



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg in Wien betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1992 und 1993 (beide endgültig gemäß § 200 Abs.2 BAO) sowie für die Jahre 1994 und 1995 (beide vorläufig gem. § 200 Abs.1 BAO) entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1992 und 1993 wird als unbegründet abgewiesen. Diese Bescheide bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1995 werden gemäß § 200 Abs.2 BAO endgültig erklärt und damit abgeändert.

Bemessungsgrundlage und Höhe der Abgaben bzw. das Leistungsgebot bleiben unverändert. Die jeweiligen Ansätze betragen **in €**:

1992	Einkommen	6.826,09
	Einkommensteuer	6.796,51
	Lohnsteueranrechnung	- 5.755,69
	Abgabenschuld	1.040,82
1993	Einkommen	30.582,91
	Einkommensteuer	8.374,53
	Lohnsteueranrechnung	- 6.092,20
	Abgabenschuld	2.282,29
1994	Einkommen	32.458,52
	ESt-Schuld	9.155,44
	Lohnsteueranrechnung	- 6.466,41
	Abgabenschuld	2.689,04

1995	Einkommen	38.827,35
	Einkommensteuer	11.850,73
	Lohnsteueranrechnung	- 6.922,10
	festgesetzte ESt (in ATS gerundet)	4.928,60
	Vorauszahlungen	- 1.388,05
	Abgabenschuld	3.540,55

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den Streitjahren als Ministerialbeamter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, als Mitglied des Aufsichtsrates einer AG Einkünfte aus selbständiger Arbeit und als Staatskommissar sonstige Einkünfte. Seit dem Veranlagungsjahr 1991 macht er daneben in seinen Einkommensteuererklärungen vorbereitende Betriebsausgaben als (Anlauf-)Verluste aus "literarischer" und "journalistischer" Tätigkeit geltend. Aus dem Verfassen bislang unveröffentlicht gebliebener Bücher zum Flugreisewesen erzielte er bis dato keine Einnahmen. Aus der (anonymen?) Mitarbeit in der Redaktion der Zeitschrift S erklärte er entgegen anders lautender Prognose und "Honorarvereinbarung" vom 21. Mai 1997 keine Einnahmen. Ob die für 1997 bis 1999 angekündigten Einnahmen von jährlich S 80.000,00 und

Gewinne von jährlich S 60.288,00 als nachträglich erklärte Einkünfte aus selbständiger Arbeit aufzufassen waren, wurde vom Finanzamt nicht erforscht.

Der Bw. erläuterte im Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz seine "literarische" bzw. "journalistische" Tätigkeit und die damit verbundenen Aufwendungen näher. Die in Beilagen zu den Steuererklärungen für 1991 und 1992 einzeln aufgelisteten Ausgaben betrafen einerseits den Themenkreis "Zivilluftfahrt", andererseits sonstige literarische Tätigkeiten.

Bedingt durch die Komplexität der erstgenannten Materie sei umfangreiche Grundlagenforschung erforderlich. Kontakte seien hergestellt worden, ein konkreter Auftrag sei erst mit Vorlage eines Exposés möglich. Mit Einnahmen aus dieser Tätigkeit rechne er Ende 1993 bzw. im ersten Quartal 1994.

Zum Buchprojekt LUFTFAHRT (Arbeitstitel: "Follow Me - Anatomie eines Flughafens") habe er, nach Vorkontakten wegen der Marktsituation und Zusammenarbeitszusage eines Verla ges, 1994 persönlichen Kontakt mit dem Sprecher des Flughafens N. aufgenommen. Nach Vorlage eines Exposés sei es jedoch wegen der Zielgruppenauswahl zu Auffassungsunterschieden mit diesem Sprecher gekommen. Entgegen dessen Wunsch nach einem an exklusives Kundenpublikum gerichteten Werk sei ihm selbst, wegen der starken Nachfrage der in die Tausende zählenden alljährlichen Besucher des Flughafens nach einem solchen noch nicht vorhandenen Druckwerk, ein entsprechender Einsatz nur dann lukrativ erschienen, wenn mit dem Buch ein besonders breiter Leserkreis angesprochen würde. Da die vom Bw. befürwortete Lösung auch nicht den Intentionen des Verlages entsprochen habe, sei das Vorhaben aufgeschoben worden. Zielgruppenorientiert habe er wegen eines weiteren Buchprojektes ("From the Flightdeck – Anatomie eines Langstreckenfluges") diverse Kontakte mit drei Luftfahrtgesellschaften fernmündlich und schriftlich geknüpft. Zuletzt habe er mit dem Leiter der Werbung einer dieser Gesellschaften im Februar 1997 wegen der Ausfertigung und Übersendung eines Exposés ein Gespräch geführt.

Parallel dazu habe er versucht, seine literarischen Fähigkeiten auf dem Gebiet der Satire gewinnbringend umzusetzen. Ihm sei bekannt gewesen, dass der Herausgeber der Zeitschrift S. 1989 die Gesamtrechte an dieser Zeitschrift erworben habe. Die heimische Verlagsgründung habe sich verschoben. Nach Erscheinen der Nullnummer im Oktober 1996 sei er an den Zeitschriftenverlag unter Einsendung eines Manuskripts wegen einer Zusammenarbeit herangetreten. Aufgrund dessen habe ihn ein renommiertes Gründungsmitglied um weitere Zusammenarbeit gebeten. Für den ersten Beitrag sei ein Honorar von S 3.000,00 vereinbart worden (*Anm.: entsprechende Einnahmen wurden dann nicht erklärt*). Anlässlich der persönlichen Vorsprache beim Herausgeber sei ständige Verlagsarbeit vereinbart worden. Bis Mitte

April 1997 habe er an zwei Nullnummern und zwei bisher regulär erschienenen Ausgaben maßgeblich mitgearbeitet. Seine redaktionellen Beiträge seien in den (der Berufung gegen die im Spruch genannten Bescheide beigelegten) Belegexemplaren gelb hervorgehoben. Redaktionelle Beiträge würden nur in seltenen Fällen namentlich gezeichnet, und dann unter einem Pseudonym. Am 21. April 1997 sei mit dem Herausgeber ein Gespräch über Honorarbasis und weitere Form der Zusammenarbeit geplant. – *Anm.: Ob dieses Gespräch zustande kam und welches Ergebnis es zeitigte, wurde im erstinstanzlichen Verfahren nicht bekannt gegeben und vom Finanzamt, soweit erkennbar, nicht erforscht.* – Nach Abklärung seines vertraglichen Verhältnisses zu der Zeitschrift werde er eine Prognoserechnung vorlegen, welche die Erzielbarkeit eines Gesamtüberschusses (der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben) innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes nachweisen werde. Die angekündigte Prognose langte am 20. Mai 1997 nicht unterfertigt beim Finanzamt ein. Darin waren Jahreseinnahmen für 1997 bis 1999 von jeweils S 80.000,00 und Ausgaben für AfA/Drucker, AfA/PC sowie "Telefon + Fachliteratur" (letztere in gleichbleibender Höhe von pauschal S 10.000,00) angesetzt. Daraus resultierte ein prognostizierter Gewinn von jeweils S 60.288,00.

Eine beigelegte "Honorarvereinbarung" mit der S.KG vom 12.5.1997 hatte folgenden Wortlaut: "S.KG (Adresse)

Herr (Bw.) wird 1997 für seine redaktionelle Mitarbeit ein voraussichtliches Honorar iHv S 80.000,00 lukrieren. Seine red. Mitarb. ist auch in den folgenden Jahren vorgesehen.

(Stempel + Unterschrift der S.KG)"

Das Finanzamt begründete die im Spruch genannten, von den Erklärungen abweichenden Steuerbescheide. Seit Beginn der "literarischen" Tätigkeit seien (bis einschließlich 1995) Verluste von insgesamt S 144.539,00 angefallen und Einnahmen in diesem Zeitraum nicht erzielt worden. Das Finanzamt gehe vom Vorliegen einer Liebhabereibetätigung i.S.d. § 1 Abs.2 Z.1 der Liebhabereiverordnung (LVO) aus. Es fehle an einer Gewinnerzielungsabsicht, und es lägen andere (positive) Einkünfte vor, welche die Finanzierung der Verluste leicht machten. Die auf dem Gebiet der Luftfahrt ausgeübte literarische Tätigkeit eines Ministerialbeamten sei in hohem Maße der persönlichen Neigung zuzuordnen. Die in der LVO für solche Betätigungen aufgestellte Liebhabereivermutung könne nur durch (nachgewiesenen) besonderen Einsatz, um keine negativen Ergebnisse zu erzielen, widerlegt werden. Dem Bw. sei diese Widerlegung nicht gelungen.

Die dagegen erhobene Berufung wies das Finanzamt für alle Jahre mit Berufungsvorentscheidung ab. Es begründete sein Vorgehen mit zweigeteilten Ausführungen. Zum einen

beurteilte es die schriftstellerische Tätigkeit auf dem Gebiet der "Fliegerei" als verlustträchtige Hobbytätigkeit und Liebhaberei. Zum anderen *könne* die journalistische Tätigkeit *eventuell* zu positiven Einkünften (gemeint wohl: zu einem positiven Gesamtergebnis und daher zu einer steuerlichen Einkunftsquelle) führen. Allerdings sei die vorgelegte Prognoserechnung sehr grob gehalten. Aus dem Wortlaut der Begründung kann geschlossen werden, dass das Finanzamt die Steuerbescheide für die Jahre 1994 und 1995 einerseits wegen der Prognosemängel bestätigte, sie andererseits wegen der noch nicht abschätzbaren Ergebnisentwicklung vorläufig beließ. Ebenso kann der Schluss gezogen werden, dass das Finanzamt sämtliche Aufwendungen der Jahre 1992 und 1993 den als Liebhaberei eingestuften Buchprojekten des Bw. zuordnete, und dass es für 1994 und 1995 wegen vorläufiger Nichtanerkennung einer Einkunftsquelle im journalistischen Tätigkeitsbereich von einer Aufteilung der Aufwendungen Abstand nahm.

Der Bw. beantragte die Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Betreffend seine schriftstellerische Tätigkeit auf dem Gebiet der Fliegerei führte er aus, dass (gerade) seine persönlichen Neigungen bzw. außerordentlichen Kenntnisse auf dem Gebiet der Luftfahrt Voraussetzung dafür waren, dass es zu ernst zu nehmenden Gesprächen mit dem Flughafensprecher, mit dem Leiter der Öffentlichkeitsarbeit einer Luftfahrtgesellschaft und mit Vertretern zweier anderer Fluggesellschaften gekommen sei.

Es liege in der Natur des Wirtschaftslebens, insbesondere des Literaturbetriebes, dass die Gewinnerzielung ungewiss und häufig erst nach vorangegangenen Investitionen möglich sei. Dass seine Bemühungen bis dato zu keinem Erfolg geführt hätten, liege im Risiko begründet, das jeder Schriftsteller eingehe, der noch nicht über den erforderlichen Bekanntheitsgrad und wirtschaftlichen Rückhalt bei einem Verlag verfüge. Es sei daher praktisch unmöglich, in Form einer Prognoserechnung die wirtschaftliche Entwicklung der kommenden Jahre abzuschätzen. Die objektive Gewinnerzielungsmöglichkeit in diesem Marktsegment sei zweifellos gegeben. Die Umsetzung sei jedoch in hohem Maße von den wirtschaftlichen, finanziellen und marktspezifischen Gegebenheiten der angesprochenen Unternehmen (Flughäfen, Fluggesellschaften) abhängig.

Betreffend seine journalistische Tätigkeit habe das Finanzamt selbst ausgeführt, dass "diese als Einkunftsquelle angesehen werden kann". Daher wären sämtliche dadurch veranlassten Ausgaben in den Einkommensteuerveranlagungen 1992 bis 1995 zu berücksichtigen gewesen. Es hätten somit – *zu ergänzen ist*: bei zutreffender Liebhabereibeurteilung der Buchprojekte LUFTFAHRT – nur die Aufwendungen für Luftfahrtliteratur (in ziffernmäßig bekannt gegebener Höhe) ausgeschieden werden dürfen.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne weitere Zwischenschritte der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor. Am 1.1.2003 wurde der UFS für das Rechtsmittel zuständig. Entscheidung darüber durch den gesamten Berufungssenat hat der Bw. nicht beantragt.

Aufgefordert,

- die bis 2002 aus den literarischen Tätigkeiten erzielten Betriebseinnahmen an Hand der Abrechnungen und Bankbelege nachzuweisen;
- sich zur "Prognose"-Kritik betreffend die Mitarbeit an der Zeitschrift S. zu äußern;
- die seit 1991 angefallenen Anschaffungen und sonstigen Aufwendungen zu belegen;
- und seine Autorenschaft an Hand der Manuskripte, den Gebrauch des Pseudonyms durch Vorlage der diesbezüglichen Vereinbarung mit dem Verlag nachzuweisen,

brachte der Bw. im Antwortschreiben vom 16.Mai 2003 ergänzend vor:

Zur redaktionellen Mitarbeit in der S.Verlags...KG

Aus den Schreiben des Herausgebers und des Chefredakteurs vom 2.Oktober 1998 und dem Schreiben des Herausgebers vom 1.November 1999 gehe eindeutig hervor, dass die redaktionelle Mitarbeit bereits in Form einer konkreten Einbeziehung in die professionelle Projektarbeit der Zeitschrift erfolgte (Verweis auf die bereits früher vorgelegten Druck-Exemplare).

Einnahmen

Solche könnten nicht nachgewiesen werden, da mangels Liquidität der S.Verlags...KG ein "Fluss liquider Mittel" verhindert worden sei. Er habe jedoch seine Honorarforderungen mit Schreiben vom 17.März 1998 an den zuständigen RA Dr.B. angemeldet (Verweis auf eine beigefügte Zeitungsmeldung vom 18./19.9.1999). 1999 habe er dem Verleger eine neuerliche Zusammenarbeit auf geänderter Grundlage angeboten (nicht unterfertigte, satirische Textprobe). Ob damit künftig Einnahmen verbunden sein sollten, wurde nicht klargestellt und ist aus dem Vorbringen bzw. aus den Beilagen zur Eingabe nicht erkennbar.

Pseudonym

Aus dem vorerwähnten Schreiben vom 2.Oktober 1998 gehe eindeutig hervor, dass die Verwendung eines Pseudonyms "W.S." vereinbart gewesen sei. Dies sei auch aus dem beigefügten Telefax an den Herausgeber, gezeichnet mit dem Pseudonym, ersichtlich.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei der steuerlichen Beurteilung der einnahmenlosen und somit jeweils endgültige Gesamtverluste erbringenden schriftstellerischen Tätigkeiten des Bw. als Buchautor bzw. Journalist waren folgende, auf § 2 Abs.2 EStG 1988 fußende Rechtsvorschriften anzuwenden:

Für die Streitzeiträume bis 1992 die VO des BMfF, BGBl.322/1990, über das Vorliegen von Einkünften und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung = LVO I);

und für die Streitzeiträume 1993 bis 1995 die VO des BMfF, BGBl.33/1993, über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung = LVO II).

Dabei erscheint nach dem Norminhalt der insoweit gleich lautenden Verordnungen eine getrennte Beurteilung der beiden Tätigkeitsbereiche geboten: Die behaupteten Buchprojekte und das nach eigenen Aussagen des Bw. mittlerweile aufgegebene Engagement bei der Zeitschrift S. weisen im Inhalt der Schriften und in der Person des Geschäftspartners solche Unterschiede auf, dass von in sich geschlossenen, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Einheiten auszugehen ist (§§ 1 Abs.1 oder Abs.2, jeweils letzter Satz LVO I bzw. vorletzter Satz LVO II). Das den streitgegenständlichen Tätigkeiten gemeinsame Bemühen des Bw. um Stilfortbildung – siehe die geltend gemachten Aufwendungen sprachkundlicher Natur – tritt dem gegenüber in den Hintergrund.

Zuordnung der Tätigkeiten nach § 1 Abs.1 oder Abs.2 LVO

Dem Vorbringen des Bw., dass er Einnahmen aus beiden Betätigungszweigen ernstlich erhofft habe, wird im Hinblick auf die konkret angeführten Umstände, insbesondere die Nennung bestimmter Personen und Einrichtungen, ohne weiteres Ermittlungsverfahren Glauben geschenkt. Dass er in beiden Bereichen aufgrund des Ausbleibens jeglicher Einnahmen einen Gesamtverlust erlitten und beide Tätigkeiten mittlerweile aufgegeben hat, erscheint nach dem Inhalt seiner letzten Vorhaltsbeantwortung unbestritten.

Während der Bw. hinsichtlich der Buchprojekte der Liebhabereibeurteilung durch das Finanzamt schon im erstinstanzlichen Berufungsverfahren nicht mehr entgegengetreten ist (ohne jedoch sein Rechtsmittel einzuschränken; er scheint auf der Einstufung unter den Betätigungstyp gem. § 1 Abs.1 LVO zu beharren), verlangt er weiterhin ausdrücklich den Ausgleich der Verluste aus seiner journalistischen Tätigkeit mit seinen positiven Einkünften.

Hinsichtlich der Buchprojekte war zu prüfen, ob der Bw. bei der Planung von Manuskripten – die Projekte gediehen nicht über das Stadium von Exposés hinaus – und in seinem Bemühen, diese bei einem Verlag zu platzieren, marktorientiert vorging; und ob er nach der Art seiner Betätigung daraus einen Gesamtgewinn (und nicht nur Einnahmen, über deren Höhe der Bw.

keinerlei Angaben machte) ernsthaft erwarten konnte. Die vorweg zu klärende Frage, ob zwischen den geltend gemachten Voraufwendungen und ernsthaft angestrebten Einnahmen aus der Tätigkeit als Buchautor überhaupt ein betriebskostenartiger Zusammenhang bestand – widrigenfalls sich eine Beurteilung dieser Tätigkeit nach den Vorschriften der Liebhabereiverordnungen erübrigen würde – hat der UFS trotz Ausbleibens von Verlagsverträgen positiv beantwortet, da nicht bloß unverbindliche Sondierungen gepflogen, sondern (letztlich gescheiterte) Verhandlungen geführt wurden.

Wie dem Vorbringen des Bw. zu entnehmen ist, gingen seine Angebote an der Nachfrage, wie sie von Vertretern der Flughafen- und Luftfahrtbranche artikuliert wurde, vorbei. Selbst als unüberbrückbare Meinungsverschiedenheiten betreffend die Zielgruppe eines Werkes über Flughafensysteme und dementsprechende Textgestaltung deutlich wurden, war er nicht bereit, ein anderes Werk zu verfassen. Für das Buchvorhaben zum Thema "Anatomie eines Langstreckenfluges" fand er offenbar bis heute keinen Interessenten und Abnehmer. Damit mangelte es aber seiner Betätigung als selbständiger Buchautor an der, für erwerbswirtschaftliches Handeln im fachliterarischen Bereich geradezu typischen Marktorientierung. Das Ausbleiben eines Verlagsvertrages und damit verbundener Einnahmen (Autorenhonorar, Vorauszahlung) überrascht daher nicht. Die abstrakten Überlegungen des Bw. betreffend lange Vorlaufzeiten bis zum ersten Einnahmenfluss, wie sie für poetische Sparten wie Lyrik, Drama und Belletristik typischerweise zutreffen mögen, haben für fachschriftstellerische Vorhaben im Auftrag eines werbeorientierten Flughafenbetriebes oder einer gleich orientierten Fluglinie, soweit solche Tätigkeiten erwerbswirtschaftlich angelegt sind, keine entscheidungswesentliche Bedeutung. Anders als vielleicht beim Dichter steht beim Fachschriftsteller die Bedürfnislage des Abnehmers (Verlag, beworbenes Unternehmen, Sponsor) im Vordergrund; dies scheint der Bw. ignoriert zu haben, als er mehrjährige Vorstudien betrieb und erhebliche Vorbereitungskosten auf sich nahm.

Der Bw. ließ sich bei Vorbereitung und Entwicklung seiner Buchkonzepte ("Exposés") nicht von der Nachfrage eines möglichen Auftraggebers (Verlag, Herausgeber), sondern von seinem persönlichen Fachinteresse und von eigenen Vorstellungen über den Bedarf eines Leserpublikums leiten, ohne die in Gesprächen und Verhandlungen sodann deutlich werden- den äußeren Umstände zu berücksichtigen. Seine – erfolglos abgeschlossene – Tätigkeit war somit eindeutig auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung, nämlich das eingestandene Hobbyinteresse am Flugreisewesen, zurückzuführen. Aus eben diesem Motiv nahm er die dadurch entstandenen Verluste eine Zeitlang in Kauf und konnte sie umso leichter verkraften, als ihm dafür einerseits positive Einkünfte dauernd und ausreichend zur Verfü-

gung standen, während andererseits die durch den begehrten Verlustausgleich erwartete Einkommensteuerersparnis den Belastungseffekt erheblich mildern würde. Daraus ist der Schluss zu ziehen, dass der Bw. in Verfolgung seiner Buchprojekte eine von Liebhaberei*vermutung* (ab LVO II: Liebhaberei*annahme*) betroffene Betätigung entfaltete, deren Einkunftsquelleneigenschaft aber dennoch vorlag, wenn nach Maßgabe des § 2 Abs.4 LVO die Vermutung widerlegt wurde bzw. die Annahme auszuschließen war.

Mit seinen Beiträgen zur Zeitschrift S. betrat der Bw. ihm unvertrauten Boden. Inhalt und Stil der Textbelege lassen den Schluss zu, der Bw. habe seiner – nicht selten vorkommenden – Neigung nachgegeben, Gesellschaft und Politik öffentlich und polemisch zu kritisieren, es "den Mächtigen" – wenngleich unter Pseudonym, was bei der Stellung des Bw. als Ministerialbeamter verständlich erscheint – "hinein zu sagen", vermeintliche Missstände satirisch anzuprangern und verschiedene, dem Autor unsympathische Grundhaltungen/Sprachregelungen zu verspotten. Motive und Reflexe dieser Art entspringen wie hier häufig einer höchstpersönlichen Sprachbegabung und Formulierungslust, verdanken sich dem Talent, griffige Bilder und Vergleiche zu finden. Einen solchen Freiraum der Meinungsäußerung lässt man sich dann – zumal bei Vorhandensein ausreichender Einkünfte aus anderen Quellen – gerne etwas kosten. Wenn dieses private Betätigungsmotiv in ein steuerlich anzuerkennendes Erwerbsstreben mündet, so kommt ähnlich wie beim privat motivierten Fachschriftsteller ein gewinnorientierter Marktauftritt hinzu, der frühestmöglich zu Einnahmen führt. Ein zweckentsprechendes Vorgehen hat der Bw. auch in diesem Tätigkeitszweig unterlassen, indem er seine zahlreichen Beiträge in acht – kalenderjahrübergreifenden – Ausgaben der Zeitschrift S. beim Verlag ablieferte, ohne vorweg oder zwischendurch irgend eine Honorarzahlung zu verlangen. Neben dem Bemühen, im S. Fuß zu fassen und einer gewissen Unerfahrenheit mit der Zeitungsbranche ist auch die private Haltung des Bw. erkennbar, Verlag und Chefredakteur einer von ihm bewunderten Unternehmung nicht mit energischen Honorareinforderungen zu verärgern. Dass er aber für freie Mitarbeit von Dezember 1996 bis April 1997 und für Redakteursarbeit bis Juli 1997 keine laufende Bezahlung, und sei es in Form von Akontos, verlangte sondern sich mit dem Versprechen auf spätere Zahlung eines Jahrespauschales in nicht nachvollziehbar kalkulierter Höhe vertrösten ließ, wobei dann seine Honorarnote vom 17. März 1998, (= 8 1/2 Monate nach dem letzten Zeitschriftenbeitrag!) an den Rechtsanwalt des Verlegers nicht das behauptete Jahrespauschale sondern Einzelhonorare geltend machte, steht zu der von ihm behaupteten erwerbswirtschaftlichen Motivation in erkennbarem Widerspruch. Offensichtlich war dem Bw. der journalistische Gehversuch selbst wichtiger als eine sichere Bezahlung dafür. Der

literarische Geltungsdrang des Bw. war bestimmendes Motiv für seine Betätigung und hat ihm offenkundig den Blick auf die notorisch prekäre Finanzlage unabhängiger Journale verstellt.

Die Betätigung für die Zeitschrift S. fällt somit gleichfalls unter den Typus des § 1 Abs.2 LVO I/II.

Ertragfähigkeitsprüfung

Gemäß § 2 Abs.4 LVO I kann die Vermutung nur widerlegt werden, wenn die Art der (...) Tätigkeit einen Gesamtgewinn erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Tätigkeit so lange zu vermuten, als die Vermutung nicht durch eine Änderung der Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit widerlegt wird.

Gemäß § 2 Abs.4 LVO II liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der (...) Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt. 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 Bw. hat seine Tätigkeit als eigenständiger Buchautor bis zu deren Aufgabe nicht geändert; die spätere Mitarbeit an fremden Buchprojekten – siehe die für das Jahr 2000 erklärten, monatlich abgerechneten Einnahmen – steht damit nicht in Zusammenhang. Abgesehen von allgemein gehaltenen Ausführungen zur Ernsthaftigkeit seiner Projekte (große Zielgruppen statt eines elitären Lesepublikums) hat er keine Prognose vorgelegt und sich insbesondere zur Höhe der erhofften Einnahmen nicht geäußert. Angesichts des, für reine Fachpublikationen mit Werbeeinschlag langen Zeitraumes vom erstmaligen Anfallen von Aufwendungen 1991 bis zu den unverbindlichen und ergebnislosen Vorgesprächen mit möglichen Auftraggebern 1994 bzw. 1997 und nach dem Ausbleiben von Verlagsverträgen bis heute ist davon auszugehen, dass die Projekte des Bw. nach Art ihrer Beschaffenheit nicht marktfähig waren und er sie infolge seiner wenig flexiblen Vorgangsweise nicht umsetzen konnte. Die Tätigkeit mit einem daraus 1991 - 1995 erlittenen Gesamtverlust von ATS 37.111,00 war somit ungeeignet, daraus nachhaltig Einkünfte zu erzielen. Die Liebhabereivermutung konnte nicht widerlegt werden bzw. ist die Annahme von Liebhaberei nicht ausgeschlossen.

In diesem Punkt erweist sich das Berufungsbegehren als unbegründet; für den Tätigkeitszweig Buchprojekte bestand mangels Ungewissheit kein Grund, die Bescheide für 1992 und 1993 durch vorläufige zu ersetzen bzw. jene für 1994 und 1995 weiterhin vorläufig zu belassen.

Die redaktionelle Mitwirkung des Bw. in der Zeitschrift S. vollzog sich dem gegenüber für die Zeitspanne von Dezember 1996 bis Anfang Juli 1997 tatsächlich, hier blieb es nicht bei Plänen und Konzepten. Dass der Bw. mit seinen zahlreichen Beiträgen in mehreren Nummern der Zeitschrift Entgeltsansprüche dem Grunde nach – wenn auch in ungeklärter Höhe – erworben hatte, steht außer Zweifel. Sein Vorgehen lässt allerdings die notwendige Einnahmenorientierung und somit auch ein Gewinnstreben vermissen. Für diese Beurteilung sprechen

- Unbestimmtheit von Dauer und Umfang der Tätigkeit,
- unklare Honorarvereinbarung,
- Verzicht auf jegliches Akonto oder auf andere Sicherheiten und
- Geltendmachung der Ansprüche mit Honorarnote v. 17.3.1998 achteinhalb Monate nach Ende der Tätigkeit.

Dieses Vorgehen selbst war die Hauptursache der Ertraglosigkeit. Unvorhersehbare äußere Ereignisse, etwa die entgegen optimistischen Erwartungen anhaltende Finanzschwäche des Verlages (Täuschung durch den Verleger und Chefredakteur wurde vom Bw. nicht behauptet), mögen den Gründern der Verlagsgesellschaft zugebilligt werden können, sie erklären aber keineswegs das von Anfang an unzweckmäßige Vorgehen des Bw. bei Schließung und Abwicklung der inhaltlich unklaren Zusammenarbeits- und Honorarvereinbarung. Nahm doch der Bw. von jeglichen Beitreibungsmaßnahmen bis heute Abstand und ließ sich statt dessen 1999 auf weitere Projektgespräche in einer neuen Zeitschrift "15 Uhr aktuell" ein.

Wie sich an der Erfolglosigkeit seiner späten, ohne Nachdruck unternommenen Anspruchsverfolgung zeigt, hat der Bw. mit der Art seiner Vertragsbeziehung zum Zeitschriftenverlag keine Quelle für dauerhaft positive Einkünfte geschaffen, sondern sich im Bereich des Hobbyjournalismus auf eine Weise betätigt, die der Durchsetzung seiner Entgeltsansprüche abträglich war und sich als nicht ertragfähige Gestaltung darstellt. Darüber hinaus hat der Bw. der Aufforderung, die dauerhafte Ertragfähigkeit dieser Betätigung nachvollziehbar zu prognostizieren, keineswegs entsprochen. Denn die pauschal in Aussicht gestellten Jahreshonorare standen mit KEINER bestimmten Honorarvereinbarung für Einzelleistungen als freier Mitarbeiter oder für zeitlich definierte Dauerleistungen als Redaktionsmitglied in Zusammenhang.

Wie eine angeblich längst fällig gewordene Honorarforderung ohne jeden Nachdruck und unter Inkaufnahme des Verjährungsrisikos bei einem offensichtlich zahlungsunwilligen Vertragspartner durchgesetzt werden sollte, wenn das Ausbleiben jeglicher Zahlung den Bw. nicht veranlasste, weitere Schritte zu unternehmen, er im Gegenteil die weitere Zusammenar-

beit in einer anderen Publikation (und dies offensichtlich ohne Entgeltsanspruch!) anbot, ist nicht erkennbar. Die gegenständlichen Dauerverluste waren logische Folge einer derartigen Einnahmen"bewirtschaftung". Aus dem Zusammenarbeitsangebot 1999 wird die Grundeinstellung des Bw., sich unabhängig von Einnahmehausichten als Mitstreiter des Verlegers zu sehen, dem es auf Bezahlung seiner Leistungen "früher oder später" nicht vorrangig ankommt, deutlich. Darin ist eine typische private Neigung des Bw. zu erkennen, die den ungünstigen Ergebnisverlauf der Tätigkeit entscheidend beeinflusste. Wie bei dieser Sachlage der 1992 – 1998 eingetretene Gesamtverlust von ATS 131.171,00 (ohne Luftfahrtliteratur 92-95, siehe Vorlageantrag vom 10.8.1997) in einem überschaubaren Zeitraum ohne Änderung der Tätigkeit mehr als wettgemacht werden könnte, hat der Bw. nicht nachvollziehbar prognostiziert.

Die vom Ordnungsgeber normierte Vermutung bzw. Annahme von Liebhaberei erscheint auch in diesem Tätigkeitszweig nicht widerlegt bzw. nicht ausgeschlossen.

Da über die Ertragsaussichten beider mittlerweile aufgegebenen Betätigungen keine Ungewissheit mehr besteht, ist einer weiteren Vorläufigkeit der angefochtenen Steuerbescheide der rechtliche Boden entzogen, und es waren diese im Zuge der Berufungserledigung durch endgültige Bescheide zu ersetzen.

Aufgrund der getroffenen Liebhabereibeurteilung erübrigte es sich, die aus den gesondert beurteilten Tätigkeitszweigen erlittenen Jahresverluste (= nur Aufwendungen) rechnerisch getrennt darzustellen, auf ihre Abzugsfähigkeit nach Maßgabe des § 20 EStG 1988 zu untersuchen und den Zusammenhang der geltend gemachten Telefonspesen und PC-Aufwendungen mit den literarischen Tätigkeiten zu erforschen.

Wien, 17. Juni 2003