



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dipl. Ing. E. D., Wien, vertreten durch Bilanz-Data WTHD GmbH, 1010 Wien, Schwarzenbergstraße 1-3/14 A, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Aus dem Fragebogen anlässlich der Eröffnung eines Gewerbebetriebes ergibt sich, dass der Berufungswerber (Bw.) am 3.5.1998 die Tätigkeit „Dienstleistungen in der EDV und Informationstechnik“ begonnen hat. Aus der Niederschrift über die Erhebung/Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme ist ersichtlich, dass der Bw. Gesellschafter der im Juli 1998 gegründeten Fa. D. & R. OEG ist. Im Rahmen dieser OEG seien bislang keine Einnahmen erzielt worden, sondern ein Verlust. Voraussichtlich Mitte Dezember 1999 werde die OEG in eine GesmbH eingebracht. Die Tätigkeit EDV-Dienstleistung umfasse die Zusammenbringung von Internetspielern. Der Betriebssitz der GesmbH sei noch nicht bekannt, ein Büro werde noch gesucht.

In seiner Einkommensteuererklärung 2000 deklarierte der Bw. neben Einkünften aus

nichtselbständiger Arbeit (Arbeitgeber: G-AG) Einkünfte aus Gewerbebetrieb, und zwar als Einzelunternehmer sowie als Beteiligter an der Fa. D. & R. OEG. Die Veranlagung erfolgte erklärungsgemäß.

Im Jahr 2004 fand bei der Fa. I-AG eine Betriebsprüfung statt, bei der eine den Bw. betreffende Kontrollmitteilung ausgefertigt wurde. Dies nahm der Erhebungsdienst der Großbetriebsprüfung Wien-Körperschaften zum Anlass, bei Bw. eine Nachschau nach § 144 BAO durchzuführen. Mit Bericht vom 23.3.2004 teilte der Erhebungsdienst dem Finanzamt folgenden Sachverhalt mit:

„In (einem) Schreiben mit dem Betreff: "Rechnung" ohne Datumsangabe stellt Herr Dipl. Ing. E. D. für eine Idee und ein Logistikkonzept "Logistik für private Wetten" der Firma I-AG einen Betrag von ATS 350.000,-- ohne Ausweis von Umsatzsteuer in Rechnung...

Am 5. Februar 2004 erfolgte seitens des h.o. Erhebungsdienstes an Dipl. Ing. E. D. schriftlich das Ersuchen um Rückruf. Am 16. Februar 2004 erfolgte ein Rückruf der steuerlichen Vertretung von Herrn E. D., Herrn Mag. E B. von der Wirtschaftstreuhandgesellschaft Bilanz Data, 1010 Wien, Schwarzenbergstraße 1 - 3/14a.

Herr Mag. B. stellte sich im durchgeführten Telefonat auf den Standpunkt, dass es sich hierbei um eine einmalige Leistung seitens Herrn Dipl. Ing. E. D. handelt.

Lt. den Ausführungen der steuerlichen Vertretung in Person von Herrn Mag. E B. sei Herr Dipl. Ing. E. D. "vor dem Fernseher gesessen, da habe er die verrechnete Idee gehabt."

Dieser einmaligen Leistung fehlt es an der gem. § 23 EStG 1988 geforderten Nachhaltigkeit der Betätigung. Auch der private Verkauf z.B. eines KFZ sei in der Privatsphäre nicht steuerpflichtig. Dem Einwand des Erhebungsdienstes, dass es sich hierbei um Einkünfte im Sinne des § 29 EStG 1988 handelt wurde seitens der steuerlichen Vertretung keine Bedeutung beigemessen.

Im Zuge weiterer Recherchen seitens des Erhebungsdienstes der GBP Wien Körperschaften konnte festgestellt werden, dass Herr Dipl. Ing. E. D. mit 7. Dezember 1998 beim zuständigen Finanzamt für den 9., 18., 19. Bezirk und Klosterneuburg eine Steuernummer beantragt hat. Er gab an, Gesellschafter der Firma D. & R. OEG, St.Nr.: ... zu sein, Als weiterer Gesellschafter fungierte Mag. H. R....

Gegenstand dieses Unternehmens waren EDV Dienstleistungen im Zusammenhang mit Internetspielen. Es war also keineswegs so, wie die steuerliche Vertretung erklärte, dass Herr Dipl. Ing. E. D. die verrechnete Idee zufällig hatte. Herr Dipl. Ing. E. D. war schon länger im Bereich EDV Dienstleistungen im Zusammenhang mit Internetspielen tätig.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 7. Mai 2001 wurde die Firma mit der FN ... D. & R. OEG gelöscht.

Weiters erfolgten Recherchen seitens des h.o. Erhebungsdienstes bei der Firma I-AG, ... ob Herr E. D. tatsächlich nur einmalig eine Leistung verrechnet hat. Diese Angaben konnten seitens Herrn X. von der Firma I-AG bestätigt werden. Die Frage, wie Herr Dipl. Ing. E. D. in Kontakt mit der Firma I-AG gekommen ist, antwortete Herr X., dass Herr Mag. H. R. (siehe oben) zum damaligen Zeitpunkt für ein Tochterunternehmen der I-AG tätig war. Diese Tätigkeit war aber nur von kurzer Dauer. Der Kontakt erfolgte also über Herrn Mag. H. R..

Der Anfangs von Herrn Dipl. Ing. E. D. für seine "Idee" veranschlagte Wert sei lt. Auskunft von Herrn X. das Zehnfache des dann vereinbarten Wertes von ATS 350.000,-- gewesen sein.

Weitere Ermittlungen ergaben, dass Herr Dipl. Ing. E. D. die Aufgabe eines Vorstandsmitgliedes bei der Firma G-AG... wahrnimmt.

Die Funktion des Aufsichtsrates nehmen unter anderem Herr Mag. H. R. und Herr Mag. E B. (Anm. steuerl. Vertreter Dipl. Ing. D.) wahr. Mit 14. Juli 2000 erfolgte der Antrag auf Neueintragung des o.a. Unternehmens.

Zusammenfassung:

Der oben dargestellte Sachverhalt soll verdeutlichen, dass der seitens der steuerlichen Vertretung hervorgebrachte Einwand, die Verrechnung der "Idee" sei rein zufällig gewesen nicht zutreffend ist, Weiters ist zu beachten, dass es sich nach Ansicht des Erhebungsdienstes um eine Leistung im Sinne des § 29 EStG 1988 handelt (vgl. z.B. Rechtsprechung/Kommentar Hofstätter/Reichel zu § 29 EStG 1988). Die angeführte Kommentierung spricht von einer Leistung, wodurch Dritte einen wirtschaftlichen Vorteil erlangen. Das Erfordernis der Nachhaltigkeit ist hierbei kein Erfordernis. Es soll damit die Argumentation der steuerlichen Vertretung unterwandert werden, dass es sich um einen "Verkauf" im privaten Bereich handelt.

Seitens des Erhebungsdienstes der GBP Wien Körperschaften wird um entsprechende Veranlassung ersucht."

Eine Ablichtung der oben angeführten Rechnung war dem Schreiben beigegeben.

Das Finanzamt erließ im wiederaufgenommenen Verfahren einen neuen Einkommensteuerbescheid 2000, in dem es sonstige Einkünfte in Höhe von ATS 350.000 ansetzte.

In der gegen den Sachbescheid eingebrachten Berufung führte der steuerliche Vertreter Folgendes aus:

"Der Steuerpflichtige hat zu dem Zeitpunkt der in Rechnungstellung des genannten Betrages seinen Präsenzdienst abgeleistet und war somit, bedingt durch diese staatsbürgerliche Pflicht, nicht in der Lage laufend nachhaltig Leistungen dieser Art zu erbringen.

Die einmalige Veräußerung einer Idee, oder korrekt gesagt, die Veräußerung des Rechtes an der Idee stellt somit keine nachhaltige Betätigung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr mit Gewinnerzielungsabsicht dar und kann somit keinesfalls unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb subsumiert werden.

Da Ideen bzw. Software als auch Ideen für Software nicht patentfähig sind, sondern diese lediglich dem Gebrauchsmusterschutz unterliegen, sind auch nicht die Bestimmungen der §§ 37 und 38 EStG anzuwenden, da diese auf den Gebrauchsmusterschutz nicht Anwendung finden. Bei der steuerlichen Beurteilung des Vorgangs kann man allerdings allgemein feststellen, dass es sich bei der Software bzw. bei der Idee für eine Software um ein Recht handelt und führt dazu Doralt, EStG-Band II, zu § 28 Rz 70, wie folgt aus:

"Die Veräußerung eines Rechtes (auf Dauer) unterliegt im außerbetrieblichen Bereich grundsätzlich als Veräußerung der Einkunftsquelle nicht der Einkommensteuer (VwGH 24.11.1987, 87/14/0001), es kann allerdings ein Spekulationsgeschäft im Sinne des § 30 EStG vorliegen".

Weiters führt Doralt in seinem Kommentar zum EStG aus, dass die Veräußerung im außerbetrieblichen Bereich als Veräußerung der Einkunftsquelle nicht der Einkommensteuer unterliegt, was auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis dargelegt hat. Es bleibt also zu klären, ob nicht, wie Doralt in seinem Kommentar zur Einkommensteuer ausführt, allenfalls ein Spekulationsgeschäft im Sinne des § 30 vorliegt.

Spekulationsgeschäfte im Sinne des § 30 EStG liegen dann vor, wenn zwischen Anschaffung und Veräußerung insbesondere bei beweglichen Gegenständen, und dazu zählen Rechte, eine Frist von nicht mehr als einem Jahr liegt. Wird also ein Recht innerhalb eines Jahres angeschafft und anschließend wieder veräußert, so wäre der dabei erzielte Veräußerungsgewinn der normalen Einkommensteuer zu unterziehen, ohne Tarifbegünstigung im Sinne der §§ 37 und 38 EStG.

Nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen liegt eine Veräußerung einer gewerblichen Erfahrung, ebenso eines gewerblichen Schutzrechtes oder eines Werknutzungsrechtes dann vor, wenn dem Inhaber nach Bezahlung des Entgelts keine weitere Verfügungsmöglichkeit mehr zusteht, er auf kein weiteres nutzungsabhängiges Entgelt mehr drängen kann, er sich seine Einwirkungsmöglichkeiten auf die Nutzung begibt, das Recht nie mehr an ihn zurückfällt und eine Überlassung an Dritte ausgeschlossen ist. Dabei sei insbesondere auf das VwGH-Judikat vom 24.11.1987, 87/14/0001, verwiesen, welches sich mit der Tatsache, dass die Veräußerung von privatem know-how nicht steuerpflichtig ist, beschäftigt. Ebenso sei der Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 29.11.1989 erwähnt, worin ausgeführt ist, dass soferne der Rechtsinhaber nach dem einmaligen

Verkauf des selbst entwickelten EDV-Programmes keinerlei Verwertungsmöglichkeit hat und eine solche nie mehr auf ihn zurückfällt, eine Veräußerung eines Rechtes vorliegt, da eine Überlassung an Dritte (= andere als den Erwerber) ausgeschlossen ist. Auch die Erfassung unter § 29 Abs. 3 EStG 1988, wie von der Behörde getan, entspricht nicht der geltenden Rechtslage.

Die Behörde stützt sich dabei auf das VwGH-Judikat vom 25.11.1986, 86/14/0072, in dem ausgeführt wird, dass dem Begriff der Leistung im Sinn des § 29 (3) die Bedeutung beizumessen ist, die der Sprachgebrauch des Wirtschaftslebens mit dem Wort Leistung zu verbinden pflegt. In diesem Sinn ist an sich jedes Verhalten, dass darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen, als Leistung zu bezeichnen.

Dabei übersieht die Behörde, dass diese Definition des Leistungsbegriffes insbesondere den Bereich der Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände subsumiert, nicht aber die Veräußerung von Rechten. Wie Quantschnigg in seinem Einkommensteuerhandbuch unter § 29 Tz 29 ausführt, ist die Veräußerung beweglicher und unbeweglicher Wirtschaftsgüter **keine** Leistung im Sinn des § 29 Z 3.

Das Entgelt, dass der Pflichtige erhalten hat, war auch nicht für die Einräumung eines Rechtes und auch kein Werklohn, sondern das Entgelt für die Veräußerung eines Rechtes. Es liegt somit subsidiär auch kein Spekulationsgeschäft vor, da dieses Recht nicht angeschafft sondern selbst erstellt wurde und somit keine Spekulation vorliegt..."

Das Finanzamt erließ am 18. Jänner 2005 eine Berufungsvorentscheidung, mit der es die Berufung mit folgender Begründung abwies:

"Anlässlich der steuerlichen Neuaufnahme am 7.1.1999 (laut Formular Verf 24) bezeichnete Herr DI D. seine unternehmerische Tätigkeit mit "EDV-Dienstleistungen". Weiters gab der Berufungswerber bekannt, dass die Tätigkeit EDV-Dienstleistung die "Zusammenbringung von Internetspielen" umfasst.

Allein die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen – namentlich das nachweislich betriebene Einzelunternehmen als auch das Engagement an der S-OEG als geschäftsführender Gesellschafter und letztlich auch seine nichtselbständige Tätigkeit für die G-AG – lässt mit ausreichender Deutlichkeit erkennen, dass es sich bei den Einkünften aus der Erstellung eines Logistikkonzeptes nicht um eine spontane Zufallsidee eines Laien handelt, sondern vielmehr um eine zielgerichtete nachhaltige Tätigkeit, die im gegebenen Zusammenhang alle Kriterien eines Gewerbebetriebes erfüllt.

Außerdem halten wir fest, dass – entgegen Ihrem Vorbringen – die Veräußerung einer Zufallserfindung (Erfindung aus einer gelegentlichen Tätigkeit) grundsätzlich als Leistung i.S. des § 29 Z 3 (Doralt, Tz 41 zu § 29, unter Zitierung der EStR Rz 5235) gilt, da gegenüber dem Leistungsempfänger ein wirtschaftlicher Vorteil erbracht wurde, der nicht mit der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes gleichgesetzt werden kann.

Auch widerspricht es jeglicher Lebenserfahrung, dass die "Erstellung eines Logistikkonzeptes" für ein in Österreich führendes, börsennotiertes Weltunternehmen ... spontan, ohne nachhaltige Leistung, beim "Sitzen vor dem Fernseher" als Zufallsidee entsteht und dieses Unternehmen bereit ist, dafür einen Betrag von ATS 350.000,-- zu bezahlen.

Dem Spruchbestandteil des bekämpften Bescheides, der Erfassung von 350.000,-- ATS als einkommensteuerpflichtige Einkünfte, haftet damit keine Rechtswidrigkeit an. Ob es sich dabei um Einkünfte aus Leistungen nach § 29 Z 3 EStG 1988 handelt oder – wofür obige Beweiswürdigung spricht – eigentlich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb, kann damit auf sich beruhen.

Vgl. dazu VwGH vom 8.8.1996, 92/14/0129, wonach allein die Zuordnung von Einkünften zu einer eventuell unrichtigen Einkunftsart einen ESt-Bescheid nicht unrichtig macht."

Der steuerliche Vertreter stellte mit Schreiben vom 17. Februar 2005 fristgerecht ohne weitere Begründung den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die Berufungsbehörde richtete nach einem Telefonat mit dem steuerlichen Vertreter an den Bw. am 27. März 2007 ein Schreiben folgenden Inhalts:

„Laut Beilage zu Ihrer Einkommensteuererklärung 2000 haben Sie im Streitjahr als Einzelunternehmer

Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ATS 32.800 bezogen. Sie werden um Bekanntgabe gebeten, von wem und für welche genaue Tätigkeit Sie diesen Betrag erhalten haben.

Weiters werden Sie für den Fall, dass die Berufungsbehörde die von der Firma I-AG erhaltenen ATS 350.000 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifizieren sollte, um Mitteilung ersucht, ob Sie auch hierfür den Durchschnittssatz für Betriebsausgaben gemäß § 17 Abs. 1 EStG in Anspruch nehmen."

Dieses Schreiben wurde vom steuerlichen Vertreter wie folgt beantwortet:

„Bezugnehmend auf Ihr Schreiben ... darf ich mir erlauben mitzuteilen, daß, sollte die Berufungsbehörde die von der Firma I-AG bezahlten ATS 350.000,-- als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifizieren, wir, namens und auftrags unserer Mandantschaft ersuchen, bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb den Wert des privaten Know-hows, welches Herr Dr. D. in diesem Fall ja in das Unternehmen D. eingelegt hat zu berücksichtigen.

Es handelt sich ja dabei dann, sofern erkannt wird, daß Herr Dr. D. Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezogen hat, um betriebsnotwendiges Vermögen und ist die Überbindung aus dem Privatvermögen in Form einer Nutzungseinlage anzusetzen.

Es wäre somit dann gemäß nachstehender Eröffnungsbilanz des Gewerbebetriebes Dr. D. das immaterielle Wirtschaftsgut Know-How auf der Aktivseite der Eröffnungsbilanz zu erfassen und die Gegenposition wäre das Kapitalkonto.

Eröffnungsbilanz (ATS)

Aktiva		Passiva	
Immaterielles AV	350.000	Kapital	350.000
	350.000		350.000

Hinsichtlich der Bewertung der Nutzungseinlage bestehen wohl keine Zweifel, der Marktwert dieser Nutzungseinlage wurde ja durch die Bezahlung von ATS 350.000,-- dokumentiert.

Bei der Gewinnermittlung bitten wir zu berücksichtigen, daß den ATS 350.000,-- an Einnahmen nolens volens der Buchwertabgang des Know-Hows gegenüberstehen muß, da Herr Dr. D. das Know-How IAG gegenüber nicht lizenziert hat sondern das Recht per se verkauft hat.

Die Basis für die Steuerbemessungsgrundlage wäre somit wie folgt darzustellen:

Erlöse aus Veräußerung von Rechten	350.000
Buchwertabgang Rechte und Know-How	- 350.000
Bemessungsgrundlage	0

Sollte diesem Antrag nicht stattgegeben werden so beantragen wir bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage den Durchschnittssatz für Betriebsausgaben gemäß § 17 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen.

Wie ich Ihnen allerdings in unserem persönlichen Telefonat schon mitgeteilt habe halte ich die Zahlung der IAG an meinen Mandanten für nicht steuerpflichtig, da diese Zahlung unter keine der sieben Einkunftsarten subsummiert werden kann.

Dies deshalb, da eine Leistung im Sinne des § 29 (3) EStG nicht vorliegt, da die Definition des Leistungsbegriffes im Sinne des EStG insbesondere den Bereich der Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände subsummiert, nicht aber die Veräußerung von Rechten.

Quantschnigg führt in seinem Einkommensteuerhandbuch unter § 29 TZ 19 aus, daß die Veräußerung beweglicher und unbeweglicher Wirtschaftsgüter keine Leistung im Sinne des § 29 (3) EStG ist.

Es liegt auch kein Spekulationsgeschäft vor, da es sich bei dem Betrag den der Pflichtige erhalten hat um ein Entgelt für die Veräußerung eines Rechtes handelt und dieses Recht nicht angeschafft sondern selbst erstellt wurde und somit keine Spekulation vorliegen kann.

Ebenso sei auf das VwGH-Judikat vom 24. November 1987, 87/14/0001 verwiesen, worin der VwGH

erkennt, daß die Veräußerung von privatem Know-how nicht steuerpflichtig ist.

Mit dem Ersuchen um Berücksichtigung dieser Tatsache und dem Ersuchen antragsgemäß zu entscheiden verbleiben wir..."

In diesem Schreiben ist somit eine Beantwortung der Frage unterblieben, von wem und für welche genaue Tätigkeit der Bw. im Jahr 2000 den Betrag von ATS 32.800 erhalten hat.

Die Berufungsbehörde richtete an die Bw. daher die Bitte, auch diese Frage innerhalb von vier Wochen zu beantworten.

Nach mehrfachen Fristverlängerungsansuchen teilte der Bw. mit, es sei ihm nicht möglich zu eruieren, von wem und für welche genaue Tätigkeit er den in Rede stehenden Betrag erhalten habe. Es sei zwischenzeitig zweimal übersiedelt und so dürfte offensichtlich diese eine Rechnung in Verlust geraten sein.

Die Berufungsbehörde nahm sodann Einsicht in das Firmenbuch sowie in den Veranlagungsakt der S-OEG. Der Bw. ist bzw. war demzufolge an folgenden Unternehmen beteiligt:

- S-OEG.
Das Beteiligungsverhältnis beträgt 50%, der Bw. war selbständig vertretungsbefugt.
Gesellschaftsvertrag: 3.5.1998, am 11.4.2001 wurde die Löschung beantragt.
Geschäftszweig: „Internet-Unterhaltungsdienstleistungen“.
- G-AG.
Der Bw. ist Vorstandsvorsitzender und gewerberechtlicher Geschäftsführer.
Satzung: 25.5.2000.
Gewerbewortlaut: „Dienstleistungen in der automatisierten Datenverarbeitung und Informationstechnik“.
- F- Spielewebseiten Betriebsges.m.b.H.
Stammkapital: 35.000 €, davon Bw.: 3.500 €, G-AG: 24.500 €.
Der Bw. ist Geschäftsführer (gemeinsam vertretungsbefugt mit einem weiteren Geschäftsführer) sowie gewerberechtlicher Geschäftsführer.
Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft: 19.1.2005, Neufassung bzw. Änderung durch Generalversammlungsbeschlüsse vom 28.11.2005 und 28.6.2006.
Gewerbewortlaut: „Halten von erlaubten Spielen (Billard und Snooker, Romme, Schnapsen und Tarock, Backgammon und Domino, Sudoku und dgl.) im Internet-Betrieb“.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 23 Z 1 EStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

"Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird

und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist."

Gemäß § 29 Z 3 EStG sind sonstige Einkünfte

"Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 gehören."

Einkünfte aus Leistungen sind somit gegenüber Einkünften aus Gewerbebetrieb subsidiär. Sie unterscheiden sich von den Einkünften aus Gewerbebetrieb dadurch, dass das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit nicht vorliegt (sh. Doralt, EStG⁸, § 29 Rz 38).

Es ist daher zunächst zu prüfen, ob die Tätigkeit des Bw. die Merkmale eines Gewerbebetriebes aufweist.

Eine **selbständige** Betätigung liegt vor, wenn sie ohne persönliche Weisungsgebundenheit und ohne organisatorische Eingliederung in einen anderen Betrieb auf eigene Rechnung und Gefahr und unter eigener Verantwortung betrieben wird und der Steuerpflichtige das Unternehmerwagnis trägt (sh. VwGH 3.5.1983, 82/14/0281, 0288 f) und sich idR vertreten lassen kann. In der selbständigen Leistungserbringung liegt das entscheidende Abgrenzungsmerkmal zu den Tätigkeiten, die im Rahmen eines Dienstverhältnisses erbracht werden. Dass für die Erstellung eines Logistikkonzeptes die Merkmale einer selbständigen Betätigung vorliegen, ist unbestritten.

Nachhaltig ist jedenfalls eine Tätigkeit, die beruflich, also unter Ausnützung bestimmter Kenntnisse und Fähigkeiten betrieben wird (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 23 Anm 16).

Ansonsten liegt eine nachhaltige Tätigkeit regelmäßig vor, wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden (tatsächliche Wiederholung, VwGH 14.9.1988, 87/13/0248). Nachhaltigkeit liegt aber nicht nur dann vor, wenn die Tätigkeit auch tatsächlich wiederholt (dauernd) ausgeübt wird; auch eine einmalige Tätigkeit ist nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist oder wenn aus den Umständen auf eine Wiederholung oder Fortsetzung dieser Tätigkeit geschlossen werden kann (VwGH 10.3.1993, 91/13/0189).

Sachverhaltsmäßig ist es als erwiesen anzunehmen, dass die Entwicklung des Logistikkonzeptes für die Firma I-AG durch den Bw. als Einzelperson bislang nur einmal erfolgt ist. Er hat zwar im Streitjahr Einnahmen aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer in Höhe von ATS 32.800 erklärt, über Aufforderung aber nicht bekannt gegeben, von wem bzw. für welche genaue Tätigkeit er den in Rede stehenden Betrag erhalten hat, da der zugrunde liegende Beleg in Verlust geraten sei. Dieser Umstand berechtigt die Abgabenbehörde zur Schätzung nach § 184 BAO; es wird allerdings zugunsten des Bw. angenommen, dass der seinerzeit

erklärte Betrag den Tatsachen entspricht. Der Umstand, dass kein Versuch unternommen wurde, die Art der Leistung und den Auftraggeber aus dem Gedächtnis zu rekonstruieren, legt jedoch den Verdacht nahe, dass damit verschleiert werden sollte, dass diese Leistung ähnlicher Art war wie die Entwicklung des Logistikkonzeptes. Ob dies tatsächlich der Fall ist, kann aber aus folgendem Grund auf sich beruhen:

Wie aus dem Sachverhaltsteil ersichtlich ist, hat der Bw. als Unternehmensgegenstand seines Einzelunternehmens „Dienstleistungen in der EDV und Informationstechnik“ angegeben. Weiters war er an mehreren Firmen beteiligt und für sie in leitender Position tätig, die sich mit Internet-Dienstleistungen insbesondere iZm Internet-Spielen beschäftigten. Da die jeweiligen Geschäftsgegenstände völlig der vom Bw. vorgeblich im privaten Bereich entwickelten Zufallsidee gleichen, liegt auch das Tatbestandselement der Nachhaltigkeit eindeutig vor.

Dass **Gewinnerzielungsabsicht** gegeben ist, ist unbestritten.

Eine **Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr** liegt vor, wenn jemand nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben in Form des Güter- und Leistungsaustausches teilnimmt und eine im wirtschaftlichen Verkehr begehrte und als solche geltende Leistung anbietet (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 23 Anm 27). Bei Erbringung von Leistungen, die ihrer Art nach geeignet sind, eine Auftragserteilung nicht nur durch einen einzigen Auftraggeber zu ermöglichen, ist eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr auch dann zu bejahen, wenn der Steuerpflichtige nur gegenüber wenigen oder nur einem einzigen Auftraggeber tätig wird (sh. VwGH 6.3.1973, 1032/72).

Dass die Entwicklung eines Logistikkonzeptes sich eignet, eine Auftragserteilung nicht nur durch einen einzigen Auftraggeber zu ermöglichen, ist wohl unbestreitbar.

Zusammenfassend ist also festzuhalten, dass sämtliche Merkmale, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb bedingen, erfüllt sind. Verwiesen wird weiters auf die rechtlich zutreffenden Ausführungen des Finanzamtes in seiner Begründung zur Berufungsvorentscheidung.

Da der Bw. somit das Logistikkonzept im Rahmen eines Gewerbebetriebes entwickelt und nicht aus dem Privatvermögen in den Gewerbebetrieb eingelegt hat, fehlt auch jede Grundlage für den Ansatz einer Nutzungseinlage.

Somit gehen die Ausführungen des Bw., die sich mit der Qualifikation als sonstige Einkünfte beschäftigen, ins Leere. Hingewiesen wird allerdings darauf, dass es zwar zutreffend ist, dass Einkünfte aus Leistungen nicht vorliegen, wenn Wirtschaftsgüter veräußert werden. Entgegen der Ansicht des Bw. ist aber in der Entwicklung eines Logistikkonzeptes aufgrund einer „Zufallsidee“ vor dem Fernseher kein Wirtschaftsgut zu erblicken, weshalb – sollten entgegen der obigen rechtlichen Würdigung keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen – eine

Besteuerung des in Rede stehenden Betrages als Einkünfte aus Leistungen erfolgen müsste.

Somit war der Betrag von ATS 350.000 als Einnahmen aus Gewerbebetrieb zu erfassen, wobei antragsgemäß pauschalierte Betriebsausgaben von 12% zu gewähren waren. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen ATS 308.000 abzüglich des Verlustes laut Erstbescheid von ATS 49.105, insgesamt daher ATS 258.895.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (in ATS und €)

Wien, am 27. August 2007