

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***3*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Micelli Steuerberatung KG, Wartingergasse 37, 8010 Graz, und Hohenberg Rechtsanwälte, Hartenaugasse 6, 8010 Graz über die Beschwerden vom 15. März 2016 und 31. Oktober 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 26. Jänner 2016 und 3. Februar 2016 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2010 sowie Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2010 bis 2014 und vom 19. Juli 2016 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 (Steuernummer ***BF1StNr1***) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung

1. zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2010 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der Wiederaufnahmebescheid vom 26. Jänner 2016 wird aufgehoben.

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

II. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO vom 19. Juli 2016 und 26. Jänner 2016 für die Jahre 2009 und 2011 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die im Jahr 2009 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß § 188 BAO mit – 205.999,30 festgestellt.

[...]

Die im Jahr 2011 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß § 188 BAO mit – 197.480,53 Euro festgestellt.

[...]

III. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2012 bis 2014 vom 26. Jänner 2016 und 3. Februar 2016 wird als unbegründet abgewiesen.

2. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2010 vom 26. Jänner 2016 wird gemäß § 261 BAO als gegenstandslos erklärt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 und 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist ein Unternehmen, das im Bereich der Forschung und Entwicklung im Zusammenhang mit alternativen Energietechnologien tätig ist.

Aus dieser Tätigkeit hat die Bf im Zeitraum von 2009 bis 2014 einen Verlust im Gesamtbetrag von 1,784.542,53 Euro erwirtschaftet.

Das Finanzamt vertrat in den die Streitjahre betreffenden Feststellungsbescheiden, den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend, die Auffassung, dass der Unternehmensschwerpunkt der Bf in der Verwaltung unkörperlicher Wirtschaftsgüter liege und die daraus resultierenden Verluste sowie die den atypisch still beteiligten natürlichen Personen bisher zugerechneten negativen Einkünfte gemäß § 2 Abs. 2a EStG 1988 weder ausgleichsfähig noch vortragsfähig seien.

Auch das Bundesfinanzgericht wies die Beschwerden in Hinblick auf die Anwendbarkeit des Verlustverwertungsverbots des § 2 Abs. 2a EStG 1988 als unbegründet ab und bestätigte die Beschwerdeentscheidungen vollinhaltlich.

Gegen diese Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 15.5.2019, RV/2101828/2016, erhob die Bf Revision an den Verwaltungsgerichtshof.

Mit Erkenntnis vom 20.9.2020, Ro 2019/15/0181, hat der Verwaltungsgerichtshof das angefochtene Erkenntnis hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2010 sowie Feststellung von

Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2009 bis 2014 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben und grundsätzlich festgestellt:

„Eine operative Forschungs- und Entwicklungstätigkeit ist daher nicht als Verwalten von unkörperlichen Wirtschaftsgütern iSd § 2 Abs. 2a EStG 1988 zu beurteilen (vgl. zu selbstgeschaffenen Filmrechten auch VwGH 14.5.2020, Ro 2020/13/0003).

Nichts anderes gilt, wenn der Erfinder nicht - wie im zur Zl. Ra 2018/15/0085 entschiedenen Fall - alleine tätig wird, sondern sich anderer Personen - sei es im Wege eines Dienst- oder Werkvertrages - bedient oder Kooperationen mit anderen Unternehmern eingeht, soweit er auch in diesen Fällen neben dem Forschungsrisiko den entscheidenden Einfluss auf die Forschungstätigkeit behält und solcherart dazu beiträgt, neues Wissen zu schaffen.“

Das Bundesfinanzgericht hat mit Schreiben vom 5. Februar 2021 der Bf Nachstehendes zur Kenntnis gebracht:

„Für das fortgesetzte Verfahren wird im Sinne von § 2 Abs. 2 LVO zu klären sein, ob gegenständlichenfalls – nach Ablauf des Anlaufzeitraumes von drei Jahren (2009 bis 2011) - weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist.

Fest steht, dass diese Tätigkeit zwischenzeitig eingestellt wurde.

Da der genaue Zeitpunkt auch aus der Vorhalts-Beantwortung vom 28.9.2018 nicht konkret hervorgeht, wird nochmals um Bekanntgabe des tatsächlichen Aufgabezeitpunktes ersucht.“

In der in der Folge abgegebenen Stellungnahme hat die Bf nochmals erklärt, dass die Einkunftsquelleneigenschaft im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 unbestritten sei und konkret ausgeführt:

„Die Beschwerdeführerin hat die im Kriterienkatalog gem. § 2 Abs. 1 LVO angeführten Forderungen (sowie für sie anwendbar) erfüllt, insbesondere wurden wiederholt Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen unternommen. Aus diesem Grund wird im Auftrag und in Vollmacht der Beschwerdeführerin beantragt, das Vorliegen einer Einkunftsquelle gem. § 2 Abs. 3 EStG auch nach Ablauf des Anlaufzeitraums anzuerkennen.“

Zur „Beendigung des Projekts ***4***“ wurde ausgeführt, dass der Beschluss, das Projekt zu beenden, gefallen sei, nachdem die Behörde nicht nachvollziehbar und ohne Vorprüfung in einer Stehgreif-Stellungnahme während der ersten Verhandlung beim BFG behauptet habe, das Projekt falle eigentlich unter Liebhaberei, nachdem die Frage der Anwendbarkeit des § 2 (2a) zunächst auch von dem zuständigen Richter kritisch gesehen worden sei. Durch die o.a. Behauptung sei die Gesellschaft angehalten gewesen, zivilrechtlich weiteren Schaden und eine Insolvenz zu vermeiden, steuerrechtlich die zu diesem Zeitpunkt bestehende Aussichtslosigkeit zu erkennen und keine neuen Kosten mehr einzugehen. Das sei geschehen. Die Umsetzung,

also die endgültige Beendigung sei nach Abschluss des Finanzverfahrens geplant, nachdem dessen bisheriger Verlauf keine klare unternehmerische Vorschau zugelassen habe. Außerdem solle die Abwicklung der Beendigung (steuer-)rechtlich geordnet erfolgen.

In der mündlichen Verhandlung wurde das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht betont.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf ist eine aus einer GmbH (Gesellschafter: Herr ***1***, und Herr ***2***) und mehreren natürlichen Personen bestehende (atypische) stille Gesellschaft. Mit Vertrag vom 26.9.2009 ist es zum Zusammenschluss dieser Gesellschaft gekommen.

*„Die Bf erforscht und entwickelt ein Produkt zur Stromerzeugung aus Wärme mit der Bezeichnung ***4***. Ziel ist es, dieses Produkt nach Fertigstellung der Entwicklung zu produzieren und weltweit zu vermarkten und ein gesunder Mittelbetrieb zu werden. Da dieses Produkt in eine bisher noch kaum besetzte Nische stößt, besteht eine gute Chance hier Europa- oder gar Weltmarktführer zu werden“ (Pkt 1.2 der Revision vom 28.6.2019).*

Wie in der Revision (Pkt. 1.3) weiter definiert worden ist und in der mündlichen Verhandlung vom 25.11.2021 für richtig befunden wurde, ist *„die direkte Entwicklung des geplanten Produkts die **einzig**e Tätigkeit der Gesellschaft.“*

Die Bf hat dargetan, dass sie aktiv in der Forschung gewesen war und über die Ausrüstung zur Konstruktion mit einem modernen 3D-CAD-System, einen Prüfstand und ein Forschungslabor verfügt und - wie in der Revision geschildert - der Kooperationsvertrag vom 30. Juni 2009 nicht das Ziel hatte, durch die Vergabe von Forschungsaufträgen, Rechte an den Forschungsergebnissen zu erwerben, sondern Forschungsleistungen von ihren Kooperationspartnern entgeltlich zu kaufen, weil sie diese hausintern nicht zur Gänze durchführen konnte. Die Bf trägt das Forschungsrisiko und hat den entscheidenden Einfluss auf die Forschungstätigkeit behalten.

Die Forschungstätigkeit am Projekt „***4****“ der Bf ist als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren.

Wie der Revision (Pkt.3.1.3) zu entnehmen ist, wurden im Streitzeitraum 2010 bis 2014 1,125.642 Euro in die Forschung und Entwicklung dieser Dampfmaschine „***4****“ investiert.

Laut Beschwerde betrug das Beteiligungskapital zum 30.4.2014 1,364.500 Euro.

Der in den Jahren 2009 bis 2016 erzielte Verlust von 1,960.558,83 Euro steht, wie die Bf in der mündlichen Verhandlung auch bejaht hat, in unmittelbarem Zusammenhang mit der Forschungstätigkeit am Projekt „***4***“.

Die Betriebsausgaben werden von Aufwendungen für Fremdarbeiten (erbracht von ***5*** und Herrn ***1***), Provisionen an Dritte für die Vermittlung der atypisch stillen Gesellschafter, Miete, Zinsen und Beratungskosten bestimmt.

Wie das Finanzamt in der Beschwerdevereentscheidung vom 28.7.2016 festgestellt hat, bestehen die geringen Jahreserträge in der Hauptsache aus der

- Auflösung von Rückstellungen,
- aus Zinserträgen und
- Weiterverrechnungen.

Unbestritten ist auch, dass die Gesellschaft im Jahr 2009 über kein Personal verfügte.

Einkunftsquelle 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 20 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.

Voraussetzung für das Vorliegen von Einkünften ist nach § 1 Abs. 1 LVO somit 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 20 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.

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 folglich 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 2 Rz 330).

Während des Anlaufzeitraumes sind die Verluste jedenfalls anzuerkennen. Sofern sich die Verlustentwicklung auch nach Ablauf des Anlaufzeitraumes fortsetzt, ist eine sogenannte **Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO** vorzunehmen. Danach ist bei erwerbswirtschaftlichen Betätigungen iSd § 1 Abs. 1 LVO anhand der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO zu prüfen, ob die Absicht besteht, einen Gesamtgewinn zu erzielen.

Mit anderen Worten: Fallen bei einer erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit nach Ablauf des Anlaufzeitraums Verluste an, ist die Gesamtgewinnerzielungsabsicht im Sinne der zitierten Gesetzesstelle nach objektiven Parametern zu überprüfen.

Beurteilungskriterien sind nachstehende Umstände:

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 (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

Eine dahingehende Überprüfung zeigt im zu beurteilenden Fall folgendes Bild:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste:

Seit Aufnahme der Tätigkeit wurden ausschließlich Verluste erzielt.

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen:

Es wurden seit Tätigkeitsbeginn keine Gewinne erzielt – somit ist eine Ermittlung dieses Verhältnisses nicht möglich und folglich auch nicht überprüfbar.

3. Ursachen, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird:

Da es sich um eine Produktneuheit handelt und es keine vergleichbaren Betriebe gibt, kann dieses Kriterium nicht überprüft werden. Erkennbar ist jedoch, dass seit 2009 kein einziger

Auftrag erteilt und keine konkrete Vereinbarung geschlossen wurde, was die Frage aufwirft, ob der Markt überhaupt bereit ist, diese Erfindung zu erwerben. Diese Frage lässt sich auch von der Bf selbst noch im Jahr 2016 nicht beantworten, wenn sie in der Beschwerde ausführt: *„Alle eingesetzten Technologien sind im Zielmarkt der Bf noch nicht eingeführt; die Bf wird daher jeweils Neuland betreten, was sowohl technisch wie auch marktmäßig ein hohes Risiko bedeutet. Außerdem sprechen alle Produkte Großserienmärkte an“.*

4. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen:

Im Zuge des Verfahrens wird laufend der Wille, die Erfindung am Markt zu platzieren, behauptet, doch einer Untermauerung dessen durch nach außen gerichtete Tätigkeiten ist nicht erkennbar. Es fehlen konkrete Unterlagen über die Preisbildung, Vermittlungsaufträge, Vereinbarungen, Werbemaßnahmen, etc.. Vorgelegt wurden in der mündlichen Verhandlung neben den bereits im Zuge des Verfahrens vorgelegten Unterlagen, die ausschließlich die Forschungstätigkeit (Projektbeschreibung für Förderungsansuchen, Produktinformation, Patentschrift, Masterarbeiten) betreffen, einige unverbindlich gehaltene Anschreiben an potentielle Interessenten, die alle mit der bloßen Hoffnung auf Kontaktaufnahme enden oder als „Erstinformation“ bezeichnet werden sowie eine Aktennotiz aus dem Jahr 2010. Ein konkretes „Angebot“ vom 17.7.2014 „***4***“ betreffend wurde vorgelegt. Bemerkenswert dabei ist jedoch, dass die Bf noch in der Beschwerde vom 15. März 2016 dezidiert vorbringt, dass das Forschungsobjekt sich aktuell im Stadium der Entwicklung befinde; *„ein fertiges/marktfähiges Produkt existiert somit noch gar nicht“* bzw, dass das Produkt (erst) im Jahr 2016 in den Markt eingeführt werden sollte. Einige vorgelegten Unterlagen betreffen ein anderes Forschungsprojekt (thermisches Kühlen).

5. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung:

Darüber kann keine Aussage getroffen werden, da keine Preisgestaltung vorliegt.

6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen):

Dem Kriterium der Art und des Ausmaßes der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen gemäß § 2 Abs. 1 Z 6 LVO kommt 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 2 Rz 358 f.). Ist dies der Fall, so ist die Betätigung auch in Verlustjahren als Einkunftsquelle zu beurteilen.

Die Bf hat in der mündlichen Verhandlung dazu vorgebracht, dass es laufend Strukturverbesserungen gegeben habe. Dies schlage sich in der Entwicklung von drei Prototypen, die hintereinander entstanden seien, nieder.

Dieser Argumentation kann das Bundesfinanzgericht nicht folgen, zumal die Entwicklung eines Prototyps bzw. auch dessen Verbesserung ohnehin Grundvoraussetzung für die Entwicklung eines Produktes ist.

Andere strukturverbessernde Maßnahmen, um einen Gewinn zu erzielen, wurden lediglich behauptet, sind aber nicht erkennbar.

Dazu ist zu bemerken, dass auch das Einstellen der Tätigkeit eine sinnvolle strukturverbessernde Maßnahme darstellen kann (VwGH 21.2.2018, Ra 2015/13/0015).

Davon kann im vorliegenden Fall jedoch auch nicht ausgegangen werden:

Fest steht, dass Ende des Jahres 2015 alle Mitarbeiter gekündigt wurden.

Im Schriftsatz vom 28.9.2018 wird ausgeführt, es „*bleibt unter Bedachtnahme auf die kaufmännische Vorsicht keine andere Möglichkeit, als die Tätigkeit einzustellen.*“

Dem Schreiben der rechtsfreundlichen Vertretung vom 21.12.2018 (Pkt.4) ist zu entnehmen, dass „*die Tätigkeit der Bf iZm dem Produkt „***4***“ beendet wird/ist.*“ In weiterer Folge wird jedoch unter Pkt. 5 / 2.2.3 ausgeführt: „*Festzuhalten ist, dass mit der Beendigung der Tätigkeit die Beendigung des Projekts „***4***“ gemeint war/ist; es ist nicht erforderlich, den Betrieb einzustellen oder das Unternehmen zu beenden.*“

Diese unkonkreten Aussagen veranlassten das Bundesfinanzgericht nach dem genauen Aufgabezeitpunkt zu fragen. In der Folge führte die Bf am 6.5.2021 aus, dass ab dem Jahr 2016 Forschung und Entwicklung nur mehr sehr eingeschränkt möglich gewesen sei und nach der Verhandlung vom 7.6.2018 der Beschluss gefasst worden sei, „***4***“ zu beenden. „*Die Umsetzung, also die endgültige Beendigung ist nach Abschluss des Finanzverfahrens geplant, nachdem dessen bisheriger Verlauf keine klare unternehmerische Vorschau zugelassen hat. Der Entschluss, das Projekt bei der I. einzustellen, ist nach wie vor aufrecht.*“

Dies wurde der Bf in der mündlichen Verhandlung vorgehalten. Die steuerliche Vertretung gab dazu an, dass sich die Situation so darstelle, wie in den Schriftsätzen beschrieben. Zuerst werde die Tätigkeit eingestellt und nach dem Abschluss des Finanzverfahrens, das Unternehmen.

Es werde jedoch auf das vorliegende Gewinnstreben in den Streitjahren hingewiesen.

In einer Ergänzungsschrift zur Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung hob dies die steuerliche Vertretung nochmals hervor:

„Wie auch in der Verhandlung ausgeführt, wurde das Personal Ende 2015 abgebaut, die Forschung jedoch nicht endgültig eingestellt, sondern auf ein Minimum reduziert. Dass sie nicht zur Gänze eingestellt wurde, geht auch aus dem angeführten Schreiben vom 21.12.2018 hervor, in welchem noch Tätigkeiten – wenn auch nur in eingeschränktem Umfang - in den Jahren 2016 bis 2018 angeführt wurden (siehe S.15 und 16, Punkt 2.1.3).“

Folglich erübrigt sich die Auseinandersetzung mit der Frage, ob im zu beurteilenden Fall das Einstellen der Tätigkeit eine sinnvolle strukturverbessernde Maßnahme darstellen kann.

Die objektiven Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1bis 5 LVO sprechen allesamt für das Vorliegen von Liebhaberei.

Dem widerspricht die Bf und lehnt im Schreiben vom 5. 5. 2019 eine Überprüfung als Unterordnung in bürokratische Regeln grundsätzlich ab und merkt an, *„dass eine grundlegende Innovation im HighTech Bereich nicht mit den bei gewöhnlicher Geschäftstätigkeit eingesetzten Mitteln zu messen und daher eine Liebhabereibetrachtung hinfällig ist.“*

Konkret wird ausgeführt:

„Nachstehend ein kurzer Kommentar zu den geforderten Kriterien:

„Ausmaß und Entwicklung der Verluste“

Dazu müsste man die Kosten der Entwicklung mit den Kosten vergleichbarer Entwicklungen in anderen Unternehmen vergleichen. Da es sich um Innovation handelt, ist das kaum möglich.

„Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen“

Prognosen zu erstellen ist zwar möglich und geschieht auch laufend, hinsichtlich deren Aussagekraft siehe jedoch die Anmerkung - „Wie bereits ausgeführt, stellt Innovation im Hightechbereich ein ganz besonderes Risiko dar, das mit einer vergleichsweise hohen Wahrscheinlichkeit zum Abbruch des Projekts und bei sehr kleinen Firmen auch zum Ausfall führen kann. Aus diesem Grund sind solche Projekte von vornherein nicht für die eigentliche Zielsetzung von Liebhaberei geeignet“ - zuvor.

„Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird“

Dies zu bewerten ist erst sinnvoll, wenn die angestrebte Innovation einige Zeit im Markt ist. Und selbst dann kann das Ergebnis nicht zur Beurteilung von Liebhaberei herangezogen werden, weil Fehlschlagrisiko ein essenzieller Teil jeder Innovation ist.

„Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen“

Es gilt das zuvor Gesagte. Dazu kommt, dass in der Phase der Produktentwicklung auf Geheimhaltung zu achten ist, um nicht Marktvorteile zu verlieren. Ein Marktauftritt ist daher auch gar nicht möglich. In vielen Fällen gibt es den angestrebten Markt noch gar nicht.

„Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen)“

Eine Innovation, die nicht erfolgreich genug läuft, kann unter Umständen auch dadurch „gerettet“ werden, dass man mehr Kapital hineinsteckt und die Anstrengungen zur Problemlösung wesentlich verstärkt. Unternehmerisch ist dies dann oft sinnvoll, wenn man einen als erfolgreich zu bewertenden Lösungsweg sieht. Die bis zu diesem Zeitpunkt angefallenen Kosten sind dann jedenfalls verloren und daher für Zukunftsentscheidungen nicht mehr relevant. Vor der Fertigstellung schon Ertrag erzielen zu wollen, ist kontraproduktiv.

Zusammenfassend kann angemerkt werden, dass jede Einschränkung der unternehmerischen Entscheidungsfreiheit bei Innovationen und deren Unterordnung in bürokratische Regeln die Innovationskraft an sich gefährdet und zum Erliegen bringen kann. Insofern sind Liebhaberei-Betrachtungen hier nicht anwendbar.“

Im vorliegenden Fall ist es der Bf sehr wohl bewusst, dass es sich um eine „besonders risikoreiche Branche“ handelt (Vorbringen vom 7.6.2018, Punkt 4.3). So wird in der Anlegerinformation darauf hingewiesen, dass neben dem allgemeinen Risiko auch das spezielle Risiko von Aufbau- und Expansionsunternehmen der Wachstums- und Hochtechnologie bestehe. Es gebe derzeit keinen geregelten Markt und keine Garantie, dass der Markt nicht Fremdprodukte präferiere.

Daraus kann jedoch nicht - wie im Schreiben vom 5.5.2019 - der Schluss gezogen werden, dass „Liebhaberei- Betrachtungen“ im vorliegenden Fall nicht anwendbar seien.

Das Bundesfinanzgericht vertritt die Auffassung, dass dem gesetzlich vorgesehenen Überprüfungsschema der LVO ausnahmslos zu folgen ist, kann jedoch den Ausführungen insoweit beipflichten, als auf Grund der besonderen Umstände einer Erfindertätigkeit, bei der sich ein finanzieller Erfolg im Regelfall nicht in gleicher Weise wie bei einer "normalen" Erwerbstätigkeit einstellen wird, auch längere Anlaufverluste grundsätzlich noch nicht gegen eine Gewinnerzielungsabsicht sprechen können.

Nach Auffassung des BFH sind bei der Beurteilung, ob bei einer Betätigung als gewerblicher Erfinder ein Totalgewinn angestrebt wird, die Besonderheiten der jeweiligen Verhältnisse zu berücksichtigen. Während nämlich bei anderen betrieblichen Betätigungen in der Regel nach einer gewissen Anlaufzeit erkennbar ist, ob der Betrieb auf Dauer gesehen mit Gewinnen arbeiten kann, lässt sich eine solche Prognose bei einer Erfindertätigkeit im Allgemeinen nicht aufstellen. Der finanzielle Erfolg einer Erfindung ist vielmehr ungewiss. Es lässt sich nur selten

voraussagen, ob eine Nutzbarmachung durch eine Lizenzvergabe jemals eintritt. Diese Eigenheiten der Erfindertätigkeit dürfen bei der Beurteilung der Frage, ob ein Erfinder mit Gewinnerzielungsabsicht tätig wird, nicht außer Acht gelassen werden (BFH vom 14.3.1995, IV R8/84).

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 2 Rz 323).

Dazu hat die Bf ua. folgende Argumente vorgebracht:

Im Schriftsatz vom 28.9.2018 Pkt. 3.1 bis 3.3 wird dargelegt, dass laut der beigelegten „Plan-Gewinn- und Verlustrechnung“ die Erzielung eines Jahresgewinnes erstmals im Jahr 2012 und die Erzielung eines Gesamtgewinnes erstmals im Jahr 2017 geplant und beabsichtigt gewesen wäre. Die ursprüngliche Planung der Bf war auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest bis zum Erreichen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) ausgerichtet. Es hat sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben (Stellungnahme v. 28.9.2018, Pkt.2.1.3). Dazu hat die Bf ausgeführt: *„Die Beendigung der Tätigkeit ist keine Behauptung, sondern eine Entscheidung, welche in Anbetracht der gegenständlichen Umstände seitens der Bf getroffen werden musste.“* Für eine Weiterentwicklung wären zusätzliche Geldmittel erforderlich gewesen. Da die Tätigkeit der Bf in einem Verfahren vor dem Verwaltungsgericht geprüft worden sei, sei es unmöglich gewesen, Investoren zu finden. (Gegenäußerung v. 21.12.2018, Pkt. 3.2). Das Produkt „***4***“ hätte bereits im Jahr 2016 in den Markt eingeführt werden sollen. *Die letzten Arbeiten bis dahin mussten jedoch nicht zuletzt aufgrund finanzbehördlichen Einschreitens unterbrochen werden* (Stellungnahme v. 28.9.2018, Pkt. 2.2.1). Etwas unkonkreter ist die Aussage im Schriftsatz vom 21.12.2018, (Pkt.2.1.1) wonach das Produkt nach *„Fertigstellung der Entwicklung“* in den Markt eingeführt werden sollte.

Der Einwand, dass eine Entwicklungstätigkeit einen längeren Anlaufzeitraum rechtfertigen könne und nicht von vornherein gegen eine Einkunftserzielungsabsicht bzw. -möglichkeit sprechen müsse, mag - wie bereits erwähnt - in manchen Fällen stimmen, für den gegenständlichen Fall trifft dies jedoch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht zu.

Entscheidend sind ein *planvolles Hinarbeiten* auf eine Erfindung und seriöse Bemühungen um eine wirtschaftliche Verwertung (Renner, Einkünfte aus Erfindertätigkeit und Erfindervergütung, SWK 2004, S 754).

Auf ein Fehlen dieser Absicht kann jedoch aus anderen Umständen geschlossen werden. Solche Umstände können sich aus den für die wirtschaftliche Nutzung der Erfindung maßgebenden Marktverhältnissen ergeben. Steht fest, dass sich eine Erfindung trotz entsprechender - über

einen längeren Zeitraum andauernder – Bemühungen wirtschaftlich nicht nutzen lässt, weil sich dafür kein (oder nur wenige) Interessent(en) findet(n), so muss aus der weiteren Fortsetzung einer langjährigen verlustbringenden Tätigkeit in einem solchen Fall der Schluss gezogen werden, dass der Erfinder seine Tätigkeit nur noch aus persönlichen Gründen weiter ausübt. Seiner weiteren Tätigkeit würde es dann an einer Gewinnerzielungsabsicht fehlen (BFH 14.3.1985, IV R 8/84, VwGH 31.3.2004, 2003/13/0142).

Im vorliegenden Fall konnte die Bf mit ihren oben wieder gegebenen Argumenten aus nachstehenden Gründen nicht überzeugen und vermochte nicht an Hand objektiver Kriterien das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht nach einem Anlaufzeitraum ab 2012 darzutun, weshalb nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ab diesem Zeitpunkt nicht mehr vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist:

1. Die Finanzierung dieses Produktes ging von Anfang an nicht planmäßig von staten. Nicht nur, dass Herr D., der maßgeblich an der Finanzierungsfindung beteiligt gewesen war, seit dem Frühjahr 2011 aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr zur Verfügung gestanden ist (Gegenäußerung v. 21.12.2018, Pkt 5.2.2.1 bzw. Stellungnahme vom 28.9.2018, Pkt. 2.2.1), zeigt auch der Hinweis in der mündlichen Verhandlung auf den Euro-Finanzskandal, mit welchen Schwierigkeiten die Finanzierung zu kämpfen hatte. Offensichtlich wurde auch nach dem Ausscheiden des Herrn D. kein neues Finanzierungskonzept entwickelt. Den Ausführungen in der Stellungnahme vom 28.9.2018 ist aber auch zu entnehmen, dass die Finanzierung bereits in den Jahren 2009 und 2010 nicht planmäßig war: *„Im Finanzierungsmodell ab 2009 war enthalten, dass die Gesellschaft atypisch stille Beteiligungen im Ausmaß von EUR 1 Million ansammelt. Im Jahr 2009 selbst wurde nur ca die Hälfte erreicht, aber daraus hätte sich zumindest die Chance ergeben, schon 2010 das Plansoll zu erfüllen“.*

2. Auch die Gewinnvorschau ist von der Realität weit entfernt ist. Noch im Jahr 2018 (!) wurde mit dem Schriftsatz vom 28.9.2018 eine Plan-Gewinn und Verlustrechnung vorgelegt, die auf nachstehenden, prognostizierten Umsatzerlösen basierte:

2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
0	142.924	535.970	903.186	1,221.940	1,873.933	2,667.675	3,872.557	4,027.460

Darin sieht die Bf die Bestätigung der Gewinnerzielungsabsicht laut Schriftsatz vom 21.12.2018 (Pkt. 3.3).

Durch das bloße Aneinanderreihen von Zahlen kann jedoch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes keine Gewinnabsicht dokumentiert werden. Eine Erklärung, wie diese

Umsatzerlöse bei einem Produkt, das unbestritten noch nicht existiert, erzielt werden sollten, bleibt die Bf schuldig.

Dazu kommt weiters, dass dieses von der Bf vorgelegte Ziffernmaterial (lt. Bf Planwerte, die vom tatsächlich erzielten Ergebnis abweichen können) im Jahr 2018 nicht an die tatsächliche Entwicklung angepasst wurde - zu einem Zeitpunkt, als bereits klar erkennbar gewesen ist, dass die dargestellten Ziffern an der Realität weit vorbeigegangen sind:

So hielt die Bf in der - dem Schriftsatz vom 28.9.2018 für den Zeitraum 2009 bis 2017 beigelegten - Plan-Gewinn und Verlustrechnung noch immer an Umsatzerlösen in Höhe von insgesamt 19,434.203 Euro fest, obwohl zu diesem Zeitpunkt schon klar gewesen ist, dass es sich dabei offensichtlich um utopische Wertansätze gehandelt hat.

Tatsächlich erreichten nämlich die von der Bf dargestellten Umsatzerlöse (lt. Pkt. 1.2. des Schriftsatzes vom 28.9.2018) in den **neun** Jahren von 2009 bis 2017 insgesamt nur 130.788,14 (!) Euro, eine Höhe, die sogar unter dem für **zwei** Jahre – 2009 und 2010 - prognostizierten Umsatz von 142.924 Euro gelegen ist.

Die Aussichtslosigkeit hätte also spätestens nach Ablauf des Anlaufzeitraumes erkannt werden müssen. Eine Gewinnerzielungsabsicht wird zwar wiederholt behauptet, es werden jedoch nie erkennbare Maßnahmen präsentiert, die dieses Streben sichtbar machen bzw. untermauern würden. Letztlich bleibt die behauptete Gewinnerzielungsabsicht offensichtlich bloßes Wunschdenken.

3. Schließlich kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes im vorliegenden Fall auch der Umstand, dass der Beginn der Forschungstätigkeit nicht mit dem Beginn der Tätigkeit der Bf zusammenfällt, nicht zur Gänze außer Acht gelassen werden kann.

Das Finanzamt hat in der Stellungnahme vom 7.11.2018 einen Rückblick auf den Beginn der Forschungstätigkeit von „***4***“ gegeben, dem die Bf zwar hinsichtlich einiger Aussagen in der Gegenäußerung vom 21.12.2018 widersprochen hat, unwidersprochen blieb aber die Aussage, dass diesbezüglich bereits in den Jahren 1994 bis 2002 Vorleistungen erbracht wurden. An dem Produkt wird also schon seit dem Jahr 1994 (!) durch die GmbH und ihren Kooperationspartner gearbeitet. Wie das Finanzamt im Schreiben vom 7.11.2018 ausführt, hat die Firma ***5*** Energiesysteme GmbH mit 30.3.2007 „***4***“ von der Firma ***6*** GmbH erworben und am 30.6.2009 an die Bf weiter veräußert. Der Wert dieser Entwicklung wurde mit 400.000 Euro festgelegt.

Dieser Tatsache der langjährigen Entwicklungsarbeit widerspricht die Bf in der Gegenäußerung vom 21.12.2018 nur insofern, als nicht die Entwicklung weiterveräußert, sondern nur eine Kooperation begründet worden sei.

In der Beschwerde vom 15.3.2016 wird aufgezeigt, dass sich die Forschungsobjekte der Bf aktuell im Stadium der Entwicklung befinden; *„ein fertiges/marktfähiges Produkt existiert somit noch gar nicht“*.

Wie im Schriftsatz vom 21.12.2018 bemerkt, sollte erst nach Fertigstellung der Entwicklung das Produkt in den Markt eingeführt werden.

Wenn auch Herr ***1*** im Schriftsatz vom 9.5.2019 die Phase bis zum Markteintritt als *„Tal des Todes“* bezeichnet, in dem *„private und risikobereite Investoren für den Markteintritt erst gefunden werden müssen“* und sich die Bf noch darin befinde, ist dem entgegenzuhalten, dass die Bf auf Grund der oben dargestellten, nicht zu leugnenden Schwierigkeiten die Aussichtslosigkeit einer jemals gewinnbringenden Tätigkeit erkennen hätte müssen. Die immer wieder aufgestellte Behauptung, es liege ohnehin eine Gewinnerzielungsabsicht vor, lässt sich im vorliegenden Fall anhand objektiver Kriterien nicht feststellen. Dem Gesellschafter der Bf mag zugebilligt werden, dass er trotz all der Schwierigkeiten noch weiter mit Leidenschaft an der Vision *„Jedem sein (Biomasse-) Kraftwerk“*, mit dem –laut Anlegerinformation – *„auf sehr preiswerte Weise lokal Strom erzeugt werden kann“* festgehalten hat. Einer Vision, für die der Markt offensichtlich nicht bereit war und wofür keine wirklichen Interessentenbekundungen vorgelegt werden konnten.

Für das offensichtliche Scheitern des Projektes und die nicht erfolgte Markteinführung sieht die Bf die Finanzverwaltung und deren Prüfungstätigkeit als Hauptverursacher und darin eine Unwägbarkeit.

Unwägbarkeiten sind das Ergebnis negativ beeinflussende Ereignisse, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und in der Regel keinen Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten des Steuerpflichtigen aufweisen (vgl. Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 2, Tz. 355 ff).

Das Bundesfinanzgericht kann jedoch in einer Betriebsprüfung keine Unwägbarkeit erkennen. Einen Zusammenhang zwischen einer Betriebsprüfung, die einen durchaus üblichen Vorgang und keine anormalen wirtschaftlichen Verhältnisse darstellt und der dadurch behaupteten Unmöglichkeit, Investoren zu finden, wie dies im Schriftsatz vom 21.12.2018 beteuert wird, vermag das Bundesfinanzgericht nicht zu sehen.

Wenn zur Erklärung, weshalb der erstmals für 2012 prognostizierte Jahresgewinn nicht erreicht wurde, im Schriftsatz vom 28.9.2018, Pkt. 3.2 behauptet wird, dass durch die *„Aktion Wartetaste“* der Betriebsprüfung *„auch noch das erfahrene Personal abhandengekommen“* sei, wird dem entgegnet, dass die Bf auch im Jahr 2009 über keine Mitarbeiter verfügte. Selbst in der Beschwerde wurde darauf hingewiesen, dass die Bf zum Teil ihre Mitarbeiter mit den Entwicklungspartnern teile und dass *„weder ein hoher noch ein niedriger Personalstand Indiz dafür sein können, dass/ob Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten betrieben werden“*.

Tatsache – wie auch in der mündlichen Verhandlung bestätigt wurde - ist, dass Forschungsarbeiten zu „***4***“ im Jahr des Tätigkeitsbeginns bereits vorgelegen sind. Es wurden in der Folge Prototypen gefertigt und wiederum angepasst, aber kein marktfähiges Produkt entwickelt. Dennoch wurden auch nach dem Eintritt der Finanzierungsschwierigkeiten keine Verbesserungsmaßnahmen getätigt. Lediglich das Ende der Forschungstätigkeit wurde angekündigt. Daraus lässt sich jedoch kein *planvolles Hinarbeiten* auf eine Erfindung ableiten. Auch lässt sich die fehlende Marktpräsenz nicht mit einer geforderten Verschwiegenheit und Geheimhaltung erklären, wie dies in der mündlichen Verhandlung und im Schriftsatz vom 9.5.2019, versucht wird. In der Verhandlung wurde weiter ausgeführt, dass die Möglichkeit das Projekt zu reaktivieren, letztendlich im Jahr 2018 aufgegeben wurde.

Die besondere Leidenschaft für ein Produkt – die der Bf keineswegs abgesprochen werden soll - sowie die bloße Absicht (die – wie im gegenständlichen Fall - nicht an Hand objektiver, äußerer Umstände dokumentiert wird), mit einer Tätigkeit einen Gewinn zu erzielen, ist allerdings langfristig für eine erwerbswirtschaftliche Betätigung nicht ausreichend (VwGH 29.1.2003, 97/13/0015).

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

Das Bundesfinanzgericht kommt somit im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu dem Ergebnis, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Erzielung eines Gesamtgewinnes aussichtslos erscheint. Bei der Tätigkeit der Bf kann nach Ablauf eines Anlaufzeitraumes ab dem Jahr 2012 nicht mehr davon ausgegangen werden, dass weiterhin Einkünfte vorliegen.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

1.1. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall war eine Revision nicht zuzulassen, da keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt. Der Beschwerdefall hing von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Eine Revision gegen den Beschluss ist nicht zulässig, da sich die Rechtsfolge aus der gesetzlichen Bestimmung ergibt.

Graz, am 16. Dezember 2021