuchte der Bf. sein Projekt der einschlägigen Fachöffentlichkeit vorzustellen. Die Maßnahmen müssen nicht tatsächlich zum Erfolg führen oder objektiv geeignet sein, Gewinne abzuwerfen, sondern nur der Art nach dazu bestimmt sein, die Ertragslage zu verbessern (vgl. VwGH 23.02.2005, 2002/14/0024; VwGH 07.10.2003, 99/15/0209; VwGH 20.04.2006, 2004/15/0038; *Laudacher*, in Jakom¹² (2019) § 2 Rn 241 mit weiteren Nachweisen). Werbemaßnahmen, wie die Vorstellung des Projekts im Rahmen von wissenschaftlichen Konferenzen, sind als geeignete strukturverbessernde Maßnahmen anzusehen (vgl. idS VwGH 28.02.2002, 96/15/0219).

Auch die Absichtserklärung der Karoli Gáspár Universität zur Neuauflage des Programms ist als eine strukturverbessernde Maßnahme anzuerkennen.

Da in den Streitjahren daher die subjektive Gewinnerzielungsabsicht durch objektive Merkmale in Erscheinung tritt, liegt eine Einkunftsquelle vor. Der Beschwerde wird stattgegeben.

Rechnerische Auswirkungen:

Streitjahr	Einkünfte aus selbständiger Arbeit
2001	-135.817 ATS
2002	-6.425,59 Euro
2003	-4.835,26 Euro
2004	-3.425,88 Euro
2005	-331,68 Euro
2006	-3.106,72 Euro

Beilage: 6 Berechnungsblätter

3.1.2. Umsatzsteuer

Gemäß § 6 LVO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 vorliegen.

§ 1 Abs. 2 LVO normiert:

§ 1. (2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung 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 der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Die belangte Behörde stellte im Rahmen der Beschwerdeentscheidung fest, dass umsatzsteuerlich eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO vorläge und damit die Erlöse und Vorsteuern mit Null angesetzt werden.

Für die Streitjahre 2003 bis 2006 war unionsrechtlich die Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (in der Folge Sechste Richtlinie), ab dem Streitjahr 2007 die Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem anzuwenden (in der Folge MwSt-RL).

Gemäß Artikel 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Abs. 2 genannte wirtschaftliche Tätigkeit selbständig und unabhängig von ihrem Ort, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis ausübt. Gemäß Art. 4 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie fallen unter die Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.

Artikel 9 MwSt-RL normiert:

(1) Als „Steuerpflichtiger“ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Als „wirtschaftliche Tätigkeit“ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

Umsatzsteuerlich ist die Abgrenzung zwischen privatem Konsum und wirtschaftlichen Tätigkeiten unter Berücksichtigung der Gesamtheit aller Gegebenheiten des Einzelfalls durchzuführen (vgl. VwGH 25.04.2013, 2010/15/0107 mit Verweis auf EuGH 26.09.1996, Rs C-230/94, *Enkler*).

Für die Feststellung, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der 6. MwSt-RL bzw. der MwSt-RL vorliegt, bedarf es eines Vergleichs der Umstände unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird (vgl. EuGH 26.09.1996, Rs C-230/94, *Enkler*, Rn 28; EuGH 19.07.2012, Rs C-263/11, *Redlihs*, Rn 35). Zu berücksichtigen sind ua auch die Dauer des Zeitraums, während dessen die im Ausgangsverfahren fraglichen Lieferungen bzw. Leistungen erfolgten, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen Gesichtspunkte, die zur Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls gehören und neben anderen Gesichtspunkten bei dieser Prüfung berücksichtigt werden können (vgl. EuGH 26.09.1996, Rs C-230/94, *Enkler*, Rn 29, EuGH 19.07.2012, Rs C-263/11, *Redlihs*, Rn 38).

Fest steht, dass der Bf. sein Produkt über den Verlag vertreibt. Für den streitigen Zeitraum erklärte der Bf. lediglich im Jahr 2005 und 2006 normalsteuerpflichtige Umsätze; in den anderen Streitjahren machte er Vorsteuern geltend.

Das Bundesfinanzgericht geht im Lichte der EuGH- und VwGH-Rechtsprechung von einer wirtschaftlichen Tätigkeit aus: Der Vertrieb von Software samt Manual über einen Verlag ist im wissenschaftlichen Bereich üblich und entspricht daher den Umständen, wie eine entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird. Der Abschluss des Verlagsvertrages war darauf gerichtet, aus den Verkäufen nachhaltig Einnahmen zu erzielen. Unstrittig und aktenkundig ist ebenfalls, dass dem Bf. Einnahmen in Form von Autoren-, Support und sonstigen Vergütungen zugekommen sind. Die belangte Behörde brachte keine Argumente vor, warum der Tätigkeit die nachhaltige Einnahmenerzielungsabsicht fehlen sollte. Damit ist die Tätigkeit des Bf. auch nicht mit den Feststellungen des VwGH-Erkenntnisses, 21.09.2016, Ra 2016/13/0031 im Zusammenhang mit dem Betrieb einer Kunstgalerie in der eigenen Wohnung zu vergleichen. Der VwGH führt dort aus: *„Im vorliegenden Fall hingegen wurde in jahrelanger Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, [...] kein einziger Verkauf erzielt [...]. Von "nachhaltiger Einnahmenerzielung" kann nicht die Rede sein“* (vgl. VwGH 21.09.2016, Ra 2016/13/0031, Rn 11). Vergleichbar ist die Tätigkeit des Bf. jedoch mit dem Ergebnis des VwGH-Erkenntnis, 25.04.2013, 2010/15/0107, wonach zwar eine nachhaltige Einnahmenerzielungsabsicht vorliegt, aber nicht mit der Erzielung eines Gesamtgewinns zu rechnen ist. In solchen Fällen ist jedoch umsatzsteuerlich dennoch von einer unternehmerischen Tätigkeit auszugehen (vgl. auch *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2017) § 2 Rn 255).

Umsatzsteuerlich ist daher der Beschwerde stattzugeben.

Die vereinnahmten Entgelte des Bf. im Streitzeitraum 2004, 2005 und 2006 des Verlags basieren auf sonstigen Leistungen, die im Inland nicht steuerbar sind (vgl. § 3a Abs. 9 iVm § 3a Abs. 10 Z 1 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 180/2004 hinsichtlich des Autorenhonorars; § 3a Abs. 9 iVm § 3a Abs. 10 Z 4 und 6 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 180/2004 hinsichtlich Supportvergütung und Zusatzhonorar für Softwarepflege). Diese sind in die rechnerischen Auswirkungen daher nicht miteinzubeziehen.

Rechnerische Auswirkungen:

Streitjahr	Bmgl 20%	Summe Umsatzsteuer	Gesamtbetrag Vorsteuern
2003	0 Euro	0 Euro	596,24 Euro
2004	0 Euro	0 Euro	454,52 Euro
2005	1.500 Euro	300 Euro	303,69 Euro
2006	204 Euro	40,80 Euro	607,64 Euro

2007	499,37 Euro	99,87 Euro	0 Euro
2008	0 Euro	0 Euro	0 Euro

Beilage: 5 Berechnungsblätter

3.2. Spruchpunkt 2: Unzulässigkeit der Revision

Gemäß § 25a Abs. 2 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 Frage, ob eine subjektive Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, ist eine Frage der Beweiswürdigung (vgl. VwGH 22.01.2004, 98/14/0003). Das Bundesfinanzgericht folgt hierbei der ständigen Rechtsprechung des VwGH, wonach strukturverbessernden Maßnahmen entscheidende Bedeutung beizumessen ist (vgl. VwGH 14.09.2017, Ra 2016/15/0069). Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Das Bundesfinanzgericht folgt der Rechtsprechung des VwGH bei der Frage, ob umsatzsteuerliche Liebhaberei vorliegt (vgl. VwGH 25.04.2013, 2010/15/0107). Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Eine Revision ist daher unzulässig.

Wien, am 13. September 2019