



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, vertreten durch die Seeberger Steuerberatungs GmbH, 6700 Bludenz, Am Postplatz 2, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2003 vom 5. bzw. 6. März 2007 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Einkommensteuerbescheiden 2001 bis 2003 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) hat in den Jahren 2001 bis 2003 neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aus einer im Jahr 2001 begonnenen Tätigkeit als Schriftsteller jeweils Verluste erklärt (2001: - 123.831,52 S; 2002: - 4.198,00 €; 2003: - 4.198,00 €). Diese Verluste wurden zunächst in den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2001 bis 2003 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit berücksichtigt. Mit Bescheiden vom 5. bzw. 6. März 2007 hat das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide für diese Jahre endgültig erklärt und im Rahmen dieser Bescheide die Einkünfte aus der schriftstellerischen Tätigkeit des Bw als solche aus „Liebhaberei“ iSd. § 1 Abs. 2 Z 2 LVO beurteilt (Einkünfte aus selbständiger Arbeit in den Bescheiden mit „0“ ausgewiesen).

Der steuerliche Vertreter des Bw erhob gegen diese Bescheide mit Schriftsatz vom 26. März 2007 fristgerecht Berufung und brachte vor, es handle sich bei der Betätigung um eine solche mit Annahme einer Einkunftsquelle (§ 1 Abs. 1 LVO) und seien daher Anlaufverluste der ersten drei Kalenderjahre jedenfalls anzuerkennen. Als vom Bw gesetzte Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage wurden das Studium der Belletristik an der Axel Andersson Akademie in Hamburg (2 Jahre), laufende Literaturwettbewerbe sowie das Schreiben von Drehbüchern angeführt. Würde der Bw seine schriftstellerische Tätigkeit nicht ernst nehmen, hätte er sich einen preiswerteren und kleineren Verlag aussuchen können. Er investiere sehr viel von seiner Freizeit in das Schreiben (mehrere Stunden pro Tag), was auch schon zu privaten Konflikten geführt habe. Die Tätigkeit sei auch nicht mit der eines Reiseschriftstellers vergleichbar, der seine Reisekosten als Werbungskosten ansetze. Die einzigen laufenden Werbungskosten würden sich zur Zeit auf Papier und Büromaterial beschränken. Wenn sich eines Tages der Durchbruch (Verkauf der Bücher, Film über Drehbuch) einstelle, würden die bis dato angefallenen Werbungskosten nur einen kleinen Teil der zu erwartenden Einnahmen ausmachen.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 28. Juni 2007 hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt qualifizierte die Betätigung des Bw in der gesonderten Begründung vom 26. Juni 2007 neuerlich als „*typische Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO*“, zumal die schriftstellerische Tätigkeit seit dem Jahr 2001 in seiner Freizeit durch Erwirtschaften eines Verlustes ausgeübt werde. Dass er seinen Lebensunterhalt über eine andere Tätigkeit verdient habe, sei als bedeutsames Indiz für das Nichtvorliegen einer typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigung zu werten. Überdies hätte er aus der zu beurteilenden Betätigung nicht einmal seinen Lebensunterhalt bestreiten, geschweige denn den im Streitzeitraum erwirtschafteten Verlust tragen können. Solcherart sei diese Tätigkeit von Beginn an hinsichtlich ihrer Art und ihres Umfangs als nicht typisch erwerbswirtschaftlich einzustufen, zumal sie durch persönliche Interessen motiviert gewesen und nebenberuflich in der Freizeit ausgeübt worden sei. Er habe nur zwei Bücher veröffentlicht und arbeite nun an zwei Drehbüchern. Trotz Veröffentlichung von zwei Büchern habe er bisher (in den streitgegenständlichen Jahren) keinerlei Einnahmen erzielt. Nach der Vorhaltsbeantwortung vom 18. Juni 2007 seien auch im Jahr 2004 bis laufend keine Einnahmen erzielt worden. Ausgehend davon, dass er hoffe, aus der schriftstellerischen Tätigkeit seinen Lebensunterhalt bestreiten zu könne, erscheine die Erzielung eines Gesamterfolges in einem absehbaren Zeitraum von vornherein aussichtslos, in nunmehr sieben Jahren seiner Tätigkeit seien keinerlei Einnahmen, sondern nur ein Verlust in drei Jahren von 17.395,18 € erzielt worden.

Im Vorlageantrag vom 19. Juli 2007 an den Unabhängigen Finanzsenat ging der Bw neuerlich vom Vorliegen einer § 1 (1) LVO-Tätigkeit aus und führte folgende Maßnahmen zur

Verbesserung der Ertragslage an: Beendigung der Zusammenarbeit mit dem A-Verlag (rechtliche Schritte seien vom Bw angedacht worden), Studium Axel Andersson Akademie, Literaturwettbewerbe, Zusammenarbeit mit einem neuen Agenten. Die wahren Interessen des Bw bestünden darin, sich seinen Lebensunterhalt durch seine schriftstellerische Tätigkeit verdienen zu können. Es könne ihm auch nicht zum Vorwurf gemacht werden, dass er seine bisher ausgeübte Tätigkeit nicht aufgegeben habe. Die Tätigkeit eines Autors könne nicht mit einer Fließbandproduktion verglichen werden, da jedes Werk einfach seine Zeit brauche, seine nun entstehenden Drehbücher würden erst dann seinem Agenten übergeben, wenn sie fertig seien, um weitere finanziellen Rückschläge zu vermeiden. Abschließend sei noch anzufügen, dass er sich betreffend Verkaufspreise und dgl. marktgerecht verhalten habe, da dies ja über den Verlag abgewickelt worden sei. Der Bw habe so viel Freizeit in seine neue Tätigkeit und die dazu gehörende Ausbildung investiert, dass dies zu persönlichen Problemen geführt habe. Die sei wohl ein weiteres Indiz dafür, dass sein Berufstraum wenig mit „*Liebhabe*rei“ zu tun habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Das Finanzamt geht in der gesonderten Begründung vom 26. Juni 2006 zu den Berufungsvorentscheidungen im Ergebnis davon aus, der Umstand, dass der Bw neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit als Schriftsteller tätig sei und aus dieser in den Berufungsjahren (bis laufend) ausschließlich Verluste erwirtschaftet habe, führe dazu, dass keine Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung 1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 (kurz LVO II genannt), sondern eine „*typische Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO*“ vorliege.

Diese Umstände (Ausübung der Tätigkeit in der Freizeit, Erwirtschaften von Verlusten in mehreren Jahren) reichen aber nicht aus, die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung zu verneinen (vgl. dazu VwGH 2.3.2006, 2006/15/0018, VwGH 22.3.2006, 2001/13/0290, VwGH 5.8.1993, 93/14/0036) bzw. rechtfertigen keinesfalls die Beurteilung der Tätigkeit als solche im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO II.

Soweit das Finanzamt die Zuordnung weiter damit zu begründen versucht, die Tätigkeit sei durch persönliche Interessen und Vorlieben des Bw motiviert, ohne diese im Übrigen näher zu konkretisieren, ist darauf zu verweisen, dass, wie das Finanzamt in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidung selbst zutreffend festgestellt hat, für die Zuordnung nicht auf die konkrete Neigung des Abgabepflichtigen, sondern darauf abzustellen ist, ob die **konkrete Betätigung bei Prüfung anhand eines abstrakten Maßstabes** (typischerweise) einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist.

Bei Anlegen des abstrakten Maßstabes (vgl. VwGH 25.2.2004, 2000/13/0092, VwGH 26.1.1999, 98/14/0041) kann aber nach Ansicht der Referentin nicht davon ausgegangen werden, dass die Tätigkeit eines nebenberuflich tätigen Schriftstellers, der in zwei Jahren zwei Bücher von einem Verlag publizieren und vermarkten lässt und sodann an zwei Drehbücher arbeitet, typischerweise (nach der Verkehrsauffassung) auf einer in der Lebensführung begründeten Neigung beruht. Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) teilt auch nicht die (ebenfalls unbegründet gebliebene) Ansicht des Finanzamtes, dass das Verlegen von zwei Büchern (mit 124 bzw. 180 Seiten) über einen Verlag innerhalb von zwei Jahren als geringfügig anzusehen wäre (arg.: „nur“ zwei Bücher). Ein auf fehlende Zeitkapazitäten (wegen Ausübung der Tätigkeit in der Freizeit) zurückzuführendes mangelndes Gewinnstreben des Abgabepflichtigen ist für die Referentin des UFS damit nicht erkennbar. Die gegenständlich zu beurteilende Tätigkeit unterscheidet sich maßgeblich von der vom UFS (RV/3950-W/02) als solche gemäß § 1 Abs. 2 LVO II beurteilten, zumal der Bw (ein nebenberuflicher Schriftsteller) in diesem Fall selbst behauptet hatte, lediglich ein Fachbuch verfassen zu wollen und vertraglich bindende Vereinbarungen mit einem Verlag fehlten.

Dass – wie das Finanzamt festgestellt hat - neben der verlustbringenden Tätigkeit eine weitere Einkunftsquelle vorhanden ist, die es ermöglicht, daraus den Lebensunterhalt zu bestreiten bzw. damit solche Verluste abzudecken, wäre im Übrigen nur dann ein Indiz für eine mangelnde Gewinnerzielungsabsicht, wenn die Verluste einen Zusammenhang mit der Lebensführung hätten (VwGH 20.1.1991, 90/13/0058). Dieser Zusammenhang ist nach Ansicht der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates gegenständlich aber nicht herstellbar.

Im Gegensatz zu der vor In-Kraft-Treten der LVO 1990 bzw. 1993 geltenden Rechtslage, wonach zur Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft einer Tätigkeit in erster Linie objektive Kriterien (Gewinnerzielungsmöglichkeit) heranzuziehen waren, kommt es seit Geltung der LVO in erster Linie auf die **Absicht des Steuerpflichtigen an, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen** (vgl. VwGH 2.3.2006, 2006/15/0018).

Allerdings ist das in § 1 Abs. 1 LVO II vorausgesetzte subjektive Element einer Gewinn (Überschuss)erzielungsabsicht nicht unmittelbar erkennbar. Es ist daher anhand **objektiver Kriterien** (§ 2 Abs. 1 LVO II) darauf zu schließen, ob ein Ertragsstreben vorliegt. Das objektiv erkennbare Ertragsstreben des Steuerpflichtigen muss darauf gerichtet sein, **im Laufe der Betätigung** Gewinne bzw. Überschüsse in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus bei einer betrieblichen Einkunftsquelle zu einer Mehrung des Betriebsvermögens (Gesamtgewinn), bei einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle zu einem Überhang der Überschüsse gegenüber den Verlusten

(Gesamtüberschuss) führen. Als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften hat **nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg** (Gesamtgewinn, Gesamtüberschuss), sondern die **objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen**, subsidiär das **nach Außen in Erscheinung tretende Streben des Tätigen nach einem solchen Erfolg** zu gelten.

Nach der Aktenlage ist für die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) angesichts der Tatsache, dass der Bw im Berufszeitraum (damit in den ersten zwei Jahren seiner Tätigkeit) zwei Bücher über einen Verlag publizieren und vermarkten hat lassen (= objektive Kriterien, die für ein Ertragsstreben sprechen) nicht erkennbar, dass diese Tätigkeit von vornherein objektiv nicht Ertrag bringend gewesen wäre bzw. dem Bw die Absicht gefehlt hätte, aus seiner Tätigkeit einen Gesamtüberschuss zu erzielen. Da die Verluste der ersten drei Jahre nahezu ausschließlich durch die an den Verlag bezahlten Publikationskosten der Jahre 2001 und 2002 (110.689, 29 S; 2002: 4.078,00 €) sowie Präsentationskosten (2001: 10.320,23 S), die ja gerade aufgewendet wurden, um überhaupt Einnahmen (und im Laufe der Betätigung einen Gesamtüberschuss) erzielen zu können, und nicht durch jährlich anfallende laufende Kosten (Fixkosten) verursacht wurden, können dem Bw diese Kosten (und daraus resultierende Verluste) nicht auf der anderen Seite als „*einkunftsquellenschädlich*“ vorgeworfen werden. Wie - wenn nicht durch die Veröffentlichung und Vermarktung der Bücher durch einen Verlag und die damit notwendigerweise verbundene Verausgabung dieser Kosten - hätte der Bw sein Ertragsstreben bzw. die (im Wirtschaftsleben übliche) erwerbswirtschaftliche Ausrichtung seiner Tätigkeit besser demonstrieren können. Aus den Titeln der Bücher kann nicht darauf geschlossen werden, dass aus ihrer Veröffentlichung keine Einnahmen erwirtschaftet werden könnten.

Dass der Bw die Erfolglosigkeit seiner Betätigung bereits in einem der ersten drei Jahre erkennen hätte müssen, kann seitens der Referentin nicht unterstellt werden.

Dass sich allenfalls zu einem späteren Zeitpunkt herausstellt, dass die Betätigung niemals erfolgbringend sein kann, kann bei einer § 1 Abs. 1 LVO II – Tätigkeit lediglich dazu führen, dass zu diesem Zeitpunkt, falls die Betätigung dann nicht eingestellt wird, der Übergang von einer Einkunftsquelle zur Liebhaberei festzustellen ist (vgl. VwGH 16.5.2007, 2002/14/0083).

Da auch Umstände, die den Schluss zulassen würden, dass der Bw die Tätigkeit als Schriftsteller nur zeitlich begrenzt ausüben wollte (vgl. LRL 1997, 9.9, wonach von vornherein ein Umstand für eine zeitliche Begrenzung erkennbar sein muss) für den Unabhängigen Finanzsenat nicht ersichtlich sind, sind die Verluste der Jahre 2001 (laut Finanzamt Beginn der Tätigkeit) bis 2003 bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit als Anlaufverluste gemäß § 2 Abs. 2 LVO II anzuerkennen.

Die steuerliche Anerkennung der Verluste der ersten drei Jahre bleibt auch dann aufrecht, wenn sich nach Ablauf des Anlaufzeitraumes aufgrund der Kriterienprüfung (§ 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO II) ergibt, dass keine Einkunftsquelle vorliegt.

Für die Beurteilung der Folgejahre, die nicht Berufungsgegenstand sind, wird allgemein darauf verwiesen, dass eine Tätigkeit, bei der sich objektiv gesehen erst nach mehreren Jahren herausstellt, dass sie niemals erfolgreich sein kann, dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle angesehen werden kann. (VwGH 28.2.2002, 96/15/0024). Die Erlassung von vorläufigen Bescheiden zum Zwecke der Beobachtung der Erfolgsaussichten ist im Übrigen unzulässig, weil es nicht darauf ankommt, ob strukturverbessernde Maßnahmen, die laut Angaben des Bw gesetzt worden seien (vgl. die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufung bzw. im Vorlageantrag) tatsächlich zum Erfolg führen, sondern die Maßnahmen nur ihrer Art nach geeignet sein müssen, die Ertragslage zu verbessern (VwGH 23.2.2005, 2002/14/0024). Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage haben im Rahmen der Kriterienprüfung wesentliche Bedeutung (vgl. VwGH 27.5.1999, 97/15/0113). Im Rahmen der Kriterienprüfung ist auch auf externe Ursachen (gegenständlich wurde in der Vorhaltsbeantwortung vom 18. Juni 2007 vorgebracht, der Verlag habe sich für die Vermarktung zu wenig eingesetzt) für einen fehlenden Erfolg Bedacht zu nehmen (vgl. VwGH 16.5.2007, 2002/14/0083). Wird die Betätigung sofort nach Ablauf des Anlaufzeitraumes als Liebhaberei beurteilt, so hat die Abgabenbehörde darzutun, dass (und aufgrund welcher vom Finanzamt festzustellender Umstände) der Abgabepflichtige spätestens zu diesem Zeitpunkt erkennen hätte müssen, dass seine Betätigung niemals erfolgreich sein würde. Beurteilt die Abgabenbehörde hingegen erst spätere Veranlagungszeiträume einer bereits langjährig verlustbringenden Betätigung als Liebhaberei und unterstellt sie nicht mittels fiktiver Betriebsaufgabe den Übergang zur Liebhaberei in einem dieser Zeiträume, so ist es ausreichend, wenn dargetan wird, dass der Abgabepflichtige zu Beginn des ersten dieser Veranlagungsjahre hätte erkennen müssen, dass seine Betätigung niemals erfolgreich sein würde. (vgl. Rauscher / Grübler in SWK 2/2008, S 51f zu VwGH 16.5.2007, 2002/14/0083). Nach Ansicht der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates bedarf dies aber entsprechender Sachverhaltsfeststellungen, anhand derer der Abgabepflichtige nachvollziehen kann, aus welchen Umständen die Erfolglosigkeit zu diesem Zeitpunkt für ihn nach Ansicht des Finanzamtes erkennbar gewesen wäre.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 21. Februar 2008