

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri.*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Beate Susanne Mihatsch, Alpenblickstraße 5, 4060 Leonding, über die Beschwerde vom 28. Juni 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 30. Mai 2018 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2012, 2013, 2014, 2015 und Einkommensteuer 2012, 2013, 2014, 2015 und 2016 zu Steuernummer ***StNr.*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Bf. führte neben seiner Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer in einem Unternehmen seit 1998 einen **Gewerbebetrieb**, der im beschwerdegegenständlichen Zeitraum im Wesentlichen Inserat-Webseiten (u.a. Immobilienbörse, Kontaktbörse, ***15***), den Handel mit Domains (Internetadressen) und einen Webshop zum Verkauf von Kunstgegenständen umfasste.

2. In den **Einkommensteuererklärungen für die streitgegenständlichen Jahre 2012 bis 2016** erklärte der Bf. jeweils positive Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie jeweils negative Einkünfte aus dem genannten Gewerbebetrieb. Die Einkommensteuer der Jahre 2012 bis 2015 wurde zunächst erklärungsgemäß veranlagt.

In den Jahren 2004-2016 wurde seitens des Bf. zum beschwerdegegenständlichen Gewerbebetrieb unter anderem Folgendes gegenüber dem Finanzamt erklärt:

Jahr	Einnahmen	Ausgaben	Jahresergebnis
------	-----------	----------	----------------

2004	5.907,84	12.846,88	- 6.939,04
2005	17.807,91	19.821,72	- 2.013,81
2006	19.479,08	17.202,59	2.276,49
2007	10.592,52	45.679,97	- 35.087,45
2008	22.399,31	58.149,11	- 35.749,80
2009	29.320,68	68.684,43	-39.363,75
2010	11.202,99	58.345,50	-47.142,51
2011	19.231,21	57.477,01	-38.245,80
2012	13.839,85	42.614,43	-28.774,58
2013	7.182,48	29.855,37	-22.672,89
2014	3.126,80	28.778,82	-25.652,02
2015	3.549,86	16.880,72	-13.330,86
2016	4.377,36	18.206,24	-13.828,88

3. Mit E-Mail vom 21.11.2017 beantwortete die steuerliche Vertretung des Bf. ein Ergänzungsersuchen der belangten Behörde betreffend die Einkommensteuererklärung 2016 und übermittelte ein AfA-Verzeichnis, die Einnahmen-/Ausgabenrechnungen des Jahres 2016, einen Mietvertrag mit der Firma ***2***, ***3***, sowie eine Stellungnahme des Bf. vom 21.11.2017 zu Verlusten mit Ausblick. Diese Stellungnahme lautet:

*„Da ich mehrere Internetplattformen betrieben habe, habe ich im Jahr 2016 begonnen den Schwerpunkt auf die Plattform ***4*** zu legen, da ich mir in diesem Bereich die größten Chancen gesehen habe endlich auch zu einem finanziellen Erfolg zu kommen. Darüber hinaus ist die Domain ***4*** für den Bereich Immobilien eine der interessantesten Domains im Österreichischen Teil des Internets. Bisher war ein Großteil der Einnahmen aus Werbeeinschaltungen auf der Plattform. Ich habe im Jahr 2016 die Voraussetzungen geschaffen um zu testen ob die Umstellung auf kostenpflichtige Inserate möglich ist. Meine Vorstellung war folgende: Auf ein Monat gerechnet hatte ich im Durchschnitt täglich ungefähr 14 neue Inserate, wenn bei einer kostenpflichtigen Variante zumindest die Hälfte der Inserenten trotzdem inserieren und bezahlen würden, würde das Einnahmen von über 30000,- Euro im Jahr bringen. Die Rechnung im Detail:*

Inseratkosten je Inserat 15,- abzüglich Mwst= 12,50; 12,50 x7 Inserate täglich= 87,50; 87,50 x 30 Tage=2625; 2625 x 12 Monate = 31500,-

*Leider hat mein kurzfristig durchgeführter Test ergeben, dass in der Testphase von 3 Tagen im Jahr 2016 kein einziges Inserat geschaltet wurde. Daher habe ich sofort wieder auf kostenlos umgestellt um dem Projekt nicht zu schaden. Im laufenden Jahr habe ich versucht die Inserateingabe an der Plattform zu verbessern, und die Werbeeffizienz bei ***33*** zu erhöhen. Ich möchte im September 2018 eine neue, längere Testphase bezüglich kostenpflichtiger Inserate durchziehen. Ich hoffe dass die Kundenzufriedenheit bis dahin so hoch ist, dass zumindest täglich ein paar Inserenten bereit sind für das Inserat zu bezahlen.*

Sollte bis Ende 2018 noch kein kostenneutraler Betrieb möglich sein, werde ich versuchen die Plattform an ein Unternehmen zu verkaufen, das die notwendige Vertriebsstruktur sowohl für gewerbliche Inserenten, als auch für entsprechende Werbeeinnahmen hat.“

Aus der vorgelegten **Rechnung von ****2****** geht hervor, dass diese und die Firma ****5**** des Bf. über die gleiche Adresse verfügen.

4. Am 27.11.2017 legte der Bf. **Rechnungen** über im Jahr 2016 von ****12**** bezogene Leistungen vor.

5. Mit Prüfungsauftrag vom 25.01.2018, Auftragsbuchnummer ****6****, wurde eine Betriebsprüfung bezüglich der Einkommensteuer, Umsatzsteuer und Zusammenfassende Meldung, jeweils für den Zeitraum 2012-2016, eingeleitet.

6. Am 25.01.2018 legte der Bf. die **Einnahmen-/Ausgabenrechnungen** der Jahre 2009, 2010, 2011, 2012, 2014, 2016 sowie ein AfA-Verzeichnis der Jahre 2012, 2013, 2014, 2015 und 2016 vor. Die Einnahmen-/Ausgabenrechnungen der Jahre 2013 und 2015 wurden im gerichtlichen Verfahren mit Stellungnahme vom 29.4.2020 von der beschwerdeführenden Partei nachgereicht.

7. Mit Vorhalt vom 30.01.2018 ersuchte die belangte Behörde unter anderem um Klärung, welche Aufgaben Frau ****7**** für den Bf. im Gewerbebetrieb erledigt hat und wer diese Arbeit seit ihrem Ausscheiden aus dem Unternehmen macht. Weiters wurde um genaue Erklärung ersucht, warum der Bf. der Meinung sei, dass es sich bei diesem Gewerbebetrieb um keinen Liebhabereibetrieb handle und warum dieses Gewerbe noch ausgeführt werde, wenn der Bf. seit Beginn nur ein Mal einen Gewinn erzielen habe können.

8. Der Bf. erklärte in seiner Stellungnahme vom 05.02.2018, diverse .at-Domains wegen erwarteter Wertsteigerungen gekauft und auch teilweise wieder verkauft zu haben und noch über einige zu verfügen.

Frau ****7****, seine nunmehrige Ehegattin, sei im Hinblick auf die vom Bf. betriebenen Webseiten zur Erarbeitung von Designideen, Überarbeitung von Formulierungen, Überprüfung der Benutzerfreundlichkeit und Abwicklung der Inserate etc. angestellt worden. Die Inserate seien angestiegen, aber kostenlos geblieben. Einnahmen hätte es vorwiegend über Werbung der Vermarkter von Werbeflächen ****32**** und ****33**** gegeben. Um Werbekunden zu finden, habe Frau ****7**** bei Gebrauchtwagenhändlern, Immobilienmaklern, Landmaschinenhändlern etc. angerufen und für den Bf. Termine vereinbart. Bei der Kontaktbörse gab es noch Einnahmen über ****34****. Frau ****7**** habe in Absprache mit dem Bf. im Internet diverse Artikel für einen Webshop für preiswerte neue und gebrauchte Kunstgegenstände namens ****8**** ersteigert, diese für den Verkauf über diese Plattform aufbereitet und gegebenenfalls den Verkauf abgewickelt. Mit 11.11.2009 habe der Bf. die Gewerbeberechtigung für diesen Bereich erworben und, sobald genügend Artikel verfügbar

waren, den Shop gestartet. Gegen die Erwartungen des Bf. habe es beim Start und auch danach keine ernstzunehmenden Reaktionen gegeben. Er sei der Meinung gewesen, dass die Auswahl im Shop noch zu wenig sei und die Werbung gesteigert werden müsste. Es seien daher weitere Produkte ersteigert und die Werbeausgaben bei ***33*** erhöht worden. Um die Vertrauenswürdigkeit des Shops zu erhöhen, sei der Shop in einem aufwändigen Verfahren für das Trusted Shop Siegel zertifiziert worden. Dennoch hätten alle diese Maßnahmen nicht soweit gefruchtet, dass ein kontinuierliches Geschäft entstanden wäre. Die Rücksendung von gekauften Bildern durch Konsumenten gemäß Fernabsatzgesetz habe sich als problematisch erwiesen. Der Bf. habe mit Frau ***7*** gesprochen und ihr gesagt, dass es notwendig werde, auch kostenmäßig etwas zu ändern, wenn sich die Einnahmen nicht erhöhen. Sie habe sich dann entschlossen, sich beruflich neu zu orientieren, im Rahmen einer Bildungskarenz zu studieren und dabei für ihn tätig zu bleiben. Mit wenig Aufwand habe der Bf. daraufhin den Shop unterteilt in „***8***“ und „Antike Werte“, um die Qualität der Ölgemälde und der antiken Stücke nicht durch Fernost-Bilder und Bronze-Repliken zu verwässern. Zu dieser Zeit sei Frau ***7*** mit einem 20 Stunden Job bei dem Bf. angestellt gewesen. Ende 2013 habe der Bf. beschlossen, das Thema Webshop zu beenden. Frau ***7*** habe dabei geholfen, den Webshop zu beenden und sämtliche Tätigkeiten, die bei ***5*** trotzdem angefallen seien, zu erledigen und sei dann im September 2014 aus dem Unternehmen ausgetreten. Den Webshop für „Antike Werte“ habe der Bf. zumindest „im Hintergrund laufen lassen“, damit er die Möglichkeit habe, diesen eventuell mit der Ware mitzuverkaufen. Er habe in dieser Zeit versucht, für die nicht verkaufte Ware Käufer zu finden. Die meisten Antiquitätenhändler hätten damals gleich abgesagt, nachdem er sein Anliegen vorgebracht hatte. Man sei in einer Weltwirtschaftskrise gewesen. Wenn sich jemand die Bilder angesehen habe, dann sei die Rede von einem Kaufpreis von EUR 3.000,00 bis 5.000,00 für alles gewesen. Bezüglich des Themas „Werte auf Lager“ habe er Waren im Wert von ca. EUR 18.000,00 gekauft und seien davon welche um EUR 3.000,00 verkauft worden. Der Rest befinde sich auf Lager. Der Bf. wolle nicht unterhalb eines Zielpreises von EUR 10.000,00 verkaufen. Um die Kosten zu reduzieren, habe der Bf. im Dezember 2014 die Gewerbeberechtigung zurückgelegt. Dieser Versuch, mit einem Webshop ein kontinuierlich geordnetes Einkommen zu erwirtschaften, sei leider gescheitert.

Da ein Abschalten des Servers einen Totalverlust bedeutet hätte, habe der Bf. sich wegen der aus seiner Sicht größten Zukunftsaussichten auf die Immobilienbörse konzentriert und damals die Werbung vorwiegend darauf ausgerichtet. Weiters habe er bei den anderen Inserate-Bereichen alles überarbeitet, um den künftigen Arbeitsaufwand größtmöglich zu reduzieren.

Die Kontaktbörse sei beendet worden, weil sensible persönliche Daten für den Bf. nicht ohne großen finanziellen Aufwand vor Hackerangriffen geschützt werden haben können und weil eine größere Investition in die Zahlungsschnittstelle erforderlich worden sei.

Der Bf. sei fest davon überzeugt, dass der Tag komme, an dem sämtliche Inserate kostenpflichtig sein würden. ***5*** sei eine Plattform gewesen, die bereits vor ***10*** alle Bereiche des täglichen Lebens abgedeckt habe und einige dieser Domains seien einfach als Zubringerdomains gedacht gewesen, zB. habe es eine Seite auf ***5*** gegeben, auf der man Haustiere inserieren konnte, daher ***9***, etc.

Zum Thema Liebhaberei äußerte sich der Bf., dass er damals in einer völlig neuen Branche, von der es keine Erfahrungswerte gab und von der niemand wirklich wusste, wie sie sich entwickeln wird, versucht habe, zwei Geschäftsmodelle (Inserateportal ***5***, Webshop) „aufzuziehen“. Sein Vorteil sei gewesen, dass er schon vor 18 Jahren „ASP“ habe programmieren können und daher in der Lage gewesen sei, interaktive Webseiten zu programmieren. Die Arbeiten für den Webshop hätten 2009 begonnen und dieses Thema sei 2014 beendet worden. Ebenfalls zu diesem Zeitpunkt habe er sich von Bereichen getrennt, in die er noch viel Geld hätte investieren müssen, um die Datensicherheit zu garantieren, da eine Neuprogrammierung mit neuen Technologien erforderlich gewesen wäre. Er hätte sich ab diesem Zeitpunkt daher vorwiegend um die Immobilienbörse gekümmert und wie anhand von der Stellungnahme beigefügten Screenshots von ***10*** zu sehen sei, auf das richtige Pferd gesetzt. Bei ***10*** seien immer noch die ganzen Inseratebereiche wie Gebrauchtwagen und der Marktplatz mit vielen Inseratekategorien kostenlos, jedoch der Bereich der Immobilieninserate seit geraumer Zeit kostenpflichtig. Er sei sich sicher, dass bald auf den meisten Immobilienportalen die Inserate kostenpflichtig sein würden. Er war daher immer überzeugt davon, dass dieser Zeitpunkt kommen werde, daher habe er sich entschlossen, mit für ihn leistbaren Mitteln die Immobilienbörse bis jetzt aufrechtzuerhalten. Natürlich könne bei der Betrachtung der nackten Zahlen die Meinung aufkommen, dass es sich dabei um Liebhaberei gehandelt haben könnte. Beide Geschäftsmodelle seien jedoch schon grundsätzlich für Liebhaberei ziemlich ungeeignet. Der Bf. halte fest, dass ihm sein Ruf als korrekter und seriöser Unternehmer sehr wichtig sei.

9. In der Besprechung vom 08.03.2018, an der der Bf. und seine steuerliche Vertretung sowie beide beauftragten Betriebsprüferinnen teilnahmen, wurden seitens der belangten Behörde eine mögliche Beurteilung des Gewerbebetriebes als Liebhaberei gem. § 1 Abs. 1 LVO (Liebhabereiverordnung) sowie das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen gemäß § 303 BAO bezüglich der Einkommensteuer der Jahre 2012-2016 thematisiert.

Zusammengefasst sei als **Punkt 1** nach einer Kriterienprüfung davon auszugehen, dass es sich bei dem Gewerbebetrieb um **Liebhaberei** gem. § 1 Abs. 1 LVO handle, weil

- der Gesamtverlust seit dem Jahr 2004 EUR -306.524,90 betrage und es seit 1998 nur ein Mal (im Jahr 2006) einen Gewinn in der Höhe von EUR 2.276,49 gegeben habe,
- sich die hohen Aufwendungen durch die hohen Personalkosten für Frau ***19*** ***7***, die Ehegattin des Bf., ergeben würden,

- das Dienstverhältnis zu Frau ***7***, das immer wieder an die persönlichen Verhältnisse von Frau ***7*** angepasst worden sei, nicht fremdüblich sei, da der Bf. keine fremden Dienstnehmer eingestellt hätte, wenn er seine Frau nicht beschäftigt hätte,
- der Personalaufwand im Verhältnis zu den Einnahmen immer deutlich höher sei und durch eine solche Bewirtschaftung des Betriebes nie ein Gewinn hätte entstehen können,
- selbst nach Ausscheiden von Frau ***7*** nach 8 Jahren Dienstverhältnis noch immer Verluste erwirtschaftet werden würden,
- die Seiten trotz bezogener Leistung von ***12*** (Werbeschaltungen) im Vergleich zur Konkurrenz nicht besonders bekannt seien, weniger Besucherfrequenz hätten und daher weniger Firmen auf den Seiten des Bf. Werbung schalten würden,
- vergleichbare Internetseitenbetreiber mehr Kunden und Inseratschaltungen hätten, da sie ansprechendere Seiten hätten und ein sehr gutes Marketing, u.a. in Radio und Fernsehen, betreiben würden,
- eine Testphase mit kostenpflichtigen Inseraten durch den Bf. bereits mangels eines einzigen Inserats abgebrochen worden sei und auch zukünftige solche Testphasen keinen Gewinn erwarten lassen würde, da selbst bereits vorhandene Kunden bei Kostenpflichtigkeit der Inserate „abspringen“ würden
- die erwarteten Verkaufserlöse aus dem Versandhandel nicht erzielt werden können, da die auf Lager liegenden Waren laut einer Bewertung insgesamt nur EUR 3.000,00 bis 5.000,00 wert sein würden, laut dem Bf. aber um EUR 10.000,00 verkaufen werden sollten,
- dieses Gewerbe immerhin schon seit 1998 betrieben werde, sich seit Jahren keine Besserung des Geschäfts zeige und auch die zukünftige Ertragslage nicht erfolgsversprechend sei.

Als **Punkt 2** erfolge eine **Wiederaufnahme der Verfahren zur Einkommensteuer der Jahre 2012 bis 2016**, da im Zuge der Betriebsprüfung ein Fehler bei der Verbuchung der Versicherungen festgestellt worden sei. Die private KFZ Versicherung sei auf das Konto 7700 Sachversicherungen gebucht und die betriebliche Versicherung auf das Konto 9110 Sonderausgaben verbucht worden. Die private KFZ Versicherung sei steuerlich nicht abzugsfähig, die betriebliche Haftpflichtversicherung als Aufwand zu berücksichtigen. Da die betragliche Auswirkung nicht nur geringfügig wäre, ergebe sich ein Wiederaufnahmegrund. Es sei eine falsche Verbuchung erfolgt und folgende Änderungen würden sich daraus ergeben (Beträge in Euro):

Versicherung	2012	2013	2014	2015	2016
Vor BP	563,08	605,06	628,40	652,49	677,65
Nach BP	120,91	122,80	126,15	129,29	131,29
Differenz	442,17	482,26	502,25	523,20	546,36

Als **Punkt 3** wurde festgehalten, dass nach § 1 Abs. 1 LVO diese Tätigkeit nur die Einkommensteuer betreffe und Liebhaberei somit betreffend die Umsatzsteuer nicht denkbar sei.

Zu diesen Punkten wurde im Rahmen dieser Besprechung folgende **Stellungnahme des Bf.** aufgenommen:

9.1. Der Bf. erläuterte die **Ausgaben für ***12***** (Schaltung von Inseraten des Bf. auf verschiedensten Seiten durch *****33*****, ausgehend von durch den Bf. an *****33***** übermittelte Schlagworte; Bezahlung nach erfolgten Klicks), welche als Werbemaßnahmen zu sehen seien.

9.2. Zum Thema der **Fremd(un)üblichkeit des Dienstverhältnisses mit (seiner) Frau ***19***** *****7***** brachte der Bf. vor, dass die zeitlich vor Frau *****7***** geringfügig angestellte Frau *****17***** eine „fremde“ Person gewesen sei und diese wie seine Tochter *****18***** damals zur Aufgabe hatten, E-Mails zu bearbeiten, Inserate durchzuarbeiten und online zu schalten und die Buchhaltungsunterlagen für die Steuerberaterin vorzubereiten. Die danach eingestellte Ehegattin des Bf. hätte sehr viel mehr Aufgaben gehabt, da im Jahr 2009 mit einem Versandhandel (*****8*****; *****13*****) ein arbeitsintensiver Teilbetrieb begonnen worden sei, wobei die Einkäufe im Jahr 2009 über *****14*****-Versteigerungen erfolgt seien. Zudem haben Arbeiten für das Trusted Shop Siegel, das die Sicherheit des Bestell- und Bezahlvorganges für die Kunden bestätige, viel Zeit beansprucht. Die Verleihung des Siegels sei erst nach zweimaliger Ablehnung ausgestellt worden. Die Gattin des Bf. habe im Jahr 2011 an der Pädagogischen Hochschule zu studieren begonnen und die „Stunden“ seien an deren persönliche Verhältnisse angepasst worden, da der Bf. tagsüber anderwärtig beschäftigt war und am Abend sie beim Aufbau und der Betreuung der Seiten mit Besprechungen und Programmierungen unterstützt habe. Der Bf. habe die „Testphase“ für den Onlinehandel 2014 beendet, da diese nicht erfolgsversprechend gewesen sei. Seine Gattin sei im Jahr 2014 aus dem Unternehmen ausgeschieden.

9.3. Der 2009 bis 2014 betriebene **Versandhandel** sei nach Ansicht der steuerlichen Vertretung des Bf. ein Teilbetrieb und müsse daher gesondert betrachtet werden, das Ende des Betriebes sei eine Teilbetriebsaufgabe. Es habe jedoch keine getrennte Gewinnermittlung gegeben. Es seien ca. 300 Produkte eingekauft worden. Nicht sehr viele Bilder seien verkauft worden. Der Rest liege in einem angemieteten Lagerraum bzw. zu Hause beim Bf. Laut einem Antiquitätenhändler liege der Gesamtwert bei ca. EUR 3.000,00 – 5.000,00. Der Bf. möchte diese Gegenstände jedoch nicht unter EUR 10.000,00 verkaufen. Beim Versandhandel habe es

zu jedem Produkt fünf Bilder und eine ausführliche Bildbeschreibung gegeben. Diese Seiten sollen seit 2014 nicht mehr aktiv sein, jedoch könne die Seite ***13*** noch aufgerufen werden.

9.4. Von den vom Bf. gekauften **Domains** (Internetadressen) seien noch die ***4***, ***15*** und ***13*** aufrecht, wobei nur mehr die Immobilienbörse verwendet und aufrechterhalten werde. Aus dem Verkauf von ***15*** erwarte sich der Bf. einen Erlös. Die steuerliche Vertretung des Bf. legte verschiedene Firmenbuch-Auszüge von nach ihrer Ansicht vergleichbaren Unternehmen, zB. ***27***, vor und verwies auf den Bilanzverlust. Die Immobilieninserate anderer Seiten seien mittlerweile auch kostenpflichtig. Der Bf. möchte die Immobilienbörse in Zukunft weiter betreiben und eine Plattform aufbauen, auf der Makler Inserate aufgeben, welche dann auf verschiedenen Internetseiten angezeigt werden sollen. Sein Ziel sei, dies sofort kostenpflichtig zu machen.

9.5. Die steuerliche Vertretung legte laut dem Protokoll der Besprechung zum Schluss der Besprechung eine Berechnung für die Kosten für das **Büro im Wohnungsverband** vor, welche sie geltend machen wolle. Dadurch, dass dies mit **den im Zuge der Wiederaufnahmegründe behandelten Versicherungen gegenübergestellt** werde und sich dann nur mehr eine geringe Differenz ergeben würde, würde dies keinen Wiederaufnahmegrund mehr darstellen. Bei den Versicherungen handle es sich um keine private KFZ-Versicherung, sondern um eine private Unfallversicherung. Die steuerliche Vertretung des Bf. werde die Einnahmen-/Ausgabenrechnung für die Jahre 2009-2011 übermitteln, damit überprüft werden könne, wie viele Kunstgegenstände verkauft werden konnten.

Bezüglich des Arbeitszimmers wurde folgende Berechnung seitens des Bf. vorgelegt:

[...]

10. Ausdrucken der Webseite *16*** vom 15.03.2018** ist zu entnehmen, dass in den Saisons 2011/2012, 2012/2013 und 2013/2014 jeweils ab Anfang Oktober mittwochs von 18:30 bis 19:30 ein Step-Aerobic-Fortgeschrittenenkurs seitens der Gattin des Bf., Frau ***19*** ***7***, als Diplom-Aerobic-Trainerin angeboten worden sei und die Voranmeldung bei ihr zu erfolgen habe.

11. Aus einem **Aktenvermerk** des **Fachbereichs** der belangen Behörde **vom 21.03.2018** über ein Telefonat mit der steuerlichen Vertretung des Bf. geht hervor, dass es laut der steuerlichen Vertretung keine konkreten Arbeitszeitaufzeichnungen über die tatsächlich von der Ehefrau des Bf. geleistete Arbeitszeit gebe. Die tatsächliche Arbeitszeit habe immer den in den vorliegenden Dienstverträgen festgelegten Arbeitszeiten entsprochen. Daraufhin sei die steuerliche Vertretung damit konfrontiert worden, dass dies nach Ansicht des Finanzamtes nicht glaubwürdig sei, da laut durchgeführter Internetrecherche Frau ***7*** als Trainerin von Aerobic-Kursen tätig gewesen sei und die Kurszeiten zum Teil innerhalb der vereinbarten

Arbeitszeit gelegen seien. Die steuerliche Vertretung habe beanstandet, dass die Prüfungsfeststellungen nicht zutreffend seien und nicht dem besprochenen Sachverhalt der Schlussbesprechung entsprechen würden. Sie sei daher aufgefordert worden, innerhalb von zwei Wochen eine schriftliche Stellungnahme zu übermitteln.

12. Mit Stellungnahme vom 03.04.2018 äußerte sich der Bf. zu den per E-Mail vom 26.02.2018 übermittelten Feststellungen der Betriebsprüfung sowie zur Besprechung vom 08.03.2018.

12 diene entgegen der Ansicht der belangten Behörde nicht direkt der Höherreihung bei Suchmaschinenergebnissen, sondern der Platzierung der Werbung auf verschiedensten Seiten und dafür werde vom Bf. nur pro tatsächlich getätigtem Click und damit dem folgenden Besuch der Seite des Bf. bezahlt. Dies sei auch heute noch die mit Abstand effizienteste Werbung, um im Internet die Frequenz einer Webseite zu erhöhen.

Die Darstellung der Tätigkeit von Frau ***19*** ***7*** sei verkürzt, da diese durch ihre Vorkenntnisse aus ihrer Online-Redaktionstätigkeit in Deutschland eine Fachkraft sei, voll ausgelastet gewesen sei und mehr Aufgaben zu erledigen hatte, als zuvor Frau ***17*** oder Frau ***18*** ***7*** (die Tochter des Bf.). Es sei die Aufgabe von Frau ***19*** ***7*** gewesen, den ***5*** von einer Immobilien- und Gebrauchtwagenbörse auf eine Inserat-Plattform zu erweitern, die alle Bereiche des täglichen Lebens abdecke. Danach, ab Mitte 2009, habe Frau ***7*** mit der Errichtung des Onlineshops und dem Einkauf und der Aufbereitung der dazu nötigen Waren begonnen. Weiters habe sie den Verkauf, die Verpackung und den Versand der Waren abgewickelt, den Bf. bei der Erlangung des Trusted Shop-Siegels unterstützt, Linkpartner gesucht, den Inserate-Bereich auf dem ***5*** weiter betreut, die Buchhaltungsunterlagen für die steuerliche Vertretung aufbereitet und war telefonisch für Kunden erreichbar. Der Bf. meine daher, dass er für die erforderlichen Tätigkeiten daher zwingend eine Person beschäftigen hätte müssen. Erst die geringe Nachfrage nach dem Online-Handel habe dazu geführt, dass sich Frau ***7*** um ein neues Betätigungsfeld habe umsehen müssen. Ab Mai 2012 seien die Stunden von Frau ***7*** im beiderseitigen Einvernehmen deutlich reduziert worden. Der Bf. habe die telefonische Erreichbarkeit beendet, da diese viel Zeit beansprucht habe. Weiters habe er den ***8***-Shop auf ***8*** und Antike Werte aufgeteilt, um unterschiedliche Zielgruppen anzusprechen. Ende 2013 habe er beschlossen, den Shop zu schließen. In dieser Zeit sei Frau ***7*** „mit 20 Stunden“ angestellt gewesen. *„Da zu diesem Zeitpunkt bereits klar war, dass Frau ***7*** nur bis Anfang September 2014 zur Verfügung steht, hat sie sich bis dahin darum gekümmert, mich soweit freizuspielen, dass ich die Zeit für die notwendigen Restrukturierungsmaßnahmen hatte.“*

Die Vorbereitungszeit für einen Online-Handel sei lange und die Kosten seien hoch. Dass die Einnahmen nicht im geplanten Maß eingetroffen seien, sei weder gewünscht noch erwartet gewesen, aber eben erst im Nachhinein bekannt gewesen.

Aufgrund des Einstellens des Handelsbetriebes und der telefonischen Erreichbarkeit (Ersatz durch Kontaktformular) und aufgrund der Erneuerung der Onlineplattformen habe der Bf. ab dem Ausscheiden seiner Frau die erforderlichen Arbeiten alleine bewältigen können. Der Bf. hätte sich auch bei einer „fremden“ Arbeitskraft, die alle Bereiche „in- und auswendig“ gekannt habe, an deren Wunsch-Arbeitszeiten angepasst. Er machte und mache dies auch bei anderen Beschäftigungsverhältnissen, für die er verantwortlich sei, so. Gute Dienstnehmer bekomme man nur dann, wenn man auch als Dienstgeber bereit sei, auf machbare Wünsche einzugehen. Dieses Dienstverhältnis sei daher absolut fremdüblich.

Es sei nicht nachvollziehbar, wie die Betriebsprüferin wissen könne, dass durch die Bewirtschaftung dieses Betriebes nie ein Gewinn hätte entstehen können. Die gehaltenen Domains würden zwar eine jährliche Gebühr verursachen, sie könnten aber verkauft werden. Aus den im Rahmen der Betriebsprüfung übermittelten Ausdrucken von kostenpflichtigen Seiten sei ersichtlich, dass zB ***10*** für kostenpflichtige Immobilieninserate zwischen EUR 15,00 und 39,00 verrechne. Die Konkurrenz habe einen höheren Bekanntheitsgrad, weil sie mehr Geld investiert habe und investiere. Der Bf. habe sich schlussendlich für die Konzentration auf die Immobilienbörse entschieden, weil es bei Immobilien keine Konzerne gebe, welche die Exklusivität für Immobilien hätten. Bei der ***15*** sei es so gewesen, dass jeder Hersteller von Autos binnen weniger Jahre eine eigene Gebrauchtwagenseite gehabt habe und diese den eigenen Autohändlern kostenlos zur Verfügung gestellt habe. Dadurch sei ein kostenpflichtiges Inserieren unrealistisch geworden. Der Bf. habe einen Blick auf internationale Immobilienportale geworfen und festgestellt, dass in Deutschland bereits mehrere Plattformen kostenpflichtig waren. Es sei auch im Jahr 2014 nicht vorhersehbar gewesen, dass es in Österreich so lange (bis Ende 2017) dauern würde, bis die Inserate kostenpflichtig werden würden. Auch habe der Bf. eine Schnittstelle zu ***20*** (einem Maklerportal) programmieren lassen, damit die Immobilienbörse viele Inserate im Angebot habe. Da der Bf. kein Konzern sei, müsse er warten, bis das Geschäftsmodell skalierbar werde, das bedeute mehr Werbung, mehr Einnahmen. Die Domain ***4*** sei für den Bereich Immobilien eine der interessantesten Domains im österreichischen Teil des Internets. Bisher sei ein Großteil der Einnahmen aus Werbeschaltungen auf der Plattform gewesen. Im Jahr 2016 habe der Bf. durchschnittlich täglich 14 Inserate gehabt. Sollte die Hälfte davon im Falle einer Kostenpflicht dennoch zu je EUR 15,00 brutto geschaltet werden, würden sich Einnahmen von netto 12,50 Euro x 7 Inserate x 30 Tage x 12 Monate, somit EUR 31.500,00, ergeben. In einer Testphase von 3 Tagen sei kein einziges Inserat geschaltet worden, woraufhin der Bf. wieder auf kostenlose Inserate umgestellt habe. Im September 2018 möchte der Bf. eine weitere Testphase starten. Wenn bis Ende 2018 kein kostenneutraler Betrieb möglich sein sollte, wolle der Bf. versuchen, die Plattform an ein Unternehmen zu verkaufen, das die notwendige Vertriebsstruktur sowohl für gewerbliche Inserenten, als auch für entsprechende Werbeeinnahmen habe.

Bezüglich der Domains habe der Bf. alle im Zuge der Betriebsprüfung angeführten Domains gehabt, jedoch nicht alle betrieben und zB. ***21*** wieder verkauft. Weiterhin erfolgsversprechende Domains habe der Bf. zur Weiterveräußerung behalten.

Seit 2011 würden keine „Kunstgegenstände“, welche subjektiv mehr oder weniger ansprechende Dekorationsgegenstände seien, mehr gekauft. Es sei keine Bewertung der Waren erfolgt, man hätte die Waren um ca. EUR 4.000,00 verkaufen können, was dem Bf. damals zu wenig gewesen sei, weil er zumindest den Einstandspreis erzielen haben wollen. Das Unternehmen ***5*** habe aus den Inserateportalen und den ***8***-Shop bestanden. Der ***8***-Shop habe die meisten Kosten verursacht. Obwohl die Zahlen des Bf. dem Finanzamt die ganzen Jahre bekannt gewesen seien, habe man ihn nicht ein einziges Mal aufgefordert, einen Businessplan zu bringen oder ihm mitgeteilt, dass in den kommenden Jahren die Einkunftsquelle steuerlich nicht anerkannt werde. Es sei leicht, mit der Erfahrung und dem Blickwinkel aus 2018 über die Jahre 2012 bis 2016 zu urteilen. Für den Bf. war es ganz sicher nicht zu erahnen, dass es bis 2018 dauern würde, dass Immobilieninserate auch in Österreich kostenpflichtig werden würden.

Die steuerliche Vertretung des Bf. habe das Thema „Liebhaberei“ in ihrer Funktion als Steuerberaterin mit dem Bf. schon vor langer Zeit diskutiert. Er habe ihr die Schwierigkeiten und die Chancen der Branche jedoch sehr plausibel erklären können. Da das Finanzamt nie auf die Verluste reagiert habe, sei man davon ausgegangen, dass auch das Finanzamt gut über die Branche informiert sei und die Verluste daher anerkenne.

13. Am 04.04.2018 sowie am 24.04.2018 nahm die steuerliche Vertretung des Bf. bei der belangten Behörde **Akteneinsicht** gem. § 90 BAO. Ein Aktenvermerk dazu liegt jeweils vor.

Über die Akteneinsicht vom 04.04.2018 hat die belangte Behörde vermerkt, dass ein Konvolut von Kopien des Arbeitsbogens und des Veranlagungsaktes übergeben worden sei. Über die Akteneinsicht vom 24.04.2018 wurde seitens der belangten Behörde unter anderem vermerkt:

„Frau Mihatsch wurde der Papierakt und der Arbeitsbogen übergeben und ausreichend erklärt, wo sich was befindet. Weiters wurde Fr. Mihatsch auch der Papier. Akt zur Verfügung gestellt. Es wurden Ihr die vorhandenen Vermerke vom Jahr 1995 2001 in der Übersicht zur Verfügung gestellt. Weiters hat Fr. Mihatsch auch den Dauerakt und die vorhandene Akteninfo gezeigt. Einsicht in V-Akt + Vermerke gewährt. Der Ausdruck über die Grunddaten wurde zur Verfügung gestellt, wurden aber nicht übernommen.

*Frau Mihatsch sah sich dann den Papierakt und den Arbeitsbogen an. Danach erfolgten zahlreiche Kopien (unter anderem auch sehr viele Unterlagen, die Sie während der Prüfung selbst übermittelt hat): Kopie des gesamten Papieraktes, Laufzettel, Prüfungsauftrag, Akt. Fallinfo, Abfragen Unternehmensregister, Firmenbuch, die gesamten Unterlagen über den Personalaufwand f. Fr. ***19*** ***7*** (auch die ganzen Dienstverträge und die*

Urlaubsaufzeichnungen die Fr. Mihatsch Fr. ***22*** im Zuge der Prüfung in Papierformat übergeben hat), die gesamte Rubrik „Recherchen“ im Arbeitsbogen, Innerer Betriebsvermögensvergleich + Dokumentation welche Rechnungen kontrolliert worden sind und Teile vom Schriftverkehr (es wurden unter anderem auch wieder Stellungnahmen kopiert die von Fr. Mihatsch selbst gekommen sind).

Während der Anfertigungen von Kopien war ***23*** immer anwesend und hat auch gesehen, dass die gesamten angeforderten Unterlagen kopiert worden. Auf die Frage hin warum auch der Prüfungsauftrag und die Dienstverträge die Frau Mihatsch wirklich kopiert werden sollen, meinte er, dass dies zur Vollständigkeit zuträgt.

Fr. ***22*** wurde während des Kopierens auch gefragt, wie der elektronische Akt gegliedert sei, da ***23*** von einer großen Firma kennt, dass jedes Dokument hochgeladen bzw. gespeichert wird. Fr. ***22*** antwortete, dass bei Herrn ***7*** nicht mehr vorhanden ist, als wie Fr. Mihatsch gezeigt wurde, da dieser auch nie überprüft wurde. Und Sie persönlich hat in Ihrem privaten Ordner auch nur die Excel Tabelle über die Betriebsprüfung, welche auch kopiert wurde. Daher ist im elektr. Akt nicht mehr vorhanden.“

14. Mit Eingabe vom 23.05.2018 legte der Bf. **Unterlagen** vor, wonach dessen nunmehrige Ehegattin, ***19*** ***7*** im Jahr 2004 ein Diplomstudium der Übersetzer- und Dolmetscherausbildung abgeschlossen habe und von 01.06.2004 bis zum 31.01.2007 regelmäßig zwei Tage pro Woche neben ihrem Studium „Diplom-Dolmetschen“ und „Erweiterungsstudium Deutsch als Fremdsprache“ im Bereich Neue Medien im Unternehmen „***24***“ ***24***, einem B2B-Verlag in Deutschland im Geschäftszweig der Entwicklung von Print- und Online-Produkten tätig gewesen sei. Weiters wurden vorgelegt:

- Screenshots (u.a. zum Teil der Allgemeinen Geschäftsbedingungen) der Webseiten ***5***, ***15***, ***25***, ***13***, ***8***, ***4***
- Textentwurf für ein „Linktausch“-Angebot an Betreiber anderer Webseiten zur dadurch erhofften besseren Platzierung bei Suchmaschinen
- Metatags (Stichwort)-Listen zur Platzierung von Werbung auf Webseiten, denen derartige Stichwörter zugeordnet werden
- Marketingkonzepte betreffend Versenden von E-Mails an potentielle Kunden bzw. Geschäftspartner
- Liste von laut Bf. von der Frau des Bf. damals kontaktierten Unternehmen im Bereich Autohandel
- Auszug aus einem Prüfungsprotokoll von „Trusted Shops“ mit negativem Ergebnis vom 10.06.2010

- Kopie der ersten Seite des Inhaltsverzeichnisses zum Datenschutzgesetz mit dem handschriftlichen Vermerk „Probleme mit Hackern“
- Arbeitszeit- und Urlaubsaufzeichnungen und Dienstverträge samt diverser Änderungen bzgl. Dienstzeiten von ***19*** **7***. Aus diesen geht hervor, dass Normalarbeitszeiten in der Regel für die Nachmittags- und Abendstunden, auch für Samstag Nachmittag und wochentags teils bis zu 22:30 Uhr vereinbart worden seien. Weiters habe die Gattin des Bf. beispielsweise im Jahr 2011 aufgrund einer Ergänzung vom 28.09.2011 zum Dienstvertrag vom 22.11.2006 mit Wirksamkeit ab 03.11.2011 mittwochs von 13:00 bis 17:00 Uhr und von 17:30 bis 22:30 Uhr Dienstzeit.

15. Aus der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 23.05.2018 geht zusammengefasst hervor, dass folgende Prüfungsfeststellungen („Tz 1“) getroffen wurden:

15.1. „Punkt 1“ (Liebhaberei)

Der Bf. betreibe seinen Gewerbebetrieb (Betrieb von Internetseiten wie Kontaktbörsen und Online-Marktplätzen sowie Versandhandel) seit dem Jahr 1998. Das Geschäft habe sich als nicht erfolgreich erwiesen, der Gesamtverlust seit dem Jahr 2004 betrage EUR –306.524,80. Im Zeitraum von 2004 bis 2016 sei mit einer Ausnahme jedes Jahr mit einem Verlust abgeschlossen worden. Da diese Tätigkeit unter § 1 Abs. 1 LVO falle, sei eine entsprechende Kriterienprüfung durchzuführen. Der Gesamtverlust gliedere sich wie folgt:

Jahr	Jahresergebnis
2004	€ - 6.939,04
2005	€ - 2.013,81
2006	€ 2.276,49
2007	€ - 35.087,45
2008	€ - 35.749,80
2009	€ - 39.363,75
2010	€ - 47.142,51
2011	€ - 38.245,80
2012	€ - 28.774,58
2013	€ - 22.672,89
2014	€ - 25.652,02
2015	€ - 13.330,86
2016	€ - 13.828,88
Gesamtverlust	€ - 306.524,90

15.1.1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste

Diese Verluste seien gravierend, da die Aufwände die Umsätze jährlich erheblich übersteigen würden. Die hohen Aufwendungen würden im Wesentlichen die Personalkosten von Frau ***19*** ***7*** (Ehefrau des Bf.) seit 2007 sowie bezogene Leistungen von ***12*** (Werbemaßnahmen) betreffen. Vor ***19*** ***7*** seien die Tochter des Bf., Frau ***18*** ***7*** und Frau ***17*** ***35*** geringfügig angestellt gewesen. Frau ***7*** habe mehr Aufgaben im Gegensatz zu den vorherigen Mitarbeiterinnen gehabt, da ein neuer Online Shop aufgebaut wurde und mehr Seiten betreut wurden. Frau ***7*** sei die perfekte Mitarbeiterin, da sie zuvor in einer Online Redaktion gearbeitet habe und daher das gewisse Know-How habe, um diese Internetseiten aufzubauen und zu betreuen.

Es habe immer wieder verschiedene Dienstverträge gegeben, die an die persönlichen Verhältnisse von ***19*** ***7*** angepasst worden seien, da sich diese beruflich neu orientieren haben müsse, da der Bf. im Jahr 2011 erkannt habe, dass der Online Shop nicht die erwünschte Nachfrage erzielen würde. Es habe kein neues Geld in den Online Shop gesteckt werden sollen, da sich dieses Geschäft als nicht erfolgreich erwies. Es sei immer wieder zwischen Vollzeit-, Teilzeit- und geringfügiger Beschäftigung von ***19*** ***7*** gewechselt worden. Laut den vorgelegten Dienstverträgen habe es auch Dienstzeiten am Samstagnachmittag bzw. abends bis 22:00 gegeben. Der Online Shop sei Ende 2013 beendet worden und Frau ***7*** sei im Jahr 2014 ausgeschieden, da sie noch die Endarbeiten für den Online Shop erledigen habe müssen.

*„Nach Ansicht des Finanzamtes ist dieses Dienstverhältnis nicht fremdüblich, da die hohen Aufwendungen für die Personalkosten über die Jahre nicht in Relation zu erzielten Einnahmen stehen. Ein Unternehmen, welches Dienstnehmer einstellt, stellt diese auch nur ein, um einen Gewinn zu erzielen und wenn die Tätigkeit des Dienstnehmers nicht den gewünschten Erfolg bringt, scheidet der Dienstnehmer aus dem Unternehmen wieder aus. Frau ***7*** war seit dem Jahr 2007 bis 2014 angestellt und die Personalkosten in diesem Zeitraum ergaben insgesamt € 176.766,79. Da Herr ***7*** schon selbst gemerkt hat, dass sich dieser Online Shop und die anderen Seiten als nicht erfolgsversprechend erweisen, hätte er die Kosten früher senken bzw. vermeiden müssen, um keinen weiteren Verlust zu erzielen.“*

Da aber seit dem Austritt von Frau ***7*** aus dem Unternehmen im Jahr 2014 und der Spezialisierung auf die Immobilienbörse auch 2017 noch kein Gewinn erzielt worden sei, erweise sich auch dieses Geschäft als nicht erfolgsversprechend.

Laut einem Telefonat am 21.03.2018 zwischen der belangten Behörde (***26***, Fachbereich) und der steuerlichen Vertretung des Bf. (Mag. Mihatsch) gebe es keine konkreten Arbeitsaufzeichnungen, da sich Frau ***7*** immer an die vereinbarten Dienstzeiten im Dienstvertrag gehalten habe. Aus Sicht der belangten Behörde sei dies nicht glaubwürdig, da laut einer Internetrecherche Frau ***7*** als Trainerin von Aerobic-Kursen tätig gewesen sei und die Kurszeiten zum Teil innerhalb der vereinbarten Arbeitszeit liegen. Aus diesen angeführten Sachverhalten gehe hervor, dass dieses Dienstverhältnis nicht fremdüblich sei und

die Dienstzeiten nicht mit den vereinbarten Arbeitszeiten übereinstimmen würden und aufgrund der fehlenden Arbeitszeitaufzeichnungen eine Überprüfung nicht durchgeführt werden könne.

15.1.2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen

*„Der Personalaufwand bzw. die „normalen“ Aufwendungen sind im Verhältnis zu den Einnahmen immer deutlich höher. Durch diese Bewirtschaftung hätte somit nie ein Gewinn entstehen können, da die erzielten Einnahmen die Ausgaben nicht überstiegen haben und dies somit nicht zu einem positiven Ergebnis führen kann. Seit dem Frau ***7*** dem Unternehmen dient (ab dem Jahr 2007) ist der Personalaufwand gravierend hoch. Der Personalaufwand ist im Zeitraum 2007-2014 der höchste Aufwand in der Firma pro Jahr. (...)“*

Die Einnahmen würden größtenteils aus Werbeschaltungen von Firmen auf den Internetseiten des Bf. und weiters aus Einnahmen aus Fotoschaltungen bei Inseraten (EUR 3,00/Schaltung) bestehen. Da die Seiten des Bf. nicht sehr bekannt seien, würden auch weniger Firmen Werbung schalten.

15.1.3. Ursachen, aufgrund der im Gegensatz vergleichbaren Betrieben kein Überschuss erzielt wird

In derselben Branche tätige Internetseitenbetreiber seien beispielsweise „***10***“, „***27***“ und div. Onlineshops. Die Konkurrenz betreibt sehr starkes Marketing, zB per Werbespots im Fernsehen oder auch im Radio, welche den Bekanntheitsgrad massiv steigern. Für die Kunden sei es meist wichtig, das Produkt so schnell wie möglich zu verkaufen bzw. auf vielbesuchten Seiten zu inserieren. Die Konkurrenten würden die Inserate kostenlos anbieten. Lediglich für die Immobilienschaltungen werde mittlerweile Geld verlangt (***10*** seit Ende 2017). Der Bf. hatte schon einmal eine Testphase, in der er die Inserate kostenpflichtig geschaltet hat. Dieser Versuch sei erfolglos geblieben, da es in dieser Zeit keine einzige Inseratschaltung gab. Seit dem Jahr 2014 (Ende des Online Shops) hat sich der Bf. auf die Immobilienbörse konzentriert, um kein weiteres Geld investieren zu müssen („neue Software hätte für die Kontaktbörse, ... angeschafft werden müssen, „***15***“ war nicht erfolgsversprechend, da mittlerweile jeder Autohändler eine eigene Seite für die Gebrauchtwagen hat,...“). Im Jahr 2018 solle wieder eine weitere und längere Testphase mit kostenpflichtigen Inseraten geschaltet werden, da Herr ***7*** hoffe, dass die Kundenzufriedenheit bis zu diesem Zeitpunkt so hoch ist, dass zumindest ein paar Interessenten bereit sind, für Inserate zu bezahlen.

*„Nach Einschätzung des Finanzamtes ist nicht anzunehmen, dass die neue Testphase die Inserate kostenpflichtig zu schalten positiv verläuft. Wenn Herr ***7*** die Inserate für die Immobilien auch auf kostenpflichtig stellt, wie mittlerweile „***10***“, „***27***“ etc. werden sich die Kunden entscheiden, auf jener Seite zu inserieren bzw. zu bezahlen, wo die*

*Wahrscheinlichkeit höher ist, die Immobilie, Wohnung, etc. schnellstmöglich verkaufen zu können. Die Wahrscheinlichkeit ist auf viel besuchten bzw. populären Seiten dementsprechend höher, daher werden sich die Kunden auch für diesen logischen Weg entscheiden. Die Besucher erkundigen sich im Vorhinein genauer, wenn die Inserate kostenpflichtig sind auf welcher Seite Sie am besten inserieren sollen, da diese kein Geld ausgeben wollen, wo die Wahrscheinlichkeit nicht sehr hoch ist ein Produkt bzw. eine Immobilie zu verwerten. Daher könnte es auch passieren, dass die vorhandenen Kunden die Seiten von Herrn ***7*** nur bevorzugt haben, da diese kostenlos waren und wenn sich dies ändert kann er somit auch sehr viele vorhandene Kunden verlieren.“*

15.1.4. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen und Preisgestaltung

Die vom Bf. angebotenen Leistungen umfassen: Schaltung von Inseraten und Werbung, Verkauf von Dekorationsgegenständen (Kunstgegenständen) und Bildern etc.

Die Inserate seien zur Zeit kostenlos. Es gebe aber 2018 wie erwähnt eine weitere Testphase, in der diese kostenpflichtig werden sollen. Es gebe seit dem Jahr 2014 keinen Online Shop mehr, daher könne man auch keine Kunstgegenstände mehr kaufen bzw. es werden seit dem Jahr 2011 keine Gegenstände mehr für den Online Shop eingekauft. Es gebe noch Waren vom Versandhandel, welche auf Lager liegen würden (in einem eingemietetem Raum in der Firma ***1*** GmbH und in einem Raum im Privathaus des Bf.), die der Bf. um EUR 10.000,00 verkaufen möchte. Einmal hätte der Bf. laut eigenen Angaben diese Waren um EUR 4.000,00 - 5.000,00 verkaufen können, doch dies sei zu wenig gewesen, da damit nicht einmal der Einstandspreis erzielt hätte werden können. Auch ein weiteres Angebot mit einem Interessenten (Innenausstatter für Restaurant) habe es gegeben, dieser sei jedoch vor Abschluss der Verhandlungen verstorben. Nach Ansicht des Finanzamtes sei der Verkaufspreis von € 10.000,00 unrealistisch, da die Gegenstände mit der Zeit auch an Wert verlieren und es bis dato noch keine Interessenten gebe.

15.1.5. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage

Da der Bf. dieses Gewerbe schon seit dem Jahr 1998 betreibe, habe er schon viel Zeit gehabt, etwas an der Bewirtschaftung zu ändern. Er habe anfangs eine Vielzahl von verschiedenen Seiten betrieben. Da gewisse Seiten nicht gut funktioniert hätten, habe der Bf. die Domains gekündigt oder verkauft. Der 2009 eröffnete Online Shop sei ebenso wie die Kontaktbörse und die Jobsuche mangels Erfolg bzw. aufgrund sonst notwendig gewordener Investitionen (Datenschutz aufgrund sensibler Informationen) im Jahr 2014 wieder beendet worden, worauf es zur Spezialisierung auf die Immobilienbörse gekommen sei. Auch die Gebrauchtwagenbörse werde beendet, da mittlerweile schon jeder Autohändler eine eigene Seite für die Gebrauchtwagen betreibe bzw. über große Gebrauchtwagen-Plattformen Inserate schalte. Auch in den nächsten Jahren werde sich nach Ansicht der belangten Behörde voraussichtlich

an der Ertragslage nicht viel ändern, da es nur mehr die Immobilienbörse gebe und diese kostenpflichtig gemacht werde. Da aber die Konkurrenten ebenso kostenpflichtige Inserate anbieten, würden die Kunden erfahrungsgemäß die populäreren Seiten besuchen. Trotz des Ausscheidens von Frau ***7*** aus dem Unternehmen im Jahr 2014 sei kein Gewinn zu Stande gekommen.

15.1.6. Ergebnis im Hinblick auf Liebhaberei

Da dieses Unternehmen seit dem Jahr 1998 betrieben werde und die Ertragslage auch in der Zukunft nicht erfolgsversprechend sei, werde seitens der belangten Behörde gemäß § 1 Abs. 1 LVO von Liebhaberei ausgegangen, da Verluste anfallen, keine höheren Einnahmen erzielt werden können und die Ausgaben gleich bleiben bzw. weiterhin anfallen würden. Daher werde diese Einkunftsquelle steuerlich nicht anerkannt und ein Gesamtverlust in der Höhe von EUR - 104.259,23 in den Jahren 2012-2016 nicht gewährt.

15.2. „Punkt 2“ (Wiederaufnahme)

15.2.1. Sachversicherungen

Im Zuge der Betriebsprüfung sei ein Fehler bei der Verbuchung der Versicherungen festgestellt worden. Die private KFZ Versicherung sei auf das Konto 7700 Sachversicherungen gebucht und die betriebliche Versicherung auf das Konto 9110 Sonderausgaben verbucht worden. Die private KFZ Versicherung sei steuerlich nicht abzugsfähig, die betriebliche Haftpflichtversicherung als Aufwand zu berücksichtigen. Da die betragliche Auswirkung nicht nur geringfügig wäre, ergebe sich ein Wiederaufnahmegrund.

Es sei daher eine falsche Verbuchung erfolgt und folgende Änderungen würden sich daraus ergeben (Beträge in Euro):

Versicherung	2012	2013	2014	2015	2016
Vor BP	563,08	605,06	628,40	652,49	677,65
Nach BP	120,91	122,80	126,15	129,29	131,29
Differenz	442,17	482,26	502,25	523,20	546,36

15.2.2. Nicht fremdübliches Dienstverhältnis mit *19*** ***7*****

Im Zuge der Betriebsprüfung sei ebenfalls festgestellt worden, dass Frau ***19*** ***7***, die Frau des Bf. dem Unternehmen im Zeitraum 2007-2014 gedient habe. Dieses Dienstverhältnis sei nicht fremdüblich, da die Arbeitszeiten immer an die persönlichen Verhältnisse Frau ***7*** angepasst wurden. Weiters gebe es keine Arbeitszeitaufzeichnungen. Im Telefonat vom 21.03.2018 zwischen dem Vertreter der belangten Behörde (***26***, Fachbereich) und der Vertreterin des Bf. (Mag. Beate Mihatsch)

habe diese angegeben, dass die Arbeitszeiten laut den Dienstverträgen immer eingehalten wurden und daher keine Arbeitsaufzeichnung nötig gewesen seien. Dies sei für das Finanzamt unglaublich, da laut Internetrecherchen Frau ***7*** teilweise in den Arbeitszeiten laut Dienstverträge Aerobic-Kurse gegeben hat. Daher werde angenommen, dass diese Arbeitszeiten nicht immer eingehalten wurden. Außerdem würden die Kosten für den Personalaufwand nicht in Relation zu den erzielten Einnahmen stehen.

15.2.3. Keine Kenntnis über die Art der Tätigkeit

In der Stellungnahme vom 03.04.2018 der steuerlichen Vertretung des Bf. werde so argumentiert: *„Da das Finanzamt nie auf die Verluste reagiert hat, sind wir davon ausgegangen, dass auch das Finanzamt gut über die Branche informiert ist und die Verluste daher anerkennt.“*

Dem Finanzamt sei immer nur eine Beilage aus Gewerbebetrieb mit der Branchenkennzahl 639 (Erbringung von sonstigen Informationsdienstleistungen) übermittelt worden. Das Finanzamt könne aus dieser Beilage nicht konkret erkennen, um welche Art von Informationsdienstleistungen es sich handle. Außerdem könne auch nicht erkannt werden, dass viele verschiedene Internetseiten betrieben werden. Auch der Versandhandel sei nicht in einer eigenen Beilage erfasst worden, obwohl es sich dabei um eine andere Tätigkeit handle. Daher konnte das Finanzamt keine Kenntnis haben, welchen Gewerbebetrieb Herr ***7*** tatsächlich betreibe bzw. wie viele verschiedene Internetseiten es tatsächlich gebe.

Weiters sei bei diesem Betrieb Liebhaberei gem. § 1 Abs. 1 LVO festgestellt worden. Dadurch hätten sich folgende Änderungen ergeben (Änderungen der Versicherungen seien betraglich noch nicht enthalten; Beträge in Euro):

Ergebnis	2012	2013	2014	2015	2016
Vor BP	- 28.774,58	- 22.672,89	- 25.652,02	- 13.300,86	- 13.828,88
Nach BP	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Differenz	28.774,58	22.672,89	25.652,02	13.300,86	13.828,88

Es werde daher ein Verlust in der Höhe von EUR –104.259,23 steuerlich nicht anerkannt.

15.3. „Punkt 3“ (Umsatzsteuer)

Nach § 1 Abs. 1 LVO betreffe diese Tätigkeit nur die Einkommensteuer und Liebhaberei liege somit bei der Umsatzsteuer nicht vor.

15.4. „Punkt 4“ (Einbeziehung der Stellungnahme vom 03.04.2018)

Die Stellungnahme des Bf. und seiner steuerlichen Vertretung vom 03.04.2018 sei in die Begründung miteinbezogen worden.

15.5. „Punkt 5“

Hinsichtlich „Punkt 5“ (offenbar Punkt „5.) Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage“ der Stellungnahme des Bf. vom 03.04.2018, Anmerkung) sei keine Einigkeit erzielt worden.

Der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 23.05.2018 sind folgende **„Anmerkungen im Zuge der Schlussbesprechung“** beigefügt:

*„Die bisher nicht vorliegenden Arbeitszeitaufzeichnungen sowie ein Ordner mit einer Belegzusammenstellung der Herrn ***7*** wurden übergeben. Die Auswertung erfolgt durch die Prüferin. Eventuelle Änderungen der Feststellungen werden im Bericht dargestellt.*

Von Seite der steuerlichen Vertretung werden Bedenken gegen die Wiederaufnahme geäußert. Den unrichtig verbuchten Versicherungsaufwendungen stehen Kosten für ein Arbeitszimmer in gleicher Höhe gegenüber. Somit ergäbe sich kein Wiederaufnahmegrund (wie am 8.3.2018 besprochen)“

16. Mit **E-Mail vom 24.05.2018** legte der Bf. der belangten Behörde **eine Gleitzeitvereinbarung** vom 15.10.2011 sowie weitere **Urlaubs- und Arbeitszeitaufzeichnungen** und **Dienstverträge** samt Änderungen von Frau ***7*** vor. Der Weg vom Arbeitsplatz von Frau ***7*** (***Bf1-Adr***) zum Ort der Step-Aerobic-Trainertätigkeit (***36***) belaufe sich nach einer im Akt befindlichen Google Maps-Abfrage vom 24.05.2018 auf ca. 500m bzw. zwei Autominuten.

17. Der **Betriebsprüfungsbericht vom 29.05.2018** verweist zunächst auf *„die Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 23.05.2018 Tz 1 Punkt 2 Gründe für die Wiederaufnahme §303 BAO“*.

Zu den im Rahmen der Schlussbesprechung vom 23.05.2018 vorgelegten Arbeitszeitaufzeichnungen und zu den vorgebrauchten Einwänden gegen die Wiederaufnahme führt das Finanzamt unter

„Tz. 2: Weitere Würdigungen nach Schlussbesprechung“

Folgendes aus:

„a) Sachversicherungen

*„Die Sachversicherungen stellen lt. Mag. Mihatsch Beate keinen Wiederaufnahmegrund dar, da im Zuge der BP, Kosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer vom Pflichtigen geltend gemacht werden, welche bisher noch nicht berücksichtigt wurden. Die Berechnung dieser Kosten wurden Frau ***29*** und Frau ***22*** in der Besprechung am 08.03.2018 übergeben.*

Die Kosten für das 13,33 m² große Arbeitszimmer ergeben:

Jahr	2012	2013	2014	2015	2016
Kosten Zimmer	€ 478,66	€ 479,83	€ 470,83	€ 461,34	€ 457,23
Differenz Versicherung	€ 442,17	€ 482,26	€ 502,25	€ 523,20	€ 546,36
Differenz insg.	€ 36,49	€ 2,43	€ 31,42	€ 61,86	€ 89,13

Da die Kosten für das Arbeitszimmer in den Vorjahren nie geltend gemacht wurden, sind die Jahresergebnisse nicht korrekt ermittelt worden. Der Gesamtverlust der Tätigkeit wäre unter Berücksichtigung der Kosten für das Arbeitszimmer noch höher ausgefallen. Dies ist auch ein weiteres Indiz für die Liebhaberei.

Jahr	2012	2013	2014	2015	2016
Erlöse	€ 13.839,85	€ 7.182,42	€ 3.126,80	€ 3.549,86	€ 4.377,36
Differenz Versicherung	€ 442,17	€ 482,26	€ 502,25	€ 523,20	€ 546,36
In % von den Erlösen	3,195 %	6,714 %	16,063 %	14,739 %	12,481 %

Diese Aufstellung soll zeigen, dass die Korrektur des Versicherungsaufwandes im Verhältnis zu den Erlösen, nicht als geringfügig anzusehen ist.“

b) Nicht fremdübliches Dienstverhältnis mit *19*** ***7*****

*Im Zuge der Betriebsprüfung wurden die Arbeitszeitaufzeichnungen und Urlaubsaufzeichnungen von Frau ***7*** in der Mail vom 26.01.2018 von der steuerlichen Vertretung (Frau Mag. Mihatsch Beate) angefordert. Bei erstmaligem Erscheinen der Prüferin ***22*** in der Kanzlei von Frau Mag. Mihatsch wurden die angeforderten Urlaubsaufzeichnungen übergeben. Die Arbeitszeitaufzeichnungen wurden hierbei nicht übergeben. Diese wurden danach nochmals mündlich angefordert, aber nie vorgelegt. Im Telefonat zwischen ***26*** und Frau Mag. Mihatsch Beate am 21.03.2018 wurde Frau Mag. Mihatsch nochmals darauf angesprochen, ob es Arbeitszeitaufzeichnungen gibt. Diese gab an, dass es keine Arbeitszeitaufzeichnungen gibt, da sich Frau ***7*** immer an die vereinbarten Zeiten im Dienstvertrag gehalten habe (siehe Aktenvermerk vom 21.03.2018). Nach Internetrecherchen stellte das Finanzamt fest, dass Frau ***7*** Step-Aerobic Kurse während der Arbeitszeit im Dienstvertrag gegeben hat, daher kann sich Frau ***7*** nicht immer an die Arbeitszeiten, welche im Dienstvertrag fixiert wurden, gehalten haben. Am 24.04.2018 kam Frau Mag. Mihatsch mit Ihrem Mann zum Finanzamt Wels, um die Akteneinsicht §90 BAO durchzuführen. Hierbei wurden der steuerlichen Vertretung auch Kopien der Internetausdrucke von den Aerobic-Kursen ausgefertigt. Bei der Schlussbesprechung am 23.05.2018 wurden Arbeitszeitaufzeichnungen von Frau ***7*** nachgereicht. Aus den angeführten Gründen zweifelt die Finanzverwaltung die Richtigkeit dieser Arbeitsaufzeichnungen an.“*

Bei der Prüfung der nachgereichten Arbeitszeitaufzeichnungen seien weitere Unstimmigkeiten festgestellt worden, da sich ein jährlicher Step-Aerobic-Auftritt von Frau ***7*** beim Adventturnen der ***30*** in den Jahren 2011, 2012 und 2013 mit deren Arbeitszeiten überschneiden habe: Das Adventturnen habe jeweils um 17:00 begonnen, es seien

Arbeitszeiten unter anderem von 13:30 - 18:00 (Jahr 2011), 14:00 - 19:00 (Jahr 2012) und 14:00 - 19:00 (Jahr 2013) aufgezeichnet worden. Es gebe auf Youtube Videos, welche Frau ***7*** bei diesen Auftritten zeigen würden. Weiters gebe es eine Dienstvertragsänderung vom 28.09.2011, mit welcher vereinbart werde, dass die Arbeitszeiten am Mittwoch von 13:00 bis 17:00 Uhr und von 17:30 bis 22:30 Uhr sind. Laut Erläuterung zum Dienstvertrag trete diese Änderung ab 03.10.2011 in Kraft. Laut Internetrecherchen beginne ein neuer Step-Aerobic Kurs am 03.10.2011 (Montag) und am 05.10.2011 (Mittwoch). Der Kurs am Mittwoch dauere von 18:30 - 19:30 Uhr. Es sei aber wenige Tage zuvor eine Dienstzeit von 17:30 - 22:30 Uhr fixiert worden. Da Frau ***7*** sicher gewusst habe, zu welcher Zeit diese Kurse seien, erscheine es unlogisch, dass sie einen Dienstvertrag kurz vorher unterschreibe, wenn sie schon die Kenntnis habe, dass sie diese Arbeitszeiten nicht einhalten könne.

„c.) Keine Kenntnis über die Art der Tätigkeit:

Als neue Tatsache im Zuge der Prüfung konnte festgestellt werden, dass ein Einzelhandel mit Geschenkartikeln (Versandhandel, Ankauf von Waren im Internet) im Zeitraum 2009-2014 betrieben wurde, welcher keine Gewinne abwarf. Es gab für diese Tätigkeit keine eigene Gewinnermittlung, wodurch das Finanzamt nicht erkennen konnte, dass es sich hier um eine andere Tätigkeit bzw. um einen eigenen Teilbetrieb handelte. Für diese Tätigkeit gab es einen eigenen Gewerbeschein, welcher am 11.11.2009 entstand und am 31.12.2014 zurücklegt wurde.

*Erst im Zuge der Prüfung wurde dem Finanzamt bekannt, welche Tätigkeiten Herr ***7*** im Prüfungszeitraum tatsächlich ausübte. Um einen Versandhandel und um verschiedene Internetseiten wie z.B.: Kontaktbörse, Jobbörse, Gebrauchtwagenhandel, Immobilienbörse etc. Im Fragebogen vom 25.09.1998 wurde nur angegeben, dass Dienstleistungen EDV und Informationstechnik durchgeführt werden. Daher konnte das Finanzamt nicht erkennen welche Tätigkeiten es sich genau handelt. Während des Zeitraums 2012-2015 wurde die ausgeübte Tätigkeit durch Erstellen und Betreiben neuer Internetseiten bzw. durch die Außerbetriebnahme von Internetseiten mehrfach geändert.*

Aus diesen angeführten Gründen würden sich diverse Wiederaufnahmegründe gem. § 303 BAO ergeben. Es seien während der Betriebsprüfung neue Tatsachen neu hervorgekommen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (Neuerungsstatbestand). Daher erfolge eine Wiederaufnahme der Verfahren zu den Einkommensteuerbescheiden 2012 - 2015.

18. Mit Bescheiden über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO vom 30.05.2018 wurden die Verfahren betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2012, 2013, 2014 und 2015 wiederaufgenommen. Hinsichtlich der Wiederaufnahmegründe wurde auf die

„Ausführungen im Prüfungsbericht bzw. in der über die Prüfung aufgenommenen Niederschrift (Tz. 1, Punkt 2 + Bericht Tz. 2)“ verwiesen.

19. Ebenfalls mit **30.05.2018** wurden **neue Einkommensteuerbescheide** für die Jahre 2012-2015 sowie der Erstbescheid bezüglich der Einkommensteuer 2016 erlassen. Im Zuge dessen wurden die Verluste aus dem Gewerbebetrieb nicht anerkannt und dieser somit nicht (mehr) als Einkunftsquelle behandelt. Zur Begründung der Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2016 verwies die belangte Behörde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und die Ausführungen im Prüfungsbericht.

Die Einkommensteuer wurde im Vergleich zu den Erstbescheiden vor der Wiederaufnahme des Verfahrens (in Euro) wie folgt festgesetzt:

Jahr	Erstbescheide vor Wiederaufnahme		Bescheide vom 30.05.2018	
	Gesamtbetrag der Einkünfte	Einkommensteuer	Gesamtbetrag der Einkünfte	Einkommensteuer
2012	44.455,66	13.301,00	73.230,24	26.820,00
2013	48.340,92	15.028,00	71.013,81	25.712,00
2014	48.687,32	15.182,00	74.339,34	27.375,00
2015	49.042,76	15.340,00	62.373,62	21.392,00
2016	-	-	65.216,49	20.955,00

20. Mit der **Beschwerde vom 26.06.2018**, eingebracht am 28.06.2018, bekämpft der Bf. die Bescheide zur Einkommensteuer 2012, 2013, 2014, 2015 und 2016 sowie die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren zur Einkommensteuer 2012, 2013, 2014 und 2015 wegen Nichtvorliegens von Wiederaufnahmegründen, mangelhafter Ermittlung des den Bescheiden zugrunde gelegten Sachverhalts sowie wegen der Verletzung von Verfahrensvorschriften und führt dazu zusammengefasst aus:

20.1. Nichtvorliegen von Wiederaufnahmegründen

20.1.1. Sachversicherungen

Als erster und ursprünglich einziger Wiederaufnahmegrund sei von Seiten der Betriebsprüfung die Verwechslung zweier Versicherungen angeführt worden. Ausgaben für eine Unfallversicherung seien als Betriebsversicherung und eine Betriebshaftpflichtversicherung als Sonderausgabe gebucht worden.

In der Besprechung vom 08.03.2018 habe der Bf. bislang noch nicht berücksichtigte Kosten für ein Arbeitszimmer vorgelegt. Diese müssten im Falle einer Wiederaufnahme ebenfalls berücksichtigt werden und mit den Änderungen aufgrund der Versicherungen verrechnet

werden. Betrachte man für die Jahre 2012-2015 (2016 sei nicht heranzuziehen, da für 2016 keine Wiederaufnahme erfolgt sei) die in der ersten Tabelle (S. 3a der Niederschrift über die Schlussbesprechung) angeführte Differenz und berücksichtige man zusätzlich positive und negative Vorzeichen, so ergebe sich eine Verringerung der Betriebsausgaben in der Höhe von EUR 59,22 für vier Jahre.

Die Bemessungsgrundlage aus der Veränderung der Betriebsausgaben 2012-2015 betrage EUR 59,22, die für diese Jahre errechnete und vorgeschriebene Steuernachzahlung betrage EUR 44.611,14. Es liege ein Missverhältnis der Bedeutung des Wiederaufnahmegrundes und der voraussichtlichen Wirkung der Wiederaufnahme liegt vor, wenn der Wiederaufnahmegrund und seine steuerlichen Auswirkungen zur Gesamtnachforderung wie im vorliegenden Fall, außer jedem Verhältnis stünden (z.B. VwGH 29.10.2003, 99/13/0061; 28.11.2007, 2001/15/0128). Der angeführte Wiederaufnahmegrund sei weder verhältnismäßig, noch „nicht geringfügig“, so dass aus den Prüfungsfeststellungen keine Wiederaufnahme abzuleiten sei.

20.1.2. Nicht fremdübliches Dienstverhältnis mit *19*** ***7*****

Das Dienstverhältnis mit Frau ***19*** ***7*** sei fremdüblich gewesen, weshalb dieses kein Wiederaufnahmegrund sei.

Die steuerliche Vertretung des Bf. habe sämtliche Lohnverrechnungen ausgelagert, sodass keine Unterlagen dazu in der Kanzlei aufliegen würden. Die Betriebsprüfung habe am Freitag, 26.01.2018 für die am Montag, 29.01.2018 beginnende Prüfung unter anderem Arbeitsaufzeichnungen angefordert. Da die gesamten Arbeitsaufzeichnungen zu umfangreich gewesen seien, seien diese am 29.01.2018 nicht bei den vorbereiteten Unterlagen dabei gewesen. Mit Herrn ***7*** sei vereinbart worden, dass er weitere Unterlagen auf Verlangen organisiere, was er auch laufend gemacht habe, jedoch hätten die Anfragen der Betriebsprüfung andere Bereiche und nicht die Arbeitsaufzeichnungen betroffen, diese seien nicht mehr nachgefragt worden. Das Dienstverhältnis mit Frau ***7*** sei laut Prüferfeststellungen vom 26.02.2018 wegen angeblich unangemessener Kosten und nicht wegen nicht vorgelegter Arbeitsaufzeichnungen als nicht fremdüblich eingestuft worden. Herr ***7*** habe bei der Besprechung am 08.03.2018 ausführlich den Arbeitsalltag seiner Frau geschildert und habe mitgebrachte Unterlagen, die die Fremdüblichkeit des Dienstverhältnisses belegen würden, vorlegen können. Darin seien neben etlichen Ausdrucken betreffend die Arbeitstätigkeit von Frau ***7*** auch die Arbeitsaufzeichnungen enthalten gewesen. Die beiden Betriebsprüferinnen hätten jedoch eine Einsicht in weitere Unterlagen definitiv als unnötig abgelehnt.

Zum **Aktenvermerk des Fachbereiches der belangten Behörde vom 21.03.2018** äußert sich die steuerliche Vertretung wie folgt:

*„Wenn Herr Mag. ***26*** im Aktenvermerk über das mit mir geführte Telefonat schreibt, ich hätte gesagt: „es gibt keine Arbeitsaufzeichnungen“, dann stimmt das nicht mit meinem handschriftlichen Telefonprotokoll überein und auch nicht mit meinem damaligen Wissensstand. Es verblüfft mich, dass ausgerechnet über dieses Telefonat ein gedruckter Aktenvermerk vorliegt, während über alle anderen Gespräche mit dem Fachbereich nicht einmal Anmerkungen im Akt des Finanzamtes enthalten sind. Bereits bei Abschluss ihrer Prüftätigkeit in meiner Kanzlei hat Frau ***22*** Anfang Februar 2018 gesagt, sie müsse die Sache mit dem Fachbereich besprechen, der wird entscheiden. Daraus ist abzuleiten, dass der Fachbereich bereits zu dieser Zeit involviert war.*

*Bei der Schlussbesprechung am 29.5.2018 hat Herr ***7*** den Ordner, den er auch schon in der Besprechung am 8.3.2018 mit hatte, dem Finanzamt übergeben und um eine Würdigung gebeten. Herr Mag. ***26*** meinte darauf: „Wir schauen uns das an, dann erlassen wir die Bescheide und dann können Sie Beschwerde einbringen.“ Auch das am Beginn der Schlussbesprechung vorgelegte Protokoll, enthielt schon den Schlusssatz: „Es konnte keine Einigung erzielt werden“. Beides Indizien für eine mangelnde Bereitschaft sich mit dem Fall auseinanderzusetzen und ein objektives Verfahren zu führen. Die Unterlagen betreffend Frau ***7*** wurden in der Folge im Finanzamt „gewertet“, nur hat das Finanzamt leider wieder nicht nachgefragt. Herr ***7*** hätte so gleich die Möglichkeit gehabt, zu den „Youtube—Recherchen“ des Finanzamtes Stellung zu nehmen und die fehlerhaften Schlüsse wie folgt aufzuklären: Das Adventturnen der ***30*** begann zuerst mit Ansprachen der Politik, ging weiter mit Kinderturnen und anderen Aufführungen und erst zum Schluss, zwischen 19:30 und 20:00 stand Step Aerobic am Programm (vgl. dazu auch Beilage 1+2). Der Fußweg vom Arbeitsplatz zur „***37***“ beträgt 3 Minuten. Frau ***7*** ist nach geleisteter Arbeitszeit zu Ihrer Aufführung in die Turnhalle gegangen. Auf dem Youtube-Video aus 2011 ist auch auf der Uhr im Hintergrund die Zeit ersichtlich: 19:37. (vgl. Beilage 3). Die behaupteten Unstimmigkeiten in den Arbeitsaufzeichnungen liegen nicht vor.“*

Hinsichtlich der Wiederaufnahmegründe betreffend das Dienstverhältnis mit Frau ***7*** laut Niederschrift und der Aussage „Arbeitszeiten wurden immer an persönliche Verhältnisse von Frau ***7*** angepasst.“ seien die Arbeitszeiten von Frau ***7*** immer in Einklang mit den betrieblichen Erfordernissen gestanden. Im Zuge der Betriebsprüfung sei erläutert worden, dass Arbeitszeiten in den Abendstunden und am Wochenende von Beginn des Arbeitsverhältnisses an erforderlich waren, um gemeinsame Arbeitszeiten mit Herrn ***7*** zu haben.

Zur Aussage „Das Finanzamt nimmt an, dass die Arbeitszeiten nicht immer eingehalten wurden.“ gibt der Bf. an, dass die Arbeitszeiten durch Arbeitsaufzeichnungen belegt seien und dass die vom Finanzamt vermuteten Unstimmigkeiten aufgeklärt worden seien.

Zur Feststellung, „Die Kosten für den Personalaufwand stehen nicht in Relation zu den Einnahmen“, gibt der Bf. an, dass dies in der Aufbauphase eines Unternehmens, hier explizit

die Startphase und Entwicklung des Onlinehandels (2009-2014) damit zu rechnen sei, dass Personalkosten nicht in Relation zu den Einnahmen stehen würden. Zuerst müsse alles mit viel Zeitaufwand aufgebaut werden, was zu Einnahmen führen solle. Dass die erwarteten Einnahmen ausgeblieben seien, sei kein Grund, die Personalkosten als zu hoch anzusehen. Diese wären in Relation zur geleisteten Arbeit von Frau ***7*** gestanden und das bei fremdüblicher Entlohnung. Die Wirtschaftlichkeit von Betriebsausgaben sei vom Finanzamt nicht zu prüfen. Dass das Finanzamt die Personalkosten wie angeführt schon früher reduziert hätte, sei damit unerheblich.

Im Hinblick auf die in den Einkommensteuerrichtlinien unter Rz 1130 festgelegten Kriterien der Fremdüblichkeit von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen seien diese Kriterien kumulativ gegeben:

- *„schriftliche Verträge, in denen wesentliche Vertragsinhalte geregelt sind*
- *Arbeits- und Urlaubsaufzeichnungen*
- *Laufende Lohnzahlungen*
- *Angemessene Entlohnung*
- *Mehrere Behörden waren informiert (Krankenkasse, Finanzamt, Gemeinde)*
- *Lohnkonten*
- *Eingliederung in den Betrieb und Weisungsgebundenheit*
- *Klar definierte Aufgaben*
- *Auftritt von Frau ***7*** auf der Homepage mit Foto*
- *Nachweis der Kundenakquisition und -betreuung und damit für Dritte erkennbar*
- *Ersatz einer sonst notwendigen Arbeitskraft, da der Aufbau des Handelsbetriebes ohne zusätzliche Arbeitskraft nicht möglich gewesen wäre*
- *ein Vertrag mit einer nicht angehörigen Person wäre daher zu den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden; auch in seiner Funktion als Geschäftsführer eines Unternehmens richtet sich Herr ***7*** soweit mit den betrieblichen Erfordernissen vereinbar betreffend Arbeitszeit nach den Wünschen der Arbeitnehmer.“*

Die konkrete Arbeitsleistung von Frau ***7*** sei der Betriebsprüfung ausführlich und unwidersprochen dargelegt und offenbar auch anerkannt worden. „Wir glauben ja, dass Ihre Frau gearbeitet hat“, hätten die Betriebsprüferinnen in der Besprechung am 08.03.2018 und Herr Mag. ***26*** in der Schlussbesprechung zum Bf. gesagt. Das Naheverhältnis dürfe nicht generell zu Verdachtsmomenten gegen Angehörigenvereinbarungen bzw. zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen (vgl. EStR 2000 Rz 1131). In diesem Zusammenhang möchte der Bf. auch darauf hinweisen, dass das Dienstverhältnis unter Fremden (damaliger Name von Frau ***7***: ***19*** ***28***) begründet und nach der Verhehlung fortgeführt worden sei.

20.1.3. Kenntnis über die Art der Tätigkeit

Dieser nach Abhaltung der Schlussbesprechung vorgebrachte dritte Wiederaufnahmegrund treffe den Steuerpflichtigen und seine steuerliche Vertretung wieder völlig unangekündigt, obwohl die Fakten auch vorher schon bekannt gewesen seien.

*„Im Zuge der Prüfung wurde eingehend erläutert, dass in den Jahren 2009-2014, in denen Herr ***7*** ein Handelsgewerbe angemeldet hatte, vorrangig der Onlineshop aufgebaut, betrieben und 2014 wegen Erfolglosigkeit geschlossen werden musste. Diese für das Finanzamt neue Tatsache ist aber auch richtig zu werten, nämlich dahingehend, dass bei Vorliegen einer § 1 Abs. 1-Liebhabeerei (hier Handelsgewerbe) ein Anlaufzeitraum von rund 5 Jahren zu gewähren ist.*

*Da Herr ***7*** den Onlineshop auch nur 5 Jahre betrieben hat, sind die Verluste daraus in Anlehnung an die Liebhabeerei-Verordnung anzuerkennen. Damit ist auch das „neue Handelsgewerbe“ kein Wiederaufnahmegrund für die Jahre 2012-2014 und kein Wiederaufnahmegrund für das Jahr 2015, da es 2015 nicht mehr existierte.*

Neu hervorgekommene Tatsachen sind ausschließlich Sachverhalte, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten. Hätte die Behörde es im Jahr 2009 gewusst, dass ein neuer Geschäftsbereich eröffnet wurde, wäre sie zu keinem anderen Ergebnis, als in den ursprünglichen Bescheiden abgebildet, gekommen, denn sie hätte die Anlaufverluste anerkennen müssen.

Aus der Literatur ist weiters zu entnehmen, dass eine nachträgliche Betrachtung bei einer wegen Erfolglosigkeit eingestellten Betätigung nicht statthaft ist (vgl. Adametz, SWK 1997, S. 334).

Indem die Betriebsprüfung den „Teilbetrieb“ anerkennt (anders hätte sie den Punkt über die Kenntnis der Art der Tätigkeit wohl nicht aufgenommen) ist der Anlaufverlust des Handelsbetriebes auch anzuerkennen.

Die Feststellung von Liebhabeerei ist kein Wiederaufnahmegrund. Da die Verluste der Jahre 2012—2014 gem. § 1 Abs. 1 LVO als Anlaufverluste anzuerkennen sind, führt der dargestellte Neuerungstatbestand zu keinem anderslautenden Ergebnis, als in den ursprünglich ergangenen Bescheiden und stellt daher keinen Wiederaufnahmegrund dar.“

20.1.4. Ermessensentscheidung

„Je mehr die festgestellten Wiederaufnahmegründe in ihren steuerlichen Auswirkungen von jenen abweichen, die sich insgesamt als Folge der Wiederaufnahme eines Verfahrens ergeben, desto mehr Gewicht ist in den rechtlichen Interessen des Abgabepflichtigen am Weiterbestand des bisher erlassenen rechtskräftigen Bescheides zuzumessen (VwGH 21.12.1989, 86/14/0180).“

Die Steuererklärungen des Jahres 2012 wurden am 5.3.2013 elektronisch eingebracht. Während der Umsatzsteuerbescheid bereits am 8.3.2013 erlassen wurde, ist der Einkommensteuerbescheid erst am 25.7.2013 und damit wohl nicht automatisiert ergangen. Es kamen bis zum November 2017 kein Vorhalt und kein Ersuchen um Erläuterung der Verluste.

*Ein solch allfälliges Säumnis der Behörde schließt eine amtswegige Wiederaufnahme zwar nicht aus ist aber uU bei der Ermessenübung zu berücksichtigen (vgl. VwGH 9.11.1988, 87/13/0096). Vor allem auch deshalb, da Herr ***7*** aufgrund der erklärungs gleichen Veranlagungen auf die steuerliche Anerkennung seiner Abgabenerklärungen vertraut hat.*

*Lt. VwGH 27.8.1998, 93/13/0023 ist auch dem Gesamtverhalten des Abgabepflichtigen Gewicht beizumessen. Herr ***7*** gehört zu jenen Steuerpflichtigen, die eine Menge Zeit dafür verwenden, allen steuerlichen Pflichten sorgsam nachzukommen. Der Aussage von Herrn Mag. ***26*** im Rahmen der Schlussbesprechung: „Sie haben dem Finanzamt schon genug Geld gekostet.“ möchte ich hiermit vehement widersprechen und als unmenschlich zurückweisen. Herr ***7*** hat, als sein Arbeitgeber 1989 in Konkurs ging, zwei Unternehmen aufgebaut, in denen er mittlerweile mehrere Mitarbeiter beschäftigt und für diese und für die Unternehmensgewinne immer pünktlich die erforderlichen Abgaben zahlt. Dass eine seiner Unternehmungen bisher keine Gewinne abgeworfen hat, ist nicht Vorsatz sondern Auswirkung des Unternehmerrisikos.“*

20.1.5. Antrag betreffend Wiederaufnahme

Der Bf. beantragte, die Wiederaufnahmebescheide ersatzlos aufzuheben, da

- die der Ermessensentscheidung zugrunde gelegten Sachverhalte nicht richtig seien
- der im Betriebsprüfungsverfahren ausführlich erläuterte Sachverhalt im Zuge der Ermessensentscheidung unberücksichtigt geblieben sei
- der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens mangelhaft begründet sei, da die Wiederaufnahmegründe, auf die sich die Behörde stütze, nicht hinreichend konkret („...ergeben sich diverse Wiederaufnahmegründe“) benannt seien und
- die getroffene Ermessensentscheidung nicht bzw. nur floskelhaft begründet sei.

20.2. Sachverhaltsermittlung

20.2.1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste

Der absehbare Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn erzielt werden sollte, sei keine Fixgröße, sondern in Abhängigkeit von den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen. Im vorliegenden Fall des Internethandels der Jahre 2012-2014 und der ab 2015 forcierten Immobilienbörse sei zu berücksichtigen, dass der Bf. bei den ersten Unternehmen war, die sich

im Bereich Onlinehandel/Onlinebörsen betätigten. Es habe keine Möglichkeit von Konkurrenzbeobachtungen gegeben, sondern nur die Möglichkeit von Management by trial and error. Der Bf. habe in beiden Geschäftsfeldern (Internethandel und Internetbörsen) große Gewinnchancen gesehen. So habe der VwGH z.B. im Fall einer neuartigen Humuserzeugung mittels eigens gezüchteter Würmer ausgesprochen, dass bei einem derartigen völlig neu entwickelten Produkt der absehbare Zeitraum für die Erzielung eines Gesamtgewinnes weit über 10 Jahren liegen werde (VwGH 28.02.2002, 96/15/0219). Eine Betätigung sei nur dann eine Einkunftsquelle, wenn sie sich prinzipiell eigne, in einem angemessenen Zeitraum ein positives Gesamtergebnis abzuwerfen, was aber nicht bedeute, dass dieses auch tatsächlich eintrete (vgl. Renner in SWK 10/2004, S. 373)

20.2.2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen

Alle Betriebsausgaben seien notwendig gewesen. Das Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen sei im Falle der Internetdienste zum aktuellen Zeitpunkt wohl auch kein taugliches Kriterium, da dieser Bereich im Beobachtungszeitraum den Kinderschuhen noch nicht entwachsen gewesen sei.

20.2.3. Verlustursachen im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben

Im **externen Vergleich** würden von Seiten der Betriebsprüfung „***10***“, „***27***“ und „div. Onlineshops“ genannt, wobei erläutert werde, dass diese Vergleichsbetriebe höhere Betriebsausgaben tätigen als der Bf. *„und daher höhere Verluste gemacht haben als der Bf.“*

*„Das Finanzamt stellt fest, dass die Konkurrenz die Inserate kostenlos anbietet und nur für die Immobilieneinschaltungen seit 2017 Geld verlangt. Dabei erkennt das Finanzamt, dass nur Immobiliendienste Konkurrenten sind (Herr ***7*** ist seit 2015 ausschließlich im Bereich der Immobilienbörse tätig) und ein Vergleich mit anderen Inseratenanbietern daher nicht sachgerecht ist. Auch die Konkurrenz verlangt für Immobilieninserate Geld, warum sollte das auf ***4*** nicht funktionieren? Es ist ein Zeichen von Unternehmertum, dass Herr ***7*** die Entgeltlichkeit von Immobilieninseraten nach seinen Marktstudien in Deutschland bereits vor den anderen probiert hat. Wenn das Finanzamt im Rahmen der Betriebsprüfung immer wieder festgehalten hat, dass die „anderen“ wirtschaftlich so erfolgreich sind, so konnte das Finanzamt diese Behauptung nicht untermauern. Glaubt man Wirtschaftszeitungen, Firmenbuchauszügen und Wirtschaftsberichten, so ist auch die Konkurrenz in diesem Bereich in den geprüften Jahren nicht gewinnbringend unterwegs gewesen (vgl. Beilage 4 Bilanz ***38***).“*

Betreffend **interner Verlustursachen** seien nur betriebsnotwendige Kosten angefallen.

Dass das Geschäftsfeld Onlinehandel im Anlaufzeitraum keine Gewinne abwarf, sei ein enttäuschendes Ergebnis eines Unternehmenswagnisses gewesen.

20.2.4. Marktgerechtes Verhalten und angebotene Leistungen

So sei z.B. bei Erkennen der Aussichtslosigkeit, Gewinne zu erwirtschaften, die Betriebsaufgabe ein marktgerechtes Verhalten (vgl. LRL 2012, Rz 52). Der Bf. habe 2014 mit der Aufgabe des Onlinehandels auch entsprechend gehandelt. Auch zahlreiche andere Nachweise eines marktgerechten Verhaltens seien ausführlich dargelegt, aber nicht gewertet worden (z.B.: internationale Beobachtungen des Onlinemarktes, Reaktionen auf Hackerangriffe, Kostenreduktionen, Umsetzung technischer Neuentwicklungen, Kundenorientierung, Optimierung von Suchmaschineninseraten mit Steigerung der Klickraten, Programmierung einer Maklerschnittstelle, Umbau der Internetseiten von reiner Suchfunktion auf Seiten mit echten Bezirksbezug, Relaunch der Immobilienbörse, Programmierung einer Adserver-Infrastruktur zur Vermarktung der eigenen Werbeflächen etc.).

Trotz mehrfachen Widerspruchs des Bf. werde vom Finanzamt angeführt, dass auf „vorhandenen Seiten“ Dekorationsgegenstände zu verkaufen seien. Die angesprochenen Seiten des Onlinehandels seien seit 2015 nicht mehr aktiv. Der versuchte Verkauf von Restbeständen aus einem eingestellten Wirtschaftsbetrieb entspreche einem wirtschaftlichen Handeln.

20.2.5. Art und Ausmaß von Verbesserungsmaßnahmen

Es seien laufend strukturverbessernde Maßnahmen gesetzt worden. Dies käme noch deutlicher heraus, wenn die Betriebsprüfung auch sämtliche Erläuterungen und Überlegungen des Bf. zu diesem Thema gewertet und dem „Anspruch auf Parteiengewähr“ Folge geleistet hätte. Nicht gewertet worden seien auch die ausführlich dargelegten unterschiedlichen Gründe Einstellen der einzelnen Seiten (z.B. Datenschutzgründe betreffend Partnervermittlung, Errichtung eigener Gebrauchtwagenplattformen durch Autoerzeuger betreffend Gebrauchtwagenbörse etc.). Im Satz der Betriebsprüfung *„Auch in den nächsten Jahren wird sich voraussichtlich nicht viel ändern, da es nur mehr die Immobilienbörse gibt und diese ab 2018 kostenpflichtig gemacht wird“* sehe der Bf. einen krassen Widerspruch, denn gerade aus der Kostenpflichtigkeit entstehen die geplanten Gewinne. Wenn die Betriebsprüfung davon spreche, dass *„die Ertragslage auch in Zukunft nicht erfolgsversprechend ist“*, tue sie dies, ohne sich mit den ausführlichen Erläuterungen des Bf. auseinandergesetzt zu haben (vgl. dazu u.a. die Stellungnahme des Bf. vom 03.04.2018, S. 6; Auflistung des Bf. betreffend Aktivitäten seit 2014; Geschäftsvorschau für 2018 vom 21.11.2017).

Der Bf. habe ständig nach Gewinnen gestrebt und arbeite unvermindert auf die Erzielung eines Gesamtgewinnes hin. Er habe von Beginn an nur unbedingt notwendige Ausgaben getätigt und ein Unternehmen ausschließlich mit Eigenkapital finanziert, dass in keiner Weise einen Bezug zu persönlichen Neigungen habe. Der Verwaltungsgerichtshof habe schon wiederholt ausgesprochen, dass das Vorliegen anderer Einkunftsquellen als Indiz für die Liebhabereibeurteilung einer Tätigkeit nur dort tauge, wo eine zu beurteilende Tätigkeit

typischerweise mit besonderen, der Lebensführung entspringenden Neigungen des Abgabepflichtigen zusammenhängt.

20.3. Verletzung von Verfahrensvorschriften

Das Finanzamt habe das Parteiengehör verletzt, indem Beweisanträge im Zuge der Betriebsprüfung zu Unrecht abgewiesen worden seien und nach erfolgter Annahme von Beweismitteln im Zuge der Schlussbesprechung eine Würdigung der vorgebrachten Beweismittel nicht stattgefunden habe (vgl. Pkt. 1.2.). Bereits anlässlich der Schlussbesprechung sei vom Finanzamt darauf hingewiesen worden, dass die Beweismittel zu keiner Änderung des Ergebnisses führen würden - in diesem Zusammenhang möchte der Bf. die Unvoreingenommenheit und Unparteilichkeit des Verfahrens hinterfragen. Das Finanzamt habe Erläuterungen des Steuerpflichtigen gar nicht oder aber unvollständig bzw. ungenau in das Protokoll aufgenommen und damit den Steuerbescheiden einen falschen Sachverhalt zugrunde gelegt. Die Art der Betriebsführung durch den Bf. und die objektive Eignung, Gewinne zu erwirtschaften, sei nicht gewürdigt worden.

Allein die Feststellung von Gewinnzahlen und Verlustzahlen reiche bei einer Tätigkeit, die Ihrer äußeren Erscheinung nach auf dem gewerblichen Sektor liege, für die Qualifikation als „Liebhaberei“ nicht aus. Eine solche - ausnahmsweise vorzunehmende - Qualifikation setze Feststellungen über die Art der Betriebsführung als Ursache für Gewinne und Verluste, bzw. allfälliger Unmöglichkeit, nach objektivem Maßstab auf Dauer Gewinn zu erzielen, voraus. Die zum Themenkreis der Liebhaberei entwickelten Grundsätze seien auf gewerbliche Tätigkeiten nur in Ausnahmefällen anzuwenden (vgl. VwGH 23.10.1984, 84/14/0055). Die Niederschrift zur Schlussbesprechung gehe weder auf die Art der Betriebsführung durch den Bf. ein, noch erörtere sie die daraus objektiv gegebenen Chancen einer Gewinnerzielungsabsicht auf Dauer.

Für Betätigungen im Rahmen des § 1 Abs. 1 LVO habe die Liebhabereibeurteilung immer aus Sicht des zu veranlagenden Jahres zu erfolgen = Ex-ante Betrachtung (vgl. VwGH 23.02.2005, 2002/14/0024). Es zeige sich eine mangelnde Auseinandersetzung der Betriebsprüfung mit den einzelnen Jahren in der Niederschrift. Argumente seien nicht gegliedert und immer wieder aus dem Zusammenhang gerissen und Ereignisse der einzelnen Jahre wirr durcheinandergewürfelt.

Nach dem Einstellen des Handelsgewerbes im Jahr 2014 sei ab 2015 der Bereich der Internetbörse auf völlig neue Art und Weise fortgeführt worden, so dass ab diesem Zeitpunkt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von einem neu eröffneten Betrieb auszugehen sei. Der Bf. habe eine Vielzahl von Anstrengungen unternommen, die erkennbar darauf abgezielt hätten, die Tätigkeit nachhaltig in die Gewinnzone zu bringen. Vollkommen unerheblich sei, ob eine strukturverbessernde Maßnahme tatsächlich zu einer Verbesserung der Ertragslage geführt hat. Ausschlaggebend sei die Setzung der Maßnahmen und die damit bewiesene wirtschaftlich sinnvolle Handlung (vgl. *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei (2007), Rz. 362).

20.4. Umgang mit dem Bf.

Der Bf. bemängelt den Umgang der belangten Behörde mit ihm, da nach Ankündigung von Feststellungen mit dem E-Mail vom 26.02.2018 dem Wunsch des Bf. nach einer Besprechung nur widerwillig Folge geleistet worden sei. Am 08.03.2018 habe dann doch eine Besprechung stattgefunden, in welcher die Betriebsprüferinnen den Erläuterungen des Bf. zwar zugehört, aber kaum Fragen gestellt hätten und in die vom Bf. vorbereiteten Unterlagen aus Zeitgründen keine Einsicht hätten nehmen wollen.

Nach einem Telefonat mit Herrn Mag. ***26*** (Fachbereich der belangten Behörde) habe der Bf. eine schriftliche Stellungnahme zu den Prüferfeststellungen abgeben. In der Folge seien die ursprünglichen Prüferfeststellungen etwas angepasst und ohne Gespräch eine Niederschrift mit dem zusätzlichen Wiederaufnahmegrund „Dienstverhältnis ***19*** ***7***“ geschickt worden. Der Bitte nach einer Schlussbesprechung, bei der alle Entscheidungsträger anwesend sind, sei wieder nur sehr widerwillig stattgegeben worden. Von Beginn der Schlussbesprechung an hätten die Entscheidungsträger klargemacht, dass am Ergebnis nicht zu rütteln sei. Dazu wird auf laut dem Bf. von einer Prüferin im Rahmen der Akteneinsicht sowie von Mag. ***26*** im Rahmen der Schlussbesprechung getätigte Aussagen verwiesen:

*„Aussagen von Frau ***29*** bei Akteneinsicht am 24.4.2018 (vgl. Beilage 5):*

- *„Ich verstehe nicht, warum Sie eine Schlussbesprechung haben wollen, die sowieso nichts an der Sache ändert, weil die einfach feststeht.“*

*Aussagen von Herrn Mag. ***26*** bei der Schlussbesprechung am 23.5.2018 (vgl. Beilage 6):*

- *„Sie haben dem Finanzamt schon genug Geld gekostet, jetzt ist Schluss.“*
- *„Bitte kurz, wir haben nicht so viel Zeit.“*
- *„Verzichten Sie auf eine BVE, dann geht die Sache schneller.“ “*

20.5. Der Bf. stellte folgende Anträge:

- Antrag auf ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide 2012-2015
- Antrag auf „antragsgleiche Veranlagung 2016 lt. eingereichter Steuererklärung“
- Antrag auf Aussetzung gem. § 212a BAO
- Antrag auf mündliche Verhandlung
- Antrag auf Entscheidung durch den Senat

Der Beschwerde waren zudem sechs **Beilagen** beigelegt:

Beilage 1) Ablauf Adventturnen

[...]

Beilage 2) Einladung Adventturnen

[...]

Beilage 3) Screenshot mit Uhr im Turnsaal betreffend Adventturnen 2011

[...]

Ausschnitt aus Beilage 3) Screenshot mit Uhr im Turnsaal betreffend Adventturnen 2011

[...]

Beilage 4) Firmenbuchabfrage Bilanz 31.12.2016 *38*****

[...]

Beilage 5) Protokoll zur Akteneinsicht

[...]

Beilage 6) Protokoll zur Schlussbesprechung

[...]

21. Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 11.09.2018, zugestellt am 17.09.2018**, wurden die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2016 und gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren gem. § 303 BAO betreffend Einkommensteuerbescheide 2015 bis 2015, jeweils vom 30.05.2018, als unbegründet abgewiesen.

21.1. In der separat zugestellten Begründung vom 11.09.2018 wurde folgender **Sachverhalt** zugrunde gelegt:

Der Beschwerdeführer führe seit 1998 einen Gewerbebetrieb. Betriebsgegenstand sei die Entwicklung und das Betreiben von Internetseiten, wie zum Beispiel Kontaktbörsen und Online-Marktplätzen. In den Jahren 2009 bis 2014 sei außerdem ein Handelsgewerbe (Onlineshop) betrieben worden. In Summe sei aus diesen Tätigkeiten ein Gesamtverlust von EUR 328.264,01 erzielt worden, der sich wie folgt gliedere:

Jahr	Jahresergebnis (in EUR)
1998	-4.196,78
1999	-2.912,29
2000	-4.718,36
2001	-312,21
2002	-995,72
2003	-8.603,75
2004	- 6.939,04
2005	- 2.013,81
2006	2.276,49
2007	- 35.087,45
2008	- 35.749,80
2009	-39.363,75
2010	-47.142,51
2011	-38.245,80
2012	-28.774,58
2013	-22.672,89
2014	-25.652,02
2015	-13.330,86
2016	-13.828,88
Gesamtverlust	-328.264,01

Nach Ausführungen zur Liebhabereibeurteilung nach § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung stellt die belangte Behörde fest, dass das Betreiben von diversen Internetseiten und eines Online-Shops unter keinen Tatbestand des § 1 Abs. 2 LVO zu subsumieren sei und daher § 1 Abs. 1 für

die Beurteilung des Vorliegens oder Nichtvorliegens einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle maßgeblich sei. Im Zuge der Außenprüfung über den Zeitraum 2012-2016 sei daher eine Kriterienprüfung gemäß § 2 Abs. 1 LVO durchgeführt worden. Aufgrund dieser Prüfung der relevanten Umstände sei das Finanzamt zur Beurteilung gekommen, dass die Tätigkeit in den von der Betriebsprüfung umfassten Zeiträumen nicht von der Absicht veranlasst gewesen war, einen Gesamtgewinn zu erzielen und verwies auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19.06.2017.

Mit der gegenständlichen Beschwerde wurden die eingangs genannten Bescheide bekämpft, und eingewendet, dass

1. keine Wiederaufnahmegründe vorlägen, da entgegen der Feststellung der Betriebsprüfung keine neuen Tatsachen und Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren hervorgekommen seien,
2. kein Liebhabereibetrieb, sondern eine Einkunftsquelle vorliege, da die Behörde die Ergebnisse der Kriterienprüfung gem. § 2 Abs. 1 LVO falsch gewürdigt habe und
3. Verfahrensvorschriften verletzt worden seien.

21.2. Über die Beschwerde sei seitens der belangten Behörde **erwogen** worden:

21.2.1. Wiederaufnahme des Verfahrens

21.2.1.1. Sachversicherungen

Im Rahmen der Außenprüfung sei festgestellt worden, dass die private Kfz-Versicherung steuerlich berücksichtigt wurde. Gleichzeitig sei die betriebliche Haftpflichtversicherung nicht als steuerlicher Aufwand gebucht worden. Laut Niederschrift vom 23.05.2018 würde die Korrektur durch die BP zu folgenden Gewinnerhöhungen führen:

Versicherung	2012	2013	2014	2015	2016
Vor BP	563,08	605,06	628,40	652,49	677,65
Nach BP	120,91	122,80	126,15	129,29	131,29
Differenz	442,17	482,26	502,25	523,20	546,36

Unter Anwendung des Grenzsteuersatzes aus den Erstbescheiden vor der Prüfung der Jahre 2012-2015 von jeweils 43,21 % ergäben sich folgende steuerliche Mehrergebnisse:

	2012	2013	2014	2015
Aufwandskürzung	442,17	482,26	502,25	523,20
Grenzsteuersatz	43,21 %	43,21 %	43,21 %	43,21 %
	191,08	208,41	217,04	226,10

Bei mehreren Verfahren seien nach der Judikatur des VwGH die steuerlichen Auswirkungen nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen (vgl. *Ritz*, BAO⁶ § 303 Tz 41). In Summe ergäbe sich durch die Berichtigung des Versicherungsaufwandes in den Jahre 2012-

2015 eine Gewinnerhöhung von € 1.949,88, sowie eine Steuernachzahlung von € 842,63. Nach Ansicht des Finanzamtes seien diese Auswirkungen weder absolut noch relativ als geringfügig anzusehen.

Eine "Verrechnung" dieser Feststellung mit dem beantragten Ansatz der Kosten für ein Arbeitszimmer sei nicht möglich. Aus der am 08.03.2018 von der steuerlichen Vertreterin vorgelegten Berechnung der Kosten für das Arbeitszimmer gehe hervor, dass ein Raum von 13,63 m² in der Privatwohnung des Bf. im Ausmaß von 50 % als Arbeitszimmer genutzt werde. Nach ständiger Rechtsprechung müsse ein Arbeitszimmer ausschließlich oder zumindest nahezu ausschließlich betrieblich genutzt werden (vgl. VwGH 23.5.1996, 94/15/0063, VwGH 31.10.2000, 95/15/0186). Die Ausgaben für das Arbeitszimmer seien daher steuerlich nicht anzuerkennen.

21.2.1.2. Dienstverhältnis *19*** ***7*****

Strittig im Sinne der Beschwerdeschrift seien folgende Punkte:

- „Laut Beschwerde standen die Arbeitsaufzeichnungen in der Besprechung vom 08.03.2018 den Prüforganen zur Verfügung. Eine Einsichtnahme sei als unnötig abgelehnt worden.“

Dem werde die Stellungnahme der Prüferin zur Beschwerde entgegengehalten:

*„Seite 3, ab Absatz 4: Besprechung am 8.3.2018. Da Herr ***7*** seine Sicht der Dinge an diesem Tag erklärte und er immer wieder auf Unterlagen des Ordners zurückgriff, konnten die Prüferinnen erkennen, dass keine verfahrensrelevanten Unterlagen, welche bisher noch nicht vorlagen, enthalten sind und so wurde auf eine weitere Einsicht verzichtet (Internetausdruck, etc.). In der Beschwerde wird nun ausgeführt, dass sich die Arbeitsaufzeichnungen in diesem Ordner befunden hätten und dies jener Ordner wäre, welcher am 29.5.2018 bei der Schlussbesprechung der Finanzbehörde zur Würdigung übergeben wurde. Dazu ist anzuführen, dass es sich um den gleichen Ordner handeln kann, nicht aber um den identen Inhalt, da sich darin z.B. ein Ausdruck ***4*** zum Thema Datenschutz befindet, welcher mit 22.5.2018 datiert ist. Dieser konnte sich also am 6.3.2018 nicht in diesem Ordner befinden. Es wurden auch keine Arbeitszeitaufzeichnungen am 8.3.2018 von den Prüferinnen vorgefunden.“*

Es sei anzumerken, dass auch die steuerliche Vertreterin des Bf. jedenfalls bis zum 21.03.2018 nicht gewusst habe, ob Arbeitszeitaufzeichnungen existieren bzw. davon ausgegangen sei, dass es keine Arbeitsaufzeichnungen gibt. Dies sei den Aktenvermerken des Beschwerdebearbeiters vom 21.03.2018 und vom 29.06.2018 sowie dem Telefonprotokoll der steuerlichen Vertreterin vom 21.03.2018 zu entnehmen. Das Finanzamt halte es für äußerst unwahrscheinlich, dass die beiden Prüferinnen vorhandene Arbeitszeitaufzeichnungen nicht bemerkt hätten.

Unwahrscheinlich sei auch, dass die steuerliche Vertreterin im Rahmen einer Besprechung mit den Betriebsprüferinnen nicht gewusst hätte, welche Unterlagen ihr Mandant vorlegen möchte, insbesondere, wenn ebendiese Unterlagen bei ihr angefordert worden sind.

- „Laut Beschwerde hat die steuerliche Vertreterin des Bf im Telefonat vom 21.03.2018 nicht ausgesagt, dass es keine Arbeitszeitaufzeichnungen gibt. Dies stimme weder mit ihrem Telefonprotokoll, noch mit ihrem damaligen Wissensstand überein.“

Zur Klärung des Sachverhaltes sei im Gespräch vom 29.06.2018 zwischen der steuerlichen Vertreterin und dem Beschwerdebearbeiter das angesprochene Telefonprotokoll abverlangt worden. Dieser handschriftlichen Notiz sei lediglich zu entnehmen, dass die steuerliche Vertreterin die Ansicht war, dass keine Arbeitszeitaufzeichnungen nötig seien, wenn die vertraglich vereinbarten Arbeitszeiten immer eingehalten würden. Dem sei entgegenzuhalten, dass es lebensfremd sei, anzunehmen, dass Arbeitszeiten über den Zeitraum des gesamten Dienstverhältnisses von 2007-2014 ausnahmslos den vertraglich vereinbarten Zeiten exakt entsprochen haben sollen. Demnach wären in diesem gesamten Zeitraum etwa keine Krankenstände der Dienstnehmerin vorgekommen. Auch im Hinblick auf das Angehörigenverhältnis zwischen dem Bf. und der Dienstnehmerin sowie der Tatsache, dass der Arbeitsplatz der Dienstnehmerin sich in der Privatwohnung der Eheleute befunden habe, sei viel lebensnäher, dass Arbeitszeiten flexibel gehandhabt worden seien.

- „Die Arbeitszeiten seien durch Arbeitszeitaufzeichnungen belegt worden, und die vom Finanzamt vermuteten Unstimmigkeiten seien in der Beschwerdeschrift aufgeklärt worden.“

Im Zuge der Außenprüfung sei die Richtigkeit der am 23.05.2018 vorgelegten Arbeitszeitaufzeichnungen in Zweifel gezogen worden. Diesbezüglich wurde seitens der Behörde zusammengefasst angeführt, dass Arbeitszeitaufzeichnungen erst nach Akteneinsicht vorgelegt wurden und dass es unwahrscheinlich sei, dass die Bf. bis kurz vor dem Adventturnen gearbeitet habe:

- „Trotz mehrmaliger Aufforderung wurden vorerst keine Arbeitszeitaufzeichnungen vorgelegt. Laut telefonischer Auskunft vom 21.03.2018 gebe es solche auch nicht. Nach dem Einwand der Behörde, dass sich die vertraglich vereinbarten Zeiten nicht stimmen können (Leitung von Aerobic-Kursen durch die DN, die während der Arbeitszeit stattfanden), wurde Akteneinsicht gem. § 90 BAO beantragt. Erst nachdem der Bf über den Ermittlungsstand der Behörde informiert war, nämlich die konkreten Überschneidungen von Aerobic-Kursen und Dienstzeit, wurden im Zuge der Schlussbesprechung unaufgefordert und unerwartet Arbeitszeitaufzeichnungen nachgereicht. Allein dieser Ablauf der Geschehnisse führt zu berechtigten Zweifeln der Behörde an der Richtigkeit der Aufzeichnungen, die durch das Beschwerdevorbringen nicht zerstreut werden konnten.“

*- Die Prüfung der nachgereichten Unterlagen offenbarte erneut Überschneidungen von angeblicher Dienstzeit und anderen Terminen der Dienstnehmerin. So fand das jährliche Adventturnen der ***30***, an dem Frau ***7*** unbestritten teilnahm, am 17.11.2011, am 15.12.2012 und am 14.12.2013 jeweils ab 17 Uhr statt. Laut Arbeitszeitaufzeichnungen arbeitete Frau ***7*** an diesen Tagen bis 18 Uhr (2011) bzw. 19 Uhr (2012 und 2013). Laut*

*Beschwerde hat Frau ***7*** jeweils erst ab 19:30 Uhr an den Veranstaltungen teilgenommen. Das Finanzamt sieht es als wirklichkeitsfremd an, dass Frau ***7*** zu den Veranstaltungen ihres Sportvereins erst kurz vor einem von ihr selbst geleiteten Auftritt erschienen ist. Solche Veranstaltungen sind im allgemeinen in zeitlicher Hinsicht nicht exakt geplant, wodurch jedenfalls eine frühere Anwesenheit erforderlich ist. Abgesehen davon, dass gerade auftretende "Vorturner" üblicherweise an der gesamten Veranstaltung teilnehmen, hält das Finanzamt den geschilderten Ablauf auch im Hinblick auf die vereinbarten Arbeitszeiten für äußerst unwahrscheinlich. So war die Normalarbeitszeit der Dienstnehmerin im Dezember 2012 jeweils ausschließlich samstags von 14-19 Uhr. Da Frau ***7*** damals kein anderes Dienstverhältnis hatte, erscheint es unglaublich, dass sie an einem Samstag im Advent, an dem das "Adventturnen" ab 17 Uhr stattfand, bis 19 Uhr gearbeitet haben soll, und möglicherweise (unter Berücksichtigung von Vorbeitungs- und Wegzeit) gerade noch rechtzeitig zu ihrem Auftritt gekommen ist. Wahrscheinlicher wäre die Inanspruchnahme von Gleitzeit, Urlaub, oder die Verschiebung der Arbeitszeit auf einen anderen Tag.*

Nicht eingegangen wird in der Beschwerdeschrift auf die Änderung des Dienstvertrags vom 28.09.2011. Wie im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung dargestellt, widerspricht es der Logik, die Arbeitszeiten so abzuändern, dass sie sich mit anderen Terminen überschneiden."

- Hinsichtlich der Feststellung des Finanzamtes, dass der Personalaufwand nicht in Relation zu den Einnahmen stehe, ist der Bf. der Ansicht, dass die erwarteten Einnahmen ausgeblieben seien. Die Entlohnung sei fremdüblich gewesen.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei das Verhältnis zwischen Einnahmen und Personalaufwand ein für die Beurteilung der Fremdüblichkeit des Dienstverhältnisses relevanter Faktor. Der UFS Wien habe in seiner Entscheidung vom 20.08.2007, RV/1509-W/06, ausgeführt, dass Beträge an eine Angehörige in einem erheblichen Ausmaß des erzielten Umsatzes oder gar das Inkaufnehmen eines negativen steuerlichen Ergebnisses gegen die Fremdüblichkeit des Dienstvertrages bzw. für die steuerschonende Verwendung des Familiengesamteinkommens spreche.

Im beschwerdegegenständlichen Sachverhalt hätten die Personalaufwendungen die Umsätze der betroffenen Veranlagungszeiträume sogar übertroffen:

Jahr	Einnahmen	Personalaufwand
2004	€ 5.907,84	€ 3.454,32
2005	€ 17.807,91	€ 8.298,88
2006	€ 19.479,08	€ 7.083,18
2007	€ 10.592,52	€ 33.604,76
2008	€ 22.399,31	€ 32.459,88
2009	€ 29.320,68	€ 33.530,88
2010	€ 11.202,99	€ 33.430,82
2011	€ 19.231,21	€ 31.828,50
2012	€ 13.839,85	€ 20.894,73
2013	€ 7.182,48	€ 9.537,06
2014	€ 3.126,80	€ 11.605,93
2015	€ 3.549,86	
2016	€ 4.377,36	
Gesamt	€ 168.017,89	€ 225.728,94

Steuerliche Verluste wurden durch das Dienstverhältnis also nicht nur in Kauf genommen, sondern in erheblichem Ausmaß gesteigert. Ab dem Beschäftigungsbeginn von Frau ***7*** im Jahr 2007, die zudem die einzige Angestellte des Bf. gewesen sei, würden die Personalkosten über den Einnahmen liegen. Dass dies, wie in der Beschwerde eingewandt, im Anfangsstadium eines Unternehmens mitunter in Kauf genommen werden muss, sei unstrittig. Allerdings würden vor dem ersten wiederaufgenommenen Verfahren des Jahres 2012 bereits fünf Jahre liegen, in denen die Personalkosten jeweils höher als die Einnahmen gewesen seien. Das Inkaufnehmen der Verluste in den Jahren 2012-2014 sei nur durch das Naheverhältnis bzw. durch die steuerschonende Verwendung des Familieneinkommens erklärbar.

- Der Bf weist darauf hin, dass das Dienstverhältnis unter Fremden begründet, und nach der Eheschließung fortgeführt worden sei.

Diese Aussage sei falsch, da Angehörige gemäß § 25 BAO auch Personen seien, die miteinander in Lebensgemeinschaft leben. Frau ***19*** ***7***, vormals ***28***, habe bereits zu Beginn des Dienstverhältnis im Jahr 2007, nämlich ab 04.01.2007, einen Nebenwohnsitz in der damaligen Privatwohnung von Herrn ***7*** gehabt. Ab 01.10.2007 sei dort ihr Hauptwohnsitz gewesen. Auch den Steuererklärungen von Herrn ***7*** sei das Bestehen einer Ehe bzw. Partnerschaft mit ***19*** ***7*** ab 04.01.2007 zu entnehmen.

Zusammenfassend sei das Dienstverhältnis mit ***19*** ***7*** als nicht fremdüblich einzustufen. Die Gründe dafür seien insbesondere die erst nicht vorhandenen und später anzuzweifelnden Arbeitsreitaufzeichnungen, das massive Übersteigen der Umsätze durch die Personalkosten, und die steueroptimierende Vorgangsweise im Hinblick auf das Familieneinkommen.

Die Nichtanerkennung des Dienstverhältnisses hätte absolut und relativ mehr als bloß geringfügige Auswirkungen und stelle daher einen Wiederaufnahmegrund für die Jahre 2012-2014 dar.

21.2.1.3. Kenntnis über die Art der Tätigkeit

Laut Beschwerde sei dieser Wiederaufnahmegrund erst nach Abhaltung der Schlussbesprechung von der Behörde vorgebracht worden. Dies sei nachweislich falsch, da sich der Wiederaufnahmegrund auf Seite 7 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 23.05.2018 finde, die von allen Teilnehmerinnen und Teilnehmern unterzeichnet worden sei.

Laut Beschwerde sei für die Tätigkeit des Handelsgewerbes (Online-Shop) ein Anlaufzeitraum von rund 5 Jahren zu gewähren. Unter Verweis auf § 2 Abs. 2 Liebhabereiverordnung seien ab Beginn der Tätigkeit demnach drei Jahre Anlaufzeitraum zu gewähren. Fallen jedoch bereits vorher Ausgaben an, könne der Anlaufzeitraum auf bis zu fünf Jahre verlängert werden (vgl. LRL 2012, Rz. 40). Laut Aktenlage liege der Beginn der Tätigkeit im Zusammenhang mit dem Online-Shop im Jahr 2009. Die ersten Ausgaben seien ebenfalls 2009 getätigt worden. Der Anlaufzeitraum betrage daher 3 Jahre und erstrecke sich über den Zeitraum von 2009-2011. Somit sei die Anerkennung eines Anlaufverlustes für den Prüfungszeitraum irrelevant. Dass in den Steuererklärungen der Jahre 2012 bis 2014 Einnahmen und Ausgaben aus einem Handelsgewerbe mit den Einnahmen und Ausgaben aus EDV-Dienstleistungen vermischt wurden, stelle eine im Rahmen der Betriebsprüfung neu hervorgekommene Tatsache und somit Wiederaufnahmsgründe für die Jahre 2012 bis 2014 dar. Es müsse aufgrund der Ausführungen des Bf., etwa in der Stellungnahme vom 05.02.2018, davon ausgegangen werden, dass umfangreiche Ausgaben (Verpackung, Versand, Arbeitszeit, Internet, Telefon, Mietaufwand für die Lagerung der Kunstgegenstände etc.) der betroffenen Jahre den Online-Shop betreffen. Schon die Miete für den Lagerraum der zum Verkauf angebotenen Gegenstände beträgt € 1.500,00 jährlich. Von einer geringfügigen steuerlichen Auswirkung ist daher jedenfalls nicht auszugehen.

21.2.1.4. Ermessensentscheidung

Die in den Punkten 1 bis 3 beschriebenen einzelnen Wiederaufnahmegründe würden nicht bloß zu geringfügigen steuerlichen Auswirkungen führen. Stellt sich die Frage, ob eine Wiederaufnahme bei mehreren Verfahren zu verfügen ist, so sei die steuerliche Auswirkung nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 303 Rz 74; siehe dazu auch VwGH 21.12.1989, 86/14/0180; VwGH 26.02.2013, 2009/15/0016). Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung sei die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 BAO sei es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel sei ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VfGH 06.12.1990, B 783/89; VwGH 22.03.2000, 99/13/0253). Daher sei bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben. Dies gelte unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde. Im beschwerdegegenständlichen Fall hätte es nach Ansicht des Finanzamtes dem Grundsatz der

Gleichmäßigkeit der Besteuerung widersprochen, wären keine Wiederaufnahmen der Verfahren verfügt worden.

Anzumerken sei, dass der automatisierte oder nicht automatisierte Versand von Bescheiden keinen Einfluss auf die Möglichkeit zur Wiederaufnahme von Verfahren hat. Keine der als Wiederaufnahmsgründe angeführten Tatsachen sei der Abgabenbehörde vor Erlassung der ursprünglichen Bescheide bekannt gewesen.

21.2.2. Vorliegen eines Voluptarbetriebes

Obwohl der absehbare Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn erzielt werden soll, keine fixe Größe ist, und in Einzelfällen auch mehr als 10 Jahre betragen könne, hätten diese Entscheidungen keine Auswirkung auf den gegenständlichen Sachverhalt. Die Tätigkeit des Bf. werde seit 1998 betrieben und es sei bis zur letzten Veranlagung 2016, also in insgesamt 19 Veranlagungsjahren, ein Gesamtverlust von mehr als EUR 328.000,00 erzielt worden. In allen Jahren ab der Veranlagung 2007 seien sogenannte schwerwiegende Verluste vorgelegen, bei denen die Verluste die Einnahmen übersteigen würden. Anlaufverluste seien daher im Prüfungszeitraum 2012-2016 jedenfalls nicht mehr denkbar. Auch der absehbare Zeitraum zur Erzielung eines Gesamtgewinns sei im ersten wiederaufgenommenen Jahr, 2012, bereits weit überschritten gewesen. Weder im Prüfungsverfahren, noch im Beschwerdeverfahren habe vom Bf. dargelegt werden können, wie mit dieser Tätigkeit ein Gesamtgewinn erwirtschaftet werden könne. Zur weiteren Begründung der Einstufung als Liebhabereibetrieb werde auf den Bericht über die Außenprüfung und die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen.

21.2.3. Verletzung von Verfahrensvorschriften

Die Behauptung in der Beschwerde, Beweisanträge der Behörde wären abgewiesen worden, wird von der belangten Behörde zurückgewiesen.

Die Behauptung in der Beschwerde, dass im Rahmen der Schlussbesprechung darauf hingewiesen worden sei, dass die Beweismittel zu keiner Änderung des Ergebnisses führen würden, werde zurückgewiesen. Auf Seite 9 der Niederschrift über die Schlussbesprechung („Anmerkungen im Zuge der Schlussbesprechung“) werde verwiesen.

Auch die nicht näher begründeten Behauptungen des Bf., wonach die Behörde sich auf Vermutungen stütze und Erläuterungen des Bf. nicht, unvollständig oder ungenau in das Protokoll aufgenommen hätte, würden zurückgewiesen.

Hinsichtlich des Einwandes, es obliege der Behörde, die Unmöglichkeit der Erzielung eines Gesamtgewinnes aufgrund der Art der Bewirtschaftung festzustellen, sei auf den dafür zur Verfügung stehenden, bereits abgelaufenen absehbaren Zeitraum, sowie auf die von der Betriebsprüfung durchgeführte Kriterienprüfung zu verweisen.

Aus der Beschwerdeschrift gehe hervor, dass der Bf. der Ansicht sei, der Betrieb werde seit 2015 *"auf völlig neue Art und Weise fortgeführt"*, weshalb von einem neu eröffneten Betrieb auszugehen sei. Nach Ansicht des Finanzamtes sei der Betrieb fortgeführt worden. Die Tätigkeit, nämlich das Betreiben von Internetseiten, habe sich nicht geändert. Die Konzentration auf wenige, erfolgversprechendere Internetseiten stelle keinen neuen Betrieb, sondern gegebenenfalls eine Verbesserungsmaßnahme dar. Von der Behörde sei daher zu beurteilen, ob es sich um Maßnahme handelt, die dazu geeignet ist, die Tätigkeit nachhaltig aus der Verlustzone zu führen und ob dadurch innerhalb eines angemessenen Zeitraums ein Gesamtgewinn erwirtschaftbar ist. Im Folgenden wurden von der belangten Behörde Einkünfte und Einnahmen bzw. Umsätze ab 2015 gegenübergestellt:

Zeitraum	Umsatz 20%	Einnahmen	Einkünfte
2015	1.306,23	3.549,86	-13.330,86
2016	2.726,31	4.377,36	-13.828,88
2017*	103,37	*	*
1-6/2018*	4.513,16	*	*

* Für das Jahr 2017 und 2018 würden noch keine Steuererklärungen vorliegen, die Umsatzhöhe sei den Umsatzsteuervoranmeldungen entnommen worden.

Den bisher vorliegenden Umsätzen (20 %), Einnahmen und Einkünften sei zu entnehmen, dass auch in den Jahren 2015 und 2016 schwerwiegende Verluste vorliegen würden, da die Verluste mehr als dreimal so hoch seien als die Einnahmen. Aufgrund der erklärten Umsatzzahlen sei es als wahrscheinlich anzusehen, dass auch in den Jahren 2017 und 2018 Verluste erwirtschaftet werden würden. Nach Ansicht des Finanzamtes seien die Maßnahmen des Jahres 2015 nicht dazu geeignet gewesen, den Betrieb nachhaltig aus der Verlustzone zu bringen. Jedoch sei, wie bereits erläutert, der angemessene Zeitraum zur Erwirtschaftung eines Gesamtgewinnes ohnehin bereits weit überschritten.

21.2.4. Stellungnahme zum Umgang mit dem Bf.

Die angeblichen Aussagen der Amtsvertreter seien zur Unkenntlichkeit verfälscht bzw. aus dem Zusammenhang gerissen. Es sei Aufgabe des Finanzamtes, den Abgabepflichtigen darauf aufmerksam zu machen, dass die Möglichkeit des Verzichts auf eine Schlussbesprechung besteht. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn zum unveränderten Sachverhalt bereits Besprechungen abgehalten wurden, schriftliche Feststellungen vorliegen und Stellungnahmen des Abgabepflichtigen eingeholt wurden. Ebenso verhalte es sich mit dem möglichen Verzicht auf eine Beschwerdeentscheidung gem. § 262 Abs. 2 BAO.

Auch die Erläuterung der Funktionsweise des Verlustausgleichs und der Hinweis auf die jährlich erhaltenen Steuerrückzahlungen seien dem Bf. zumutbar. Abschließend hält das Finanzamt fest, dass die Inkaufnahme von mehr als EUR 328.000,00 an steuerlichen Verlusten nur durch

die Möglichkeit des Verlustausgleichs und durch das Resultieren eines beträchtlichen Anteils der Ausgaben aus dem Dienstverhältnis zur Ehegattin des Bf. erklärbar sei.

21.3. Der Begründung zu den Beschwerdeentscheidungen sind drei **Beilagen** angeschlossen:

Beilage 1) Aktenvermerk vom 21.03.2018

(Siehe Punkt 10.)

Beilage 2) Telefonprotokoll vom 21.03.2018

[...]

Beilage 3) Aktenvermerk vom 29.06.2018

[...]

22. Mit **Vorlageantrag vom 08.10.2018** beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerden gegen die Bescheide vom 30.05.2018 an das Bundesfinanzgericht und stellte Anträge auf Durchführung eines Erörterungstermins, auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf die Entscheidung durch den gesamten Senat.

23. Im **Vorlagebericht vom 21.11.2018** beantragte die belangte Behörde die Abweisung der Beschwerde und verwies zur Wiederaufnahme bei Liebhabereibetrieben auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.09.1986, 84/13/0039. Mittlerweile sei die Steuererklärung für 2017 mit einem erklärten Verlust von EUR 11.038,27 eingereicht worden.

24. Mit der Vorlage der Beschwerde wurden auch diverse **Aktenteile** vorgelegt wie

- **Betriebsversicherungs**-Polizzenergänzung vom 07.02.2011 „Betriebs- und Gewerbeversicherung für jeden Bedarf“. Diese Versicherung wurde im Rahmen der Wiederaufnahmegründe thematisiert. Die Seiten 1 und 2 lauten wie folgt:

[...]

- **Dienstzeugnis** von „***24*** – ***24***“ betreffend die Gattin des Bf. Daraus geht hervor, dass die Gattin des Bf. von Juni 2004 bis Ende Jänner 2007 zwei Tage pro Woche als Mitglied der Redaktion des Dienstgebers beschäftigt gewesen sei, welcher in Berlin Print- und Onlineprodukte entwickle und über Messeveranstalter, Verbände und Verlagshäuser als langjährige Kunden verfüge. Sie sei für die Betreuung von messezugehörigen Internetportalen zuständig gewesen und habe eigenverantwortlich namhafte Aussteller betreut, Inhalte generiert und betreut, Text- und Bildbearbeitung durchgeführt sowie eigenverantwortlich Korrespondenz mit Ausstellern und Geschäftspartnern in deutscher, englischer, russischer und spanischer Sprache geführt. Weiters habe sie bei der Optimierung interner Betriebsabläufe

mitgewirkt sowie regelmäßig eigenständig Promotion-Aktionen auf Realmessen durchgeführt. Sie habe das Unternehmen im Rahmen ihres Umzuges nach Österreich im Jänner 2007 verlassen. Das Zeugnis lautet wie folgt:

[...]

25. In der bereits im Vorlageantrag angekündigten **Stellungnahme vom 26.11.2018** brachte der Bf. ergänzend vor:

25.1. Wiederaufnahme des Verfahrens

25.1.1. Sachversicherungen

Das Arbeitszimmer werde nicht, wie die belangte Behörde schreibt, zu 50% betrieblich genutzt, sondern ausschließlich betrieblich, was auch anlässlich der Urkundenvorlage am 08.03.2018 besprochen worden sei. Es seien nur 50% der Kosten angesetzt worden, da die Wohnung dem Bf. nur zu 50% gehöre, was ebenfalls mit den Betriebsprüferinnen so besprochen worden sei.

25.1.2. Dienstverhältnis *19*** ***7*****

Die in der Begründung zu den Beschwerdeentscheidungen zitierte Stellungnahme der Prüferin zur Beschwerde liege dem Bf. nicht vor. Die Prüferinnen hätten am 08.03.2018 tatsächlich keine Arbeitsaufzeichnungen gelesen, weil sie die Vorlage von weiteren Unterlagen mit folgenden Worten verweigert hätten: „*Wir haben nicht so viel Zeit und überdies entscheidet das der Fachsenat*“. Die belangte Behörde habe damals nicht feststellen können, dass in den Unterlagen „keine verfahrensrelevanten Unterlagen“ enthalten sind.

Der Bf. habe am 23.5.2018 im Finanzamt einen Ordner an Herrn Mag. ***26*** übergeben und darauf hingewiesen, dass er diesen Ordner für das Finanzamt kopiert hat und auch alles enthalten ist, was schon am 08.03.2018 im Ordner enthalten war und er habe keinen „identen Ordner“ angekündigt. Herr Mag. ***26*** hat gemeint, er würde die Originale bekommen, tatsächlich waren es Farbkopien. Der Bf. habe Herrn Mag. ***26*** auf diesen Umstand hingewiesen und zusätzlich den Ordner mit den Originalen zum Durchblättern vorgelegt (inkl. Zeitaufzeichnungsunterlagen von 2010 bis 2014).

Wenn vom Finanzamt davon gesprochen werde, dass es unwahrscheinlich sei, dass bei einer Dienstnehmerin über drei Jahre kein Krankenstand vorkomme, werde entgegnet, dass laut Gesetz Arztbesuche möglichst außerhalb der Dienstzeit zu erledigen seien. Laut den vorgelegten Arbeitsaufzeichnungen sei Frau ***7*** durchaus auch in Krankenstand gewesen (2013: 03.05, 04.05, 22.08, 23.08, 24.08.; 2014: 01.02, 24.07, 25.07, 26.07.). Das Adventturnen 2011 habe nicht wie laut BVE (S.5) am 17.11.2011, sondern am 17.12.2011 stattgefunden und nicht wie von Herrn Mag. ***26*** angenommen, um 17:00, sondern erst um 18:00 begonnen (vgl. Beilage 2 der Bescheidbeschwerde vom 26.06.2018). Der 2-minütige Auftritt von Frau

7 war um 19:37 (vgl. Beilage 3 der Bescheidbeschwerde vom 26.06.2018). Auch in den darauffolgenden Jahren sei nach Ende der Arbeit ausreichend Zeit geblieben, um die 2 Minuten Fußweg zur ***37*** zurückzulegen und dann noch mindestens eine halbe Stunde Zeit bis zum Auftritt zu haben.

Die Änderung des Dienstvertrages vom 28.09.2011 liege vor dem Prüfungszeitraum und könne heute nicht mehr nachvollzogen werden. Die Dienstzeiten seien nicht praxistauglich gewesen, seien anders gelebt und mit einer gesonderten Vereinbarung geändert worden. Dem Finanzamt sei die am 15.11.2011 unterzeichnete Vereinbarung über gleitende Arbeitszeiten vorgelegt worden, nach der Frau ***7*** ihre Arbeiten durchgeführt habe.

Die belangte Behörde führe in der Beschwerdeentscheidung folgende Gründe für die Annahme eines fremdunüblichen Dienstverhältnisses an:

- Erst nicht vorhandene und später vom Finanzamt angezweifelte Arbeitsaufzeichnungen
- Massives Übersteigen der Umsätze durch die Personalkosten
- Steueroptimierte Vorgangsweise

25.1.2.1. Erst nicht vorhandene und später vom Finanzamt angezweifelte Arbeitsaufzeichnungen

Die Arbeitsaufzeichnungen seien immer vorhanden gewesen. Auf die Bescheidbeschwerde (S.2) und auf nachstehende Aussage (E-Mail, Beilage 2 zur Stellungnahme) werde verwiesen:

„In der BVE steht auf der Seite 5 „Trotz mehrmaliger Aufforderung wurden vorerst keine Arbeitszeitaufzeichnungen vorgelegt“. Es hat nur eine einzige Aufforderung dazu im Email vor der ersten Prüfung gegeben. Da ich sämtliche Unterlagen einscannen sollte, damit diese an das FA gesendet werden können, habe ich Sie gefragt ob ich wirklich alles einscannen muss, da das ja unzählige Seiten sind. Sie haben mir dann die Unterlagen genannt die im Moment erforderlich sind. Sie haben dann noch gemeint, wenn das FA noch etwas benötigt, werden die es bei der Prüfung verlangen. Das habe ich dann auch so gemacht. Ich wurde erst wieder mit der Zeitaufzeichnung konfrontiert, als der Bescheid ergangen ist. Wenn Sie sich erinnern habe ich Ihnen damals, nachdem Sie mir den Bescheid gesendet haben, ein Email gesendet bei dem ich auch Sie darauf hingewiesen habe, dass alle Unterlagen existieren. Bei der Prüfung wurden die Unterlagen definitiv nicht verlangt und trotz des Hinweises dass ich noch etliche Unterlagen habe die ein korrektes Beschäftigungsverhältnis meiner Frau belegen konnten, haben die beiden Prüfer weitere Unterlagen definitiv abgelehnt.“

Die **Beilage 2** („Email Herr ***7*** vom 26.4.2018“) lautet:

[...]

Die steuerliche Vertretung des Bf. zählt diverse Unterlagen zum Thema Personalaufwand auf, die bei der Akteneinsicht vom 24.04.2018 im Betriebsprüfungsakt vorhanden gewesen seien und verweist darauf, dass weder im Finanzamts-Akt noch im Betriebsprüfungs-Akt Aufzeichnungen oder ein Protokoll zur Besprechung vom 08.03.2018 gefunden worden seien und legt dazu ihre **handschriftliche Mitschrift (Beilage 3) der Besprechung vom 08.03.2018** vor:

[...]

Daraus sei ersichtlich, dass eine Fremdunüblichkeit des Dienstverhältnisses kein Thema gewesen sei und einziger Wiederaufnahmegrund anlässlich der Besprechung am 08.03.2018 die Verwechslung der Sachversicherungen gewesen sei. Weiters verwies die steuerliche Vertretung auf die am 26.02.2018 per Email übermittelten Feststellungen von Frau ***22***. Anlässlich dieser Besprechung habe der Bf. die Kosten des Arbeitszimmers ins Treffen geführt. Damit sei der Wiederaufnahmegrund offenbar als schwaches Argument erkannt worden und in der Folge habe man dann offenbar am 15.03.2018 im Internet die Aerobic-Aktivitäten von Frau ***7*** recherchiert. Die Besprechung vom 08.03.2018 habe damit geendet, dass Frau ***29*** gesagt habe, sie werde das Thema Sachversicherungen und Arbeitszimmer prüfen und sie werde mit dem Fachbereich diskutieren, ob eine Prognoserechnung erforderlich ist. Der Bf. und seine steuerliche Vertretung seien zuversichtlich aus dieser Besprechung gegangen.

Herr Mag. ***26*** habe bei einem Telefonat am 21.03.2018 eine schriftliche Stellungnahme zu den Feststellungen der Betriebsprüferin vom 26.02.2018 gefordert (vgl. die Stellungnahme vom 03.04.2018). Das Dienstverhältnis von Frau ***7*** sei noch immer kein Thema gewesen.

Am 10.04.2018 sei der steuerlichen Vertretung eine Niederschrift über die „Schlussbesprechung“ vom 08.03.2018 zugestellt worden, die erstmalig und für sie völlig unvorbereitet das nichtfremdübliche Dienstverhältnis als Wiederaufnahmegrund enthalten habe.

Mit dieser Chronologie sei aufgezeigt, dass das Finanzamt erst nach dem 08.03.2018 Augenmerk auf das Dienstverhältnis von Frau ***7*** gelegt habe. Die steuerliche Vertretung des Bf. habe sich geweigert, diese Niederschrift über eine Besprechung zu unterschreiben, in der wesentliche Inhalte enthalten gewesen seien, die gar nicht Thema der Besprechung gewesen seien.

25.1.2.2. Massives Übersteigen der Umsätze durch die Personalkosten

Nach Ansicht des Finanzamtes (Beschwerdevorentscheidung S. 6, 4. Absatz) sei das Verhältnis zwischen Einnahmen und Personalaufwand ein für die Beurteilung der Fremdüblichkeit des DV relevanter Faktor. Die dazu angeführte Entscheidung des UFS Wien, in der bei sinkenden Erlösen mehr Schreibarbeiten für Gutachten angefallen sind (=unangemessener Lohn), könne keine Relevanz für den gegenständlichen Fall haben. Im Gesetz und in den Richtlinien gebe es

keinen Hinweis darauf, dass das Verhältnis Umsatz zu Personalaufwand ein Kriterium für die Fremdüblichkeit sei.

Auf S.7 der Beschwerdeentscheidung stimme die belangte Behörde zu, dass hohe Personalkosten im Anfangsstadium eines Unternehmens mitunter in Kauf genommen werden müssen und verweist anschließend auf die Jahre 2007-2011 und missachtet dabei, dass erst ab 2009 der neue Geschäftszweig Onlinehandel begonnen wurde, für den in erster Linie der Personalaufwand der Jahre 2009-2014 angefallen sei.

25.1.2.3. Steueroptimierte Vorgangsweise

Wenn die Frau des Bf. andernorts gearbeitet hätte (was aufgrund ihrer Ausbildung und Erfahrung kein Problem gewesen wäre) und der Bf. einen fremden Dritten angestellt hätte, wäre nach Ansicht des Bf. für das Familieneinkommen und für die unterstellte Steueroptimierung dasselbe Ergebnis erzielt worden. Der Bf. habe dringend eine Arbeitskraft benötigt. Abgesehen von den vorgelegten Dienstverträgen und Arbeitszeitaufzeichnungen seien die verrichteten anhand einer Vielzahl von Beispielen nachgewiesen (handschriftliche Aufzeichnungen, Rechercheunterlagen, Katalogisierung, Konzeptverbesserungen, Konkurrenzbeobachtungen, Präsenz auf der Homepage etc.). Die fachliche Qualifikation von Frau ***7*** sei durch ihr Dienstzeugnis der Firma „***24***-***24***“ (Betreuung von messezugehörigen Internetportalen) nachgewiesen worden (siehe im vom Bf. übergebenen Ordner).

Laut BFG 10.01.2017, RV/7100051/2012 sei bei „Mitarbeit“ in erheblichem Umfang davon auszugehen, dass die Mitarbeit nicht bloß aus familienhafter Solidarität, sondern in Erwartung eines Entgelts erfolgt. Dort werde in diesem Zusammenhang auch ausgeführt, dass eine möglicherweise steueroptimale Gestaltung kein Grund sei, dem Dienstverhältnis die Anerkennung zu versagen.

25.1.3. Ad 1.3 Kenntnis über die Art der Tätigkeit

25.1.3.1. Zum Zeitpunkt des Anführens eines Wiederaufnahmegrundes (S. 7 BVE unter Pkt. 1.3.):

Hier habe sich die steuerliche Vertretung nicht ganz eindeutig ausgedrückt, denn mit „*erst nach Abhaltung der Schlussbesprechung*“ habe sie sich auf die Besprechung vom 08.03.2018 bezogen. In der Niederschrift des Finanzamtes vom 10.04.2018 sei nämlich diese Besprechung vom 08.03.2018 vom Finanzamt selbst als „Schlussbesprechung“ bezeichnet worden. Man habe nach abgehaltener „Schlussbesprechung“ eine Niederschrift zugesandt, in der ein bis dahin noch nicht andiskutierter Wiederaufnahmegrund enthalten gewesen sei. Dies sei dann auch Grund dafür gewesen, dass sie auf eine „echte“ Schlussbesprechung bestanden habe, an der auch alle Entscheidungsträger teilnehmen und bei der auch der neue Wiederaufnahmegrund diskutiert werden könne. Bei der vom Bf. eingeforderten

Schlussbesprechung mit dem Entscheidungsträger vom 23.05.2018 sei die Fremdüblichkeit des DV natürlich wesentliches Thema gewesen, denn ohne Wiederaufnahmegrund sei die Liebhabereibetrachtung für die Jahre 2012-2015 nicht zu diskutieren.

25.1.3.2. Anlaufzeitraum für den Teilbetrieb „Online-Handel“ (S. 7 f. der BVE):

Herr Mag. ***26*** zitiere die Liebhaberei-Verordnung mit einem verlängerten Anlaufzeitraum von bis zu 5 Jahren, sehe dann aber den Anlaufzeitraum für den Handelsbetrieb des Bf. im Jahr 2011 und damit nach nur drei Jahren und vor Beginn des Prüfungszeitraumes bereits als abgelaufen an. Es werde dabei nicht berücksichtigt, dass der Bf. 2009 erst mit dem Aufbau des Geschäftsmodells begonnen habe. Erste Verkäufe seien Ende 2010 getätigt worden. Noch am 10.06.2010 habe der Bf. von Trusted Shops einen negativen Prüfungsbescheid erhalten. Erst im Oktober 2010 mit der endgültigen Bestätigung als „Trusted Shop“ sei die Homepage in vollem Umfang einsatzbereit gewesen.

25.1.3.3. Zur Kriterienprüfung des Finanzamtes:

Auf S. 3 der BVE werde auf die detaillierte Darstellung der Kriterienprüfung vom 19.06.2017 verwiesen. In der Kriterienprüfung des Finanzamtes fehle die Struktur und es erfolge eine Vermischung mit dem Wiederaufnahmegrund „nicht fremdübliches DV“. Siehe dazu die Bescheidbeschwerde vom 26.06.2018 (S.7 ff.). Weiters nehme die Kriterienprüfung des Finanzamtes nicht darauf Rücksicht, dass diese erst ab Ende des Anlaufzeitraumes und dann für jedes Jahr gesondert zu erfolgen hat. Das Finanzamt habe sich mit einer Jahr-für-Jahr-Betrachtung nicht auseinandergesetzt. Der Bf. verweist auf Rz 37 der Liebhaberei-Richtlinien (LRL), wonach bei Beginn einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO die in den ersten drei bis fünf Kalenderjahren bzw. Wirtschaftsjahren (siehe Rz 40) anfallenden Verluste steuerlich anzuerkennen seien. Dies gelte auch für Verluste nach dem Beginn einer Betätigung im Rahmen eines Teilbetriebes (einer außerbetrieblichen Betätigung). Mit der Berücksichtigung von Verlusten im Anlaufzeitraum trage die Verordnung typisierend dem Gesichtspunkt Rechnung, dass das Anfallen von Verlusten in den ersten Jahren einer Betätigung nicht ungewöhnlich ist und im Interesse der Gesamtrentabilität in Kaufgenommen werden müsse.

Das Finanzamt stelle ohne Erläuterungen lapidar fest, dass im Jahr 2012 der dreijährige Beobachtungszeitraum für die Liebhaberei-Betrachtung des Onlinehandels vorüber und somit die Anerkennung eines Anlaufverlustes für den Prüfungszeitraum irrelevant sei (S. 8 der BVE und siehe dazu auch später zum Thema „Vorliegen eines Voluptuarbetriebes“).

Im Rahmen der Kriterienprüfung (§ 2 Abs. 1 LVO) nach Ablauf des Anlaufzeitraumes liege das Hauptaugenmerk auf der bis zum jeweiligen Kalenderjahr eingetretenen Entwicklung, nicht auf den nachfolgenden Jahren. Bis zur objektiven Feststellung, dass die Betätigung niemals Erfolg bringend ist, bleibe sie Einkunftsquelle.

Der Anlaufzeitraum werde in die Beurteilung miteinbezogen; geprüft werde jedes Kriterium für sich, doch sei eine Gesamtbetrachtung anzustellen. Den strukturverbessernden Maßnahmen komme nach der Rechtsprechung besondere Bedeutung zu. Der Bf. habe in den Jahren 2009 bis 2013 laufend Maßnahmen gesetzt, die auf die Fortsetzung und den Ausbau des Geschäftszweiges ausgerichtet waren. Das Gewinnstreben betreffend den Online-Handel sei anhand vieler Beweise und allein schon durch die Onlinepräsenz und die Entwicklung der betreffenden Online-Seiten nachgewiesen.

Im Fall von Betätigungen mit Vermutung der Annahme einer Einkunftsquelle sei das Vorliegen von Einkünften zunächst anzunehmen. Liebhaberei liege nur im Ausnahmefall vor, und zwar dann, wenn die Absicht, einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erzielen, nicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Eine Tätigkeit, die das typische Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes aufweist, sei nur in Ausnahmefällen als Liebhaberei anzusehen (VwGH 20.11.1996, 89/13/0259).

Es entspreche der Lebenserfahrung, dass man den dargestellten personellen (neben der Tätigkeit von Frau ****7**** auch die Tätigkeit des Bf.) und finanziellen Aufwand für ein Projekt „Online-Handel“ nur dann eingehe, wenn man sich daraus auch Gewinne erwarte. Für ein „Steuersparmodell“ sei diese Vorgangsweise ungeeignet.

Das marktgerechte Verhalten hinsichtlich angebotener Leistung und Preisgestaltung sei ebenso nachgewiesen worden wie die laufenden Verbesserungsmaßnahmen. Die Tatsache, dass die Produkte (Online-Handel) keinen Markt gefunden hätten, wurde vom Bf. erkannt und er habe, wie von den LRL gefordert, richtig darauf reagiert. Nachdem Verbesserungs- und erhöhte Werbemaßnahmen nicht gewirkt hätten, habe er den Teilbetrieb eingestellt.

Unter Verweis auf Rz 20 LRL hält der Bf. fest: *„Stellt sich erst nach mehreren Jahren heraus, dass die Betätigung niemals Erfolg bringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst, wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren.“*

25.1.3.4. Zur Gewinnhoffnung und zur Aufgabe des Online-Handels werde die **Aussage des Bf.** in komprimierter Form wiederholt:

„Die Kalkulation war je nach Produkt zwischen EK x 3 bis EK x 5, das war das verlockende an dem Geschäftsmodell. Durch das Ersteigern zu wirklich günstigen Einkaufspreisen waren die Verkaufspreise mit diesem Aufschlag für die schön präsentierte Ware noch immer sehr attraktiv. Wenn es mir, wie geplant gelungen wäre, das Warenlager von ca. 16000,- nur einmal im Jahr zu drehen, hätte ich bei einem durchschnittlichen Aufschlag von EK x 4 bereits positiv bilanziert. Zu Beginn hatte ich geplant, dass ich spätestens im dritten Geschäftsjahr eine ausgeglichene Bilanz erwirtschaften kann. In genau dieser Nische gab es damals keine

Konkurrenz, das online Geschäft war zu dieser Zeit noch völlig am Beginn und es gab keine Erfahrungswerte aus denen man etwas lernen hätte können.

*Die aufwendige Prozedur (Trusted Shop etc.), die rechtlichen Änderungen sowie die technischen Änderungen am Shop haben mehrere Monate in Anspruch genommen. Ich habe mit dem Zahlungsdienstleister ***40*** eine Bezahlungsmöglichkeit mittels Kreditkarte in den Shop eingebaut, was damals vom Zielpublikum leider nicht angenommen wurde.*

Erst durch das Ausbleiben der Umsätze wurden mir die Fehler meines Geschäftsmodells klarer:

- *Die an den Produkten Interessierten waren eher ältere Menschen, bei denen zu diesem Zeitpunkt die wenigsten internettauglich waren.*
- *Da es sich zwar nicht um richtige Antiquitäten, aber trotzdem um schöne aber gebrauchte Stücke gehandelt hat, wollten die möglichen Kunden die Ware in die Hand nehmen, ansehen sich einen körperlichen Eindruck verschaffen und die Unversehrtheit kontrollieren.*

Ein Internetshop in diesem Bereich wird auch heute nur als Ergänzung zu einem offenen Ladengeschäft gesehen, das war aber damals nicht vorhersehbar. Ein großes Problem war auch die Rate der retournierten Gegenstände. Es war von Anfang an nicht vorhersehbar wie hoch diese Rate der retournierten Artikel sein könnte, diese Situation wurde durch die Fernabsatzverordnung noch verschärft. Die Widerrufsbelehrung wurde bereits 2013 extrem in den Medien behandelt. Bei jedem Geschäftsabschluss muss man den Konsumenten genau über seine Rechte bezüglich Fernabsatz aufklären. Das hat leider auch dazu geführt, dass sich Konsumenten auch einfach Ware nur zum Ansehen schicken haben lassen. Leider wurden die Retoursendungen vom Konsumenten zum Teil so schlecht verpackt, dass die Ware beschädigt zurückgekommen ist und damit auch vieles unbrauchbar war.“

25.1.3.5. Thema „neue hervorgekommene Tatsache durch die Vermischung zweier Teilbetriebe (S. 8 BVE)“

Der Offenlegung gem. § 119 BAO dienen insbesondere die Abgabenerklärungen. Für den Bf. seien jeweils zwei E1a-Formulare eingereicht worden, eines für den Gewerbebetrieb und eines für die „sonstige selbständige Tätigkeit“ (Geschäftsführer-Tätigkeit). Alle Angaben für die Bemessung der Abgaben seien vorschriftsgemäß angezeigt worden. Die persönliche Abgabepflicht werde durch die Tatsache der Aufnahme eines Teilbetriebes (zusätzlicher Gewerbeschein) nicht geändert. Gemäß § 120 Abs. 2 BAO sei die Begründung bzw. Aufgabe einer „Erwerbstätigkeit“ anzuzeigen, nicht aber die Aufnahme und/oder Aufgabe eines Teilbetriebes.

25.2. Ad 2 Zum Vorliegen eines Voluptarbetriebes (S. 9 BVE)

Die Tatsache, dass der absehbare Zeitraum, indem ein Gesamtgewinn erzielt werden soll, in einzelnen Fällen auch mehr als 10 Jahre betragen könne, habe sehr wohl eine Auswirkung auf die Beurteilung des gegenständlichen Sachverhalts, da betreffend der Jahre 2012-2014 nicht die Tätigkeit von Beginn an, sondern die Tätigkeit des Online-Handels zu untersuchen sei. Das Finanzamt habe keine Differenzierung nach den Tätigkeiten und keine Differenzierung hinsichtlich neuer Beobachtungszeiträume vorgenommen.

Die Gewinnmöglichkeiten des laufenden Betriebes seien anhand von Rechenbeispielen und Kalkulationen durch den Bf. aufgezeigt worden. Dazu komme die Möglichkeit hoher Veräußerungsgewinne im Bereich des Betreibens von Internetseiten.

25.3. Ad 3 Zur Verletzung von Verfahrensvorschriften (S. 9 BVE)

Anlässlich der Akteneinsicht vom 24.04.2018 habe die steuerliche Vertretung des Bf. festgestellt, dass es (mit Ausnahme des Telefonprotokolls von Herrn Mag. ***26***) keinerlei Aufzeichnungen und/oder Protokolle zu den geführten Gesprächen gebe. Und das, obwohl sich die Prüferinnen immer wieder darauf ausgedet hätten, sie könnten nichts sagen, weil der Fachbereich entscheide. Die steuerliche Vertretung weise auf die von ihrem Gatten geführte Mitschrift anlässlich der Akteneinsicht und der Aussage von der Prüferin ***29*** hin: *„Es gibt keine Unterlagen über die Rücksprachen mit dem Fachbereich im Akt, da der Fachbereich das relativ locker sieht und daher vieles nur mündlich passiert.“*

25.4. Ad Stellungnahme zum Umgang mit dem Steuerpflichtigen (S. 10 BVE)

Die Aussagen der Amtsvertreter seien sowohl anlässlich der Akteneinsicht vom 24.04.2018 als auch anlässlich der Schlussbesprechung vom 23.05.2018 vom Gatten der steuerlichen Vertretung, dessen einzige Aufgabe das Erstellen einer Mitschrift war, protokolliert worden. Diese seien nicht „zur Unkenntlichkeit verfälscht“ und auch nicht „aus dem Zusammenhang“ gerissen.

25.5 Die ebenfalls mit der Stellungnahme vom 26.11.2018 des Bf. vorgelegte **Beilage 1 („Darstellung Zeitablauf des Verfahrens“)** lautet wie folgt:

[...]

26. Mit Beschluss vom 27.03.2020 übermittelte das erkennende Gericht den Parteien zur Wahrung des **Parteiengehörs** eine Zusammenfassung des bisherigen Verfahrensablaufes sowie - im Hinblick auf den gestellten Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung - Informationen zu Maßnahmen, die zur Verhinderung der Verbreitung von COVID-19 getroffen wurden. Die Parteien wurden aufgefordert, die bislang im Akt noch fehlenden Einnahmen-/Ausgabenrechnungen der Jahre 2013 und 2015 vorzulegen. Weiters wurde den Parteien

Gelegenheit gegeben, eine Stellungnahme zum Verfahrensgang und dem festgestellten Sachverhalt abzugeben.

27. Mit **Stellungnahme vom 08.04.2020** brachte die **belangte Behörde** Folgendes vor:

27.1. Die **Gewinnermittlungen der Jahre 2013 und 2015** würden dem Finanzamt nicht mehr vorliegen, jedoch seien die relevanten Daten **dem inneren Betriebsvergleich der Betriebsprüfung** zu entnehmen, welcher als **Beilage** übermittelt werde:

[...]

27.2. Stellungnahme zum Verfahrensablauf

Es werde auf die Beschwerdeentscheidung verwiesen. Dem Sachverhalt sei hinzuzufügen, dass in der am 07.11.2019 abgegebenen Einkommensteuererklärung 2018 erneut negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt worden seien (Beträge in EUR):

Erlöse ohne § 109a	8.172,11
Reise- und Fahrtspesen	105,00
Miet-/Pachtaufw., Leasing	1.177,44
Übrige Aufw./Betriebsausg.	7.911,56
Verlust	1.021,89

Die Stellungnahme des Bf. vom 26.11.2018 liege dem Finanzamt nicht vor, weshalb nur zu den diesbezüglichen Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes Stellung genommen werden könne:

„Ad 25.1.1. Sachversicherungen

Sollte das Arbeitszimmer tatsächlich zu 100 % betrieblich genutzt worden sein, wären auch die Kosten entsprechend vollständig abzusetzen gewesen (vgl. LStR 2002, Rz. 334). Das Nichtansetzen von Kosten ist zum einen ein Wiederaufnahmegrund und stellt zum anderen ein Indiz für einen Liebhabereibetrieb dar.

Ad 25.1.2. Dienstverhältnis *19*** ***7*****

Es wird auf die Beschwerdeentscheidung verwiesen. Welche Relevanz die Chronologie der Ermittlungsschritte der Behörde (abgesehen von Zweifeln an der Richtigkeit der Arbeitszeitaufzeichnungen) im Hinblick auf das Bestehen oder Nichtbestehen eines Wiederaufnahmegrundes hat, ist für das Finanzamt nicht erkennbar.

Ad 25.1.3.2. Anlaufzeitraum für den Teilbetrieb „Online-Handel“ (S. 7f. der BVE)

Wie bereits in der BVE ausgeführt, kann der Anlaufzeitraum auf bis zu fünf Jahre verlängert werden, wenn bereits vor Beginn der Tätigkeit, somit vor 2009, Ausgaben anfallen. Dies ist laut Aktenlage nicht der Fall. So wurde in der Stellungnahme vom 08.03.2018 angegeben, dass mit dem Versandhandel 2009 begonnen wurde. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 23.05.2018 ist ebenfalls festgehalten, dass der Online-Shop im Jahr 2009 eröffnet wurde. Dem wurde weder im Rahmen der Schlussbesprechung, noch in der Beschwerdeschrift widersprochen. Offensichtlich wurde nun im Rahmen der Stellungnahme vom 26.11.2018 vorgebracht, dass der Online-Shop erst 2010 eröffnet worden sei. Entscheidend ist nach Ansicht des Finanzamtes aber nicht der Zeitpunkt des ersten Verkaufes, sondern der Zeitpunkt des erstmaligen Anbietens von Leistungen auf dem Markt. Da die Gewerbeberechtigung bereits ab 2009 vorlag, und umfangreiche Vorbereitungsarbeiten bereits ab Mitte 2009 stattfanden, geht das Finanzamt davon aus, dass der Online-Shop bereits Ende 2009 online war.

Ad 25.1.3.5. Art der Tätigkeit

Der Versandhandel und die EDV-Dienstleistungen stellen nach Ansicht des Finanzamtes zwei selbständige Betriebe dar. Da die Tätigkeiten nicht gleichartig sind, und weder eine wirtschaftliche Über- und Unterordnung, noch eine Hilfsfunktion eines Betriebes gegenüber dem anderen, oder eine wirtschaftliche Ergänzung zwischen den beiden Betrieben besteht, liegen keine Teilbetriebe eines einheitlichen Betriebes vor. Der Gewinn oder Verlust ist für jeden Betrieb gesondert zu ermitteln.

Ad 25.3. Verletzung von Verfahrensvorschriften

Weshalb der Beschwerdeführer im Vorliegen oder Nichtvorliegen von Protokollen über behördeninterne Besprechungen eine Verletzung von Verfahrensvorschriften erblickt, ist für das Finanzamt nicht erkennbar.

Ad 25.4. Umgang mit dem Steuerpflichtigen

Die wiederholten Unterstellungen werden zurückgewiesen. Jede weitere Stellungnahme dazu ist entbehrlich.“

28. Mit Beschluss vom 08.04.2020 wurden zur Wahrung des **Parteiengenhörs** dem Bf. die Stellungnahme der belangten Behörde vom 08.04.2020 samt Beilage sowie der belangten Behörde die Stellungnahme des Bf. vom 26.11.2018 zur Kenntnis gebracht und jeweils Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.

29. Stellungnahme des Bf. vom 29.04.2020

Der dem Beschluss vom 27.03.2020 beigelegte beschriebene Verfahrensgang und der festgestellte Sachverhalt entsprächen im Wesentlichen den Geschehnissen.

Es werde auf die Ausführungen zur Ermessensentscheidung (vgl. Pkt. 1.4. der Bescheidbeschwerde vom 26.06.2018) hingewiesen und ersucht, bei der Ermessensentscheidung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2012-2015 auch die Änderung der Verhältnisse, insbesondere der wirtschaftlichen Situation des Bf. wegen der COVID-19 Krise zu berücksichtigen. Gemäß § 20 BAO seien Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens auch nach Billigkeit - das heißt die Bedeutung der Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei (vgl. VwGH 24.04.2014, 2010/15/0159) — unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die wirtschaftliche Situation des Bf., die einen wesentlichen Einfluss auf die Übung des Ermessens bei der Wiederaufnahme des Verfahrens habe, werde daher durch den Bf. selbst wie folgt erläutert:

„- Einzelunternehmen *5*** seit 2019:**

*Ich konnte im Jahr 2019 weitere Werbekunden für meine Onlineseite ***4*** gewinnen (spezielle Werbung für Immobilien-Dienstleister wie Makler, Notare, Banken mit regionalem Bezug). Ab Oktober habe ich dann begonnen, das Inserieren für Privatkunden kostenpflichtig zu machen. Das war die Basis, um auch für Makler kostenpflichtig werden zu können. Außerdem wurden die bezahlten Inserate bis zum Beginn der Corona-Pandemie jedes Monat mehr. Im Jahr 2019 werde ich erstmals einen kleinen Gewinn erzielen. Mitte Februar 2020 hatte ich sehr gute Gespräche mit der ***31*** bezüglich einer Dauerwerbefläche und Textlinks mit einem monatlichen Umsatzvolumen von ca. € 1.000,00. Außerdem hatte ich vor, eine weitere Aktion für Notare zu machen sowie eine Aktion für Fertighausfirmen. Nachdem ich im Vorjahr bereits eine weitere Schnittstelle zu einem Maklerportal programmiert hatte, arbeitete ich daran, die auf diesem Portal befindlichen Makler als kostenpflichtige Inserate-Partner zu gewinnen.*

*Allein mit dem erwarteten Auftrag von der ***31***, den vorhandenen Werbepartnern und den kostenpflichtigen Inseraten ist es lt. meiner Planungsrechnung möglich, einen Gewinn von ca. € 10.000,00 für das Jahr 2020 zu erzielen. Dann kam leider die Corona-Pandemie und die Gespräche mit der ***31*** liegen seither auf Eis, die Inserate sind drastisch zurückgegangen und die ersten Werbekunden haben storniert. Ich dachte, dass ich bereits in der Weltwirtschaftskrise 2009 eine schlimme Zeit als selbständiger Unternehmer erlebt hatte, denn gerade bei ***5*** begann diese genau dann, als ich mit dem Shop online ging. Leider muss ich befürchten, dass die Corona-Weltwirtschaftskrise noch viel schlimmer wird.*

- *1***:**

*Meinen Lebensunterhalt bestreite ich mit dem Bezug, den ich als Geschäftsführer der ***1*** erhalte. ***1*** hat als Hauptgeschäft die Planung und Abwicklung von professionellen*

*Multimedia-Projekten. Bei diesen Projekten ist ein großer Teil der verbauten Produkte aus Fernost. In den letzten Jahren hat ***1*** immer gute Gewinne realisiert. Seit dem Ausbruch der Corona—Krise in China im Januar ist auch bei ***1*** das Geschäft eingebrochen. Viele Schlüsselkomponenten waren bereits seit Mitte Januar nur sehr schwer lieferbar. Ab Mitte Februar waren nahezu keine LED-Wände mehr lieferbar bzw. zum Teil nicht einmal ein Preis oder eine ernstzunehmende Lieferzeit von unseren Lieferanten zu bekommen. Im März haben wir noch die letzten Projekte abgewickelt, bei denen wir die Produkte noch bekommen haben, und der Zugang beim Kunden möglich war. Wir haben dann um Kurzarbeit angesucht, und unsere sieben Mitarbeiter sind derzeit in Kurzarbeit. Ich habe bereits ab März meinen Geschäftsführerbezug deutlich reduziert und habe zu Sicherung der Liquidität dieses ab 01.04.2020 noch einmal reduziert.*

*Trotz der Kurzarbeit und meiner Gehaltsreduktionen werden wir nicht annähernd die erforderlichen Erträge erreichen, die für einen kostendeckenden Betrieb notwendig sind. Ich werde trotzdem alles Erdenkliche tun, damit ***1*** diese Krise überlebt. Es ist nicht vorhersehbar, wann Schlüsselprodukte wieder lieferbar sind, und vor allem, ob Kunden in dieser Krise überhaupt bereit dazu sind, Investitionen zu tätigen, die nicht unbedingt erforderlich sind. Ich sehe daher auch bei ***1*** einer ungewissen Zukunft entgegen und weiß nicht, ob ich am Ende dieses Jahres noch einen Job und ein Einkommen habe.“*

Der Bf. habe schon seit Beginn seiner selbständigen Tätigkeit aufgrund der Insolvenz seines früheren Arbeitgebers immer großes Augenmerk auf eine hohe Eigenkapitalausstattung gelegt und mit seinem umsichtigen Führungsstil das Unternehmen gut durch alle bisherigen Schwierigkeiten manövriert. Aufgrund der COVID-19-Krise stehe das Lebenswerk des Bf. nun auf dem Spiel.

Die Anteile an ***1***, die der Bf. halte, seien von heute auf morgen nahezu wertlos geworden. Seine Anteile an der ***2*** seien ebenfalls von der Krise betroffen, da die ***2*** vorrangig ein Betriebsgebäude an die ***1*** vermietet und damit direkt vom Schicksal der ***1*** abhängig sei. Für beide Unternehmensanteile würden aufgrund der COVID-19-Krise große Unsicherheiten in Punkto Verwertungserlös bestehen, eine rasche Verwertung sei praktisch nicht möglich.

Mitbewerber, insoweit sie nicht selbst von der Krise gebeutelt sind, seien vorrangig an den Kontakten und dem bestehenden Know How der ***1*** interessiert, nicht aber an der Fortführung des Unternehmens an sich. Eine Veräußerung von Anteilen unter solchen Bedingungen würde keinen nennenswerten Veräußerungserlös bringen, aber den meisten Mitarbeitern der ***1*** den Arbeitsplatz kosten.

Der Bf. kämpfe darum, sein Lebenswerk zu retten und insbesondere auch seinen eigenen Arbeitsplatz und damit sein Einkommen zu erhalten. Denn im Alter von 62 Jahren habe der Bf. keine Chance, anderwärtig einen Arbeitsplatz zu bekommen.

Wie der Bf. selbst beschreibe, hätten er und seine Mitgesellschafter ab März auf wesentliche Teile ihres laufenden Bezuges verzichtet, um damit die Liquidität und den Fortbestand der ***1*** zu sichern, einen Fortbestand zur Erhaltung der Arbeitsplätze.

Sollte der **Wiederaufnahme** des Verfahrens aufgrund der bisher dargelegten und speziell der nun gegebenen Sachlage nicht stattzugeben sein, würde der Bf. die **Beschwerde betreffend das Veranlagungsjahr 2016 zurückziehen** und auch für die Folgejahre ab 2017 die **Nichtanerkennung der Verluste akzeptieren**.

Da das offene Betriebsprüfungsverfahren für den Bf. in einer unsicheren Zeit eine große zusätzliche psychische Belastung darstelle und mündliche Verfahren, insbesondere Senatsverfahren auf unbestimmte Zeit nicht durchführbar seien, werde auf die in der Bescheidbeschwerde vom 26.06.2018 gestellten **Anträge** auf Durchführung einer **mündlichen Verhandlung** und auf die **Entscheidung** durch den gesamten **Senat verzichtet**.

Der Bf. ersuche um wohlwollende Berücksichtigung der soeben dargestellten Umstände im Zusammenhang mit der möglichen Ermessensübung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2012—2015.

Als **Beilage** wurden die angeforderten **Einnahmen-/Ausgabenrechnungen der Jahre 2013 und 2015** vorgelegt:

EINNAHMEN/AUSGABEN-RECHNUNG
VOM 1. 1. 2013 BIS 31. 12. 2013

	2013 (EUR)
Honorare nto.	7.182,48
Verkauf Kunstgegenstände	12,40
Verkauf Kunstgegenst. Differenzbest. 20%	7,17
Erlöse Versand	34,00
Leistungserlöse 20%	2.694,75
Leistungserlöse Click and Buy EU	2.347,90
Leistungserlöse Google AdSense EU	1.286,26
Leistungserlöse EU 0%	800,00
Betriebsleistung	7.182,48
Materialaufwand und Aufwand für bezogene Leistungen	15.982,89
Internet - Bezogene Leistungen	6.495,36
Internet - Bezogene Leistungen EU	9.487,53
Personalaufwand	9.537,06
Gehälter	7.269,44
Lohnnebenkosten	2.267,62
Abschreibungen	395,24
Afa Sachanlagen	395,24
Sonstiger betrieblicher Aufwand	3.940,18
Diäten Inland	40,00
Km-Gelder	210,00
Telefon	641,52
Internet reverse charge	127,81
Mietaufwand	1.500,00
Sachversicherungen	605,06
Büromaterial	38,73
Fachliteratur	28,65
Mitgliedsbeiträge	301,10
Steuerberatungskosten	315,00
Bankzinsen und-spesen	124,23
PayPal Spesen	8,08
Verlust	-22.672,89

EINNAHMEN/AUSGABEN-RECHNUNG
VOM 1. 1. 2015 BIS 31. 12. 2015

	2015 (EUR)
Honorare nto.	3.549,86
Leistungserlöse 20%	1.306,23
Leistungserlöse Google AdSense EU	2.243,63
Betriebsleistung	3.549,86
Materialaufwand und Aufwand für bezogene Leistungen	13.213,89
Internet - Bezogene Leistungen	3.781,27
Internet - Bezogene Leistungen EU	9.432,62
Abschreibungen	395,20
Afa Sachanlagen	395,20
Sonstiger betrieblicher Aufwand	3.271,63
Diäten Inland	20,00
Km-Gelder	105,00
Telefon	548,26
Internet reverse charge	196,01
Mietaufwand	1.500,00
Sachversicherungen	652,49
Mitgliedsbeiträge	100,00
Bankzinsen und-spesen	149,87
Verlust	-13.330,86

30. Mit **Beschluss vom 30.04.2020** wurde der belangten Behörde zur Wahrung des **Parteiengehörs** die Stellungnahme des Bf. vom 29.04.2020 samt Beilagen zur Kenntnis gebracht und Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben, insbesondere zu den in Zusammenhang mit der **Ermessensübung** (§ 20 BAO) betreffend die **Wiederaufnahme** der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2012, 2013, 2014, 2015 vorgebrachten Gründen sowie zum **Streitbeilegungsvorschlag des Bf.**

31. In der **Stellungnahme der belangten Behörde vom 06.05.2020** zum Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 30.04.2020 führt diese aus wie folgt:

31.1. Zur Ermessensübung betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2012-2015

Grundsätzlich werde auf die Begründung der Beschwerdeentscheidung (Pkt. 1.4. Ermessensentscheidung) verwiesen. Für die Wiederaufnahme von Verfahren sei der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 20 Rz 8). Diese dürfe aus Ermessensüberlegungen nur ausnahmsweise unterbleiben. In der Stellungnahme vom 29.04.2020 bringe der Bf. im Wesentlichen vor, dass die Wiederaufnahme unbillig im Sinne des § 236 BAO sei und dass dieser Umstand bei der Ermessensübung zu berücksichtigen sei. Die Unbilligkeit spreche allerdings nach Ansicht der belangten Behörde nur dann gegen eine Wiederaufnahme, wenn sie sich auf die gesamte Nachforderung beziehe. Ist die Einbringung eines nicht nur geringfügigen Teiles der Nachforderung nicht unbillig, so spreche dies nicht gegen die Verfügung der Wiederaufnahme (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 303 Rz 81). Unbilligkeit wäre gegeben, wenn die Einhebung der Abgabe die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner Familie gefährden würde (ebd., § 236 Rz 10), oder bei einem entstehenden Missverhältnis zwischen der Abgabeneinhebung und den im Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen. Beides sei nach Ansicht der Behörde aufgrund der Aktenlage im gegenständlichen Sachverhalt unwahrscheinlich, könnte aber unter Umständen durch eine aktuelle Vermögensaufstellung der Ehegatten nachgewiesen werden. Dass die Einbringlichkeit der Abgaben gefährdet wäre, werde vom Beschwerdeführer nicht behauptet.

31.2. Zum Streitbeilegungsvorschlag

Der Vorschlag, die Beschwerde hinsichtlich 2016 zurückzuziehen und auch die Nichtanerkennung der Verluste in den Folgejahren zu akzeptieren, spreche gegen die

Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO. Jedenfalls sei keine vollständige Unbilligkeit gegeben. Das Finanzamt beantrage weiterhin die Abweisung der Beschwerden.

32. Mit **Beschluss vom 06.05.2020** wurde dem Bf. zur Wahrung des **Parteiengehörs** die Stellungnahme der belangten Behörde vom 06.05.2020 zur Kenntnis gebracht und Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.

33. In der **Stellungnahme des Bf. vom 27.05.2020** brachte dieser - bei teilweiser Wiederholung des bisherigen Vorbringens – zudem vor, dass auf *****4***** („*Gewerbebetrieb und Anlass für die Betriebsprüfung*“) und *****1***** (hier arbeite der Bf. als Gesellschaftergeschäftsführer) ein Überblick über die Tätigkeiten des Bf. verfügbar sei.

Im November 2017 sei der Bf. telefonisch in Zusammenhang mit der Steuererklärung 2016 u.a. dazu aufgefordert worden, zu den Verlusten Stellung zu nehmen. Danach sei im Jänner 2018 die Betriebsprüfung veranlasst worden, die von Beginn an auf die Zeiträume 2012-2016 ausgelegt gewesen sei. Eine Prüferin habe sämtliche Belege sehr genau geprüft. Die Feststellungen seien geringfügig gewesen, der Fokus sei auf die Liebhaberei gerichtet gewesen.

Da die nachträgliche Feststellung von Liebhaberei keinen Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 BAO darstelle, habe man nicht locker gelassen, trotz ordnungsgemäßer Buchhaltung Wiederaufnahmegründe zu suchen. Im Sinne des Gesetzes müssten jedoch zuerst Wiederaufnahmegründe vorliegen, damit dann im wiederaufgenommenen Verfahren u.U. Verluste nicht anerkannt werden. Die nachteiligen Folgen einer früheren, allenfalls unzutreffenden Würdigung oder Wertung des Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung - gleichgültig durch welche Umstände sie veranlasst worden sind - würden sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen lassen (*Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer 1988 – Rechtsprechung⁵⁷, § 2 EStG 1988, Seite 50).

Wie bereits in vorangegangenen Schriftsätzen brachte der Bf. unter Verweis auf VwGH 29.10.2003, 99/13/0061 vor, dass bzgl. Sachversicherungen die Bedeutung und steuerliche Auswirkung des Wiederaufnahmegrundes außer jedem Verhältnis zur Gesamtnachforderung stehe.

Zum Dienstverhältnis der Gattin des Bf. führte der Bf. aus, dass diese von 2007 bis 2014 Angestellte im Gewerbebetrieb des Bf. gewesen sei. Im Betriebsprüfungsverfahren seien Beweise für die Fremdüblichkeit des Dienstverhältnisses vorgelegt worden (Branchenerfahrung, handschriftliche Erhebungen, Katalogisierungen, Schriftverkehr, Bilder der Homepage, für die sie verantwortlich gewesen sei, Lohnnebenkosten,

Arbeitsaufzeichnungen etc.) und der Bf. habe in schriftlichen Stellungnahmen zu den Anfragen der Betriebsprüfung ausführlich erklärt, welche Tätigkeiten seine Gattin verrichtet habe.

Anlässlich der Schlussbesprechung habe die belangte Behörde bekräftigt, dass die Arbeit der Gattin des Bf. nicht angezweifelt werde. Von der belangten Behörde würde lediglich die Richtigkeit der Arbeitszeitaufzeichnungen angezweifelt werden und dies wegen deren später Übermittlung und weil es unlogisch sei, dass sich Arbeitszeiten nach den Wünschen des Mitarbeiters richten, weil es ein Missverhältnis zwischen der Höhe der Einnahmen und der Höhe des Personalaufwandes gebe und weil eine steueroptimale Vorgangsweise vorliege (vgl. Bericht gem. § 150 BAO vom 29.05.2018, S. 3b). Die von der Abgabenbehörde ebendort angeführten „angeblichen“ Beweise für unrichtige Arbeitsaufzeichnungen würden sich überwiegend auf Aufzeichnungen bzw. Dienstverträge aus dem Jahr 2011 beziehen und damit außerhalb des Prüfungszeitraumes liegen. Alle Vorwürfe (auch betreffend 2011) haben nach Ansicht des Bf. entweder aufgeklärt oder widerlegt werden können (vgl. Beschwerde vom 26.06.2018, S. 2ff). Trotzdem sei die Abgabenbehörde nicht auf die Argumente des Bf. eingegangen und habe die Beweise, die alle für ein fremdübliches Dienstverhältnis sprechen würden, nicht abgewogen.

Die Kenntnis der Behörde, dass im Zeitraum 2009-2014 zusätzlich zu den Internetdiensten ein Onlinehandel geführt wurde, hätte nach Ansicht des Bf. in den Jahren 2012-2015 zu keinen anders lautenden Bescheiden geführt, da die Prognoserechnungen von Herrn ***7*** zum damaligen Zeitpunkt mittelfristig Gewinne erwartet hätten, die erwarteten Anlaufverluste im Onlinehandel logisch erklärbar gewesen seien und Anlaufverluste im Bereich eines Gewerbebetriebes jedenfalls zu berücksichtigen seien. Die Chancen, die der Bf. damals in seiner Geschäftsidee mit dem Online-Handel gesehen habe und die Umstände, warum er diesen Handel doch 2014 geschlossen habe, habe der Bf. im Betriebsprüfungsverfahren sehr ausführlich mündlich und mit schriftlichen Stellungnahmen dargestellt.

Laut BP-Bericht (vgl. S. 3c) würden sich „diverse Wiederaufnahmegründe gem. § 303 BAO“ ergeben. Auch der wiederaufgenommene Einkommensteuerbescheid 2015 vom 30.05.2018 verweise auf diese Begründung. Für das Jahr 2015 gelte der Wiederaufnahmegrund betreffend nicht fremdübliches Dienstverhältnis jedoch nicht, da es aufgrund der im Jahr 2014 durchgeführten Restrukturierungsmaßnahmen im Jahr 2015 gar keine Personalaufwendungen mehr gegeben habe. Die Angabe der Wiederaufnahmegründe sei in der Bescheidbegründung undifferenziert und pauschal erfolgt. Die Abgabenbehörde habe im BP-Bericht verabsäumt, die Wiederaufnahmegründe getrennt nach Jahren anzuführen. Diese Angaben hätten sich in der Niederschrift bzw. im Prüfbericht finden müssen. Ist dies nicht der Fall, erweise sich die Bestätigung von Wiederaufnahmegründen, von denen die Berufungsbehörde (nunmehr Beschwerdebehörde) annimmt, dass sie den Bescheiden zugrunde liegen, regelmäßig als rechtswidrig (VwGH 26.04.2007, 2002/14/0075).

Der Bf. verwies abermals auf die Aussage der Betriebsprüferin anlässlich der Akteneinsicht vom 24.04.2018, wonach es keine Unterlagen über die Rücksprache mit dem Fachbereich im Akt gebe, da der Fachbereich das „relativ locker“ sehe.

Im Hinblick auf die Begründung der Ermessensentscheidung der belangten Behörde in der Stellungnahme vom 06.05.2020 (nach Ansicht des Bf. eine „Standardformulierung, dass der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit vor jenem der Rechtbeständigkeit zu beachten ist“) verweist der Bf. auf die Begründungspflicht gem. § 93 Abs. 3 lit. a BAO und bringt vor, dass diese Kurzformel nicht der Maßstab für die Ermessensübung sein könne, sondern nur das im konkreten Einzelfall nach dem Gesamtbild gewonnene Ergebnis. Würde man die Rechtsrichtigkeit nicht nur bei den Wiederaufnahmegründen, sondern auch bei der nachfolgenden Ermessensentscheidung - im Ergebnis also zweimal - berücksichtigen, stünde das Ergebnis bereits vor der Ermessensübung fest. Im Rahmen des Ermessens sei zu prüfen, ob berechnete und schutzwürdige Interessen der Partei vorliegen, die im Einzelfall ein stärkeres Gewicht als die neuen Tatsachen haben. Wenn eine Rechtsfrage dahingehend geklärt sei, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, habe die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme zu verfügen ist (VwGH 24.04.2014, 2010/15/0159). Die Ermessensübung betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2012-2015 sei für den Bf. weder aus der Bescheidbegründung (vgl. BP-Bericht, S. 4), noch aus der Beschwerdeentscheidung (Bescheidbegründung vom 11.09.2018) und auch nicht aus der Stellungnahme der belangten Behörde vom 06.05.2020 nachvollziehbar.

Die Verbindung des Zitates der belangten Behörde

„Die Unbilligkeit spricht allerdings nur dann gegen die Verfügung der Wiederaufnahme, wenn sie sich auf die gesamte Nachforderung bezieht. Ist die Einhebung eines nicht nur geringfügigen Teiles der Nachforderung nicht unbillig, so spricht dies gegen die Verfügung der Wiederaufnahme (vgl. Ritz, BAO⁶, § 303 Rz. 81).“

zum beschwerdegegenständlichen Fall sei für den Bf. nicht nachvollziehbar: *„Bezüglich welchen Teiles der Abgabennachforderung wäre keine Unbilligkeit gegeben? Woraus schließt die Abgabenbehörde, dass sich die Unbilligkeit nicht auf die gesamte Abgabennachforderung beziehen sollte?“*

Das Ersuchen in der Stellungnahme vom 29.04.2020, die Ermessensentscheidung im Zusammenhang mit der amtswegigen Wiederaufnahme aufgrund der aktuellen wirtschaftlichen Situation des Bf. zu überprüfen, sei nicht auf „Teile“ eingeschränkt gewesen. Die Zufälligkeit, dass für die Abgabennachforderung 2016 ein Erstbescheid erlassen worden sei und damit kein Wiederaufnahmegrund erforderlich gewesen sei, könne nicht dazu führen, dass die Ermessensübung gem. § 20 BAO in Zusammenhang mit der Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO nicht nötig oder überhaupt gar nicht möglich sei.

In der Tatsache, dass die Umstände der Ermessensentscheidung nicht nachvollziehbar dargestellt würden, sah der Bf. einen schweren Begründungsmangel, der zur Rechtswidrigkeit der Bescheide führe.

Auch die mit Stellungnahme der belangten Behörde vom 06.02.2020 erfolgte Verneinung des Vorliegens von Unbilligkeit der Abgabeneinhebung sei mangels entsprechender, verfahrensrechtlich einwandfrei getroffener Feststellungen nicht nachvollziehbar dargestellt worden, weshalb ein weiterer schwerer Begründungsmangel vorliege, wobei auf VwGH 17.08.1994, 94/15/0018, 17.11.1992, 89/14/0135 und 25.11.1992, 91/13/0172 und Stoll, BAO-Handbuch 587 verwiesen werde.

Bereits im BP-Bericht würden bezogen auf das nicht fremdübliche Dienstverhältnis der Gattin des Bf. vorrangig Vermutungen („*zweifelt die Finanzverwaltung die Richtigkeit der Arbeitsaufzeichnungen an*“, „*erscheint es unlogisch*“), aber keine Beweise angeführt. „Unwahrscheinlich“ heiße für den Bf. nicht, dass etwas nicht doch möglich ist. Das Wort „unwahrscheinlich“ lasse darauf schließen, dass der angenommene Sachverhalt auf einer bloßen Vermutung beruhe.

Im Hinblick auf die Ausführungen der belangten Behörde zum vom Bf. unterbreiteten Streitbeilegungsvorschlag stellte der Bf. fest, dass die belangte Behörde in keiner Weise auf den Streitbeilegungsvorschlag eingegangen sei und nicht klar sei, warum nach Ansicht der Behörde keine vollständige Unbilligkeit gegeben sei. Der Bf. habe immer sämtliche Steuervorschriften eingehalten, was von der belangten Behörde jedoch ignoriert worden sei. Der Bf. verweist auf den Grundsatz von Treu und Glauben, dem bei der Ermessensentscheidung über die Wiederaufnahme von Amts wegen Bedeutung zukomme. Ein erlassgetreues (und damit wohl gesetzestreues) Verhalten sei daher im Rahmen der Ermessensentscheidung jedenfalls mitzuberücksichtigen (vgl. *Fischerlehner*, Abgabenverfahren², § 303, 11).

Der Bf. sei in 27 Jahren seiner unternehmerischen Tätigkeit durch alle Höhen und Tiefen gegangen. Das Damoklesschwert, das seit der Betriebsprüfung über dem Bf. hänge, habe sein Vertrauen in den Rechtsstaat erschüttert. Verbunden mit den Schwierigkeiten (vgl. Stellungnahme des Bf. vom 29.04.2020), die sich aufgrund der Covid-19 Situation ergeben hätten, habe er nun erstmals große Angst, wirtschaftlich nicht überleben zu können. Der Bf. sei ein bescheidener Mensch und ein äußerst gewissenhafter Staatsbürger. Im Betriebsprüfungsverfahren sei auch kein rechtswidriges Verhalten belegt worden. Daher sei es für ihn unverständlich, dass die Abgabenbehörde dennoch so leichtfertig in die Rechtskraft von Bescheiden eingreife.

Die bloß schematische, floskelhafte Begründung der Abgabenbehörde gehe weder auf die individuellen Verhältnisse des konkreten Falles, noch auf die Darstellungen zur Betroffenheit des Bf. von der momentanen Krisensituation durch Covid-19 ein.

Der Bf. beantragte, der Beschwerde in der Sache und/oder dem vom Bf. gestellten Antrag auf ersatzlose Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide 2012 bis 2015 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit stattzugeben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Der Bf. führte neben seiner hauptberuflichen Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer eines Unternehmens unter anderem seit 1998 einen **Gewerbebetrieb**. Als Branchenkennzahl des beschwerdegegenständlichen Gewerbebetriebes wurde im Zuge der Steuererklärungen bis zum Jahr 2009 die Zahl „636“ (welche - soweit ersichtlich - nicht vergeben ist), ab dem Jahr 2010 die Zahl „639“ („Erbringung von sonstigen Informationsdienstleistungen“) angegeben. Laut Betriebsprüfungsbericht wurde im Fragebogen vom 25.09.1998 (anlässlich der Betriebseröffnung) angegeben, dass „Dienstleistungen EDV und Informationstechnik“ angeboten wurden. Nähere Informationen zu Art und Umfang der Tätigkeit des Gewerbebetriebes waren aus den abgegebenen Erklärungen nicht ersichtlich.

2. In den **Einkommensteuererklärungen für die beschwerdegegenständlichen Jahre 2012 bis 2016** erklärte der Bf. jeweils positive Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie jeweils negative Einkünfte aus dem genannten Gewerbebetrieb. In den Jahren 2004 bis 2016 erklärte der Bf. zum gegenständlichen Gewerbebetrieb gegenüber der belangten Behörde unter anderem Folgendes:

Jahr	Einnahmen	Ausgaben insgesamt	Personalaufwand	Jahresergebnis
2004	5.907,84	12.846,88	3.424,32	- 6.939,04
2005	17.807,91	19.821,72	8.298,88	- 2.013,81
2006	19.479,08	17.202,59	7.083,18	2.276,49
2007	10.592,52	45.679,97	33.604,76	- 35.087,45
2008	22.399,31	58.149,11	32.459,88	- 35.749,80
2009	29.320,68	68.684,43	33.530,88	-39.363,75
2010	11.202,99	58.345,50	33.430,82	-47.142,51
2011	19.231,21	57.477,01	31.828,50	-38.245,80
2012	13.839,85	42.614,43	20.894,73	-28.774,58
2013	7.182,48	29.855,37	9.537,06	-22.672,89
2014	3.126,80	28.778,82	11.605,93	-25.652,02
2015	3.549,86	16.880,72	-	-13.330,86
2016	4.377,36	18.206,24	-	-13.828,88

3. Die Einkommensteuer der Jahre 2012 bis 2015 wurde zunächst **erklärungsgemäß veranlagt**.

4. Im Zuge einer **Betriebsprüfung** im Jahr 2017 und 2018 stellte die belangte Behörde (erstmalig) fest, welche konkrete Bereiche der Gewerbebetrieb im Wesentlichen umfasste: Inserat-Webseiten (u.a. Immobilienbörse, Kontaktbörse, Gebrauchtwagenbörse), den Handel mit Domains (Internetadressen) sowie einen Webshop zum Versandhandels-Verkauf von Kunstgegenständen. Durch im Rahmen der Betriebsprüfung erfolgte Erhebungen der belangten Behörde und die dazu erfolgten Angaben des Bf. erlangte die belangte Behörde Kenntnis über die im Betriebsprüfungsbericht und in der Niederschrift über die Schlussbesprechung näher dargestellten Umstände des Gewerbebetriebes, zB betreffend das Konzept der Webseiten, die Gründe für die Preisgestaltung, (beabsichtigte) Kooperationspartner und durchgeführte sowie geplante Verbesserungsmaßnahmen betreffend die Wirtschaftlichkeit des Betriebes sowie über die konkreten Einnahmen und Ausgaben der gewerblichen Betätigungen des Bf.

Insbesondere erlangte die belangte Behörde im Zuge der Betriebsprüfung davon Kenntnis, dass der Bf. zusätzlich im Zeitraum 2009 bis 2014 einen **Versandhandel** mit Geschenkartikeln in Form eines Webshops betrieb und zugehörige und seit 2011 anfallende Lagerkosten in der Höhe von EUR 1.500,00/Jahr auch noch in den Jahren 2015 und 2016 als Ausgaben gebucht wurden. Der Ankauf der Versandhandelsware erfolgte mithilfe von Internet-Auktionen der Plattform *****14*****. Dieser Versandhandels-Gewerbebetrieb wurde seitens des Bf. nicht eigens, sondern im Rahmen der Einnahmen- und Ausgabenrechnung des bisherigen Gewerbebetriebes erfasst und erzielte selbst bei Außerachtlassung der oben angeführten Personalaufwendungen, die hauptsächlich dem Versandhandel zuzuordnen sind, keinen Gesamtgewinn:

	Direkt zuzuordnende Ausgaben (Einkauf, Miete, Verpackung, ohne Personal- aufwand)	Direkt zuzuordnende Einnahmen	Überschuss der Einnahmen über die Werbungs- kosten (ohne Personalaufwand)	Personalaufwand der gewerblichen Betätigung des Bf. gesamt
2009	12.911,52	-	-12.911,52	33.530,88
2010	6.238,09	291,17	-5.946,92	33.430,82
2011	1.553,46	6.705,81	5.152,35	31.828,50
2012	1.500,00	-	-1.500,00	20.894,73
2013	1.500,00	19,57	-1.480,43	9.537,06
2014	1.500,00	19,57	-1.480,43	11.605,93
2015	1.500,00	-	-1.500,00	-
2016	1.500,00	-	-1.500,00	-
SUMME	27.203,07	7.036,12	-21.166,95	140.827,92

Der Bf. verfügte hinsichtlich des Versandhandels über einen eigenen Gewerbeschein, welcher am 11.11.2009 entstand und am 31.12.2014 wieder zurücklegt wurde. Es stellte sich angesichts des Verlaufes des Geschäftserfolges unter Einbeziehung der seit Jahren hauptsächlich in

diesem Versandhandel eingesetzten Personalressourcen und zusehends ausbleibender Einnahmen bei weiterhin erheblichen laufenden Kosten für Personal- und Miete bereits im Jahr 2011 die Unrentabilität des Versandhandels heraus.

Der Versandhandels-Webshop wurde im Jahr 2014 offline genommen, jedoch sind verbuchte Aufwendungen für die Lagermiete in den Jahren 2012 bis 2016 aktenkundig. Die Ehegattin des Bf. war ab dem Jahr 2007 bis 2014 als (einzige) Dienstnehmerin für den Gewerbebetrieb des Bf. in allen Bereichen des Gewerbebetriebs, jedoch hauptsächlich im Bereich des Versandhandels tätig. Die Kosten ihrer Anstellung überschritten bei Weitem die in den Beschwerde Jahren insgesamt erzielten Umsatzerlöse.

Die vorgelegten Einnahmen- und Ausgabenrechnungen umfassten sämtliche Einnahmen und Ausgaben der Gewerbebetriebe eines Veranlagungsjahres. Aus den abgegebenen Steuererklärungen war weder die konkrete Art der durchgeführten Tätigkeiten erkennbar, noch die Tatsache, dass es sich bei dem Versandhandel per Webshop um eine andere als die bislang ausgeübte Tätigkeit (Online-Börsen, Domainhandel), welche mit der Branchenkennzahl 639 („Erbringung von sonstigen Informationsdienstleistungen“) umschrieben wurden, handelte. Erst im Zuge der Prüfung wurde dem Finanzamt bekannt, welche gewerblichen Tätigkeiten der Bf. im Prüfungszeitraum tatsächlich konkret ausübte und wofür welche Einnahmen und Ausgaben zustande anfielen.

Weiters wurde seitens der Betriebsprüfung festgestellt, dass Ausgaben geltend gemacht wurden, die privat veranlasst wurden: Aufgrund eines Fehlers war bei der Verbuchung von Versicherungsaufwendungen eine private Versicherung auf das Konto 7700 (Sachversicherungen) und eine betriebliche Versicherung auf das Konto 9110 (Sonderausgaben) gebucht worden. Folgende Änderungen ergaben sich in den Jahren 2012 bis 2016 aus der Korrektur der Versicherungsaufwendungen (Beträge in Euro):

Versicherung	2012	2013	2014	2015	2016
Vor BP	563,08	605,06	628,40	652,49	677,65
Nach BP	120,91	122,80	126,15	129,29	131,29
Differenz	442,17	482,26	502,25	523,20	546,36

Dem Bf. standen nicht unbeträchtliche Einkünfte aus selbständiger Arbeit zur Verfügung, mit denen er seinen Lebensunterhalt bestreiten und die Verluste aus den lediglich nebenberuflich (in der Regel abends bzw. an Samstagen) betreuten Gewerbebetrieben abdecken konnte.

Die belangte Behörde folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung, nahm die Verfahren zur Einkommensteuer 2012-2015 wieder auf, beurteilte die gewerblichen Tätigkeiten als Liebhaberei, versagte die Anerkennung der daraus erwachsenen Verluste im beschwerdegegenständlichen Zeitraum und erließ dementsprechende Einkommensteuerbescheide.

Im Hinblick auf eine vom Bf. behauptete Unbilligkeit der Verfügung der Wiederaufnahme wurden vom Bf. trotz Hinweises auf die Notwendigkeit von Konkretisierungen keine Angaben zur (derzeitigen) konkreten Einkommens- und Vermögenslage gemacht oder belegt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist – soweit entscheidungsrelevant und soweit im Folgenden nicht eigens darauf eingegangen wird – unstrittig und ergibt sich aus dem Akteninhalt sowie dem Parteienvorbringen.

Der Bf. bestritt in seiner Stellungnahme vom 03.04.2018, dass die Abgabenbehörde nicht ausreichend Kenntnis von der Art seiner betrieblichen Tätigkeit hatte: Da das Finanzamt nie auf die Verluste reagiert habe, sei er davon ausgegangen, dass auch das Finanzamt gut über die Branche informiert sei und die Verluste daher anerkenne. Dazu ist auszuführen, dass der belangten Behörde diesbezüglich lediglich die Angaben aus dem genannten Fragebogen sowie die genannte Branchenkennzahl bekannt waren, jedoch beispielsweise nicht die Eröffnung, der Betrieb und die Beendigung des 2009 hinzugekommenen Versandhandels-Webshops sowie die Zuordnung der dafür laut Bf. angefallenen (Lager-)Kosten, die im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2012 bis 2016 geltend gemacht wurden.

Der Bf. vertritt in der Beschwerde die Ansicht, dass der Versandhandels-Webshop mit Antiquitäten erst 2010 online ging und daher ein 3jähriger Anlaufzeitraum erst mit dem Jahr 2010 begonnen habe. Jedoch hat laut Eingabe des Bf. vom 29.04.2020 die Weltwirtschaftskrise 2009 genau dann begonnen, als er mit dem Webshop online ging, somit im Jahr 2009. Aufgrund der Tatsache, dass bereits im Jahr 2009 mehr als zwei Drittel der insgesamt angefallenen Aufwendungen für Wareneinkäufe getätigt wurden, die Gattin des Bf. hauptsächlich mit dem Aufbau des Webshops beschäftigt war und auch die Gewerbeberechtigung für Antiquitätenhandel mit 11.11.2009 erworben wurde, wird davon ausgegangen, dass der Webshop bereits Ende 2009 online war und somit seine Leistung am Markt anbot. Wie der Bf. selbst in der Stellungnahme vom 05.02.2018 vorbringt, gab es auf den Webshop zunächst beim Start und auch danach keine (ernstzunehmende) Reaktion des Marktes.

Der Bf. gibt an, dass erst im Jahr 2013 erkennbar gewesen sei, dass der Versandhandel keinen Gewinn abwerfen würde. Für den Bf. musste sich angesichts des bereits im Jahr 2010 bereits beinahe abgeschlossenen Wareneinkaufes und von im Jahr 2012 gänzlich ausbleibender Einnahmen bereits im Jahr 2011 aus folgenden Gründen die Unrentabilität des Versandhandels und zwar im Hinblick auf einen Gesamtgewinn in absehbarer Zeit herausgestellt haben: Bereits vor dem Jahr 2012 war offenbar erkannt worden, dass die Verkäufe die Einstandspreise nicht abdecken würden, da seit 2011 laut der Stellungnahme des Bf. vom 03.04.2018 keine „Kunstgegenstände“, welche subjektiv mehr oder weniger ansprechende Dekorationsgegenstände seien, mehr gekauft wurden. Es ist keine Bewertung der Waren

erfolgt. Man hätte die Waren laut Bf. zwar um ca. EUR 4.000,00 verkaufen können, was dem Bf. damals aber zu wenig gewesen sei, weil er zumindest den Einstandspreis erzielen haben wollen. Weiterhin fielen für den Bf. jedoch laufende Kosten wie erhebliche, die Erlöse weit übersteigende Personalkosten an. Dabei ist zu bedenken, dass der Webshop unstrittig den wesentlichen Teil der Arbeitszeit der Dienstnehmerin (Gattin des Bf.) in Anspruch nahm (vgl. Stellungnahme des Bf. vom 26.11.2018). Nach der Stellungnahme des Bf. vom 05.02.2018 war er der Meinung gewesen, dass die Auswahl im Shop noch zu wenig sei und die Werbung gesteigert werden müsste. Es seien daher weitere Produkte ersteigert und die Werbeausgaben bei ***33*** erhöht worden. Um die Vertrauenswürdigkeit des Shops zu erhöhen, wurde der Shop in einem aufwändigen Verfahren im Oktober 2010 für das Trusted Shop Siegel zertifiziert (vgl. auch das Prüfungsprotokoll von „Trusted Shops“ mit zunächst negativem Ergebnis vom 10.06.2010). Dennoch haben auch nach Ansicht des Bf. alle diese Maßnahmen nicht soweit gefruchtet, dass ein kontinuierliches Geschäft entstanden wäre. Die Rücksendung von gekauften Bildern durch Konsumenten gemäß Fernabsatzgesetz hat sich zudem als problematisch erwiesen. Dies stellt allerdings kein unvorhersehbares Problem dar, da es jeden Versandhandelbetreibenden betrifft.

Im Jahr 2012 sind keine Einnahmen mehr aus dem Versandhandel aktenkundig, in den Folgejahren 2013-2016 kam es kaum mehr zu Einnahmen (insgesamt EUR 39,14 bis 2016; vgl. Tabelle oben). Die letzten Ankäufe von Waren wurden im Jahr 2011 (EUR 513,79) getätigt, die wesentlichen Lagerbestände waren jedoch bereits in den Jahren 2009 und 2010 (Ausgaben von EUR 12.889,62 im Jahr 2009 und EUR 5.164,21 im Jahr 2010) aufgebaut worden. Die Arbeitszeiten der Gattin des Bf. wurden im beiderseitigen Einvernehmen mit Mai 2012 insgesamt deutlich reduziert. Dem war laut Stellungnahme des Bf. vom 05.02.2018 vorausgegangen, dass der Bf. mit Frau ***7*** gesprochen und ihr gesagt habe, dass es notwendig werde, auch kostenmäßig etwas zu ändern, wenn sich die Einnahmen nicht erhöhen. Sie habe sich dann entschlossen, sich beruflich neu zu orientieren, im Rahmen einer Bildungskarenz zu studieren und dabei für ihn tätig zu bleiben. Auch in der Stellungnahme vom 03.04.2018 gibt der Bf. an, dass erst die geringe Nachfrage nach dem Online-Handel dazu geführt habe, dass sich die Gattin des Bf. um ein neues Betätigungsfeld habe umsehen müssen. Laut Stellungnahme des Bf. in der Besprechung vom 08.03.2018 habe dessen Gattin darauf im Jahr 2011 an der Pädagogischen Hochschule zu studieren begonnen. Es war somit bereits im Jahr 2011 und nicht erst später für den Bf. erkennbar, dass der Onlineshop nicht gewinnbringend werden würde, worauf der Bf. ab diesem Zeitpunkt schrittweise die anfallenden Kosten reduzierte (Einkäufe, Personalkosten, Gewerbeschein).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtslage

Nach **§ 20 der Bundesabgabenordnung (BAO)** idF BGBl. Nr. 194/1961, müssen Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Gemäß **§ 303 Abs. 1 lit. b BAO** idF BGBl. I Nr. 14/2013 (gültig seit 01.01.2014) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

§ 119 BAO idF BGBl. Nr. 194/1961 lautet:

„(1) Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

(2) Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.“

§ 236 BAO idF BGBl. I Nr. 161/2005 lautet:

„(1) Fällige Abgabenschuldigkeiten können auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

(2) Abs. 1 findet auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

(3) Die Bestimmungen des § 235 Abs. 2 und 3 gelten auch für die Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten.“

§ 1 der Liebhabereiverordnung (LVO) idF BGBl. II Nr. 15/1999 lautet:

(1) „Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt. Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.“

(2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

- 1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder*
- 2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder*
- 3. (...)*

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(3) Liebhaberei liegt nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.

§ 2 LVO idF BGBl. II Nr. 15/1999 lautet:

(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 (zB 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) (...)

*(4) Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten läßt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.
(...)*

3.2. Wiederaufnahme

3.2.1. Vorliegen von Wiederaufnahmegründen

Die Verfügung der Wiederaufnahme erfordert gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO, dass Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer

unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (*Ritz*, BAO⁶, § 303 Rz 24; VwGH 09.07.1997, 96/13/0185).

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (VwGH 26.01.1999, 98/14/0038; VwGH 26.07.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (VwGH 23.04.1998, 95/15/0108; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 26.07.2000, 95/14/0094).

Gemäß § 119 BAO gehört es zu den Obliegenheiten des Abgabepflichtigen, die Bemessungsgrundlagen für die Abgabenfestsetzung bekanntzugeben. Bei Einkünften aus einer betrieblichen Tätigkeit ist das Betriebsergebnis mitzuteilen, und zwar in einer für die Abgabenbehörde nachprüfaren Weise. Wenn der Abgabepflichtige Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, die verschiedene Tätigkeiten betreffen, noch dazu solche, die verschiedenen Einkunftsarten zuzuordnen sind, in einem einheitlichen Rechenwerk erfasst, sodass ihre nachträgliche Aufteilung und Zuordnung Schwierigkeiten bereitet, so verstößt er damit nicht nur gegen die Verpflichtung, für jede einzelne Einkunftsquelle getrennte Aufzeichnungen zu führen, sondern er verletzt auch ganz allgemein seine Offenlegungspflicht, weil diese zum Ziel hat, den abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt, das sind unter anderem auch die verschiedenen Betriebsergebnisse, zu ermitteln (VwGH 20.11.1996, 89/13/0259).

Es ist – wie auch aus den Eingaben der Parteien übereinstimmend hervorgeht - unstrittig, dass der Bf. nicht nur über den 1998 eröffneten Gewerbebetrieb (Online-Vermittlungsplattformen für Immobilien, PKW etc., Domainhandel), sondern ab dem Jahr 2009 einen weiteren Gewerbebetrieb mit Versandhandel von Geschenkartikeln verfügte und dass dieser Versandhandel einen weiteren Gewerbebetrieb darstellt.

Neu hervorgekommen sind im Rahmen der Betriebsprüfung erstmals nähere Kenntnisse der belangten Behörde über die Art der betrieblichen Tätigkeit des Bf. Dieser bestritt, dass die Abgabenbehörde nicht ausreichend Kenntnis von der Art seiner betrieblichen Tätigkeit gehabt habe: Da das Finanzamt nie auf die Verluste reagiert habe, sei man davon ausgegangen, dass auch das Finanzamt gut über die Branche informiert sei und die Verluste daher anerkenne. Dem ist entgegenzuhalten, dass auch angesichts des im Jahr 2009 hinzugekommenen Versandhandels aus den abgegebenen Steuererklärungen nicht hervorging, welchen konkreten betrieblichen Tätigkeiten der Bf. nachging, welche konkreten Einnahmen und Ausgaben erfolgten und auch nicht, ob diese Tätigkeiten geeignet waren, einen Einnahmenüberschuss zu erzielen, sodass sich die Abgabenbehörde bloß aufgrund der abgegebenen Erklärungen noch kein konkretes Bild von der gewerblichen Tätigkeit des Bf. machen konnte, um in der Folge eine Beurteilung vornehmen zu können, ob beispielsweise Betriebsausgaben anzuerkennen sind oder ob eine bestimmte Betätigung betreffend Liebhaberei vorliegt. Die unterschiedlich ausgeübten Tätigkeiten des Bf. sind der belangten Behörde im Einzelnen erst durch die

abgabenbehördliche Prüfung bekannt geworden. Die Bekanntgabe von Verlusten in den Einkommensteuererklärungen bzw. Einnahmen-/Ausgabenrechnungen des Bf. steht einer amtswegigen Wiederaufnahme deshalb nicht entgegen, weil die im Rahmen der Beurteilung der Liebhaberei beispielsweise anzuwendende Kriterienprüfung der Liebhabereiverordnung (§ 2 Abs. 1 LVO) sich nicht auf das Feststellen des Vorliegens von Verlusten beschränkt, sondern eine umfassendere Prüfung der Betätigung voraussetzt (VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0097), welche lediglich aufgrund von aus Abgabenerklärungen bekannten Zahlen (welche zum Teil ihrerseits wiederum bloß Summen diverser Posten darstellen) in aller Regel nicht möglich ist (vgl. VwGH 20.11.1996, 89/13/0259). Auch der Bf. bringt bereits in der Bescheidbeschwerde vom 26.06.2018 vor, dass „allein die Feststellung von Gewinnzahlen und Verlustzahlen bei einer Tätigkeit, die Ihrer äußeren Erscheinung nach auf dem gewerblichen Sektor liegt“, für die Qualifikation als Liebhaberei nicht ausreiche. Eine solche Qualifikation setze „Feststellungen über die Art der Betriebsführung als Ursache für Gewinne und Verluste, bzw. allfälliger Unmöglichkeit, nach objektivem Maßstab auf Dauer Gewinn zu erzielen, voraus“. Den Komponenten, aus denen sich Einnahmen und Ausgaben zusammensetzen und der Häufigkeit ihres Vorkommens in den einzelnen Jahren kommt dabei für die Liebhabereibeurteilung entscheidende Bedeutung zu (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei² Rz 206).

Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist dann ausgeschlossen, wenn in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0006 mwN). Letzteres war mangels der Behörde im ausreichendem Ausmaß vorliegenden Informationen im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide gegenständlich nicht der Fall: Es sind mit den neu hervorgekommenen, erstmals bekannt gewordenen näheren Informationen über die tatsächlichen Umstände des Gewerbetriebes des Bf. und auch aufgrund der falsch gebuchten Versicherungsprämien Tatsachen im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen, deren Kenntnis bereits einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (vgl. VwGH 24.09.1986, 84/13/0039). Dass in den Steuererklärungen der Jahre 2012 bis 2016 Einnahmen und Ausgaben aus einem Handelsgewerbe mit den Einnahmen und Ausgaben aus EDV-Dienstleistungen „vermischt“ wurden (zB Lagermietkosten), war der belangten Behörde erst im Zuge der Überprüfung der Steuererklärungen 2016 bzw. im Rahmen der dadurch angestoßenen Betriebsprüfung bekannt geworden. Es liegen daher alle beschwerdegegenständlichen Jahre betreffend Wiederaufnahmegründe im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO vor, bei deren Kenntnis die belangte Behörde im Spruch anderslautende Bescheide erlassen hätte.

Erst durch die abgabenbehördliche Prüfung wurden der belangten Behörde daher die näheren Umstände der Betätigung des Bf., seine unterschiedlichen Tätigkeitsfelder und die damit jeweils in Zusammenhang stehenden Erträge und Aufwendungen bekannt. Diese Umstände

stellen für sich genommen bereits einen Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar (VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0097; vgl. auch VwGH 24.09.1986, 84/13/0039, VwGH 05.04.1989, 88/13/0052, VwGH 24.09.1996, 95/13/0018, VwGH 27.05.2003, 99/14/0322; *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei² Rz 367, 379, 631 mit Verweis auf UFS 12.09.2006, RV/0013-K/06). Hinsichtlich der Wiederaufnahmegründe wurde auf die *Ausführungen im Prüfungsbericht bzw. in der über die Prüfung aufgenommenen Niederschrift* verwiesen, welche eine ausführliche Liebhabereiprüfung enthalten.<

Zudem kann auf die bereits erwähnte, im Rahmen der Betriebsprüfung neu hervorgekommene Tatsache verwiesen werden, dass es bei der Verbuchung von Aufwänden zu einem Fehler gekommen war: Die private KFZ Versicherung war auf das Konto 7700 Sachversicherungen gebucht und die betriebliche Versicherung auf das Konto 9110 Sonderausgaben verbucht worden. Die Korrektur dieses Fehlers ergab in den Jahren 2012 bis 2015 Differenzen der Bemessungsgrundlagen von EUR 442,17 (Jahr 2012), EUR 482,26 (Jahr 2013), EUR 502,25 (Jahr 2014) und EUR 523,20 (Jahr 2015) sowie EUR 546,36 (EUR 2016).

Damit erübrigt sich im Hinblick auf die Beantwortung der Frage des Vorliegens von Wiederaufnahmegründen ein Eingehen auf eine allfällige Fremdunüblichkeit eines Dienstverhältnisses und auf weitere, vom Bf. geltend gemachte Aufwendungen für ein nach dessen Ansicht betrieblich genutztes Arbeitszimmer im Wohnungsverband.

3.2.2. Ermessen

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme nach § 303 BAO ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme zu verfügen ist (VwGH 24.04.2014, 2010/15/0159).

Bei der Ermessensübung gemäß § 20 BAO ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben (*Ritz*, BAO⁶, § 303 Rz 67; vgl. VwGH 30.05.1994, 93/16/0096; VwGH 28.05.1997, 94/13/0032; VwGH 30.01.2001, 99/14/0067). Jedoch sind Wiederaufnahmen in der Regel nicht zu verfügen, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß (absolut und relativ) geringfügig sind (vgl. zu § 303 Abs 4 aF VwGH 25.03.1992, 90/13/0238; 12.04.1994, 90/14/0044; 28.05.1997, 94/13/0032; vgl. auch VwGH 24.04.2014, 2010/15/0159). Die Geringfügigkeit ist anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe (UFS 25.01.2011, RV/0665-L/08) und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären (*Ritz*, BAO⁶, § 303 Rz 71; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 303 E 314; VwGH 14.12.1995, 94/15/0003; 04.03.2009,

2006/15/0079). Auch die Verwaltungsökonomie ist in diesem Zusammenhang in die Erwägungen miteinzubeziehen.

Es ist zu prüfen, ob die im Rahmen der Betriebsprüfung neu hervorgekommenen Tatsachen für sich genommen eine Wiederaufnahme rechtfertigen und dabei insbesondere, ob die Auswirkungen der neu hervorgekommenen Tatsachen lediglich geringfügig sind. Dabei sind die steuerlichen Auswirkungen in Aussicht genommener Wiederaufnahmen zu saldieren (Ritz, BAO⁶, § 303 Rz 74, 76).

Als geringfügig wurden bislang beispielsweise Zahllasterhöhungen von ATS 37,-, 903,-, 631,- und 1.053,- bei durchschnittlichen Umsätzen von ATS 741.000,- (VwGH 10.07.1996, 92/15/0101), Gewinnerhöhungen von ATS 963,-, 1.385,- und 2.435,- bei Umsätzen von 5 Mio. ATS und Gewinnen von rund 0,5 Mio. ATS (VwGH 21.12.1989, 86/14/0180) sowie Änderungen gegenüber den erklärten Gewinnen von jeweils unter 1 % betrachtet (VwGH 12.04.1994, 90/14/0044). Hingegen wurden Gewinnerhöhungen von ATS 21.765,- bzw. ca. 18.000,- (bei Gewinnen von durchschnittlich ca. ATS 253.000,- bzw. Einkommen von durchschnittlich ca. ATS 400.000,-) sowie eine Umsatzsteuernachforderung (für 1988) von ATS 32.224,- und eine Einkommensteuernachforderung (für 1988) von ATS 22.000,- (VwGH 31.03.1998, 93/13/0093) als nicht geringfügig angesehen. Keine bloß geringfügige Auswirkung lag zudem nach der Judikatur (12.04.1994, 90/14/0044) vor bei einer Nachforderung an Umsatzsteuer für 1998 von ATS 2.000,- (bei einer erklärten Umsatzsteuer von ca. ATS 8.500,-) und bei einer Einkommensteuernachforderung von ATS 1.500,- (bei einem erklärten Verlust aus Gewerbebetrieb). Weder absolut noch relativ geringfügig war nach VwGH 22.04.2009, 2006/15/0257, eine Steuererhöhung von EUR 1.010,15 und eine Gewinnerhöhung von ATS 29.234,90 im Jahr 1999 (Änderung der Einkünfte um mehr als 2 %).

Ein Missverhältnis zwischen der Bedeutung des Wiederaufnahmsgrundes und der zu erwartenden tatsächlichen Bescheidänderung muss zwar bei der Abwägung der für die Ermessensentscheidung über die amtswegige Wiederaufnahme maßgebenden Interessen entsprechend Berücksichtigung finden (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 303 E 303; VwGH 17.02.1988, 87/13/0039; ÖStZB 1988, 557; VwGH 28.02.1989, 89/14/0019; ÖStZB 1989, 379). Jedoch würde selbst die Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkung der neu hervorgekommenen Tatsache die amtswegige Wiederaufnahme nicht schlechthin ausschließen; beispielsweise ist die Hintansetzung der auf Unbilligkeit beruhenden Überlegungen gegenüber den durch Zweckmäßigkeit gebotenen gerechtfertigt, wenn die für die Streitjahre festgestellten Wiederaufnahmsgründe auch in den Folgejahren Auswirkungen, und zwar zahlenmäßig ins Gewicht fallende Auswirkungen, haben (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 303 E 299 mit Verweis auf VwGH 28.11.1973, 500/73, 585/73; VwGH 20.09.1983, 82/14/0341; 83/14/0013).

Alleine die sich aus den Feststellungen der belangten Behörde ergebenden Differenzen betreffend die Versicherungsaufwendungen betragen bereits zwischen ca. 3,20% und 16,06%

der erzielten Umsätze [vgl. Tz. 2 Punkt a.) des Betriebsprüfungsberichtes]. Die Auswirkung der genannten Änderung der Bemessungsgrundlagen im Bereich von EUR 442,17 (Jahr 2012), EUR 482,26 (Jahr 2013), EUR 502,25 (Jahr 2014) und EUR 523,20 (Jahr 2015) ist daher im Hinblick auf die genannten Kriterien angesichts der erwirtschafteten Umsätze des Bf. [EUR 13.839,85 (Jahr 2012), EUR 7.182,42 (Jahr 2013), EUR 3.126,80 (Jahr 2014), EUR 3.549,86 (Jahr 2015)] und der Tatsache, dass bei mehreren Verfahren die steuerlichen Auswirkungen insgesamt zu berücksichtigen sind (VwGH 26.02.2013, 2009/15/0016; VwGH 24.04.2014, 2010/15/0159 mwN) nicht als geringfügig anzusehen.

Hinsichtlich des vom Bf. vorgebrachten Einwands, bislang noch nicht berücksichtigte Ausgaben für ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband seien noch zu berücksichtigen und würden in Verbindung mit den Versicherungskosten zusammengerechnet eine Wiederaufnahme wegen Geringfügigkeit der Auswirkung nicht begründen können, ist festzuhalten: Die genannten Themenfelder „Arbeitszimmer“ und „Versicherungskosten“ sind sowohl saldiert, als auch jeweils für sich genommen im beschwerdegegenständlichen Zeitraum nicht als geringfügig anzusehen, da die Aufwandsveränderungen von EUR 2.496,24 (Versicherungen) sowie bezüglich des Arbeitszimmers vom Bf. behauptete EUR 2.347,50 (Arbeitszimmer) ergeben würden und auch das Ergebnis einer Saldierung nicht mehr geringfügig ist. Die vom Bf. in den Eingaben angeführten, bei einer Ermessensentscheidung gemäß § 303 BAO zu berücksichtigenden Verhältnismäßigkeitsüberlegungen sind dabei jedoch nur im Falle der Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in die Ermessensentscheidung anzustellen (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 303 E 316 und E 330 mit Verweis auf VwGH 10.05.1994, 94/14/0024, VwGH 22.04.2009, 2006/15/0257 und VwGH 24.04.2014, 2010/15/0159; vgl. auch VwGH 21.12.1989, 86/14/0180; VwGH 25.03.1992, 90/13/0238).

Die Auswirkungen des Wiederaufnahmegrundes „Kenntnis über die Art der Tätigkeit“ betreffen sämtliche durch die Betriebsprüfung neu hervorgekommenen Tatsachen wie die konkreten Einnahmen und Ausgaben, das Geschäftsmodell, allfällige Verbesserungsmaßnahmen und relevante Veränderungen der geführten Gewerbebetriebe, die Eröffnung eines neuen (Teil-)Betriebes und die jeweilige (grobe) Zuordnung der Einnahmen und Ausgaben zu den Betrieben. Beispielsweise wurden in allen beschwerdegegenständlichen Jahren Aufwendungen für eine Lagermiete von EUR 1.500,00, die für den Versandhandels-Webshop anfielen, im Rahmen des bisherigen Gewerbebetriebes verbucht.

Die vom Bf. ins Treffen geführte Geringfügigkeit der Auswirkungen der Wiederaufnahmegründe liegt gegenständlich - wie auch unter Punkt 3.2.1. erläutert - angesichts des Wiederaufnahmegrundes der (Un-)Kenntnis der belangten Behörde über die konkrete Art der gewerblichen Tätigkeit des Bf. nicht vor.

Die steuerliche Auswirkung einer Wiederaufnahme der Verfahren zur Einkommensteuer 2012 bis 2015 war die Vorschreibung einer Steuernachzahlung inklusive Anspruchsinsen laut Bf. und laut Abgabensinformationssystem der Abgabenverwaltung in der Höhe von insgesamt

EUR 44.611,14 für die Jahre 2012 bis 2015. Diese Auswirkung ist offenkundig und unstrittig nicht geringfügig.

Je mehr die festgestellten Wiederaufnahmegründe in ihren steuerlichen Auswirkungen von jenen abweichen, die sich insgesamt als Folge der Wiederaufnahme ergeben, desto mehr Gewicht ist den rechtlichen Interessen des Abgabepflichtigen am Weiterbestand des bisher erlassenen rechtskräftigen Bescheides zuzumessen (vgl. VwGH 21.12.1989, 86/14/0180; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 303 E 321 mit Verweis auf VwGH 27.08.1998, 93/13/0023). Dabei ist im Hinblick auf die Billigkeit der Abgabenerhebung - das Interesse des Bf. an der Rechtsbeständigkeit der Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2015 (vor erfolgter Wiederaufnahme) - zu konstatieren, dass sich der Bf. offenbar bislang steuerlich wohlverhalten hat und dass aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung durch die Wiederaufnahme eine erhebliche steuerliche Auswirkung auftreten würde, zumal der Bf. die negativen Einkünfte aus dem beschwerdegegenständlichen Gewerbebetrieb im Zuge der Erzielung von erheblichen Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit im beschwerdegegenständlichen Zeitraum auch steuerlich verwerten konnte.

In der Bescheidbeschwerde brachte der Bf. vor, dass die Steuererklärungen des Jahres 2012 am 05.03.2013 elektronisch eingebracht worden seien. Während der Umsatzsteuerbescheid bereits am 08.03.2013 erlassen worden sei, sei der Einkommensteuerbescheid erst am 25.07.2013 und damit wohl nicht automatisiert ergangen. Es seien bis zum November 2017 kein Vorhalt und kein Ersuchen um Erläuterung der Verluste gekommen. Eine solch allfällige Säumnis der Behörde schließe eine amtswegige Wiederaufnahme zwar nicht aus, sei aber unter Umständen bei der Ermessenübung zu berücksichtigen (vgl. VwGH 09.11.1988, 87/13/0096), vor allem auch deshalb, da der Bf. aufgrund der erklärungsgleichen Veranlagungen auf die steuerliche Anerkennung seiner Abgabenerklärungen vertraut habe.

Dazu ist festzuhalten, dass eine solche „Säumnis“ der Abgabenbehörde eine Wiederaufnahme nicht grundsätzlich ausschließt, was auch der Bf. selbst einräumte. Gerade aufgrund der Tatsache, dass kein Vorhalt und kein Ersuchen um Erläuterung der Verluste seitens der Behörde angestoßen wurden, konnte der Bf. entnehmen, dass die belangte Behörde mangels entsprechender Unterlagen weiterhin keine Kenntnis von der Art der Tätigkeit des Bf. haben konnte. Nun wäre es zwar Aufgabe der Abgabenbehörde gewesen, sich darüber Klarheit zu verschaffen, welche Gründe für die seit vielen Jahren (seit 1998) vom Beschwerdeführer erklärten Verluste aus Gewerbebetrieb maßgebend waren. Dass derartige Erhebungen unterblieben sind, ist - wie auch die belangte Behörde ausdrücklich festhält - dem Finanzamt als Verschulden anzulasten. Da aber ein derartiges Verschulden an der mangelhaften amtswegigen Ermittlung des für die Abgabenerhebung maßgebenden Sachverhaltes einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens grundsätzlich nicht entgegensteht (vgl. *Ritz*, BAO⁶ § 303 Rz 33), waren die Feststellungen der Betriebsprüfung als taugliche Wiederaufnahmegründe zu werten, weil sie der Abgabenbehörde erstmals Kenntnis von der

Art und Weise verschafften, wie der Gewerbebetrieb geführt und welche Erträge und Aufwendungen angefallen sind (vgl. VwGH 24.09.1986, 84/13/0039). Zur weiteren Berücksichtigung dieses Verschuldens im Rahmen der Ermessensübung wird auf die in weiter Folge behandelte Interessensabwägung verwiesen.

In der Stellungnahme vom 29.04.2020 brachte der Bf. im Wesentlichen vor, dass die Wiederaufnahme der Verfahren unbillig im Sinne des § 236 BAO sei, da sich sein Unternehmen *****1*****, aus dessen Geschäftsführer-Bezügen er seinen Lebensunterhalt bestreite, durch die COVID19-Epidemie in einer Krise befinde und vor einer ungewissen Zukunft stehe. Die Anteile an diesem Unternehmen seien praktisch wertlos geworden und eine Verwertung würde in der aktuellen Situation große Unsicherheiten bezüglich der Höhe des Verwertungserlöses und der Schnelligkeit der Verwertung mit sich bringen. Der Bf. und seine Mitgesellschafter hätten ab März auf wesentliche Teile ihres laufenden Bezuges verzichtet, um damit die Liquidität und den Fortbestand des Unternehmens zu sichern.

Die belangte Behörde führte in ihrer Stellungnahme vom 06.05.2020 richtigerweise an, dass Unbilligkeit gegeben wäre, wenn die Einhebung der Abgabe die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner Familie gefährden würde (*Ritz*, BAO⁶, § 236, Rz. 10) oder bei einem entstehenden Missverhältnis zwischen der Abgabeneinhebung und den im Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden Nachteilen. Dass die Einbringlichkeit der Abgaben gefährdet wäre, werde vom Beschwerdeführer nicht behauptet. Beides sei nach Ansicht der belangten Behörde aufgrund der Aktenlage im gegenständlichen Sachverhalt unwahrscheinlich, könnte aber unter Umständen durch eine aktuelle Vermögensaufstellung der Ehegatten nachgewiesen werden.

Dem Bf. wurde diese Stellungnahme der belangten Behörde mit Beschluss vom 06.05.2020 zur Kenntnis gebracht und Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben. In seiner Stellungnahme vom 27.05.2020 brachte der Bf. vor, dass die belangte Behörde ihre (in der Stellungnahme vom 06.05.2020 erfolgte) Verneinung des Vorliegens von Unbilligkeit der Abgabeneinhebung mangels entsprechender, verfahrensrechtlich einwandfrei getroffener Feststellungen nicht nachvollziehbar dargestellt habe, weshalb ein weiterer schwerer Begründungsmangel vorliege.

Für die Entscheidung im Sinne des § 236 BAO sind die Vermögens- und Einkommensverhältnisse zum Zeitpunkt der Entscheidung über das Ansuchen maßgebend (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 236 Rz 10 mwN). Der Bf. hat sich im Hinblick auf eine offenbar vorgebrachte persönliche Unbilligkeit trotz des Hinweises auf das Erfordernis der Angabe der Vermögens- und Einkommensverhältnisse mit seiner Stellungnahme vom 27.05.2020 zwar anderwärtig umfassend geäußert, aber keine Zahlen bzw. Belege zu den für diese Entscheidung relevanten Verhältnissen genannt und keine aktuelle Vermögensaufstellung der Ehegatten vorgelegt. Diese wäre jedoch jedenfalls erforderlich gewesen, um die vom Bf. behauptete Unbilligkeit im Zuge der Ermessensausübung bei der Wiederaufnahme zu belegen und überprüfbar zu machen. Auch hat der Bf. nicht behauptet, über ein für die Begleichung (ggf. eines Teiles) der Abgabenschulden und Bestreitung des Unterhalts unzureichendes liquides Vermögen zu

verfügen. Den Bf. trifft bei begünstigenden Regelungen wie § 236 BAO eine erhöhte Mitwirkungspflicht sowie grundsätzlich das Schwergewicht der Behauptungs- und Beweislast für das Vorliegen der Voraussetzungen dafür (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 236 Rz 1, 4), zumal nur ihm diese Informationen vollständig vorliegen. Da vom (steuerlich vertretenen) Bf. die erforderlichen Angaben trotz Hinweises auf deren Relevanz nicht gemacht wurden, die eine Unbilligkeit laut ständiger Rechtsprechung des VwGH „einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels“ (VwGH 26.05.2014, 2013/17/0498, mwN) belegen würden, ist im Hinblick auf die Kriterien des § 236 BAO nicht von einer Unbilligkeit auszugehen. Wenn die belangte Behörde vorbringt, dass die Unbilligkeit im Sinne des § 236 nur dann gegen eine Wiederaufnahme spricht, wenn sie sich auf die gesamte Nachforderung bezieht, ist dies so zu verstehen, dass es nicht gegen eine Wiederaufnahme spricht, wenn ein (nicht nur geringfügiger) Teil der Nachforderung einbringlich ist bzw. seine Einhebung im genannten Sinn nicht unbillig ist. Zur Einbringlichkeit der Nachforderung der Höhe nach erfolgte seitens des Bf. ebenfalls kein entsprechendes Vorbringen.

Die Interessen des Bf. (Billigkeit) sind gegen das Interesse der Abgabenbehörde an der zweckmäßigen, rechtsrichtigen und rechtzeitigen Abgabenerhebung (Zweckmäßigkeit) abzuwägen. Dabei ist zu bedenken, dass die steuerliche Auswirkung der Nichtanerkennung des beschwerdegegenständlichen Gewerbebetriebes als Einkunftsquelle und dessen Qualifikation als Voluptarbetrieb – wie ausgeführt – erheblich ist. Mangels konkreter Indizien dafür und auch aufgrund der Erheblichkeit der steuerlichen Auswirkung stehen im konkreten Fall verfahrensökonomische Gründe einer Wiederaufnahme nicht entgegen. Ebenso wenig steht angesichts der erwähnten Verletzung der Offenlegungspflichten des Bf. ein Verschulden der Abgabenbehörde an der verspäteten Sachverhaltserhebung der Wiederaufnahme entgegen, zumal nur durch diese Wiederaufnahme der Verfahren der Jahre 2012 bis 2015 eine rechtsrichtige, wenn auch verspätete Besteuerung der in den Beschwerde Jahren erzielten Einkünfte möglich ist.

Angesichts der mehr als bloß geringfügigen Auswirkung der zu überprüfenden Wiederaufnahme ist es im Zuge der bei der Ermessensübung durchzuführenden Abwägung zwischen dem Interesse an der Rechtsrichtigkeit und dem Interesse an der Rechtsbeständigkeit im Ergebnis daher nicht zu beanstanden, wenn die belangte Behörde aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung und der dabei neu hervorgekommenen Tatsachen eine Wiederaufnahme der Verfahren zur Einkommensteuer 2012, 2013, 2014 und 2015 verfügt hat. Dass die belangte Behörde keine getrennte Anführung der Wiederaufnahmegründe pro Jahr durchgeführt hat, schadet nicht, da der Wiederaufnahmegrund der mangelnden Kenntnis über die Art der Tätigkeit alle von der Wiederaufnahme betroffenen Jahre betrifft. Beispielsweise wurden Ausgaben für den Webshop (EUR 1.500,- Miete/Jahr für das Warenlager bei der Firma ***1***) trotz dem Vorbringen des Bf., dieser wäre im Laufe des Jahres 2014 eingestellt worden, nicht nur 2011, 2012, 2013 und 2014, sondern auch in den Jahren 2015 und 2016 in der Einnahmen- und Ausgabenrechnung des einzigen erklärten Gewerbebetriebes verbucht

und somit zunächst gewinnmindernd in Ansatz gebracht, sodass auch das Jahr 2015 betroffen ist.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens ist zu begründen. Der Begründungspflicht wird dabei nur dann entsprochen, wenn der Abgabepflichtige erkennen kann, welche Umstände als Tatsachen neu hervorgekommen sind, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Diese Umstände sind in dem die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid anzuführen. Dabei ist aber nicht von einer überspitzten Förmlichkeit auszugehen, sondern es reicht aus, wenn diese Umstände bei verständiger Würdigung aus dem Gesamtzusammenhang der Niederschrift über die Schlussbesprechung und des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung erkennbar sind (VwGH 05.05.1992, 92/14/0006). Die belangte Behörde hat in der Begründung sämtlicher angefochtener Wiederaufnahmebescheide mit Hinweis auf „die Ausführungen im Prüfungsbericht bzw. in der über die Prüfung aufgenommenen Niederschrift (Tz. 1, Punkt 2 + Bericht Tz. 2)“, welche wiederum die Wiederaufnahmegründe enthalten, hingewiesen. Da bei verständiger Würdigung aus dem Gesamtzusammenhang der Niederschrift über die Schlussbesprechung und des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung für den Bf. erkennbar war, warum die Wiederaufnahme verfügt wurde, ist die belangte Behörde ihrer Begründungspflicht insoweit nachgekommen.

Zusammenfassend kann darauf verwiesen werden, dass es nicht als unbillig angesehen werden kann, wenn einem Steuerpflichtigen im wiederaufgenommenen Verfahren jene Steuer vorgeschrieben wurde, die ihm bei Kenntnis aller für die Abgabenvorschreibung relevanten Umstände bereits im Erstverfahren vorzuschreiben gewesen wäre. Ferner ist zu beachten, dass die durch die Wiederaufnahme bewirkte zusätzliche Abgabenbelastung im Wesentlichen gerade auf jene Tatsachen zurückzuführen war, die den Wiederaufnahmegrund bildeten.

3.3. Einkommensteuer 2012, 2013, 2014, 2015 und 2016

3.3.1. Betriebliche Betätigung des Bf.

Nach § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung (LVO) liegt eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle dann vor, wenn eine Tätigkeit durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen und wenn diese Tätigkeit nicht unter § 1 Abs. 2 LVO fällt. Diese Absicht muss anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 LVO) nachvollziehbar sein. Nach § 1 Abs. 1 letzter Satz LVO ist das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen

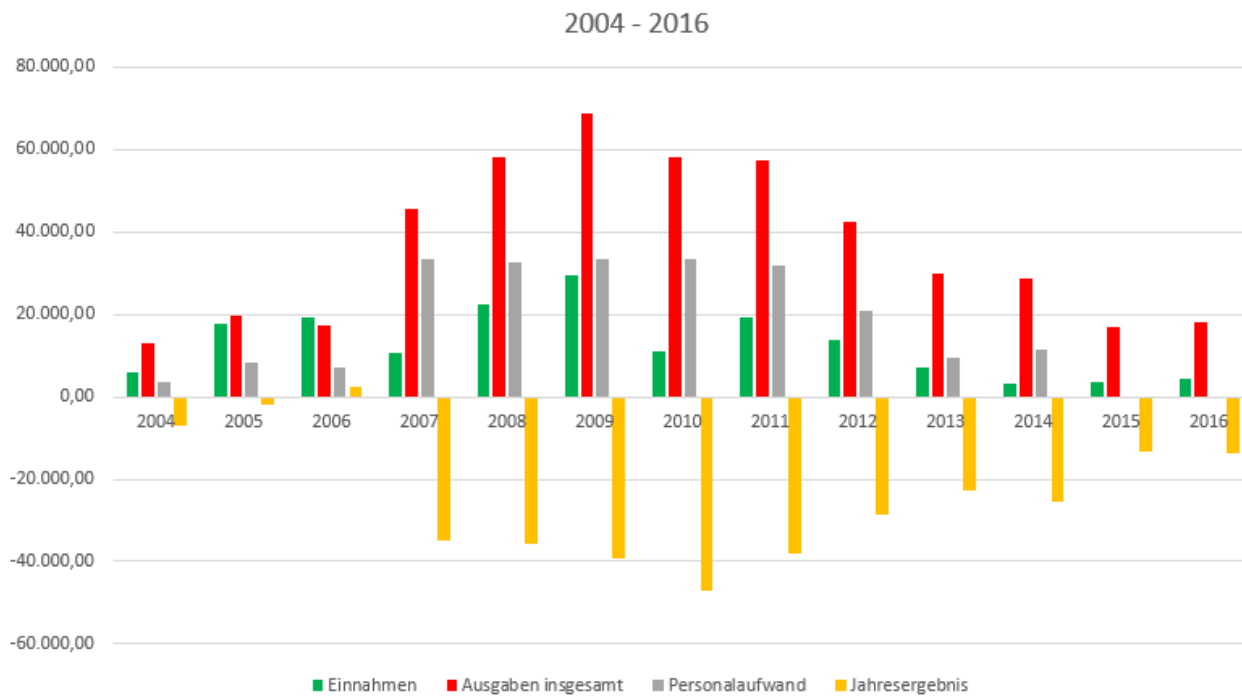
(„Beurteilungseinheit“). Die Abgrenzung zwischen diesen Beurteilungseinheiten hängt maßgeblich von der Verkehrsauffassung ab, weniger von organisatorischen Verflechtungen (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei², Rz 28 mit Verweis auf VwGH 22.09.1987, 86/14/0198, VwGH 20.11.1989, 88/14/0230).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.02.2003, 98/14/0088) sind bei der Entscheidung über die Frage, ob ein Unternehmer verschiedene Tätigkeiten in mehreren Betrieben oder im Rahmen eines einheitlichen Betriebes entfaltet, objektive Grundsätze heranzuziehen. Danach liegt bloß ein einheitlicher Betrieb vor, wenn mehrere Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Betriebes anzusehen sind; das trifft bei engem wirtschaftlichen, technischen oder organisatorischen Zusammenhang zu. Es kommt auf das Ausmaß der objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betrieben im Einzelfall an. Als Merkmale für den einheitlichen Betrieb sind etwa anzusehen: ein Verhältnis wirtschaftlicher Über- und Unterordnung zwischen den Betrieben, Hilfsfunktion eines Betriebes gegenüber dem anderen, Verwendung gleicher Rohstoffe, gleicher Anlagen und desselben Personals. Nicht gleichartige Tätigkeiten bilden einen einheitlichen Betrieb, wenn sie geeignet sind, einander zu ergänzen (VwGH 25.02.2003, 98/14/0088 mit Hinweis auf VwGH 22.11.1995, 94/15/0154). Die im Webshop/Versandhandel anfallenden Tätigkeiten sind nicht mit den Tätigkeiten in den anderen Betrieben vergleichbar und ergänzen und unterstützen sich auch nicht, wenngleich dasselbe Personal für die Gewerbebetriebe zum Einsatz kommt. Auch eine Über-/Unterordnung ist nicht auszumachen.

Ein gewerbliche Tätigkeit im Online-Versandhandel ist daher – offenbar auch nach Ansicht der Parteien - von IT-Dienstleistungen wie einer Inserate-Plattform oder Domainhandel zu trennen, da die organisatorische Verflechtung durch gleiches Personal (Gattin des Bf. bzw. der Bf. als Gewerbetreibender selbst) und Material (Server) angesichts der gänzlich unterschiedlichen restlichen Tätigkeiten und auch des Geschäftsmodells (Versandhandel) nicht hinreicht, um von einem einheitlichen Betrieb auszugehen. Es ist daher – wie auch seitens der Parteien unstrittig und so vertreten – betreffend den Webshop zum Verkauf von Kunstgegenständen, an dem in den Jahren 2009 bis 2014 gearbeitet wurde, mangels ausreichender Zusammenhänge mit dem zuerst genannten Betrieb von einem eigenständigen Betrieb auszugehen, wenngleich dieser nicht eigens in der Einnahmen-/Ausgabenrechnung des Bf. ausgewiesen wurde. Aus dem Akteninhalt ergibt sich, dass hinsichtlich des Webshops die wesentlichen Einnahmen aus den Verkaufserlösen aus Versandhandel stammen. Die wesentlichen Ausgaben betrafen die Personalkosten für die Anstellung der Gattin des Bf., Aufwendungen für den Einkauf der Handelsware, Lagermiete und Verpackungs- sowie Versandkosten. Die Gattin des Bf. war seit dem Beginn des Webshops unstrittig hauptsächlich mit dessen Aufbau und Betrieb und später mit dessen Beendigung beschäftigt.

Die seit 1998 bestehende (gesamte) gewerbliche Betätigung des Bf. hat unstrittig in den streitgegenständlichen Jahren 2012-2016 und auch in den drei Jahren davor zu keiner Zeit Gewinne erwirtschaftet. Die Aufwendungen haben - wie schon viele Jahre lang beinahe durchgängig zuvor - die Umsätze in dieser Zeit permanent erheblich überstiegen. Bereits die dem Betrieb für die Beschäftigung der Gattin des Bf. entstandenen Lohnkosten überstiegen in allen beschwerdegegenständlichen Jahren die Umsatzerlöse des gesamten Betriebes (siehe nachstehende Tabelle). Selbst bei Ausblendung der angefallenen Lohnkosten für die Beschäftigung der Gattin des Bf. wies die seitens des Bf. vorgelegte Gewinn- und Verlustrechnung des beschwerdegegenständlichen Gewerbebetriebes, in welchem durch den Bf. auch der Versandhandel erfasst wurde, laut den abgegebenen Steuererklärungen des Bf. zudem seit 2007 (Beginn der Beschäftigung der Gattin des Bf.) in keinem der Jahre bis 2016 einen Gewinn aus:

Jahr	Einnahmen	Ausgaben insgesamt	Personalaufwand	Jahresergebnis
2004	5.907,84	12.846,88	3.424,32	- 6.939,04
2005	17.807,91	19.821,72	8.298,88	- 2.013,81
2006	19.479,08	17.202,59	7.083,18	2.276,49
2007	10.592,52	45.679,97	33.604,76	- 35.087,45
2008	22.399,31	58.149,11	32.459,88	- 35.749,80
2009	29.320,68	68.684,43	33.530,88	-39.363,75
2010	11.202,99	58.345,50	33.430,82	-47.142,51
2011	19.231,21	57.477,01	31.828,50	-38.245,80
2012	13.839,85	42.614,43	20.894,73	-28.774,58
2013	7.182,48	29.855,37	9.537,06	-22.672,89
2014	3.126,80	28.778,82	11.605,93	-25.652,02
2015	3.549,86	16.880,72	-	-13.330,86
2016	4.377,36	18.206,24	-	-13.828,88



Im Zuge der Außenprüfung über den Zeitraum 2012-2016 kam die belangte Behörde nach Durchführung einer Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO zum Schluss, dass betreffend den Gewerbebetrieb (inklusive des Webshops) des Bf. keine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle vorliege. Nach Ansicht des Bf. liege hingegen jeweils keine Liebhaberei-Betätigung vor.

3.3.2. Gewerbebetrieb 1: Inserat-Webseiten, Domainhandel

Der vom Bf. geführte beschwerdegegenständliche Gewerbebetrieb, soweit dieser im Wesentlichen Inserat-Webseiten (u.a. Immobilienbörse, Kontaktbörse, Gebrauchtwagenbörse) und den Handel mit Domains (Internetadressen) umfasste, ist (unstrittig) als Gewerbebetrieb unter keinen Tatbestand des § 1 Abs. 2 LVO zu subsumieren, sodass es nicht zu einer Vermutung von Liebhaberei kommt, sondern zunächst von einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung auszugehen ist, welche jedoch angesichts der durchgehenden Verluste gemäß § 1 Abs. 1 in Verbindung mit § 2 Abs. 1 LVO einer „Kriterienprüfung“ zwecks Beurteilung des Vorliegens oder Nichtvorliegens einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle zu unterziehen ist. Eine Durchführung der Kriterienprüfung gem. § 2 Abs. 1 LVO hinsichtlich der Inserat-Webseiten (u.a. Immobilienbörse, Kontaktbörse, Gebrauchtwagenbörse) und den Handel mit Domains (Internetadressen), ergibt alle Beschwerdejahre gleichermaßen betreffend Folgendes:

3.3.2.1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste

Auch unter Außerachtlassung der bereits genannten Aufwendungen, die für den Webshop angefallen sind, ergab sich für jedes beschwerdegegenständliche Jahr ein negatives Ergebnis,

die Aufwände überstiegen die Umsätze jeweils erheblich (vgl. obenstehende Grafik zur Umsatz- und Verlustentwicklung). Dies gilt selbst dann, wenn man unterstellen würde, dass für die Inserat-Webseiten und den Domainhandel kein Personalaufwand angefallen wäre. Aus dem Akteninhalt geht jedoch hervor, dass die Gattin des Bf. auch teilweise für die hier gegenständlichen Betriebsteile Leistungen erbracht hat, wenngleich dies nicht ihre Haupttätigkeit ausmachte.

Auch bereits erklärte, aber noch nicht veranlagte Zeiträume sind heranzuziehen (VwGH 17.10.1989, 86/14/0105). Der Bf. erklärte auch für die Jahre 2017 und 2018 Verluste (2017: EUR -11.038,27; 2018: EUR -1.021,89) aus Gewerbebetrieb. Dazu ist festzuhalten, dass der Gesamtverlust des bereits 1998 begonnenen gewerblichen Betätigung des Bf. in den Jahren 2004 bis 2016 EUR 306.524,90 und jener im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2012 bis 2016 EUR 104.259,23 betragen hat. Es wäre ein schnell eintretender, erheblicher Gewinn in den Folgejahren erforderlich gewesen, um innerhalb eines angemessenen Zeitraumes einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften (vgl. VwGH 26.04.2000, 94/14/0103). Im gegenständlichen Verfahren sind jedoch keine Anhaltspunkte zu erblicken, die für eine solche Entwicklung sprechen würden. Es lagen daher langjährige und gravierende Verluste vor.

3.3.2.2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen

Es wurden im beschwerdegegenständlichen Zeitraum zu keiner Zeit Gewinne erwirtschaftet (vgl. die genannte Grafik oben). Im gesamten Zeitraum der Betätigung in diesem Gewerbebetrieb seit 1998 kam es zudem lediglich einmal und zwar im Jahr 2006 zu einem Gewinn von EUR 2.276,49, welcher jedoch angesichts eines Gesamtverlusts der betrieblichen Betätigung des Bf. im Zeitraum 2004-2016 von EUR 306.524,90 wirtschaftlich nicht ins Gewicht fällt. Gleiches gilt für den Vergleich dieses Gewinns, wenn man den Teilbetrieb Webshop ausblendet. Dieser Webshop erwirtschaftete im Zeitraum 2009-2016 bislang Verluste von rund EUR 160.000,00, wenn man diesem die hauptsächlich auch dort angefallenen Personalkosten zurechnet. Für den 1998 eröffneten Gewerbebetrieb (Vermittlungsplattformen, Domainhandel) sind unstrittig bis Mitte 2009 gänzlich und während des Aufbaus und des Betriebs des Webshops zumindest in kleinem Ausmaß auch die insgesamt angefallenen Personalkosten zuzuordnen. Selbst ohne den Ansatz dieser Personalkosten würde sich jedoch eindeutig kein (Gesamt-)Gewinn ergeben. Es überstiegen bereits die Fixkosten die Einnahmen, was für Liebhaberei spricht (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei² Rz 346).

3.3.2.3. Ursachen, aufgrund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Überschuss erzielt wird

Vergleichbare Webseiten wie ***10*** und ***27*** haben langfristig, breitflächig und intensiv Werbemaßnahmen gesetzt, beispielsweise auch in Rundfunkmedien wie Fernsehen

und Radio. Der Bf. hat zwar bestehende Kontakte zu Unternehmern versucht zu nützen und neue Kontakte aufzubauen versucht (Kontaktaufnahme mit Autohändlern und weiteren möglicherweise interessierten Unternehmen) inkl. „Linktausch“-Angeboten und ***33***-Werbeausgaben (***12***), jedoch war hiermit bei Weitem keine vergleichbar starke Werbewirkung erzielbar, was in mit weit geringeren Besuchs- und in der Folge auch weit niedrigeren Inserate-Zahlen des Bf. im Vergleich zum Mitbewerb laufend niederschlug. Aus diesem Grund war es dem Bf. nicht ohne weitgehenden Verlust von Inseratschaltungen möglich, auf kostenpflichtige Inserate umzustellen. Dies zeigte sich bereits in einer kurzen Testphase von 3 Tagen im Jahr 2016, in welcher Inserate kostenpflichtig waren, jedoch von keinem einzigen Kunden geschaltet wurden. Mit der im Vergleich zum Mitbewerb anderen Prioritätensetzung im Bereich Werbung (Verzicht auf Schaltung von Werbung in Medien außerhalb des Internets) liegt keine von außen zu vertretende Ursache, sondern eine innere Ursache für Verluste vor. Der Bf. hatte zudem hauptsächlich lediglich abends Zeit für die beschwerdegegenständlichen Gewerbebetriebe, da er laut eigener Aussage (Protokoll der Besprechung vom 08.03.2018) „tagsüber anderwärtig beschäftigt war“ und „am Abend“ seine Frau beim Aufbau und der Betreuung der Seiten mit Besprechungen und Programmierungen unterstützt habe.

In der Beschäftigung der Gattin, obwohl diese Kosten die Einnahmen konstant überstiegen, lag zudem ein wirtschaftlich nicht begründbarer Überbestand an Arbeitskräften vor, welcher als innere Ursache für Verluste angesehen werden kann (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei² Rz 349) und gegen das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht spricht.

Die Ursachen für die im Vergleich zu anderen Betrieben beim Bf. gegebene Verlustlage liegt daher auch in der Nebenberuflichkeit der Betätigung (vgl. auch VwGH 22.11.2004, 98/14/0003), in der Zeitknappheit (nur Abendstunden, Wochenenden), unwirtschaftlichem Personaleinsatz und im Mangel an ausreichend wirksamen Marketing.

3.3.2.4. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen und auf die Preisgestaltung

Als Leistungen wurden das Schalten von Inseraten und Werbung auf Webseiten des Betriebes des Bf. sowie der Verkauf von reservierten Domains angeboten. Die Schaltung von Inseraten führte der Bf. kostenlos durch. Mit den vorgenommenen Werbemaßnahmen (***12***) war es jedoch nicht möglich, einen ausreichend hohen Bekanntheitsgrad und in der Folge eine ebenso hohe Frequenz an Inseraten zu erreichen, um die durch eine geplante Kostenpflicht wohl sinkenden Inserate-Zahlen aufzufangen und mit den „verbleibenden“ Inseraten genug Einnahmen zur Generierung von Gewinnen zu lukrieren. Angesichts der beträchtlichen, laufend angefallenen Kosten war es daher absehbar, dass bei im Wesentlichen unveränderter Weiterführung des Betriebes weiterhin keine Gewinne zu erwarten waren. Der Bf. hat zwar

Verbesserungsmaßnahmen gesetzt (Vernetzungen zur Bekanntheitssteigerung, Linktausch, Werbemaßnahmen per ***33***, Testphase 2016), diese reichten aber offenbar nicht aus, um eine spürbare Veränderung herbeizuführen und waren nicht in ausreichendem Maß geeignet, eine Trendwende herbeizuführen, da das Grundgeschäftsmodell gleich blieb. Trotz bereits jahrelanger und beinahe ausschließlich defizitärer Ergebnisse wurde der Betrieb weiterhin im gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraum weitergeführt. Es war offenbar im gesamten Beschwerdezeitraum nicht möglich, kostenpflichtige Inserate am Markt erfolgreich zu platzieren. Nur kostenfreie Inserate zu ermöglichen, ist jedoch keinesfalls ein tragfähiges Geschäftsmodell, wenn nicht anderwärtig Einnahmen aus dieser Tätigkeit möglich sind. Die durch das Anbieten von kostenlosen Inseraten erzielten Besucherzahlen der Seiten führten zwar zu Einnahmen aus Werbung auf den Webseiten, welche aber die gleichzeitig für den Erhalt der Seiten und des Betriebes anfallenden Kosten nicht annähernd decken konnten und somit ungeeignet waren, eine Änderung der Lage herbeizuführen. Angesichts anfänglicher, aber nicht wesentlicher und für eine wesentliche Änderung ausreichend geeigneter Verbesserungsversuche (Vernetzungen mit branchenrelevanten Unternehmen zur Bekanntheitssteigerung, Linktausch, verstärkte Werbemaßnahmen per ***33***, Testphase 2016) war in der im Wesentlichen unveränderten Weiterführung des offenbar dauerhaft verlustbringenden Betriebes anstatt einer Beendigung kein marktgerechtes Verhalten zu erblicken, zumal die Änderungen nicht nur zur Herbeiführung von einzelnen Gewinnjahren, sondern eines Gesamtüberschusses hätten geeignet sein müssen. Auch die Konzentration auf die Immobilienbörse war alleine nicht zur Herbeiführung eines positiven Gesamtergebnisses geeignet, da auch diese offenbar bislang keine positiven Erträge erwirtschaftete und eine erhebliche Änderung nicht absehbar war.

Das Festhalten an einer offensichtlich nicht bzw. nicht mehr wirtschaftlich sinnvollen typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigung zieht nach der Rechtsprechung des VwGH deren Beurteilung als Liebhaberei nach sich und zwar ab dem Zeitpunkt, ab dem erkennbar ist, dass die verlustbringende Betätigung auch für die Zukunft keinen Gesamtgewinn in einem angemessenen Zeitraum erwarten lässt (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei² Rz 366 mwN). Da sich die betriebenen Inserat-Webseiten entweder als durchgehend verlustbringend erwiesen oder hinsichtlich der Immobilienbörse sich kostenpflichtige Inserate mangels Reichweite im beschwerdegegenständlichen Zeitraum trotz entsprechender Versuche für den Bf. nicht am Markt durchsetzen ließen, keine Änderung der Lage konkret erkennbar war (es wurde lediglich auf in unbestimmter Zukunft liegende Möglichkeiten verwiesen) und dabei laufend Verluste anfielen, war ein Festhalten an der gegenständlichen Bewirtschaftung im beschwerdegegenständlichen Zeitraum, unabhängig von der im Laufe der Zeit erfolgten Konzentration auf die Immobilienbörse, nicht marktgerecht.

3.3.2.5. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen

Wie bereits unter Punkt 4.) erwähnt, erfolgten teilweise Adaptierungen und Verbesserungsversuche, welche jedoch keinen spürbaren Erfolg zeigten, was sich auch in einem beständigen Umsatzrückgang seit 2011 niederschlug. Auf der Kostenseite erfolgte die wesentliche Kostenreduktion durch eine Verringerung des Ausmaßes und einer späteren Beendigung der Beschäftigung der Gattin des Bf. Der Betrieb wäre jedoch jahrelang selbst ohne Anfall von jeglichen Personalkosten nicht kostendeckend gewesen, wie sich bereits aus den Steuererklärungen des Bf. und aus obenstehender Grafik ergibt. Dass rechtzeitig beispielsweise wie bei der Konkurrenz auf verstärkte Werbung in Medien außerhalb des Internets, um eine größere Reichweite zu erzielen, gesetzt worden wäre, ist nicht erkennbar. Es erfolgte daher keine (rechtzeitige) und zur Behebung der bestehenden verlustbringenden Probleme geeignete, strukturelle Umgestaltung der nicht ertragsbringenden in eine ertragsbringende Betätigung (vgl. VwGH 06.03.1984, 83/14/0188).

3.3.2.6. Ergebnis

Ein Gewerbebetrieb und keine "Liebhaberei" kann nach der Rechtsprechung des VwGH nur angenommen werden, wenn der betreffende Betrieb nach wirtschaftlichen Grundsätzen geführt wird und dabei auf die Dauer gesehen nach objektivem Maßstab die Möglichkeit besteht, einen Gewinn zu erzielen (VwGH 06.03.1984, 83/14/0188 mwN). Die Ertragsfähigkeit einer in der äußeren Form eines Gewerbebetriebes (oder einer Landwirtschaft oder eines der selbständigen Arbeit dienenden Betriebes) ausgeübten Tätigkeit muss im Regelfall durch eine größere Zahl von Jahren zu negativen Ergebnissen führen, soll ihr Ergebnis als nicht den Einkünften im Sinne des EStG zurechenbar qualifiziert werden (Hinweis auf E 14.10.1980, 1619/79 und vom 1.12.1982, 81/13/0110).

Auch im Vorhandensein der selbständigen Einkünfte zur Verlustabdeckung kann eine weitere Facette für die fehlende Gewinnerzielungsabsicht erblickt werden (vgl. UFS 27.05.2010, RV/0064-K/08, *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei² Rz 353).

Im Rahmen der Kriterienprüfung gem. § 2 Abs. 1 LVO ist der Schluss zu ziehen, ob das Verhalten des sich Betätigenden – insbesondere unter Berücksichtigung der Erfahrungen vergangener Verlustjahre – im jeweiligen Veranlagungszeitraum wirtschaftlich sinnvoll war (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei² Rz 343).

Es waren im konkreten Fall langjährige und gravierende Verluste gegeben. Die durchgeführte Kriterienprüfung ergab, dass betreffend alle Beschwerdejahre eine Gewinnerzielungsabsicht aufgrund objektiver Umstände im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO nicht nachvollziehbar war. Es handelte sich daher um einen Liebhabereibetrieb, weshalb die daraus erwirtschafteten Verluste im beschwerdegegenständlichen Zeitraum nicht anzuerkennen waren.

3.3.3. Gewerbebetrieb 2: Antiquitäten- und Geschenkeartikel-Versandhandel per Webshop

Dieser Webshop erwirtschaftete im Zeitraum 2009-2016 bislang Verluste von rund EUR 160.000,00, wenn man diesem die hauptsächlich auch dort angefallenen Personalkosten zurechnet, jedoch unter Außerachtlassung weiterer Kosten, die sich jedoch aufgrund der unterlassenen Trennung der verschiedenen Betriebe in der Einnahmen-/Ausgabenrechnung des Bf. nicht eindeutig zuordnen lassen, was angesichts der Verhältnisse der Erträge zu den Aufwendungen bei beiden Betrieben im Ergebnis jedoch gänzlich vernachlässigt werden kann (vgl. Tabelle unter Punkt II. I. 4. „Betriebsprüfung“).

Die Ertragsfähigkeit einer in der äußeren Form eines Gewerbebetriebes (oder einer Landwirtschaft oder eines der selbständigen Arbeit dienenden Betriebes) ausgeübten Tätigkeit muss im Regelfall durch eine größere Zahl von Jahren zu negativen Ergebnissen führen, soll ihr Ergebnis als nicht den Einkünften im Sinne des EStG zurechenbar qualifiziert werden (VwGH 06.03.1984, 83/14/0188). Ein (Online-)Versandhandel, der - wie beschwerdegegenständlich - in der Form eines Gewerbebetriebes geführt wird, fällt grundsätzlich unter diese Definition. Jedoch waren die von der Finanzverwaltung zum Teil als „Kunstgegenstände“ bezeichneten Handelswaren laut Stellungnahme des Bf. vom 03.04.2018 vielmehr subjektiv mehr oder weniger ansprechende Dekorationsgegenstände. Im Zuge der Betriebsprüfung brachte der Bf. vor, dass der Webshop von ***8*** preiswerte neue und gebrauchte Kunstgegenstände als Geschenke wie beispielsweise altes Porzellan, kleine Bronzen, Kerzenständer und Gemälde als Waren umfassen sollte. Der Webshop mit solchen Antiquitäten- bzw. Geschenkeartikeln war als eigenständiger Betrieb einer eigenen Würdigung im Hinblick auf die Ertragsfähigkeit zu unterziehen. Dieser fiel im Hinblick auf die Zielgruppe und die auf den Webseiten ***13*** und ***8*** angebotenen Waren aufgrund der „Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen“ im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 LVO nicht unter § 1 Abs. 1 LVO, sondern unter § 1 Abs. 2 LVO und unterliegt damit einer Vermutung von Liebhaberei, solange Verluste auftreten (vgl. *Ritz*, BAO⁶ § 2 Rz 265, 289; UFS 05.05.2004, RV/1425-W/03; UFS 27.05.2010, RV/0064-K/08, vgl. auch VwGH 26.04.2000, 94/14/0103). Zur Gesamtrentabilität der anderen gewerblichen Bereiche (Inserat-Webseiten, Domainhandel) konnte diese Betätigung nichts im Sinne des § 1 Abs. 3 LVO beitragen, da einerseits aufgrund der unterschiedlichen Zielgruppen der Betätigungen damit keine der anderen Tätigkeiten gefördert werden konnte und andererseits – anders als der Bf. vermeint – grundsätzlich keine Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO vorliegt und § 1 Abs. 3 LVO diesbezüglich daher nicht anwendbar war. Der Versandhandel wurde unstrittig wieder beendet, bevor ein Gesamtgewinn erzielt werden konnte.

Gemäß § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung kann die Vermutung im Sinne des § 1 Abs. 2 der Verordnung nur widerlegt werden, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Es kam daher darauf an, ob die Bewirtschaftungsart einen solchen Überschuss erwarten ließ und nicht allein darauf, ob die Erzielung eines solchen Überschusses möglich war. Eine Kriterienprüfung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO war daher nicht durchzuführen, es kam auf die objektive Ertragsfähigkeit an (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei² Rz 166; VwGH 30.07.2002, 96/14/0116).

Da in der Regel nur derjenige, der die Betätigung entfaltet oder zu entfalten beabsichtigt, über die gemäß § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung wesentlichen Umstände, worunter auch der Plan der Bewirtschaftung für die Zukunft bis zur Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses gehört, Bescheid weiß, ist es dessen Aufgabe, im Verfahren die betreffenden Umstände schlüssig und nachvollziehbar darzulegen. Hierzu reicht die Darlegung der Möglichkeit der Erzielung eines Gesamtüberschusses nicht aus, es muss vielmehr dargelegt werden, dass die Erzielung eines solchen Überschusses nach der Art der Bewirtschaftung zu erwarten ist. Anhand dessen ist gemäß § 167 Abs. 2 BAO zu beurteilen, ob den Darlegungen des Bf. Glauben zu schenken ist und bejahendenfalls, ob sich aus ihnen eine Erwartung im Sinne des § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung ergibt. Im Hinblick auf die oben dargestellte Auslegung des § 1 Abs. 2 Z. 1 Liebhabereiverordnung ist § 2 Abs. 4 erster Satz dieser Verordnung wie folgt zu verstehen: Die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit muss so gestaltet sein, dass mit hoher Wahrscheinlichkeit damit zu rechnen ist, abweichend von der durch die Lebenserfahrung gestützten inneren Wahrscheinlichkeit werde die Betätigung doch einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) erbringen (VwGH 05.05.1992, 92/14/0006). Es handelt sich dabei um eine Prognose zukünftiger Entwicklungen, die maßgebend auch durch den Willen des Betreffenden und seine Motive mitbestimmt werden. Auch diese sind daher bei Beurteilung der Frage, was sich erwarten lässt, zu berücksichtigen.

Stehen dem Steuerpflichtigen beträchtliche Einkünfte aus selbständiger Arbeit zur Verfügung und betreibt er nebenberuflich einen Handel mit Antiquitäten, aus denen er langjährig Verluste erzielt, liegt Liebhaberei vor, wenn der Plan zur Erzielung eines Gesamtgewinnes nicht bekannt gegeben wird und die Verluste in einzelnen Jahren ein Vielfaches der Einnahmen betragen (UFS 27.05.2010, RV/0064-K/08; VwGH 26.04.2000, 94/14/0103; VwGH 15.01.1991, 89/14/0187; *Jakom*, EStG¹³ § 2 Rz 289). Dies war auch gegenständlich der Fall: Der Bf. bezog erhebliche Einkünfte aus seiner erfolgreichen hauptberuflichen Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer und hatte hauptsächlich lediglich abends Zeit für die beschwerdegegenständlichen Gewerbebetriebe, da er laut eigener Aussage (Protokoll der Besprechung vom 08.03.2018) „tagsüber anderwärtig beschäftigt war“ und „am Abend“ seine Frau beim Aufbau und der Betreuung der Seiten mit Besprechungen und Programmierungen unterstützt habe. Wenn bereits die Personalkosten des Gewerbebetriebes die Einnahmen über Jahre bei Weitem übersteigen, kann nicht erwartet werden, in einem absehbaren Zeitraum

Gesamtgewinne zu erzielen (und damit auch noch bereits angefallene Verluste mitabzudecken). Der Bf. gab in seiner Stellungnahme vom 26.11.2018 an, mit einem Aufschlag von 300% bis 500% (und durchschnittlich 400%) auf den Einkaufspreis kalkuliert zu haben, ohne diese Aufschläge näher zu begründen. Der Bf. gab weiters an, dass er zu Beginn geplant hatte, spätestens im dritten Geschäftsjahr eine ausgeglichene Bilanz erwirtschaften zu können und dass es in genau dieser Nische damals keine Konkurrenz gegeben habe, das Online-Geschäft zu dieser Zeit noch völlig am Beginn gewesen sei und dass es dazu keine Erfahrungswerte gegeben habe. Dennoch nahm der Bf. einen für Handelsbetriebe relativ hohen Aufschlag an für Waren, die er zuvor - wie es jedem Konsumenten ebenfalls möglich wäre – über eine auch damals weit bekannte jedem zugängliche Onlineauktionsplattform (**14**) erworben hatte und wofür laut den vorgelegten Aufzeichnungen jedenfalls ab 2011 laufend Lagerkosten anfielen. Bereits als sich herausstellte, dass die geplanten Aufschläge am Markt nicht durchsetzbar waren, hätte der Bf. diese Rechnung bzw. damalige Prognose zu adaptieren gehabt. Trotz (auch) bezahlter Werbung für den Webshop kam es anfangs, wie auch der Bf. in seiner Stellungnahme vom 05.02.2018 angibt, zunächst beim Start und auch danach zu keiner (ernstzunehmenden) Reaktion des Marktes auf das Angebot. Eine Prognose, die bereits für das erste Jahr in eklatantem Ausmaß von anderen Werten ausgeht, als die bei der tatsächlich gewählten Bewirtschaftungsart eingetreten sind, ist nicht geeignet, einen Beweis für die objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart zu erbringen (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei² Rz 204, 205 mit Verweis auf VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028). Dass das Online-Geschäft damals noch völlig am Beginn gestanden wäre und keine Erfahrungswerte vorhanden gewesen wären, wie der Bf. angibt, ist dabei unzutreffend. Bekanntermaßen waren bereits Jahre vor dem Webshop des Bf. auch bereits damals bekannte Plattformen wie **39** (1998) oder diverse Webshops von in Österreich niedergelassenen Händlern online verfügbar, sodass auch die vom Bf. genannten möglichen Probleme für Händler mit Rücksendungen aufgrund der Ausübung von Kundenrechten gemäß des Fernabsatzgesetzes nicht unbekannt waren.

Der Bf. hatte die Umstände, die dafür sprechen, dass sich ein Gesamtüberschuss erwarten lässt, schlüssig und nachvollziehbar darzulegen (VwGH 05.05.1992, 92/14/0006). Dies war auch bereits im Hinblick auf die Kriterienprüfung des § 1 Abs. 1 LVO bezüglich der ursprünglich als einheitlichen Betrieb gesehenen gewerblichen Gesamtbetätigung des Bf. im Rahmen der Betriebsprüfung der Fall. Dieser Nachweis ist dem Bf. mit dem – teilweise auch umfangreich ausgefallenen - Vorbringen nicht gelungen. Da diese Betätigung einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in einem absehbaren Zeitraum nicht erwarten ließ, lag gemäß § 2 Abs. 4 Satz 2 iVm § 1 Abs. 2 LVO hinsichtlich des Webshops (Gewerbebetrieb 2) insgesamt (vgl. *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei² Rz 168), somit von Beginn dieser Betätigung an, ein Liebhabereibetrieb vor.

Ein Anlaufzeitraum ist bei Tätigkeiten gemäß § 1 Abs. 2 LVO nicht zu gewähren (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei² Rz 172).

Selbst wenn man den Webshop als erwerbswirtschaftliche Betätigung gem. § 1 Abs. 1 LVO einordnen und eine Kriterienprüfung nach § 1 Abs. 1 LVO durchführen würde, ergäbe sich im Wesentlichen mangels nachvollziehbarer Aussicht auf einen Gesamtgewinn in absehbarer Zeit keine andere Beurteilung als die Qualifikation als Liebhabereibetrieb (vgl. auch VwGH 25.10.2000, 94/13/0150), jedoch mit dem Unterschied, dass gemäß § 2 Abs. 3 LVO ein Anlaufzeitraum von 3 Jahren zu gewähren wäre. Da der Betrieb jedoch bereits 2009 aufgenommen wurde und nicht wie vom Bf. behauptet, mangels Einnahmen im Jahr 2009 erst im Jahr 2010, ergibt sich daraus keine Änderung der Beurteilung dieses Betriebes als Liebhabereitätigkeit: Laut Eingabe des Bf. vom 29.04.2020 begann die Weltwirtschaftskrise 2009 genau dann, als er mit dem Shop online ging, somit im Jahr 2009. Der Betrieb ist auch deshalb als 2009 aufgenommen anzusehen, da eine gewerbliche Tätigkeit bereits in der Vorbereitungsphase vorliegt (dh. vor Erzielung der ersten Einnahmen), wenn sich der innere Entschluss des Steuerpflichtigen zur Aufnahme der werbenden Betätigung durch entsprechende Handlungen dokumentiert und der Steuerpflichtige zielstrebig auf die Betriebseröffnung hinarbeitet (*Jakom*, EStG¹³ § 23 Rz 13; VwGH 20.10.2004, 98/14/0126; *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei² Rz 46), was angesichts der hauptsächlichen Beschäftigung der Gattin des Bf. mit dem Aufbau des Webshops und dem Einkauf und der Aufbereitung der Waren sowie dem Erwerb der entsprechenden Gewerbeberechtigung, jeweils im Jahr 2009, dokumentiert ist. Die erst im Jahr 2010 nach zunächst misslungenen Anläufen erfolgte Zertifizierung der Webseite nach einem bestimmten Standard zur Vertrauensbildung bei den potentiellen Kunden betrifft bereits eine Verbesserung im laufenden Betrieb und war nicht notwendige Voraussetzung für den Beginn des Betriebes, der mit dem erstmaligen Anbieten von Leistungen anzusetzen ist.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass die anderen Gewerbebereiche „Domainhandel“ und die Vermittlungswebseiten bereits seit 1998 betrieben wurden und hierfür ein „Anlaufzeitraum“ mangels erkennbarer Änderung der Bewirtschaftung im Sinne der Judikatur daher für die beschwerdegegenständlichen Jahre nicht zusteht.

Der Bf. bringt vor, dass ein 5-jähriger Anlaufzeitraum angemessen wäre und im Fall des Internethandels der Jahre 2012-2014 und der ab 2015 forcierten Immobilienbörse zu berücksichtigen sei, dass der Bf. bei den ersten Unternehmen war, die sich im Bereich Onlinehandel/Onlinebörsen betätigten. Es habe keine Möglichkeit von Konkurrenzbeobachtungen gegeben, sondern nur die Möglichkeit von Management by trial and error. Dem ist entgegenzuhalten, dass es sowohl 2012, als auch 2015 jeweils bereits eine Vielzahl an Konkurrenten gab, viele Handelsgeschäfte verfügten zu diesem Zeitpunkt bereits über Onlineshops. Gerade Online-Shops gab es zweifelsohne auch bereits zeitlich weit zuvor (**39** seit 1998, Onlineshops diverser österreichischer Handelsunternehmen), ebenso wie Plattformen wie **14** Deutschland (2000) und **10**.at (2006), weshalb dies keineswegs mehr wirtschaftliches oder technisches „Neuland“ war. Dass laufend technische Weiterentwicklungen stattfinden, sich laufend anpassende und verändernde Zertifizierungen

und Standards notwendig sind (was fraglos viel Aufwand bedeuten kann), ist einsichtig. Dies war aber auch bereits 2009 nicht nur in der Branche durchaus bekannt, verhält sich auch gegenwärtig nicht anders und Teil jedes Online-Geschäfts. Auch die für den Aufbau einer entsprechenden Infrastruktur notwendigen Arbeiten wie Webseite-Programmierung inkl. Implementierung von Bezahlssystemen, Warenbewirtschaftung, Warenlagerung und –versand geben im Vergleich mit anderen Erwerbstätigkeiten keinen begründeten Anlass, von der Regel eines 3jährigen Anlaufzeitraums abzuweichen. Dieser wäre 2011 abgelaufen, jedoch ist zusätzlich § 2 Abs. 2 letzter Satz LVO zu beachten: Demgemäß darf ein Anlaufzeitraum im Sinne des ersten Satzes leg. cit. bei grundsätzlich erwerbswirtschaftlichen Betätigungen nach § 1 Abs. 1 LVO nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird. Selbst wenn man den Beginn des Betriebes mit dem Jahr 2010 ansetzen würde, war bereits – wie bereits ausgeführt – bereits im Jahr 2011 und umso mehr im Jahr 2012 klar und wurde im Sinne des § 2 Abs. 2 letzter Satz LVO erkannt, dass der Versandhandel mit der vorgenommenen Bewirtschaftung in absehbarer Zeit keine Gewinne erwirtschaften würde können, sodass spätestens mit dem Jahr 2012 keine erwerbswirtschaftliche Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO mehr vorgelegen ist. Es steht auch aus diesem Grund für das Jahr 2012 kein Anlaufzeitraum mehr zu. Wenn der Bf. laut Stellungnahme vom 05.02.2018 erst später, nämlich erst im Jahr 2013 beschlossen haben sollte, „das Thema Webshop zu beenden“, wirkt sich das auf die objektive Ertragsfähigkeit und die rechtliche Beurteilung nicht aus, vgl. VwGH 27.05.1998, 93/13/0273: *„Nach der Art der ausgeübten Betätigung muss objektive Ertragsfähigkeit vorliegen. Entscheidend ist die konkrete Art der Wirtschaftsführung. Sie muss innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein positives steuerliches Gesamtergebnis erwarten lassen. Die bloße Behauptung, ein solches Ergebnis erzielen zu wollen, reicht nicht aus, selbst wenn der Behauptung Glauben geschenkt wird. Vielmehr muss das betreffende Handeln von Wirtschaftlichkeitsprinzipien gekennzeichnet sein (vgl. das hg. Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171). Stellen sich dem Bemühen des Abgabepflichtigen um wirtschaftlichen Erfolg Umstände entgegen, die dieses Bemühen vergeblich machen, so liegt es an ihm, durch geeignete Maßnahmen die Wirtschaftsführung dergestalt zu ändern, dass eine objektive Ertragsfähigkeit erreicht wird. Werden solche Maßnahmen nicht gesetzt - sei es, dass der Wille, sei es, dass die Möglichkeit hiezu fehlt -, so ist eine Tätigkeit, die auf Dauer keine positiven wirtschaftlichen Ergebnisse erwarten lässt, nicht als Einkunftsquelle anzusehen, auch wenn (ursprünglich) der ernsthafte Wille des Abgabepflichtigen bestanden haben sollte, eine Einkunftsquelle zu schaffen.“*

Auf die Gewinnabsicht kann in der Regel nicht unmittelbar, sondern nur mittelbar aufgrund des nach außen in Erscheinung tretenden Sachverhalts geschlossen werden (VwGH 18.09.1991, 91/13/0072). Sie ist schon anzunehmen, wenn eine angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals oder eine Entlohnung der eigenen Arbeitskraft angestrebt wird (VwGH 10.06.1981, 2509/80); sie ist ungeachtet ihrer Bestreitung zu vermuten, wenn sich eine wirtschaftliche Tätigkeit objektiv und auf Dauer gesehen als gewinnträchtig darstellt (VwGH 27.07.1994,

91/13/0222). Andererseits wird ein Betrieb, der auf Dauer gesehen keinen Gewinn abwerfen kann, auch dann nicht zum Gewerbebetrieb, wenn (subjektive) Gewinnabsicht vorliegt. Es liegt dann keine Einkunftsquelle, sondern steuerlich unbeachtliche Liebhaberei (siehe § 1 Abs 1 S 2 LVO) vor (*Jakom*, EStG¹³ § 23 Rz 33).

Aufgrund der vorliegenden Informationen im bisherigen Verfahren kann das erkennende Gericht nicht zur Auffassung gelangen, dass sich der Bf. dem Versandhandel in einem der für typisch erwerbswirtschaftliche Betätigungen erforderlichem Maß widmete. Es waren keine Anhaltspunkte dafür zu erblicken, dass es in absehbarer Zeit zu Gewinnen kommen könnte. Selbst wenn es zu Gewinnen gekommen wäre, hätten diese für einen Gesamtgewinn binnen eines absehbaren Zeitraums von einigen Jahren nicht mehr ausgereicht (vgl. VwGH 26.04.2000, 94/14/0103). Selbst der Bf. hat offenbar binnen relativ kurzer Zeit keine derartige Entwicklung mehr für wahrscheinlich gehalten, da bereits 2011 der Einkauf von Waren eingestellt wurde und mit der Gattin des Bf. besprochen war, dass sich diese angesichts der Ertragslage nach einer anderen Beschäftigung umsehen müsse, da ihre Beschäftigung zu teuer komme und nicht wirtschaftlich sei. Dass mit Ende des Jahres 2011 bezüglich des Versandhandels noch eine andere, bessere Entwicklung (als bis dahin eingetreten) erwartet worden wäre, wurde seitens des Bf. nicht nachgewiesen.

Der Bf. hat die betreffende Tätigkeit vor Erzielung eines Gesamtüberschusses beendet. Dazu wurden seinerseits keine völlig unvorhersehbaren Umstände für den negativen Geschäftserfolg ins Treffen geführt. Unter anderem aufgrund der gleichbleibend schlechten Relation zwischen der Höhe der Ausgaben im Verhältnis zu den Einnahmen, der selbst alle Einnahmen der gesamten gewerblichen Betätigung des Bf. übersteigenden Personalkosten und auch aufgrund der vorliegenden Unwirtschaftlichkeit bei Außerachtlassung der Personalkosten und der daher mangelnden Eignung, in absehbarer Zeit jemals einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist betreffend den Versandhandel in einer Gesamtbetrachtung von einem Liebhabereibetrieb im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO auszugehen.

Im Übrigen wird betreffend Liebhaberei auf die Ausführungen der belangten Behörde im Betriebsprüfungsbericht und in der über die Schlussbesprechung aufgenommenen Niederschrift sowie in der Begründung der Beschwerdeentscheidung verwiesen.

3.4. 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.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (insbesondere VwGH vom 24.10.2019, Ra 2018/15/0097) entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Im Hinblick auf das im gegenständlichen Erkenntnis zitierte Erkenntnis des VwGH vom 24.10.2019, Ra 2018/15/0097, mit welchem das Erkenntnis des BFG vom 23.05.2018, RV/6100091/2016, aufgehoben wurde, wird auf Folgendes hingewiesen: Zu den dazu im fortgesetzten Verfahren zu BFG 20.01.2020, RV/6100631/2019 und zu BFG 23.01.2020, RV/6100664/2019 ergangenen Erkenntnissen ist, soweit ersichtlich, noch eine Beschwerde vor dem Verfassungsgerichtshof zu den Zahlen E 691-692/2020 anhängig.

Linz, am 16. Juli 2020