

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter MMag. Gerald Erwin Ehgartner in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Mag. Harald Robert Heinzl, Mexikoplatz 24 Tür 6, 1020 Wien, über nachfolgend angeführte Beschwerden, allesamt gegen die bezeichneten Bescheide der belannten Behörde Finanzamt Gänserndorf Mistelbach, konkret über die

- Beschwerde vom 31.10.2012 gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 16.12.2011,
- Beschwerde vom 24.1.2013 gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 9.1.2013,
- Beschwerde vom 31.10.2013 gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 20.8.2013,
- Beschwerde vom 31.10.2013 gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 20.8.2013,

zu Recht:

I. Die Beschwerden gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 16.12.2011 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 9.1.2013 werden als unbegründet abgewiesen.

II. Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2011 vom 20.8.2013 und Einkommensteuer 2012 vom 20.8.2013 werden abgeändert.

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

III. Die Revision ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Beschwerdegegenständlich war die Frage der Rechtmäßigkeit der von der belangten Behörde vorgenommenen Liebhabereiqualifizierung der Betätigung des Beschwerdeführers in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2009 bis 2012.

Ab dem Jahr 2000 übte der Beschwerdeführer neben einer Beschäftigung in einem Dienstverhältnis eine betriebliche Tätigkeit aus, die sich zunächst auf den Bereich Softwareentwicklung bezog. Zu einem späteren Zeitpunkt erfolgte eine Neuausrichtung seiner betrieblichen Tätigkeit auf den Bereich Eisenbahntechnik, als Entwickler eine E-Lok.

Mit den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2009 bis 2012 erklärte der Beschwerdeführer betreffend seine betrieblichen Tätigkeiten folgende (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Veranlagungsjahr	Erklärte Einkünfte aus GB
2009	-6.896,76
2010	-4.044,73
2011	-1.912,33
2012	-1.385,11

Nach dem beschwerdegegenständlichen Zeitraum erklärte der Beschwerdeführer weiter folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Veranlagungsjahr	Erklärte Einkünfte aus GB
2013	-8.266,93
2014	-3.088,09
2015	-9.102,47

Für das Veranlagungsjahr 2016 ergeben sich laut vorgelegter Einnahmen/Ausgaben-Rechnung positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von EUR 41.664,55.

Im Einkommensteuerbescheid 2009 vom 16.12.2011 wurden die vom Beschwerdeführer angesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht anerkannt. Begründend führte die belangte Behörde aus, die vom Beschwerdeführer nebenberuflich ausgeübte Tätigkeit stelle ab dem Jahr 2009 einkommensteuerrechtlich Liebhaberei dar. In den Jahren 2006 bis 2009 hätten sich ständig Verluste im Gesamtausmaß von EUR 36.864,22 ergeben und es sei keine Prognoserechnung vorgelegt worden, wie diese

Verluste egalisiert hätten werden können. Bereits im Ansuchen um Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen 2004 sei dargelegt worden, dass keine Folgeaufträge mehr zu erwarten gewesen seien. In Ermangelung einer Einkunftsquelle sei der Verlust des Jahres 2009 steuerlich nicht mehr ausgleichs- und vortragsfähig.

In den Bescheiden Einkommensteuer 2010 vom 9.1.2013, Einkommensteuer 2011 vom 20.8.2013 und Einkommensteuer 2012 ebenfalls vom 20.8.2013 wurden die angesetzten negativen Einkünfte ebenfalls nicht anerkannt. Es erfolgte ein Verweis auf die dargestellte Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2009 bzw wurde ausgeführt, dass bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb ab 2009 Liebhaberei vorliege.

Mit Beschwerde (vormals Berufung) vom 31.10.2012 gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 beantragte der Beschwerdeführer die Berücksichtigung der angesetzten negativen Einkünfte und führte im Wesentlichen aus, es hätten ab dem Jahr 2006 fast keine Aufträge gewonnen werden können und bei einem größeren Kunden sei eine größere Zahlung für ein Fernostprojekt nicht geleistet worden. Aus ökonomischen Gründen sei auf eine gerichtliche Eintreibung verzichtet worden. Dass aus diesem Grund keine Einnahmen erzielt worden seien, sei nicht Liebhaberei, sondern dem unternehmerischen Risiko zuzuschreiben. Ab dem Jahr 2012 habe ein neues, langjähriges Projekt an Land gezogen werden können, konkret gehe es um die Modernisierung des Antriebs der X-Bahn. Aus diesem Auftrag würden aus reinen Dienstleistungen folgende Einnahmen realisiert werden können:

2012	3.000,-
2013	20.000,-
2014	20.000,-

Zusätzlich würden auch noch Materialverkäufe die vorhandenen Fixkosten gegen Null drücken.

Mit Beschwerde vom 24.1.2013 gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 wurde ebenso die Berücksichtigung der angesetzten negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb beantragt. Verwiesen wurde darauf, dass das Ergebnis der stattfindenden Außenprüfung abzuwarten sei, die zwischenzeitig eingeleitet worden war.

Am 11.4.2013 richtete der Beschwerdeführer an den Außenprüfer ein schriftliches Anbringen, in dem er im Wesentlichen darlegte, er trete dem Verdacht, dass es sich um Liebhaberei handle, entschieden entgegen. Seine Tätigkeit weise das typische Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes auf und eine solche Tätigkeit sei daher nur in Ausnahmefällen als Liebhaberei zu qualifizieren. Beginn seiner betrieblichen Tätigkeit sei

das Jahr 2000 gewesen. Im Zeitraum 2000 bis 2005 seien positive Einkünfte erwirtschaftet worden, er sei für zwei internationale Unternehmen tätig gewesen und habe EDV-Lösungen für nicht marktmäßig erhältliche Software geschrieben. Ein Vertrag sei beendet worden, da offene Rechnungen nicht beglichen worden seien. Es sei ein Folgeprojekt in Aussicht gestellt worden, zu dem es aber nicht gekommen sei. Es habe stets die subjektive Absicht bestanden, Gewinne zu erzielen. Deshalb sei im Zeitraum 2008 bis 2009 das Unternehmen auch neu ausgerichtet worden, damit mit marktkonformen Leistungen gewinnbringende Aufträge gefunden würden. Die Neuausrichtung sei in den Bereich Eisenbahntechnik, im speziellen Fahrzeugtechnik, erfolgt. Das Thema sei sehr komplex und mit umfangreichen Vorschriften behaftet, der Lernaufwand sehr zeitintensiv. Betreffend die Kriterienprüfung des § 2 Abs 1 LVO führte der Beschwerdeführer weiter aus:

Bezüglich des Kriteriums (1.) Ausmaß und Entwicklung der Verluste, sei die Entwicklung der Verluste stark rückläufig. Es sei versucht worden, bei geringen Einnahmen und marktmäßigem Verhalten die Verluste gering zu halten. (2.) Dem Verhältnis der Verluste zu den Überschüssen könne keine Aussagekraft beigemessen werden, da die Einnahmen sehr gering seien. Betreffend (3.) die Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben kein Gewinn erzielt werde, habe der Beschwerdeführer nach dem Auslaufen der früheren Geschäftsbeziehung versucht, ähnlich gewinnbringende Aufträge an Land zu ziehen, was jedoch aufgrund der engen Marktnische nicht erfolgreich verlief. Der Ausweg sei darin erblickt worden, eine komplett andere marktmäßige Leistung zu erbringen. Für die diesbezüglichen Fortbildungsmaßnahmen habe er den kostengünstigen Weg der ehrenamtlichen Mitarbeit beim Eisenbahnmuseum X gewählt. Hinsichtlich des (4.) Kriteriums des marktgerechten Verhaltens in Hinblick auf die angebotenen Leistungen sei der Beschwerdeführer in einem Nischensegment tätig und sich bewusst, dass es immer wieder lukrative Aufträge gebe. Es könne jedoch dauern, bis sich nach dem Abschluss eines Auftrages wieder ein neuer Auftrag ergebe. In den Zwischenphasen sei der Betrieb aufrechterhalten und die Kosten entsprechend gesenkt worden. Weiters habe (5.) ein marktgerechtes Verhalten in Hinblick auf die Preisgestaltung stattgefunden, die Aufträge an den neuen Kunden seien mit Marktpreisen durchgeführt worden, pro Lokomotive werde mit einem Gewinn von EUR 8.000 bis EUR 10.000 gerechnet. Das Material werde direkt von der abwickelnden Gesellschaft gekauft und belaste daher das Ergebnis nicht. Schließlich führte der Beschwerdeführer hinsichtlich des Kriteriums (6.) Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen aus, dass nach ein paar Verlustjahren eine Neuausrichtung des Unternehmens durchgeführt worden sei. Marktmäßig sei auf die Verluste mit Veränderungen reagiert worden, sodass die fehlenden Aufträge durch erzielbares Knowhow im Eisenbahnsektor wettgemacht worden seien. Durch eine Ausbildung im Eisenbahnmuseum habe nur ein geringer Stundensatz und Materialaufschlag erzielt werden können, jedoch unschätzbares Knowhow für zukünftige Aufträge aufgebaut werden können.

Letztendlich hätten sich die Bemühungen ausgezahlt und der Beschwerdeführer habe einen lukrativen Auftrag mit der X-Bahn akquiriert. Da sich die neue Gesellschaft erst in Gründung befunden habe, sei es zu Verzögerungen bei der Unterzeichnung des Vertrages gekommen. Insgesamt liege nach der Kriterienprüfung der Liebhábereiverordnung eine Einkunftsquelle vor. In der Fachliteratur werde als wichtigstes Kriterium genannt, Verbesserungsmaßnahmen herbeizuführen um den Betrieb wieder gewinnbringend zu führen; schon alleine dieses Kriterium überwiege alle anderen Kriterien in besonderem Maße, sodass weiterhin vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen sei. Es sei sogar als Neubeginn einer anders gelagerten Tätigkeit zu sehen, welche erst durch monatelanges Aufbauen von Knowhow durchgeführt habe werden können. Der Neubeginn einer anders gelagerten Tätigkeit löse einen neuen Anlaufzeitraum gemäß § 2 Abs 2 LVO aus.

Dem schriftlichen Anbringen war auch ein Schreiben eines Mitglieds der Betriebsleitung der X-Bahn beigelegt, in dem bestätigt wird, dass es seit Mitte 2011 Planungen für das Projekt E-Lok gegeben habe und die endgültige Auftragerteilung im vierten Quartal 2013 erfolgt sei.

Im mit 2.8.2013 datierten Bericht über das Ergebnis der erfolgten Außenprüfung (betreffend unter Anderem Einkommensteuer 2008 bis 2012) findet sich die Ausführung, dass eine Kriterienprüfung für den Zeitraum 2009 bis 2012 durchgeführt worden sei. Im Ergebnis hätten die ausgewiesenen Verluste ständig die erzielten Einnahmen überstiegen und nach außen hin seien keine Maßnahmen gesetzt worden, die eine grundlegende Änderung der Bewirtschaftungsverhältnisse erkennen haben lassen. Zudem seien die angebotenen Leistungen nur für eine kleine Gruppe von möglichen Auftraggebern mit geringem wirtschaftlichem Potential entwickelt worden und ein marktgerechtes Verhalten sei nicht erkennbar gewesen. Sichtbare Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage seien im Prüfungszeitraum nicht gesetzt worden. Das Vorliegen einer Einkunftsquelle sei daher hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht gegeben, die Verluste ab 2009 somit nicht ausgleichsfähig.

Mit Beschwerdevorentscheidungen (vormals Berufungsvorentscheidungen) vom 20.8.2013 betreffend die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, es liege ab 2009 Liebháberei vor.

Mit Schreiben vom 31.10.2013 erhob der Beschwerdeführer Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 und beantragte die Vorlage seiner Beschwerden betreffend die Veranlagungsjahre 2009 und 2010 an das Bundesfinanzgericht (vormals Unabhängiger Finanzsenat). Begründend führte der Beschwerdeführer aus, während der stattgefundenen Außenprüfung sei dem Prüfer ein

Anbringen übergegeben worden (siehe dazu die obige Darstellung), welches jedoch nicht entsprechend gewürdigt worden sei. Bei der Schlussbesprechung sei vereinbart worden, dass die Verluste der Jahre 2011 und 2012 anerkannt würden, sofern sie sich im Rahmen bis EUR 2.000,- bewegten. Tatsächlich hätten die Verluste schließlich bloß EUR 1.912,33 bzw EUR 1.385,11 betragen, trotzdem sei Liebhaferei festgesetzt worden. Das Unternehmen des neuen Kunden betreffend die neue Tätigkeit des Beschwerdeführers im neuen Bereich Eisenbahntechnik werde im November 2013 gegründet, bis Ende November 2013 seien die ersten Zahlungsflüsse aus der Auftragsabwicklung zu erwarten.

Für den Zeitraum 2000 bis 2008 seien kumulierte Einkünfte von EUR 6.415,83 ausgewiesen, erst ab dem Jahr 2009 seien erstmals negative kumulierte Einkünfte erzielt worden. Werde das Jahr 2012 inkludiert, würden sich negative kumulierte Einkünfte von EUR -7.823,10 ergeben. Aufgrund der stark verzögerten Betriebsgründung seines Kunden verzögerten sich die zuvor genannten Werte bzw Zeitpunkte, es sei aber mit folgenden Einkünften zu rechnen:

2013	3.000,-
2014	20.000,-
2015	20.000,-

Spätestens im Jahr 2014 sei wieder ein positives Ergebnis zu erwarten.

Die Verluste hätten auch mit der Neuausrichtung der Tätigkeit zu tun, welche eine entsprechende Ausbildung erfordere. Die Einnahmen kämen naturgemäß später. Während früher für internationale Elektronikkonzerne Programmierarbeiten durchgeführt worden seien, erfolge jetzt die Neuausrichtung in den Bereich Eisenbahntechnik. Es sei Anfang 2009 vom Neubeginn einer anders gelagerten Tätigkeit auszugehen, welche einen neuen Anlaufzeitraum nach § 2 Abs 2 der Liebhaferei-Verordnung (LVO) auslöse. Die Jahre 2009 bis 2012 umfassten jedenfalls den Anlaufzeitraum, welcher nach § 2 Abs 2 LVO bis zu fünf Jahre ab erstmaligem Anfall von Aufwendungen betrage.

Konkret sei die Neuausrichtung etwa Anfang 2009 erfolgt. Dem Beschwerdeführer habe sich die Möglichkeit geboten, in Richtung Eisenbahntechnik umzuschwenken und er habe sich Wissen über Zugsicherungsanlagen, Zugfunkanlagen an Fahrzeugen und Kenntnisse über die Technik und Vorschriften der Steuerung von Lokomotiven angeeignet. Das Wissen sei sowohl für den Bau der neuen Lokomotiven für den neuen Kunden, als auch für zukünftige Arbeiten an Streckenlokomotiven umgänglich. Aufgrund des Wissens und der praktischen Erfahrung habe der Beschwerdeführer im Jahr 2013 die technische und praktische (sogenannte staatliche) Triebfahrzeugführerprüfung für Diesel- und Elektrolokomotiven abgelegt. Es werde auch eine Schulung für die Wartung und Prüfung von Zugsicherungsanlagen und Zugfunkanlagen an Lokomotiven besucht, was nur möglich sei, wenn man umfangreiches Wissen oder eine jahrelange Ausbildung in einer Fachwerkstatt nachweisen könne. Nach Ablegen der Prüfung sei er berechtigt, Zugsicherungen und Zugfunkanlagen zu prüfen und diese Dienstleistungen auch gegen

Entgelt anzubieten. Zudem seien im Jahr 2013 Besuche bei anderen Bahnbetreibern erfolgt, die sehr am Konzept interessiert gewesen seien.

Als Beilagen wurden Prüfungszeugnisse sowie ein Schreiben von der Betriebsleitung der X-Bahn vorgelegt:

Im vorgelegten Schreiben vom 5.8.2013 vom Leiter der Bahnbetriebe & Werkstätten der X-Bahn, wird vom Versender bestätigt, dass seit Mitte 2011 Planungen für das Projekt der E-Lok durchgeführt und der Beschwerdeführer dabei unterstützen würde. Der tatsächliche Beginn der Detailkonstruktion und vertraglichen Zusammenarbeit habe sich aufgrund anderer Projekte verschoben. Es bestehe für das gegenständliche Projekt Zeitdruck, da eine Ausstellung bei einer internationalen Fachmesse geplant sei.

Folgende Zeugnisse wurden vorgelegt:

- Prüfungszeugnis vom 12.10.2013 über die abgelegte Prüfung zur Führung von Elektrotriebfahrzeugen im Streckeneinsatz im Bereich der Österreichischen Bundesbahnen, ausgestellt von der ÖBB
- Zeugnis vom 12.10.2013 über den Abschluss der Ausbildung zur Erlangung von Typenkenntnis auf einer konkreten Triebfahrzeug/Steuerwagen-Baureihe, ausgestellt von der ÖBB-Technische Services GmbH
- Prüfungszeugnis vom 11.10.2013 über die abgelegte Prüfung zur Führung von Dieseltriebfahrzeugen im Streckeneinsatz im Bereich der Österreichischen Bundesbahnen
- Zeugnis vom 11.10.2013 über den Abschluss der Ausbildung zur Erlangung von Typenkenntnis auf einer konkreten Triebfahrzeug/Steuerwagen-Baureihe, ausgestellt von der ÖBB-Technische Services GmbH
- Zeugnis vom 25.3.2014 über den Abschluss der Ausbildung zur Erlangung von Typenkenntnis auf einer konkreten Triebfahrzeug/Steuerwagen-Baureihe, ausgestellt von der ÖBB-Technische Services GmbH

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens übermittelte der Beschwerdeführer mit Fax vom 9.7.2015 noch zwei weitere Schreiben der Betriebsleitung der X-Bahn, in der ein Auftragsvolumen von EUR 95.000 genannt wird und führte aus, dass er weiterhin jedenfalls Einzelunternehmer bleibe und aufgrund einer Förderentscheidung das Projekt E-Lok nicht vorzeitig der Öffentlichkeit auf einer Fachmesse präsentiert worden sei.

In einem weiteren Schreiben vom 17.8.2015 brachte der Beschwerdeführer noch ergänzend vor, dass die Neuausrichtung auf Eisenbahntechnik mit Ende 2009/Anfang 2010 datiert werde. Zu diesem Zeitpunkt sei auch ein Teil der Fahrzeuge, die der Eisenbahnverein übernommen habe, im Eisenbahnmuseum in ORT eingetroffen. Da einige dieser Fahrzeuge wieder in Betrieb genommen seien bzw noch werden sollten, sei eine Neuausrichtung in Richtung Eisenbahntechnik erfolgt. Es handle sich um eine Spezialisierung auf ein Nischenprogramm. Aufgrund der großen Fülle an Vorschriften und notwendigem fachlichen Wissen, sowohl in der Technik als auch im praktischen Betrieb,

sei es sehr umfangreich und zeitaufwendig, die notwendigen Kenntnisse zu erlangen. Ein großer Schritt in diese Richtung sei im Oktober 2013 mit der erfolgreichen Ablegung der staatlichen Triebfahrzeugführerprüfung für Lokomotiven mit Elektroantrieb und Verbrennungsmotor erfolgt. Entsprechende Zeugnisse wurden beigelegt. Die veranlagten Jahre 2006 bis 2008 seien also noch dem alten Betrieb (Programmiertätigkeiten Software) zuzurechnen.

Nach vorgelegten Bestätigungen des potentiellen Kunden seien für das Projekt folgende Auftragsvolumen genannt:

2015	35.000,-
2016	40.000,-
2017	20.000,-

Die Herstellung der erforderlichen Prototypen erfordere direkt zuordenbare Materialkosten in Höhe von EUR 20.000 (2015 bis 2017). Die anfallenden Fixkosten des gesamten Betriebes seien in diesem Zeitraum nochmals in der Höhe von EUR 20.000 prognostiziert. Zu den Fixkosten sei eine Reserve von EUR 7.500 angesetzt, um unvorhersehbare Aufwendungen abzufangen. Dies deshalb, um darzustellen, dass auch bei den schlechtesten Bedingungen kumulierte Überschüsse auftreten könnten. Den Jahren 2015 bis 2017 seien damit Aufwendungen von EUR 47.500 zugeordnet, es zeige sich, dass spätestens im achten Jahr seit der neuen Betriebsgründung im Jahr 2009 eine steuerlich relevante Einkunftsquelle vorliege.

Rechnerisch dargestellt wurde vom Beschwerdeführer, dass ab dem Jahr 2016 positive kumulierte Einkünfte von EUR 11.9096,05 und im Jahr 2017 von EUR 21.906,05 vorliegen würden.

Am 2.10.2015 erging die abweisende Beschwerdevorentscheidung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2012, am 7.10.2015 die abweisende Beschwerdevorentscheidung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2011. In der gesonderten Bescheidbegründung vom 2.10.2015 (betreffend Einkommensteuer 2011 und 2012) begründet die belangte Behörde die abweisenden Erledigungen wie folgt:

Der Beschwerdeführer habe im Jahr 2000 das Dienstleistungsgewerbe „Programmierung von Software“ als Nebenbeschäftigung zur nichtselbständigen Tätigkeit begonnen. Von 2000 bis 2004 habe er nur zwei Auftraggeber gehabt. Im Jahr 2004 sei um Nullstellung der Einkommensteuervorauszahlung ersucht worden, wobei vom Beschwerdeführer begründend ausgeführt worden sei, dass er soeben den letzten Auftrag abgewickelt habe, zu jenem Zeitpunkt keine Folgeaufträge mehr in Aussicht gewesen seien und im Rahmen seines Dienstverhältnisses ein größeres Projekt betreut werde. Es gehe sich zeitlich nicht mehr aus, weitere Aufträge abzuwickeln. Ginge man nun davon aus, dass die Abwicklung der Aufträge bis in das Jahr 2005 hineinreichten (die Zahlungen bei Aufträgen in der EDV-Branche erfolge erst nach Abschluss des Werkes und Abnahme), sei die

Programmiertätigkeit ab dem Jahr 2006 beendet und eine Änderung der Bewirtschaftung gegeben, als zumindest ab 2006 keine Aufträge als Programmierer mehr erwirtschaftet worden seien. Es sei demnach ab dem Jahr 2006 eine neue Tätigkeit gegeben und die Anlaufjahre daher in 2006 bis 2008 verbraucht.

Wenn der Beschwerdeführer ausführe, dass der Beginn aus der neuen Tätigkeit frühestens 2009 gegeben sei, so sei der diesbezügliche Nachweis bis dato nicht erbracht worden. Die Behörde gehe daher für das Projekt E-Lok von einem Beginndatum 2006 aus und daher seien die in diesen Jahren ausgewiesenen Verluste in die Prognoserechnung einzurechnen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes würden nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen positive Einkünfte erwarten lassen, als Einkunftsquelle gelten. Andernfalls, so die belangte Behörde, sei Liebhaberei gegeben. Die Tätigkeit als Neuentwickler eine E-Lok sei unter § 1 Abs 1 LVO (Einkunftsquellenvermutung) zu subsumieren. In erster Linie komme es auf das subjektive Ertragsstreben des Steuerpflichtigen an, einen Gesamtgewinn erzielen zu wollen; nicht ausreichend sei die behauptete Absicht, Gewinne zu erzielen. Bestehe objektiv keine Möglichkeit Einnahmenüberschüsse zu erzielen, reiche der subjektive Wille für die Anerkennung einer Einkunftsquelle nicht aus (VwGH 29.1.2003, 97/13/0015). Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 27.5.1999 (97/15/0113) ausführe, komme es auf die Wunschvorstellungen desjenigen, der die Betätigung entfaltet, nicht an.

Sei nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen, dass die Betätigung vor Erzielen eines Gesamtgewinns beendet werde, sei nicht von einem Anlaufzeitraum auszugehen. Konkret seien die Verluste der Jahre 2006 bis 2008 ohnehin anerkannt worden. Nach Ablauf dieses Anlaufzeitraumes, sei die Absicht einen Gesamtgewinn zu erzielen, insbesondere nach den Umständen des § 2 Abs 1 LVO zu beurteilen:

Betreffend (1.) das Ausmaß und Entwicklung der Verluste beliefen sich die Verluste der Jahre 2006 bis 2014 auf insgesamt EUR 52.476. Während es ab 2008 zu einem leichten Verlustrückgang gekommen sei, sei ab dem Jahr 2013 wieder ein Anstieg des Verlustes zu verzeichnen gewesen. Bisher seien jedenfalls ausschließlich Verluste erzielt worden. Zudem sei auch das Unternehmen, von dem die vorhergesagten (prognostizierten) Einnahmen ab dem Jahr 2015 erzielt werden sollten, bis dato nicht im Firmenbuch eingetragen.

Betreffend (2.) das Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen schmälerten die Verluste die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Ohne das Standbein der nichtselbständigen Tätigkeit sei es nicht möglich gewesen, die verlustbringende Tätigkeit als E-Lock-Entwickler aufrecht zu erhalten.

Hinsichtlich des (3.) Kriteriums der Ursachen, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn erzielt werde, gebe es, da nur ein (voraussichtlicher) Auftraggeber vorhanden sei, keine Vergleichswerte.

Problematisch sei, dass der Fokus auf nur einen Kunden gelegt wurde und bis dato nicht erwogen worden sei, die Aufträge um weitere Kunden zu erweitern.

Betreffend (4. und 5.) das marktgerechte Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen und marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung gebe es nur einen Kunden. Entgegen der ursprünglichen Ankündigung sei die E-Lok nicht auf einer Fachmesse ausgestellt worden.

Schließlich ergebe sich nach (6.) Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen, dass kein Bemühen, die Ertragslage zu verbessern, etwa durch die Akquise neuer Auftraggeber, erkennbar sei. Aus den vorgelegten Unterlagen sei nicht ersichtlich, dass versucht worden sei, mit dem gegenständlichen Produkt neue Märkte zu erschließen. Auffällig sei, dass die Auftragerteilung von einem Unternehmen in Ausschicht gestellt worden sei, das sich noch im Gründungsstadium befunden habe. Offenbar sei die Gründung des Unternehmens von Fördermitteln abhängig; nicht dargelegt sei, ob das Projekt E-Lok bei Nichtgründung von der X-Bahn übernommen oder ob das Projekt eingestellt würde.

Es sei im Rahmen der Beschwerdeerledigung zwar eine Prognoserechnung vorgelegt worden, die ab dem Jahr 2015 Gewinne erwarten lasse, bis Oktober 2015 seien aber offenbar noch keine Zahlungen zugeflossen. Zwar werde von einem Mitglied der Betriebsleitung der X-Bahn die Mitwirkung des Beschwerdeführers am Projekt der Entwicklung der E-Lok bestätigt, jedoch seien keine verbindlichen Zahlen hinsichtlich Auftragsvolumen und Zeitraum gemacht worden. Diese Bestätigung sei daher nicht ausreichend, um die vom Beschwerdeführer getätigten Gewinnhoffnungen zu untermauern.

Da die Kriterien für eine erwerbswirtschaftliche Betätigung nicht erfüllt seien, sei hinsichtlich Einkommensteuer auf Liebhaberei zu erkennen.

In Beantwortung eines Vorhaltes des Bundesfinanzgerichtes übermittelte der Beschwerdeführer am 5.12.2017 dem Bundesfinanzgericht die angeforderten Einnahmen/Ausgaben-Rechnungen der Jahre 2009 bis 2016. Erkennbar ist daraus, dass nach den Verlustjahren 2009 bis 2015 im Jahr 2016 ein Gewinn in Höhe von EUR 41.664,55 ausgewiesen wird.

Weiter übermittelte der Beschwerdeführer dem Bundesfinanzgericht folgende Dokumente betreffend das Projekt im Bereich der Eisenbahntechnik:

- Eine Projektmappe, in der das gegenständliche Projekt (Entwicklung der E-Lok) umfassend dargestellt wird (samt konkreten Skizzen und technischen Details – Stand Oktober 2011). Angeführt finden sich die Namen der sieben Mitglieder des Projektteams, die sich aus Personen aus der Betriebsleitung der X-Bahn sowie von technischen Unternehmen zusammensetzen und auch der Beschwerdeführer wird als Mitglied des Projektteams genannt. Gegenstand des Projektes ist die Entwicklung einer

neuen Lokomotivgeneration für die X-Bahn, insbesondere soll eine Umstellung von Dieselloks auf elektrisch betriebene Lokomotiven erfolgen. Der Planungshorizont erfasst den Zeitraum von Herbst 2011 bis zum Jahr 2014.

- Ein Protokoll vom 31.10.2011 über eine Besprechung des Beschwerdeführers mit Mitgliedern des Projektteams betreffend die geplante Vorgehensweise.
- Eine Email vom 28.10.2011, versendet von einem Mitglied der Geschäftsleitung der X-Bahn, der zum „1. Meeting Projektteam“ am 31.10.2011 einlädt.

Schließlich wurden noch Ausgangsrechnungen des Beschwerdeführers betreffend seine ehemalige Tätigkeit als Softwareentwickler übermittelt:

- Ausgangsrechnung vom 14.5.2006 betreffend vom Beschwerdeführer geleistete Software an ein Chinesisches Unternehmen.
- Ausgangsrechnung vom 16.6.2005 für betreffend vom Beschwerdeführer geleistete Software an ein Österreichisches Unternehmen.
- Ausgangsrechnung vom 9.6.2005 betreffend vom Beschwerdeführer geleistete Software an ein Chinesisches Unternehmen.

Zudem führte der Beschwerdeführer aus, dass der Schwenk zur Eisenbahntechnik jedenfalls im Jahr 2011 dokumentiert vorliege. Es habe schon im Jahr 2009 entsprechende Absichten gegeben.

Anfang 2006 sei dem Beschwerdeführer eine Entwicklungstätigkeit im Bereich Softwareentwicklung in Aussicht gestellt worden, durch Verschiebungen, Umstrukturierungen und Verlagerung des potentiellen Kundenunternehmens ins Ausland sei eine Entwicklungszusammenarbeit jedoch unwahrscheinlich geworden und Ende 2008 sei es absehbar geworden, dass er weiterhin Beschäftigter im Außendienst bleiben werde.

Durch eine ehrenamtliche Tätigkeit in einem Eisenbahnmuseum (seit Juli 2005) habe sich der Beschwerdeführer genauer mit dem Bereich der Eisenbahntechnik auseinanderzusetzen begonnen. Da das Eisenbahnmuseum Ende 2009 mehrere Lokomotiven übernommen habe, habe der Beschwerdeführer auch begonnen, sich mit der Technik und den einhergehenden umfangreichen Vorschriften auseinanderzusetzen. Er habe bei den technischen Prüfungen der Fahrzeuge, insbesondere bei den elektrischen Anlagen und der Zugsicherung mitgearbeitet und sich dadurch ein sehr umfangreiches Detailwissen über die Zugsicherungsanlagen und sichere Steuerung von Lokomotiven angeeignet. Weiters habe er nebenbei die Vorschriften für Triebfahrzeugführer studiert und im September 2013 die technische Triebfahrzeugführerprüfung (ehemals staatliche Triebfahrzeugführerprüfung) bei einem Prüfungsbeamten der ÖBB abgelegt und bestanden.

Durch dieses Wissen habe er im Oktober 2011 im bezeichneten Projekt zur Entwicklung einer E-Lok für die X-Bahn als wichtiger Partner einsteigen können. Es handle sich bei

der Lok um eine Neuentwicklung für die X-Bahn, diese solle die alten Dieselloks ersetzen. Da vieles im Selbststudium erlernt worden sei, sei es praktisch nicht möglich, Schulungen nachzuweisen.

Mit Schreiben vom 20.1.2018 zog der Beschwerdeführer den Antrag auf mündliche Verhandlung mit Senatszuständigkeit zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Feststellungen

Der Beschwerdeführer war seit dem Jahr 2000 (neben einer Beschäftigung in einem Dienstverhältnis) als selbständig tätiger Softwareentwickler für zwei Unternehmen tätig (Dienstleistungsgewerbe „Programmierung von Software“).

Zumindest ab dem Jahr 2006 wurden keine Aufträge aus der Softwareentwicklung mehr akquiriert und Beschwerdeführer erzielte aus dieser Tätigkeit stets nur mehr Verluste. Zudem sind zumindest ab 2006 auch keinerlei Maßnahmen des Beschwerdeführers mehr erkennbar, die auf eine Fortsetzung der Tätigkeit als Softwareentwickler schließen lassen. Weder pflegte er Beziehungen zu (potentiellen) Kunden noch bemühte er sich aktiv um neue Aufträge.

In der Folge begann der Beschwerdeführer eine neue Tätigkeit im Bereich Eisenbahntechnik (Entwicklung einer E-Lok). Es handelt sich dabei um einen vorgenommenen Branchenwechsel. Die neue Tätigkeit im Bereich der Entwicklung einer E-Lok unterscheidet sich grundlegend von der davor ausgeführten Tätigkeit als Softwareersteller. Es erfolgte eine Ausrichtung an andere Kunden in einer anderen Branche.

Erste, objektiv erkennbare Handlungen, die die Neuausrichtung des Beschwerdeführers nach außen erkennen lassen, erfolgten im Jahr 2011: Der Beschwerdeführer akquirierte den ersten (zentralen) Kunden (die X-Bahn), stieg in das Projektteam zur Entwicklung einer neuen Lokomotivgeneration für die X-Bahn ein, wurde Teil des Projektteams und so auch in die Planung miteingebunden. Es gab konkret durchgeföhrte Besprechungen mit dem Projektteam bzw mit Mitgliedern der Betriebsleitung der X-Bahn, angefertigte Skizzen und Pläne, eine Projektmappe wurde erstellt und eine konkrete Entwicklungszusammenarbeit wurde mit dem Beschwerdeführer vereinbart (alles im Jahr 2011).

Die Tätigkeit im Bereich der Eisenbahntechnik weist das Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes auf. Es werden keine Wirtschaftsgüter bewirtschaftet, die sich nach der Verkehrsauffassung im besonderen Maße für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen und es liegt auch keine Tätigkeit vor, die typischerweise auf eine besondere, in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist. Die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines Gewinnes ist gegeben. Die letztendlich im Jahr 2016 erzielten Gewinne überwiegen bei weitem alle ab Beginn der Tätigkeit im Bereich der Eisenbahntechnik erzielten (kumulierten) Verluste.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen zur Tätigkeit als Softwareentwickler ergeben sich aus den übereinstimmenden Vorbringen von Beschwerdeführer und belangter Behörde und können als unstrittig angesehen werden. Aus den vorliegenden Einnahmen/Ausgaben-Rechnungen und Einkommensteuererklärungen konnte erkannt werden, dass ab dem Jahr 2006 nur mehr Verluste erzielt wurden.

Die Feststellungen betreffend die vorgenommene Neuausrichtung der Tätigkeit des Beschwerdeführers ergeben sich ebenso aus den Vorbringen der Parteien und es entspricht zudem der allgemeinen Lebenserfahrung, dass sich eine Tätigkeit als Softwareentwickler grundlegend von der Tätigkeit als Entwickler eine E-Lok unterscheidet. Die Festsetzung des konkreten Zeitpunktes der Neuausrichtung im Jahr 2011 ergibt sich aus den vorgelegten Dokumenten des Beschwerdeführers. Zwar nannte der Beschwerdeführer selbst als Beginn der Neuausrichtung (unterschiedlich) die Jahre 2008 bis 2010, doch waren für das Bundesfinanzgericht keine konkreten Umstände erkennbar, die die behauptete Neuausrichtung zu diesem frühen Zeitpunkt bekräftigen hätten können. Auch vom Beschwerdeführer selbst konnten keine entsprechenden Nachweise beigebracht werden. Der bloße Hinweis auf das Interesse am Gegenstand, eine ehrenamtliche Mitarbeit in einem Eisenbahnmuseum, die Übernahme von Eisenbahnfahrzeugen durch das Museum, in dem der Beschwerdeführer Mitglied und Vorstand war, oder das selbständige Einlernen in die Materie können noch nicht ausreichen, den Beginn einer neuen betrieblichen Tätigkeit zu begründen.

Die Feststellungen, dass die Tätigkeit im Bereich der Eisenbahntechnik das Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes aufweise, ergeben sich aus den Vorbringen von Beschwerdeführer und belangter Behörde, entsprechen der allgemeinen Lebenserfahrung und decken sich im Übrigen mit der von der belangten Behörde vorgenommenen Beurteilung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1 Zu den Spruchpunkten I. und II. (Beschwerdeabweisung und Bescheidabänderung)

Betätigungen des Beschwerdeführers und zeitlicher Verlauf

Ab dem Jahr 2000 war der Beschwerdeführer zunächst im Bereich Softwareentwicklung tätig (Qualifizierung der Betätigung durch die belangte Behörde zunächst als Einkunftsquelle). Etwa im Jahr 2006 kam es zur Beendigung der Betätigung in diesem Bereich (siehe dazu unten).

In der Folge fand eine Neuausrichtung der Betätigung des Beschwerdeführers in den Bereich Eisenbahntechnik statt (konkret: Entwicklung einer E-Lok). Es handelt sich dabei um den Neubeginn einer anders gearteten Tätigkeit, zumal sich die Betätigung im Bereich der Eisenbahntechnik grundlegend von der zuvor durchgeföhrten Betätigung als Softwareerzeuger unterscheidet. Entsprechend den getroffenen Feststellungen wandte sich der Beschwerdeführer mit seiner neuen Tätigkeit an eine andere Kundenstruktur in einer anderen Branche. Aufgrund des so erfolgten Neubeginns einer anders gearteten Tätigkeit, die sich zudem auch als Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs 1 der Liebhäberegiverordnung (LVO) darstellt (siehe dazu unten), beginnt nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl etwa 17.3.2005, 2004/16/0252) ein neuer Beurteilungsraum zu laufen.

Nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht ist der Beginn der Betätigung im Bereich der Eisenbahntechnik im Jahr 2011 erfolgt. Das Bundesfinanzgericht folgt nicht der von der belangten Behörde getroffenen Beurteilung, die den Neubeginn im Jahr 2006 annimmt (da ab diesem Jahr keine neuen Aufträge mehr für die vorherige Betätigung im Bereich Softwareentwicklung erwirtschaftet worden seien). Auch dem Vorbringen des Beschwerdeführers, der den Neubeginn (verschiedentlich) in den Jahren 2008 bis 2010 festmachte, da er sich in diesen Jahren mit der Thematik zu beschäftigen begonnen und sich selbst in die Materie eingeschult habe, wird vom Bundesfinanzgericht nicht gefolgt. Vielmehr kann der Neubeginn der Betätigung und die damit einhergehende Änderung in der steuerlichen Beurteilung erst mit jenem Veranlagungszeitraum festgesetzt werden, in dem die Neuausrichtung des Beschwerdeführers durch konkrete, nach außen erkennbare Handlungen bzw Maßnahmen erkennbar wurde. Dies insbesondere deshalb, da im gegenständlichen Fall keine spezifischen betrieblichen Strukturen für die beiden Betätigungen vorhanden waren.

Entsprechend den obigen Feststellungen erfolgten derartige Handlungen bzw Maßnahmen durch den Beschwerdeführer erst im Jahr 2011 (Akquise des neuen Kunden X-Bahn, Einstieg in das Projektteam, Einbindung in die Projektplanung, Teilnahme an Projektbesprechungen, Anfertigung von Projektskizzen und -plänen, Erstellung einer Projektmappe, Vereinbarung einer konkreten Entwicklungsarbeit mit dem Beschwerdeführer). Weder die Aufgabe der vorherigen Betätigung als

Softwareentwickler bzw die (allenfalls) nicht mehr vorhandene Absicht, mit der Betätigung als Softwareentwickler einen Gesamtgewinn erzielen zu wollen, noch die Beschäftigung und Einschulung mit, bzw in eine neue Thematik können hingegen den Zeitpunkt einer Neuausrichtung festmachen.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auch auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (24.6.2004, 2001/15/0047), wonach den Beschwerdeführer gemäß § 119 BAO die Pflicht trifft, alle Sachverhalts-Elemente, die für einen allenfalls früheren Neubeginn der Betätigung gesprochen hätten, offen zu legen und vorzubringen, da er näher an Sache und Beweis als die Abgabenbehörde bzw das Bundesfinanzgericht ist. Doch vermochte der Beschwerdeführer keine entsprechenden Nachweise zu erbringen, die für einen Neubeginn vor dem Jahr 2011 gesprochen hätten.

Beurteilung der Betätigung als Softwareentwickler

Nicht in Zweifel gezogen (und vor dem Bundesfinanzgericht nicht verfahrensgegenständlich) war die Qualifizierung der Betätigung als Softwareentwickler als Tätigkeit iSd § 1 Abs 1 LVO. Es galt somit die Einkünftevermutung und es lagen entsprechende Einkünfte vor (Einnahmen und Gewinne wurden erzielt). Der Umstand, dass ab dem Jahr 2006 aus dieser Betätigung nur mehr Verluste erzielt wurden, konnte zu einer (von der belangten Behörde vorzunehmenden) dahingehenden Neubeurteilung führen, dass die Betätigung ab einem konkreten Veranlagungsjahr als Liebhaberei zu beurteilen war (es ist für jeden Veranlagungszeitraum eine entsprechende Beurteilung anhand objektiver Umstände vorzunehmen, ob die Absicht, einen Gesamtgewinn erzielen zu wollen, nach wie vor gegeben ist).

Da dem Bundesfinanzgericht eine verfahrensgegenständliche Zuständigkeit erst ab dem Veranlagungsjahr 2009 zukommt, kann das Bundesfinanzgericht - unabhängig von einer genaueren Konkretisierung - bloß feststellen, dass zumindest ab dem verfahrensgegenständlichen Jahr 2009 hinsichtlich der Betätigung als Softwareentwickler nicht mehr von Einkünften auszugehen, sondern die Betätigung als Liebhabereitätigkeit zu beurteilen ist: Entsprechend den obigen Feststellungen wurden zumindest ab dem Jahr 2006 keine Aufträge aus der Betätigung als Softwareentwickler akquiriert und stets nur mehr Verluste erzielt. Es waren keine Maßnahmen des Beschwerdeführers mehr erkennbar, die auf eine Fortsetzung der Tätigkeit schließen ließen und der Beschwerdeführer pflegte weder die Beziehungen zu (potentiellen) Kunden noch bemühte er sich aktiv um neue Aufträge. Da vom Beschwerdeführer keinerlei marktgerechtes Verhalten gesetzt wurde und keine Bemühungen zur Verbesserung der Ertrags- und Auftragslage erkennbar waren, somit keine Absicht mehr auf Erzielung eines Gesamtgewinnes erkennbar war, war die Betätigung als Softwareentwickler zumindest ab dem beschwerdegegenständlichen Jahr 2009 als Liebhaberei zu qualifizieren. Es liegen somit zumindest ab dem Veranlagungsjahr 2009 hinsichtlich dieser Betätigung keine steuerbaren Einkünfte vor, die vom Beschwerdeführer erklärten Verluste konnten somit

zu Recht nicht mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden. Die Beschwerden betreffend die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 waren daher als unbegründet abzuweisen.

Beurteilung der Betätigung im Bereich Eisenbahntechnik

Wie oben ausgeführt, handelt es sich bei der Betätigung des Beschwerdeführers im Bereich der Eisenbahntechnik um den Neubeginn einer anders gearteten Tätigkeit und es ist von einer Betätigung mit Einkünftevermutung iSd § 1 Abs 1 LVO auszugehen: Entsprechend der auch von der belangten Behörde in diesem Sinne getroffenen Beurteilung, ist anhand nachvollziehbarer Umstände die Betätigung des Beschwerdeführers durch die Absicht veranlasst, einen Gesamtgewinn zu erzielen und fällt nicht unter § 1 Abs 2 LVO. Nach § 1 Abs 2 LVO wäre (widerlegbar) bei einer Betätigung Liebhaberei anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstünden, die sich nach der Verkehrsausauffassung in einem besonderen Maße für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprächen, oder aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen wären, oder aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Infolge der Beurteilung als Neubeginn einer anders gearteten Tätigkeit und Betätigung iSd § 1 Abs 1 LVO, und da nach den Umständen des Einzelfalls nicht damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor Erzielen einer Gesamtgewinns beendet wird, beginnt ein neuer Anlaufzeitraum nach § 2 Abs 2 LVO (vgl VwGH 17.3.2005, 2004/16/0252: Tritt eine Änderung der Bewirtschaftungsart ein, so ist anhand der geänderten Verhältnisse neuerlich zu beurteilen, ob für den neuen Zeitraum Liebhaberei vorliegt. Mit der Änderung beginnt ein neuer Beurteilungszeitraum zu laufen). Es liegen somit nach § 2 Abs 2 LVO innerhalb der ersten drei Kalenderjahre, längstens innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen für die Betätigung, jedenfalls Einkünfte vor. Auch der von der belangten Behörde ins Spiel gebrachte Umstand, dass das Unternehmen des potentiellen und einzigen Kunden des Beschwerdeführers bis jedenfalls im Jahr 2015 noch nicht im Firmenbuch eingetragen war, führt zu keinem anderen Ergebnis (kommt es doch bloß darauf an, dass es sich um eine Tätigkeit iSd § 1 Abs 1 LVO handelt, also auf das Verhalten und die gesetzten Maßnahmen des Beschwerdeführers und die - gegenständlich vorhandene - objektive Möglichkeit, einen Gesamtgewinn zu erzielen). Die Betätigung im Bereich Eisenbahntechnik führt somit in den Jahren 2011 bis 2013 jedenfalls zu Einkünften des Beschwerdeführers. Die entsprechenden Bescheide betreffend die beschwerdegegenständlichen Jahre 2011 und 2012 waren daher abzuändern.

Ab dem Jahr 2014 wird eine weitere Beurteilung entsprechend den Kriterien des § 2 Abs 1 LVO vorzunehmen sein, mangels beschwerdegegenständlicher Zuständigkeit ist diese Beurteilung jedoch nicht vom Bundesfinanzgericht sondern von der Behörde vorzunehmen.

3.2 Zu Spruchpunkt III. (Unzulässigkeit der 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 Erkenntnis entspricht die Lösung der Rechtsfrage der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.3.2005, 2004/16/0252).

Wien, am 23. Jänner 2018