

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Volker Mayer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Wolfgang Enzlberger, Meidlinger Hauptstraße 11//2/19, 1120 Wien, über die Beschwerde vom 28. Februar 2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 31. Jänner 2024 betreffend Einkommensteuer 2017, Einkommensteuer 2018, Einkommensteuer 2019, Einkommensteuer 2020, Einkommensteuer 2021, Einkommensteuer 2022, Anspruchszinsen 2017, Anspruchszinsen 2018, Anspruchszinsen 2021, Anspruchszinsen 2022, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlage und die Abgabenhöhe der angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig war im vorliegenden Fall, ob die selbständige Tätigkeit des Beschwerdeführers noch eine betriebliche Tätigkeit darstellt, oder als Liebhaberei zu beurteilen ist und fürderhin die negativen Einkünfte aus dieser Tätigkeit steuerlich nicht berücksichtigungswürdig sind.

Mit Datum vom 13.04.2018 für das Jahr 2017, 08.03.2019 für das Jahr 2018, 19.02.2020 für das Jahr 2019, 07.04.2021 für das Jahr 2020, 04.05.2022 für das Jahr 2021 und 14.03.2023 für das Jahr 2022 wurden von der beschwerdeführenden Partei die **Einkommensteuererklärungen** der betreffenden Jahre elektronisch eingebracht.

Hierauf wurde mittels **Erstbescheiden** vom 18.04.2018 bezüglich des Jahres 2017, 13.03.2019 bezüglich des Jahres 2018, 15.04.2020 bezüglich des Jahres 2019, 09.04.2021 bezüglich des Jahres 2020, 02.06.2022 bezüglich des Jahres 2021 und 16.03.2023 bezüglich des Jahres 2022 die Einkommensteuer durch die belangte Behörde festgesetzt.

Durch die **Wiederaufnahmebescheide** gem. § 303 BAO vom 31.01.2024 wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer der Jahre 2017 bis 2021 wieder aufgenommen.

Vermittels **Bescheides** vom 31.01.2024 wurde gem. § 299 BAO der Einkommensteuerbescheid des Jahres 2022 aufgehoben.

Mit Datum desselben Tages wurden die neuen **Sachbescheide zur Einkommensteuer** der Jahre 2017 bis 2022 erlassen. Begründend wurde in diesen auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO verwiesen. In diesem Bericht führte die Prüferin und ihr folgend die belangte Behörde im Wesentlichen an, dass die gewerbliche Tätigkeit des Beschwerdeführers ab dem Jahr 2014 nur mehr Verluste aufwiese, im selben Jahr eine unselbstständige Tätigkeit aufgenommen worden sei und die belangte Behörde davon ausgehe, dass die selbstständige Tätigkeit sich zur Liebhaberei gewandelt habe und somit eine Betriebsaufgabe gegeben sei.

In der dagegen erhobenen **Beschwerde** vom 28.2.2024 amplifizierte die beschwerdeführende Partei zusammengefasst, dass im vorliegenden Fall ein Gewerbebetrieb gegeben sei, was regelmäßig keine Liebhaberei sein vermöge. Hierzu verwies der Beschwerdeführer auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes. Der Beschwerdeführer brachte weiters vor, dass seit Aufnahme der Tätigkeit im Jahr 2002 ein Einnahmenüberschuss von mehr als 250.000 €

erwirtschaftet worden wäre. Es sei nie beabsichtigt gewesen, die selbstständige Tätigkeit zu beenden, sie sollte viel mehr als zweites Standbein neben seiner unselbstständigen Tätigkeit dienen. Im Jahr 2023 sei begonnen worden, strukturverbessernde Maßnahmen zu ergreifen und das Geschäftsfeld zu erweitern. Es werde somit beantragt, alle mit der Außenprüfung in Zusammenhang stehende Bescheide zur Gänze aufzuheben und keine Liebhaberei ab dem Jahr 2014 zu unterstellen, in eventu dass die Bescheide nicht aufgehoben werden, werde beantragt, nachträgliche Betriebsausgaben für ein Büro anzuerkennen.

In der Beschwerde wurde ferner beantragt, dass die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung nach § 262 Abs. 2 BAO zu unterbleiben habe.

Die **Vorlage** an das Bundesfinanzgericht erfolgte am 14.03.2024

Die Zuteilung an die fürderhin zuständige Gerichtsabteilung erfolgte mit 01.09.2024.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist österreichischer Staatsbürger, verfügt über eine österreichische Sozialversicherungsnummer und inländische Bankverbindung. Sein Hauptwohnsitz befindet sich im Inland, ***Adresse***

Seit dem Jahr 2002 wurden vom Beschwerdeführer Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt. Die Gewerbeberechtigung war ab 05.02.2002 entstanden. Als Gewerbewortlaut wurde das „Anfertigen von technischen Zeichnungen aufgrund inhaltlich vollständig vorgegebener Angaben unter Ausschluss befähigungsgebundener Planungsarbeiten“ definiert. Während im Jahr 2002 neben der betrieblichen Tätigkeit auch noch Lohnzettel gemäß § 84 Abs. 1 EStG übermittelt worden sind, die ein Angestelltenverhältnis für 4 Monate in diesem Jahr als Vollbeschäftigung darlegen, lagen ab dem Jahr 2004 nur mehr erklärte Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. Im Jahr 2013 lagen neben AMS-Meldungen auch Meldungen nach § 109a EStG vor, ab dem Jahr 2014 Lohnzettel nach § 84 Abs. 1 EStG. Die Lohnzettel wiesen ihn als Angestellten in einem Vollbeschäftigungsverhältnis der Firma ****Firma**** sowie der Firma **** Firma 3 **** aus.

Die erklärten Erlöse aus selbständiger Tätigkeit betrugen im Jahr 2014 noch 1.830 €, im Jahr 2015 wurden keine Erlöse erklärt, im Jahr 2016 wurden keine Erlöse erklärt, im Jahr 2017 wurden keine Erlöse erklärt, im Jahr 2018 wurden keine Erlöse erklärt, im Jahr 2019 wurden Erlöse in Höhe von 400 € erklärt, im Jahr 2020 Erlöse in Höhe von 400 €, im Jahr 2021 Erlöse in

Höhe von 800 Euro und im Jahr 2022 Erlöse in Höhe von 1.000 €. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb stellten sich wie folgt dar:

Jahr	Einnahmen	Ausgaben	Gewinn/Überschuss
2002	40.837,75	15.487,50	25.350,25
2003	32.968,02	19.783,43	13.184,59
2004	63.951,85	23.329,02	40.622,83
2005	64.943,38	19.636,44	45.306,94
2006	89.776,41	31.357,49	58.418,92
2007	89.896,27	36.165,45	53.730,82
2008	58.626,56	38.186,12	20.440,44
2009	46.736,76	28.713,30	18.023,46
2010	26.480,49	17.683,73	8.796,76
2011	47.917,34	27.865,82	20.051,52
2012	57.865,49	43.823,88	14.041,61
2013	14.995,58	14.067,41	928,17
2014	1.830,00	12.775,83	-10.945,83
2015	0,00	5.461,45	-5.461,45
2016	0,00	7.812,93	-7.812,93
2017	0,00	6.832,90	-6.832,90
2018	0,00	6.138,44	-6.138,44
2019	400,00	6.937,00	-6.537,00
2020	400,00	6.623,53	-6.223,53
2021	800,00	8.091,54	-7.291,54
2022	1.000,00	7.842,03	-6.842,03

2. Beweiswürdigung

Die persönlichen Daten des Beschwerdeführers waren ebenso wie Art und Zeit der Aufnahme der selbstständigen, sowie der unselbstständigen Tätigkeit aus den Agabeninformationssystem der Finanzverwaltung, dem Steuerakt, den Erklärungen und dem Vorbringen des Beschwerdeführers, dem Vorbringen der belangten Behörde, dem zentralen Melderegister und dem Gewerbeinformationssystem Austria zu entnehmen. Die Erlöse und Einkünfte der gewerblichen Tätigkeit wurden aus dem Steuerakt, den Erklärungen des Beschwerdeführers und dem Bericht der Außenprüfung entnommen.

Die Höhe der Erlöse und die Einkünfte aus den Tätigkeiten des Beschwerdeführers waren unstrittig. Das erkennende Gericht sieht keine Zweifel an den gemeldeten Zahlen gegeben.

Der Beschwerdeführer führt in seinen Erklärungen Tätigkeiten aus Gewerbebetrieb an. In der Beschwerde werden hierzu selbstständige Tätigkeiten mit Einnahmenüberschuss bezeichnet. Für den streitgegenständlichen Fall ist die Beurteilung der Tätigkeit als selbstständige Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 2 EStG oder gewerblich im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 3 EStG nicht entscheidungsrelevant, vielmehr die Abgrenzung betrieblicher Tätigkeit von nichtbetrieblicher Tätigkeit.

Im Jahr 2012 lagen noch Einnahmen aus betrieblicher Tätigkeit in Höhe von 57.865,49 € vor. Einnahmen, die ihren betraglichen Ausmaß nach vom erkennenden Gericht als durchaus geeignet, den Lebensunterhalt zu bestreiten, zu deduzieren waren.

Im Jahr 2013 waren Meldungen nach § 109a EStG zu rekognoszieren. Erläuternd wird in der Verordnung (BGBl II, 417/2001) dargelegt, dass hierunter Daten von Personen zu erfassen sind, soweit diese Leistungen außerhalb eines Dienstverhältnisses erbringen. Vom Beschwerdeführer wurden in der E1a-Erklärung unter der TZ 9050 (Einnahmen/Erträge) Entgelte in der Höhe von 14.995,48 € erklärt. Als Auftraggeber scheint **** Firma 4 **** auf. In der Umsatzsteuererklärung werden ebenfalls 14.995,58 als steuerbarer Umsatz angeführt. Weitere Meldungen wurden vom Arbeitsmarktservice Österreich übermittelt.

Aus den übermittelten Meldungen des Jahres 2014 sind keine Meldungen nach § 109a EStG, sondern nur mehr Lohnzettel nach § 84 EStG ersichtlich. Diese betreffen die ***Firma 5*** in der Höhe von 19.494,18 €, sowie die **** Firma 5 **** in der Höhe von 23.445,98 €. Weitere Meldungen betreffen Leistungen des Arbeitsmarktservice Österreich. In Summe erlauben diese unselbstständigen Betätigungen nach Ansicht des erkennenden Gerichts die Fähigkeit, den Lebensunterhalt daraus zu bestreiten. Aus selbständiger Tätigkeit liegen keine Meldungen vor, erklärt wurde unter der Tz. 9040 Erlöse in der Höhe von 1.830 €. Es wurden in diesem Jahr bereits hohe Verluste aus der selbstständigen Tätigkeit erwirtschaftet.

Bezüglich des Jahres 2015 liegt nur mehr eine Meldung nach § 84 abs. 1 EStG vor. Übermittelt wurde ein L16 Lohnzettel, als Arbeitgeber scheint darin die **** Firma 8 **** auf. Als Bruttobezug wird unter der KZ 210 ein Betrag in der Höhe von 54.355,97 € ausgewiesen. Nach den Meldungen im L 16 Formular ist der Beschwerdeführer Angestellter in einem Vollbeschäftigungsvertragsverhältnis. Aus seiner selbständigen Tätigkeit sind keine Erlöse mehr ersichtlich. Es erfolgte lediglich eine Zurückzahlung betreffend eine eigene Pflichtversicherung (Tz. 9225).

Die Dichotomie der pekuniären Zuflüsse in den Jahren 2012 bis 2015 wird vom erkennenden Gericht wie folgt beurteilt:

Aus den erklärten Einkünften der Jahre 2012 und 2013 ist das Vorliegen einer betrieblichen Tätigkeit ersichtlich.

Eingedenk der Tatsache, dass im Jahr 2014 noch Einkünfte aus betrieblicher Tätigkeit erzielt worden sind und mehr als eine unselbstständige Tätigkeit, sowie AMS Bezüge aufscheinen, sieht das Gericht in diesem Jahr noch keine Einstellung der selbstständigen Tätigkeit gegeben, da in objektiver und subjektiver Hinsicht unschlüssig erscheint, welcher weitere Pfad eingeschlagen wird und ein ausgeprägter Wille, sich ausschließlich für eine Einkunftsquelle zu entscheiden, noch nicht ersichtlich war.

Den Meldungen des Jahres 2015 hingegen ist eindeutig zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer nur mehr unselbstständig tätig war, tätig sein wollte und konnte. Die ausgeübte Beschäftigung wird als Vollbeschäftigung erfüllt, es liegen außerdem nicht die geringsten Erträge aus betrieblicher Tätigkeit vor. Auch die folgenden Jahre zeigen, dass keinerlei Absicht bestand, neben der unselbstständigen Tätigkeit noch eine weiter auszuüben, da nicht die geringsten Einnahmen zu beobachten sind. Das Gericht sieht somit im Jahr 2015 keine Chance mehr und auch keinen Willen mehr, mit und aus der selbstständigen Tätigkeit eine laufende Einkunftsquelle zu kreieren und folglich durch Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit die negativen Einkünfte unter die Bestimmungen der Liebhaberei zu subsumieren.

Da die genannten Aufwendungen somit kein Betriebsvermögen, sondern Privatvermögen betreffen, sind diese nicht anzuerkennen. Für die Jahre ab 2016 ist keine Änderung der Umstände zu bemerken. Es liegen laut Erklärung und festgestellt ausschließlich negative Einkünfte vor, eine betriebliche Tätigkeit ist daher weiterhin nicht gegeben.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Zur Bundesabgabenordnung (BGBL 1961/194 idgF- BAO)

Laut § 167 BAO haben die Abgabenbehörden (bzw. das Bundesfinanzgericht) nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist, oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078).

Nach § 269 BAO haben im Beschwerdeverfahren die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Gemäß § 279 BAO hat außer in den Fällen des § 278 BAO das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Zum Einkommensteuergesetz (BGBL 1988/400 idgF- EStG) und der Liebhabereiverordnung (BGBL 1993/33 idF BGBL II 1999/15 - LVO)

Laut § 1 Abs. 1 der LVO liegen Einkünfte vor, wenn eine Betätigung durch die Absicht, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss zu erzielen, veranlasst ist. Die Absicht muss anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sein. Fallen bei einer solchen Betätigung Verluste an, ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, anhand folgender Umstände zu beurteilen: Ausmaß und Entwicklung der Verluste, Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen, Ursachen, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Teilbetrieben oder Tätigkeiten kein Gewinn erzielt wird, marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen, marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf Preisgestaltung, Art und Umfang der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen.

Typisch erwerbswirtschaftliche Betätigungen sind nur ausnahmsweise Liebhaberei. Nach § 1 Abs 1 LVO liegen Einkünfte aus Tätigkeiten, die nicht von vornherein der Liebhaberei verdächtig sind, dann vor, wenn die Betätigung durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn- bzw. Überschuss zu erzielen und nicht unter § 1 Abs 2 LVO fällt. Entscheidend für die Beurteilung (die zu lösende Rechtsfrage), ob Liebhaberei vorliegt, sind die Erfolgsaussichten für den jeweiligen Bemessungszeitraum (VwGH 20.1.21, Ra 2020/15/0050; 17.12.01, 95/14/0010).

Im Mittelpunkt steht die subjektive Absicht des Steuerpflichtigen, Gewinne oder Überschüsse zu erzielen, die grundsätzlich vermutet wird. Die Vermutung kann widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs 1 und 3 LVO) nachvollziehbar ist (VwGH 24.9.08, 2006/15/0187). Die Absicht der Gewinnerzielung als solche genügt daher nicht (VwGH 19.3.08, 2005/15/0151). Die Absicht ist jedenfalls zu vermuten, wenn die Betätigung objektiv gesehen und auf Dauer Gewinne abwirft (nach VfGH 12.12.91, V 53/91 keine gesetzliche Vermutung), sie ist zu verneinen, wenn die Eignung fehlt, ein gesamtpositives Ergebnis zu erzielen. Geht die Absicht verloren, liegt ab diesem Zeitpunkt (unter Umständen schon im Jahr nach dem Anlaufzeitraum) Liebhaberei vor. Sie ist periodenübergreifend und nicht auf den Gewinnermittlungszeitraum bezogen zu prüfen, kurzfristige Verluste oder negative Ergebnisse begründen per se noch keine fehlende Gewinnerzielungsabsicht. Stellt sich die Erfolglosigkeit objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, kann die Betätigung bis zu diesem Zeitpunkt eine Einkunftsquelle sein (VwGH 7.10.03, 99/15/0209; 15.2.06, 2002/13/0095).

Nach der LVO bedeutet objektiv nachvollziehbare Gesamtgewinnerzielungsabsicht nicht das tatsächliche Erwirtschaften eines Gesamterfolges in einem bestimmten Zeitraum, sondern die objektive Eignung zur Erwirtschaftung eines solchen. Objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung ist daher nicht Tatbestandsvoraussetzung des § 1 Abs 1 LVO (VwGH 25.2.04, 2000/13/0092).

Gesamtgewinn ist das (steuerliche) Betriebsergebnis vom Beginn bis zum Ende der Tätigkeit durch denselben Steuerpflichtigen.

Wird ein bestehender Betrieb nicht mehr nach wirtschaftlichen Grundsätzen geführt und kann der Betrieb nicht mehr als Einkunftsquelle angesehen werden, kann nicht mehr von Betriebsvermögen gesprochen werden. Das dieser Tätigkeit gewidmete Vermögen stellt Privatvermögen des Betriebsinhabers dar (VwGH 3.4.19, Ro 2017/15/0030; bzw. außerbetriebliches Vermögen einer Körperschaft: VwGH 25.5.22, Ra 2022/15/0009). In einem solchen Fall liegt eine Betriebsaufgabe vor (VwGH 16.2.1983, 81/13/0044).

Das Auftreten von Verlusten in mehreren Jahren reicht für sich allein noch nicht aus, um das Fehlen eines Gewinnstrebens anzunehmen (VwGH 5.8.93, 93/14/0036). Nach VwGH 22.2.00, 96/14/0038 besteht aber keine Gewinnerzielungsabsicht, wenn einzelne Kosten höher als die Umsätze sind.

Der Art und dem Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen kommt besondere Bedeutung zu. (VwGH 20.2.24, Ra 2022/15/0026; 20.1.21, 2020/15/0050). Darunter fallen alle Schritte, die dazu führen, dass die Absicht erkennbar wird, die Betätigung längerfristig gewinnbringend anzulegen und nicht nur kurzfristig gewinnbringend sind (VwGH 11.11.08, 2006/13/0124).

Werden Verbesserungsmaßnahmen nicht ergriffen, weil die Fixkosten nicht reduziert werden können, fehlt es an der subjektive Gewinnerzielungsabsicht (VwGH 23.2.10, 2006/15/0314 zur Liebhaberei bei einer Arztpraxis).

Für den vorliegenden Fall war zu schließen, dass der Betrieb ab dem Jahr 2015 nicht mehr nach wirtschaftlichen Grundsätzen geführt wurde und daher eine Betriebsaufgabe vorlag. Verbesserungsmaßnahmen waren in den streitgegenständlichen Jahren nicht ersichtlich.

Gemäß § 32 Abs. 1 Z. 2 EStG zählen zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit. Ihrer Funktion nach soll die Norm die Steuerwirksamkeit von Ereignissen, die in einem engen Zusammenhang mit einer seinerzeitigen Einkünfteerzielung stehen, aber erst nach Beendigung der Betätigung anfallen, sichern (s Quantschnigg RdW 92, 188). Nach der VwGH-Rechtsprechung sind die Einkünfte bei jener Einkunftsart zu erfassen, der die aufgegebenen Tätigkeit angehört hat (VwGH 22.3.93, 91/13/0091). Z 2 leg.cit. stellt auf Einkünfte ab, daher können darunter sowohl nachträgliche Einnahmen als auch nachträgliche Betriebsausgaben bzw. nachträgliche Werbungskosten fallen. Nachträgliche Einkünfte liegen vor, wenn der Steuerpflichtige die Tätigkeit eingestellt hat. Z 2 leg.cit. ist als Klarstellung dahingehend zu verstehen, dass auch solche Einkünfte noch unter der ehemals relevanten Einkunftsart zu erfassen sind. Voraussetzung ist ein

unmittelbarer Zusammenhang der nachträglichen Einkünfte mit der früheren Einkunftsquelle. Wurde eine Tätigkeit als Liebhaberei eingestuft, können nachträgliche Einkünfte vorliegen, wenn sich diese auf Zeiträume beziehen, in denen die Tätigkeit noch nicht als Liebhaberei qualifiziert wurde (Atzmüller RdW 97, 566; DKMZ/Ebner § 32 Rz 91).

Die **beantragten Aufwendungen** beziehen sich auf Zeiträume, in denen die selbstständige Tätigkeit als Liebhaberei einzustufen war, weshalb eine Anwendbarkeit der Bestimmung des § 32 Abs. 1 Z. 2 EStG **nicht geboten war**.

Nach § 24 EStG zieht sich die Betriebsaufgabe zwar in der Praxis möglicherweise über einen längeren Zeitraum hin, der Aufgabegewinn ist aber gemäß Abs 2 und 3 leg.cit. zeitpunktbezogen zu ermitteln. Die Besteuerung des Aufgabegewinnes hat nach der Rechtsprechung in dem Jahr zu erfolgen, in dem die Betriebsaufgabe endet, d.h. in welches der Zeitpunkt fällt, zu dem die Aufgabehandlungen bereits soweit fortgeschritten sind, dass dem Betrieb die wesentlichen Grundlagen entzogen sind (s VwGH 9.9.04, 2001/15/0215; 16.12.99, 97/15/0134; 19.9.95, 91/14/0222; 20.10.93, 91/13/0168; s dazu auch Urtz RdW 98, 489). Da die Ermittlung des Aufgabegewinnes bei der Betriebsaufgabe 2015 in ein nicht streitgegenständliches Jahr fällt, waren weitere Ermittlungen und Ausführungen dazu nicht anzustellen.

Zu den weiteren Ausführungen des Beschwerdeführers

Zum zitierten VwGH-Erkenntnis (VwGH 30.01.1991, 90/13/0058) ist zu ergänzen, dass die Liebhabereiverordnung für dieses Erkenntnis noch nicht relevant war. Eine Anwendbarkeit der rechtlichen Ausführungen in diesem ist für den streitgegenständlichen Fall schon aus diesem Grunde nur eingeschränkt möglich.

Im Gegensatz zum angeführten höchstgerichtlichen Erkenntnis handelt es sich in den hier vorliegenden Jahren eben nicht um eine Tätigkeit, die sich ihrem Erscheinungsbild nach als Gewerbebetrieb darstellt, schon allein deshalb, weil überhaupt kein Betrieb mehr vorlag. Im angesprochenen Erkenntnis verlangt der VwGH Anhaltspunkte, dass keine Ertragsfähigkeit des Betriebs in den folgenden Jahren mehr vorliegt. Abgesehen davon, dass kein Betrieb mehr existent ist und schon in morphologischer Betrachtungsweise ersichtlich ist, dass keine Überschüsse erzielt worden sind, war auch vom erkennenden Gericht festzuhalten, dass dies mangels Absicht und mangels Zeit nicht möglich war und ist.

Im streitgegenständlichen Fall und Jahren lagen eben keine zwei verschiedenen Tätigkeiten mehr vor, sondern nur mehr eine Tätigkeit, da die zweite, betriebliche Tätigkeit, aufgegeben worden ist. Es handelt sich bei der zu beurteilenden Tätigkeit nicht nur um die Frage des

Auftritts von Verlusten, sondern um die Problematik, dass überhaupt keine Einnahmen mehr erzielt worden sind, auch nicht im geringsten Umfang und dies über viele Jahre. Dass ein Einnahmenüberschuss (gemeint ist wohl: Gewinn im Sinne von Gesamtgewinn) erwirtschaftet wurde, steht dem nicht entgegen, da eben die betriebliche Tätigkeit aufgegeben worden ist.

Welche strukturverbessernden Maßnahmen gesetzt worden sind, wurde nicht überzeugend dargelegt, wenn vom Beschwerdeführer darauf hingewiesen wird, dass diese im Jahr 2023 gesetzt worden sind, ist zu ergänzen, dass dies kein streitgegenständliches Jahr betrifft.

Inwieweit ein technischer Zeichner - wie vorgebracht wird - wegen der Ukraine-Krise keine strukturverbessernden Maßnahmen setzen kann, erschließt sich dem Gericht nicht. Es wurden hierfür auch etwa keine Argumente vorgebracht, dass der wesentliche Kundenstock aus der Ukraine oder Russland stamme.

Wenn der Beschwerdeführer ausführt, dass es bei den Steuererklärungen 2014 bis 2022 kein Ergänzungsersuchen gab und auch keine vorläufigen Steuerbescheide erlassen worden sind und aus diesem Grund davon ausgegangen worden ist, dass keine Liebhaberei vorliegt und daher auch keine strukturverbessernden Maßnahmen getroffen worden sind, ist zu entgegnen, dass das Vorliegen von Liebhaberei nach der LVO und einer Betriebsausgabe nicht von der Erlassung vorläufiger Bescheide abhängt. Eine Betriebsaufgabe ist, wie ausgeführt, aus den tatsächlichen Gegebenheiten zu schließen und hängt nicht von der Art und Weise der Erlassung von Bescheiden der belangten Behörde ab.

Dass nur aus dem Grund, dass keine vorläufigen Bescheide erlassen worden sind, vom Unternehmer keine strukturverbessernden Maßnahmen getroffen werden, um einen Betrieb wieder ökonomisch erfolgreich führen zu können, würde eine derartige betriebswirtschaftliche Betise darstellen, dass das Vorbringen dem Gericht nicht glaubwürdig erscheint.

Die Erlassung vorläufiger Bescheide liegt überdies im Ermessen der Abgabenbehörde. Aus dem Umstand, dass keine vorläufigen Bescheide erlassen worden sind, kann nicht geschlossen werden, dass keine Liebhaberei und keine Betriebsaufgabe vorliegen.

Zu den Anspruchszinsen

§ 205 BAO in der im Streitjahr 2022 maßgeblichen Fassung lautet:

Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3 leg.cit.), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu

verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus Aufhebungen von Abgabenbescheiden, Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt, auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 BAO erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen. Der Abgabepflichtige kann, auch wiederholt, auf Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer Anzahlungen dem Finanzamt bekannt geben. Anzahlungen sowie Mehrbeträge zu bisher bekannt gegebenen Anzahlungen gelten für die Verrechnung nach § 214 BAO am Tag der jeweiligen Bekanntgabe als fällig. Wird eine Anzahlung in gegenüber der bisher bekannt gegebenen Anzahlung verminderter Höhe bekannt gegeben, so wirkt die hieraus entstehende, auf die bisherige Anzahlung zu verrechnende Gutschrift auf den Tag der Bekanntgabe der verminderten Anzahlung zurück. Entrichtete Anzahlungen sind auf die Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerschuld höchstens im Ausmaß der Nachforderung zu verrechnen. Soweit keine solche Verrechnung zu erfolgen hat, sind die Anzahlungen gutzuschreiben; die Gutschrift wird mit Bekanntgabe des im Abs. 1 leg.cit. genannten Bescheides wirksam. Mit Ablauf des Zeitraumes des Abs. 2 dritter Satz leg.cit. sind noch nicht verrechnete und nicht bereits gutgeschriebene Anzahlungen gutzuschreiben. Die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) wird durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen (Abs. 3 leg.cit.) mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind. Differenzbeträge zu Gunsten des Abgabepflichtigen sind nur insoweit zu verzinsen (Gutschriftszinsen), als die nach Abs. 1 leg.cit. gegenüberzustellenden Beträge entrichtet sind.

Anspruchszinsenbescheide sind an die Höhe der im Bescheidspruch des Stammabgabenbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden. Wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid nicht mit Aussicht auf Erfolg mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig (VwGH 29.07.2010, 2008/15/0107, Ritz, BAO 7, § 205 Rz 33 und 34). Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen - wirkungslos gewordenen - Zinsenbescheides (VwGH 31.01.2019, Ro 2018/15/0005, VwGH 28.05.2009, 2006/15/0316, Ritz, BAO 6, Rz 35 zu § 205). Die Notwendigkeit einer derartigen Anpassung der Anspruchszinsenfestsetzung ergibt sich bereits aus der formellen Akzessorität eines Nebenanspruches bezüglich seiner zugrundeliegenden Stammabgabe (VwGH 27.08.2008, 2006/15/0150).

Die Anspruchszinsen sollen (mögliche) Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile ausgleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabefestsetzung ergeben. Entscheidend ist die objektive Möglichkeit der Erzielung von Zinsvorteilen bzw. Zinsnachteilen. Für die Anwendung des § 205 ist daher bedeutungslos, aus welchen Gründen die Abgabefestsetzung früher oder später erfolgte.

Die Festsetzung der Anspruchszinsen liegt nicht im Ermessen (zB. UFS 12.4.2011, RV/1225 L/09).

Entscheidend ist die objektive Möglichkeit der Erzielung von Zinsvorteilen bzw. Zinsnachteilen. Für die Anwendung des § 205 BAO ist es bedeutungslos, aus welchen Gründen die Abgabefestsetzung früher oder später erfolgte. Die Verzinsung unterscheidet nicht, ob der Abgabepflichtige die Steuererklärung innerhalb der gesetzlichen (allenfalls durch Bescheid verlängerten) Erklärungsfrist einreicht, oder ob die Festsetzung der Einkommensteuer wegen Verletzung der Pflicht des Finanzamtes, über die Abgabenerklärung ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden, relativ spät erfolgt. Zinsen nach § 205 BAO sind somit weder Sanktion noch Druckmittel oder gar Strafe, sondern Ausgleich für die objektive Möglichkeit der Erzielung von Zinsvorteilen oder (bei verspätet erfolgten Gutschriften) Zinsnachteilen (VwGH 13.09.2018, Ro 2016/15/0005).

Über die rechtliche Klassifizierung der Einkommensteuerrichtlinien

Wenn der Beschwerdeführer als rechtlichen Ansatz für die steuerliche Berücksichtigung von Betriebsausgaben auf die Einkommensteuerrichtlinien verweist, sei hiermit umrisshaft die Problematik deren Rechtsqualität angesprochen.

In der Einleitung der genannten Einkommensteuerrichtlinien findet sich der Eröffnungssatz: Die Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR 2000) stellen einen Auslegungsbehelf zum Einkommensteuergesetz 1988 dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Bei Erledigungen haben Zitierungen mit Hinweisen auf diese Richtlinien zu unterbleiben.

In den aktuellen Einkommensteuerrichtlinien (Stand: 08.05.2025) werden als Adressaten (lediglich) genannt: Bundesministerium für Finanzen, Zentrale Services, Finanzamt Österreich, Finanzamt für Großbetriebe, Amt für Betrugsbekämpfung, Prüfdienst für Lohnabgaben und Beiträge, Bundesfinanzgericht.

In Deutschland hat der BFH wiederholt festgestellt, dass Steuerrichtlinien keine Rechtsnormqualität zukommen, sie keine Rechtsgrundlage für einen steuerbegründenden

Verwaltungsakt bieten und Gerichte grundsätzlich nicht binden. (Urteil vom 4.5.2006, VI R 28/05)

Ebenso ist die Rechtslage in Österreich. De facto sind sie nämlich nichts anderes als generelle Weisungen bzw. Verwaltungsverordnungen. Richtlinien sind allerdings mangels Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt nicht gehörig kundgemacht, was - unabhängig vom materiell-rechtlichen Inhalt - zwangsläufig zur Aufhebung durch den VfGH führt. (Erk vom 15.3.1993, V 94/92, 1993, 662, mit dem der Erlass AÖFV 1980/266 zur begünstigenden Besteuerung von geselligen Veranstaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts aufgehoben wurde)

Der VfGH stellte zunächst in einem obiter dictum klar, dass er hinsichtlich dieser Einschätzung dem VfGH - zumindest was den Rechtsverordnungscharakter betrifft - folgt, indem er ausführte, dass die LStR 1986 "mangels gesetzmäßiger Kundmachung keine die Rechtslage gegenüber dem Steuerpflichtigen gestaltende Rechtsquelle, die der Verwaltungsgerichtshof beachten dürfte" seien, "und im Übrigen laut ihrer Präambel auch keine Rechtsverordnung". In einem jüngeren Erkenntnis hat nunmehr auch der VfGH aufgrund mangelnden normativen Charakters eines Steuererlasses wegen der Präambel auch das Vorliegen einer Verwaltungsverordnung verneint; so komme Richtlinien, in denen bloß die Rechtsauffassung des BMF mitgeteilt wird, keine normative Bedeutung zu. (ZfV 2002/388: "Die Wirkung von Steuererlässen am Beispiel der EStR 2000", mit zahlreichen Verweisen auf höchstgerichtliche Entscheidungen)

Die Höchstgerichte ersehen Richtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt für sie demnach als nicht beachtlich an und stellen in ständiger Rechtsprechung klar, dass sie keine Rechte und Pflichten eines Steuerpflichtigen begründen können. Daher können ihnen unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben nicht dieselbe Wirkung wie einer Einzelauskunft des zuständigen Finanzamtes zukommen. (SWK 28, 1. Oktober 2006 unter Verweis auf Erk. vom 22.9.1999, 97/15/0005, sowie Erk. vom 9.3.2005, 2001/13/0062; vgl. hierzu auch Renner, SWK-Heft 16/2005, Seite S 537 ff.)

Wie vom Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, stellen Richtlinien "keine für den Verwaltungsgerichtshof beachtliche Rechtsquelle dar", weshalb sich ein Antrag auf Überprüfung der Gesetzmäßigkeit eines derartigen Erlasses beim VfGH erübrige. Im Übrigen kann nach ständiger Rechtsprechung der Steuerpflichtige aus Steuererlässen "weder objektive Rechte noch subjektive Ansprüche ableiten"; auch eine Wirkung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben scheidet mangels konkreten Verhältnisses zwischen Steuerpflichtigem und Finanzamt und der daraus resultierenden Vertrauenssituation aus. (ZfV 2002/388: "Die Wirkung von Steuererlässen am Beispiel der EStR 2000", mit zahlreichen Verweisen auf höchstgerichtliche Entscheidungen)

Da Gerichte nicht an Erlässe gebunden sind, liegt auch im gegenständlichen Fall keine Bindungswirkung vor und erübrigt sich ein weiteres Eingehen auf genannte Einkommensteuerrichtlinien.

Für den Fall ergibt sich daraus:

Da, wie oben ausgeführt, die vom Beschwerdeführer begehrten Aufwendungen Zeiträume betreffen, für welche eine betriebliche Tätigkeit nicht mehr festzustellen war und die Bestimmungen der Liebhabereiverordnung ihre Anwendung finden, waren diese nicht anzuerkennen.

Es war demfolglich spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. 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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme.

Bei der Frage, wann die Beendigung der betrieblichen Tätigkeit erfolgt ist, handelt es sich nicht um eine Rechtsfrage, sondern um eine Tatsachenfrage, die nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung zu beantworten ist. Die Rechtsfolgen einer Betriebsaufgabe und der Anwendung der Liebhabereiverordnung ergeben sich unmittelbar aus dem Gesetz. Im Übrigen steht das vorliegende Erkenntnis im Einklang mit den darin genannten höchstgerichtlichen Entscheidungen.

Eine (ordentliche) Revision war daher nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 23. Februar 2026