

# TE Vwgh Erkenntnis 2002/7/30 96/14/0116

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 30.07.2002

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §200 Abs1;

LiebhabeIV §1 Abs2 Z2;

LiebhabeIV;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und den Senatspräsidenten Dr. Karger sowie die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde des JS in B, vertreten durch Dr. Manfred Lirk und DDr. Karl Robert Hiebl, Rechtsanwälte in 5280 Braunau, Stadtplatz 50, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat III, vom 28. Juni 1996, ZI 1/12/1- BK/HI-1995, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1991 und 1992 sowie Umsatzsteuer für das Jahr 1992, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen von 332 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer, ein einen Schuhhandel als Einzelunternehmer betreibender Schuhmachermeister, erzielt sowohl positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb als auch aus Vermietung und Verpachtung.

Seit Jahren beschäftigt sich der Beschwerdeführer mit alten Waffen, wobei er diese nicht nur sammelt, sondern auch regelmäßig Treffen von Waffensammlern sowie Waffenausstellungen zu dem Zweck organisiert, Waffen zu tauschen.

In den Streitjahren erklärte der Beschwerdeführer neben den bereits erwähnten positiven Einkünften negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus der Herausgabe eines von ihm verfassten Buches über den Gasser-Revolver.

Anlässlich der ua für die Streitjahre durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung stellte die Prüferin fest, der Beschwerdeführer habe bereits im Jahr 1990 begonnen, ein Buch über den Gasser-Revolver zu verfassen. Von dem im Jahr 1992 fertig gestellten Buch seien 1.000 Stück im Selbstverlag des Beschwerdeführers hergestellt worden. Bei dem im Jahr 1991 mit dem Buch im Zusammenhang stehenden Aufwendungen handle es sich überwiegend um solche für

Reisen, Kopien und Photographien. Im Jahr 1992 seien Aufwendungen für den Vertrieb des Buches, insbesondere jedoch für dessen Herstellung angefallen. Der Beschwerdeführer habe in den Jahren 1991 und 1992 aus seiner Tätigkeit als Schriftsteller Verluste von rund 102.000 S und 126.000 S erklärt. Nachdem der Beschwerdeführer 19 Bücher unentgeltlich abgegeben habe, habe er im Jahr 1992 294, im Jahr 1993 41 und bis Juli 1994 (Ende der abgabenbehördlichen Prüfung) 13 Bücher verkauft. Die Prüferin vertrat die Ansicht, der Beschwerdeführer habe das Buch über den Gasser-Revolver nur wegen seiner in der Lebensführung begründeten Neigung (Beschäftigung mit alten Waffen) verfasst. Die vom Beschwerdeführer ausgeübte Tätigkeit sei daher als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei anzusehen.

Das Finanzamt schloss sich den Ausführungen der Prüferin an und erließ endgültige Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1991 und 1992 sowie Umsatzsteuer für das Jahr 1992, wobei es zur Begründung auf den von der Prüferin gemäß § 150 BAO erstatteten Bericht verwies.

Mit Berufung wandte der Beschwerdeführer ein, die von ihm als Schriftsteller ausgeübte Tätigkeit stelle keine solche iSd § 1 Abs 2 Z 2 LVO 1990, sondern eine solche gemäß § 1 Abs 1 leg cit dar. Er habe die Absicht, einen Gesamtgewinn aus seiner Tätigkeit als Schriftsteller zu erzielen. Das Ergebnis des Jahres 1992 sei nur deshalb negativ, weil zwar 1.000 Bücher hergestellt, jedoch nur etwa 300 Stück verkauft worden seien. Hätte er die Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 4 Abs 1 EStG 1988 ermittelt, wäre bereits im Jahr 1992 ein Totalgewinn erzielt worden. Im Gegensatz zur Ansicht der Prüferin könne keine Rede davon sein, dass er das Buch über den Gasser-Revolver nur wegen seiner in der Lebensführung begründeten Neigung verfasst habe. Zwar ergebe sich das Thema von Sachbüchern meist aus einer persönlichen Neigung, die im Regelfall nichts mit dem Hauptberuf des Schriftstellers zu tun habe, weswegen Bücher über Jagd, Fischerei, Vögel, Katzen, Hunde etc fast immer von Personen verfasst würden, die sich diesen Themen eng verbunden fühlten.

In den Jahren 1993 und 1994 erklärte der Beschwerdeführer aus seiner schriftstellerischen Tätigkeit Verluste von rund 20.000 S und 17.000 S, die insbesondere aus Aufwendungen für Reisen, Zinsen und der AfA für einen Computer resultierten. In den Jahren 1993 und 1994 verkaufte der Beschwerdeführer 41 und zehn Bücher.

Auf Vorhalt der belangten Behörde gab der Beschwerdeführer bekannt, er habe im Jahr 1993 begonnen, ein weiteres waffentechnisches Sachbuch (idF: neues Buch) zu verfassen. Die ab diesem Jahr geltend gemachten Aufwendungen beträfen nur noch das neue Buch, dessen Herstellungskosten etwa 300.000 S betragen werden würden. Es sei wiederum eine Auflage von 1.000 Stück geplant, wobei das neue Buch rund 800 S kosten werde. Das neue Buch sei derzeit (April 1996) noch nicht fertig gestellt, es seien jedoch von einem Waffenproduzenten bereits 100 Stück bestellt worden. Mit dem Verkauf des neuen Buches werde das Buch über den Gasser-Revolver wiederum beworben, weswegen damit zu rechnen sei, dass dieses Buch mehr nachgefragt werde. Er habe im Jahr 1995 22 Bücher, im Jahr 1996 nur mehr ein Buch verkauft. Am 31. Dezember 1995 hätten sich noch 604 unverkaufte Bücher in seinem Besitz befunden. Bei alleiniger Betrachtung des Buches über den Gasser-Revolver ergebe sich für die Jahre 1991 bis 1997 ein Gesamtverlust von rund 115.000 S. Unter Berücksichtigung des Wertes der am 31. Dezember 2003 wahrscheinlich noch vorhandenen 360 Bücher mit einem Wert von je 350 S, somit insgesamt 126.000 S, ergebe sich bis zum Jahr 2003 ein Gesamtgewinn von rund 94.000 S. Mit dem neuen Buch werde ein Erlös von insgesamt 800.000 S erzielt werden, dem Aufwendungen von rund 300.000 S gegenüber stünden. Durch den forcierten Verkauf des neuen Buches werde jedoch wesentlich früher als mit dem Buch über den Gasser-Revolver ein Gesamtgewinn erzielt werden.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab, änderte jedoch die vom Finanzamt erlassenen Bescheide insofern ab, als sie diese gemäß § 200 Abs 1 BAO für vorläufig erklärte. Unter Hinweis auf den vom Beschwerdeführer in den Jahren 1991 bis 1995 aus seiner schriftstellerischen Tätigkeit gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 ermittelten Gesamtverlust von rund 266.000 S vertritt die belangte Behörde die Ansicht, diese Tätigkeit sei als Liebhaberei iSd § 1 Abs 2 Z 2 LVO 1990 anzusehen. Der Beschwerdeführer beschäftige sich hobbymäßig mit alten Waffen. Auf Grund dieser Neigung habe der Beschwerdeführer das Buch über den Gasser-Revolver verfasst. Der Beschwerdeführer stelle auch nicht in Abrede, dass Sachbücher fast immer von Personen verfasst würden, die sich den jeweiligen Themen eng verbunden fühlten. Der Systematik der LVO 1990 (Regel-Ausnahme-Regel) entsprechend, sei zunächst davon auszugehen, dass die vom Beschwerdeführer ausgeübte Tätigkeit als Schriftsteller auf Grund der erwirtschafteten Verluste als Liebhaberei anzusehen sei. Gemäß § 2 Abs 4 LVO 1990 könne die Vermutung nach § 1 Abs 2 Z 2 leg cit widerlegt werden, wenn die Art der Tätigkeit einen Gesamtgewinn erwarten ließe. Dieser Gesamtgewinn müsse im Einklang mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers, der eine Prognose bis zum Jahr 2003

erstellt habe, in einem überschaubaren Zeitraum von zwölf (richtig wohl: 13) Jahren erzielt werden. Bei der Berechnung des aus einer Tätigkeit erzielbaren Gesamtgewinnes sei auch ein fiktiver Veräußerungs- oder Aufgabegewinn(-verlust) zu berücksichtigen.

Die belangte Behörde nahm sodann umfangreiche Berechnungen vor, wobei sie von den vom Beschwerdeführer erklärten bzw in der Vorhaltsbeantwortung erhofften Einkünften aus selbständiger Arbeit ausging. Sie brachte jedoch mangels konkreten Vorbringens des Beschwerdeführers keinen Erlös aus dem Verkauf des neuen Buches zum Ansatz. Die belangte Behörde gelangte so in den Jahren 1991 bis 2003 bei einem angenommenen Verkauf von 551 Büchern zu einem (laufenden) Gesamtverlust von rund 394.000 S. Für die am 31. Dezember 2003 somit noch vorhandenen 430 Bücher brachte sie keinen Wert zum Ansatz.

Unter Hinweis auf die ihrer Berechnung immanente Unsicherheit führte die belangte Behörde weiter aus, ob ein Gesamtgewinn innerhalb eines angemessenen Zeitraumes erwirtschaftet werden könne, sei insbesondere wegen der Unmöglichkeit, die aus dem neuen Buch erzielbaren Erlöse zu schätzen, und des nur prognostizierten Wertes der am 31. Dezember 2003 vorhandenen 430 Bücher über den Gasser-Revolver ungewiss. Nach § 200 Abs 1 BAO könnten Abgaben vorläufig festgesetzt werden, wenn nach dem Ermittlungsverfahren die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich sei. Da der Beschwerdeführer bisher nur Verluste aus seiner Tätigkeit als Schriftsteller erklärt habe, wobei die von ihm ausgeübte Tätigkeit auf einer besonderen Neigung iSd § 1 Abs 2 Z 2 LVO 1990 zur Beschäftigung mit Waffen beruhe, sei vorläufig davon auszugehen, dass die vom Beschwerdeführer ausgeübte Tätigkeit nicht als Einkunftsquelle, sondern als Liebhaberei anzusehen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Wie bereits im Administrativverfahren behauptet der Beschwerdeführer, die von ihm als Schriftsteller ausgeübte Tätigkeit stelle keine solche iSd § 1 Abs 2 Z 2 LVO 1990, sondern eine solche gemäß § 1 Abs 1 leg cit dar. Hiezu trägt er vor, die von ihm ausgeübte Tätigkeit sei durch die Absicht veranlasst worden, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Er hätte ansonsten nicht den großen Arbeitsaufwand auf sich genommen, der notwendig sei, um ein Buch über den Gasser-Revolver zu verfassen, und wäre nie das Risiko und den finanziellen Aufwand, die mit der Herstellung und dem Vertrieb eines solchen Buches verbunden gewesen seien, eingegangen. Die Verfassung des Buches und dessen Herausgabe im Selbstverlag könnten daher nicht als Hobby angesehen werden. Für den eigenen Gebrauch hätte er nie ein derart umfangreiches, künstlerisch gestaltetes und ansprechendes Buch um mehrere hunderttausend Schilling herstellen lassen. Das von ihm gesammelte Wissen hätte er für seine Zwecke auf einfachere oder billigere Weise dokumentieren können.

Nach § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist. In den Fällen, in denen die Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung zu ihrer Erledigung gelangt, obliegt dem Verwaltungsgerichtshof die Prüfung, ob die Tatsachenfeststellungen auf aktenwidrigen Annahmen beruhen oder in einem mangelhaften Verfahren zu Stande gekommen sind oder gegen die Denkgesetze oder das allgemeine menschliche Erfahrungsgut verstoßen (vgl beispielsweise das hg Erkenntnis vom 25. April 2002, 95/15/0197).

Die von der belangten Behörde vorgenommene Beweiswürdigung hält der Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof stand. Bei der Beurteilung, ob eine Tätigkeit iSd § 1 Abs 2 Z 2 LVO 1990 auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist, ist entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers nicht auf die konkrete Neigung des Abgabepflichtigen abzustellen, sondern darauf, ob die konkrete Tätigkeit bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes (arg "typischerweise") einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist (vgl das hg Erkenntnis vom 26. Jänner 1999, 98/14/0041). Dies ist bei einer im übrigen nebenberuflich betriebenen schriftstellerischen Tätigkeit zur Herausgabe eines Sachbuches, die erst auf Grund der hobbymäßigen Beschäftigung mit jener Materie, die im Sachbuch behandelt wird, ausgeübt werden kann, zu bejahen. Eine solche Tätigkeit wird typischerweise auch nicht erwerbswirtschaftlich betrieben (vgl zur Abgrenzung das hg Erkenntnis vom 26. April 2000, 96/14/0095).

Da die belangten Behörde somit vom Vorliegen einer Tätigkeit iSd § 1 Abs 2 Z 2 LVO 1990 und nicht einer solchen gemäß § 1 Abs 1 leg cit ausgehen durfte, war sie im Gegensatz zum Beschwerdevorbringen nicht gehalten, die Vermutung des Vorliegens von Einkünften an Hand der im § 2 Abs 1 Z 2 bis 6 LVO genannten Kriterien zu prüfen. Allerdings kann die Vermutung iSd § 1 Abs 2 Z 2 LVO 1990 gemäß § 2 Abs 4 leg cit widerlegt werden, wenn die Art der

Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt. Ausgehend vom Vorbringen des Beschwerdeführers hat die belangte Behörde eine Prognoserechnung bis zum Jahr 2003 erstellt, wobei sie im Gegensatz zu der vom Beschwerdeführer keinen Erlös aus dem Verkauf des neuen Buches zum Ansatz gebracht hat. Mit der Rüge, die Prognoserechnung sei in bestimmten Punkten unrichtig, zeigt der Beschwerdeführer nicht auf, dass die belangte Behörde zu Unrecht zu dem Schluss gelangt ist, in der vom Beschwerdeführer ausgeübten Tätigkeit sei keine Einkunftsquelle, sondern Liebhaberei zu erblicken. Abgesehen davon, dass jede Prognoserechnung mit einer immanenten Unsicherheit behaftet ist, kann der belangten Behörde nicht entgegengetreten werden, wenn sie in ihrer Prognoserechnung mangels konkreten Vorbringens seitens des Beschwerdeführers keinen Erlös aus dem Verkauf des neuen Buches zum Ansatz gebracht hat. Der belangten Behörde kann auch nicht entgegengetreten werden, wenn sie bei Ermittlung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinnes keine höheren als die bisher erzielten Preise zum Ansatz gebracht hat.

Wie die belangte Behörde ebenfalls zu Recht festgestellt hat, ist die Abgabepflicht wegen der Unmöglichkeit, eine Prognose über die aus dem neuen Buch erzielbaren Erlöse zu erstellen, ungewiss. Kann das Gesamtbild der Verhältnisse wegen des relativ kurzen Zeitraumes noch nicht endgültig beurteilt werden, ist die Erlassung vorläufiger Bescheide zulässig (vgl das hg Erkenntnis vom 12. August 1994, 94/14/0025). Da das Gesamtbild der Verhältnisse eher für Liebhaberei als für eine Einkunftsquelle spricht, kann der belangten Behörde nicht entgegengetreten werden, wenn sie zu dem Schluss gelangt ist, die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Schriftsteller sei vorläufig als Liebhaberei anzusehen. Mit dem nicht konkretisierten Beschwerdevorbringen, dieser Schluss der belangten Behörde sei unzulässig, wird nicht dargetan, dass die Erlassung vorläufiger Bescheide rechtswidrig wäre.

In Ausführung der behaupteten Verletzung von Verfahrensvorschriften rügt der Beschwerdeführer, die belangte Behörde habe bei ihrer Prognoserechnung die Herausgabe des neuen Buches nicht berücksichtigt. Es sei unzulässig, bei Herausgabe mehrerer Bücher die Tätigkeit als Schriftsteller nur hinsichtlich eines Buches wirtschaftlich zu würdigen. Eine solche Betrachtung würde dazu führen, dass nur ein erfolgreiches Buch eine Einkunftsquelle, ein erfolgloses hingegen Liebhaberei darstelle. Hätte die belangte Behörde die Aufwands- und Ertragssituation des neuen Buches bei ihrer Betrachtung berücksichtigt, hätte sie zu einem anderen Ergebnis kommen können.

Entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers hat die belangte Behörde bei ihrer Prognoserechnung die Herausgabe des neuen Buches sehr wohl berücksichtigt, jedoch - wie bereits ausgeführt - zu Recht keinen Erlös aus dem Verkauf des neuen Buches zum Ansatz gebracht. Wegen der im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides bestehenden Ungewissheit über den wirtschaftlichen Erfolg des Buches über den Gasser-Revolver und des neuen Buches hat die belangte Behörde die vom Finanzamt erlassenen Bescheide für vorläufig erklärt. Die behauptete Verletzung von Verfahrensvorschriften liegt daher nicht vor.

Die Beschwerde erweist sich insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz stützt sich auf die §§ 47 VwGG iVm der Verordnung BGBl II Nr 501/2001.

Wien, am 30. Juli 2002

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2002:1996140116.X00

**Im RIS seit**

23.09.2002

**Zuletzt aktualisiert am**

22.09.2008

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>