

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X, y, vertreten durch Baldinger & Partner Unternehmens- u. Steuerberatungs GmbH, Ferrogasse 35, 1180 Wien, über die Beschwerden vom 1. Dezember 2008 bzw. 18. August 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 27. Oktober 2008 bzw. 27. Juli 2009, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2006 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben aufrecht.

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

### Entscheidungsgründe

X (Beschwerdeführerin, i.d.F. Bf.) war neben ihrer Beschäftigung als Universitätsprofessorin auch als Vortragende bzw. im Verlagswesen tätig.

Am 6. August 2003 erging ein vorläufiger Einkommensteuerbescheid gemäß § 200 (1) BAO in Hinblick auf die nach Ansicht der Behörde durchzuführende Liebhabereiprüfung für das Jahr 2001.

Am 27. Oktober 2008 wurde ein endgültiger Einkommensteuerbescheid für 2001 erlassen, mit dem erklärte negative Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit i.H.v. öS 70.046,- nicht anerkannt wurden.

In der Begründung führt das Finanzamt aus, dass die Verlagstätigkeit seit Aufnahme im Jahr 1998 mit Ausnahme des Jahres 2005 zu Verlusten geführt habe und der Totalverlust für den Zeitraum 1998-2007 € 84.926,47 betrage, wobei nicht dargelegt worden sei, wie dieser egalisiert werden könne. Deshalb liege, wie bereits im Vorhalt vom 24. Juni 2008 ausgeführt, ab dem Jahr 2001 einkommensteuerrechtliche Liebhaberei vor. Die Voraussetzungen von § 1 Abs. 3 Liebhabereiverordnung (i.d.F. LVO) seien ebenfalls nicht

gegeben, da die Unterstützung von Studenten mit Hilfe des Verlags keinen Einfluss auf die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit als Universitätsprofessorin habe. Steuerliche Kriterien wie die Gesamtrentabilität, die Marktpräsenz oder wirtschaftliche Verflechtungen seien im Bereich der Lohneinkünfte nicht zu berücksichtigen.

Mit Eingabe vom 1. Dezember 2008 wurde u.a. gegen diesen Bescheid (sowie die zeitgleich ergangenen Bescheide der Jahre 2002 bis 2006) eine als Beschwerde zu wertende Berufung erhoben.

Die Behörde habe zwar den Anlaufzeitraum von 3 Jahren gemäß Abschnitt 9 der Liebhabereirichtlinien 1997 beachtet, sei jedoch in den Folgejahren pauschal und ohne jede Begründung von Liebhaberei ausgegangen.

Wie lange die Verluste anzuerkennen seien, richte sich nach der Prüfung der in § 2 der LVO genannten Kriterien.

In der Folge stellt die Bf. die Entwicklung des Verlages für die Jahre 1998 bis 2007 getrennt nach den Punkten ‚strategisches Jahresziel‘, ‚Tätigkeiten und Publikationen‘ sowie ‚Erkenntnisse‘ wie folgt dar:

1998

- Strategisches Jahresziel

Der Aufbau eines wissenschaftlichen Buchverlags, binnen 7-10 Jahren solle den break-even Punkt erreicht werden.

- Tätigkeiten&Publikationen

Büro Organisation, Studium der rechtlichen Rahmenbedingungen, Vorbereitung mehrerer Publikationen.

- Erkenntnisse

Der Anlaufzeitraum sei höher als erwartet (Wartezeit auf Subventionen), weshalb es noch zu keinen Publikationen gekommen sei.

1999

- Strategisches Jahresziel

Die erfolgreiche Abwicklung der ersten Publikationen nach dem Rumpfwirtschaftsjahr 1998.

- Tätigkeiten&Publikationen

4 wissenschaftliche Publikationen,

Aufbau von Vertriebsstrukturen.

- Erkenntnisse

Die eigene Vertriebsstruktur sei nicht ausreichend, da es keine Bestellmöglichkeit per e-mail gebe, es gebe keinen Mitarbeiter der tagsüber Bestellungen übernehmen könne, Fax und Anrufbeantworter würden unzuverlässig funktionieren.

Die aktive Nachfrage (eingehende Bestellungen) sei geringer als erwartet.

Kooperationen mit Buchhandlungen seien bedeutsam.

Der Aufwand zur Ausfinanzierung einzelner Bücher (Akquirieren von Subventionen) sei hoch.

2000

- Strategisches Jahresziel

Die Publikationen von wissenschaftlichen Schriftenreihen, da Subventionen für laufende Veröffentlichungen leichter erlangt werden könnten.

Maßnahmen zur Steigerung des Umsatzes der Schriftenreihe „F“ mit Fokus auf die Koppelung mit Musik CDs seien zu finden.

- Tätigkeiten&Publikationen

2 wissenschaftliche Publikationen,

2 Publikationen in Schriftenreihen (davon 1 mit Musik CD-Beilage),

Einrichtung von 2 Konten in Deutschland, um den Zahlungsverkehr mit dem Ausland zu vereinfachen und die damit anfallenden Bankspesen zu minimieren.

- Erkenntnisse

Die Verluste würden sich jährlich verringern (€ -7.900,-, € -3.500,-, € -2.500,-), der eingeschlagene Weg sei richtig, nur die Umsätze seien noch zu gering.

Die kumulierten Verluste der ersten drei Jahre seien überschaubar (€ 13.912,-), zwei bis drei erfolgreiche Publikationen würden sie leicht einspielen.

2001

- strategisches Jahresziel

Die Optimierung interner Verlagsstrukturen (Rechnungs- u. Mahnwesen) und Marketingmaßnahmen.

- Tätigkeiten&Publikationen

1 wissenschaftliche Publikation,

1 Publikation in Schriftenreihe (ausfinanzierte Neuauflage einer Publikation aus dem Vorjahr),

Professionelle Gestaltung neuer Werbematerialien (Verlagsprogramm, Publikationsflyer), Anbahnung von Kooperationen mit Buchhandlungen (Bücher in Kommission in Auslagen).

- Erkenntnisse

Die Marketingmaßnahmen seien erfolgreich, es seien höhere Erlöse erzielt worden.

Der personelle Aufwand für Marketingmaßnahmen sei sehr hoch, weshalb es wenig Zeit für neue Publikationen gebe.

Der Verlag müsse in die Breite gehen, dazu würde 2 neuen Strategien nachgegangen: Belletristik-Schiene: Erstwerke von Jungautorinnen, langfristiger Aufbau von Autorinnen; Populärwissenschaftliche Publikationen (höhere Auflage steigert die Gewinnmöglichkeiten).

2002

- Strategisches Jahresziel

Statt Einzelpublikationen seien weiterhin Schriftenreihen und belletristische Werke sowie populärwissenschaftliche Publikationen zu verlegen.

Populärwissenschaftliche Publikationen würden schnellen Erfolg versprechen und sollten anhand eines Buches getestet werden.

Es seien Jungautoren unter Vertrag zu nehmen, wobei die Erwartung bestehne, dass 20% binnen 3-5 Jahren so erfolgreich seien, dass sie die Verluste der anderen zu 80% decken würden (Zweitauflagen mit geringen Herstellkosten, mind. 2.000 verkaufte Einheiten).

Strukturkosten sollten in Zukunft durch Verlagsförderung (Literatursektion des Bundesministerium) gedeckt werden.

- Tätigkeiten&Publikationen

2 Publikationen in Schriftenreihen,

1 belletristische Publikation,

1 populärwissenschaftliche Publikation.

- Erkenntnisse

Die erste belletristische Publikation sei ein großer Erfolg, die erste Auflage sei in kurzer Zeit ausverkauft gewesen.

Die populärwissenschaftliche Publikation sei wegen der hohen Produktionskosten (komplett Vierfarbdruck) ein zu hohes Risiko gewesen, zu wenige verkaufte Exemplare hätten zu hohem Jahresverlust geführt.

In Zukunft seien populärwissenschaftliche Publikationen nur bei Ausfinanzierung der Herstellkosten zu verlegen.

2003

- strategisches Jahresziel

Der Ausbau der Strategie von Belletristik und populärwissenschaftlichen Publikationen unter Berücksichtigung der Erkenntnisse des Vorjahres.

Eine höhere Anzahl von Publikationen zur stärkeren Bekanntmachung des Verlages.

Die fixe Einstellung einer Mitarbeiterin (geringfügig beschäftigt), damit sich die Verlagsinhaberin auf Publikationen und Marketing fokussieren könne.

Der Aufbau eines Netzwerkes von Kooperationspartnern (Pen Club Österreich, Österr. Gesellschaft für Literatur).

- Tätigkeiten&Publikationen

1 wissenschaftliche Publikation,

1 Publikation in Schriftenreihe,

4 belletristische Publikationen (davon 1 Neuauflage aus 2002),

2 populärwissenschaftliche Publikationen,

mehrfahe TV-Präsenz (Vera, Willkommen Österreich, ZIB 1 – Kultur, Schöner Leben), Einstellung einer Mitarbeiterin ab 1.1.2003.

Ein Ansuchen zur Verlagsförderung sei für das 1. HJ 2003 abgelehnt, für das 2 HJ i.H.v. € 9.000,- bewilligt worden.

- Erkenntnis

Die neue Strategie (Belletristik u. Populärwissenschaftlich) sei grundsätzlich erfolgreich, Beleg dafür sei die erstmalige TV- und Radio-Präsenz.

Zukünftige Gewinne müssten verstärkt über Steigerung der Erlöse erzielt werden, dazu nötig seien weitere Vertriebsmaßnahmen (u.zw. das Ermöglichen von Gelegenheitskäufen in Buchhandlungen).

2004

- Strategisches Jahresziel

Der Aufbau eines Vertriebszweiges via Kooperation mit dem Großhandel.

Alternative Fundraising-Modelle sollten zur Senkung von Eigenkosten und Erhöhung der Finanzmittel aufgebaut werden.

Die Geschäftstätigkeit sei auf die Begleitung von Kongressen auszuweiten.

Nach mehr als 5 Jahren Anlaufzeitraum werde der ursprüngliche 10 Jahres Plan konkretisiert:

Der kumulierte Verlust seit Gründung des Verlages betrage € 50.767,-, die prognostizierte Entwicklung ab 2004 stelle sich wie folgt dar: 2004: € -10.000,-, 2005: € 0,-, 2006 € 10.000,-, 2007 € 20.000,-, 2008 € 30.000,-.

Der break-even könne somit mit Ablauf von 10 Jahren erreicht werden.

- Tätigkeiten&Publikationen

1 wissenschaftliche Publikation,

1 Publikation in Schriftenreihe,

2 belletristische Publikationen,

1 populärwissenschaftliche Publikation,

1 Publikationen mit Audio CD,

Geschäftsanbahnung Kongress Mozart-Jahr samt dazugehörigen Publikationen.

- Erkenntnisse

Wissenschaftliche Einzel-Publikationen müssten wegen zu geringer Unterstützung durch die öffentliche Hand eingestellt werden (Ausnahme: externes fund-raising).

Der Jahresverlust sei mit € 4.934,- geringer als angenommen.

Eine Kooperation mit dem Buchgroßhandel erweise sich als schwierig, da sich Konditionen erst bei Auflagen von mindestens 1.000 Stück rechnen würden. Dies führe zum Ergebnis, dass die nächste Publikationen eines erfolgreichen Autors mindestens 2.000 Stück betragen und mit diesem Buch in den Großhandel eingegangen werden solle.

Die Begleitung von Kongressen dürfte profitabel sein, im Zuge der Beauftragung im Mozart Jahr seien bereits 2 kommende Publikationen (2005+2006) ausfinanziert und wirtschaftlich hoch rentable Nebenaufträge (Werbeflyer, Programmhefte...) zustande gekommen.

2005

- Strategisches Jahresziel

Gemäß langfristigem Business Plan müsse 2005 das erste Jahr mit ausgeglichener Bilanzierung sein.

Den bisherigen 6 belletristischen Publikationen (plus 1 Neuauflage) müssten weitere folgen, um zumindest einen ‚Starautor‘ zu haben.

Erlöse 2005 sollten die für dieses Jahr zu erwartenden Erlöse sofort reinvestiert werden. Zur weiteren Entlastung der Verlagsleiterin solle eine weitere Mitarbeiterin aufgenommen werden.

- Tätigkeiten&Publikationen

1 Publikation in Schriftenreihe,

7 belletristische Publikationen,

1 populärwissenschaftliche Publikation,

3 Audio-CDs publiziert,

Abwicklung des Kongresses Mozart-Jahr,

Einschulung einer Mitarbeiterin aus dem AMS-Arbeitstraining,

Der Bf. sei das österreichische Ehrenkreuz für Wissenschaft u. Kunst u.a. für die Verlagstätigkeiten verliehen worden.

- Erkenntnisse

Die erstmalig hohe Zahl von Publikationsansuchen (13 abgelehnt, mehrere publiziert) lasse auf einen hohen Bekanntheitsgrad schließen, was als Indiz für den Erfolg der gewählten Strategie gewertet werde.

Die Abwicklung des Kongresses zum Mozart Jahr sei wirtschaftlich erfolgreich gewesen.

Die neue Mitarbeiterin habe die Bf. nach 4 Monaten Einschulung entlastet.

Tantiemen-Vereinbarungen müssten geändert werden, Tantiemen sollten erst nach Bedeckung der Herstellkosten ausgezahlt werden.

Der Verlag hat einen Gewinn i.H.v. € 10.441,- erwirtschaftet und liege damit über den Anfang 2004 aktualisierten Business Plan.

2006

- Strategisches Jahresziel

Es sei ein Gewinn von € 10.000,- zu erwirtschaften um dem Businessplan gerecht zu werden, oder zumindest ausgeglichen bilanzieren.

Der Gewinn werde durch Intensivierung von Publikationen angestrebt.

Neuaufträge im Bereich von Kongress-Begleitungen sollten avisiert werden.

- Tätigkeiten&Publikationen

2 Publikationen in Schriftenreihen (davon eine als Teil des ‚Mozart Jahr‘ unter Beilage einer Audio CD vom Vorjahr),

4 belletristische Publikationen,

3 populärwissenschaftliche Publikationen,

Umstellung der Tantiemen-Modalitäten,

Unterstützung der Verlagsarbeit durch Einstellung einer Volontärin (1 Monat) für PR-Zwecke.

- Erkenntnisse

Aus den in Summe 14 belletristischen Publikationen habe sich kein Starautor gefunden, obwohl die mediale Resonanz gut gewesen sei, sei keine Auflage ist ausverkauft gewesen.

Die 3 populärwissenschaftlichen Publikationen würden sich unter den Erwartungen verkaufen.

Mehrere Publikationen hätten durch Krankenstände der Verlagsleiterin nicht ausreichend vermarktet werden können.

Die hohe Anzahl der Publikationen und damit verbunden der hohe Arbeitsaufwand hätte dazu geführt, dass 2005 und 2006 nicht ausreichend in Marketing (Buchpräsentationen, Vernetzung) investiert werden konnte. Die Folge sei ein starker Einbruch der Erlöse, Verlust (€ 25.139,-).

Ein break-even mit Ende 2008 sei nicht erreichbar, außer es komme zu einem unwahrscheinlich großen Erfolg (z.B. Gewinn des Georg Bachmann Preises durch eine Verlagsautorin), denn nur eine Publikation mit einer Verlagsauflage mit 10.000 Stück könnte die kumulierten Verluste wettmachen.

2007

- Strategisches Jahresziel

Keine neuen Publikationen aufgrund des finanziellen Rückschlages im Jahr 2006.

Die Fremdleistungen und Gehälter seien drastisch zu reduzieren.

Das Warenlager (1.500 Bücher) solle schrittweise abverkauft werden.

Das Jahr solle genutzt werden, um nach möglichen Käufern der Wort-Bild Marke „z2“ zu suchen.

- Tätigkeiten&Publikationen

Keine Publikationen,

Ablehnung des Verlages von (allen) eingereichten 29 Manuskripten aus betriebswirtschaftlichen Gründen,

Auflösung des Arbeitsverhältnisses mit der langjährigen Mitarbeiterin.

- Erkenntnisse

Der Business Plan des z1 sei als gescheitert zu betrachten. Der break-even könne aufgrund des fortgeschrittenen Alters nicht in die Zukunft verschoben werden.

Ein finanzieller Spielraum für riskante Rettungsversuche sei nicht vorhanden.

Aufgrund der sich abzeichnenden Finanzkrise und des gesellschaftlichen Trends Richtung weg von Printmedien, hin zu Internet sei es nicht möglich, einen Käufer oder Co-Partner für den Verlag zu finden.

Die Bf. zieht aus dem dargelegten Geschäftsverlauf des Verlages (gemäß dem in § 2 Abs. 1 LVO dargelegten Kriterienkatalog) nachfolgende Schlüsse:

- Ausmaß und Entwicklung der Verluste

In den Jahren bis 2005 seien keine gravierenden Verluste entstanden, die Ergebnisse hätten stetig verbessert werden können, im Jahr 2005 sei erstmals Gewinn entstanden.

- Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen

Der Gewinn im Jahr 2005 liege im Bereich der Vorjahresverluste bzw. sei sogar höher. Er stehe in Relation zur Höhe der Verluste und zeige keine signifikante Abweichung.

- Ursachen der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben

Die Bf. habe auf die wirtschaftlichen Verhältnisse reagiert und keine unnötigen Betriebsausgaben getätigt oder unpassende Organisation eingerichtet. Die Marketingkonzepte seien laufend angepasst worden, die Mitarbeiterzahl sei gering gewesen und die Produktionskosten laufend evaluiert worden.

- Marktgerechtes Verhalten (angebotene Leistungen und Preisgestaltung)

Gegen Ende des Anlaufzeitraums sei ein passendes Marketingkonzept gefunden (Kooperation m. Buchhandlungen, Werbematerialien, Bestellmöglichkeit über elektronische Medien) und eine Ausweitung der Produktpalette in die Wege geleitet worden. In der Folge seien die wissenschaftlichen Einzelpublikationen wegen zu geringer Unterstützung durch die öffentliche Hand eingestellt und die Marktrepräsentanz verstärkt worden. Die einzelnen Projekte seien (allenfalls durch Fundraising) gewinnbringend kalkuliert worden. Die Verluste würden aus zu geringen Umsatzvolumen zur Deckung der Fixkosten resultieren, weshalb die Produktpalette erneut ausgeweitet (Kongressbegleitung) worden sei. Kooperationen mit dem Großhandel seien an Mindestauflagen gebunden worden.

- Verbesserungsmaßnahmen

Das subjektive Ertragsstreben sei eindeutig belegt. Der Unternehmenserfolg sei laufend evaluiert und entsprechende Maßnahmen gesetzt worden.

Aufgrund des Gewinnes im Jahr 2005 sei davon ausgegangen worden, dass die Verlustphase beendet gewesen sei. Im Jahr 2006 sei das hohe Arbeitspensum und die Krankenstände für den Verlust verantwortlich gewesen weshalb 2007 die Einsicht erfolgte, dass das Unternehmenskonzept als gescheitert zu betrachten war. Die Verluste der ersten neun Jahre seien (i.S.d. LRL 1997 Pkt. 10.1.) anzuerkennen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 30. April 2009 wurde die Beschwerde (u.a. gegen den Einkommensteuerbescheid 2001) als unbegründet abgewiesen. In der gesondert ergangenen Bescheidbegründung erläutert die Behörde, dass die Bf. in den Jahren 1998 bis 2006 Vortragshonorare sowie eine gewerbliche Tätigkeit ‚Buchverlag‘ als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit erklärt habe, wobei die Verlagstätigkeit unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb fallen würde.

Dargestellt wurde die Entwicklung der Einkünfte der Vertragshonorare inklusive Buchhaltung für die Jahre 1998 bis 2000, der Einkünfte aus dem Buchverlag und getrennt die Einkünfte aus den Vortragshonoraren für die Jahre 2001 bis 2007 in Tabellenform unter Darstellung der Erlöse, Subventionen, Fremdleistungen, übrigen Ausgaben sowie des daraus resultierenden Verlustes wie folgt:

Einkünfteentwicklung Verlag und Vortragstätigkeit  
(incl. Anlaufzeitraum und 2007, Ergebnisse gerundet)

|                 | 1998   | 1999    | 2000    | 2001    | 2002    |
|-----------------|--------|---------|---------|---------|---------|
|                 | €      | €       | €       | €       | €       |
| <i>Verlag</i>   |        |         |         |         |         |
| Erlöse          | 1.635  | 8.756   | 10.437  | 18.839  | 18.198  |
| Honorare        | 3.521  | 2.326   | 1.875   |         |         |
| Subventionen    | 320    | 13.738  | 15.375  | 5.226   | 5.441   |
| Fremdleistungen | -4.065 | -11.073 | -12.597 | -15.063 | -21.813 |
| übrige Ausgaben | -9.358 | -17.203 | -17.597 | -14.715 | -20.407 |
| Gewinn/Verlust  | -7.947 | -3.456  | -2.507  | -5.713  | -18.581 |

*Vortragstätigkeit*

|                          |  | 2.228  | 833    |
|--------------------------|--|--------|--------|
|                          |  | -1.605 | -2.268 |
|                          |  | 623    | -1.435 |
| <i>Vertragstätigkeit</i> |  |        |        |
| Einnahmen                |  |        |        |
| Ausgaben                 |  |        |        |
| Gewinn/Verlust           |  |        |        |

|                 | 2003    | 2004    | 2005    | 2006    | 2007    |
|-----------------|---------|---------|---------|---------|---------|
|                 | €       | €       | €       | €       | €       |
| <i>Verlag</i>   |         |         |         |         |         |
| Erlöse          | 21.853  | 25.604  | 83.689  | 18.596  | 18.191  |
| Honorare        |         |         |         |         |         |
| Subventionen    | 19.351  | 19.452  | 33.785  | 13.866  | 3.843   |
| Fremdleistungen | -32.351 | -24.099 | -82.071 | -36.940 | -15.050 |
| übrige Ausgaben | -19.073 | -23.397 | -22.914 | -18.036 | -19.961 |
| Gewinn/Verlust  | -10.220 | -2.440  | 12.489  | -22.514 | -12.977 |

## Vortragstätigkeit

|                    |        |        |        |        |        |
|--------------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Einnahmen          | 1.224  | 54     | 567    | 158    | 309    |
| Ausgaben           | -2.752 | -2.548 | -2.615 | -2.783 | -1.858 |
| Gewinn/<br>Verlust | -1.528 | -2.494 | -2.048 | -2.625 | -1.549 |

Die gegenständliche Tätigkeit sei, da sie nicht auf persönlichen Neigungen beruhe, grundsätzlich als erwerbswirtschaftliche gemäß § 1 Abs. 1 LVO zu beurteilen, weshalb eine Kriterienprüfung gemäß § 2 Abs. 1 LVO zur Beurteilung der Vorlage von Liebhaberei heranzuziehen sei.

Das Vorliegen der Absicht einen Gesamtgewinn oder –überschuss zu erzielen, sei anhand der in § 2 Abs.1 LVO dargelegten Umstände zu beurteilen.

Die gewerbliche Tätigkeit werde seit 1998 betrieben, wobei mit Ausnahme von 2005 hohe Verluste erzielt worden seien. Ein nennenswerter Veräußerungsgewinn sei nicht zu erwarten. Der Gewinn des Jahres 2005 sei auf das Mozartjahr zurückzuführen und als Zufallsgewinn zu werten. Insgesamt habe die Bf. in den Jahren 2001 bis 2007 einen Gesamtverlust i.H.v. € 59.956,- aus ihrer Tätigkeit erwirtschaftet.

Die Verluste seien betragsmäßig kleineren Schwankungen unterworfen, wobei sich keine Tendenz gezeigt habe, wonach die laufenden Verluste geringer geworden seien und durch laufende Gewinne ausgeglichen oder übertroffen würden.

Es seien keine Verbesserungsmaßnahmen erkennbar gewesen, die auf einen Trendumkehr schließen würden.

Ein Großteil der Ausgaben würde bei näherer Untersuchung durch Fremdleistungen, Afa, Personalausgaben und sonstige Fixkosten verursacht, wobei alleine die Fremdleistungen in Summe die erklärten Verlagsumsätze der Jahre 1998 bis 2007 überstiegen hätten.

Der Anteil der Subventionen und Förderungen an den Einnahmen sei zwischen 20% und 70% gelegen, woraus nicht unbedingt zu schließen sei, dass die angebotenen Leistungen am Markt nachgefragt würden.

Wenn die Bf. ihre Tätigkeit tatsächlich einstelle sei es an ihr gelegen, den Nachweis zu erbringen, dass die Tätigkeit nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben habe (VwGH v. 27. April 2000, 99/15/0012).

Die Bf. müsse den Nachweis führen, dass die ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit bis zur Erreichung eines Gesamtgewinnes abgestellt gewesen sei und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben habe. Konkret dürfte der Entschluss den break-even nicht mehr in die Zukunft zu verschieben mit dem Pensionsantritt in Zusammenhang stehen und somit privat motiviert gewesen sein.

Der Trend, weg von Printmedien, hin zum Internet' sei nicht als Unwägbarkeit des Jahres 2007 anzusehen, da dieser Trend bereits einige Jahre vorher eingetreten sei.

Der Gesamtverlust ergebe sich damit nicht nur aus den begrenzten Einnahmemöglichkeiten, sondern liege auch im privaten Bereich.

Da die Ausgaben den wirtschaftlichen Umständen entsprechen würden und eine Möglichkeit zur Erhöhung der Einnahmen nicht gegeben sei, sei mit laufenden Verlusten zu rechnen gewesen.

Bedeutsam sei auch, dass die gewerbliche Tätigkeit unter Berücksichtigung des Hauptberufes der Bf. als Angestellter im Bundesdienst nur beschränkt möglich gewesen sei.

Es liege auch kein Grund vor, aufgrund dessen zu vergleichbaren Betrieben kein Gewinn hätte erzielt werden können. Gründe für das negative Betriebsergebnis würden nicht nur an inneren Umständen, sondern teilweise im Bereich der Betriebsführung liegen.

Die Problematik der Preisgestaltung im Verlagshandel sei von Beginn der Tätigkeit bekannt gewesen.

Da die Verluste über einen langen Zeitraum angefallen seien und trotz Verbesserungsmaßnahmen weiterhin mit hohen Verlusten auf Grund der Entwicklung der Einnahmen und der zu erwartenden Ausgaben zu rechnen sei, könne nicht von einer Verbesserung der Ertragslage ausgegangen werden.

Sobald erkennbar sei, dass aufgrund von Unwägbarkeiten in einem angemessenen Zeitraum kein Gesamtgewinn zu erwarten sei, liege keine wirtschaftliche Betätigung mehr vor und habe die fortgeführte Tätigkeit andere Gründe. Die als Verbesserungsmaßnahmen in der Beschwerde genannten Gründe würden keine grundlegenden strukturellen Maßnahmen darstellen, die geeignet seien, den Betrieb in den einzelnen Jahren in die Gewinnzone zu führen.

Es dürfe auch nicht unberücksichtigt bleiben, dass die erklärten Verluste der einzelnen Jahre durch die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit abgedeckt worden seien und zu erheblichen Lohnsteuergutschriften geführt hätten.

Es sei somit in Gesamtbeurteilung bei der Tätigkeit aus dem Buchverlag von einer Liebhaberei auszugehen.

Zu den Betriebsergebnissen aus der Vortragstätigkeit wurde dargelegt, dass diese in den einzelnen Jahren negativ gewesen seien. Die erklärten Einnahmen seien geringer als die Fixkosten (Pflichtversicherung) gewesen. In den Jahren 2001 bis 2007 sei aus der Tätigkeit ein Gesamtverlust i.H.v. € 11.056,- entstanden, wobei die Verluste in den einzelnen Jahren die Umsätze stark überstiegen hätten.

Daraus ergebe sich im Gesamtbild, dass bei der Tätigkeit nicht von einer Ertragsorientierung auszugehen sei, weshalb Liebhaberei vorliege.

Mit Eingabe vom 4. Juni 2009 beantragte die Bf. die Vorlage der Entscheidung über die Berufung u.a. gegen den Bescheid des Jahres 2001 an die Abgabenbehörde II. Instanz (nunmehr Vorlage an das Bundesfinanzgericht).

Am 27. Juli 2009 ergingen nach mehrfachen Korrekturen die gegenständlich bekämpften Einkommensteuerbescheide (im wieder aufgenommenen Verfahren) für die Jahre 2002 bis 2006 mit denen vom Vorliegen einkommensteuerlicher Liebhaberei ausgegangen wurde.

Die gesondert ausgefertigte Bescheidbegründung zu den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2002 bis 2006 vom 27. Juli 2009 entspricht jener der oben dargelegten Bescheidbegründung betreffend der Beschwerdevorentscheidung u.a. für das Jahr 2001 vom 30. April 2009.

Die Bf. erhab mit Schriftsatz vom 18. August 2009 Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide (2001) bzw. 2002 bis 2006.

Die Beschwerde entspricht inhaltlich weitgehend jener (oben dargestellten) vom 1. Dezember 2008, wobei zudem ausgeführt wurde, dass die Vortragstätigkeit in untrennbarem Zusammenhang mit der Verlagstätigkeit stehe, eine Trennung faktisch nicht möglich und daher eine einheitliche Betrachtung geboten sei. Auf die Begründungsergänzung inklusive Ministeriumsschreiben werde verwiesen.

In der (undatierten) Berufungsergänzung wird auf den Bescheid vom 30. April 2009 verwiesen, wobei sich aus einer systematischen Betrachtung ergibt, dass damit zugleich die gesonderte Bescheidbegründung vom 27. Juli 2009 (hinsichtlich der Sachbescheide vom gleichen Datum) angesprochen wird.

Der Anlaufzeitraum bis 2000 sei demnach in Anwendung des § 2 Abs. 2 LVO berücksichtigt worden.

Die Behörde habe hinsichtlich der Verlagstätigkeit ab 2001 als Liebhaberei angenommen, aber nicht dargetan, aus welchen Gründen sich bereits im Jahr 2001 herausgestellt habe, dass eine Betätigung niemals erfolgsbringend sein könne (VwGH v. 16. Mai 2007, 2002/14/0083).

Im Gegensatz zur LVO 1990 bzw. 1993 komme es seit der Geltung der gegenständlich anzuwendenden Liebhabereiverordnung in erster Linie auf die Absicht des Steuerpflichtigen an, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss zu erzielen (VwGH, 28. November 2007, 2006/14/0062).

Der gegenständliche Bescheid prüfe die Entwicklung lediglich ex post, statt ex ante zu überprüfen, zu welchem Zeitpunkt die Bf. binnen eines absehbaren Zeitraums mit einem Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss rechnen durfte. Die Behörde hätte zu dem Ergebnis kommen müssen, dass die Bf. erst mit 2007 nicht mehr davon ausgehen konnte, dass ihre Tätigkeit gewinnbringend sein würde.

Die Verluste hätten sich während der ersten drei Jahre laufend verringert, weshalb nicht nachvollziehbar sei, weswegen die Behörde bereits im Jahr 2001 vom Vorliegen von Liebhaberei ausgehe. Die Verlustentwicklung mache deutlich, dass im Jahr 2001 eindeutig eine positive Zukunftsprognose zu erwarten gewesen sei.

In den Folgejahren sei die Verlustentwicklung schwankend gewesen und habe keine Tendenz erkennen lassen. Die Verluste bis Ende 2005 seien keinesfalls gravierend.

Die Größenordnung des kumulierten Gesamtverlustes sei bis inklusive 2005 so gering gewesen, dass einige überaus erfolgreiche Bücher den Verlust sofort ausgeglichen hätten. Bei der Umsatzentwicklung habe erst im Jahr 2006 ein drastischer Umsatzeinbruch stattgefunden. Dass ein großer Anteil der Einnahmen aus Subventionen und Förderungen stamme, sei für die Beurteilung des Vorliegens von Liebhaberei ohne Belang und gerade

bei Betrieben die Leistungen im Bereich von Kunst und Kultur anbieten würden, Teil des Geschäftsmodells, ob für die Betriebsdauer oder in Anfangsjahren.

Generell sei die spezielle Tätigkeit zu untersuchen, wobei die wirtschaftliche Entwicklung des z1 bis 2006 keine Besonderheit im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben aufweise.

Im Schnitt würden Kunst-, Kultur- und Autorenverlage einen Zeitraum von etwa 10 Jahren benötigen, um einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften, insbesondere weil die Entwicklung einer Verlagsmarke in Hinblick auf die Leserschaft, auf den Buchhandel sowie Journalisten Zeit brauche. Sobald ein einziges Buch überaus erfolgreich sei und breiten Bekanntheitsgrad erreiche, sei der ‚Durchbruch‘ für den Verlag geschafft. Bei Verlagen wie gegenständlich dem z3 sei schwer vorhersehbar, mit welchen konkreten Büchern der Verlag Gewinne erwirtschaften werde, weil dies stark von externen Faktoren (Buchrezensionen, Bachmann-Preis-Gewinne etc.) abhänge.

Die Produktionskosten könnten unabhängig von der produzierten Stückzahl einen bestimmten Betrag nicht unterschreiten, wobei es gleichzeitig einen Anlaufzeitraum benötige, bis ein Verlag so bekannt sei, dass die Einnahmen die Fixkosten wettmachen würden.

Die mangelnde Steigerung der Einnahmen sei nicht im privaten Bereich gelegen, sondern vor allem von externen Faktoren abhängig gewesen.

Bis 2006 würde eine normale Geschäftsentwicklung vorliegen die den Schluss zuließe, dass der z3 in absehbarer Zeit einen Gesamtgewinn erwirtschaften werde.

2006 sei es zu unvorhergesehenen Unwägbarkeiten gekommen (108 Krankenstandstage mit mehr als 2 Tagen und mehrere, die bei der SV nicht gemeldet waren).

Im selben Jahr sei eine Mitarbeiterin die 2005 eingestellt worden war, nach 4 Monaten Einschulung gekündigt worden und für 2006 habe als Ersatz lediglich eine Volontärin für einen Monat gefunden werden können. Aus diesem Grund sei nicht genügend Arbeitskraft zur Verfügung gestanden, um gleichzeitig einer Vermarktung nachgehen zu können und auch den Normalbetrieb (insbes. Bestellwesen) aufrecht zu erhalten.

Die Bf. habe ein Bestellwesen eingerichtet und für die sofortige Zusendung der bestellten Waren an die Endkunden und Buchhaltungen gesorgt. Kooperationen seien mit mehreren Buchhandlungen aufgebaut und diese laufend über neue Erscheinungen informiert worden. Buchhandlungen seien aktiv aufgesucht worden um Ansichtsexemplare vorbeizubringen und Interesse für den Verlag zu stärken.

Die Endkundenpreise sowie die gewährten Rabatte seien branchenüblich, wobei als Marketingmaßnahmen u.a. Buchpräsentationen veranstaltet wurden.

Im Jahr 2001 seien professionell gestaltete Werbematerialien produziert (Beispielexemplare können beigebracht werden).

Die professionelle Führung sei auch ein Grund für Förderung durch das. BM f. Unterricht, Kunst und Kultur gewesen.

Anmerkung:

In einem vorgelegten Schreiben des Bundesministeriums für Unterricht, Kunst und Kultur werden Programmschwerpunkte des Verlages dargelegt und erläutert dass Buchprojekte unterstützt wurden.

Insgesamt wurden dem z3 auf Grund von Begutachtungen seit 2002 € 18.918,- an Förderungen (Buchankäufe, Druckkostenbeiträge, Verlagsförderung) durch den Literaturbeirat zur Verfügung gestellt.

Es handelt sich bei dem gegenständlichen Verlag demnach um ein kleines, professionell geführtes Unternehmen, das sich branchenüblicher Gegebenheiten (ISBN-Nummern, VLB, Internet Bestellservice usw.) bedient.

Der Businessplan sei gemäß Bf. mit Jahresabschluss 2006 gescheitert, die langjährige Mitarbeiterin Dr. D habe ihr Interesse am Einstieg in den Verlag verloren (sie wollte 2008 als Partnerin in den Verlag einsteigen). Externe Käufer für die Übernahme der Marke seien nicht zu finden gewesen.

Wenn die Behörde damit argumentiere, dass der break-even aus privaten Gründen (Alter der Bf.) nicht nach hinten verschoben werden konnte so sei dazu zu sagen, dass sie das Verhalten der Bf. im Jahr 2007 unzulässig mit ihrem Pensionsantritt im Jahr 2010 in Verbindung bringe.

Entgegen der Ansicht des gegenständlichen Bescheides habe man bis zum Jahresabschluss 2005 von einem Gesamtgewinn ausgehen können. Erst Ereignisse des Jahres 2006 hätten zur Erkenntnis geführt, dass d. Unternehmenskonzept gescheitert war und ab 2007 von Liebhaberei auszugehen sei.

Der Bf. wurde vom BFG mit Schreiben vom 25. April 2016 ein umfangreicher Fragenvorhalt zugestellt, im Zuge dessen die Vorlage diverser Unterlagen (Konten, Wareneingangsbücher, Verträge usgl.), die nach Ansicht des Gerichts für die Beurteilung des Vorliegens einkommensteuerlicher Liebhaberei erforderlich waren gefordert wurde. Vorgelegt wurde u.a. eine vom BFG erstellte Tabelle der von der Bf. verlegten Bücher (Quelle: Amazon.at) und um allfällige Korrektur ersucht. Die Letztverkaufspreise seien ebenso wie deren Kalkulation sowie die Auflagezahlen pro Buch anzuführen. Zur Vortragstätigkeit sei anzuführen, weshalb diese in einem untrennbaren Zusammenhang mit der Verlagstätigkeit stehe.

Mit mail vom 10. Juni 2016 erläuterte der steuerliche Vertreter, dass die Bf. aus diversen Gründen (Alter, emotionale Belastungen) nicht in der Lage sei, den Fragenkatalog auch nur annähernd vollständig zu beantworten. Die Kanzlei könne Kontoinformationen aus der Buchhaltung bereitstellen.

Mit weiterem Schreiben des BFG vom 15. Juni 2016 wurde das Ersuchen um Vorlage der Unterlagen erneuert und darauf hingewiesen, dass die Nichtbeantwortung des Vorhaltes zu Unsicherheiten im Bereich des Würdigungsteiles des zu erlassenden Erkenntnisses führen würde.

Nach Fristerstreckung wurde der Vorhalt des BFG (teilweise) beantwortet und Unterlagen vorgelegt.

Demnach seien die Preise für Bücher aufgrund der Marktgegebenheiten mit € 15,- bis € 40,- erfolgt, wobei sich die Auflage üblicherweise im Bereich von 200 bis 300 Stück, im besten Fall bei 500 bis 1000 Büchern bewegt habe.

Zu Beginn der Tätigkeit im Verlagswesen (1998) sei versucht worden, Subventionen zu erlangen. Fremdkapital sei als Zwischenfinanzierung eingesetzt und Verluste letztlich über eigene Mittel aus den Universitätsbezügen abgedeckt worden. Zur Vorlage von Verträgen mit den Buchhaltungen für den gesamten Zeitraum wurde erläutert, dass keine schriftlichen Verträge abgeschlossen worden seien. Die Buchhandlungen hätten die Bücher größtenteils nicht in Kommission übernommen. Zu den erstellten Werbematerialien wurde angeführt, dass dazu ein professionellen Grafiker (v) engagiert und die erstellten Flyer den Bestellungen hinzugefügt worden seien. Angeforderte Muster wurden nicht vorgelegt.

Im Jahr 2000 habe das Arbeitspensum ein nicht steigerbares Maximum erreicht. Die Tätigkeit als Professorin habe die Bf. mit ca. 50-60 Stunden in Anspruch genommen, wobei für den Verlag noch ca. 10-15 Stunden/Woche aufgewendet werden konnten. Als Lösung des Dilemmas zwischen begrenztem Zeitbudget und künstlerischem Anspruch sei eine ‚Verbreiterung‘ gesehen worden.

Bei der Annahme, dass 20% aller Autorinnen binnen 3-5 Jahren so erfolgreich seien, dass damit die Verluste der restlichen 80% abgedeckt werden könnten, handle es sich um eine solche der Bf. Es habe keine Druckkostenzuschüsse der Autoren gegeben und Subventionen hätten nur bei wissenschaftlichen Werken oder speziellem Bezug erlangt werden können, wobei sich diese im vernachlässigbaren Bereich von ein paar hundert Euro bewegt hätten.

Die Herstellkosten hätten sich bei ca. € 10,- pro Buch bewegt. Frau D sei die einzige Angestellte der Bf. gewesen. Die Aufnahme eines Großkredits zur Verbreiterung sei im Endeffekt an der Finanzierbarkeit und dem begrenzten Zeitbudget gescheitert.

Zum Ersuchen um Vorlage des ursprünglichen 10-Jahres Planes wurde angeführt, dass es keinen formal ausgestalteten Geschäftsplan gegeben hätte. Die gewonnenen Ergebnisse hätten sich zu unbestimmten Zeitpunkten ergeben.

Im Jahr 2005 sei aufgrund des Mozartjahres ein Buch und der Symposiumsbericht ausfinanziert gewesen. Aufgrund einer Leistungssubvention habe der erste Gewinn erzielt werden können, woraus sich eine hohe Steuernachzahlung ergeben hätte.

Im Jahr 2006 sei die Unternehmerin finanziell ausgeblutet gewesen und über ihre Belastungsgrenze gegangen, was zum Niedergang des Unternehmens geführt habe. Die einzige Mitarbeiterin habe das Unternehmen verlassen, da sie eine Stelle mit Vollversicherung gefunden hätte. Typisch seien die Remanenzen gewesen, d.h. in den ersten Jahren sei das Unternehmen wirtschaftlich wenig erfolgreich gewesen danach sei das Geschäft trotz Rückzugs der Unternehmerin noch eine Weile weiter gelaufen.

Ab dem Jahr 2007 werde das Vorliegen von Liebhaberei eingeräumt. Im Jahr 2008 sei das letzte Buch (M) veröffentlicht worden. Ein Aufgabegewinn sei nicht zu ermitteln, da die Bücher mittlerweile wertlos seien. Die Marke sei nicht verwertet worden. Die Notwendigkeit von 10 Jahren zur Erzielung eines Gesamtgewinnes beruhe auf eigener Einschätzung. Tantiemenvereinbarungen seien nur der Not gehorchend getroffen worden, ein professionelles Rechnungswesen habe nicht bestanden. Es habe keine Umsatzstatistiken und keinen Direktverkauf gegeben. Der Verkauf sei ausschließlich

über Autoren und Buchhandlung erfolgt. Zu den im Anlageverzeichnis aufscheinenden 5 Computern wurde angeführt, dass diese nicht gleichzeitig im Einsatz gewesen seien. Vorgelegt wurden dazu Auszüge eines Buches von Clemens Hellsberg ,a' in dem auf das Lebenswerk der Bf. Bezug genommen wird, weiters Bilder über die Verleihung des b bzw. d. c an die Bf. Zudem wurde angeführt, dass die Bf. noch über 7 Belegexemplare für einzelne, von ihr verlegte Bücher verfüge.

Mit weiterem mail vom 12. September 2009 wurden mehrere, mit Schreiben vom 25. April 2009 angeforderte Konten vorgelegt.

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

§ 1 (1) LVO BGBl. Nr. 33/1993 i.d.F. Nr. 358/1997 lautet:

*Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die - durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und - nicht unter Abs. 2 fällt.*

*Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.*

§ 2 LVO lautet (auszugsweise):

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

- 1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,*
  - 2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,*
  - 3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuß erzielt wird,*
  - 4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,*
  - 5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,*
  - 6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).*
- 2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von*

*Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.*

§ 3 (1) LVO lautet:

*Unter Gesamtgewinn ist der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.*

Ob eine steuerlich beachtliche Tätigkeit vorliegt, ist für die Streitjahre nach der Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997, zu beantworten. Diese stellt in erster Linie auf die Absicht des Steuerpflichtigen ab, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.

Eine Absicht ist ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es genügt daher nicht, dass der Steuerpflichtige die Absicht hat, Gewinne zu erzielen. Vielmehr muss die Absicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sein. Auf Wunschvorstellungen desjenigen, der die Betätigung entfaltet, kommt es hiebei nicht an (vgl. zB VwGH 27.5.1999, 97/15/0113; VwGH 11.11.2008, 2006/13/0124). Gesamtgewinn ist das steuerliche Betriebsergebnis vom Beginn bis zum Ende der Tätigkeit durch denselben Steuerpflichtigen.

Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Die Liebhabereiverordnung unterscheidet Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO), das sind solche, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fallen, und Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 LVO).

Unstrittig ist, dass die in Rede stehenden Betätigungen der Bf. als Verlegerin bzw. Vortragende als unter § 1 Abs. 1 LVO zu subsumierende, gesondert zu beurteilende Tätigkeiten (organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit) darstellen und damit die für die Qualifizierung als Einkunftsquelle maßgebliche Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, zunächst zu vermuten ist. Diese Vermutung kann anhand der in § 2 Abs. 1 LVO demonstrativ genannten, objektiven

Kriterien, welche die Beurteilung der subjektiven Gewinnabsicht ermöglichen, widerlegt werden.

Die Bf. hat ihren Verlag im Jahr 1998 eröffnet, die in den Jahren 1998 bis 2000 erzielten Verluste (Anlaufzeitraum) wurden von Seiten der Behörde gemäß § 2 Abs. 2 LVO anerkannt.

Fallen bei einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3 LVO) zu erzielen, gemäß den in § 2 Abs. 1 LVO aufgezeigten Kriterien zu beurteilen.

Im vorliegenden Fall erweist sich die Durchführung dieser Kriterienprüfung als mit Unsicherheiten behaftet die ihre Ursache in der mangelhaften Mitwirkung der Bf. (§ 115 BAO) hatte.

Die Bf. ist schon im Abgabenverfahren einer Aufforderungen der Behörde nach Vorlage einer Prognoserechnung als Beilage zum Jahresabschluss 2002 (vgl. Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2001) nicht nachgekommen.

In der umfangreichen Beschwerdeschrift wird eine Reihe von Maßnahmen dargestellt, mit der die Bf. Verbesserungsmaßnahmen des Betriebes für den Zeitraum von 2001 bis 2006 darstellt.

Der Aufforderung des BFG zur Beantwortung von Fragen und zur Vorlage von Unterlagen kam die Bf. unzureichend nach. Es wurden einige angeforderte Konten vorgelegt und Fragen z.T. beantwortet, weiterführende Unterlagen (u.a. Kalkulationen und Letztverkaufspreise bzw. Auflagezahlen (pro Buch), Muster für Werbematerialien, Schriftverkehr mit Subventionsgebern, Korrespondenz bzw. Verträge mit dem Großhandel, ein lt. Beschwerde ursprünglich erstellter 10 Jahres-Plan, eine Berechnung des Aufgabegewinnes, Nachweise über die Bemühungen, die Wort-Bildmarke z3 zu veräußern, Tantiemenvereinbarungen) wurden nicht vorgelegt.

Die Bf. hat sowohl Einkünfte aus dem Verlag von Büchern wie auch aus einer Vortragstätigkeit erzielt und zunächst unter den Einkünften aus selbstständiger Arbeit subsummiert. Wenn die Bf. dazu in der Beschwerde vom 18. August 2009 anführt, dass eine Trennung der Kosten zwischen Verlagstätigkeit und Vortragstätigkeit faktisch nicht möglich ist, so setzt sie sich in Widerspruch zu ihrer Antwort auf den Vorhalt des Finanzamtes vom 12. Jänner 2008 mit mail vom 21. April 2009, im Zuge derer sie eine Aufstellung der Einnahmen-/Ausgaben bezogen auf die Vortragstätigkeit vorgelegt hat. Die Frage des BFG, aus welchem Grund die Vortragstätigkeit in untrennbaren Zusammenhang mit der Verlagstätigkeit steht wurde mit mail vom 4. September 2016 dahingehend beantwortet, dass zwar eine wechselseitige Befruchtung aber kein zwingender Zusammenhang der Tätigkeiten vorliegt.

Das BFG geht von 2 gesondert zu beurteilenden Einkunftsquellen aus.

A) Führung des z1 durch die Bf.

Die Beurteilung der Tätigkeit der Bf. als Verlegerin führt unter Zugrundelegung des Kriterienkataloges des § 2 Abs. 1 LVO zu nachfolgenden Schlüssen:

## 1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste

Die nachfolgende Aufstellung stellt die Ergebnisse der E/A-Rechnung bezogen auf die Einkunftsquelle ‚Verlag‘ (gerundet) dar:

|        | €       |
|--------|---------|
| 2001   | -5.713  |
| 2002   | -18.581 |
| 2003   | -10.220 |
| 2004   | -2.440  |
| 2005   | 12.489  |
| 2006   | -22.514 |
| Gesamt | -46.979 |

Die Ergebnisentwicklung ist durch einen uneinheitlichen Verlauf gekennzeichnet. Nach einer Verringerung der Verluste innerhalb des Anlaufzeitraumes erhöht sich dieser in den Jahren 2001 und 2002, bevor er in den Folgejahren zurückgeht, wobei im Jahr 2005 ein Gewinn erwirtschaftet wurde. Im Folgejahr (2006) wurde der höchste Verlust innerhalb des 9-jährigen Zeitraumes, für den das Vorliegen einer Einkunftsquelle behauptet wird, ausgewiesen. Der Gesamtverlust beträgt ohne Berücksichtigung des Anlaufzeitraumes € 46.979,-.

Die (negativen) Einkünfte sind im Verhältnis zu den nichtselbstständigen Einkünften der Bf. als Universitätsprofessorin (mit einer Ausnahme über € 50.000,-/Jahr) als gering einzustufen.

Grund dafür war u.a. der vergleichsweise geringfügige Umfang der Tätigkeit der Bf. für den Verlag. Die Professur ließ der Bf. nach eigenen Angaben nur 10 bis 15 Stunden pro Woche Zeit, in der sie sich dem Verlag widmen konnte (Nebentätigkeit). Im Vergleich dazu wurde der Arbeitsanfall aus ihrer Tätigkeit als Professorin mit 50 bis 60 Stunden angegeben.

Aufgrund der geringen Auflagezahl der herausgegebenen Werke (laut Bf. meist rd. 200-300, maximal 500-1000 Stück), dem zurückhaltenden Einsatz von Personal (erst ab 2003 wurde eine Mitarbeiterin geringfügig beschäftigt) bzw. dem Einsatz von Fremdkapital lediglich zur Zwischenfinanzierung war aber auch nicht mit erheblichen Verlusten zu rechnen.

## 2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen

Die Verluste der Jahre 2001-2004 bzw. 2006 i.H.v. € 59.468,- übertreffen den einzigen, im Jahr 2005 ausgewiesenen Gewinn i.H.v. € 12.498,- deutlich.

Der Gewinn des Jahres 2005 wurde von der Bf. auf das sogenannte ‚Mozart-Jahr‘ zurückgeführt.

Dazu ist zu bemerken, dass die Bf. den Gewinn gemäß § 4 abs. 3 EStG 1988 (Einnahmen/Ausgabenrechnung) ermittelt. Dabei kann es durch die zeitliche Lagerung der Zahlungsflüsse zu im Vergleich zum Betriebsvermögensvergleich unterschiedlichen Periodenergebnissen kommen.

Im vorliegenden Fall wurden im Jahr 2006 Ausgaben auf dem Konto 5250 „Aufwendungen Mozartjahr“ i.H.v. € 13.120,72 verbucht. Geht man davon aus, dass ein Teil dieser Ausgaben in wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Jahr 2005 stand, so war (wirtschaftlich betrachtet) das Ergebnis in diesem Jahr entsprechend geringer. Die im Jahr 2006 erfassten Aufwendungen für das Mozart-Jahr waren jedenfalls maßgeblich für den Rekordverlust in diesem Jahr (i.H.v. € 22.514,-) verantwortlich.

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

Wenn die Bf. darlegt, dass sie prompt auf wirtschaftliche Verhältnisse reagiert hätte und keine unnötigen Betriebsausgaben getätigt oder unpassende Organisationen eingerichtet hätte, so stimmt dies bedingt. Es wurde u.a. behauptet, dass die Marketingkonzepte laufend angepasst, die Mitarbeiterzahl gering gehalten und die Produktionskosten laufend evaluiert wurden.

Das BFG hat die Gesamtzahl der von der Bf. 1998 bis 2006 verlegten Werke mit 38 ermittelt (Quelle: amazon.at) und ihr eine entsprechende Tabelle mit dem Ersuchen um allfällige Korrektur (Ergänzungen, Richtigstellung) vorgelegt. Da keine Reaktion erfolgte, wurde die Aufstellung von Seiten des BFG diesem Erkenntnis zu Grunde gelegt.

Als Grundlage für die Preisbildung der einzelnen Werke werden die Marktgegebenheiten angesprochen (Preise zwischen € 10,- und € 40,-). Ob die Herstellkosten darin (inkl. einer Gewinnspanne) Deckung fanden war nicht feststellbar, da zu dem Ersuchen um Darstellung der Herstellkosten lediglich bekannt gegeben wurde, dass sich diese ungefähr im Bereich von € 10,- bewegen. Ob dies den Tatsachen entspricht, insbesondere sämtliche Einzel- und Gemeinkosten darin berücksichtigt wurden, konnte nicht nachvollzogen werden.

Eine betriebswirtschaftliche Evaluierung, ob hinsichtlich der einzelnen Werke ein Deckungsbeitrag erzielt werden konnte, war somit nicht möglich. Wenn aufgrund der Marktgegebenheiten keine höheren Verkaufspreise erzielt werden konnten, so wäre es Aufgabe einer entsprechenden Kalkulation gewesen festzustellen, ob sich der Verlag eines Werkes in dem vergleichsweise bescheidenen Umfang (meist 200 bis 300 Stück) überhaupt rechnete. Schon im Jahr 2001 war laut Beschwerdeschrift festgestellt worden, dass sich der Verlust aufgrund der Fixkosten ergab und höhere Auflagen die Gewinnmöglichkeiten steigern würden.

Auch die Bescheidbegründung der Behörde vom 28. April 2009 verweist darauf, dass ein Großteil der Ausgaben durch Fremdleistungen, Afa, Personalausgaben und sonstige Fixkosten verursacht wurde. Auf die dort angeführte Tabelle (s.o.) wird verwiesen. Mehrfach wurde die Arbeitsbelastung der Bf. angesprochen (bereits im Jahr 2000 war ein Maximum erreicht), laut Erkenntnissen des Jahres 2001 war der personelle Aufwand für Marketingmaßnahmen und Kooperationen so hoch, dass es keine Zeit

für weitere Publikationen gab, dennoch wurde erst im Jahr 2003 eine Mitarbeiterin im vergleichsweise geringem Umfang (Jahresgehalt durchschnittlich rd. € 4.500,-) eingestellt. Bei aller Bedachtnahme auf die Sparsamkeit und Effizienz der Betriebsführung war bei der geringen Beschäftigung der Angestellten keine wesentliche Reduktion der Arbeitsbelastung der Bf. zu erwarten.

Die Anzahl der verlegten Werke wurde zwar gesteigert und erreichte 2005 mit 8 Werken ihren Höhepunkt, der damit verbundene Arbeitseinsatz der Bf. führte gemäß ihren Angaben jedoch dazu, dass nicht ausreichend in Marketingmaßnahmen investiert werden konnte. Darin spiegelt sich das bereits seit Aufnahme der Tätigkeit bestehende Dilemma wider: Einerseits das begrenzte Zeitbudget der Bf. für die Führung des Verlages in Verbindung mit der Tatsache, dass weder Personal noch Fremdkapital in ausreichendem Maße eingesetzt wurde.

#### 4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen

Die Bf. hat auf die Frage nach den Auflagezahlen für die einzelnen von ihr aufgelegten Werke dargelegt, dass sich die Auflage zwischen 200 und 300 Stück, im besten Fall zwischen 500 und 1000 Stück bewegte. Eine Zuordnung zu den einzelnen Werken wurde nicht getroffen, eine nähere Analysen ist daher nicht möglich.

Ziele wurden (folgt man den Angaben der Bf. in der Beschwerde) festgelegt, aber z.T. nicht nachhaltig verfolgt. So sollte im Jahr 2000 verstärkt die Publikation von wissenschaftlichen Schriftenreihen (F) erfolgen, u.a. da Subventionen für laufende Veröffentlichungen leichter zu erlangen wären. Zu diesem Zeitpunkt waren 3 Werke dieser Schriftenreihe erschienen, im Jahr 2000 erschien Band 4, Folgebände wurden entgegen dem formulierten Ziel jedoch erst in den Jahren 2005 (Bd. 5) bis 2010 (Bd. 8) aufgelegt. Entgegen der Zielformulierung wurden somit in den Jahren 2001 bis 2004 keine Werke dieser Schriftenreihe herausgebracht.

Wenn die Bände 7 bzw. 8 erst in den Jahren 2008 bzw. 2010 zu einem Zeitpunkt herausgegeben wurden, als nach Darstellung der Bf. Liebhaberei vorlag, so deutet dies darauf hin, dass der Verlag dieser Bände der Schriftenreihe (auch) von privaten Erwägungen getragen und die subjektive Absicht, damit einen Gesamtgewinn zu erzielen, fragwürdig war.

Wenn die Bf. anführt, dass insgesamt 44 Bücher und 8 CD's herausgegeben wurden und über allem das Motto stand, dass Menschen Bücher veröffentlichen können sollen, kommt in dieser Darstellung eher der Aspekt ihrer Neigungen zum Ausdruck als ein marktgerechtes Verhalten mit dem Ziel, einen Gesamtgewinn aus der Tätigkeit zu erzielen. Eine Planungsrechnung, die zu Beginn der Tätigkeit erstellt worden sein soll wurde nicht vorgelegt. An ihrer Erstellung bestehen Zweifel. Gemäß einem Schreiben vom 24. Oktober 2006 war für die Folgejahre (nach 2004), somit ab 2005 ein leicht positives Ergebnis erwartet worden.

In den Beschwerden vom 1. Dezember 2008 bzw. 18. August 2009 wurde für das Jahr 2004 und Folgejahre eine Ergebnisentwicklung skizziert, die für das Jahr 2006 erstmals Gewinne ausweist (deren grundlegende Annahmen jedoch nicht ersichtlich sind) und die

auch Eingaben der Bf. vom 8. April 2008 bzw. 22. Oktober 2008 widersprechen, nach denen erst für 2009 ein positives Ergebnis zu erwarten ist.

Wenn die Bf. dazu anführt, dass es keinen formal ausgestalteten Geschäftsplan gab und sich die Erkenntnisse zu unbestimmten Zeitpunkten ergaben so ist auch daraus kein marktgerechtes Verhalten abzuleiten.

##### 5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung

Zur Frage des BFG, ob die Herstellkosten der Bücher bzw. die gewährten bzw. erwarteten Subventionen in die in die Kalkulation des Letztverkaufspreises eingingen hat die Bf. generell angeführt, dass sie aufgrund der Marktgegebenheiten Bücher mit € 15,- bis € 40,- verkauft hat.

Dass man der Kostenseite der Herstellung der Bücher ansatzweise Rechnung trug zeigt die Darstellung (Erkenntnisse) der Bf. für das Jahr 2005 im Zuge der Beschwerde, wonach die Tantiemenvereinbarungen geändert werden müssen um künftige Herstellkosten abzudecken, bevor Tantiemen ausbezahlt werden. Entsprechende Verträge (Tantiemenvereinbarungen bzw. deren Abänderung gemäß den Erkenntnissen der Bf.) wurden nicht vorgelegt.

Obwohl man sich laut Beschwerde bereits 1998 mit dem Tantiemenwesen befasste, ergibt sich daraus, dass Tantiemen schon vor Abdeckung der Herstellkosten ausbezahlt wurden. Wie die Bf. (für das Jahr 2002) darlegt, konnten Subventionen nur bei wissenschaftlichen Werken oder speziellem Bezug erlangt werden und bewegten sich insgesamt im vernachlässigbaren Bereich von ein paar hundert Euro.

Laut Schreiben des Bundesministeriums für Unterricht, Kunst und Kultur (Fax vom 22. Juni 2009) lagen die Literaturförderungen für einzelne Buchprojekte im Bereich zwischen € 700,- und € 2.200,-. Weitergehender Schriftverkehr zwischen der Bf. und den Subventionsgebern wurde nicht vorgelegt.

Die Subventionen stellten einen beträchtlichen Teil der Gesamteinnahmen dar und lagen in Zeitraum 2001 bis 2006 bezogen auf die Verkaufseinnahmen zwischen 24,74% (2001, € 5.226,-) bzw. 88,55% (2003, € 19.351,-) mit einem absoluten Maximum im Mozart-Jahr (€ 33.785,-). Die Darstellung, dass sich die Subventionen im vernachlässigbaren Bereich bewegten, ist somit nicht nachvollziehbar.

Insgesamt wurden in den Jahren 2001 bis 2006 Subventionen i.H.v. € 97.121,- (bei Verkaufserlösen i.H.v. € 186.779,-) lukriert.

Die von der Bf. erhaltenen Subventionen wurden grundsätzlich umsatzsteuerfrei behandelt, die Bf. ging somit von echten Subventionen aus (die vor allem wenn sie von öffentlich-rechtlichen Körperschaften gewährt werden, grundsätzlich (umsatzsteuerlich) kein marktwirtschaftliches Entgelt empfangener Güter oder Leistungen darstellen (vgl. VwGH 17.9.1990, 89/14/0071)).

Nach einer Studie der media control GfK International lagen die Durchschnittspreise für Bücher der Warengruppe Belletristik im Jahr 2012 bei € 11,55 bzw. im Bereich Geisteswissenschaften, Kunst und Musik bei € 19,55. Die von der Bf. aufgezeigten, von ihr festgelegten Verkaufspreise (von € 15,- bis € 40,-) lagen somit durchwegs über diesen Durchschnittswerten.

Da sich eine Steigerung der Verkaufspreise nicht unter den von der Bf. definierten Zielen findet (wenn eine solche überhaupt möglich war), war der Bf. bei der gegebenen Betriebsführung eine Preisgestaltung, die die Einkunftsquelle ‚Verlag‘ in die Gewinnzone führte, weder unter Einbeziehung der (kein marktwirtschaftlich darstellendes Entgelt darstellenden) Subventionen noch unter deren Außerachtlassung möglich.

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

Die Bf. hat dazu die Geschäftsentwicklung des Verlages zeitgemäß pro Jahr dargelegt. Bemühungen der Bf. die Ertragslage zu verbessern sind durchaus zu erkennen. Die dargestellten Maßnahmen sind teilweise nachvollziehbar (z.B. Verbreiterung des Angebots in Richtung Belletristik), teilweise aber auch nicht (z.B. Fundraising).

Die Bf. verbreiterte im Jahr 2002 ihre Tätigkeit („Belletristik-Schiene“), wobei sie langfristig davon ausging, dass 20% von erfolgreichen Jungautoren binnen 3-5 Jahren die Verluste der anderen zu 80% abdecken.

Die Maßnahme stellt eine Änderung der vom Verlag angepeilten Zielgruppe der Bf. dar, wobei sich die von ihr formulierte Überlegung eher als ‚Wunschziel‘ denn eine fundierte Annahme darstellt und aus Erfahrungswerten der Branche nicht abgeleitet werden konnte. Der Verlag eines ‚Bestsellers‘ ist zugestandenermaßen jederzeit möglich, eine fixe Einbeziehung derartiger Überlegungen in eine seriöse betriebswirtschaftliche Planung jedoch nicht nachvollziehbar.

Für das Jahr 2004 wurde u.a. als strategisches Jahresziel der Aufbau eines Vertriebszweiges in Form einer Kooperation mit dem Großhandel dargelegt. Wie sich dieser in konkreten Handlungen manifestierte ist nicht erkennbar, dem Ersuchen um Vorlage von Korrespondenz bzw. allfällig abgeschlossener Verträge wurde nicht nachgekommen. Gemäß den im Jahr 2004 gewonnenen Erkenntnissen rechnen sich die dort herrschenden Konditionen erst bei Auflagen über 1.000 Stück. Da die Auflagezahlen der Bf. bestenfalls 1.000 Stück betrugen ist davon auszugehen, dass ihre Bemühungen auf Einbeziehung des Großhandels scheiterten. Auch zu den im Jahr 2004 angedachten Fundraising-Modellen wurden keine näheren Unterlagen vorgelegt bzw. Angaben gemacht. Die Bf. führt zwar in ihrer Beschwerde an, dass einzelne Produkte (allenfalls durch Fundraising) gewinnbringend kalkuliert waren, nachvollziehbar ist diese Darstellung aber nicht.

Zusammengefasst lag die Grundproblematik nach Ansicht des Gerichts weder darin, dass unverhältnismäßige Ausgaben getätigt wurden oder wie oben dargestellt, die Preisgestaltung wesentlich von branchenüblichen Usancen abwich, sondern dass die Bf. den Verlag aufgrund des geringen Geschäftsumfanges, der sich als eine Ergänzung ihrer Tätigkeit als Universitätsprofessorin darstellte, nicht nachhaltig in die Gewinnzone führen konnte.

Das Ausmaß der strukturverbessernden Maßnahmen, z.B. die Aufnahme des Verlages belletristischer Werke fand im Wesentlichen jeweils aufgrund von zeitlichen und

finanziellen Ressourcen der Bf. Einschränkungen, Kooperationen mit dem Großhandel rechneten sich aufgrund geringer aufgelegter Stückzahlen nicht.

Die Annahme, dass die Tätigkeit der Bf. zu einem Teil ihren Neigungen entsprach, wird sowohl durch ihre Angabe, Motto: ‚Menschen sollen Bücher veröffentlichen können‘, als auch durch den Umstand gestützt, dass der Verlag noch über den Zeitraum der behaupteten erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit hinaus betrieben wurde. So wurden noch 2007 bzw. 2010 Werke bei eingestandener Liebhaberei aufgelegt, ein Verhalten, dass unter der Annahme marktgerechten Verhaltens und der subjektiven Absicht, Gewinne zu erzielen nicht verständlich erscheint.

Die Bf. stellt u.a. für 2007 dar, dass das Warenlager (1.500 Bücher) verkauft werden soll. Vom BFG wurde in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass mit Ende der wirtschaftlichen Tätigkeit ein Aufgabegewinn zu ermitteln ist und die 1.500 Bücher sowie ein erwarteter Erlös aus der Verwertung der ‚Wort-Bild‘-Marke z3 darin zu erfassen sind. Geht man von einer Auflagezahl von durchschnittlich 250 Büchern aus, so wurden von den 38 bis 2006 verlegten Werken rund 16% (1.500/9.500) nicht verkauft.

Dass die Bücher per Ende 2006 wie von der Bf. dargestellt, allesamt wertlos waren ist nicht glaubhaft, hat die Bf. doch für das Jahr 2007 eine E/A-Rechnung vorgelegt, deren Erlöse durchaus im Bereich jener der Vorjahre (mit Ausnahme des Mozart-Jahrs) lagen. Für die Frage, ob auch unter Berücksichtigung eines derartigen Aufgabegewinnes Liebhaberei vorliegt, wäre daher ein solcher zu ermitteln. Da aber selbst dann, wenn man die 1.500 Bücher entgegen den Annahmen der Bf. mit € 10,- pro Stück ansetzen würde, der Aufgabegewinn i.H.v. € 15.000,- weit unter den kumulierten Verlusten i.H.v. € 46.979,- liegt und somit auch in diesem Fall ein Gesamtverlust gegeben ist, erweist sich eine genauere Ermittlung (so sie überhaupt möglich wäre) als obsolet.

Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 30. April 2009 dargelegt, überstiegen die Kosten der Fremdleistungen sowie Fixkosten jene der Verlagsumsätze sowohl im Anlaufzeitraum als auch (kumuliert) in den Jahren 2001-2006.

Die geplanten und teilweise auch durchgeföhrten strukturverbessernden Maßnahmen konnten daran nichts ändern und waren insofern unzureichend.

Aus der Gesamtsicht ergibt sich, dass weder der, zu einem Gesamtgewinn erforderliche Personaleinsatz (durch entsprechende Reduktion der Tätigkeit der Bf. als Hochschulprofessorin oder durch Aufnahme von Fremdpersonal), noch eine für die Ausweitung des Geschäftsbetriebes erforderliche Aufnahme von Fremdkapital im Anlaufzeitraum angedacht war.

Damit war bereits mit Ende des Anlaufzeitraumes nach den dargestellten (objektiven) Kriterien erkennbar, dass die gegenständliche Form der Betriebsführung zu keinem nachhaltigen (Gesamt-)Gewinn führen konnte.

## B) Vortragstätigkeit der Bf.

Die Bf. erzielte neben ihren nichtselbstständigen Einkünften sowie Einnahmen aus dem von ihr geleiteten Verlag auch Einnahmen aus Vortragstätigkeit. Die Einnahmen

aus dem Verlag bzw. der Vortragstätigkeit wurden zunächst unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb subsumiert. Nach einem Vorhalt des Finanzamtes vom 12. Jänner 2008 wurde von der Bf. eine Einnahmen/Ausgabenrechnung bezogen auf die für die Jahre 2001-2006 Vortragstätigkeit vorgelegt. Die darin angeführten Einnahmen/Ausgaben waren zunächst (undifferenziert) in einer Einnahmen-/Ausgabenrechnung, die auch die Ergebnisse des Verlages darlegte, enthalten.

Die Ergebnisse der Einnahmen/Ausgabenrechnung stellen sich (gerundet) wie folgt dar:

|               | €        |
|---------------|----------|
| 2001          | 623,-    |
| 2002          | -1.436,- |
| 2003          | -1.529,- |
| 2004          | -2.494,- |
| 2005          | -2.049,- |
| 2006          | -2.626,- |
| Gesamtverlust | -9.512,- |

Die Ergebnisse der Vortragstätigkeit der Bf. stellen, wie die Behörde mit Vorhalt vom 12. Jänner 2009 zutreffend feststellte, Einkünfte aus selbstständiger Arbeit dar. Hinsichtlich dieser Einkünfte liegt eine gesondert gemäß § 1 Abs. 1 LVO zu beurteilende Einkunftsquelle vor.

Die Behörde hat die entsprechenden Einkünfte (ebenso wie jene aus der Verlagstätigkeit) bei der Erlassung der Einkommensteuerbescheide nicht berücksichtigt.

Die von der Bf. vorgelegte Einnahmen/Ausgabenrechnung weist neben den Einnahmen aus der Vortragstätigkeit weitere Kosten, u.zw. jene der Pflichtversicherung, Telefonkosten, Afa Anlagevermögen bzw. Mitgliedsbeiträge aus.

Unter Beachtung des Kriterienkataloges des § 2 LVO ist festzustellen, dass Verluste in geringfügiger Höhe vorliegen, die gegen Ende des Tätigkeitszeitraumes tendenziell ansteigen. Ein Gewinn wurde lediglich im Jahr 2001 i.H.v. € 623,- erzielt und ist im Verhältnis zu den Verlusten der Jahre 2002 bis 2006 (€ -10.135,-) geringfügig. Die Verluste sind darauf zurückzuführen, dass alleine die Pflichtversicherungsbeiträge der Jahre 2002 bis 2006 die Vortragshonorare der jeweiligen Jahre überstiegen. Selbst wenn ein marktgerechtes Verhalten zu unterstellen ist, war auch hier der geringe Umfang der Vortragstätigkeit Ursache für die negativen Ergebnisse. Eine Verbesserung der Ertragslage war bei dem knappen Zeitbudget der Bf., die sich wie oben dargestellt sowohl ihrer Tätigkeit als Professorin wie auch der Führung eines Verlages widmete, nicht zu erwarten.

Auch die Vortragstätigkeit der Bf. stellt sich daher (nach dem Anlaufzeitraum 1998 bis 2000) als Liebhaberei dar.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

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.

Da zu obiger Rechtsfrage bereits höchstgerichtliche Entscheidungen des VwGH ergangen sind und das Bundesfinanzgericht diesen in dem gegenständlichen Erkenntnis folgt, war eine Revision nicht zulässig.

Wien, am 27. September 2016