

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri über die Beschwerde des Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2016 zu Recht erkannt:

I.) Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2016 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer für das Jahr 2016 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

### A) Sachverhalt und Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog im Streitjahr nichtselbständige Pensionseinkünfte in der Höhe von 34.369,20 Euro. Darüber hinaus machte er in seiner Einkommensteuererklärungen 2016 – wie auch in den vorangegangenen Jahren – Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit im Zusammenhang mit der Entwicklung einer Chemiedatenbank als auch der Entwicklung eines Luftgütemessgerätes geltend.

Mit Bescheid vom 16. April 2018 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2016 in der Höhe von -126 Euro fest, wobei es die Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht anerkannte.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. am 25. April 2018 Beschwerde und beantragt, die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erklärungsgemäß festzusetzen. Begründend wurde auf die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 2012 bis 2015 bzw. den Vorlageantrag verwiesen.

Darin wurde unter Verweis auf den Tätigkeitsbericht vorgebracht, dass der Bf. ab dem Jahr 2000 drei unterschiedliche Tätigkeiten selbständig ausgeübt habe:

- Beratungsvertrag mit X ab dem Jahr 2000 bis 2002
- Entwicklung und Erweiterung einer Chemiedatenbank ab dem Jahr 2003

- Entwicklung eines Innenraumluftmessgerätes ab dem Jahr 2011

Zur Widerlegung der Liebhabereivermutung führte der Bf. weiters aus, dass der Beratungsvertrag mit einem hohem Totalgewinn beendet worden sei. Die Tätigkeit im Zusammenhang mit der Entwicklung der Chemiedatenbank habe im Jahr 2016 bereits ausgeglichen bilanziert und werde ab dem Jahr 2017 Gewinn abwerfen. Zu der im Jahr 2011 begonnen Tätigkeit im Zusammenhang mit der Entwicklung eines Innenraumluftgerätes könne berichtet werden, dass derzeit 8 Stück funktionierende hightech Prototypen vorliegen würden und ein Investor für die Produktion und oder Vermarktung gesucht werde. Zusammengefasst habe der Bf. daher drei Tätigkeiten selbständig betrieben bzw. betreibe diese auch heute noch, wobei eine mit hohem Totalgewinn abgeschlossen worden sei, eine weitere bereits positive Deckungsbeiträge beisteuere und die letzte bereits über mehrere funktionstüchtige Prototypen verfüge.

Nach § 1 (1) der Liebhabereiverordnung sei für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen, ob Liebhaberei vorliege. Gegenständlich könne diese Prüfung daher auf die Entwicklung und Verwertung des Innenraumluftmessgerätes begrenzt werden, weil die anderen genannten Tätigkeiten bereits mit Totalgewinn beendet worden seien respektive positive Deckungsbeiträge erwirtschaften würden.

Nach § 2 (2) der Liebhabereiverordnung liegt bei Tätigkeiten im Sinn des § 1 (1) Liebhabereiverordnung jedenfalls während des Anlaufzeitraumes von fünf Jahren keine Liebhaberei vor. Dieser Anlaufzeitraum sei für die Entwicklung der Innenraumluftmessgeräte in den Jahren 2012 bis 2015 jedenfalls nicht abgelaufen. Darüber hinaus werde der Entwicklung und Vermarktung eines hightech Gerätes, wo alleine die Entwicklung eines funktionsfähigen Prototypens mehrere Jahre beanspruche, eine längere Anlaufperiode zustehen, als beispielsweise einem Schuhhändler.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 5. Juni 2018 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab.

Mit Vorlageantrag vom 4. Juli 2018 begehrte der Bf. die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Begründend verwies er dabei auf die Begründung zum Vorlageantrag betreffend die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2012 bis 2015. Darin wurde ausgeführt, dass es sich bei den selbständig ausgeübten Tätigkeiten nicht um eine einheitliche Tätigkeit handle. So sei die Arbeit für die Chemiedatenbank getrennt von der Messgeräteentwicklung zu beurteilen. Die Tätigkeiten würden sich im Warenangebot, der Branche, der angesprochenen Kunden und der für die Ausübung erforderlichen Fähigkeiten unterscheiden. Außerdem wäre jeweils eine eigene Verwaltung und Organisation notwendig. Aus der im Vorlageantrag dargestellten Tabelle der Einnahmen und Sachaufwände für die Jahre 2011 bis 2016 sei eine Trennung der beiden Tätigkeitsfelder ersichtlich. Die Gegenüberstellung zeige auch, dass der Teilbetrieb „Chemiedatenbank“ in all den betrachteten Jahren Gewinne erziele. Der Teilbetrieb „Messgeräteentwicklung“ sei erst im Jahr 2011 eröffnet worden.

Die gesetzliche Beobachtungsphase könne daher 2012 noch nicht abgelaufen sein. Letztlich sei anzumerken, dass das Messgerät als High-Tech Gerät einzustufen sei, in dessen Entwicklung der Bf. hunderte Arbeitsstunden investiert habe. Neben der längeren Entwicklungsdauer von High-Tech Geräten spiele natürlich auch die schwierigere Verwertbarkeit am Zeitstrahl eine Rolle, zumal - wie bereits mehrfach dargestellt - nur eine spezielle Käuferschicht in Frage komme.

Ergänzend wurde mitgeteilt, dass das erste Messgerät um 1.500 Euro zuzüglich Umsatzsteuer verkauft worden sei, sodass im Jahr 2018 im Teilbetrieb Messgeräte positive Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erzielt würden.

Mit Vorlagebericht vom 27. August 2018 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Vorhalt vom 29. Jänner 2019 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Bf. um Vorlage einer gesonderten Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben aus dem Betrieb der Chemiedatenbank sowie der Entwicklung des Luftgütemessgerätes, jeweils ab Beginn der Tätigkeit. Außerdem wurde der Bf. um Mitteilung darüber ersucht, welche Maßnahmen er ergriffen habe, um die von ihm ausgeübten Tätigkeiten gewinnbringend zu gestalten.

Mit Eingabe vom 25. Februar 2019 übermittelte der Bf. folgende Einnahmen-Ausgabenrechnung (in gekürzter Darstellung):

### **Chemiedatenbank**

Jahr	Einnahmen	Ausgaben	Ergebnis
2006	2.700,00	-8.825,52	-6.125,52
2007	2.500,00	-7.624,37	-5.124,37
2008	5.000,00	-9.290,23	-4.290,23
2009	5.000,00	-9.157,57	-4.157,57
2010	5.000,00	-7.328,98	-2.328,98
2011	8.700,00	-3.103,48	5.596,52
2012	2.000,00	-1.766,92	233,08
2013	5.000,00	-2.169,31	2.830,69
2014	4.000,00	-1.814,25	2.185,75
2015	5.000,00	-1.794,94	3.205,06
2016	5.000,00	-1.777,30	3.222,70
2017	10.000,00	-	-
2018	2.846,00	-	-

### **Messgerätentwicklung**

Jahr	Einnahmen	Ausgaben	Ergebnis
2011	-	-5.793,61	-5.793,61
2012	3.398,62	-5.331,12	-1.932,50
2013	-	-6.945,10	-6.945,10
2014	-	-10.702,75	-10.702,75
2015	-	-6.261,87	-6.261,87
2016	-	-5.898,54	-5.898,54
2017	-	-	-
2018	4.500,00	-	-

Zur Gewinnerzielung brachte der Bf. vor, dass er mit dem Übertritt in die Alterspension im Jahr 2011 die Entwicklung eines Innenraumluftmessgerätes für die Firma Y aufgenommen habe. Ziel sei es gewesen, ein handliches Messgerät, das qualitativ hochwertige Ergebnisse liefere und preislich attraktiv sei, zu entwickeln. Diese Geräte seien für Kunden gedacht, die sich beruflich mit der Luftqualität beschäftigten. Auf Grund der erhöhten Anforderungen für die einzelnen Messgrößen könnten die damit erfassten Messwerte auch für gutachterliche Tätigkeiten herangezogen werden. Der Kundenkreis sei dadurch eher klein, es könnten aber durch die Qualität des Gerätes höhere Verkaufspreise erzielt werden. Bei den damals durch den Geschäftsführer der Firma Y angestellten Wirtschaftlichkeitsüberlegungen für die Entwicklung sei mit einem jährlichen Absatz von 100 bis 500 Geräten bei einem Verkaufspreis von 1000 bis 3500 Euro kalkuliert worden. Bei diesen Überlegungen sei vorausgesetzt worden, dass die laufenden Material- und Fertigungskosten pro Gerät 500 bis 750 Euro in der Serienfertigung nicht übersteigen würden. Die daraus resultierende Gerätemarge für die Firma Y habe positive Firmenbeiträge ergeben, weil die Vertriebskanäle am Luftmesssektor bereits vorhanden und kein zusätzliches Personal dazu notwendig gewesen sei. Nachdem die Untersuchungen des Bf. über am Markt verfügbare geeignete Sensoren, Bauelemente und Komponenten die Vorgaben für Material- und Fertigungskosten erfüllt hätten, sei die Entwicklung gestartet worden. Der Bf. habe für die Geräteentwicklung kostenlos die Infrastruktur des Geschäftspartners verwenden dürfen. Außerdem sei vereinbart worden, dass er pro verkauftem Gerät eine Lizenz ausbezahlt bekomme. Im Jahr 2012 habe der Bf. bereits einen Teil des Entwicklungs- und Materialaufwandes der Firma Y in Rechnung stellen können, da die Untersuchung bezüglich geeigneter Sensoren schon vorab anderweitig verwendet habe werden können. Die anfänglichen Verluste aus der Entwicklungstätigkeit seien vorhersehbar und kalkulierbar gewesen, da von einer Entwicklungszeit von mindestens eineinhalb Jahren bis zur Verfügbarkeit eines funktionierenden Prototyps ausgegangen worden sei. Ein funktionierender Funktionsprototyp habe bereits im Jahr 2013 existiert. Es sei geplant gewesen, dass der Bf. 100 bis 150 Euro pro verkauftem Gerät für den geleisteten

Entwicklungsauwand erlösen könne, was zu jährlichen Einnahmen in der Höhe von 10.000 bis 75.000 Euro geführt hätte. Im Jahr 2014 seien Prototypen angefertigt worden, um den Verkauf voranzutreiben und damit Geräte zur Erprobung und Beurteilung zur Verfügung zu stellen, weshalb in diesem Jahr hohe Ausgaben entstanden seien. In ebendiesem Jahr habe sich der Geschäftspartner des Bf. aus gesundheitlichen Gründen zurückziehen müssen, der Bf. habe aber gehofft, dass er das bestehende Netzwerk weiterhin nutzen könne. Nicht zuletzt auf Grund der positiven Entwicklung des Produktes, wobei in Bezug auf zwei Schwachpunkte nachgebessert habe werden müssen, habe er auf eine gute Fortentwicklung gehofft. Im Jahr 2015 sei ihm seitens des Geschäftspartners mitgeteilt worden, dass dieser seine Firma verkaufe und kein Bedarf mehr an einem Innenraumluftmessgerät für gehobene Ansprüche bestehe. Der Bf. habe sich trotzdem dafür entschieden, an der Entwicklung des Produktes festzuhalten. Er habe die weggebrochene Vertriebsschiene ersetzen und die Entwicklung fortsetzen wollen, weil ihm die bisherigen Kontakte zu Fachleuten bescheinigt hätten, dass dieses Gerät seinen Weg am Markt finden werde. Die Fertigung des Produktes müsse in der Folge ausgelagert werden, wobei die Finanzierung beim Bf. läge. In dieser Situation habe der Bf. Maßnahmen getroffen, um das Gerät bekannt zu machen und Kooperationspartner für Vertrieb und Fertigung zu finden. Es seien Unterlagen zur Darstellung des und zur Information über das Produkt erstellt worden, und das Produkt sei bei verschiedenen Institutionen vorgestellt worden. Des Weiteren sei der Bf. in Kontakt mit Beratungs- und Marketingunternehmen, um Kooperationspartner zu finden. Seit Ende des Jahres 2018 bestehe eine Kooperationsvereinbarung mit einem Unternehmensberater, wodurch die Partnersuche erleichtert werde. Er habe darüber hinaus persönlich sowie via E-Mail Kontakt zu Firmen, die in der Lage wären, das Gerät zu produzieren und zu vertreiben. Schließlich werde an einer Weiterentwicklung des Produktes in Form einer Bluetooth Kommunikation gearbeitet. Auf Grund der genannten Maßnahmen hätten im Jahr 2018 bereits drei Geräte verkauft werden können.

## **B) Über die Beschwerde wurde erwogen:**

### **I. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt**

Der Bf. ist im Jahr 2011 in Alterspension gegangen. Im Streitjahr 2016 bezog er nichtselbständige Einkünfte aus der Pensionsversicherung in der Höhe von 34.369,20 Euro.

Nebenbei geht der Bf. folgenden selbständigen Tätigkeiten nach:

**Chemiedatenbank** : Beginnend mit dem Jahr 2006 – wie sich aus der vorgelegten Einnahmen-Ausgabenrechnung ergibt – erbrachte der Bf. Leistungen im Zusammenhang mit einer Chemiedatenbank. Diese Leistungen bestehen in der Gestaltung, Weiterentwicklung und Wartung der Datenbanksoftware. Der Auftragsumfang ist abhängig von aktuellen Entwicklungen (z.B. Gesetzesänderungen) sowie von durch Bedarfsträger beauftragten Leistungswünschen. Aus der Einnahmen-Ausgabenrechnung ist ersichtlich, dass durch diese Tätigkeit konstant Einnahmen von rund 5.000 Euro erzielt werden

konnten. Abzüglich der damit in Verbindung stehenden Kosten war die Tätigkeit ab dem Jahr 2011 gewinnbringend.

**Luftgütemessgerät** : Ab dem Jahr 2011 hat der Bf. die Entwicklung eines (Innenraum Luftmessgerätes (für die Firma Y) aufgenommen. Der Bf. war für die technische Entwicklung des Gerätes zuständig, während sein Geschäftspartner die Fertigung und den Vertrieb übernehmen sollte. Im Jahr 2015 wurde schließlich die Geschäftsbeziehung beendet, sodass der Bf. in der Folge nicht nur für die Entwicklung des Gerätes zuständig war, sondern auch die Fertigung und den Vertrieb organisieren musste. Seit der Aufnahme der Tätigkeit im Jahr 2011 sind durchgehend Verluste zu verzeichnen. Einnahmen aus der Messgerätentwicklung wurden nur im Jahr 2012 durch die Verrechnung von Entwicklungs- und Materialaufwand an die Firma Y und im Jahr 2018 durch den Verkauf von drei Geräten erzielt. Die hohen Ausgaben im Jahr 2014 sind der Produktion der Prototypen zuzurechnen.

Der Bf. betreibt die Tätigkeiten in Form eines Einzelunternehmens, er verfügt über keine Angestellten.

Die in Bezug auf die beiden Tätigkeiten verzeichneten Einnahmen und Ausgaben ergeben sich aus der über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes mit Schreiben vom 25. Februar 2019 vorgelegten Einnahmen-Ausgabenrechnung (oben abgedruckt).

## **II. Streitpunkt**

Strittig ist, ob die beiden selbständig ausgeübten Tätigkeiten als einheitlicher Gesamtbetrieb anzusehen und ob diese Tätigkeiten bzw. eine davon als Liebhaberei einzustufen sind. Die belangte Behörde ging von einer einheitlichen Tätigkeit als technischer Entwickler und von einer Liebhabereitätigkeit aus.

## **III. Beweiswürdigung**

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

## **IV. Rechtsgrundlagen**

Die für den vorliegenden Fall maßgeblichen Bestimmungen der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung – in der Folge LVO), BGBI 33/1993 idF BGBI II 15/1999, lauten wie folgt:

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

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und

- nicht unter Abs. 2 fällt.

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

[...]

§ 2 (1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

[...]

§ 3 (1) Unter Gesamtgewinn ist der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.

(2) Unter Gesamtüberschuss ist der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

## **V. Rechtliche Beurteilung**

### **V.1. Liebhaberei – Tätigkeit**

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie des Freibetrags nach § 105. Nach Abs. 3 Z 2 leg. cit. unterliegen Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22) der Einkommensteuer.

Sowohl der Bf. als auch das Finanzamt gehen davon aus, dass es sich bei den vom Bf. ausgeübten Tätigkeiten um solche gemäß § 22 EStG 1988 handelt.

Einkunftsquellen im Sinn des § 2 Abs. 3 EStG 1988 sind grundsätzlich nur Tätigkeiten, die auf die Erzielung positiver Ergebnisse (Gewinne bzw. Überschüsse) gerichtet sind bzw. solche erwarten lassen. Werden mit einer Tätigkeit nachhaltig Verluste bzw. Werbungskostenüberschüsse erzielt, stellt diese Tätigkeit in der Regel keine Einkunftsquelle dar. In diesen Fällen wird von Liebhaberei gesprochen (vgl. *Renner* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup> Liebhabereiverordnung Rz 301f.).

Nach § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte bei einer Tätigkeit vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Diese Absicht muss anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar sein.

Die beiden vom Bf. ausgeübten Tätigkeiten – Arbeit an der Chemiedatenbank und Entwicklung des Luftgütemessgerätes – sind unstrittig durch die Absicht veranlasst, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Diese Tätigkeiten sind daher in der Folge anhand der Vorgaben des § 1 Abs. 1 LVO zu beurteilen.

### **V.2. Liebhaberei – Beurteilungseinheit**

Das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, ist nach § 1 Abs. 1 LVO für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Demnach muss zunächst die Frage geklärt werden, ob die beiden vom Bf. ausgeübten Tätigkeiten als organisatorische Einheit anzusehen sind.

Beurteilungseinheit bei den betrieblichen Einkünften ist der einzelne Betrieb, Teilbetrieb oder Nebenbetrieb unabhängig von der Rechtspersönlichkeit oder der Rechtsform des Steuerpflichtigen. Ob mehrere Betätigungen insgesamt einen einheitlichen Betrieb bzw. eine einheitliche Einkunftsquelle darstellen, ist nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen (vgl. VwGH 25.2.2004, 2000/13/0092; siehe dazu *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup> Rz 32f. und 36 mwN).

Eine gesamthafte Untersuchung der vom Bf. ausgeübten Tätigkeiten hinsichtlich bestehender organisatorischer, sachlicher, wirtschaftlicher und finanzieller Verflechtungen (vgl. z.B. VwGH 13.3.1997, 95/15/0124 und 25.2.2003, 98/14/0088) ergibt Folgendes: Bei den Tätigkeiten „Chemiedatenbank“ und „Luftgütemessgerät“ besteht insofern eine organisatorische Verflechtung, als sie durch die Person des Bf., der beide Tätigkeiten als Einzelunternehmen betreibt, verbunden sind. Eine weitergehende Verflechtung in Gestalt einer wirtschaftlichen oder finanziellen Abhängigkeit oder Wechselwirkung liegt jedoch nicht vor. So wurde mit der Ausübung der Tätigkeiten zu unterschiedlichen Zeitpunkten begonnen. Die Tätigkeit „Chemiedatenbank“ wurde vom Bf. bereits im Jahr 2006 und damit fünf Jahre vor Aufnahme der Tätigkeit „Luftgütemessgerät“ im Jahr 2011 aufgenommen. Die Arbeiten an der Datenbank wurden nach dem Jahr 2011 unverändert fortgesetzt, die zweite, neu aufgenommene Tätigkeit hatte darauf keinen Einfluss. Auch ist nicht davon auszugehen, dass die Tätigkeit „Chemiedatenbank“ Bedingung, Voraussetzung oder förderlich für die Aufnahme der Tätigkeit „Luftgütemessgerät“ war. Insbesondere kann auf Grund der Verschiedenartigkeit des Leistungsangebotes nicht angenommen werden – und wird auch nicht behauptet –, dass die Leistungserbringung in einem Bereich zu Folgeaufträgen in dem anderen Bereich führt; die eine Tätigkeit die andere gewissermaßen stützt. Überdies sind keinerlei inhaltliche Verknüpfungen betreffend die beiden Tätigkeiten erkennbar. Wie das Finanzamt zutreffend ausführt, stehen beide Tätigkeiten in Zusammenhang mit der Tätigkeit eines technischen Entwicklers, allerdings sind jeweils gänzlich unterschiedliche Voraussetzungen hinsichtlich Know-how und Infrastruktur erforderlich. Nach der Verkehrsauffassung ist demnach von einer getrennten Betrachtung der beiden Betätigungen auszugehen.

Der Umstand, dass beide Betätigungen den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit nach § 22 EStG 1988 zuzuordnen sind, steht einer getrennten Beurteilung nicht entgegen. Denn prinzipiell ist jede Einkunftsquelle eine einzelne Beurteilungseinheit, auch innerhalb derselben Einkunftsart (vgl. VwGH 29.7.1997, 96/14/0065). Ebenso wenig führt die organisatorische Verflechtung durch die Person des Bf. dazu, dass die Tätigkeiten, die nach der Verkehrsauffassung keine Einheit bilden, dadurch zu einer Einheit werden (vgl. VwGH 25.10.2001, 98/15/0133).

Entsprechend diesen Ausführungen sind die vom Bf. ausgeübten selbständigen Tätigkeiten nicht als organisatorische Einheit anzusehen und im Hinblick auf § 1 Abs. 1 LVO einer getrennten Beurteilung zu unterziehen.

Wesensmerkmal der Liebhaberei ist die Erzielung nachhaltiger Verluste im Rahmen einer grundsätzlich erwerbswirtschaftlichen Betätigung. Da der Bf. aus dem Betrieb der Tätigkeit „Chemiedatenbank“ ab dem Jahr 2011 ausschließlich Gewinne erzielt, ist diese Tätigkeit einer weitergehenden Liebhabereiprüfung nicht zu unterziehen. Die selbständige Tätigkeit im Zusammenhang mit der „Chemiedatenbank“ ist folglich als Einkunftsquelle im Sinn des § 2 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 anzuerkennen.

### **V.3. Liebhaberei – Anlaufzeitraum**

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen gemäß § 2 Abs. 2 LVO jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum).

Der Anlaufzeitraum ist als eine Art „geschützter Betätigungszeitraum“ anzusehen und findet seine Rechtfertigung darin, dass der Beginn typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigungen grundsätzlich immer mit einem wirtschaftlichen Risiko behaftet ist. Während des Anlaufzeitraumes muss der sich Betätigende allerdings erkennen, ob sich die Betätigung insgesamt lohnend gestaltet bzw. gestalten wird (vgl. *Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei*<sup>2</sup> Rz 330).

Ein Anlaufzeitraum wird in den Fällen des § 1 Abs. 1 LVO bei Beginn einer Betätigung (dh. erstmaliges Tätigwerden) bzw. bei Eröffnung eines Teilbetriebes (Teiles einer außerbetrieblichen Betätigung) gewährt. Unter Beginn einer Betätigung ist jedenfalls die Eröffnung eines noch nicht existierenden Betriebes (Teilbetriebes, außerbetrieblichen Betätigung) zu verstehen (siehe *Renner* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup> Liebhabereiverordnung Rz 428f.)

Für den Beginn des Anlaufzeitraumes ist wiederum maßgeblich, zu welchem Zeitpunkt die ersten Einnahmen zugeflossen sind. Fallen bereits vor Einnahmenzufluss Aufwendungen (Ausgaben) an, beträgt der Anlaufzeitraum bis zu fünf Jahre. Der Zeitraum beginnt im Kalenderjahr des erstmaligen Anfallens derartiger Aufwendungen (Ausgaben) (siehe *Renner* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup> Liebhabereiverordnung Rz 435ff.).

Der Bf. hat im Jahr 2011 die Tätigkeit zur Entwicklung des Luftgütemessgerätes aufgenommen, sodass in diesem Jahr jedenfalls der Beginn der Betätigung liegt. Wie aus der vorgelegten Einnahmen-Ausgabenrechnung ersichtlich ist, wurden im Jahr 2011 keine Einnahmen aus der Tätigkeit „Luftgütemessgerät“ erzielt. Die ersten Einnahmen sind erst im Jahr 2012 zugeflossen.

Der Anlaufzeitraum beginnt im vorliegenden Fall im Jahr 2011 mit dem Anfallen der ersten Ausgaben und läuft ab dem Jahr 2012, in dem durch die Tätigkeit „Luftgütemessgerät“ erstmals Einnahmen erzielt wurden, für drei Jahre weiter. Folglich beträgt der Anlaufzeitraum insgesamt vier Jahre, beginnend mit dem Jahr 2011.

Die in den Jahren 2012 bis 2014 angefallenen Verluste aus der Tätigkeit „Luftgütemessgerät“ sind infolge der Anlaufzeitraumregelung ertragsteuerlich jedenfalls anzuerkennen.

## **V.4. Liebhaberei – Kriterienprüfung**

### **V.4.1. Allgemeines**

Voraussetzung für das Vorliegen von Einkünften ist nach § 1 Abs. 1 LVO das Bestehen einer Gesamtgewinnerzielungsabsicht. Gewinnerzielungsabsicht bedeutet, dass nicht

nur Verluste ausgeglichen werden, sondern erwirtschaftete Gewinne zu einer Mehrung des Betriebsvermögens führen (vgl. *Renner* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup> Liebhabereiverordnung Rz 360). Da das subjektive Streben nach einem Gesamtgewinn einen inneren Vorgang darstellt, bedarf es objektiver, äußerer Umstände, anhand derer eine Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO festgestellt werden kann (vgl. VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0069). Das Gesetz verweist diesbezüglich auf die in § 2 Abs. 1 LVO angeführten Kriterien.

Während des Anlaufzeitraumes sind die Verluste jedenfalls anzuerkennen. Bei Verlusten nach Ablauf dieses Zeitraumes ist bei einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, anhand der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO zu prüfen.

Dabei kommt dem Kriterium der Art und des Ausmaßes der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen gemäß § 2 Abs. 1 Z 6 LVO nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes „im Rahmen der Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO große Bedeutung zu“ (siehe z.B. VwGH 7.10.2003, 99/15/0209). Unter diese Bemühungen fallen jegliche Schritte, die erkennbar darauf ausgerichtet sind, die Betätigung nicht nur kurzfristig gewinnbringend zu gestalten (vgl. VwGH 28.4.2011, 2008/15/0198 mwN).

Werden strukturverbessernde Maßnahmen gesetzt, so spricht dieses Bemühen gegen das Vorliegen von Liebhaberei. Eine Maßnahme ist dann eine strukturverbessernde Maßnahme, wenn der sich Betätigende wirtschaftlich sinnvoll auf die Ertragslage nachteilig beeinflussende Umstände, seien es typische Betätigungsrisiken oder Unwägbarkeiten, reagiert (vgl. *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup> Rz 358 f.). Ist dies der Fall, so ist die Betätigung auch in Verlustjahren als Einkunftsquelle zu beurteilen. Es kommt nicht auf den tatsächlichen Erfolg der getroffenen strukturverbessernden Maßnahmen an, sondern auf die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Verfolgung der im § 1 Abs. 1 LVO beschriebenen Absicht (vgl. VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0073).

Solange sich die Gesamtgewinnerzielungsabsicht im Sinn des stetigen Strebens nach Gewinnen nach außen hin nachvollziehen lässt, liegt auch in Verlustjahren eine Einkunftsquelle vor. Fehlt diese Absicht in späteren Jahren, so ist die typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung nicht von Beginn an, sondern nur ab jenem Zeitraum als Liebhaberei zu beurteilen, welcher erstmals diese Absicht vermissen lässt (vgl. *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup> Rz 323).

Aus der Tätigkeit „Luftgütemessgerät“ sind seit Tätigkeitsbeginn im Jahr 2011 ausschließlich Verluste entstanden. Da sich die Verluste auch nach Ablauf des Anlaufzeitraumes mit Ende des Jahres 2014 fortgesetzt haben, ist für den Zeitraum ab dem Jahr 2015 eine Prüfung anhand der Kriterien des § 2 Abs. 1 LVO anzustellen.

#### **V.4.2. Ausmaß und Entwicklung der Verluste (Z 1)**

Seit der Aufnahme der Tätigkeit „Luftgütemessgerät“ im Jahr 2011 wurden durchgehend Verluste verzeichnet, wobei die Verluste bis 2014 gestiegen und danach gesunken sind.

Einnahmen wurden lediglich in den Jahren 2012 in der Höhe von 3.398,62 Euro und 2018 in der Höhe von 4.500 Euro erzielt.

Dieses Kriterium spricht für das Vorliegen von Liebhaberei.

#### **V.4.3. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen (Z 2)**

Es wurden seit Tätigkeitsbeginn im Jahr 2011 keine Gewinne erzielt. In den Jahren 2011 bis 2016 hat sich aus der Tätigkeit „Luftgütemessgerät“ ein Gesamtverlust von 37.534,37 Euro ergeben.

Dieses Kriterium spricht für das Vorliegen von Liebhaberei.

#### **V.4.4. Ursachen, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird (Z 3)**

Im Allgemeinen ist es als eher schwierig zu erachten, ein neues Produkt zu entwickeln und dieses erfolgreich am Markt zu platzieren. Insbesondere die Konkurrenz bereits bestehender, etablierter Produkte sowie der Wettbewerb im Hinblick auf die Preisgestaltung stellen dabei zumeist die größte Herausforderung dar.

Als Erschwernis tritt im Fall des Bf. hinzu, dass das Produkt nicht im Rahmen eines bereits bestehenden Unternehmensverbundes entwickelt und vertrieben wird, sodass ein Rückgriff auf einen vorhandenen Kundenstamm und funktionierendes Marketing nicht möglich ist. Der Bf. verfügt zwar über persönliche Kontakte zu einem derartigen Unternehmen, die Geschäftspartnerschaft hat sich jedoch schwierig gestaltet und wurde letztlich im Jahr 2015 beendet. Mangels Eingliederung in ein Unternehmen hat der Bf. die Kosten für die Entwicklung und Produktion der Geräte selbst zu tragen und konnte bislang auch nur einen geringen Teil weiterverrechnen. Seit dem Jahr 2015 ist der Bf. nicht nur für die Entwicklung des Luftgütemessgerätes verantwortlich, sondern organisiert auch die Fertigung und den Vertrieb der Geräte.

Dieses Kriterium spricht für das Vorliegen von Liebhaberei.

#### **V.4.5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen (Z 4)**

Bei dem vom Bf. entwickelten Luftgütemessgerät handelt es sich um ein qualitativ hochwertiges Produkt, das sich an einen kleinen Kundenkreis richtet. Zielgruppe sind Kunden, die das Gerät beruflich verwenden und bereit sind, den entsprechend hohen Preis von 1.000 bis zu 3.500 Euro zu bezahlen.

Für diese Art von Luftpumppressen wurden im streitgegenständlichen Zeitraum nicht die entsprechenden Abnehmer gefunden. Es wäre eine Anpassung an die Bedürfnisse des Marktes betreffend die Qualität und Preislage eines Luftpumppressen erforderlich gewesen.

Dieses Kriterium spricht für das Vorliegen von Liebhaberei.

#### **V.4.6. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung (Z 5)**

Die zum marktgerechtenen Verhalten in Bezug auf das Leistungsangebot getroffenen Ausführungen gelten auch in Bezug auf die Preisgestaltung.

#### **V.4.7. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen) (Z 6)**

Die Tätigkeit zur Entwicklung des Luftgütemessgerätes kann zeitlich in zwei Abschnitte unterteilt werden. In der Zeit von 2011 bis 2014 hat der Bf. mit einem Geschäftspartner zusammengearbeitet, der in der betreffenden Branche tätig und für Fertigung und Vertrieb verantwortlich war. Dadurch konnte der Bf. einige Vorteile, wie die Infrastruktur und die Vertriebswege des Geschäftspartners, nutzen. Im Jahr 2015 wurde diese Geschäftsbeziehung beendet, sodass der Bf. fortan mit der Weiterentwicklung und Etablierung des Produktes am Markt auf sich allein gestellt war. Der Bf. hat sich in dieser Phase bemüht, die weggebrochene Fertigungs- und Vertriebsschiene zu ersetzen. Er hat Unterlagen zur Information über das Produkt gestaltet und dieses bei verschiedenen Institutionen vorgestellt, um das Luftgütemessgerät bekannt zu machen. Überdies hat er selbst persönlich und per E-Mail sowie durch Kontaktaufnahme mit Beratungsunternehmen versucht, neue Kooperationspartner zu finden. Der Bf. hat außerdem Schritte gesetzt, um das Produkt im Hinblick auf die verfügbaren Funktionen weiterzuentwickeln.

Auf Grund der Leidenschaft für Technik und der verfügbaren Zeit infolge der Alterspension zeigte der Bf. besonderes Engagement bei der Entwicklung des Luftgütemessgerätes, was nicht zuletzt die sehr ausführlichen, vom Bf. verfassten und dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Dokumente, die die Funktionsweise des Gerätes und die damit in Zusammenhang stehende technische Entwicklung beschreiben, belegen. Die vom Bf. getroffenen Maßnahmen, die wiederum seine persönliche Überzeugung von der Qualität und Güte des Produktes widerspiegeln, zur Forcierung des geschäftlichen Erfolges sind jedenfalls als strukturverbessernde Maßnahmen anzuerkennen.

Dennoch ist es ein Faktum, dass seit Anbeginn der Entwicklungsarbeiten an dem Luftmessgerät im Jahr 2011 der geschäftliche Erfolg ausblieb. Während eines Zeitraumes von sieben Jahren konnte kein einziges Luftmessgerät verkauft werden. Der im Jahr 2018 erfolgte Verkauf von drei Luftmessgeräten ist zwar positiv zu verzeichnen, die Stückzahl liegt jedoch weit unter den – vom Bf. in unterschiedlichem Ausmaß dargestellten – Erwartungen von 1.000 bzw. 100 bis 500 jährlich verkauften Geräten. Letztlich haben daher auch die getroffenen Maßnahmen nicht dazu geführt, die Entwicklung des Luftmessgerätes erfolgreich im Sinn der Erzielung eines Gesamtgewinnes zu gestalten.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind auch erfolglos gebliebene Maßnahmen als strukturverbessernd zu berücksichtigen (vgl. VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0073). Demnach sind die Bemühungen des Bf., das Produkt weiterzuentwickeln sowie bei anderen (potentiellen) Vertriebs- und Fertigungspartnern bekanntzumachen, als Maßnahme im Sinn der Z 6 des § 2 Abs. 1 LVO anzuerkennen.

Dieses Kriterium spricht daher für das Vorliegen einer Einkunftsquelle.

## **V.5. Ergebnis**

Seit Anbeginn der Tätigkeit im Jahr 2011 waren durchgehend Verluste zu verzeichnen. Während des Anlaufzeitraumes in den Jahren 2011 bis 2014 stand der Bf. in einer Geschäftsbeziehung mit der Y GmbH, die für Fertigung und Vertrieb der vom Bf. entwickelten Messgeräte zuständig war. Im Jahr 2015 wurde diese Geschäftsbeziehung aufgekündigt, sodass der Bf. seither für die Entwicklung, Fertigung und Vertrieb der Luftgütemessgeräte allein verantwortlich ist. Er hat sich infolge der Auflösung der Geschäftspartnerschaft bemüht, die Entwicklungstätigkeit durch verschiedene Maßnahmen gewinnbringend zu gestalten. Diese Handlungen zur Verbesserung der Geschäftssituation sind, wie unter Punkt V.4.7. ausgeführt, als strukturverbessernde Maßnahmen zu qualifizieren, weshalb im Streitjahr 2015 vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen ist.

Die besondere Leidenschaft für ein Produkt sowie die bloße Absicht, mit einer Tätigkeit einen Gewinn zu erzielen, ist allerdings langfristig für eine erwerbswirtschaftliche Betätigung nicht ausreichend (vgl. dazu VwGH 29.1.2003, 97/13/0015).

Aus diesem Grund kommt das Bundesfinanzgericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu dem Ergebnis, dass der Bf. spätestens im Streitjahr 2016 hätte erkennen müssen, dass die Erzielung eines Gesamtgewinnes aussichtslos erscheint. Wenn gleich die Entwicklung eines komplexen technischen Gerätes einige Zeit in Anspruch nimmt, ist nach einem Zeitraum von fünf Jahren, in denen ausschließlich Verluste erzielt wurden und trotz unternommener strukturverbessernder Maßnahmen keine Besserung eingetreten ist, nicht mehr davon auszugehen, dass sich die Tätigkeit gewinnbringend entwickelt. Bei Aussichtslosigkeit in absehbarer Zeit, einen Gesamtgewinn zu erzielen, kann auch das Einstellen der Tätigkeit eine sinnvolle strukturverbessernde Maßnahme darstellen (vgl. VwGH 21.2.2018, Ra 2015/13/0015 mwN). Vor dem Hintergrund der angesprochenen Rahmenbedingungen hätte der Bf. im Jahr 2016 mangels Aussicht auf einen Gesamtgewinn die Tätigkeit „Luftgütemessgerät“ einstellen müssen.

Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolgbringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (siehe z.B. VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314 mwN).

Die Tätigkeit im Zusammenhang mit der Entwicklung des Luftgütemessgerätes stellt daher ab dem Streitjahr 2016 Liebhaberei dar.

Aus den dargelegten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## **VI. 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.

Das Bundesfinanzgericht ist bei der Beurteilung der Rechtsfragen der in der Entscheidung angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (Einkommensteuer 2016)

Wien, am 20. März 2019