



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M Bw., Adresse, vertreten durch WPI Steuerberatungsgesellschaft m.b.H, Steuerberatungskanzlei, 8054 G., Zahläckerweg 38, vom 12. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vom 25. Oktober 2010 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) M Bw. bezog im Streitjahr 2009 bis zu seiner Kündigung am 30. September Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als Angestellter der S.GmbH und ab 1. Dezember als Angestellter des Institute.

Im Zuge der Kündigung bei der Fa. S.GmbH erhielt der Bw. eine Abfertigung.

Anlässlich der Bekanntgabe der Eröffnung eines Betriebes übermittelte das Finanzamt an den Bw. einen Fragebogen, den der Bw. ausgefüllt rückübermittelte und als Tätigkeit "Verlassenschaftsverwertung und Softwareentwicklung" angab. Als Beginn der Ausübung der Tätigkeit gab der Bw. den 28. Dezember 2009 an. Als voraussichtlichen Jahresumsatz im Eröffnungsjahr erklärte der Bw. € 0,00 und im Folgejahr € 25.000,--, als voraussichtlichen Gewinn im Eröffnungsjahr € 0,00 und im Folgejahr € 12.000,--.

Der Bw. brachte für 2009 die Einkommensteuererklärung am 28. Juli 2010 ein und erklärte darin einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 102.272,78.

Das Finanzamt ersuchte den Bw. mittels Ergänzungsvorhalt die unter der Kennzahl 9100 (Waren, Roh- Hilfsstoffe) geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von € 103.231,99 mittels Belegen (Rechnungen und Zahlungsbelegen) nachzuweisen.

In Beantwortung der Frage des Finanzamtes, den Betriebsgegenstand näher zu erläutern, gab der Bw. bekannt, er sei gelernter EDV-Fachmann und befasse sich mit der Erstellung von Software und deren Umsetzung für einen Internetvertrieb von gebrauchten Gegenständen aller Art sei. Es könne daher die erbrachte Eigenleistung nicht aktiviert werden. Zur Erprobung seien diverse Ein- und Verkäufe auf den gängigen Internetmarktplätzen Amazon und Ebay durchgeführt worden, sowie sei ein Posten von Verlassenschaftsgegenständen von der damit beauftragten, gerichtlich bestellten Verlassenschaftskuratorin erworben worden, um die Internetvertriebsschiene zu erproben und durch Eigenleistungen zu ergänzen.

Der Bw. legte einen Kontoauszug bei, aus dem eine Barauszahlung am 29. Dezember 2009 über € 100.000,- hervorgeht. Weiters wurde eine Zahlungsbestätigung über € 100.000,- an Mag. H. (Verlassenschaftskuratorin) vorgelegt.

Aus einer beigelegten Liste betreffend die Verlassenschaft nach Dr. L. geht hervor, dass es sich um Silbergegenstände, Goldmünzen und andere Antiquitäten handelt.

Weiters wurden vom Bw. Rechnungen über "Computer-Zusatzeile" von € 3.231,99 vorgelegt.

Laut Aktenlage wurde der Bw. am 15. September 2010 von einem Prüfungsorgan des Finanzamtes aufgesucht, um die angekauften Verlassenschaftsgegenstände zu besichtigen, wobei sich herausstellte, dass es sich um Silberschmuck handelte, den der Bw. in einem Banksafe aufbewahrte. Der Bw. gab gegenüber dem Prüfungsorgan an, dass er die Verlassenschaftsgegenstände mit der Abfertigung, die er von der Fa. S. erhalten habe, gekauft habe. Sein Ziel sei es gewesen, die Verlassenschaftsgegenstände nach und nach, über Jahre hinweg einzeln zu verkaufen. Er habe damit Sammler, denen einzelne Stücke fehlten, per Internetverkauf ansprechen wollen. Derzeit habe er noch keinen Verkauf durchgeführt. Unterlagen dazu werde er nachreichen.

Das Prüfungsorgan wies den Bw. darauf hin, dass diese Tätigkeit aus der Sicht des Finanzamtes nicht von sich aus als Gewerbebetrieb angesehen werde, sondern erst dann zu einer Einkunftsquelle werde, wenn regelmäßig Verkäufe mit Gewinnabsicht erfolgten.

Die Veranlagungen würden solange vorläufig erfolgen, bis Gewissheit bestehe, ob

eine Einkunftsquelle vorliege - mit der Annahme, dass der Kauf der Verlassenschaft privat veranlasst sei. Der Verlust sei daher auszuscheiden.

Das Finanzamt erließ in der Folge am 25. Oktober 2010 den Einkommensteuerbescheid 2009 vorläufig. Der vom Bw. geltend gemachte Verlust wurde nicht anerkannt.

Als Begründung wurden die vorstehenden Ausführungen, die im Zuge der Nachschau getroffen wurden, angeführt.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 wurde mit folgender Begründung Berufung erhoben:

"Die Nachschau am 15.09.2010 ergab, dass zum einen eine Liste der erworbenen Gegenstände vorgelegt wird, zum anderen, dass nach Erhalt der Liste, der Verlust vorläufig anerkannt werde.

Die Liste wurde dem Finanzamt am 22.9.2010 übermittelt.

Herr Bw. hat diese Gegenstände gekauft, mit der Absicht damit eine Internet-EDV-Lösung zu entwickeln, mit welcher mit derartigen Gegenständen Handel getrieben wird, um daraus Gewinne zu lukrieren.

Herr Bw. war als EDV-Entwickler bei S.GmbH mit einem Monatslohn von Euro 3.525,38 beschäftigt. In Folge der Restrukturierung wurde nach 25 Dienstjahren dieser Arbeitsplatz aufgelöst.

Die derzeitige Beschäftigung beim Institute wird lediglich mit einem Monatslohn von Euro 2.300,99, das ist 65% des bisherigen Lohnes, entgolten und ist darüber hinaus eine Kündigung unter Einhaltung der jeweiligen Kündigungsfrist jederzeit möglich.

In Anbetracht des fortgeschrittenen Alters des Herrn Bw. ist es erforderlich sich ein zweites Standbein zur Absicherung seiner Lebenssituation aufzubauen, auf welches er bei einem etwaigen Verlust der derzeitigen Beschäftigung wechseln kann.

Es boten sich daher die gegebene EDV Qualifikation so wie die bisherige private Tätigkeit auf Ebay (welche auf Grund des höheren Kaufpreises als der nachfolgende Verkaufspreis, nur Verluste produzierte, aber die EDV Schwachstellen dieses Systems erkennen ließ) an, um diese zu verknüpfen und darauf aufzubauen.

Ohne Gegenstände kann eine derartige Internet-EDV-Lösung weder entwickelt, noch auf dem Markt platziert werden.

Zu diesem Zwecke hat Herr Bw. eine Domain erworben und er präsentiert darauf die erworbenen Gegenstände.

Über diesen Internetmarktplatz bietet er die Gegenstände aktiv im Internet an.

Bei Nachschau wurde ein Beobachtungszeitraum von 2 Jahren angekündigt, da es klar ist, dass jede Geschäftstätigkeit einer Anlaufphase bedarf.

Eine private Veranlagung mit diesen Gegenständen ist genauso sinnlos wie eine Veranlagung in 5.000 Paare Sommerschuhe.

Eine vorläufige Nichtanerkennung der Verluste ist rechtlich nicht möglich.

Es wird daher beantragt den Bescheid dahingehend abzuändern, dass die Verluste nicht auszuscheiden sind, sondern in voller Höhe festgesetzt werden."

Am 2. Jänner 2012 brachte die steuerliche Vertretung des Bw. beim Finanzamt das folgende Schreiben ein:

"Der Antragsteller ist EDV Spezialist, der sich zusätzlich zu seiner unselbständigen Tätigkeit ein zweites Standbein schaffen muss (in Zeiten der Wirtschaftskrise, Unsicherheit der Arbeitsplätze und des Alters des Antragstellers eine nachvollziehbare Entscheidung).

Der Antragsteller erstellte die EDV zu seiner Internetseite ST. Es geht um die Erstellung, Entwicklung und Perfektionierung von Internetmarktplätzen. Als Content wählte der Antragsteller Antiquitäten, da bei diesen gewährleistet ist, dass die Gegenstände nicht innerhalb kürzester Zeit outdated sind und so als Content wertlos sind. Hätte der Antragsteller das Problem nicht bei zB Bekleidung, hätte er sich einen Content an Kleidung zugelegt. Wichtig ist nur, dass der Inhalt für die Entwicklung, Verbesserung und Austestung der EDV für Internetmarktplätze hat, der langfristig interessant ist. Das Augenmerk liegt jedoch auf der EDV-Technik für Internetmarktplätze als solches. Niemand sieht sich fast leere Seiten mit uninteressantem Inhalt an.

Bei der Entwicklung von derartigen Internettools ist der Content verlorener Aufwand. Dass der Antragsteller aus dem Verkauf des Contents Einnahmen erzielt, ist nicht wichtig. Dass der Antragsteller seinen Contents Einnahmen so gewählt hat, dass er unüblicherweise auch noch Einnahmen damit erzielt, ist lediglich auf die sparsame Natur des Antragstellers zurückzuführen.

Was für den Antragsteller von Interesse ist, ist die EDV Seite des Internetmarktplatzes www. als Beta-Version. Anhand dieser wird die EDV von Internetmarktplätzen ausgetestet, verbessert, ent- und weiterentwickelt und werden so Datenbänke, Eingabemasken etc. auf Benutzerfreundlichkeit getestet, verbessert und weiterentwickelt.

Wie auch der Apple Gründer Steve Jobs verfolgt der Antragsteller das Ziel, Internetmarktplätze so einfach wie möglich zu gestalten. Hinter dem Einfachen steckt die meiste Entwicklungsarbeit.

Der Antragsteller wollte und will individualisierte Internetmarktplätze für Kunden anbieten, die alle auf dem Schema der Beta-Version seiner Internetseite ST aufbauen.

Diese seine Überlegungen wurden vom Antragsteller bereits in seiner Berufung vom 12.11.2010 hinlänglich dargetan.

Bei der Nachschau am 15.09.2010 wurde ein Beobachtungszeitraum von 2 Jahren angekündigt, da es klar ist, dass jede Geschäftstätigkeit einer Anlaufphase bedarf. Dieser Beobachtungszeitraum ist allerdings zu kurz gegriffen. Anfangsverluste sind normal. Es ist völlig logisch, dass man in den Anfangsjahren intensivere Investitionen tätigen muss, bis die Geschäftstätigkeit richtig in Gang kommt. Für Liebhaberei gilt ein Beobachtungszeitraum von 7 Jahren und dies nicht grundlos. Derartige Dinge muss man über einen längeren Zeitraum als zwei Jahre beobachten, um sich ein Urteil bilden zu können.

Im vorliegenden Fall ist Liebhaberei ohnehin kein Thema, da der Antragsteller weder Antiquitäten sammelt, noch sonst ein Antiquitätenliebhaber ist. Die Entscheidung für Antiquitäten viel aus rein pragmatischen und betriebswirtschaftlichen Erwägungen und basieren nicht auf einer persönlichen Vorliebe des Antragstellers. Dem Antragsteller geht es ausschließlich um die edv-liche Leistung bei der Entwicklung, Verbesserung, Austestung und benutzerfreundlichen Gestaltung von Internetmarktplätzen.

Dem Antragsteller geht es nicht einmal darum, möglichst viele User auf seine Seite zu bringen. Er braucht die Beta-Version seiner Internetseite ST, um potentiellen Kunden seine Ideen vorführen zu können. Der Content ist umfangmäßig ohnehin viel zu klein, als dass er User in großen Mengen auf die Seite bringen könnte. Für eine relevante Anzahl an Usern und

Klicks benötigt man Inhalt in Umfang, Diversität und Umschlaghäufigkeit von Amazon oder Ebay. Davon ist der Content des Antragstellers Lichtjahre entfernt.

Gleichzeitig suchen aber Firmen EDV Lösungen, um Produkte, die meist sehr spezialisiert und nur für eine bestimmte, eng begrenzte Zielgruppe von Interesse sind, anzubieten. Für diese ist der Umfang des Contents auf www. durchaus repräsentativ. Ebenso ist für diese Klienten ein Auftritt auf zB Ebay uninteressant, da sie mit ihren spezifischen Produkten dort untergehen bzw. deren Klientel nicht auf Ebay nach solchen speziellen Produkten suchen würden.

Der Antragsteller hat im zweiten Jahr seiner Geschäftstätigkeit Umsätze getätigt, wie sich zweifelsfrei aus seiner Einkommensteuererklärung für 2010, vorläufig veranlagt am 07.12.2011, uns zugegangen am 14.12.2011, ergibt. Dass er dadurch noch nicht in die Gewinnzone gelangt ist, liegt auch daran, dass die Einkommensteuer 2009 in der Höhe von Euro 55.891,56 nicht zurückgezahlt wurde, da bis dato nicht über die Berufung vom 12.11.2010 entschieden wurde.

Durch die Nichtaussetzung und Nichtrückzahlung der Euro 55.891,56 wurde dem Antragsteller Kapital entzogen. Dieses Kapital benötigt der Antragsteller aber, um sein Geschäft voranzutreiben. Gerade da es sich nicht um eine Liebhaberei Tätigkeit handelt, benötigt der Antragsteller diese liquiden Mittel, um ehestmöglich zu Umsätzen in seinem Betätigungsfeld, nämlich der Entwicklung, Verbesserung und Austestung von Internetmarktplätzen zu gelangen.

Eine Nichtaussetzung und Nichtrückzahlung verlängert das Verbleiben in der Verlustzone und verzögert für den Antragsteller die Möglichkeit weiter zu investieren, Gewinne zu erzielen.

Als jemand, der den Schritt von der unselbständigen zur selbständigen Tätigkeit wagt, wird der Antragsteller massiv benachteiligt gegenüber jemand, der zusätzlich zu einer bereits bestehenden selbständigen Tätigkeit eine zweite beginnt. Wäre der Antragsteller bereits selbständig tätig gewesen, könnte er seine Anfangsverluste mit Gewinnen aus seiner bestehenden unternehmerischen Tätigkeit ausgleichen.

Der Antragsteller hat nicht nur die Möglichkeit nicht, sondern es wird ihm auch noch Geld entzogen. Geld, das er für das Vorantreiben seiner selbständigen Tätigkeit aber dringend braucht. Es ist dem Antragsteller nicht zuzumuten und auf Grund der aktuellen Bankenkrise real auch nicht möglich, dass er einen Kredit aufnehmen muss, nur weil die Finanzbehörde ihm zuviel an Einkommensteuer 2009 in der Höhe von Euro 55.891,56 nicht zurückzahlt. Diese Vorgehensweise bedeutet eine massive Schlechterstellung des Antragstellers und eine verfassungsrechtlich bedenkliche Ungleichstellung gegenüber einem bereits selbständigen Tätigen."

Ein vom unabhängigen Finanzsenat an den Bw. übermittelter Ergänzungsvorhalt wurde von diesem mit Schreiben vom 11. Juni 2012 im Wesentlichen wie folgt beantwortet:

Beginn seiner selbständigen Tätigkeit 2009:

Seine selbständige Tätigkeit habe er im Jahr 2009 begonnen, da er von S.GmbH nach 25 Jahren gekündigt worden sei und er sich im Alter von 40 Jahren plötzlich mit Arbeitslosigkeit konfrontiert gesehen habe. Nach monatelanger Arbeitssuche habe er eine neue Stelle, allerdings mit einem viel niedrigeren Gehalt, bekommen. Er habe erkannt, dass ein Sich-Selbständig-Machen seine einzige zukunftssichere Möglichkeit für sich und seine Familie sei. Er habe sich entschlossen selbst Internetplätze zu entwickeln. Er habe seine Domain

registrieren lassen und im Dezember 2009 als Basisinhalt für seinen Internetmarktplatz Gegenstände aus einer Verlassenschaft, bestehend aus Antiquitäten, um Euro 100.000,- erworben. Antiquitäten würden Spezialprodukte darstellen, wie er sie für die Entwicklung seiner Suchmaschine benötigt habe, die bereits auf Grund der gerichtlichen Verlassenschaft EDV-mäßig und auch wertmäßig durch das Gericht erfasst waren und bei diesen eine Wertbeständigkeit über einen längeren Zeitraum, wie er ihn zur Fertigentwicklung seiner EDV-Ideen benötigt, gewährleistet gewesen sei bzw. ist.

Das Unternehmen:

Er habe, da er ausschließlich EDV-Spezialist sei, beschlossen, Internetmarktplätze zu entwickeln. Er sei weder Antiquitätenkenner noch Antiquitätenfreund. Sein Ziel sei es gewesen, einen Internetmarktplatz zu kreieren, der benutzerfreundlich und individuell auf die Bedürfnisse von Nischenanbietern aus diversesten Bereichen abstimmbare sei. Die Gegenstände aus einem gerichtsanhangigen Verlass zu kaufen sei für ihn eine sichere Möglichkeiten bereits realistisch bewertete, katalogisierte Objekte samt Beschreibung zu erwerben, gewesen. Die erworbenen Gegenstände hätten nur zu Anschauungszwecken, um den Kunden das Funktionieren seiner Idee vor Auge zu führen, gedient.

Da er weder Antiquitäten sammle, noch Antiquitätenliebhaber sei, sei Liebhaberei somit kein Thema. Die Entscheidung für Antiquitäten sei aus rein EDV-bedingter Notwendigkeit gefallen, somit pragmatischen und betriebswirtschaftlichen Erwägungen und hätte nicht auf seiner persönlichen Vorliebe basiert.

Im Endergebnis werde es beim fertigen Produkt irrelevant sein, welche Nischenprodukte auf dem Internetmarktplatz von den Händlern beworben würden. Es würden sich Käufer des Internetmarktplatzes wie zB Dorotheum, Sotheby's genauso anbieten wie Unternehmen, die andere Spezialwaren anbieten. Dies daher, da der Internetmarktplatz vor Verkauf an die Nischenprodukte des Käufers angepasst werde.

Internetseite des Bw.:

Die Interseite "ST" sei als "Beta-Version" online im Internet vorhanden. Beta-Versionen seien unfertige Versionen von Computeranwendungen/Applikationen, die vom Hersteller zu Testzwecken mit Interessenten verwendet würden. Mit Hilfe einer Beta-Version werde die EDV von Internetmarktplätzen ausgetestet, entwickelt und weiterentwickelt. Weiters würden so die Suchfunktion, Datenbanken, Eingabemasken, etc. auf Benutzerfreundlichkeit getestet, verbessert und weiterentwickelt. Bei den Beta-Versionen einer EDV-Applikation (wie z.B. eines Internetmarktplatz) seien zwar alle wesentlichen Funktionen vorhanden, diese aber noch nicht vollständig fertigentwickelt und getestet, weshalb es vermutlich noch viele auch

schwerwiegende Fehler enthalte, wodurch das Programm noch nicht auf dem Markt an den Endabnehmer verkäuflich sei.

Seine im Internet vorhandene Beta-Version benötige er für die Eigenentwicklung, eigene Weiterentwicklung und um selbst sein Wissen zur Erstellung von Internetmarktplätzen und sein Beratungswissen, welches ein wesentlicher Bestandteil der EDV-Leistung sei, beziehungsweise einen/den Internetmarktplat zu veräußern und potentiellen Kunden seine Ideen vorführen zu können. Angemerkt werde an dieser Stelle, dass das vorhandene Content dieser Seite umfangmäßig ohnedies viel zu klein sei, als dass es User auf die entsprechende Seite bringen könnte.

Unternehmensgegenstand - Unternehmen:

Er entwickle Internetmarktplätze, die Suchanfragen von z.B. Benutzern mit angebotenen Waren verknüpften, wobei die Ware keine Massenwaren, sondern Einzelprodukte seien, weshalb die Verknüpfung zwischen Suchanfragen und Ware einer speziellen Programmierung bedürfe, die er auf seinem Internetmarktplat verwende.

Er sei Unternehmer. Mit Unternehmereigenschaft gehe unbestritten das Unternehmerrisiko einher. Es sei unzulässig das Unternehmerrisiko mit Liebhaberei zu belasten, da diese im Gegensatz zu seiner selbständigen Tätigkeit private Gründe habe. Die selbständige Tätigkeit sei nicht sein Hobby. Er möchte in Zukunft ausschließlich Geld damit verdienen.

Kennt man den Werdegang von bekannten letztlich in Konkurs gegangenen Unternehmen in Österreich, grenze es an nahezu 100%igen Unmöglichkeit, ein neues Unternehmen aufzumachen.

Unselbständige Tätigkeit mit hinzutretender selbständiger Tätigkeit

Da er auch unselbständig erwerbstätig sei, werde seine Lohnsteuer durch seinen Dienstgeber, der gesetzlich und finanzgesetzlich dazu verpflichtet sei, automatisch abgeführt. Darauf habe der Dienstnehmer keinen Einfluss und könne auch dem nicht entgegenwirken, beziehungsweise die Abfuhr aussetzen.

Bei Hinzukommen der Einkunftsart selbständiger Erwerbstätigkeit zur unselbständigen Erwerbstätigkeit sei ein Unselbständiger einem Selbständigen gegenüber daher benachteiligt: der selbständige Erwerbstätige, der eine weitere selbständige Einkunftsquelle beginne, könne seine anfänglichen Verluste mit seinen Gewinnen sofort saldieren, wodurch seine zu leistende Einkommensteuer geringer würde, beziehungsweise keine anfalle oder eine Gutschrift entstehe. Dadurch werde er keiner ungerechtfertigten Zahllast unterworfen, sondern stehe ihm dieses Geld für weitere Investitionen zur Verfügung, und er habe so die Möglichkeit sein Unternehmen in Gang zu bringen. Ein florierendes Unternehmen führe sodann zu höheren

Umsätzen und das wiederum zu einkommens- und umsatzsteuerrelevanten höheren Umsätzen und Gewinnen.

In der Folge machte der Bw. Ausführungen betreffend die steuerlichen Unterschiede zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit. Diese sind für das gegenständliche Verfahren nicht relevant und wurden im Übrigen schon an anderer Stelle wiedergegeben.

Folgejahre 2010/2011

Im Jahr 2010 habe er weitere Antiquitäten um € 22.530,75, erworben. Umsätze tätigte er in Höhe von € 19.066,83. Dies sei jedoch nur ein Nebenprodukt und vielmehr zufällig als beabsichtigt oder gewollt gewesen. Aus der hier in Rede stehenden Verlassenschaft seien im Veranlagungszeitraum 2010 keine weiteren Gegenstände gekauft worden. Dies sei eine einmalige Aktion im Jahr 2009 gewesen, um einen Basisinhalt für den seinen Internetmarktplatz www. zu schaffen.

Vorläufige Ausgaben und Einnahmen 2011

Soweit die Unterlagen vorliegen, würden sich für das Jahr 2011 aus der selbständigen Tätigkeit vorläufige Ausgaben im Zusammenhang mit der Erstellung, Weiterentwicklung und Verbesserung der Internetplattform von Euro 10.790,89 und an vorläufigen Einnahmen Euro 17.886,53 ergeben. Ausdrücklich festgehalten werde, dass er im Jahr 2011 nicht die nötigen finanziellen Mittel gehabt habe, um einen Programmierer in dem für die Weiterentwicklung und Perfektionierung der Beta-Version benötigten Ausmaß zu beschäftigen.

Der Gewinn 2011 sei im Grunde "hirnrissig". Wer ein Unternehmen aufmache, müsse mindestens in den ersten 3 Jahren mit Verlusten rechnen, bis das Unternehmen laufe. Ihm würden derzeit die finanziellen Mittel um sein Unternehmen voranzutreiben, fehlen. Er könne nur auf Sparschiene fahren, anstatt zu investieren. Denklogisch müsste er daher umso mehr Verluste schreiben.

Das Finanzamt nahm zu den vorstehenden Ausführungen am 5. Juli 2012 wie folgt Stellung:

"Nach Ansicht des Finanzamtes wird im streitgegenständlichen Fall ein Gewerbebetrieb vorliegen, wobei sich allerdings die Frage stellen wird, ob nicht eine Betätigung iSd § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 LVO vorliegen wird. Das wird von der Art und dem Umfang der Tätigkeit abhängig sein."

Im Vorbringen von 11.06.2012 wird unter Punkt 4 (Unternehmensgegenstand-Unternehmen) ausgeführt:

Herr Bw. entwickelt Internetmarktplätze, die Suchanfragen von z.B. Benutzern mit angebotenen Waren verknüpfen können, (...)

Für diese Feinprogrammierung des Internetmarktplatzes in der Betaversion, ist ein reales Warenlager mit Spezial-Nischenprodukten erforderlich, da dieses online ist und von

Internetusern laufend getestet wird. Gäbe es kein reales Warenlager, würden die Internetuser die Seite erstens nicht finden und zweitens nicht benützen/testen. Denn niemand schaut sich im Internet leere Hüllen an."

Diese Betrachtung ist für das Finanzamt nicht schlüssig, da einem Internetmarktplatz grundsätzlich mehr oder weniger komplexe Datenstrukturen zugrunde liegen, welche sowohl Produktinformationen als auch organisatorische Informationen (zB Kundendaten, etc) enthalten. Um die Funktionalität von Datenbankensystemen hinsichtlich Performance, Praktikabilität, Programmierung (syntaktisch und semantisch), Logik etc in Hinblick auf eine spätere Marktreife (Release) ausreichend zu testen, ist grundsätzlich nur die Befüllung mit Testdaten erforderlich. Die Begründung einer eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit (eigener Markt) zum Zwecke des Testens steht in keinem kausalen Zusammenhang mit der Entwicklung von Softwaresystemen.

Als Beispiel sei folgendes angeführt:

Wird zB eine Rechnungssoftware (Buchhaltung, Bilanzierung, Anlagenmanagement, Kreditoren- und Debitorenbuchhaltung, etc) entwickelt, wird der Entwickler zum Zwecke des Testens deshalb nicht gleich ein eigenes Unternehmen gründen, Anlagevermögen und Warenbestände anschaffen, eventuell eine Produktionseinrichtung aufzubauen, Kunden und Lieferanten akquirieren, etc. Vielmehr werden die, dieser Software zugrundeliegende Datenbanken mit fiktiven Testdaten befüllt und damit die Funktionalität geprüft.

Des Weiteren stellt das Finanzamt fest, dass die Vorlaufkosten nicht mit der Programmertätigkeit im Zusammenhang stehen, sondern ein eigenständiger Gewerbebetrieb gegründet wurde. Es stellt sich die Frage, ob sich der Wareneinkauf der Antiquitäten rechnen wird. Bei Antiquitäten gibt es eine speziell lange Behaltestdauer, wodurch eine Kapitalbindung erfolgt, genau das Szenario also, das der Bw. in seiner Stellungnahme kritisiert, indem er anführt, das der unselbständige Erwerbstätige bei Neuaufnahme einer Tätigkeit einem Selbständigen gegenüber benachteiligt ist, da eine Veranlagung lange dauern kann, und dadurch dringend benötigtes Kapital für die Entwicklung der selbständigen Tätigkeit gebunden ist.

Des Weiteren wird zu beobachten sein, ob diese Betätigung eine Einkunftsquelle oder steuerlich unbeachtliche Liebhaberei sein wird. Es stellt sich die Frage, ob der Bw. tatsächlich nachhaltig und mit Gewinnabsicht tätig ist, oder ob es sich nur um fallweise Verkäufe handeln wird. Der Bw. führt selbst an, dass er keinerlei Absicht hat, von seinem nicht selbständig ausgeübten Beruf als EDV-Spezialist auf Antiquitäten/Altwaren zu wechseln. Dieses Argument wird auf Seite 2 im Vorbringen des Bw. vom 11.6.2012 ausgeführt. Daher fehlt nach Meinung des Finanzamtes das Merkmal der Nachhaltigkeit. Jedoch wird in diesem Schreiben auf Seite 9 von weiteren Antiquitäten-Einkäufen berichtet. Inwieweit der Steuerpflichtige bei "Konkurrenz"-Internetmarktplätzen für seine EDV-Tätigkeit Waren einkaufen muss, ist nicht ersichtlich und werden auch keine Gründe hierfür dargelegt. In weiterer Folge wird unter Punkt 7 die vorläufige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2011 präsentiert.

Es verstärkt sich der Eindruck, dass der Bw. sich ein zusätzliches Standbein als Antiquitätenhändler-Vermarktung im Internet aufbauen will und sein Wille tatsächlich auf den Kauf und die Veräußerung von Antiquitäten gerichtet ist. Die Softwareentwicklung dient nur als Vehikel im Berufungsverfahren und als Rechtfertigungsgrund des "Anlaufverlustes".

Aufgrund der vorliegenden Stellungnahme des Bw. tauchen einige Fragen auf:

Von wem wird die Software des Bw. getestet?

Wie treten die Internet-User mit dem Bw. in Kontakt um ihm mitzuteilen, was an der Software verbesserungswürdig ist?

Wieso glaubt der Bw. gerade in diesem Bereich, wo es traditionsreiche und zahlreiche Auktionshäuser (auch auf dem Gebiet von Antiquitäten, z.B. Dorotheum) gibt, einen Nischenplatz besetzen zu können?

Wie will er seine Software dann professionell vermarkten?

Wie erfolgt der Verkauf der bisher veräußerten Antiquitäten?

Wie erfolgt der Kontakt mit anderen Händlern?

Zum Einwand des Steuerberaters, dass der Bw. Monate auf Arbeitssuche war und dabei mehrmals mit dem Problem seines in diesem Zusammenhang "fortgeschrittenen Alters bei der Arbeitssuche konfrontiert war, ist zu sagen, dass die Kündigung bei S. mit 30.09. erfolgte und die Neuanstellung ab 01.12.12, der Bw. war also gerade 2 Monate arbeitslos (siehe Lohnzetteldaten).

Wie kam es zum Kontakt des Pflichtigen mit Mag. H. bzw. wie kommt man als Wiener zu einem "Nachlass-Schnäppchen" in G.?

Wann erstellte der Gerichtsgutachter das Inventar inklusive Bewertung?

Wann kaufte der Pflichtige den Nachlass?

Aufgrund der Vielzahl an offenen Fragen, ersucht das Finanzamt daher um einen Erörterungstermin mit dem Bw. und seiner steuerlichen Vertretung iSd § 279 Abs. 3 BAO."

Die Stellungnahme wurde der steuerlichen Vertretung mit der Ladung zu dem Erörterungsgespräch am 22. August 2012 übermittelt.

Das Erörterungsgespräch fand am 25. September 2012 statt.

Auch im Erörterungsgespräch brachten der Bw. und die steuerliche Vertretung wiederholt vor, dass der Bw. Internetmarktplätze für Spezial- und Nischenprodukte erstellen möchte, somit die EDV-Leistung bzw. das Beratungswissen im Vordergrund stehe. Die Antiquitäten würden nur als realer Inhalt (Content) dienen um die spezielle Software zu entwickeln.

Dem hielt der Vertreter des Finanzamtes entgegen, dass der Argumentation des Abgabepflichtigen insoweit nicht gefolgt werden könne, inwieweit reale wirtschaftliche Güter für die Entwicklung und Austestung von auf Datenbanken basierenden Internetsoftwareprodukten zwingend erforderlich seien. Als Beispiel führt der Amtsvertreter aus, dass auch bei der Entwicklung von Buchhaltungssoftware durch den Entwickler zum Zwecke des Austestens keine realen Betriebe gegründet bzw. reale Wirtschaftsgüter angeschafft würden.

Dem hielt die Steuerberaterin entgegen, dass es der unternehmerischen Freiheit entgegenstünde in die Vorgangsweise des Bw. einzugreifen.

Es gehe im gegenständlichen Fall nicht um zwei Schienen: "Softwareentwicklung und Antiquitätenhandel". Es gehe nur um die Softwareentwicklung, für die die Verlassenschaft als Content benötigt werde. Es gebe keinen Antiquitätenhandel.

Die Wareneinkäufe betreffend die Antiquitäten im Jahr 2010 hätten dazu gedient das Lager zu vervollständigen. 2011 seien keine Antiquitäten eingekauft worden. Der Verkauf der Gegenstände sei außerhalb der Plattform erfolgt. Die Abwicklung erfolgte dermaßen, dass Fr. Mag. H. an Interessenten diverse Wirtschaftsgüter verkauft habe. Die Abwicklung der Verkäufe sei unentgeltlich erfolgt.

Die Steuerberaterin sagte zu, für die Jahre 2010 und 2011 innerhalb eines Monates eine Einnahmen-Ausgabenrechnung, eine Aufstellung der verkauften Gegenstände aus der Verlassenschaft mit Verkaufspreisen und eine Aufgliederung der Wareneinkäufe 2010 und 2011 zu übermitteln.

Abschließend legte die steuerliche Vertretung ein Vorbringen, datiert mit 25. September 2012, zu der vom UFS übermittelten Stellungnahme des Finanzamtes vom 5. Juli 2012 vor. Diese wurde dem Finanzamt im Zuge des Erörterungsgespräches zur Kenntnis gebracht.

Im dem Vorbringen vom 25. September 2012 wiederholt die steuerliche Vertretung im Wesentlichen die bereits im Vorbringen vom 11. Juni 2012 gemachten Ausführungen. Es wurde nochmals beantragt, die Einkommensteuer 2009 antragsgemäß zu erledigen.

In dem in Folge der Besprechung vom 25. September 2012 am 6. November 2012 weiters eingebrachten Vorbringen erklärte der Bw. Folgendes:

"Vor allem die Argumentationsrichtlinie des Amtsvertreters machte deutlich, dass er auf völliges fachliches Unverständnis stößt. Dies wäre kein Problem, wenn die Finanzbehörden, wie vom Gesetz bestimmt, nur die fiskalen Belange prüften. Tatsächlich werden aber unternehmerische Entscheidungen durch die Finanzbehörde beurteilt, in Frage gestellt und sogar verworfen."

Frau Hofrat Dr. X. erklärte im Rahmen dieser Besprechung, konform mit dem Gesetz und der Rechtsmeinung des Herrn Univ. Prof. Dr. Ritz, dass eine Diskussion der unternehmerischen bzw. fachlichen Entscheidung nicht Inhalt dieses Steuerverfahrens ist. Im Protokoll fand dies keinen Niederschlag, weshalb dies erneut aufgegriffen werden muss.

Die Finanzbehörden sehen, entgegen der Rechtslage und obwohl diese Rechtslage durch Herrn Univ.-Prof. Dr. Ritz in Ihrer Anwendung bestätigt wird, diese beiden Bereiche als eine Einheit und bringen sich, gleich einem Partner, der aber keinerlei Risiko zu tragen hat, massiv in die geschäftlichen Belange des Herr Bw. ein. Allein Herr Bw. trägt das Risiko des Erfolges und des Scheiterns.

Völlig unverständlich bringt Herr Dr. K das Beispiel eines Buchhaltungssoftware, obwohl Herr Bw. nicht mit Buchhaltungssoftware zu tun hat.

In den Steuerberatungskanzleien Österreichs findet man entweder BMD oder RZL als Buchhaltungsprogramm. Diese beiden Programme teilen sich den heimischen Markt, obwohl es eine Vielzahl anderer Buchhaltungsprogramme gibt.

Keine Steuerberatungskanzlei legt sich ein Buchhaltungsprogramm zu, das nicht bereits in anderen Kanzleien erfolgreich in Benutzung ist. Das Risiko, dass ein nicht ausreichend verwendetes Programm nicht funktioniert und in der Folge der Kanzlei Schaden zufügt, nimmt niemand in Kauf.

Wie Dr. K zu seiner Äußerung kommt, unabhängig, dass diese thematisch und rechtlich unzutreffend ist, ist sie auch inhaltlich mit den tatsächlichen Gegebenheiten am Markt nicht nachvollziehbar.

Nachfolgend finden Sie einen Artikel über eine Pannenserie bei der Bank Austria, Member of UniCredit, in Folge der Umstellung der EDV.

Das passiert, wenn EDV nicht ausreichend praktisch verwendet übernommen wird. Probeläufe unter simulierten Bedingungen reichen nicht aus, denn in der Praxis ist immer alles anders.

Noch dazu geht die Fehlleistung der Bank zu Lasten der Kunden. Bankkunden haben kein sehr großes Spektrum an Alternativen, daher ist die Wahrscheinlichkeit groß, dass die geschädigten Kunden auch weiterhin Bankkunden der Bank Austria bleiben müssen.

In der "normalen" Privatwirtschaft ist das anders. Kunden verzeihen keine Fehler mehr.

Funktioniert ein Produkt nicht, für das bezahlt worden ist, so sucht sich der Kunde einen anderen Anbieter und verlangt meist sein Geld zurück. Kein Unternehmer kann sich Fehler in der Dimension, wie bei der Bank Austria geschehen, leisten. Das wäre sein sicherer Ruin.

Es ist davon auszugehen, dass der Exkurs über BMD und RZL wieder zu unerheblichen Beiträgen des Finanzamtes Wien 9/18/19, Klosterneuburg führen wird.

Zum bereits vorgebrachten unüberbrückbaren Finanzierungsengpass kommt der Unwille des Herrn Bw. hinzu, mit den Finanzbehörden Dissonanzen zu leben.

Anlässlich der Nachschau bei Herrn Bw. am 15.09.2010 teilten die Finanzbeamten Herrn Bw. mit, dass sie über einen Zeitraum von 2 Jahren die Tätigkeit beobachten werden und sollte es Verkäufe geben, würden sie dem Standpunkt des Steuerpflichtigen folgen. Gäbe es keine Verkäufe, wäre von Liebhabelei auszugehen. Dies war schon ein Eingriff in seine unternehmerischen Entscheidungen und ein Druck zu faktischen Handlungen, nicht auf Grund von unternehmerischen Entscheidungen, sondern, um es den Finanzbehörden recht zu machen. Tatsächlich bestand kein Interesse Verkäufe innerhalb der ersten zwei Jahre zu tätigen, außer sie wären durch die EDV Tätigkeiten und deren praktischen Verwendungen als Nebengeschehen erfolgt.

Es hat in den Folgejahren Verkäufe gegeben. Die Hoffnung, dass damit alles klar ist und man "Ruhe hat" hat sich nicht bewahrheitet.

Es sind drei Jahre vergangen, in denen es keine Entscheidung betreffend das Jahr 2009 gab. Für Herrn Bw. ergab sich ein Verlust aus Zeit und Geld.

Am 28.07.2010 wurde die Einkommensteuererklärung 2009 eingereicht. Am 03.08.2010 einlangend folgte ein Ersuchen um Ergänzung, dem am 06.09.2010 Folge geleistet wurde. Danach fand eine Nachschau am 15.09.2010 des Finanzamtes Wien 9/18/19, Klosterneuburg im Haus des Steuerpflichtigen statt. Deren Folge war die Übermittlung weiterer Unterlagen an das Finanzamt Wien 9/18/19, Klosterneuburg am 22.09.2010.

Der vorläufige Einkommensteuerbescheid 2009 langte am 28.10.2010 ein. Gegen diesen berief der Steuerpflichtige am 12.11.2010 und stellte gleichzeitig einen Aussetzungsantrag. Über den Aussetzungsantrag wurde einlangend am 18.02.2011 negativ entschieden.

Über die Berufung wurde überhaupt nicht entschieden, weshalb am 14.12.2011 ein Devolutionsantrag an den Unabhängigen Finanzsenat gestellt wurde.

Zwischen Berufung und Devolutionsantrag lagen exakt 11 Monate und 2 Tage!

In der Hoffnung auf eine tatsächliche zweite Instanz wandte man sich an den Unabhängigen Finanzsenat. Dort musste man erkennen, dass wieder das Finanzamt Wien 9/18/19, Klosterneuburg, das zuvor nicht in der Lage war über die Berufung zu entscheiden, das weitere Verfahrensprogramm vorgibt.

Überhaupt ist Gegenstand der Berufung die Einkommensteuer 2009. Seitens des Finanzamtes Wien 9/18/19, Klosterneuburg werden fast ausschließlich Belange der Jahre 2010 und 2011, die überhaupt nicht verfahrensgegenständlich sind, diskutiert.

Herr Bw. hat bis jetzt immer mit den Finanzbehörden kooperiert. Wie sich herausgestellt hat, ist, frei nach Kafka, egal was man tut, ist es das Falsche. Jede Auskunft, jeder Beleg, jedes Gespräch hat nur zu weiteren, in der Sinnentleertheit mündenden, Hin- und Her-Kommentaren geführt. Es verging immer mehr Zeit, in der Herrn Bw. das benötigte Kapital durch Nichtveranlagung der Euro 55.891,56 für seine selbständige Tätigkeit entzogen war. Seine Steuerberatungskosten für dieses Verfahren belaufen sich bislang auf Euro 4.500,-- inklusive 20% Mehrwertsteuer.

Herr Bw. will nicht mit den Finanzbehörden streiten. Die Finanzverwaltung ist ein Serviceleister für den Steuerpflichtigen.

Nachdem Herr Bw. erkennen musste, dass dem nicht so ist, befindet er sich in einem Zustand zwischen Resignation und Amtshaftungsklage, woran er kein Interesse hat, da er unternehmerisch tätig sein will und nicht streitend sein Leben fristen möchte.

Es macht für ihn keinen Sinn mehr, ein Vorbringen zu erstatten, das nur ein sinnentleertes Hin- und Her-Kommentieren zum Ergebnis hat. Es gäbe dann eine Erwiderung des Finanzamtes Wien 9/18/19, Klosterneuburg, das wieder zu einem Vorbringen des Herrn Bw. führt.

Herr Bw. ist es müde und entschloss sich daher, seine Energie in seine unselbständige Tätigkeit und seine Familie zu investieren. Seine selbständige Tätigkeit hat er nicht vollständig ad acta gelegt. Er wird sich nach Gegebenheiten umsehen, die ihm ein vernünftiges Werken und Tun ermöglichen. Für Herrn Bw. war es eine große Ernüchterung, dass dies in Österreich nicht möglich sein wird.

Im Folgenden übersenden wir drei Artikel und eine Werbeaussendung, die die Position des Herrn Bw. untermauern, nämlich, dass es einer Beta Version bedarf, die einer Öffentlichkeit zugänglich gemacht wird, um das betreffende Tool zu erstellen, zu entwickeln und zu perfektionieren bzw. dass Jungunternehmer gezwungen sind, ins Ausland abzuwandern.

Widerlegt wird dadurch wiederum der unerhebliche Standpunkt des Finanzamtes Wien 9/18/19, Klosterneuburg.

Die Übersendung dieser Artikel etc. ist unerheblich, da es hierbei um rein unternehmerische Belange geht, die nicht Sache der Finanzbehörden sind. Übersandt werden sie dennoch, um abermals den Willen zur Kooperation mit den Finanzbehörden zu demonstrieren.

Da er nach wie vor vom Gelingen seiner Geschäftsidee überzeugt ist, wird er diese zwar in Österreich beenden, behält es sich jedoch vor, sie im nahen oder fernen Ausland wieder aufzunehmen.

Das führt zu diesem volkswirtschaftlich verrückten Ergebnis, dass die Außenwirtschaftsabteilungen der österreichischen Wirtschaftskammer und der österreichischen Botschaften mit österreichischem Steuergeld dafür Werbung machen, Unternehmen in der Slowakei zu gründen und auf die dortigen Förderungsmöglichkeiten.

Das Finanzamt Wien 9/18/19, Klosterneuburg sieht es offensichtlich als seine Aufgabe, österreichischen Steuerpflichtigen nahezulegen bzw. aufzuzwingen, ihre unternehmerische Tätigkeiten in Form von Gesellschaften in der Slowakei auszuüben und damit derartigen, völlig am Thema vorbeigehenden Diskussionen über unternehmerische Entscheidungen mit faktischen Folgen wie Nichtveranlagung mit fürchterlichen finanziellen Auswirkungen zu entgehen und Rechtssicherheit, die offensichtlich in Österreich nicht möglich ist (wie anscheinend auch die Außenwirtschaftsabteilungen der Meinung sind) zu erlangen.

Felix Baumgartner gab vor wenigen Tagen in einem Interview an, dass er in die Schweiz gezogen ist, weil es in Österreich keine Rechtssicherheit in Steuerbelangen gibt. In der

Schweiz könne man sich auf die Auskunft der Finanzbehörden verlassen und auf dieser Basis seine Entscheidungen treffen.

Herr Bw. kommt aus der EDV und gibt es für ihn nur ein binäres System. Mit Möglichkeitsformen wie könnte, würde, vielleicht, wenn etc. fängt er nichts an. Herr Bw. stellt sich den Gegebenheiten und trifft darauf fußend seine Entscheidungen.

Die Erstauskunft bei der Nachschau war, dass werden Verkäufe binnen eines Beobachtungszeitraumes von zwei Jahren getätigt, so wird die Tätigkeit des Herrn Bw. als Einkunftsquelle samt allen daraus resultierenden steuerlichen Folgen anerkannt werden.

Diese Auskunft war unrichtig. Es wurden Verkäufe getätigt, Auskünfte an die Finanzbehörden erteilt und dennoch wurde von den Finanzbehörden das Vorliegen einer Einkunftsquelle nicht bestätigt.

Das ist mangelnde Rechtssicherheit. Nachdem Herr Bw. keine Möglichkeit der Rechtssicherheit in Österreich sieht, traf die Entscheidung, seine selbständige Tätigkeit im Inland einzustellen..."

Die von der steuerlichen Vertretung in diesem Zusammenhang angeführten Zeitungsartikel betreffen andere EDV-Unternehmen bzw. Unternehmensgründungen und sind für das Berufungsverfahren nicht relevant.

Auch dieses Vorbringen wurde dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht.

Dieses teilte unter anderem mit, dass auf das oa. Schreiben keine weitere Stellungnahme abgegeben werde. Ergänzend werde aber ausgeführt, dass der Vergleich der Tätigkeit des Bw. mit einer Buchhaltungssoftware-Betaversion einer EDV-Anwendung nach Ansicht des Finanzamtes absichtlich missverstanden werde. Welche Aussagen die beigelegten Zeitungsartikel zu einer Berufungserledigung betragen, könne das Finanzamt nicht erkennen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt ist unstrittig und wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bw. bezog bis zu seiner Kündigung am 30. September 2009 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als Angestellter der S.GmbH. Ab 1. Dezember 2009 war er Angestellter beim Institute .

Am 29. Dezember 2009 hat er um seine Abfertigung, die er von der Firma S.GmbH im Zuge der Kündigung erhalten hat, Wertgegenstände aus einer Verlassenschaft um € 100.000,- von der Verlassenschaftskuratorin Mag. H. gekauft.

Am 30. Dezember 2009 erklärte der Bw. in dem Fragebogen des Finanzamtes (Verf. 24) die Eröffnung eines neuen Betriebes und gab als Tätigkeit "Verlassenschaftsverwertung und Softwareentwicklung" an. Der Beginn der Tätigkeit wurde mit 28. Dezember 2009 angegeben.

Strittig ist, ob ein Gewerbebetrieb mit dem vom Bw. als "Erstellung von spezieller Software" bezeichneten Betriebsgegenstand oder ein "Handel mit Antiquitäten" vorliegt oder ob es sich bei dem Erwerb der Verlassenschaftsgegenstände, bestehend aus Antiquitäten, um eine private Vermögensveranlagung handelt.

Die Rechtsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:

Im Sinne des § 23 Z 1 EStG liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb dann vor, wenn es sich um eine selbständigen, nachhaltigen Betätigung handelt, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wobei die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Tätigkeit anzusehen ist.

Der Bw. führt in seinen Eingaben wiederholt aus, dass er mit der im Jahr 2009 von der Fa. S. erhaltenen Abfertigung Gegenstände aus einer Verlassenschaft gekauft habe, um sich als EDV-Spezialist durch die "Erstellung von spezieller Software" mit einem sogen.

Internetmarktplatz ein zweites Standbein zu schaffen. Die oa. Verlassenschaft sei nicht erworben worden, um einen Antiquitätenhandel zu eröffnen, sondern als Content für seine zu entwickelnde Internetplattform.

Der Bw. erklärte mehrmals, dass der Gegenstand seiner im Jahr 2009 begonnenen selbständigen Tätigkeit die "Erstellung von Software und deren Umsetzung für einen Internetvertrieb von gebrauchten Gegenständen aller Art" sei.

Ihm gehe es ausschließlich um die edv-liche Leistung bei der Entwicklung, Verbesserung, Austestung und benutzerfreundlichen Gestaltung von Internetmarktplätzen für Spezial-Nischenprodukte. Dass er aus dem Verkauf des Contents Einnahmen erziele, sei nicht wichtig. Er habe seine Domain registrieren lassen und habe als Basisinhalt für seinen Internetmarktplatz die Gegenstände aus der oa Verlassenschaft auf diese Seite gestellt. Er biete über diesen Internetmarktplatz die Antiquitäten aktiv im Internet Sammlern, denen einzelne Stücke fehlen, an. Er führte weiters auch aus, dass es ihm nicht einmal darum gehe, möglichst viele User auf seine Seite zu bringen. Er brauche die Beta-Version der Internetseite ST um potentiellen Kunden seine Ideen vorführen zu können. Der Content sei umfangmäßig ohnehin viel zu klein, als dass er User in großen Mengen auf die Seite bringen könnte. Für eine relevante Anzahl an Usern und Klicks benötige man Inhalt im Umfang, Diversität und Umschlaghäufigkeit von Amazon oder Ebay. Davon sei der Content des Antragstellers Lichtjahre entfernt.

Auf mehrmalige Befragungen durch die Finanzbehörde gab der Bw. allerdings nicht bekannt, von wem und wie die Software getestet werden sollte, wie er mit den Internet-User in Kontakt

trete und wie diese ihm dann mitteilen hätten können, was an der Software verbesserungswürdig sei, wie er die Software professionell vermarkten werde und wie der Kontakt zu den Händlern hergestellt werde.

Rauscher/Grübler führen dazu in "Steuerliche Liebhaberei²", RZ 182, aus:

"Unabdingbare Voraussetzung für eine gewerbliche Tätigkeit ist, dass sich die betreffende Betätigung als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. März 1991, 90/13/0256, mwA). Eine solche Beteiligung liegt vor, wenn jemand nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben in Form des Güter- oder Leistungsaustausches teilnimmt und hiebei die Bereitschaft hat, die jeweilige Leistung jedermann anzubieten, der nach ihr bedarf hat (vgl. das hg. Erkenntnis vom 3. Juni 1992, 91/13/0035, mwA), somit werbend auftritt und überdies Vorsorge trifft, dass die angebotene Leistung erbracht werden kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11. April 1972, 2286/71, Slg Nr. 4369/F)."

Im gegenständlichen Fall kann der unabhängige Finanzsenat nicht erkennen, wie der Bw. mit der Tätigkeit "der Entwicklung und anschließende Vermarktung eines Softwareprogrammes für den idealen Internetmarktplatz" am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Der Bw. hat die an ihn gestellten Fragen, wie er Kunden akquiriere, die ein mögliches Interesse an seinem Softwareprogramm haben könnten weiters wie "Testkunden" ihm entsprechendes "Feedback" zukommen lassen usw. wie bereits vorstehend ausgeführt, nicht beantwortet.

Vom Bw. wurde im Verwaltungsverfahren auch nicht dokumentiert, worin die Entwicklungstätigkeit bestand. Der Erwerb einer Domain und der Kauf von Computerzubehör lässt den unabhängigen Finanzsenat eine gewerbliche Tätigkeit "Softwareentwicklung" nicht erkennen.

Dass er auf Grund Geldmangels das Softwareprogramm nicht weiterentwickeln konnte, lässt den Schluss zu, dass der Bw. seinen "idealen Internetmarktplatz" nicht anbieten konnte und somit auch nicht von potentiellen Kunden getestet hat werden können.

Der Bw. gab auch an, dass der Handel mit den Gegenständen aus der Verlassenschaft nicht über seine Domain erfolgt ist, sondern sich die Verlassenschaftskuratorin um den Verkauf der Antiquitäten unentgeltlich gekümmert habe.

In dem Schreiben vom 6. November 2012 brachte der Bw. überdies vor, dass er sich entschieden habe, aus der Erstellung, Entwicklung und Perfektionierung von Internetmarktplätzen, zumindest in Österreich, auszusteigen.

Der unabhängige Finanzsenat ist daher zu der Ansicht gekommen, dass keine gewerbliche Tätigkeit "Softwareentwicklung" vorliegt.

Unklar ist jedoch, ob ein gewerblicher Antiquitätenhandel vorliegt oder da ein Verlust mit Antiquitäten erwirtschaftet worden ist, eine Betätigung gemäß § 1 Abs.2 Z 1 LVO vorliegt.

Gemäß § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte vor, bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3 LVO) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 LVO ist eine Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung entstehen, die sich nach der Verkaufsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, die der Befriedigung der persönlichen Wohnbedürfnisse dienen) und typischerweise einer besonderen Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein.

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

Unter Gesamtgewinn ist gemäß § 3 Abs. 1 erster Satz LVO der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen....

Der Bw. kaufte im Jahr 2009 um € 100.000,- Gegenstände aus einer Verlassenschaft, im Jahr 2010 kaufte er abermals Antiquitäten um € 22.530,75, diese aber nicht aus derselben Verlassenschaft. Im Jahr 2010 wurden auch die ersten Antiquitäten verkauft.

Im Jahr der Eröffnung 2009 erklärte der Bw. einen Verlust in Höhe von € 102.272,78, der sich fast ausschließlich aus dem Kauf der Verlassenschaft in Höhe von € 100.000,- ergab.

Den vom Bw. immer wieder betonten Ausführungen, dass im vorliegenden Fall Liebhaberei ohnehin kein Thema sei, da er weder Antiquitätenliebhaber noch –sammler sei und aus dieser Tätigkeit keine Gewinne angestrebt habe, lässt jedoch den Schluss zu, dass es sich bei den angeschafften Verlassenschaftsgegenstände um eine private Vermögensveranlagung der Bw. handelte.

Dagegen spricht allerdings, dass der Bw. im Jahr 2009 um € 100. 000,- und im Jahr 2010 wieder Antiquitäten erworben und diese auf seiner Internetseite "ST" zum Kauf angeboten hat, was wiederum für einen gewerblichen Handel spricht.

Das Finanzamt erließ mit der Annahme, dass der Ankauf von der Verlassenschaft nicht von sich aus auf einen Gewerbebetrieb "Antiquitätenhandel" schließen lässt, sondern erst zu einer Einkunftsquelle werde, wenn regelmäßig Verkäufe mit Gewinnabsicht erfolgten, den Einkommensteuerbescheid 2009 vorläufig.

Bei Bewirtschaftung sogenannter "Luxuswirtschaftsgüter", deren Bedeutung dem allgemeinen Sprachgebrauch entspricht (Ausfluss eines gehobenen Lebensstandards), ist insb Liebhaberei anzunehmen, wenn die Betätigung lediglich im kleineren Umfang (dh. somit nicht "gewerbsmäßig") betrieben werden. In diesem Fall ist somit ein vorrangiger Bezug zu einer privaten Motivation klar erkennbar. Dies trifft insbesondere bei Handel mit oder Verleih und entgeltlicher Ausstellung von Antiquitäten und Kunstwerken zu. (Doralt, EStG13, § 2 LVO Tz 465f).

Der Bw. hat im Jahr 2009 Antiquitäten im Wert von € 100.000,- erworben und einen Verlust in Höhe von € 102.272,78 erklärt.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates kann beim Erwerb von Antiquitäten um € 100.000,- nicht eine Betätigung im kleineren Umfang angenommen werden, was für eine Liebhaberei sprechen würde, sondern eine gewerblichen Handel mit Antiquitäten.

Allerdings– wie bereits vorstehend ausgeführt – wurde im strittigen Jahr 2009 ein Verlust erwirtschaftet und der Bw. hat auch mehrmals betont, dass er sich mit Antiquitäten nicht auskenne und er nie die Absicht gehabt habe, mit Antiquitäten zu handeln und Gewinn zu machen, was wiederum hinsichtlich des Ankaufs der Verlassenschaft für eine private Vermögensveranlagung spreche.

Da nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates das Gesamtbild der Verhältnisse noch nicht endgültig beurteilt werden kann, im strittigen Jahr 2009 ein Verlust erwirtschaftet worden ist und der Bw. nach seinen Aussagen den Ankauf der Verlassenschaft nicht für einen gewerblichen Handel mit Antiquitäten angeschafft hat, hat das Finanzamt daher zu Recht in der vorläufigen Veranlagung der Einkommensteuer 2009 die Verluste nicht anerkannt.

Die Berufung war abzuweisen.

An der Vorläufigkeit tritt keine Änderung ein.

Wien, am 4. März 2013