

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 25. September 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 20. August 2015 betreffend Einkommensteuer 2009 - 2014 und Umsatzsteuer 2009 - 2014 sowie Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid 2015 jeweils vom 19.07.2017 und Einkommen –und Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 20.07.2017 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2009, 2010, 2011, 2015 sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009-2016 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2012, 2013, 2014 sowie 2016 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Einkommensteuer für 2012 wird festgesetzt mit € 166,00.

Die Einkommensteuer für 2013 wird festgesetzt mit € 236,00.

Die Einkommensteuer für 2014 wird festgesetzt mit € 7,00.

Die Einkommensteuer für 2016 wird festgesetzt mit € -250,00.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig ist, ob der Betätigung des Bf. in den Jahren 2009-2016 die Eigenschaft einer Einkunftsart (Gewerbebetrieb) des § 2 Abs. 3 EStG 1988 zukommt, der Bf. im Jahr 2009-2016 Unternehmer im Sinn des § 2 UStG 1994 war und deshalb die von ihm geltend gemachten Aufwendungen als Betriebsausgaben bzw. Vorsteuerbeträge anzuerkennen sind.

Der Bf. brachte am 10.07.2014 seine Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärungen für die **Jahre 2009-2013** sowie am 25.06.2015 die Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärung für **2014** ein und machte darin - neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit - Verluste aus Gewerbebetrieb sowie Vorsteuern geltend.

Am 29.07.2016 wurden die Einkommen- und Umsatzsteuererklärung für **2015** und am 29.06.2017 die Einkommen – und Umsatzsteuererklärung für das Jahr **2016** eingebracht, ebenfalls unter Geltendmachung von Verlusten aus Gewerbebetrieb sowie Vorsteuern.

Die nachfolgenden Ausgaben (€ 45.491,87) wurden vom Bf. im Zusammenhang mit seiner als Gewerbebetrieb angegebenen Tätigkeit 2009-2016 geltend gemacht:

2009

Buch/CD von Wim Luijpers

Seminarkosten inkl. Flüge, Fahrtkosten, Hotel, Diäten, Anzahlungen

2010

Seminarkosten inkl. Fahrtkosten, Hotel und Diäten

Ausbildungsgebühr, Hotel, Fahrtkosten, Diäten

Mp3-Player (gebraucht)

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung **2010** erklärte der Bf. erstmals, dass er im Zusammenhang mit einer möglichen künftigen Tätigkeit als Lauftrainer die Absicht hätte via Internet Programme anzubieten, die aus bestimmten Musikstücken solche für das Laufen optimierte mache.

2011

Ausbildungsgebühr, Hotel, Fahrtkosten, Diäten

mp3 Player, Pulsuhren, USB-Stick, Office 2003, Nero Musikbearbeitungsprogramm, Windows 7, Software für Tempoverlangsamung, Fachbuch betreffend Vermarktung, Software, Zubehör für ein Trampolin.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung **2011** erklärte der Bf., dass er trotz hoher Kosten damit rechnet, dass in **absehbarer Zeit ein Totalgewinn** entstehen wird.

2012

iTunes-Dateien, iPod, Trampolinzubehör, Laptop-Akku, Homepage, Projektberatung sowie Programmierung (durch seinen Sohn)

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung **2012** erklärte der Bf., dass er bereits **2014** mit einem **Totalgewinn** rechnet.

2013

Kauf iTunes-Dateien, Fachzeitschrift, Trampolinzubehör, Laufschuhe, US-iTunes Account samt Giftcard und Codes, Projektberatung sowie Programmierung (durch seinen Sohn), Ohrhörer, Porto, Interactive Systems KG, Website beats4sports und iTunes-Checker

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung **2013** erklärte der Bf., dass er **sehr bald mit einem Totalgewinn** rechnet.

2014

Kauf iTunes-Dateien, Stoppuhr, Projektberatung sowie Programmierung (durch seinen Sohn), Interactive Systems KG iTunes-Checker Upgrade

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung **2014** erklärte der Bf. **gleichlautend wie 2013**.

In den Folgejahren **2015 und 2016** wurden in den **eingebrachten Erklärungen** (ESt, USt) ebenso Verluste aus Gewerbebetrieb und Vorsteuern geltend gemacht.

Geltend gemachte Ausgaben **2015**

Kauf iTunes-Dateien, Stoppuhr, Laptop (ohne Afa), SSD-Festplatte, Ohrhörer, US-Gift-Code

sowie **2016**

Kauf iTunes-Dateien, Laptop (ohne Afa), Monitor, Monitorständer, USB-Hub, Maus, Interactive Systems KH Programmierung Homepage, UKW-Sender, Ohrhörer, Stecker und Kupplung, Verteiler und Kabel.

Mit **Vorhalt vom 21.07.2014** wurde der Bf. aufgefordert, eine detaillierte und nachvollziehbare Prognoserechnung, sowie eine Beschreibung des Systems, wie Umsätze erzielt werden sollen (wofür soll der Kunde wie viel bezahlen?) und wann mit einem Totalüberschuss aus der Tätigkeit zu rechnen sei, vorzulegen. Darüber hinaus wurde ersucht bekanntzugeben, wann die Domains registriert wurden und wie an die Öffentlichkeit herangetreten werden soll um die Kunden für das Programm zu gewinnen? Wird das Programm nur über die Webseite erwerbbar sein oder auch über div. App Stores?

Der Bf. führte dazu in seiner **Vorhaltsbeantwortung vom 8.8.2014 bzw. 05.09.2014** u.a. folgendermaßen aus:

„Ich kaufe im iTunes-Store Musikstücke, die sich ohne gravierende Beatkorrektur auf die für das Laufen im Takt der Musik geeigneten Beats bringen lassen. Ich erstelle daraus optimierte MP3- und WMA-Files. Ein Programm, das ich mir schreiben ließ, erstellt aus dem Original Musikstück und dem jeweiligen optimierten File ein Miniprogramm. Wenn der Läufer auf seinem Rechner das Originalmusikstück mit dem jeweiligen Miniprogramm zusammenführt, entsteht das optimierte File. Diese Miniprogramme werde ich über einen Internetstore verkaufen (www.beats4sports.at, www.beats4sports.de, www.beats4sports.com) Die Domain wurde bereits registriert, ist aber noch nicht öffentlich zugänglich. ...
Ich verkaufe also keine Musik, sondern nur Musikbearbeitungsprogramme, für ein Miniprogramm verlange ich 40 Cents.

Mein beschriebenes Angebot ist weltweit einzigartig. Dazu kommt, dass ich laufend neue Originalmusikstücke bearbeiten und dementsprechend laufend neue Miniprogramme anbieten werde. Überdies werde ich diese in den meisten EU-Ländern sowie in den USA anbieten. Aus bereits in den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen dargelegten Gründen jedoch erst ab 2015.

Prognoserechnung:

Jahr	2009	2010	2011	2012	2013	2014*	2015*	2016*	2017*
Einnahmen	0	0	0	0	0	0	8.250	17.325	23.100
Ausgaben	2.981	5.796	5.521	4.232	13.093	3.200	4.000	1.000	1.000
Summe	-2.981	-8.777	-14.298	-18.530	-36.623	-34.823	-30.573	-14.248	7.852

*=voraussichtliche Einnahmen/Ausgaben

Ich rechne mit folgenden Einnahmen (netto € 0,33 pro Miniprogramm):

2015: 100 Miniprogramme an 250 Tagen x 0,33 = 8.250,-

2016: 150 Miniprogramme an 350 Tagen x 0,33 = 17.325,-

2017: 200 Miniprogramme an 350 Tagen x 0,33 = 23.100,-

Die gesamten voraussichtlichen Einnahmen bis 2017 betragen daher 48.675,-, womit bereits im Jahr 2017 mit einem Totalüberschuss zu rechnen ist.

Die Domains wurden 2012 registriert.

An die Öffentlichkeit soll durch Platzierung der Seite auf Google möglichst weit vorn, Inseraten in nationalen und internationalen Fachzeitschriften, Verlinkung auf Seiten, die sich mit Lauftechnik befassen, Mund-Propaganda, Präsenz in Social-Media Plattformen (facebook, youtube), Verlinkung mit runtastic sowie Interview mit life-Radio herangetreten werden.

Ich werde nicht nur Programme anbieten, die Musikstücke lafoptimieren, sondern auch solche Programme, die Musikstücke für das Walken optimieren und diese ebenso wie die Programme für das Laufen bewerben.

Außerdem werde ich Programme anbieten, die Musikstücke für das Cycling/Cardio optimieren. Diese werde ich in Fitnessstudios bewerben.

Darüber hinaus werde ich Programme anbieten, die Musikstücke für das Trampolinspringen optimieren. Ich habe nun zur Herstellerfirma Bellicon (Deutschland) sehr gute Kontakte, weil über mich (ohne dass sich dabei eine Provision wollte und auch nicht bekam), über 80 Trampolin verkauft wurden. Bellicon hat einen sehr großen Kundenkreis und wird seine Kunden über mein Angebot informieren. Dabei ist auch sehr wahrscheinlich, dass zunächst nur an Musik zum Hüpfen interessierte Kunden auch Interesse an meinen anderen (o.a.) Programmen bekommen.

Um mein Angebot sinnvoll in Anspruch nehmen zu können, muss der Sportler die Originalmusikstücke zuerst im iTunes-Store kaufen, auf die ich verlinke. Die Klicks auf diese Links werden von dem meiner Homepage zugrundeliegendem Programm gezählt. Ist deren Anzahl sehr groß, hat iTunes über mich ein gutes Geschäft gemacht und ist daher eventuell bereit, auch auf meine Seite zu verlinken. Dies würde mir einen ungeheuer großen Markt eröffnen.“

Mit **Vorhalt vom 30. Oktober 2014** ersuchte die Abgabenbehörde den Bf. um Aufklärung, weshalb die Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2009-2013 erst am 21.7.2014 übermittelt wurden und nicht bereits innerhalb der Erklärungsfrist.

In seiner **Beantwortung vom 1. Dezember 2014** teilte der Bf. mit, dass er vorhatte, erst dann Vorsteuern geltend zu machen, wenn er entsprechende Umsätze erzielt habe. Dies deshalb, damit sich die Frage nicht stellt, ob seine Tätigkeit uns unternehmerisch anzuerkennen ist. Da er jedoch aus den bereits in den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen aufgezeigten Gründen (nicht, wie ursprünglich geplant, spätestens ab 2013 seine Dienste anbieten konnte, sondern erst ab 2015 anbieten kann, er jedoch im Jahr 2013 eine unternehmerisch benötigte Ware (Ohrhörer) von einem deutschen Unternehmer bezogen habe und er deswegen auch eine UID-Nummer gegeben lies, habe er nun doch „bereits 2013“ auf die Kleinunternehmerbefreiung (ab 2009) verzichtet und „bereits 2014“ die Umsatzsteuererklärungen 2009-2013 abgegeben.

Am **16.07.2015** erging ein weiteres **Ersuchen um Ergänzung** an den Bf. mit der Bitte um Beantwortung nachfolgender Fragen:

„Wann sind Sie mit Ihrer Tätigkeit an die breite Öffentlichkeit gegangen?

Wo kann man Informationen zu Ihrem Programm für die Öffentlichkeit frei zugänglich

nachlesen?

Ab wann wurden Marketingschritte nach außen gesetzt?

Wann wurde Ihr Programm „live“ geschaltet? Wieviele Programme wurden bisher veräußert und zu welchem Preis?

Wann wurden erste Einnahmen erzielt und in welcher Höhe?“

Mit **Schreiben vom 07.08.2015** erklärte der Bf. dazu Folgendes:

*„Ich bin mit meiner Tätigkeit **noch nicht** an die **breite Öffentlichkeit** gegangen. Dies liegt einerseits daran, dass (wie bereits dargelegt) iTunes diverse Änderungen an den im iTunes-Store erhältlichen, die Grundlage für meine Programme darstellenden Musikdateien vorgenommen hat, worauf ich mein internes System total umstellen musste. (...)*

*Ursprünglich hatte ich **geplant, im Jahr 2012** online zu gehen. Aufgrund der eingangs aufgezeigten Umstände waren jedoch auch grundlegende Änderungen in der Programmierung der Homepage erforderlich.*

Da die Firma, die meine Homepage erstellt, auch viele andere Projekte laufen hat, verzögerte sich die Fertigstellung der Homepage immer wieder. (...)

Da einige, und zwar wichtige von mir geordnete Funktionen noch gar nicht implementiert sind, wird die Fertigstellung der Homepage doch noch einige Zeit in Anspruch nehmen. Ich hoffe aber, dass ich im Herbst dieses Jahres (2015) online gehen kann.

*(...) Da die Homepage noch **nicht fertig** ist und auch **nicht genau absehbar** ist, wann dies der Fall sein wird, habe ich bisher*

- weder Marketingschritte gesetzt,*
- das Programm noch nicht freigeschalten,*
- keine Programme veräußert und daher noch keine Einnahmen erzielt.*

Die beabsichtigten Marketingmaßnahmen habe ich aber schon im Mail vom 5.9.2014 dargelegt.“ (Anmerkung Gericht: siehe oben)

Das Finanzamt erließ sodann am **20.08.2015** Umsatzsteuerbescheide für die Jahre **2009 bis 2014** sowie **endgültige Einkommensteuerbescheide** für die Jahre 2009 bis 2014 und am **19.07.2017 Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide** für die Jahre **2015-2016** in denen die geltend gemachten Vorsteuern sowie die Verluste aus Gewerbebetrieb nicht anerkannt wurden.

Dazu führte sie aus, dass eine entsprechende Tätigkeit iSd § 23 EStG 1988 nicht erkennbar sei, die Ausgaben seien nicht im Rahmen von Einkünften gem. § 2 Abs. 3 EStG 1988 angefallen, weshalb eine Prüfung gem. der Liebhabereiverordnung von vornherein nicht durchzuführen sei.

Die Abgabenbehörde begründete dies damit, dass seit Beginn der streitgegenständlichen Tätigkeit keinerlei Einnahmen aus den Aktivitäten erzielt wurden und der Bf. keinen Versuch unternommen habe, Kunden zu akquirieren oder aktiv zu werden. Die Aufwendungen wurden vom Bf. als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 23 EStG erklärt. Solche Einkünfte liegen nur dann vor, wenn sie aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird erwachsen und sich die Tätigkeit als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt.

Die erklärte Tätigkeit sei bislang nicht entfaltet worden, weshalb keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorlägen.

Aufgrund der derzeitigen Bewirtschaftung könne von keiner steuerrelevanten Einkunftsquelle ausgegangen werden.

Dagegen brachte der Bf. (nach Fristverlängerung) am 25.09.2015 **Beschwerden** ein, beantragte die Anerkennung der Vorsteuern sowie der Ausgaben aus seiner beabsichtigten Tätigkeit und beantragte die Entscheidung durch den Senat samt mündlicher Verhandlung gem. §272 Abs. 2 iVm § 274 Abs. 1 BAO beantragt.

In seiner Begründung wurden die bereits in den Vorhaltsbeantwortungen bzw. Beilagen zu den Erklärungen angeführten Gründe ausführlichst nochmals dargelegt.

Zusammengefasst

- sei die Homepage noch nicht online gegangen, weil
 - iTunes Mitte 2012 die im iTunes-Store erhältlichen Dateien geändert habe, was die Erstellung der optimierten Version nicht zulasse.
 - es länderspezifische iTunes-Stores gebe, was dem Bf. zunächst nicht bewusst gewesen sei.
 - der Bf. aufgrund verschiedener Lauf-Typen sein Beat-System erweitert habe.
 - die seine Homepage erstellende Firma viele Änderungen und Ergänzungen durchführen habe müssen und auch mit anderen Projekten beschäftigt sei. Die Homepage solle spätestens im Frühjahr 2016 fertig sein.
 - der Bf. als R tätig sei. Er investiere allerdings seine ganze übrige Zeit in sein Projekt und benötige nur wenig Schlaf.

Weitere Gründe für die Absicht des Bf., gewerblich tätig zu werden, seien:

- Er wolle den Musikgeschmack seiner Kunden treffen, weshalb er sich bei anderen Läufern darüber informiert habe.
- Er biete auch Bearbeitungsprogramme fürs Walken an; eine Sportart, die er nicht ausübe.
- Er habe für seine Kunden umfangreiche Erläuterungen geschrieben.
- Er habe Kontakt zu einer native American English Speakerin Kontakt aufgenommen, die die Homepage übersetzen werde.

- Er habe mit erheblichen, nicht von ihm zu vertretenden, Schwierigkeiten fertig werden müssen und habe trotzdem nicht aufgegeben.

des Weiteren gibt er zusammengefasst an:

- Er habe eine gewinnbringende Tätigkeit als Lauftechniktrainer für fraglich gehalten, weshalb er in der Beilage zur ESt-Erklärung 2009 ausgeführt habe, er werde gegen eine vorläufige Nichtanerkennung der Ausgaben keine Berufung erheben
- Lauftechniktrainings habe er bereits durchgeführt, allerdings kostenlos, um Erfahrungen zu sammeln.
- Er musste als R seine Teilzeitbeschäftigung auf eine Vollzeitbeschäftigung erhöhen. Es sei eine nicht bewiesene Unterstellung, dass er aufgrund seiner finanziellen Unabhängigkeit gar keine Absicht verfolge, einen Gewerbebetrieb zu eröffnen.
- Das Gewerbe habe er nicht angemeldet, weil er mit seiner Homepage noch nicht online gegangen sei und daher auch keine Einnahmen erzielen könne.
- Der Bf. sei an die „weniger breite“ Öffentlichkeit gegangen und habe vor allem entlang seiner Fahrradstrecken Musik hörende Läufer angesprochen, auf sein Projekt und die künftige Homepage aufmerksam gemacht sowie diese um Übermittlung von Playlisten gebeten.
- Sein Angebot sei weltweit einzigartig, die Tätigkeit habe großes Einnahmepotential.
- Er befinde sich noch in der Vorbereitungsphase.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 09.01.2018** wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab und führte dazu aus, dass bislang (2009-2016) keinerlei Umsätze erzielt wurden und daher unstrittig keine unternehmerische Tätigkeit vorliege. Die Homepage, welche 2012 online gehen sollte, sei dies bis dato (2018) nicht. Eine objektive Absicht zur Erzielung von Einnahmen konnte nicht nachgewiesen werden und ist der Bf. somit nicht Unternehmer im Sinne des § 2 UStG. Daher wurden die mit dieser Tätigkeit in Zusammenhang beantragten Vorsteuern nicht gewährt.

Bezüglich der Einkommensteuer wurde argumentiert, dass es an der nachvollziehbaren Absicht einen Gewerbebetrieb zu eröffnen fehlt und, da die Tätigkeit bislang nicht entfaltet wurde, nicht von einer Einkunftsquelle ausgegangen werden konnte, weswegen die Verluste nicht im Rahmen einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten erzielt wurden.

Mit **Vorlageantrag vom 24.01.2018** beantragte der Bf. die Entscheidung über die Bescheidbeschwerden durch das Verwaltungsgericht. Eine weitere Begründung erfolgte nicht.

Mit **Schreiben vom 09.06.2020** ergänzte der Bf. seine Vorlageanträge um folgende Anträge:

Die **Geltendmachung einer KEST-Anrechnung** für 2012 (EUR 231,90), für 2013 (EUR 187,59), für 2014 (EUR 158,28)

sowie

Geltendmachung von **Gewerkschaftsbeiträgen als Werbungskosten** für das Jahr 2016 iHv EUR

295,68

welche sowohl inhaltlich als auch betragsmäßig von der Abgabenbehörde anerkannt wurden.

Am **10.11.2022** fand aufgrund Ersuchens des Bf. eine **persönliche Vorsprache** am Gericht statt.

Niederschrift zum Termin:

Rechnungen wurden vom Sohn des Bf. nicht gelegt, es wurden lediglich Gutschriften an ihn ausgestellt. Zahlungsnachweis für 2012 wurde vorgelegt.

Fragen der RichterIn an den Bf.:

Businessplan?

„Ein Businessplan war nicht notwendig, weil der Bf. sehr viele Leute kennt, er spricht Läufer auf dem Weg zum Pleschinger See an und bekommt dadurch viele Namen und Adressen. Wenn diese Leute dann auf die Seite von der Bf. gehen, dort Einkäufe tätigen und die Seite weiterempfehlen, dann ersetzt dies den Businessplan.“

1. Wie erfolgte ihre Preiskalkulation?

Bf.: Ich habe mir gedacht ein iTunes Musikstück kostet ca. 1€ und ich habe mir gedacht, dass ich nicht ebenfalls so viel für die Optimierung verrechnen kann, daher habe ich 40 Cent dafür angesetzt.

Was ist die Handlinggebühr?

Bf.: Ich muss für die Geldtransaktionen eine Handlinggebühr zahlen, dafür bekomme ich nur einen verminderten Betrag, wenn ein Kunde etwas kauft. Damit ich kein Minusgeschäft mache, verlange ich diese auch pro Einkauf mit 50 Cent.

2. Wie sind Sie in ihrer Marktrecherche vorgegangen, welche Musikbearbeitungsprogramme haben Sie sich angesehen?

Bf.: Es gibt Spotify, aber sonst habe ich mir nichts angeschaut.

3. In Ihrer Mängelbehebung (Beschwerde 2009-2014, E, U) vom 09.11.2015 teilten Sie mit, dass Ihr Angebot einzigartig ist.

Welche Recherchen/Vergleiche haben Sie dazu getätigt, dass Sie zu dieser Erkenntnis kamen?

Stichwort Marktrecherchen: Der Bf. fragt nach, welche er da machen sollte. Es wurde im Internet recherchiert. Selbst wenn es so etwas schon gäbe, heißt das das nicht, dass ich das nicht auch machen könnte. der Bf. ist davon überzeugt, dass es so etwas noch immer nicht gibt.

4. Warum wurden von Ihnen iTunes Daten gekauft? Warum nicht Amazon?

Bf: iTunes hat die größte Auswahl. Amazon Music kommt da nicht ran. Eine Änderung auf Amazon Music Musikstücke ist völlig unmöglich. Nur die iTunes Musikstücke sind die Basis für die lafoptimierten Dateien.

5. Wozu benötigen Sie das Programm „Nero“?

Bf: Mit Nero ändere ich das Tempo, alle lafoptimierenden Änderungen, das gilt auch für Walking, Laufen, Cardio, Trampolin.

(Im Zuge der Recherche zu diesem Termin wurden von der RichterIn selbst Recherchen zu Musikbearbeitungsprogrammen getätigt.

Dazu wird dem Bf. ein Konvolut an Ausdrucken übergeben. Vorgehalten werden dem Bf. die Datenauszüge aus dem Internet zu AVS Audio Editor, Audio Speed Changer, Music Speed Changer, Audiacity, BPM Database, BPMinus.com, Audio Editor Free, Tempo Changer, BPM Detector, Anleitung „Change BPM or Tempo of a song“ inkl. einzelner angeführter Programme dazu, BPM Studio, Winamp, PaceMaker)

Sind diese bekannt?

Bf: Ja, AVS benutze ich selber.

6. Schildern Sie detailliert, wie ein Ankauf von lafoptimierter Musik auf Ihrer Homepage funktioniert.

Bf: Ich kaufe auf iTunes einen Song und stelle mich auf ein Mini-Trampolin und stoppe die Zeit immer wieder. Damit ich die Beatbandbreite des Songs erkennen. Die niedrigste und höchste Zeit trage ich in eine Excel Tabelle und diese Excel Tabelle wirft dann aus wofür dieser Song geeignet ist. Mit Hilfe eines Audibearbeitungsprogrammes erstelle ich dann die optimierten Versionen. Die Optimierungstätigkeiten erfolgen wie bereits in den Unterlagen ausgeführt (Fade In Fade Out, Lautstärkenregulierung auf selben Niveau). Dann erstelle ich eine MP3 Datei mit der muss ich dann Probelaufen, ob die Lautstärke passt, wenn ja, erstelle ich die weiteren angepassten Dateien. Aus der Original Datei und der lafoptimierten Datei erstelle ich eine digitale Differenzdatei und das ist das, was ich dann verkaufen möchte. Der Kunde muss dann die iTunes Datei kaufen und die Differenzdatei auf der Homepage, dazu erhält er ein gratis Erstellungsprogramm (da muss der Kunde angeben in welchem Ordner er die finalisierten Dateien haben möchte). Der Kunde muss einen Ordner am Rechner haben, in dieser befindet sich die iTunes Datei und die bei mir gekauften Dateien müssen in einen extra Ordner. Dann muss er angeben, in welchem Ordner diese optimierte Version reinkommen soll. Das zweite Programm schaut, ob es eine entsprechende die iTunes Datei gibt, die dem

Erstellungsprogramm zu Grunde liegt. Sollte dies nicht der Fall sein, wird dies in einem Ergebnisprotokoll ausgeworfen. Dazu muss ich sagen, dass im Vorfeld der Kunde auf meine Homepage geht und einen Link von der iTunes Datei bekommt. Der Link verlinkt genau zur Datei, die optimiert werden kann.

7. Kann mit ihrer Homepage jedes Musikstück „lafoptimiert“ werden oder nur jene, die auf ihrer Homepage angeführt sind?

Bf: Nein es gibt nur die Musikstücke, die ich auf der Homepage anbiete. Der Kunde kann allerdings mitteilen, welche Musikstücke er gerne bearbeitet haben möchte.

8. Wieso sollte ein Kunde Ihr Programm nutzen, wenn er Derartiges kostenlos und viel einfacher haben kann?

Bf: Die Kunden nehmen lieber mein Programm in Anspruch, da die Lautstärke bei kostenlosen Anbietern sehr unterschiedlich sein kann. Wenn jemand Qualität haben möchte, kostet das was. Ich möchte Kunden ansprechen, die einen gehobeneren Musikgeschmack haben, die eine gute Abmischung eines Songs schätzen. Vor allem die, die für ihre Lieblingsmusik eine optimierte Version bekommen.

Die kostenlosen Programme nehmen für die Beatbandbreite einen Durchschnittswert. Das Programm von mir bietet mehrere Beats an. Diese Gratisprodukte sind mir bekannt und machen nur einen Teil dessen aus, was ich anbiete. Um das zu machen was ich machen, muss man viel mehr wissen. Ich verwendet diese Tools auch.

Der Unterschied zwischen den kostenlosen Programmen und meinem ist, dass der fließende Übergang zwischen den Songs gegeben ist, die Lautstärke gleichbleibend ist und der Kunde weiß ja gar nicht, um wie viel Prozent er das Stück verlangsamen oder beschleunigen muss, um auf seinen optimalen Beat zu kommen.

9. Gibt es Ihr Programm als App für Handy?

Bf: Nein das geht nicht, man muss auf den iTunes Store selber gehen. Die fertigen Dateien kann ich auf das Handy laden. Der Kunde muss es zuerst auf dem PC erstellen und dann kann er es auf das Handy laden.

10. Muss das zu optimierende Musikstück auf ihrer Homepage gekauft werden? Oder auf welcher Plattform muss ein Musikstück erworben werden?

Bf: Den iTunes Store gibt es nicht mehr. Auf Umwegen kann man ihn noch aufrufen. Es wurde von meinem Sohn ein Link generiert um auf den iTunes Store zu kommen und das Musikstück kaufen zu können.

11. Was kostet dem Kunden ein Musikstück, wenn er Ihre Dienste in Anspruch nimmt im Gesamten? Wird die Handlinggebühr pro iTunesdatei verrechnet oder pro Programm, welches der Kunde haben möchte?

Bf: Der Kunde hat zuerst auf meiner Seite die richtige iTunes Datei auszuwählen, die er dann bei iTunes käuflich erwerben muss. Die Kosten einer solcher Datei sind ca. € 1. Dann kommt noch € 0,40 pro Datei von des Bf. dazu, sowie eine einmalige Handlinggebühr von € 0,50. Eine Playlist für eine Stunde Musik kostet dem Kunden somit gesamt € 28,50 (dies für eine gewählte Geschwindigkeit).

12. Wieviele Musikstücke sind dzt. über Ihre Homepage erhältlich?

Bf: Momentan ist nur ein Probebetrieb und wie viele es momentan gibt, kann ich nicht sagen.

13. Sie haben im strittigen Zeitraum iTunes Dateien im Gesamtwert von € 1.868,44 gekauft. Lt Ihren Aussagen kostet eine Datei rund € 0,99-1,29.

(Anmerkung des Gerichts: bis 2013 kostete jede Datei 0,99 €, danach gestaffelt: € 0,69, € 0,99, € 1,29)

2009-2013 € 1.313,66 (rund 1327 Dateien)

2014-2020 € 554,78 (rund 560 Dateien)

Richterin: Wo liegen diese Dateien?

Bf.: Die Dateien sind auf meinem Rechner, aber nicht auf der Homepage. Diese befinden sich in der Apple iTunes Mediathek auf meinem Rechner.

Auf der Homepage sind 11 Songs aktuell zu sehen, davon ist lt. Angaben auf der Homepage lediglich ein Song tatsächlich erhältlich. (allerdings mit der Einschränkung, dass das gesamte Album gekauft werden muss).

Wo ist der Rest der gekauften Dateien?

Bf. gibt dazu bekannt: Derzeit ist überhaupt nichts erhältlich. Die Homepage ist online, aber man kann nichts kaufen. Die Homepage ist zurzeit nur für den Bf. und die Bearbeiter da und nicht für die Öffentlichkeit. Es ist nur ein Probebetrieb.

Ich habe viele Dateien auf meinem Rechner, bei denen die Differenzdatei noch nicht gebildet wurde, da iTunes die Datei geändert hat. Es sind ungefähr 1.000 Dateien auf meinem Rechner.

14. Wann wurde die Firma mit der Erstellung der Homepage von Ihnen beauftragt?

Bf: Das muss 2012 gewesen sein.

15. In Ihrem Schreiben vom 09.11.2015 haben Sie ausgeführt, dass die Firma, die mit der Erstellung der Homepage beauftragt war, säumig war. („Es wurde mir zugesagt, dass die Homepage spätestens im Frühjahr 2016 online ist.) Tatsächlich erfolgte dies erst 2021.

Wieso wurden von Ihnen hier keine Schritte unternommen (zB. Keine gänzliche Honorarzahlung bzw. Auftragsentzug)?

Warum ist Ihre Homepage noch immer nicht befüllt? (Stichwort „Über mich“, Lauftechnik etc.)

Bf: Das ist derzeit sekundär, zuerst müssen die Differenzdateien fertig sein

Ad. beauftragte Firma:

Bf: Es war die Hoffnung, dass es besser wird und es war schon so viel gemacht, dass ich nicht wechseln wollte.

Es wurde mir mitgeteilt, dass ich nicht ausreichend geschildert habe, was gewünscht wird. Es war immer ein bisschen aneinander vorbeireden. Sie (die Firma) haben das immer anders verstanden. Es haben zwei Personen daran mitgearbeitet und natürlich mein Sohn und ich. Die Daten selber wurden vom Bf. beigestellt. Die Homepage weist sehr viel aus. Das Problem sind die Links, wie schon bereits erwähnt. Die Links stimmen meistens nicht mehr wegen Beendigung des ursprünglichen iTunes Stores. Dass es Links gibt, mit denen man die nunmehrigen iTunes Musikstücke erwerben kann, hat mein Sohn herausgefunden. Auf meiner Seite kann man nicht die lafoptimierten Dateien anhören, die kann der Kunde dann über den Player auf seinem Rechner anhören.

Der Bf. spielt der RichterIn auf dem NERO Wave Editor Programm Musikstücke vor. Den Motivationsfaktor (eines Songs) legt der Bf. selber fest. Das Problem ist, dass die Musikstücke unterschiedliche Lautstärken haben und während des Laufens muss man leiser und lauter schalten. Das Programm des Bf. stellt die Lautstärke immer gleicheian. Die Referenzlautstärke passt der Bf. an. Die Bearbeitungen sind umfangreich.

16. Ihre Beilage zur Einkommensteuererklärung 2012 sollte 2013 in den meisten EU-Ländern und USA ihr Angebot zur Verfügung stehen. Wie soll eine Bewerbung in den USA erfolgen?

Bf.: Ich habe Kontakte zu amerikanischen Lauftrainern, von diesen habe ich Email-Adressen. Wenn ich dort Fuß gefasst habe, soll dies über Mundpropaganda weiterempfohlen werden. Dies soll riesengroßer Erfolg werden.

Stand der Dinge bezüglich der englischen Version der Homepage ist, dass die dazu notwendigen Hilfsdateien noch nicht ganz fertig sind. Nach Fertigstellung sollte es möglich sein, die Homepage in verschiedenen sprachlichen Versionen zu lesen bzw. darzustellen.

Der Bf. zeigt der RichterIn, wie er die Lautstärken der Musikstücke anpasst und wie sich die Musikstücke nach der Anpassung der Lautstärke anhören.

17. In Ihrer Erklärung zur Einkommensteuererklärung 2019 teilten Sie mit, dass die Homepage fast fertig sei.

Haben Sie schon etwas verkauft?

Wann, wieviel?

Bf.: Wenn die Homepage schon fertig wäre, wäre ich bereits schon online. Sie ist nach wie vor nicht fertig. Verkauft habe ich noch nichts.

Allerdings ist sie nach wie vor nicht befüllt (Impressum, Datenschutz, Über mich etc...)

Warum?

Bf.: Es geht primär darum, die Erstellungsprogramme machen zu können und die Verlinkung zu den Dateien. Alles andere ist derzeit sekundär. Es geht dann ganz schnell, da muss man nur Dateien einfügen.

...

Der Bf. **zieht** die **Anträge** auf mündliche Verhandlung sowie Senat in allen anhängigen – auch die Folgejahre betreffende - Verfahren (RV/2100851/2018, RV/2101046/2018, RV/2101133/2019, RV/2100670/2020, RV/2100535/2021) **zurück**.

I. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob der Betätigung des Bf. in den Jahren 2009-2016 die Eigenschaft einer Einkunftsart (Gewerbebetrieb) des § 2 Abs. 3 EStG 1988 zukommt, der Bf. im Jahr 2009-2016 Unternehmer im Sinn des § 2 UStG 1994 war und deshalb die von ihm geltend gemachten Aufwendungen als Betriebsausgaben bzw. Vorsteuerbeträge anzuerkennen sind.

Unbestritten ist, dass bis in den strittigen Jahren und bis heute keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erwirtschaftet wurden, die Homepage nicht für die breite Öffentlichkeit zur Verfügung steht und nach wie vor die Produkte für potenzielle Kunden nicht erwerbbar sind.

1. Sachverhalt

Der Bf. war bis 31.05.2020 ganzjährig im öffentlichen Dienst als R am G tätig, ab dem Jahr 2014 in Vollzeit.

Die Haupteinkunftsquelle des Bf. in den streitgegenständlichen Jahren war sein Dienstverhältnis als R, mit welchem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt wurden.

Der Bf. ist seit seiner Jugend Läufer und springt u.a. fast täglich auf einem Mini-Trampolin. Da er sich gerne im Takt der Musik bewegt, hat er bereits weit vor 2009 begonnen ein Archiv an Musikstücken aufzubauen, in deren Takt man besonders effizient laufen kann.

Ab dem Jahr 2009 machte er Verluste aus einem Gewerbebetrieb (Kosten Lauftrainerausbildung), ab 2010 in Zusammenhang mit seiner möglichen künftigen Tätigkeit als Lauftrainer zusätzlich Verluste und Vorsteuern aus der Erstellung von Audibearbeitungsprogrammen für die optimale Laufmusik geltend. Einnahmen aus dieser Tätigkeit wurden im strittigen Zeitraum vom Bf. nicht erzielt. Lediglich die Veräußerung eines Laptops um € 450 im Jahr 2014 erbrachte eine Einnahme.

Die Idee des Bf. war es Musikbearbeitungsprogramme über das Internet zu verkaufen. Dazu beauftragte der Bf. eine externe Firma (Auftragserteilung 2012) mit der Erstellung einer für die Vermarktung notwendigen Homepage, die die Plattform für den Internet Shop des Bf. darstellt.

Der Bf. kauft auf iTunes einen Song und erstellt mithilfe eines Audibearbeitungsprogrammes (welches er aus dem Internet bezieht) die optimierte Version dieses Songs.

Dann erstellt er eine Mp3 Datei.

Aus der Originaldatei und der optimierten Datei erstellt er eine digitale Differenzdatei welche er den Kunden zum Kauf anbietet.

Die Erstellung der Programme erfolgte durch den Sohn des Bf., Aufträge und Rechnungen dazu sind nicht vorhanden, sondern wurde mit Gutschriften abgerechnet.

Wollte der Kunde das Anbot des Bf. nutzen, so muss er

- 1.) die iTunes Datei kaufen, wobei er auf der Homepage des Bf. den Link auf die entsprechende iTunes Datei anklicken muss, um genau zu der Datei zu kommen, die optimiert werden kann.
- 2.) die Differenzdatei auf der Homepage des Bf. erwerben. Dazu erhält er ein weiteres (gratis) Erstellungsprogramm.
- 3.) Nach Kauf dieser entsprechenden iTunes-Datei und des jeweiligen Programmes auf der Homepage des Bf. kann
- 4.) mithilfe des weiteren zur Verfügung gestellten Programmes der Kunde selbst mp3- und/oder wma-Dateien erstellen.

Für die Benutzung seines Angebotes hat der Bf. eine 8 seitige(!) Anleitung für den Kunden verfasst.

Die Kosten für ein Programm des Bf. wurden von ihm mit € 0,40 zuzüglich einer Handlinggebühr von € 0,50 festgelegt.

Je nach deren Originalbeat werden je iTunes-Datei ein oder mehrere (maximal sieben) Programme angeboten, wobei **pro gewünschtes Programm** (Beat 180, Beat 187, Beat 194, Beat 100, Beat 107, Cardiodatei, Trampolindatei) Kosten von € 0,40 für den Kunden anfallen.

Wenn zB nur ein Programm für eine Laufdatei erworben wird (zB das für den Beat 180), kostet das (unter obigen Annahmen) insgesamt € 1,89 € € (0,99 im iTunes-Store plus € 0,40 plus € 0,50 € im Shop des Bf.).

Die Preisgestaltung erfolgte ohne weitere Kalkulation von anfallenden Kosten, Gewinnspannen, Werbungskosten etc. sondern lediglich aufgrund der Tatsache, dass iTunes für seine Dateien ca. € 1 verrechnet und der Bf. nicht gleich teuer sein wollte. (siehe Niederschrift Pkt. 1)

Der Verkauf sollte nach Angaben des Bf. EU-weit und in den USA über die vom Bf. registrierten Domains www.beats4sports.at, www.beats4sports.de, www.beats4sports.com erfolgen.

Damit wollte der Bf. 2013 online gehen, tatsächlich ging keine der drei Homepages während des gesamten streitgegenständlichen Zeitraums (2009-2016) online.

Die Homepage ist nach wie vor nicht fertiggestellt, die darauf angeführten Rubriken (über mich, Lauftechniktraining, Info-Laufen, Info-Walken, Info-Kardio, Info-Trampolin) sind nach wie vor nicht befüllt, eine englische Version der Homepage, welche für den US-Markt notwendig ist, ist ebenfalls nicht vorhanden.

Sie befindet sich nach wie vor (2022) im Probetrieb und ist somit nicht für die Öffentlichkeit nutzbar, damit einhergehend ist auch ein Erwerb von Programmen des Bf. ist nicht möglich. (siehe Niederschrift Pkt. 12, 13, 18)

In der Prognoserechnung des Bf. (siehe oben) wurde ab dem Jahr 2015 Einnahmen prognostiziert und 2017 ein Totalgewinn erwartet, tatsächlich stellt sich die Einnahmensituation im hier strittigen Zeitraum (2009-2016) wie folgt dar:

Jahr	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Einnahmen	0	0	0	0	0	0	0	450,0 (Verkauf eines Laptops)
Ausgaben	-2.981,31	-5.796,00	-5.520,93	-4.232,13	-13.092,83	-2.733,27	-1.896,55	-8.772,37

Summe der Verluste/Ausgaben im strittigen Zeitraum 2009-2016 -45.025,39

In den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen gab der Bf. bis ins Jahr 2015 an, dass er in absehbarer Zeit bzw. im jeweiligen Folgejahr mit einem Totalgewinn rechne, („Da ich auch

noch einen Hauptberuf habe, kann erst 2015 online gehen. Trotz der hohen Anlaufkosten rechne ich aber damit, dass sehr bald ein Totalgewinn entstehen wird“)

Im Jahr 2013 wurde dem Bf. eine UID-Nummer verliehen, welche allerdings 2018 wieder begrenzt wurde.

Die in den strittigen Jahren geltend gemachten Vorsteuern betragen:

Jahr	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Vorsteuern	-115,39	-423,9	-499,92	-146,27	-1.620,40	-384,52	-306,87	-1.425,55

Fakt ist, dass der Bf. seit 2009 nur Verluste erwirtschaftete, denen keinerlei Einnahmen aus im Zusammenhang mit seiner Lauftrainertätigkeit stehenden Vermarktung von Programmen zur Erstellung von lafoptimierter Musik gegenüberstehen.

Tatsächliche Vermarktung-, bzw. Werbeaktivitäten des Beschwerdeführers wurden im strittigen Zeitraum nicht getätigt.

Eine Gewerbeanmeldung durch den Bf. ist nicht erfolgt.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen gründen sich auf den Veranlagungsakt, die Beilagen zu den Steuererklärungen, die Ermittlungsverfahren der strittigen Jahre samt Ergänzungsersuchen, die Ergebnisse der Eigenrecherche des Gerichts, welche dem Bf. zur Kenntnis gebracht wurden, den Vorhaltsbeantwortungen sowie auf die Ausführungen und Angaben des Bf..

Die beschriebene Art und Weise der gewerblichen Tätigkeit beruht auf den Angaben des Bf.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Vor einer Prüfung der erklärten Einkünfte (Verlust aus Gewerbebetrieb) des Beschwerdeführers nach den Gesichtspunkten einer Liebhabereibeurteilung hat zunächst die Beurteilung der Frage zu treten, ob der Beschwerdeführer die zu prüfenden Ergebnisse überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten "erwirtschaftet" hat.

In Bezug auf die Umsatzsteuer ist zu prüfen, ob der Beschwerdeführer mit seiner Tätigkeit als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG tätig geworden ist.

§ 2 EStG 1988

(1) Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, dass der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie des Freibetrags nach § 105.

(2a) Weder ausgleichsfähig noch gemäß § 18 Abs. 6 vortragsfähig sind negative Einkünfte

- aus einer Beteiligung an Gesellschaften oder Gemeinschaften, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn
- der Erwerb oder das Eingehen derartiger Beteiligungen allgemein angeboten wird
- und auf der Grundlage des angebotenen Gesamtkonzeptes aus derartigen Beteiligungen ohne Anwendung dieser Bestimmung Renditen erreichbar wären, die nach Steuern mehr als das Doppelte der entsprechenden Renditen vor Steuern betragen,

aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt(e) im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen ist.

Solche negativen Einkünfte sind mit positiven Einkünften aus dieser Betätigung oder diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen.

(Anm.: Abs. 2b aufgehoben durch BGBl. I Nr. 13/2014)

(3) Der Einkommensteuer unterliegen nur:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22),
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25),
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27),
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28),
7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.

(4) Einkünfte im Sinne des Abs. 3 sind:

1. Der Gewinn (§§ 4 bis 14) bei Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb.

2. Der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15 und 16) bei den anderen Einkunftsarten.

§ 23 EStG

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind:

1. Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

.....

UStG 1994..

§ 2. (1) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

§ 12

(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. a) Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Der Beschwerdeführer hat die Ergebnisse der Streitjahre als Einkünfte aus Gewerbebetrieb geltend gemacht. Wie der VwGH bereits mehrfach judiziert hat, setzt ein Gewerbebetrieb nach § 23 Z 1 EStG 1988 voraus, dass „die (negativen) Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung erzielt worden sind, die mit Gewinnabsicht unternommen worden ist und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr dargestellt hat.

Zur gewerblichen Tätigkeit hat der VwGH in seinem Judikat vom 7. Juni 2005, 2001/14/0086 ausgeführt, dass diese bereits in der Vorbereitungsphase, sohin vor Erzielung der ersten Einnahmen, vorliegen kann, wenn sich der innere Entschluss des Steuerpflichtigen zur Aufnahme der werbenden Betätigung **durch entsprechende Handlungen dokumentiert** und der **Steuerpflichtige zielstrebig auf die Betriebseröffnung** hinarbeitet. Bei einer über einige Jahre hinausgehenden **Vorbereitungsphase** wird dabei besonderes Gewicht darauf zu legen sein, dass auf Grund der bereits gesetzten Handlungen des Steuerpflichtigen die **eindeutige Absicht der künftigen Betriebseröffnung** erweislich ist.

Der Entschluss, eine erwerbswirtschaftliche Betätigung oder Vermietung zu eröffnen, muss eindeutig **nach außen hin dokumentiert** sein (VwGH 18.3.97, 96/14/0045 betr gewerbl

Tätigkeit; 29.7.97, 93/14/0132 zum gleichzeitigen Entschluss zu vermieten oder zu verkaufen; 24.4.97, 94/15/0126 zur Vermietung; 26.5.10, 2007/13/0040 zum Ankauf einer Liegenschaft mit abzureißendem Gebäude, bei dem die Annahme naheliegt, dass von Anfang an der Verkauf und allenfalls ein Spekulationsgewinn die wahrscheinlichste Verwertungsvariante dargestellt hat).

Dient eine Tätigkeit nicht ernsthaft der **Eröffnung eines Gewerbebetriebes**, ist auch die Erzielung eines Gesamtgewinnes nicht mehr zu prüfen (s VwGH 18.3.97, 96/14/0045 zur Renovierung eines Schlosses; Laudacher ecolex 06, 609 zu Vorlaufkosten eines Reiseveranstalters; VwGH 19.3.08, 2007/15/0134 zur beabsichtigten Eröffnung eines Vieh- und Fleischhandels, wonach die Sanierung eines Bauernhofes auch zu einer längeren Vorbereitungsphase führen kann und unter „Zielstrebigkeit“ nicht eine von der Behörde als wirtschaftlich zweckmäßig erachtete Gestaltung der Vorbereitungsphase zu verstehen ist). (Ehgartner in Jakom EStG, 15. Aufl. (2022), § 2, XI. Liebhaberei [Rz 227])

Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bedeutet, dass man seine Leistungen am Markt anbietet. **Die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bzw die Bereitschaft dazu muss nach außen hin erkennbar sein** (E 7.11.1978, 727, 815/76, 1979, 101; E 3.6.1992, 91/13/0035, 1993, 10); dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Stpfl Werbung betreibt (zB RFH, RStBl 1942, 989 zu Zeitungsinseraten eines Detektivbüros) oder ein Geschäftslokal unterhält (vgl E 26.5.1953, 1862/52, Originalentscheidung). Doralt/Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG21 § 23 (Stand 1.1.2020, rdb.at)

Im Erkenntnis vom 30.10.1996, 94/13/0165, hat der Verwaltungsgerichtshof weiters ausgesprochen, dass *„vor einer Prüfung der erklärten Einkünfte (Verluste aus Gewerbebetrieb) des Beschwerdeführers nach den Gesichtspunkten einer Liebhabereibeurteilung hat zunächst die Beurteilung der Frage zu treten, ob der Beschwerdeführer die zu prüfenden Ergebnisse überhaupt aufgrund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten „erwirtschaftet“ hat. Angesichts der Geltendmachung der Ergebnisse des Streitjahres das Einkünfte aus Gewerbebetrieb setzte dies nach § 23 Z. 1 EStG 1988 voraus, dass die (negativen) Einkünfte aus einer selbstständigen, nachhaltigen Betätigung erzielt worden sind, die mit **Gewinnabsicht** unternommen worden ist und sich als **Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr** dargestellt hat (vergleiche nochmals das hg. Erkenntnis 94/13/0165). In Bezug auf die Umsatzsteuer ist zu prüfen ob der Beschwerdeführer mit seiner **Tätigkeit als Unternehmer** im Sinne des § 2 UStG tätig geworden ist.“*

Führt eine Betätigung zu Verlusten bzw. wird Vorsteuer abgezogen, obwohl der sich Betätigende keine ernsthafte, nach außen hin erkennbare Absicht zur Erzielung von Einkünften bzw. Einnahmen glaubhaft machen kann, so liegt keine Betätigung im Sinne einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG bzw. keine unternehmerische Betätigung im Sinne des § 2 UStG vor (Rauscher/Grübler, steuerliche Liebhaberei, 70).

Voranehend ist daher zu untersuchen, ob die Verluste (Einkünfte) im Rahmen der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten erwirtschaftet wurden, ob also überhaupt eine Tätigkeit gem. §2 (3) Z3 EStG 1988 gegeben ist, die „entfaltet“ wurde.

Nun mangelt es aus Sicht des Gerichtes im vorliegenden Fall bereits an der eindeutigen Absicht einer zukünftigen Betriebseröffnung.

Es wurde zwar offensichtlich viel Zeit und Geld in diverse Vorbereitungshandlungen investiert, dies alleine spricht noch nicht für eine eindeutige Absicht, einen Gewerbebetrieb zu eröffnen.

Der Bf. selbst spricht nur von einer „möglichen künftigen Tätigkeit“ (siehe Beilagen zu Einkommensteuererklärungen) mit „hohem Einnahmenpotential“ (siehe Beschwerde). Allerdings bleibt er dementsprechende Aktivitäten, die den inneren Entschluss des Steuerpflichtigen nach außen hin durch erkennbare Handlungen dokumentieren, schuldig.

Im Zuge des Verfahrens wurde zwar laufend der Wille, sein Angebot am Markt zu platzieren, behauptet, doch eine Untermauerung dessen durch nach außen gerichtete Tätigkeiten ist nicht erkennbar. Es wurde eine Firma mit der Erstellung einer Homepage beauftragt, die sich nach wie vor im Probetrieb befindet. Und der Bf. erwarb rund 1000 Musikdateien auf iTunes, die sich zwar auf seinem Rechner, nicht aber auf der Homepage, für die Öffentlichkeit zugänglich, befinden. Weiters gab er an, dass sein Sohn Programmierungsarbeiten durchgeführt hat, wofür es weder Aufträge noch Rechnungen, sondern nur Abrechnungen in Form von Gutschriften gibt. Die vom Bf. angegebenen weiteren Aktivitäten zwecks Werbung und Auftritt in der breiten Öffentlichkeit (Facebook, youtube, Verlinkung mit anderen Seiten, Inseratschaltung etc.) wurden nicht umgesetzt. Auch im Vorfeld einer Unternehmensgründung gängige Vorbereitungshandlungen, wie z.B. Zielgruppendefinition, Konzepterstellung, Preisvergleiche, Marktrecherche, Werbemaßnahmen etc.. fehlen zur Gänze.

Der Ansicht des Bf., dass kein Businessplan notwendig sei, weil er sehr viele Leute kennt und dadurch viele Namen und Adressen bekommt und „wenn diese Leute dann auf meine Seite gehen und dort Einkäufe tätigen und die Seite weiterempfehlen, dann ersetzt dies den Businessplan“, kann nicht gefolgt werden.

Diese Vorgangsweise erscheint dem Gericht realitätsfern und nicht unternehmerisch denkend, mangelt es doch sowohl an einer klaren Zielsetzung, an einer betriebswirtschaftlich durchdachten Kalkulation (Stichwort Kostendeckung), als auch an einem Marketingkonzept bzw. einer Marketingstrategie, wie Interesse von potenziellen Partnern bzw. Kunden national und international geweckt werden soll.

Wenn weder die Kosten kalkuliert, noch jeweilige Wettbewerbsstrategien durchdacht werden, noch Recherche der Anforderungen der jeweiligen Zielgruppen an das Produkt, noch die Preisgestaltung des Produktes, sodass einerseits Kostendeckung, andererseits der Preis für die jeweiligen Zielgruppen (die der Bf. auch nicht definiert hat) immer noch interessant ist, durchgeführt werden, kann hier nicht von einer zielgerichteten und ernsthaften Absicht der

Einkünfte- bzw. Gewinnerzielung gesprochen werden, sondern stellt es sich für das Gericht so dar, dass hier ohne die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen zu berücksichtigen, der Bf. eine Idee – wenn auch mit viel Aufwand - verfolgt hat, die auf seinen persönlichen Neigungen basiert. Ob diese Idee jemals Einkünfte bzw. Gewinne abwirft, wurde ja sogar vom Bf. selbst bezweifelt und geht das Gericht – angesichts der Vorgangsweise des Bf. – davon aus, dass dies für den Bf. nicht ein vorrangiges Ziel darstellt. Ansonsten ist das Vorgehen des Bf. nicht zu erklären.

Auch das Vorhaben des Bf. sein Angebot auch in den USA anzubieten und dies dort ebenfalls lediglich über die bestehenden Kontakte zu bewerben (siehe Pkt. 17 der Niederschrift), ist aus Sicht des Gerichts impraktikabel.

Um in diesem Segment Fuß zu fassen und konkurrenzfähig zu sein, ist der Werbeansatz „Mundpropaganda“ nicht zielführend.

Der Bf. behauptet, dass sein Angebot einzigartig ist. Wie der Bf. zu dieser Einschätzung der Einzigartigkeit kommt, ohne Recherche über andere (bestehende) Audiotransformationsprogramme, entzieht sich der Kenntnis des Gerichts.

Das Gericht stellte im Zuge der Eigenrecherche fest, dass im Internet bereits eine Vielzahl an Programmen (teilweise auch kostenfrei und als App downloadbar) angeboten werden, mit welchen es ohne weitere Zwischenschritte möglich ist z.B. eine Geschwindigkeitsanpassung von Liedern, Fade out/Fade in-Veränderungen, Lautstärkeanpassungen von Playlisten, etc. ganz einfach selbst durchzuführen (also jene Veränderungen, die auch der Bf. macht). Auch das automatische Erkennen der BPM Frequenz und die Anpassung von Musikstücken an diese BPM ist mit derartigen Programmen individuell möglich. Wohlgedenkt fallen bei diesen Produkten weder Kosten für den Erwerb von „Miniprogrammen“ noch umfangreiche Ausführungen zur Handhabung und Anwendung der Programme an. Siehe dazu z.B. Music Speed Changer, Change Tempo & Pitch of Audio Independently etc.

Der Bf. selbst verwendet derartige Programme (AVS, Nero Wave) um seine Musikstücke zu bearbeiten und damit sein Angebot zu erstellen, das er dann kostenpflichtig anbietet. Somit kann nicht von einer Einzigartigkeit gesprochen werden.

Das Argument des Bf. auf die Frage, wieso ein Kunde das Programm des Bf. nutzen sollte, wenn es Derartiges kostenlos und viel einfacher gäbe (siehe Niederschrift), dass die Kunden lieber sein Programm in Anspruch nehmen, da die Lautstärke bei kostenlosen Anbietern sehr unterschiedlich sein kann und bei seinem Angebot auch der Übergang zwischen den Songs fließend erfolgt, kann das Gericht nicht überzeugen.

Wie der Bf. zu diesen o.a. Feststellungen kommt, da er doch noch kein „Produkt“ hat, welches einem potenziellen Kunden vorgeführt werden konnte, kann sich das Gericht nicht erklären. Dass er dazu Umfragen durchgeführt hätte, wurde nicht vorgebracht.

Auch der einzige vom Bf. durchgeführte Vergleich mit dem Audio-Streaming-Dienst Spotify hätte dem Bf. bereits zeigen müssen, dass hier bereits sehr wohl Vergleichbares vorhanden ist, kann dort eine Auswahl u.a. auch nach BPM-Frequenz getroffen werden, erfolgt die Lautstärkenanpassung der einzelnen Musikstücke automatisch und ist – im Gegensatz zum Angebot des Bf. – das Musikangebot weitaus umfangreicher.

Allein die Auseinandersetzung mit dem Audio-Streaming-Dienst Spotify hätte dem Bf. auch gezeigt, dass er weder in Bezug auf das Musikangebot noch in Bezug auf die Kostengestaltung konkurrenzfähig ist.

Die Programme des Bf. sind nur für jene Musikstücke, die auf seiner Homepage angeführt sind, vorhanden, wodurch der potentielle Kunde in seiner Musikauswahl eingeschränkt und zudem gezwungen ist, zuerst die entsprechende Musikdatei zu erwerben. Noch dazu kommt, dass das Angebot des Bf. nur auf einem PC, nicht aber mittels App auf einem Handy nutzbar ist.

Unter Inanspruchnahme des Angebots des Bf. kostet dem Kunden eine einstündige Playlist rund € 28,50.

Bei Nutzung von Spotify (Anmerkung Gericht: auch bei Amazon music) fallen nur Kosten von pauschal € 9,90 pro Monat an (www.spotify.com) – unabhängig von der Anzahl der Songs und ohne Einschränkung auf bestimmte Songs.

Im Übrigen ist fraglich, ob die Preisgestaltung des Bf. überhaupt kostendeckend ist, kostet dem Bf. doch jede iTunesdatei, die er bearbeitet rund € 1 und nimmt er im Gegenzug für eines einer Programme lediglich € 0,40 (brutto) ein. Eine Kalkulation diesbezüglich wurde vom Bf. nicht durchgeführt.

Das vom Bf. vielfach behauptete „große Einnahmenpotential“ seines Angebotes kann angesichts der vorgenannten Ausführungen von Seiten des Gerichts nicht erkannt werden. Wenn der Beschwerdeführer ausführt, dass aufgrund der Vielzahl in seinen Zielländern lebenden Sportlerinnen, die laufen und/oder Walken und dabei Musik hören, seine Tätigkeit großes Einnahmenpotenzial hat so übersieht er, dass es sehr wohl vergleichbare Bearbeitungsprogramme gibt und auch, dass nicht jeder Läufer einen potenziellen Kunden seines Angebots darstellt. Und nicht Jeder ist bereit kostenpflichtig die Leistung des Bf. in Anspruch zu nehmen, wenn es anderweitig kostenfreie bzw. günstigere vergleichbare Angebote gibt. Auch durch die Musikauswahl des Bf. – er möchte nur Kunden mit einem gehobeneren Musikgeschmack ansprechen - verkleinert sich der Kundenkreis. Diese Aspekte wurden vom Bf. gänzlich außer Acht gelassen.

Nicht nur, dass keine objektiven, seine vermeintlich subjektiv vorhandene Gewinnerzielungsabsicht evident machenden Umstände aufgezeigt wurden, hat es der Bf. überdies unterlassen, im Abgabungsverfahren die objektive Ertragsfähigkeit seiner Tätigkeit auch nur ansatzweise darzutun.

Desweiteren ist der Bf. mit seinem Angebot nach wie vor nicht an die Öffentlichkeit gegangen. Für die Verzögerungen wurden vom Bf. diverse Probleme technischer Natur angeführt (siehe Beschwerdebeurteilung). Abgesehen von der Dateien-Änderung durch iTunes im Jahr 2012 (welche von ihm und seinem Sohn aber bereits weitestgehend bis 2014 gelöst wurden – siehe Beschwerdebeurteilung S.4) liegen jedoch keine anderen, nicht durch den Bf. beeinflussbaren Hindernisse vor.

Die noch nicht fertiggestellte Homepage (seit 10 Jahren) rechtfertigte der Bf. damit, dass die mit der Erstellung der Homepage beauftragte Firma überlastet ist („da die Firma leider auch noch viele andere Projekte betreut“).

Auf die Säumigkeit und Vertröstungen des beauftragten Unternehmens wurde vom Bf. in keinsten Weise reagiert, sondern lediglich „gehofft, dass es besser wird“. Kein wirtschaftlich denkender Unternehmer kann es sich leisten, über Jahre hinweg lediglich Ausgaben, aber keinerlei Einnahmen zu lukrieren. Und dies aufgrund einer von ihm in Auftrag gegebenen Homepage, die nach wie vor (auch 2022) nicht vollständig ist. Denn bei einer objektiven Betrachtung ist es mehr als fragwürdig, dass ein Unternehmer die Geschäftsbeziehung zu einem, mit seiner Leistung säumigen Auftragnehmer auch nach Jahren nicht beendet. Von zielstrebigem Hinarbeiten auf die Eröffnung des Gewerbebetriebes kann hier nicht gesprochen werden.

Sowohl die Befüllung der Homepage mit Informationen (Stichwort Rubriken), als auch die Erstellung der digitalen Differenzdateien, die das eigentliche Produkt des Beschwerdeführers darstellen, werden vom Bf. selbst durchgeführt. Wieso hier nicht wenigstens die für den österreichischen Markt bestimmten Daten bzw. Dateien eingespielt und damit an die Öffentlichkeit gegangen wurde (immerhin wurde das Problem der iTunes Dateien 2014 gelöst), ist für das Gericht nicht nachvollziehbar. Umso mehr als der Bf. selbst erklärt, dass es ganz schnell geht diese Dateien (Impressum, Datenschutz, über mich etc.) einzufügen (siehe Niederschrift Pkt. 18).

Auch die weiteren, vom Bf. angeführten Gründe dafür, wieso er bis dato nicht an die breite Öffentlichkeit ging, nämlich die Erweiterung seines Angebots sowie die Erkenntnis, dass es länderspezifische iTunes-Stores gibt, sind Umstände, die einem Markteinstieg in Österreich nicht entgegenstehen. Eine Angebotserweiterung im Anschluss an eine „Online-Shop Betriebseröffnung“ ist durchaus üblich.

Wobei hier auch festzuhalten ist, dass jemand, der zielgerichtet die Eröffnung eines Gewerbebetriebes anstrebt, die Klärung der wesentlichsten Voraussetzungen für die Durchführbarkeit des Vorhabens voranstellt. Dass es unterschiedliche iTunes -Stores für die einzelnen Länder gibt, wäre auch bereits vor einem etwaigen Beginn einer Tätigkeit abklärbar gewesen. Ein Blick auf https://de.wikipedia.org/wiki/iTunes_Store hätte genügt. („Die Vertriebsplattform wurde 2003 zunächst für den Verkauf von Musik in den USA aufgesetzt. Seit

2004 umfasst sie auch Käufer in Großbritannien, Frankreich und Deutschland, Österreich, Belgien, Finnland, Griechenland, Italien, Luxemburg, die Niederlande, Portugal und Spanien. Apple bot in Europa insgesamt über 5 Millionen Titel an. **Das Angebot unterscheidet sich dabei allerdings in den einzelnen Ländern...**")

Ebenso für welche BPM-Frequenz es Nachfrage geben könnte (Stichwort Marktrecherche) hätte bereits im Vorfeld einer etwaigen Betätigung geklärt werden können.

Im konkreten Fall konnte von Seiten des Gerichts auch keine Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr festgestellt werden. Die Homepage des Bf., mit welcher die Einkünfte erzielt werden sollten, ist erst seit 2021 aufrufbar, allerdings handelt es sich nach wie vor um einen Probebetrieb und können keine Produkte über diese Seite erworben (und somit nach wie vor keine Einnahmen erzielt) werden.

In den Jahren 2009-2016 war somit nachweislich keine Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr gegeben, was auch vom Bf. nicht bestritten wurde, und wurde eine einzige Einnahme aus dem „Gewerbebetrieb“ erzielt, welche allerdings aus der Veräußerung eines Laptops resultierte.

Die Werbeaktivitäten, die der Bf. als Marketingmaßnahmen anführte (Platzierung auf Google, Inserate in Fachzeitschriften, gegenseitiger Verlinkungen mit anderen Seiten, Mund-zu-Mund-Propaganda, Social-Media Präsenz, etwaiges Radiointerview), wurden ebenfalls nicht umgesetzt.

Dem Einwand des Bf., dass er sehr wohl zwecks Vermarktung in Erscheinung getreten ist, da er in vielen persönlichen Gesprächen mit musikhörenden LäuferInnen, die er hauptsächlich bei seinen Fahrten mit dem Fahrrad entlang des sogenannten Dammes (zum Pleschingersee) angesprochen hat, auf sein Projekt und die künftige Homepage hingewiesen und um Übermittlung vom Playlisten betreffend des persönlichen Geschmacks ersucht hat, kann nicht gefolgt werden. Im strittigen Zeitraum konnte, mangels fertigen Produkt, vom Bf. gar nichts vermarktet werden. Aus Sicht des Gerichts dienten diese Gespräche vorrangig der Erweiterung seines Angebotes an Musikstücken, um den Musikgeschmack von ev. späteren Kunden besser zu treffen.

Eine Tätigkeit als Lauftechniktrainer, deren Ausbildungskosten er ebenfalls geltend gemacht hat, wurde von ihm ebenfalls nicht ausgeübt. Die von ihm angegebenen kostenlosen Lauftrainings zu Übungszwecken lassen den Schluss auf eine Einkunftsquelle im Sinne des § 23 EStG nicht zu, da bei einem kostenfreien Anbot von Lauftrainings eindeutig die Gewinnerzielungsabsicht fehlt.

Wie der Beschwerdeführer in seiner persönlichen Vorsprache vor Gericht mitgeteilt hat, hat er viele der von ihm erworbenen iTunes Dateien auf seinem Rechner, bei denen er die digitale Differenzdatei noch nicht gebildet hat (ca. 1000 Dateien). Da die Erstellung dieser Dateien nicht abhängig ist von der Homepage bzw. den iTunes Dateien an sich, sondern lediglich vom Bf.,

liegt es ausschließlich in seiner Sphäre hier zielstrebig zu arbeiten. Es befinden sich auf der zwar aufrufbaren, aber nicht nutzbaren Homepage lediglich 12 Songs, die vom Bf. digital bearbeitet wurden. Angesichts dessen und der bereits mehrjährigen Tätigkeit an den Dateien, kann nicht von einer Zielstrebigkeit gesprochen werden.

Die von Gesetzes wegen geforderte „Zielstrebigkeit, mit der auf die Betriebseröffnung hingearbeitet werden muss“ ist aus all diesen Gründen nicht ersichtlich. Es wurden weder Marketingmaßnahmen, noch sonstige Bemühungen seitens des Bf. getätigt, um möglichst rasch Einnahmen bzw. Gewinne zu erzielen.

Dazu ist noch festzuhalten, dass die vom Beschwerdeführer vorgelegte Prognoserechnung sich als nicht tragfähig erwiesen hat, sind die prognostizierten Einnahmen von der Realität weit entfernt. In der vorgelegten Prognoserechnung wurden für das Jahr 2015 erstmals Einnahmen prognostiziert. Eine Erklärung, wie diese Einnahmen bei einem Produkt, das unbestritten noch nicht existiert hat, erzielt werden sollten, bleibt der Bf. schuldig. Tatsächlich erreichten nämlich die vom Bf. dargestellten Einnahmen in den acht Jahren (2009-2016) insgesamt nur € 450, eine Höhe, die eklatant unter der Höhe der prognostizierten Einnahmen von rund € 25.500 lag.

Eine Einnahmen- bzw. Gewinnerzielungsabsicht wird zwar wiederholt behauptet, es werden jedoch nie erkennbare Maßnahmen präsentiert, die diese Streben sichtbar machen bzw. untermauern würden. Letztlich bleibt die behauptete Einnahmen – bzw. Gewinnerzielungsabsicht offensichtlich bloßes Wunschdenken.

Die besondere Leidenschaft für ein Produkt-die dem Bf. keineswegs abgesprochen werden soll- sowie die bloße Absicht (die-wie im gegenständlichen Fall-nicht anhand objektiver, äußerer Umstände dokumentiert wird), mit einer Tätigkeit einen Gewinn zu erzielen, ist allerdings langfristig für eine erwerbswirtschaftliche Betätigung nicht ausreichend (VwGH 29.01.2003, 97/13/0015).

Die Inkaufnahme weiterer Verluste kann angesichts der vorliegenden Verhältnisse nicht als wirtschaftliches Verhalten angesehen werden.

In der Tätigkeit des Beschwerdeführers kann das Gericht somit keine wirtschaftsorientierte Tätigkeit erkennen. Das Vorgehen des Bf. ist und war weder zielstrebig, noch ist aufgrund der bereits gesetzten Handlungen des Bf. die eindeutige Absicht der künftigen Betriebseröffnung erweislich. Der Bf. ist finanziell unabhängig von etwaigen Einnahmen durch den hier strittigen „Gewerbebetrieb“. Nur so ist es erklärbar, dass er seit mittlerweile zwölf oder mehr Jahren Geld investiert, ohne Einnahmen erzielt zu haben. In den hier strittigen Jahren war weder die Homepage fertig gestellt, noch die Programmierung beendet, noch wurden Einnahmen war daraus erzielt.

Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes geht das Gericht davon aus, dass keine einkommensteuerliche relevante Tätigkeit gegeben ist. Es liegen keine objektiven Umstände vor, aus denen sich eindeutig ergibt, die seit 2009 bis dato geplante Trainingstätigkeit inkl. Vermarktung von Bearbeitungsprogrammen für laufoptimierte Musik wäre von einer erweislichen Absicht auf eine zukünftige Führung eines Gewerbebetriebs getragen und würde zielstrebig zur Öffnung eines Gewerbebetriebes führen. Faktum ist, dass kein Gewerbe angemeldet wurde, die Homepage nicht fertig ist, es keinen Termin gibt, ab wann die Homepage für die Öffentlichkeit nutzbar ist, keine Werbeaktivitäten gesetzt und keine Einkünfte aus dieser Tätigkeit erzielt wurden. Solcherart können die für die Streitjahre erklärten negativen Einkünfte steuerlich nicht aus Ergebnisse der Einkunftsart gewerberechtliche Tätigkeit beurteilt werden. Die steuerlichen Ergebnisse der Streitjahre hatten damit ihre Wurzel nicht im-nicht entfaltetem- Gewerbebetrieb.

Lag daher eine dem Bf. zurechenbare Betätigung in einem Gewerbebetrieb in den Streitjahren nicht vor, dann war das steuerliche Anliegen des Bf. schon im Vorfeld einer Liebhabereiprüfung zum Scheitern verurteilt. Denn eine nicht entfaltete Betätigung entzieht sich einer Untersuchung daraufhin, ob sie durch die Absicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes veranlasst ist. Auf das Beschwerdevorbringen zur Liebhaberei Betrachtung war daher nicht einzugehen.

Umsatzsteuer

In Bezug auf die Umsatzsteuer ist zu prüfen, ob der Beschwerdeführer mit seiner Tätigkeit als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG 1994 tätig geworden ist. Vorsteuern können bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige Einnahmen im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 erzielt. Allerdings setzt dies voraus, dass es sich um eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 UStG 1994 handelt.

Für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige unternehmerische Tätigkeit aus, noch der Umstand, dass er die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften ins Auge fasst. Es müssen vielmehr über die Absichtserklärung hinausgehende Umstände vorliegen, aufgrund derer mit „ziemlicher Sicherheit“ feststeht, dass eine unternehmerische Tätigkeit entfaltet werden wird (gleiche VwGH Erkenntnis vom 25. November 2019 86,86/14/0045)

Nach der Rechtsprechung ist tatsächliche Einnahmenerzielung ein starkes Indiz für Einnahmenerzielungsabsicht (VwGH 12.4.1965, 2033/64, ÖStZB 144; 17.12.1975, 2161/74, ÖStZB 1976, 82; vgl. a VfGH 25.6.1980, B 1/77, ÖStZB 1981, 154 = Slg 8857), umgekehrt ist Beteuerung der Gewinn- oder Einnahmenerzielungsabsicht nicht ausreichend, wenn die Tätigkeit objektiv Gewinne oder Einnahmenüberschüsse aussichtslos erscheinen lässt (VwGH 27.7.1994, 91/13/0222, ÖStZB 1995, 108) {Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz: Kommentar, 4. Auflage, § 2 Rz 57)

Es bedarf der ernsthaften Absicht oder sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehende Umstände, die objektiv nachweisbar sind (VwGH 26. 7. 2006, 2003/14/0013).

Die nach außen in Erscheinung getretene Vorgangsweise des Abgabepflichtigen ist daraufhin zu untersuchen, ob sie auf die Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit gerichtet ist (VwGH 19. 3. 2008, 2007/15/0134) (Pfeiffer/Rössler in Scheiner/Kolacny/Caganeek, § 2 Rz 303).

Durch die Vorbereitungshandlungen muss die Unternehmereigenschaft begründet werden (VwGH 20. 9. 2001, 98/15/0132).

„Bei einer über einige Jahre hinausgehenden Vorbereitungsphase muss auf Grund der bereits gesetzten Handlungen des Steuerpflichtigen die eindeutige Absicht der künftigen Betriebseröffnung erwiesen sein.“ (BFH 8.3.2001, V R 24/98; BFH)

Bei der Beurteilung der Zielstrebigkeit der geplanten Tätigkeit geht es nicht darum, dem Steuerpflichtigen die Gestaltung einer bestimmten als wirtschaftlich zweckmäßig erachteten Vorgangsweise vorzugeben, sondern seine konkrete Vorgehensweise in Hinblick auf die tatsächliche Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit zu prüfen (VwGH 19.3.2008, 2007/15/0134). Ob die Handlung ernsthaft der Vorbereitung künftiger Leistungen dient, ist eine Tatfrage, für die die objektiven Regeln der Beweislast zum Tragen kommen (Ruppe/Achatz, § 2 Rz 134).“ (Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG 2015, § 2 Rz 110)

Der Bf. hat in Form von Leistungsbezügen Vorbereitungshandlungen getätigt, jedoch kommt das Gericht unter Würdigung des gesamten Sachverhaltes zu dem Schluss, dass dennoch keine unternehmerische Tätigkeit begründet wurde, da der geforderte objektive Nachweis für die eindeutige Absicht der künftigen Betriebseröffnung nicht erbracht werden konnte. Die vom Bf. getätigten Käufe beziehen sich größtenteils auf Gegenstände, die typischerweise auch privat (Kopfhörer, Laufschuhe, Pulsuhren, mp3 Player etc.) genutzt werden. Da die Unternehmereigenschaft des Bf. nicht anerkannt wird, ist auf die Frage, inwieweit für die geltend gemachten Ausgaben des Bf. überhaupt ein Vorsteuerabzug in Frage käme, nicht näher einzugehen.

Zur Unternehmereigenschaft erklärte der Bf., dass er sehr wohl als Unternehmer nach außen hin aufgetreten sei, da er unter Verwendung seiner UID-Nummer Ohrhörer von einem deutschen Händler bezogen hat. Dazu ist festzuhalten, dass dieser Erwerb keinesfalls ausreichend ist, um eine Unternehmereigenschaft des Bf. zu bejahen. Im Übrigen ist es für das Gericht nicht glaubhaft, dass diese Ohrhörer für unternehmerische und nicht auch private Zwecke verwendet werden, ist doch der Bf. bereits seit seiner Jugend (also bereits vor 2009) Läufer und läuft mit Musik. Wie der Bf. selbst ausführt, gibt es sehr viele Läufer, die mit Musik laufen und dafür Ohrhörer nutzen. Dieser Leistungsbezug allein führt nicht zu einer Unternehmereigenschaft.

Der Bf. plante bereits 2012 mit seiner Homepage online zu gehen und Musikbearbeitungsprogramme zu vermarkten. Dieses Vorhaben wurde Jahr für Jahr immer wieder nach hinten verschoben.

Die Homepage ist nach wie vor nicht fertiggestellt.

Es wurden bislang weder Einnahmen erzielt (mit Ausnahme des Verkaufes eines Laptops im Jahr 2016), noch Kunden akquiriert oder Marketingschritte gesetzt, um Einnahmen zu erzielen bzw. festzustellen, ob das Projekt überhaupt rentabel ist.

Weiters ist festzuhalten, dass der Bf. sein Gewerbe bislang noch nicht angemeldet hat. Eine Gewerbeanmeldung stellt zwar nur ein Indiz dar, ist jedoch ein starkes, nach außen hin ersichtliches Zeichen der Ernsthaftigkeit eine unternehmerische Tätigkeit zu beginnen.

Da mit dem Projekt bereits 2009 bzw. 2010 begonnen wurde und es Ende des Jahres 2016 (und nach wie vor) noch immer nicht realisiert wurde, kann nicht davon ausgegangen werden, dass diese Handlungen ernsthaft der Vorbereitung künftiger Leistungen und einer unternehmerischen Tätigkeit dienen.

Weiters wird vom Bf. angeführt, dass die Vorbereitungsphase nur wegen nicht von ihm zu vertretenden Umständen länger dauern wurde. Abgesehen von der Dateienänderung durch iTunes im Jahr 2012 liegen aus Sicht des Gerichts jedoch keine anderen nicht durch den Bf. beeinflussbaren Hindernisse vor, wie bereits in der rechtlichen Beurteilung des Gerichts zur Einkommensteuer (siehe vorne) erschöpfend ausgeführt wurde.

Aus den vorstehenden Überlegungen kann es auch hinsichtlich der Umsatzsteuern mangels Feststellbarkeit einer unternehmerischen Tätigkeit des Beschwerdeführers im Sinne des § 2 Abs. 1 des UStG zu keinem Vorsteuerabzug kommen.

KEst-Anrechnung und Gewerkschaftsbeiträge

Die vom Bf. in seiner Ergänzung zum Vorlageantrag geltend gemachten KEst-Anrechnungen wurden - nach Vorhalt des Gerichts - von der Abgabenbehörde sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach anerkannt, sodass weitere Ausführungen seitens des Gericht nicht notwendig sind.

Mit gleichem Schreiben wurde auch die Anerkennung von Gewerkschaftsbeiträge als Werbungskosten beantragt; auch diesfalls erfolgte eine volle Anerkennung durch die Abgabenbehörde, sodass ein weiteres Eingehen des Gerichts auf diese beantragten Kosten sich erübrigt.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

4. Zu Spruchpunkt II. (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. Die Rechtsfrage, dass eine bloß beabsichtigte, aber nicht durch ernsthafte Handlungen Dritten gegenüber in Erscheinung getretene Betätigung keine Einkunftsquelle darstellt, ist von der im Erkenntnis zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eindeutig geklärt, weshalb die Revision im vorliegenden Fall für nicht zulässig zu erklären war

Graz, am 30. Dezember 2022