

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch seinen Richter Dr. Alexander Hajicek über die Beschwerden (vormals Berufungen) der A\*\*\*\* T\*\*\*\* „als RNF der T\*\*\*\* KEG“ und des Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\* (nunmehr A\*\*\*\* T\*\*\*\* und Miterben nach Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\*), beide Adr\*\*\*\*, vormals beide vertreten durch Traunsteiner Wirtschafts- und SteuerberatungsgmbH, 4300 St. Valentin, Schubertviertel 38, (a) vom 23.2.2009 und (b) vom 9.3.2009, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs betreffend

a. den Zurückweisungsbescheid vom 22.1.2009, mit welchem die Berufung vom 11.2.2008 gegen drei Abweisungsbescheide vom 15.1.2008 betreffend drei Anträge gemäß § 299 BAO auf Aufhebung der drei Berufungsvorentscheidungen vom 9.10.2006 betreffend

1. die Nichtfeststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004,
2. die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 und
3. die Aufhebung des Feststellungsbescheides 2004 gemäß § 299 BAO zurückgewiesen wurde, sowie

b. den Bescheid vom 22.1.2009 (bzw 9.2.2009), mit welchem festgestellt wird, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO für das Jahr 2004 bezüglich der T\*\*\*\* KEG unterbleibt (Nichtfeststellungsbescheid 2004) in der Fassung des Berichtigungsbescheides gemäß § 293b BAO vom 24.6.2009,

### **1. den Beschluss gefasst:**

Die Beschwerde gegen den Zurückweisungsbescheid vom 22.1.2009 wird, soweit dieser die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2004 betrifft, als unzulässig zurückgewiesen (a.2.).

### **2. zu Recht erkannt:**

2.1. Die Beschwerde gegen den Zurückweisungsbescheid vom 22.1.2009 wird, soweit dieser die Aufhebung des „Feststellungsbescheides“ vom 1.6.2005 gemäß § 299 BAO (a.3.) und den Nichtfeststellungsbescheid vom 22.5.2006 (a.1.) betrifft, als unbegründet abgewiesen.

Der Zurückweisungsbescheid vom 22.1.2009 bleibt, soweit dieser die Aufhebung des „Feststellungsbescheides“ vom 1.6.2005 gemäß § 299 BAO und den Nichtfeststellungsbescheid vom 22.5.2006 betrifft, unverändert.

2.2. Der Beschwerde gegen den Nichtfeststellungsbescheid 2004 vom 22.1.2009 (9.2.2009) idF des Berichtigungsbescheides gemäß § 293b BAO vom 24.6.2009 wird Folge gegeben (b.).

Der Nichtfeststellungsbescheid 2004 wird abgeändert. Die im Kalenderjahr 2004 erzielten Einkünfte von A\*\*\*\* T\*\*\*\* und Miterben nach Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\* sowie von A\*\*\*\* T\*\*\*\* als ehemalige Gesellschafter der T\*\*\*\* KEG werden gemäß § 188 BAO festgestellt.

Die getroffenen Feststellungen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

2.3. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensgang:

Die T\*\*\*\* KEG (FN 123456y) ging mit Gesellschaftsvertrag vom 27.9.2004 (Umwandlungsplan vom 27.9.2004) durch Umwandlung gemäß §§ 1 ff UmwG aus der im Jahr 1999 gegründeten E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH hervor. Die Eintragung im Firmenbuch erfolgte am 6.11.2004, der Antrag auf Neueintragung langte am 29.9.2004 beim Firmenbuch ein.

Die errichtende Umwandlung erfolgte gemäß Art II UmgrStG rückwirkend zum 31.12.2003 (AS 68/2004 ff).

Gesellschafter der T\*\*\*\* KEG waren A\*\*\*\* T\*\*\*\* (Komplementärin) und Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\* (Kommanditist).

Einige Monate später wurde die T\*\*\*\* KEG infolge Vermögensübernahme gemäß § 142 HGB durch A\*\*\*\* T\*\*\*\* aufgelöst und im Firmenbuch gelöscht. Die Eintragung der Löschung im Firmenbuch erfolgte am 2005, der Antrag langte am 6.5.2005 beim Firmenbuch ein.

Der Übergabsvertrag und Abtretungsvertrag datiert vom 5.1.2005 (AS 86 f/2004); Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\* schenkte A\*\*\*\* T\*\*\*\* seinen Kommanditanteil zum Stichtag 31.12.2004.

Mit Eingangsdatum vom 31.5.2005 langten beim Finanzamt eine Umsatzsteuererklärung der T\*\*\*\* KEG für 2004, in welcher ein Umsatz von insgesamt 572 € erklärt wurde, sowie eine Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 2004 (idF auch kurz: Feststellungserklärung) der T\*\*\*\* KEG, in welcher ein Verlust von 8.828,34 € ausgewiesen wurde, ein.

Dieser Verlust verteilte sich laut Beilage mit 90% auf Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\* (6.998,79 €) und mit 10% auf A\*\*\*\* T\*\*\*\* (1.829,34 €).

Mit Datum vom **1.6.2005** erließ das Finanzamt einen an die „T\*\*\*\* KEG“ gerichteten erklärungs-gemäßen „Feststellungsbescheid“.

Mit Datum vom **22.5.2006** erließ das Finanzamt einen an „A\*\*\*\* T\*\*\*\* als Rechtsnachfolgerin der T\*\*\*\* KEG“ gerichteten „Bescheid“, mit welchem der „Feststellungsbescheid“ für das Jahr 2004 vom 1.6.2005 gemäß § 299 BAO aufgehoben wurde. Dieser „Bescheid“ vom 22.5.2006 enthält keinen Hinweis gemäß § 101 BAO.

Mit Datum ebenfalls vom **22.5.2006** erließ das Finanzamt einen ebenfalls an „A\*\*\*\* T\*\*\*\* als Rechtsnachfolgerin der T\*\*\*\* KEG“ gerichteten „Bescheid“ (AS 94 ff/2004), in welchem es feststellte, „dass für das Kalenderjahr 2004 eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO nicht erfolgt.“ Auch dieser Bescheid enthält keinen Hinweis gemäß § 101 BAO.

Zur Begründung führte das Finanzamt zusammengefasst aus, eine errichtende Umwandlung falle gemäß § 7 Abs 1 Z 1 UmgrStG nur dann in den Anwendungsbereich des Art II UmgrStG, wenn ein Betrieb übertragen werde, welcher am Umgründungsstichtag bestanden haben und der übertragenden Körperschaft zurechenbar gewesen sein müsse. Aus näher genannten Gründen könne nicht von einem bestehenden Betrieb ausgegangen werden. Die Umwandlung sei mangels Betriebsübergang als gescheitert zu betrachten. Die Verluste aus der E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH seien daher bei A\*\*\*\* T\*\*\*\* und Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\* nicht als Sonderausgaben absetzbar. Weiters werde zur T\*\*\*\* KEG festgestellt, dass aus näher genannten Gründen die Tätigkeit als Liebhaberei iSd § 1 Abs 1 LVO zu qualifizieren sei.

Weiters erließ das Finanzamt ebenfalls mit Datum vom **22.5.2006** einen an „T\*\*\*\* A\*\*\*\* als Rechtsnachfolgerin der T\*\*\*\* KEG“ gerichteten Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG für das Jahr 2004, in welchem es die Investitionszuwachsprämie mit 0,00 € festsetzte. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, bei der T\*\*\*\* KEG, deren Rechtsnachfolgerin A\*\*\*\* T\*\*\*\* sei, lägen für das Kalenderjahr 2004 keine Einkünfte vor. In der entsprechenden Beilage zur Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie war eine Investitionszuwachsprämie vom 91,41 € geltend gemacht worden.

A\*\*\*\* T\*\*\*\* erhob gegen diese Bescheide mit Datum vom **8.6.2006** Berufung (AS 99 f/2004), wobei auch zahlreiche Beilagen vorgelegt wurden.

Mit an „A\*\*\*\* T\*\*\*\* als Rechtsnachfolgerin der T\*\*\*\* KEG“ gerichteten „Berufungsvorentscheidungen“ mit Datum vom **9.10.2006** wies das Finanzamt diese Berufung gegen den Bescheid betreffend Aufhebung des Feststellungsbescheides gemäß § 299 BAO, den Nichtfeststellungsbescheid 2004 und den Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2004 ab.

In der Begründung der „Berufungsvorentscheidung“ betreffend den Nichtfeststellungsbescheid führte das Finanzamt aus, die Berufung werde abgewiesen.

„Es bleibt dabei, dass für das Kalenderjahr 2004 eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 188 BAO nicht erfolgt.

Beteiligte: Hr. Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\* ... [Adr, StNr]

Fr. A\*\*\*\* T\*\*\*\* ... [Adr, StNr]“

Das Finanzamt wiederholte im Wesentlichen die Ausführungen in der Begründung des Nichtfeststellungsbescheides und ging zudem auf die mit der Berufung erstattete Vorbringen und die vorgelegten Unterlagen ein.

Ob dieser Bescheid einen Hinweis gemäß § 101 BAO enthielt, ist nicht erkennbar.

In der Begründung der „Berufungsvorentscheidung“ betreffen die Aufhebung gemäß § 299 BAO verwies das Finanzamt auf die den Nichtfeststellungsbescheid betreffende „Berufungsvorentscheidung“. Der Spruch des aufgehobenen Bescheides habe sich somit als nicht richtig erwiesen. Ob dieser Bescheid einen Hinweis gemäß § 101 BAO enthielt, ist nicht erkennbar.

In der Begründung der Berufungsvorentscheidung betreffend Investitionszuwachsprämie führte das Finanzamt aus, Voraussetzung für die Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie sei ua die Verwendung der prämierten Wirtschaftsgüter in einer inländischen Betriebsstätte, die der Erzielung von Einkünften iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG dient. Die Tätigkeit der T\*\*\*\* KEG müsse als Liebhaberei iSd § 1 Abs 1 LVO qualifiziert werden. Hinsichtlich der ausführlichen Erläuterung werde auf die Berufungsvorentscheidung betreffend den Nichtfeststellungsbescheid verwiesen.

Gegen diese Berufungsvorentscheidungen wurde nach mehrmaliger Fristverlängerung kein Rechtsmittel eingebracht.

Namens von A\*\*\*\* T\*\*\*\* als RNF der T\*\*\*\* KEG stellte der steuerliche Vertreter mit Telefax vom **9.10.2007** gemäß § 299 BAO drei Anträge auf Aufhebung der Berufungsvorentscheidungen vom 9.10.2006 (betreffend den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO, den Nichtfeststellungsbescheid und den Bescheid betreffend Investitionszuwachsprämie).

Das Finanzamt wies diese Anträge mit an „A\*\*\*\* T\*\*\*\* als RNF der T\*\*\*\* KEG“ gerichteten „Bescheiden“ vom **15.1.2008** ab (AS 283 ff/2004).

In der jeweils gleichlautenden Begründung dieser Bescheide führte das Finanzamt zusammengefasst aus, es habe ein umfangreiches Ermittlungsverfahren stattgefunden.

Die Rechtsmittelfrist gegen die Berufungsvorentscheidungen zur Stellung von Vorlageanträgen sei nach mehrmaliger Fristverlängerung ungenützt verstrichen.

Eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO habe zur Voraussetzung, dass die Rechtswidrigkeit gewiss sei. Es liege am Antragsteller, dies darzutun. Das Vorbringen reiche nicht aus, um die Unrichtigkeit der Beweiswürdigung des Finanzamtes gewiss erscheinen zu lassen. Das Vorbringen lasse es bloß als möglich erscheinen, dass die Berufungsvorentscheidungen nicht richtig sein könnten, dies reiche aber nicht aus.

Jedoch selbst wenn eine Rechtswidrigkeit mit Gewissheit dargetan worden wäre, wäre

dennoch im Rahmen der Ermessensübung der Rechtssicherheit der Vorrang gegenüber der Rechtmäßigkeit einzuräumen. Es hätte auch seitens des Abgabepflichtigen ohne Aufforderung durch das Finanzamt aus eigenem eine Prognoserechnung beigebracht werden können. Dadurch, dass entsprechende Schritte zur Aufklärung nicht gesetzt worden seien, sei seitens der Partei eine allfällige Fehlerhaftigkeit der Berufungsvorentscheidungen verursacht und damit die ihrer Behauptung infolge rechtswidrige Situation herbeigeführt worden. Damit sei ein Verhalten gesetzt worden, welches ein berücksichtigungswürdiges Interesse der Partei an der Durchbrechung der Rechtskraft nicht zu begründen vermöge.

Namens von A\*\*\*\* T\*\*\*\* als RNF der T\*\*\*\* KEG erhob der steuerliche Vertreter gegen diese Bescheide mit Datum vom **11.2.2008** Berufung (AS 293 ff/2004). Eine mündliche Berufungsverhandlung wurde beantragt.

Das Finanzamt legte diese Berufung vom 11.2.2008 dem Unabhängigen Finanzsenat (der zu diesem Zeitpunkt zuständigen Außenstelle Klagenfurt) vor.

(Nach einem Telefonat mit der Bearbeiterin in Klagenfurt) wies das Finanzamt mit Bescheid vom **22.1.2009** (AS 298/2004) die Berufung vom 11.2.2008 (§ 299, NF, IZP) zurück.

Dieser Zurückweisungsbescheid war an „A\*\*\*\* T\*\*\*\*, Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\* als ehemalige Gesellschafter der T\*\*\*\* KEG zH. A\*\*\*\* T\*\*\*\*“ [Adr] gerichtet.

Weiters enthielt der Bescheid einen Hinweis gemäß § 101 BAO.

Die Begründung lautet: „Die Zurückweisung erfolgte, weil die Berufung aus folgendem Grund nicht zulässig ist: Der Bescheid vom 22.5.2006 ist ein Nichtbescheid (Zustellfiktion des § 101 Abs 1 BAO fehlt). Sowohl die Anträge nach § 299 BAO als auch der dazu ergangene Bescheid vom 15.1.2008 beziehen sich auf diesen Nichtbescheid.“ (**Zurückweisungsbescheid - erstangefochtener Bescheid**)

Weiters erließ das Finanzamt mit Datum vom **22.1.2009 (9.2.2009)** (der Bescheid ist mit Datum 22.1.2009 approbiert, jedoch auf Seite 1 mit Datum 9.2.2009 datiert) einen „Feststellungsbescheid nach § 92 iVm § 190 Abs 1 BAO“, mit welchem es aussprach, eine einheitliche und gesonderte Feststellung nach § 188 BAO für das Jahr 2004 bezüglich der T\*\*\*\* KEG unterbleibe für nachfolgende Personen:

1. B\*\*\*\* T\*\*\*\*
2. A\*\*\*\* T\*\*\*\*

Dieser Bescheid enthielt einen Hinweis gemäß § 101 BAO und war an „A\*\*\*\* T\*\*\*\*, Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\* als ehemalige Gesellschafter der T\*\*\*\* KEG zH. A\*\*\*\* T\*\*\*\*“ gerichtet (**Nichtfeststellungsbescheid - zweitangefochtener Bescheid**).

Das Finanzamt teilte dem Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt, mit, dass der Nichtfeststellungsbescheid aufgrund fehlender Zustellfiktion als Nichtbescheid

qualifiziert worden sei, da sich die Anträge nach § 299 BAO, die die Vorlage der Berufung betreffen, alle auf diesen Nichtbescheid bezögen, sei die Vorlage hinfällig.

(Das entsprechende Verfahren des Unabhängigen Finanzsenates wurde eingestellt.)

Gegen den Zurückweisungsbescheid - erstangefochtener Bescheid und gegen den Nichtfeststellungsbescheid - zweitangefochtener Bescheid wurde jeweils namens A\*\*\*\* T\*\*\*\* als RNF der T\*\*\*\* KEG sowie namens Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\* als ehem. Gesellschafter der KEG durch den steuerlichen Vertreter eine Berufung (23.2.2009 AS 311 f/2004 bzw 9.3.2009, AS 315 ff/2004) eingebracht.

In der Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid (erstangefochtenen Bescheid) wird vorgebracht, A\*\*\*\* T\*\*\*\* sei infolge der Anwachsung gemäß § 142 HGB Gesamtrechtsnachfolgerin der T\*\*\*\* KEG. Sie habe auch die nunmehr zurückgewiesene Berufung vom 11.2.2008 eingebracht.

Der Zurückweisungsbescheid sei allerdings fälschlich an eine Personengemeinschaft A\*\*\*\* und B\*\*\*\* T\*\*\*\* ergangen (die es aktuell nicht mehr gebe). Dies belaste den Bescheid mit Rechtswidrigkeit, weshalb er aufzuheben sei. Da der Zurückweisungsbescheid vom 22.1.2009 auch gegenüber B\*\*\*\* T\*\*\*\* ergangen sei, werde auch in dessen Namen Berufung erhoben.

In der Begründung des Zurückweisungsbescheides werde ausgeführt, dass der Bescheid vom 22.5.2006 keine Zustellfiktion des § 101 Abs 1 BAO enthalte und deshalb ein Nichtbescheid sei. Wie vorgebracht, sei die natürliche Person A\*\*\*\* T\*\*\*\* der Personengesellschaft KEG seit 1.1.2005 im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge nachgefolgt.

Der Bescheid vom 22.5.2006 habe also gar nicht gegenüber mehreren Personen wirken können bzw anders gesagt, sei der Bescheid durch Zustellung an A\*\*\*\* T\*\*\*\* sämtlichen Gesellschaftern zugekommen, weshalb eine Zustellfiktionsklausel entbehrlich gewesen sei.

Zustellfiktionen seien keine Pflicht, die Behörde könne durch ein Nichtanbringen auch darauf verzichten (Hinweis auf *Ritz*, BAO-Kommentar, § 101 Rz 3).

Der Zurückweisungsbescheid sei somit auch inhaltlich mit Rechtswidrigkeit belastet, da er einen Bescheid des Rechtsbestandes als Nichtbescheid beurteile. Eine mündliche Verhandlung wurde beantragt.

In der Berufung gegen den Nichtfeststellungsbescheid (zweitangefochtener Bescheid) wird zusammengefasst vorgebracht, durch die Anwachsung nach § 142 HGB sei die T\*\*\*\* KEG beendet. Der angefochtene Feststellungsbescheid sei jedoch fälschlich an eine Personengemeinschaft A\*\*\*\* und B\*\*\*\* T\*\*\*\* ergangen (die es gar nicht mehr gebe). Der Bescheid sei daher rechtswidrig und aufzuheben. Da der Bescheid auch gegenüber B\*\*\*\* T\*\*\*\* ergangen sei, werde auch in dessen Namen Berufung erhoben.

Mit dem Zurückweisungsbescheid vom 22.1.2009 sei ausgesprochen worden, dass der Nichtfeststellungsbescheid vom 22.5.2006 ein Nichtbescheid gewesen sei. Dies sei jedoch nicht zutreffend. Es befänden sich daher nunmehr offensichtlich zwei Feststellungsbescheide im Rechtsbestand, der Bescheid vom 22.5.2006 und der nunmehr angefochtene Bescheid vom 9.2.2009. Der nunmehr ergangene Bescheid sei ohne Wiederaufnahme des Verfahrens ergangen und daher rechtswidrig. Der Bescheid verletze das Recht auf den gesetzlichen Richter und den Grundsatz der res judicata. Inhaltlich stimme die Begründung des angefochtenen Bescheides mit der Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 9.10.2006 überein, wobei allerdings ein Teil nicht mitkopiert worden sei, diesen habe man offensichtlich übersehen. Die Bescheidbegründung ignoriere das Vorbringen im Antrag auf Bescheidaufhebung vom 9.10.2006, es werde daher dieses Vorbringen nochmals wiederholt.

Mit Datum vom **24.6.2009** berichtigte das Finanzamt den Nichtfeststellungsbescheid „vom 22.1.2009“ gemäß § 293b BAO insoweit, als es die fehlenden Teile der Begründung nachtrug.

Auch gegen diesen Berichtigungsbescheid wurde Berufung erhoben, wobei vorgebracht wurde, es handle sich nicht um einen Anwendungsfall des § 293b BAO. Hinzu komme, dass es keinen Feststellungsbescheid vom 22.1.2009, sondern nur einen vom (8.2.2009 oder) 9.2.2009 gebe. Der Berichtigungsbescheid beziehe sich also auf einen nicht existierenden Bescheid und sei daher aufzuheben. Weiters sei der Spruch unverändert gegenüber dem offensichtlich beabsichtigt berichtigten Feststellungsbescheid vom 9.2.2009, es sei somit nicht erkennbar, worin die Rechtswidrigkeit des berichtigten Bescheides liege, dies sei jedoch eine Anwendungsvoraussetzung des § 293b BAO. Das Vorbringen in der Berufung gegen den Nichtfeststellungsbescheid vom 9.2.2009 auch zum Vorbringen gegen den nunmehrigen Berichtigungsbescheid erhoben.

Aus einer aktenkundigen Aufstellung ist ersichtlich, dass die E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH in den Jahren 1999 bis 2003 ausschließlich Verluste sowie entweder keine oder nur geringe Umsätze erzielt hatte. Weiters ist ersichtlich, dass das Finanzamt den steuerlichen Vertreter wiederholt telefonisch aufgefordert hat, die Umsätze der E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH belegmäßig nachzuweisen (AS 54 f/2004).

Das Finanzamt richtete mit Datum vom 14.7.2005 an die T\*\*\*\* KEG einen Vorhalt. Die T\*\*\*\* KEG sei rückwirkend zum 31.12.2003 entstanden. Es möge bekanntgegeben werden, ob und um welchen Betrieb es sich zum Umwandlungsstichtag bzw bis zur Eintragung im Firmenbuch gehandelt habe, da eine Ruhendmeldung mit 30.6.2003 erfolgt sei.

Laut Aktenlage handle es sich bei der E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH um eine vermögenslose GmbH.

Das Finanzamt beabsichtige, die Tätigkeit „Treppensysteme – Handel“ iSd § 1 Abs 1 LVO als Liebhaberei zu qualifizieren.

Das Finanzamt stellte sodann die Kriterien des § 2 Abs 1 LVO dar und führte aus, innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung iSd § 1 Abs 1 LVO, längstens jedoch innerhalb von fünf Kalenderjahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen für diese Betätigung lägen jedenfalls Einkünfte vor. Dieser Zeitraum werde durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Da bereits die E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH im selben Handelsgewerbe Verluste erzielt habe und der Anlaufzeitraum daher abgelaufen sei, bestehe der Verdacht auf Liebhaberei. Es werde um Stellungnahme ersucht.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 30.8.2005 durch A\*\*\*\* T\*\*\*\* wurde folgendes vorgebracht: Die Ruhendmeldung der E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH sei mit Stichtag 9.3.2004 aufgehoben worden, da zu diesem Zeitpunkt durch einen neuen Geschäftsfall die Wiederbetriebsmeldung erforderlich geworden sei. Die Ruhendmeldung sei im Sinne einer Verlustminimierung, jedoch bei gleichzeitiger Reorganisierung des Vermarktungskonzeptes erfolgt.

Die Absicht, Gewinne zu erzielen habe immer bestanden und bestehe weiterhin. B\*\*\*\* T\*\*\*\* habe ein neues Treppensystem erfunden und in Österreich als Patent (PatNr y\*\*\*\*) sowie als Europapatent (PatNr x\*\*\*\*) angemeldet. Dies natürlich nur im Hinblick darauf, dieses Produkt zu vermarkten und Gewinne erzielen zu können. Am 25.10.1999 sei zwischen B\*\*\*\* T\*\*\*\* und der E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH ein exklusiver Lizenzvertrag zur Entwicklung der Marktreife bzw zum Vermarkten abgeschlossen worden, welcher nunmehr auch für die T\*\*\*\* KEG gültig sei. Zwischen der E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH (jetzt auch gültig für die T\*\*\*\* KEG) und der Firma Ing. Gu\*\*\*\* Jo\*\*\*\* GmbH, Adr1\*\*\*\*, sei am 19.11.2001 ein exklusiver Erzeugerlizenzvertrag abgeschlossen worden, im Hinblick darauf, die Produktion zu optimieren. Dies natürlich mit dem Ziel sowohl für die E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH (T\*\*\*\* KEG) als auch für die Firma Ing. Gu\*\*\*\* Jo\*\*\*\* GmbH Gewinne zu erzielen.

**Zur Ursache, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn erzielt wird:**

Es sei schwierig, vergleichbare Betriebe bzw Tätigkeiten zum Vergleich heranzuziehen, da es sich um ein gänzlich neues Treppensystem handle (vgl beiliegende Prospekte). Es sei festzustellen gewesen, dass ein Durchbruch am Markt länger dauere als vorhergesehen. Eine Beschleunigung wäre durch extrem hohen Werbeaufwand wahrscheinlich gewesen. Aufgrund der finanziellen Ausstattung sei dies jedoch nicht möglich gewesen und hätte im Übrigen die Verluste kurz und mittelfristig noch erhöht.

**Zu marktgerechtem Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen und Preisgestaltung:**

Bei der Preisgestaltung sei auf Konkurrenzfähigkeit mit herkömmlichen Systemen Wert gelegt worden (Konkurrenzbeobachtung etc). Bei den angebotenen Leistungen sei marktgerechtes Verhalten berücksichtigt worden (Kundenberatung, Übergabe von

Planungsanleitungen, Einplanungen etc). Durch die Neuartigkeit des Systems sei es natürlich nicht in jeder Beziehung vergleichbar mit bekannten Systemen.

**Zu Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessende Maßnahmen wie Rationalisierungen:**

Durch die (geringe) Größe und extreme Schlankheit der Organisation seien Rationalisierungsmaßnahmen nicht zielführend, eine Verbesserung der Situation der Ertragslage könne nur durch stärkeres Auftreten am Markt (Werbung) erfolgen, wozu ein größerer finanzieller Rückhalt notwendig sei. Zu diesem Zweck seien mit der finanziell potenteren Partnerfirma Ing. Gu\*\*\*\* Jo\*\*\*\* GmbH verschiedene schriftliche Vereinbarungen getroffen worden, dass diese Firma sich auf eigene Kosten nicht nur auf die Erzeugung konzentriert, sondern auch unterstützend bei der Vermarktung tätig wird.

**Zu es liegen Einkünfte vor:**

Das vermarktete Produkt werde von allen befragten Experten als interessant und auch preislich konkurrenzfähig eingestuft. Wie oben beschrieben bestünden aber noch Schwierigkeiten einer Marktpenetration. Es habe jederzeit und eindeutig ein Wille zu einem wirtschaftlichen Gewinn vorgelegen.

In der Berufung gegen die Bescheide vom 22.5.2006 wurde vorgebracht, es habe immer die Absicht bestanden, Gewinne zu erzielen. Deshalb sei auch die E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH gegründet worden. Neben der notwendigen finanziellen Ausstattung habe diese (wie auch alle Folgefirmen) als wesentliche Geschäftsgrundlage ein exklusives Patentvermarktungsrecht gehabt. Nachdem Gesellschaftern und Geschäftsführung aufgrund der schwierigen Marktpenetration klar geworden sei, dass die Zielsetzung möglichst rasch Gewinne zu erzielen mit der gewählten aufwändigen Firmenkonstruktion (GmbH) und den finanziellen Möglichkeiten der Firma nur mit eher unverantwortlichen finanziellen Risiken möglich sein würde, seien iS ordentlicher kaufmännischer Prinzipien Firmenumwandlungen bzw Ruhemeldungen angezeigt gewesen. Dh es sei versucht worden, den Aufwand herunterzufahren, gleichzeitig seien jedoch alle Anstrengungen unternommen worden, um ein Eindringen in den Markt mit dem neuen Produkt zu ermöglichen und Umsätze bzw Gewinne zu erzielen.

Die E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH bzw die Folgefirmen bestünden seit 17.9.1999 lückenlos (wenn auch zeitweise ruhendgemeldet). Die E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH sei zum 31.12.2003 nicht vermögenslos gewesen, sie habe zumindest ein exklusives Vermarktungsrecht auf die Treppenpatente des Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\* gehabt. Diese Rechte stellten einen Wert dar. Mit der Firma Jo\*\*\*\* sei vereinbart worden, dass die Patentgebühren weiter bezahlt würden und verstärkt am Markt weiter gearbeitet werde. Diese Zusammenarbeit mit der Firma Jo\*\*\*\* habe auch dazu geführt, dass in letzter Zeit mehrere Anfragen eingetroffen seien. Es sei (Mitte 2006) nach wie vor an eine gewinnorientierte Vermarktung gedacht, allerdings mit stärkerer finanzieller Einbindung der potenten Firma Jo\*\*\*\*.

Rechnungen und Schriftverkehr wurde vorgelegt.

In der Begründung des Nichtfeststellungsbescheides vom 9.2.2009 führte das Finanzamt aus:

„Mit Gesellschaftsvertrag vom 17.9.1999 wurde die Firma E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH durch die Gesellschafter Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\* (90 % Beteiligung) und Fr. A\*\*\*\* T\*\*\*\* (10 % Beteiligung) gegründet. Diese Firma erwirtschaftete folgende Umsätze und Verluste:  
1999 Umsatz € 0,-- Einkünfte GW - € 4.891 ,97 (davon nichtausgleichsfähig € 604,64)  
2000 Umsatz € 0,-- Einkünfte GW - € 5.042,55 (davon nichtausgleichsfähig € 330,15)  
2001 Umsatz € 804,49 Einkünfte GW - € 6.360,84  
2002 Umsatz € 1.745,-- Einkünfte GW - € 7.416,54  
2003 Umsatz € 3.922,53 Einkünfte GW - € 2.539,77  
2004 Umsatz € 0,-- (Rückwirkungszeitraum Umwandlung)

Mit 30.6.2003 erfolgte die Ruhendmeldung der Gewerbeberechtigung bei der Fa. E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH, die Wiederbetriebsmeldung erfolgte mit 9.3.2004.

Mit Notariatsakt vom 27.9.2004 wurde die Fa. E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH gem. Art. II UmgrStG in die neu errichtete T\*\*\*\* KEG umgewandelt. Als Stichtag für Umwandlung wurde der 31.12.2003 gewählt.

An der T\*\*\*\* KEG waren Fr. A\*\*\*\* T\*\*\*\* als persönlich haftende Gesellschafterin mit 10 % und Hr. Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\* als Kommanditist mit 90 % beteiligt.

Diese Firma erklärte folgenden Umsatz und Verlust:

2004 Umsatz € 572,-- Einkünfte GW - € 8.828,34

Sowohl die Fa. E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH als auch die T\*\*\*\* KEG wurden bereits im Firmenbuch gelöscht.

Hr. Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\* hat seinen Anteil an der T\*\*\*\* KEG an Fr. A\*\*\*\* T\*\*\*\* mit Übergabs-/ Abtretungsvertrag vom 5.1.2005 zum Stichtag 31.12.2004 im Wege der Schenkung übergeben. Fr. A\*\*\*\* T\*\*\*\* hat das Gewerbe mit 1.1.2006 ruhend gemeldet. Hr. Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\* bezieht seit 1.4.2003 eine Pension.

Aus der Berufungsbeilage ist ersichtlich, dass Fr. T\*\*\*\* im Jahr 2005 einen Umsatz von € 270,-- erzielt hat.

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 30.8.2005 hat Hr. Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\* ein neues Treppensystem erfunden und als Patent angemeldet. Zwischen Hr. Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\* und der Fa. E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH wurde demnach weiters ein exklusiver Lizenzvertrag zur Entwicklung der Marktreife bzw. zum Vermarkten abgeschlossen.

Errichtende Umwandlungen fallen nach § 7 Abs. 1 Z 1 UmgrStG ohne Ausnahme nur dann in den Anwendungsbereich des Art. II UmgrStG, wenn ein Betrieb übertragen wird. Im Hinblick auf die Rückwirkungsfiktion des § 8 Abs. 3 und des § 9 Abs. 1 UmgrStG muss der Betrieb am Umwandlungsstichtag bestanden haben und der übertragenden Kapitalgesellschaft zurechenbar gewesen sein.

*Der Betrieb muss ein solcher im Sinne des Ertragsteuerrechtes sein, somit eine selbständige organisatorische Einheit zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988.*

*Laut Berufungsbeilage wurden folgenden Ausgangsrechnungen ausgestellt:*

*21.01.2001 K\*\*\*\* n.+20 % 804,49  
26.06.2002 L\*\*\*\* n.+20 % 1.040,00  
03.09.2002 M\*\*\*\* n.+20 % 705,00  
15.06.2003 N\*\*\*\* n.+20 % 696,45  
22.12.2003 O\*\*\*\* n.+20 % 783,20  
30.11.2004 P\*\*\*\* n.+20 % 572,00  
05.12.2005 Q\*\*\*\* n.+20 % 270,00*

*Ein bestehender Betrieb muss sowohl am Umwandlungsstichtag als auch am Tag der Firmenbucheintragung vorhanden sein. Die Fa. E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH war zum 31.12.2003 praktisch vermögenslos.*

*Tatsächlich stellt das Vermarktungsrecht für ein Patent, das sich im Privatvermögen von Hr. Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\* befindet, die einzige mögliche Betriebsgrundlage dar. Aufgrund der vorliegenden Daten ist es jedoch offensichtlich zu keiner positiven Vermarktung gekommen.*

*Die Umwandlung ist daher mangels Betriebsübertragung als gescheitert zu betrachten. Die Verluste aus der Fa. E\*\*\*\* F\*\*\*\* GmbH sind daher bei den Gesellschaftern Hr. Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\* und Fr. A\*\*\*\* T\*\*\*\* nicht als Sonderausgaben absetzbar.*

*Weiters wird zur T\*\*\*\* KEG festgestellt:*

*Mit Vorhalt vom 14.7.2005 wurde festgehalten, dass das Finanzamt beabsichtigt Ihre Tätigkeit "Treppensysteme - Handel" im Sinn des § 1 (1) Liebhabereiverordnung als Liebhaberei zu qualifizieren.*

*Fallen bei Betätigungen i.S. des § 1 Abs.1 Liebhabereiverordnung Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:*

*Ausmaß und Entwicklung der Verluste,  
Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen,  
Ursachen, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn erzielt wird,  
Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen,  
Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,  
Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen wie Rationalisierungsmaßnahmen.*

*Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor. Dieser*

*Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Da bereits die E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH im selben Handelsgewerbe Verluste erzielt hat und der Anlaufzeitraum daher abgelaufen ist, besteht der Verdacht auf Liebhaberei im Sinne der LVO.*

*In der Vorhaltsbeantwortung vom 30.8.2005 wurde dazu Stellung genommen. Den Ausführungen wird jedoch nicht gefolgt. Die Ruhendmeldung zum 30.6.2003 wurde durch die Wiederbetriebsmeldung mit 9.3.2004 beendet – führte jedoch in Folge bei der T\*\*\*\* KEG lediglich zu erklärten Umsätzen in Höhe von € 572,-- netto.*

*In weiterer Folge wurden von Fr. A\*\*\*\* T\*\*\*\* eine Ausgangsrechnung über € 270,-- netto ausgestellt und der Gewerbebetrieb seit 1.1.2006 ruhend gemeldet.*

*Die Verluste sind seit Beginn der Tätigkeit im Jahr 1999 bis zum Jahr 2004 kontinuierlich gestiegen, wobei aufgrund des Minimalumsatzes für 2005 mit einem dem Jahr 2004 ähnlich schlechtem Ergebnis gerechnet werden kann. Lediglich für das Jahr 2003 war ein Verlustrückgang bemerkbar, der jedoch durch einen wesentlich höheren Verlust 2004 keine Trendumkehr bedeutet hat.*

*In der Vorhaltsbeantwortung wird ausgeführt, dass eine entsprechende Marktpositionierung lediglich mit extrem hohem Werbeaufwand wahrscheinlich wäre. In der Berufung wird auch angeführt, dass aufgrund der schwierigen Marktlage und der finanziellen Möglichkeiten der Firma eine rasche Gewinnerzielung nicht möglich war und daher Firmenumwandlungen und Ruhendmeldungen vorgenommen wurden. Weiters wurde versucht den Aufwand zu vermindern.*

*Darin kann jedoch keine Gewinnerzielungs- sondern lediglich eine Verlustminderungsabsicht erkannt werden.*

*Der Berufung beigelegt wurden:*

- Schriftverkehr mit einer Fa. R\*\*\*\* über die Vertretung in Ex-Yugoslawien (2001, 2002)*
- Schriftverkehr mit einer Fa. S\*\*\*\* über Produktinformation (2001, 2002)*
- Schriftverkehr Wirtschaftskammer - Info Messe (jedoch keine Teilnahme) (2003)*
- Schriftverkehr mit Fa. U\*\*\*\* – Produktinformation (2002, 2003)*
- Schriftverkehr mit Fa. V\*\*\*\* - Produktinformation (2003)*
- Schriftverkehr mit Wirtschaftskammer - Möglichkeiten der Produktpräsentation (2004)*
- Schriftverkehr W\*\*\*\* - Produktinformation (2002)*
- Schriftverkehr X\*\*\*\* - Produktinformation (2002)*
- Schriftverkehr einzelne Anfragen (2006)*
- Verlängerung Patent (2006)*

*Zusammenfassend muss dazu festgestellt werden, dass sich daraus keine konkreten Umsätze ableiten lassen.*

*Vergleichsbetriebe wurden in der Vorhaltsbeantwortung vom 30.8.2005 nicht genannt, da es sich um ein neues Treppensystem handelt. Im Internet wird eine Vielzahl von Treppensystemen angeboten und auch bei verschiedenen Tischlern gehören Treppen zum*

Angebot. Mit beschränkten finanziellen Mitteln wird es wohl schwierig sein, sich gegenüber dieser Konkurrenz zu behaupten.

Zum marktgerechten Verhalten in Hinblick auf die angebotenen Leistungen bzw. in Hinblick auf die Preisgestaltung ist unbestritten, dass grundsätzlich eine Nachfrage für das Produkt besteht.

Unstrittig ist auch, dass sich die Firma um Aufträge bemüht hat. Da im Zeitraum 1999 bis 2005 jedoch lediglich 7 Ausgangsrechnungen ausgestellt wurden, stellt sich die Frage, ob die angebotenen Produkte den realen Marktverhältnissen entsprechen. Der Markt im Bereich der Treppensysteme ist offensichtlich nicht bereit, die angebotenen Produkte zu erwerben.

Hinsichtlich Verbesserungsmaßnahmen wurde angeführt, dass sich eine Fa. Jo\*\*\*\* nicht nur auf die Erzeugung konzentriert sondern auch bei der Vermarktung tätig wird. Mit dieser Firma besteht demnach bereits seit 2001 ein exklusiver Erzeugerlizenzvertrag. Eine konkrete Verbesserung kann damit nicht nachgewiesen werden.

Aufgrund der derzeit vorliegenden Unterlagen muss die Tätigkeit der T\*\*\*\* KEG als Liebhaberei im Sinne des § 1(1) LVO qualifiziert werden.“

In der Berufung gegen den Nichtfeststellungsbescheid vom 9.2.2009 wird vorgebracht:

„[...]

Falscher Bescheidadressat:

Aufgrund der aktenkundigen Chronologie ist festzustellen, dass es zum Stichtag, 31.12.2003 eine Umwandlung gem. UmwG und in weiterer Folge am 31.12.2004 ein Anwachsen gem. § 142 HGB gegeben hat. Im Ergebnis bedeutet dies, dass Frau A\*\*\*\* T\*\*\*\* Gesamtrechtsnachfolgerin der KEG ist (Hinweis auf Rz 409 und Rz 968 der UmgrStRiLi).

Kommentar zum Unternehmensrecht (Roth/Fritz) führt unter Tz 358 zu § 142 UGB aus, dass wenn eine Personengesellschaft nur aus zwei Gesellschaftern besteht und einer von ihnen aus der Gesellschaft ausscheiden WILL oder muss, die Gesellschaft als solches nicht fortbestehen kann. Wenn sich ein Gesellschafter jedoch für die Fortführung entscheidet, dann ist in all diesen Fällen die Rechtsfolge des § 142 UGB, dass der verbleibende Gesellschafter das Gesellschaftsvermögen im Wege der GESAMTRECHTSNACHFOLGE erwirbt.

Gleichlautend auch ao. Univ. Prof. Mag. Dr. Gerhard Schummer in „Personengesellschaften“ (LexisNexis 6., aktualisierte Auflage, Seite 68. Punkt E. Gesellschafterwechsel, III. Ausscheiden eines Kommanditisten).

Der Feststellungsbescheid ist allerdings fälschlich an eine Personengemeinschaft A\*\*\*\* und B\*\*\*\* T\*\*\*\* ergangen (die es aktuell gar nicht mehr gibt), was den Bescheid bereits

aus diesem Grunde mit Rechtswidrigkeit belastet und er bereits deshalb ersatzlos aufzuheben ist.

Da aber der bekämpfte Feststellungsbescheid auch gegenüber Herrn B\*\*\*\* T\*\*\*\* ergangen ist, wird diese Berufung auch in seinem Namen erhoben.

#### **Vorbescheid angeblich ein „Nichtbescheid“:**

Mit Zurückweisungsbescheid vom 22.1.2009 wurde ausgesprochen, dass der Nichtfeststellungsbescheid vom 22.5.2006 (welcher an die Einzelperson A\*\*\*\* T\*\*\*\* ergangen ist) keine Zustellfiktion des § 101 Abs. 1 BAO enthält und deshalb ein Nichtbescheid sei.

Gegen diesen Zurückweisungsbescheid wurde mittlerweile Berufung eingelegt und dargetan, dass ein Bescheid an eine Einzelperson keinen Hinweis auf eine Zustellfiktion brauche.

Wie ausgeführt, folgte die natürliche Person A\*\*\*\* T\*\*\*\* der PersGes „KEG“ seit 1.1.2005 im Rahmen der Gesamtrechtsfolge nach.

Es befinden sich nunmehr also offensichtlich zwei Feststellungsbescheide im Rechtsbestand 1x der Bescheid vom 22.5.2006 an A\*\*\*\* T\*\*\*\* und 1x der nunmehr bekämpfte Bescheid an A\*\*\*\* und B\*\*\*\* T\*\*\*\*.

Da der nunmehr bekämpfte Bescheid ohne Wiederaufnahme des Verfahrens ergangen ist, ist er rechtswidrig ergangen. Er verletzt sowohl das Recht auf den gesetzlichen Richter als auch den Grundsatz der res judicata.

#### **Weitere Berufungsbegründung:**

Der nunmehr bekämpfte Nicht-Feststellungsbescheid vom 8.3.2009 ist (bis auf die Zustellfiktion gem. § 101 BAO und den Bescheidadressaten) 1 zu 1 gleichlautend wie der Bescheid vom 22.5.2006 ergangen.

[...]

Es darf zusätzlich festgehalten werden, dass wir seit dem Bescheid vom 22.5.2006 bereits einen ausführlich begründeten Antrag gem. § 299 BAO gegen die Nichtfeststellung am 9.10.2006 eingebracht haben.

All die darin vorgebrachten Argumente, Beweise, relevanten Sachverhaltsdetails, sowie die schlüssig dargelegten rechtlichen Folgerungen, werden mit keinem Wort im bekämpften Bescheid gewürdigt (so als ob diese Eingabe nicht existent wäre).

Da dieses Ignorieren unseres aktenkundigen Parteienvorbringens leider nicht nachvollziehbar ist bleibt uns nichts anderes übrig als nachfolgend die Argumente gleichlautend neuerlich abzudrucken und somit auch argumentativ zum Inhalt dieser Berufung zu erklären:

+++++++ Textbeginn des alten Antrages gem. § 299 BAO ++++++

Chronologie:

17.09.1999 - Gesellschaftsvertrag E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH  
08.10.1999 - erstmaliges Anfallen von Ausgaben der Firma E\*\*\*\*  
21.01.2001 - erstmaliger Zufluss von Einnahmen der Firma E\*\*\*\*  
31.12.2003 - Umwandlungsstichtag  
27.09.2004 - Umwandlungsbeschlusstag  
21.10.2004 - KöSt-Bescheid 2003 an E\*\*\*\*  
31.12.2004 - Abtretungsvertrag zw. B\*\*\*\* und A\*\*\*\* T\*\*\*\*  
01.06.2005 - F-Bescheid 2004 an A\*\*\*\*\_T\*\*\*\* als RNF der KEG (Gew- EK -8.828,34)  
22.05.2006 - Aufhebungsbescheid zu F-Bescheid 2004 an die KEG  
22.05.2006 - NF-Bescheid 2004 an A\*\*\*\*\_T\*\*\*\* als RNF der KEG  
08.06.2006 - Berufung der A\*\*\*\*\_T\*\*\*\* als RNF der KEG gegen die Bescheide vom  
22.5.2006 09.10.2006 - 3x BVE Abweisung der Berufungsbegehren vom 8. 6.2006

*Begründung:*

*A) Bescheidaussagen der Behörde*

*In den Begründungen der bekämpften Bescheide kommt das Finanzamt AMS zum Ergebnis,*

- .) dass die Tätigkeit der T\*\*\*\* KEG im Jahr 2004 als Liebhaberei im Sinne der Liebhaberei-Verordnung zu qualifizieren sei,*
- .) dass anlässlich einer Umwandlung ein Betrieb sowohl am Umwandlungsstichtag als auch am Tag der Firmenbucheintragung vorhanden sein muss,*
- .) dass kein Betrieb im steuerlichen Sinne anlässlich der Umwandlung übergehen konnte,*
- .) dass kein Sonderausgabenabzug aus Verlustvortrag bei A\*\*\*\* und B\*\*\*\* T\*\*\*\* zustünde,*
- .) dass der Anlaufzeitraum in der Ära E\*\*\*\* bereits abgelaufen sei,*
- .) dass sich die Firma um Aufträge bemüht habe aber der Erfolg ausgeblieben sei,*
- .) dass aufgrund der Bemühungen aber tatsächlich keine konkrete Verbesserung nachgewiesen werden konnte und somit*
- .) aufgrund der derzeit vorliegenden Unterlagen die Tätigkeit der T\*\*\*\* KEG als Liebhaberei im Sinne des § 1 (1) LVO qualifiziert werden muss,*
- .) dass Voraussetzung für eine Investitionsprämie die Verwendung in einer inländischen Betriebsstätte ist, aber aufgrund der Beurteilung als Liebhaberei diese Voraussetzung nicht gegeben sei und*
- .) dass die Ermessensübung in Richtung der Aufhebung gem. § 299 BAO am 22.5.2006 richtig war.*

*B) Kritik an Bescheiden, Ermessensübung sowie am Verfahren und unsere Begründungsanmerkungen dazu:*

*Zu obigen Bescheiden vermerken wir nachfolgende Kritikpunkte und führen unsere Begründungsanmerkungen wie folgt aus:*

.) Gemäß Rz 457 der Umgründungssteuer-Richtlinien (UmgrSt-RiLi) muss ein Betrieb am Umwandlungsstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses vorhanden sein und nicht wie die Behörde meint am Tag der Firmenbucheintragung.

.) Gemäß Rz 451 der UmgrSt-RiLi ist ein Betrieb eine selbständige organisatorische Einheit zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988. Die Beurteilung der Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft als Liebhaberei stellt einen Ausschlussgrund für Art. II UmgrStG dar. (Anm: Eine derartige Liebhabereibeurteilung wurde bei der E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH nie festgestellt. Siehe Köst-Bescheid 2003.)

.) Gemäß Rz 452 der UmgrSt-RiLi ist das Betriebserfordernis auch dann erfüllt, wenn ein ruhender Betrieb oder ein verpachteter Betrieb übertragen wird, sofern mit der Betriebsunterbrechung bzw. -verpachtung nicht eine Aufgabe des Betriebes verbunden ist. (Anm: Eine Betriebsaufgabe wurde im Verfahren nicht festgestellt.)

.) Gemäß Rz 5638 der Einkommensteuer-Richtlinien (ESt-RiLi) ist von einem ruhenden Betrieb zu sprechen, wenn ein Betrieb bzw. die werbende Tätigkeit vorübergehend in der objektiv erkennbaren Absicht eingestellt wird, ihn wieder aufzunehmen. Es muss nach den nach außen erkennbaren Umständen wahrscheinlich sein, dass der Betrieb in ähnlicher Weise und in einem relativ kurzen Zeitraum wieder aufgenommen wird, sodass der stillgelegte mit dem wieder aufgenommenen Betrieb ident ist. (Anm: Die Ruhendmeldung der Gewerbeberechtigung am 30.6.2003 erfolgte aus Wirtschaftlichkeitsüberlegungen zur Kostenminimierung. Die Wiederbetriebsmeldung erfolgte mit 9.3.2004. **Es lag also im gesamten relevanten Umgründungszeitraum ein (wenngleich auch zeitweilig ruhender) Betrieb im Sinne des EStG vor.**)

.) Es wurde keine Prognoserechnung abverlangt. Wie der VwGH im aufhebenden Erkenntnis vom 28.2.2002 (96/15/0219) ausgesprochen hat: "Bei der beschwerdegegenständlichen Betätigung, die sich auf ein innovatives, noch nicht etabliertes Produkt bezieht, wird der absehbare Zeitraum deutlich über zehn Jahren liegen." (Anm: Den Umständen, dass es sich im ggstl. Fall um ein innovatives, neu patentiertes Treppensystem handelt, weiters dem Bemühen die Verlustzone zu verlassen und den Unwägbarkeiten der Marktdurchdringung von innovativen Produkten, wurden bei der Ermessensübung zu wenig Gewicht beigemessen und somit im Ergebnis ein unrichtiger Schluss gezogen. Die Behörde hat sich mit dem Thema "Gesamtgewinn in einem absehbaren Prognosezeitraum" eigentlich gar nicht auseinandergesetzt, sondern hat diese zeitlich nicht begrenzte Betätigung de facto nur mit Rückblick in die Vergangenheit wie eine von vorne herein zeitlich begrenzte Tätigkeit anhand der tatsächlichen Ergebnisse beurteilt und somit die Ermessensübung mit Rechtswidrigkeit belastet.)

.) Der VwGH hat in diesem Erkenntnis 96/15/0219 folgende Rechtssätze aufgestellt. "Eine Zeitspanne ist dann als absehbarer Zeitraum anzusehen, wenn sie nach den wirtschaftlichen Gepflogenheiten der betroffenen Verkehrskreise als übliche Rentabilitätsdauer des geleisteten Mitteleinsatzes kalkuliert wird." "Bei der Betätigung, die sich auf ein innovatives, noch nicht etabliertes Produkt bezieht, wird der absehbare Zeitraum deutlich über 10 Jahren liegen. Handeln nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip

schließt längerfristige Rentabilitätsberechnungen nämlich nicht aus.“ "Für die Beurteilung, ob die Betätigung als Einkunftsquelle im Sinne des EStG anzusehen ist, IST eine Prognose anzustellen.“ "Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolbringend 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.“ "Die LVO stellt das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung.“ (Anm: Innovative Produkte wie im ggstl. Fall haben üblicherweise eine längere Rentabilitätsdauer als der von der Behörde angewandte Anlaufzeitraum lt. LVO (3 bzw. 5 Jahre)!). Das subjektive Ertragsstreben, welches durch die Eingaben in diesem Verfahren noch näher erläutert wurden, wurde durch die Behörde keine Bedeutung beigemessen (Zitat BVE v 9.10.2006 "In der Vorhaltsbeantwortung vom 30.8.2005 wurde dazu Stellung genommen. Den Ausführungen wird jedoch nicht gefolgt").

.) Laut Einkommensteuerkommentar Doralt (Loseblattsammlung WUV-Verlag) zu § 2 Rz 367 sind bei der Liebhabereibeurteilung "Unwägbarkeiten" entsprechend zu berücksichtigen. Unter Unwägbarkeiten wird dort u.a. "Probleme bei einem innovativen Produkt" angeführt. (Anm: Die Unwägbarkeiten im ggstl. Fall wurden durch die Behörde nicht berücksichtigt. Die Probleme der "Markterschließung" bzw. "Marktdurchdringung" sind weitere Unwägbarkeiten im Fall unseres Treppensystems.)

.) Laut Einkommensteuerkommentar Doralt (Loseblattsammlung WUV-Verlag) zu § 2 Rz 435 f wird unter dem Titel "Beginn, Länge und Ruhen des Anlaufzeitraums" ausgeführt: "Das Ruhen einer Betätigung innerhalb des Anlaufzeitraums hemmt den Fristenlauf." Dem § 2 Abs. 2 der LVO ist darüber leider keine konkrete Aussage zu entnehmen, jedoch wurde die Relevanz des Ruhens auch durch Generalsekretär Univ.Prof. MR Dr. P. Quantschnigg in der ÖStZ 1990 bestätigt, weshalb dieser Umstand als gesichert angesehen werden darf. (Anm: Im ggstl. Fall wurde die GmbH mit Vertrag vom 17.9.1999 gegründet. Am 8.10.1999 fielen erstmals Ausgaben und am 21.1.2001 erstmals Einnahmen an. Der Betrieb ruhte in der Zeit vom 30.6.2003 bis 9.3.2004. Die Behörde unterstellt offensichtlich ein Ende des Anlaufzeitraumes mit 31.12.2003 (ohne, dass dies allerdings jemals in einem Bescheid für das Jahr 2003 festgestellt wurde). Dies bedeutet, dass im konkreten Fall gerechnet von der ersten Ausgabe ein Anlaufzeitraum von 45 statt 60 Monaten und gerechnet von der ersten Einnahme ein Anlaufzeitraum von 29 statt 36 Monaten gewährt wurde. Die Behörde ging also bei ihrer Ermessenübung davon aus, dass ein innovatives Produkt sogar in noch kürzerer Zeit als herkömmliche Betätigungen mit Aussicht auf Gesamtgewinn zu vermarkten sei. Dies stellt eine nicht zu rechtfertigende sachliche Ungleichbehandlung dar, welche die bekämpften Bescheide mit verfassungsrechtlicher Unrichtigkeit belasten. **Das Ruhen des Betriebes für mehr als 8 Monate (30.6.2003 bis 9.3.2004) hätte jedenfalls (selbst bei herkömmlichen Produkten) zu einer Verlängerung des Anlaufzeitraumes um 1 Jahr - also bis 31.12.2004 - führen müssen, weshalb bereits aus diesem Grunde sowohl am Umwandlungsstichtag als auch am Umwandlungsbeschlusstag von einem Betrieb iSd EStG auszugehen ist.)**

.) Wenn die Behörde in der Begründung des NF-Bescheid 2004 vermeint, dass der Spruch des Bescheides auch über eine Abzugsfähigkeit von früheren Verlusten als Sonderausgaben bei B\*\*\*\* und A\*\*\*\* T\*\*\*\* absprache, so ist hier jedenfalls zu widersprechen. Der Spruch eines NF-Bescheides ist lediglich, dass für dieses Kalenderjahr eine einheitliche und gesonderte Feststellung gem. § 188 BAO nicht erfolgt.

.) Eine unbegründete Feststellung im verfahrensrechtlichen Bescheid "BVE zur Aufhebung gem. § 299 BAO vom 9.10.2006", dass "die Ermessensübung in Richtung der Aufhebung dabei richtig war", belastet diese BVE mit Rechtswidrigkeit, weshalb die Aufhebung dieser BVE beantragt wird. Auch ist dem Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO vom 22.5.2006 keine konkrete Erläuterung der Ermessensübung zu entnehmen. Siehe BAO-Kommentar Ritz Tz 40 zu § 299: "Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 darzulegen (VwGH 2.7.1998, 98/16/0105). Sie hat weiters die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen (VwGH 29.9.1993, 92/13/0102)."

C) Relevanter Sachverhalt und weitere Berufungsbegründung zur Berufung vom 8.6.2006

Die Firma E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handel GmbH wurde zum Zweck der gewinnbringenden Erzeugung und Vermarktung eines revolutionären, innovativen Treppensystemes im Jahr 1999 gegründet. In Umsetzung dieses engagierten Geschäftszieles schaffte die GmbH in den Jahren 1999 bis 2001 eine langfristige Exklusivvermarktungslizenz für den österreichischen Markt sowie eine entsprechende Betriebs- und Geschäftsausstattung an und ließ Werbekonzepte erstellen. Es wurde also eine selbständige organisatorische Einheit zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG - somit ein Betrieb im steuerlichen Sinne - geschaffen.

Es wurde am 19.1.2001 eine schriftliche Vereinbarung zw. E\*\*\*\* und Firma Ing. Jo\*\*\*\* Gu\*\*\*\* GmbH (Hp\*\*\*\*) betreffend 'Erzeugung und Vermarktung von Elementen für Treppenholme aus Stahlblech' geschlossen, worin Fa. Jo\*\*\*\* (die großes Interesse an dem innovativen Treppensystem hatte) die exklusiven Fertigungsrechte erhielt. Diese Vereinbarung war bis 7.12.2005 in Kraft.

Da leider der erhoffte kommerzielle Erfolg der Vereinbarung vom 19.1.2001 bis 7.12.2005 trotz intensiver (den handelnden Personen möglichen) Bemühungen ausgeblieben ist, musste Frau T\*\*\*\* als RNF der E\*\*\*\* aus wirtschaftlichen Überlegungen heraus resignieren und wurde am 7.12.2005 eine weitere Vereinbarung mit Fa. Jo\*\*\*\* geschlossen. Ing. Jo\*\*\*\* GmbH, welche weiterhin an die gewinnbringende Vermarktung des Treppensystems glaubt, übernahm darin sämtliche Rechte und Pflichten aus dem Österreichpatent 404 750 und zusätzlich sämtliche Rechte und Pflichten aus dem Europapatent für Deutschland w\*\*\*\* und verpflichtete sich als Gegenleistung zur Bezahlung sämtlicher Gebühren für die Patente, sowie im Erfolgsfall zur Leistung einer angemessenen Erfindungsabgeltung.

Anmerkung: Wenn die Behörde in der BVE vom 9.10.2006 davon spricht, dass die E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handel GmbH zum 31.12.2003 praktisch vermögenslos war, dass es hinsichtlich der Patentrechte zu keiner positiven Vermarktung gekommen und dass die Umwandlung

*mangels Betriebsübertragung gescheitert sei, deckt sich dies keinesfalls mit dem soeben geschilderten Sachverhalt und der Tatsache, dass am 7.12.2005 (also beinahe 2 Jahre nachdem die Behörde steuerliche Liebhaberei erkennen will) ein fremder Dritter bereit ist die Patentrechte käuflich zu erwerben und zwar von der selben selbständigen organisatorischen Einheit (sprich Betrieb) wie er seit 1999 in Bestand war.*

*Die Vermarktung eines innovativen Treppensystems unter Verdrängung von Mitbewerbern ist selbst unter Beachtung jeglichen Wirtschaftlichkeitsprinzips (Anm: Zur Vermeidung von Wiederholungen wird hinsichtlich Marktgerechtes Verhalten, Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage, etc. auf die bisherigen Eingaben verwiesen.) ein zeit- und kostenaufwendiges Unterfangen, welches leider nicht immer von jenem Erfolg gekrönt wird, den man sich selbst wünscht bzw. welchen die Behörde innerhalb von 3-5 Jahren nachgewiesen haben will.*

*Dies ist allerdings auch nicht Regelungsgegenstand der LVO, denn sonst müssten sehr viele wirtschaftliche Bemühungen wie Produktneueinführungen, Markterschließungen, Expansionen, welche genauso unter Anwendung des Wirtschaftlichkeitsprinzips ausgeführt und vorangetrieben werden, aber im Nachhinein gesehen sich als 'Fehlinvestition' herausstellen und entsprechend abgeändert oder eingestellt werden müssen, ihre steuerliche Anerkennung als Liebhabereitätigkeit verlieren.*

*Nachdem Frau A\*\*\*\* T\*\*\*\* die Vereinbarung vom 7.12.2005 mit Fa. Jo\*\*\*\* abgeschlossen hatte, wurde (wie bereits aktenkundig) die Gewerbeberechtigung mit 1.1.2006 zurück gelegt. Da die Behörde ihren Fokus bei der Ermessensübung wesentlich auf Ausgangsrechnungen und Umsatz- und Gewinnzahlen gelegt hat, seien hier beispielhaft einige unserer Meinung nach sehr entscheidungsrelevante Aktivitäten angeführt:*

*04.08.1999 - DI D\*\*\*\* G\*\*\*\*, Gutachten "Statische Berechnung" zum innovativen Treppensystem (51 Seiten)*

*23.06.2000 - Prüfauftrag von E\*\*\*\* an Bautechnisches Institut Linz (Staatlich akkreditierte Versuchs- und Forschungsanstalt für Baustoffe und Baukonstruktionen) zwecks Biegeprüfung der Treppenholme*

*17.07.2000 - Prüfbericht hinsichtlich der maximalen Torsionskraft der Treppenholme der Firma E\*\*\*\**

*28.01.2003 - Produktvorstellung bei Fa. V\*\*\*\* (Herr Y\*\*\*\*) zwecks Vermarktung des E\*\*\*\*-Treppensystems in den V\*\*\*\*-Baustoffmärkten*

*01.04.2003 - DI G\*\*\*\* an E\*\*\*\* - 9 Seiten technische Lösungsvorschläge für die Stiegenauflager ("Statisch-konstruktive Bemessung" gem. den geltenden ÖNORMEN)*

*20.02.2004 – E\*\*\*\*-Schriftverkehr mit DI G\*\*\*\*, Zivilingenieur f Bauwesen in Linz wegen eines Herrn DI H\*\*\*\**

*08.03.2004 - E\*\*\*\* an Dr.D, WKO, Wien betr. Akquirierung von potenten Vermarktungspartnern*

03.05.2004 - Mailverkehr mit Mag. Rb\*\*\*\*, Bundesinnung der Tischler, WKO. betr. Kooperationspartner in der Tischlerinnung

27.05.2004 - Mailverkehr mit Mag. Sg\*\*\*\*, Innungsgeschäftsführer, WKOÖ betr. Vermarktungspartner in der Tischlerbranche

14.07.2004 - Mailverkehr mit Herrn Tm\*\*\*\*, WK Salzburg, betr. Warenpräsentation anlässlich der Fachgruppentagung am 23.10.2004 im Pinzgau

22.07.2004 - Schriftverkehr mit Fa. Ub\*\*\*\* betr. E\*\*\*\*-Prospekt

11.10.2005 - Angebot an Herrn Vn\*\*\*\*

05.12.2005 - AR an Herrn Vn\*\*\*\*

Neben obigen als Beispiele im Detail angeführten Schriftstücke, sind als weitere Beweise für die wirtschaftlich sinnvollen und von der Absicht der Gewinnerzielung getragenen ernsthaften Vermarktungsanstrengungen eine Vielzahl von Geschäftskorrespondenz bis hin zum Einkauf von Bau-Adressen bei der Firma Au\*\*\*\* GmbH in Gr\*\*\*\* nach dem 31.12.2003 (= Liebhabereistichtag) und damit zusammenhängende Vermarktungsversuche zu nennen.

Herr und Frau T\*\*\*\* - als handelnde Personen - der E\*\*\*\*, später der umgewandelten T\*\*\*\* KEG und letztlich Frau T\*\*\*\* als RNF der KEG haben sich im gesamten Zeitraum rational und entsprechend den Wirtschaftlichkeitsprinzipien verhalten, ihren Betrieb von 1999 bis 2005 nach den ihnen zur Verfügung stehenden Möglichkeiten betrieben und letztlich mit Ende 2005 rechtzeitig erkannt, dass die Fortführung der Betätigung wirtschaftlich und finanziell sinnvoll für sie nicht angezeigt war.

Viele Unternehmer übersehen leider zu oft den 'richtigen' Ausstiegszeitpunkt, schlittern letztlich in die Insolvenz und verursachen 'unter steuerlicher Anerkennung und Sanierungsgewinnbesteuerung' einen großen volkswirtschaftlichen Schaden.

Ob sich diese Unternehmer, deren Betätigung nicht als Liebhaberei qualifiziert wird, entsprechend der LVO-Kriterienprüfung besser verhalten haben, als Herr und Frau T\*\*\*\*, darf mit Sicherheit bezweifelt werden.

Sollte die Behörde weiterhin bei der zu beurteilenden Betätigung steuerliche Liebhaberei erkennen, ersuchen wir um entsprechende Bescheidbegründung, wann die handelnden Personen, welche wirtschaftlich richtigen Schritte setzen hätten müssen, bzw. wann welche wirtschaftlich falschen Schritte unterlassen hätten werden müssen, um letztlich im Nachhinein als Einkunftsquelle und somit als Betrieb im einkommensteuerlichen Sinne beurteilt zu werden, sodass unsere Klientin die Möglichkeit eines effektiven Rechtsmittels zukommt.

+++++++ Textende des alten Antrages gem. § 299 BAO ++++++

All diese aktenkundigen Vorbringen blieben bislang unbeantwortet bzw. ungewürdigt, insbesondere unser Ersuchen im letzten Absatz, darzulegen, welche wirtschaftlich

*falschen Schritte unterlassen bzw. welche wirtschaftlichen Schritte geboten gewesen wären um seitens der Behörde (im Nachhinein) nicht als Liebhaberei eingestuft zu werden. Diese Ersuchen wird hiermit neuerlich bekräftigt, da dies zur weiteren Rechtsverteidigung erforderlich ist.*

*Weitere Anträge:*

*Eine mündliche Verhandlung gem. § 284 BAO wird beantragt.*

*Dieser kommt vermutlich im ggstl. Fall mehr Bedeutung zu, da offensichtlich erst in dieser die durch das Finanzamt offen gelassenen Sachverhaltsdetails erörtert und rechtlich gewürdigt werden können.“*

Mit Schreiben vom 19.9.2016 zog A\*\*\*\* T\*\*\*\* die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

### **Über die Beschwerden wurde erwogen:**

#### **Folgender Sachverhalt steht fest:**

Die T\*\*\*\* KEG (FN 123456y ) ging mit Gesellschaftsvertrag vom 27.9.2004 (Umwandlungsplan vom 27.9.2004) durch Umwandlung gemäß §§ 1 ff UmwG aus der im Jahr 1999 gegründeten E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH hervor. Die Eintragung im Firmenbuch erfolgte am 6.11.2004, der Antrag auf Neueintragung langte am 29.9.2004 beim Firmenbuch ein.

Die errichtende Umwandlung gemäß Art II UmgrStG erfolgte rückwirkend zum 31.12.2003 (AS 68/2004 ff)

Gesellschafter der E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH waren A\*\*\*\* T\*\*\*\* (10%) und Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\* (90%). Geschäftsführerin der GmbH war A\*\*\*\* T\*\*\*\*.

Persönlich haftender Gesellschafter der KEG war A\*\*\*\* T\*\*\*\* , sie vertrat die T\*\*\*\* KEG selbständig.

Kommanditist der T\*\*\*\* KEG war Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\*.

Einige Monate nach der Umwandlung wurde die T\*\*\*\* KEG infolge Vermögensübernahme durch A\*\*\*\* T\*\*\*\* gemäß § 142 HGB aufgelöst und im Firmenbuch gelöscht.

Die Eintragung der Löschung im Firmenbuch erfolgte am 2005, der Antrag langte am 6.5.2005 beim Firmenbuch ein. Der Übergabsvertrag und Abtretungsvertrag datiert vom 5.1.2005 (AS 86 f/2004);

Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\* schenkte A\*\*\*\* T\*\*\*\* seinen Kommanditanteil zum Stichtag 31.12.2004.

A\*\*\*\* T\*\*\*\* meldete das Gewerbe mit 1.1.2006 ruhend.

Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\* ist am 12.6.2015 verstorben.

Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\* bezog seit 1.4.2003 eine Pension.

Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\* war Inhaber eines österreichischen Patents (PatNr y\*\*\*\*) sowie Europapatents (PatNr x\*\*\*\*) für ein neues Treppensystem.

Die Firma E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handel GmbH wurde im Jahr 1999 zum Zweck der Erzeugung und Vermarktung dieses Treppensystems gegründet.

Am 25.10.1999 wurde zwischen Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\* und der E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH ein exklusiver Lizenzvertrag zur Entwicklung der Marktreife bzw zur Vermarktung abgeschlossen, welcher danach auch für die T\*\*\*\* KEG gültig war.

Die E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handel GmbH ließ Werbekonzepte erstellen und schaffte eine entsprechende Betriebs- und Geschäftsausstattung an.

Zwischen der E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH (danach auch gültig für die T\*\*\*\* KEG) und der Ing. Gu\*\*\*\* Jo\*\*\*\* GmbH, Adr1\*\*\*\*, wurde am 19.1.2001 ein exklusiver Erzeugerlizenzvertrag betreffend „Erzeugung und Vermarktung von Elementen für Treppenholme aus Stahlblech“ abgeschlossen, worin die Ing. Gu\*\*\*\* Jo\*\*\*\* GmbH die exklusiven Fertigungsrechte erhielt. Diese Vereinbarung war bis 7.12.2005 in Kraft.

Am 7.12.2005 schloss A\*\*\*\* T\*\*\*\* als Rechtsnachfolgerin eine weitere Vereinbarung mit Ing. Gu\*\*\*\* Jo\*\*\*\* GmbH. Die Ing. Gu\*\*\*\* Jo\*\*\*\* GmbH, übernahm sämtliche Rechte und Pflichten aus dem Österreichpatent z\*\*\*\* und zusätzlich sämtliche Rechte und Pflichten aus dem Europapatent für Deutschland w\*\*\*\* und verpflichtete sich als Gegenleistung zur Bezahlung sämtlicher Gebühren für die Patente, sowie im Erfolgsfall zur Leistung einer angemessenen Erfindungsabgeltung.

Mit 30.6.2003 erfolgte die Ruhendmeldung der Gewerbeberechtigung der E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH, die Wiederbetriebsmeldung erfolgte mit 9.3.2004.

In den Jahre 1999 bis 2004 erzielten die E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH bzw die T\*\*\*\* KEG folgende Ergebnisse (in Euro):

1999: Umsatz 0,--; Einkünfte Gw -4.891,97

2000: Umsatz 0,--; Einkünfte Gw -5.042,55

2001: Umsatz 804,49; Einkünfte Gw -6.360,84

2002: Umsatz 1.745,--; Einkünfte Gw -7.416,54

2003: Umsatz 3.922,53; Einkünfte Gw -2.539,77

2004: Umsatz 572,--; Einkünfte Gw -8.828,34

Im Jahr 2005 erzielte A\*\*\*\* T\*\*\*\* einen Umsatz von 270 €.

Folgende Ausgangsrechnungen wurden in den Jahren 1999 bis 2005 gelegt (in Euro):

21.01.2001 K\*\*\*\* netto +20 % 804,49  
26.06.2002 L\*\*\*\* netto +20 % 1.040,00  
03.09.2002 M\*\*\*\* netto +20 % 705,00  
15.06.2003 N\*\*\*\* netto +20 % 696,45  
22.12.2003 O\*\*\*\* netto +20 % 783,20  
30.11.2004 P\*\*\*\* netto +20 % 572,00  
05.12.2005 Q\*\*\*\* netto +20 % 270,00

In den Jahren 1999 bis 2005 setzte die E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH bzw die T\*\*\*\* KEG bzw A\*\*\*\* T\*\*\*\* ua folgende Schritte zur Vermarktung des Treppensystems:

4.8.1999 - DI D\*\*\*\* G\*\*\*\*, Gutachten "Statische Berechnung" zum innovativen Treppensystem (51 Seiten)

23.6.2000 - Prüfauftrag von E\*\*\*\* an Bautechnisches Institut Linz (Staatlich akkreditierte Versuchs- und Forschungsanstalt für Baustoffe und Baukonstruktionen) zwecks Biegeprüfung der Treppenholme

17.7.2000 - Prüfbericht hinsichtlich der maximalen Torsionskraft der Treppenholme der Firma E\*\*\*\*

28.1.2003 - Produktvorstellung bei Fa. V\*\*\*\* (Herr Y\*\*\*\*) zwecks Vermarktung des E\*\*\*\*-Treppensystems in den V\*\*\*\*-Baustoffmärkten

1.4.2003 - DI G\*\*\*\* an E\*\*\*\* - 9 Seiten technische Lösungsvorschläge für die Stiegenauflager ("Statisch-konstruktive Bemessung" gem. den geltenden ÖNORMEN)

20.2.2004 – E\*\*\*\*-Schriftverkehr mit DI G\*\*\*\*, Zivilingenieur f Bauwesen in Linz wegen eines Herrn DI H\*\*\*\*

08.3.2004 - E\*\*\*\* an Dr.D, WKO, Wien betr. Akquirierung von potenten Vermarktungspartnern

03.5.2004 - Mailverkehr mit Mag. Rb\*\*\*\*, Bundesinnung der Tischler, WKO. betr. Kooperationspartner in der Tischlerinnung

27.5.2004 - Mailverkehr mit Mag. Sg\*\*\*\*, Innungsgeschäftsführer, WKOÖ betr. Vermarktungspartner in der Tischlerbranche

14.7.2004 - Mailverkehr mit Herrn Tm\*\*\*\*, WK Salzburg, betr. Warenpräsentation anlässlich der Fachgruppentagung am 23.10.2004 im Pinzgau

22.7.2004 - Schriftverkehr mit Fa. Ub\*\*\*\* betr. E\*\*\*\*-Prospekt

11.10.2005 - Angebot an Herrn Vn\*\*\*\*

5.12.2005 - AR an Herrn Vn\*\*\*\*

**Beweiswürdigung:**

Die Feststellungen sind unstrittig.

## **Rechtlich folgt daraus:**

### **Zurückweisungsbescheid vom 22.1.2009 (erstangefochtener Bescheid) :**

Mit drei Bescheiden vom 15.1.2008 wurde der Aufhebungsantrag gemäß § 299 BAO der „A\*\*\*\* T\*\*\*\* als RNF der T\*\*\*\* KEG“ vom 9.10.2007 abgewiesen. Dieser Aufhebungsantrag hatte folgende „Berufungsvorentscheidungen“ (jeweils vom 9.10.2006) zum Gegenstand:

- a) Die „Berufungsvorentscheidung“ betreffend die Berufung vom 8.6.2006 gegen den „Bescheid“ vom 22.5.2006 mit dem festgestellt wurde, dass für das Kalenderjahr 2004 eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO nicht erfolgt („Nichtfeststellungsbescheid“).
- b) Die „Berufungsvorentscheidung“ betreffend die Berufung vom 8.6.2006 gegen den „Bescheid“ vom 22.5.2006, über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2004.
- c) Die „Berufungsvorentscheidung“ betreffend die Berufung vom 8.6.2006 gegen den „Bescheid“ 22.5.2006 betreffend die Aufhebung des Feststellungsbescheides 2004 vom 1.6.2005 gemäß § 299 BAO.

Diese Abweisungsbescheide waren jeweils an „T\*\*\*\* A\*\*\*\* als RNF der T\*\*\*\* KEG“ gerichtet und enthielten jeweils keinen Hinweis gemäß § 101 BAO.

Die gegen diese Abweisungsbescheide vom 15.1.2008 gerichtete Berufung vom 11.2.2008 wurde mit Bescheid vom 22.1.2009 zurückgewiesen, wobei dieser Bescheid an „A\*\*\*\* T\*\*\*\*, Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\* als ehemalige Gesellschafter der T\*\*\*\* KEG zH A\*\*\*\* T\*\*\*\*“ gerichtet ist. Er enthält den Hinweis, dass der Bescheid „Wirkungen gegenüber allen oben genannten beteiligten Personen bzw Personengemeinschaften (§ 191 iVm § 190 Abs 1 BAO)“ hat. „Mit der Zustellung dieses Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person“ gelte „die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 iVm § 190 Abs 1 BAO).

Dieser Zurückweisungsbescheid vom 15.1.2008 ist Gegenstand des Beschwerdeverfahrens (erstangefochtener Bescheid).

In der Begründung dieses Zurückweisungsbescheides wird ausgeführt, beim „Bescheid“ vom 22.5.2006 handle es sich um einen Nichtbescheid, die „Zustellfiktion des § 101 Abs 1 BAO“ fehle. Die Aufhebungsanträge gemäß § 299 BAO vom 9.10.2007 als auch „der dazu ergangene Bescheid“ vom 15.1.2008 bezögen sich auf diesen Nichtbescheid.

§ 19 BAO lautet:

*„(1) Bei Gesamtrechtsnachfolge gehen die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes.*

*(2) Mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gehen deren sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) über. Hinsichtlich Art und Umfang der Inanspruchnahme der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder) für Abgabenschulden der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) tritt hiedurch keine Änderung ein.“*

§ 273 Abs 1 BAO aF bestimmte:

*„(1) Die Abgabenbehörde hat eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung*

*a) nicht zulässig ist oder*

*b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.“*

Mit Berufung anfechtbar sind nur Bescheide. Daher sind Berufungen gegen Schriftstücke ohne Bescheidcharakter als unzulässig zurückzuweisen.

***Bescheid vom 22.5.2006 betreffend Aufhebung des „Feststellungsbescheides“ vom 1.6.2005 gemäß § 299 BAO, Nichtfeststellungsbescheid vom 22.5.2006:***

Eine Geschäftsübernahme gemäß § 142 HGB (UGB) bewirkt die Vollbeendigung der Personengesellschaft, deren Geschäft durch den übernehmenden Gesellschafter ohne Liquidation fortgeführt wird (zB VwGH 21.9.2005, 2005/13/0117 mwN).

Hat die Personengesellschaft, an welche der „Feststellungsbescheid“ adressiert wurden, zufolge Übernahme ihres Vermögens gemäß § 142 HGB (UGB) durch ihren Gesellschafter im Zeitpunkt des Ergehens des „Feststellungsbescheides“ nicht mehr bestanden, so entfaltet die als Bescheid intendierte Erledigung („Feststellungsbescheid“) keine Rechtswirkungen. Eine an ein nicht mehr bestehendes Rechtsgebilde gerichtete Erledigung kann nämlich auch nicht dadurch Bescheidqualität erlangen, dass sie dem Rechtsnachfolger zukommt (VwGH 13.4.2005, 2005/13/0004 ua).

Der ursprüngliche „Feststellungsbescheid“ mit Datum vom 1.6.2005 war an die T\*\*\*\* KEG gerichtet, obwohl diese zu diesem Zeitpunkt infolge Vermögensübernahme gemäß § 142 HGB durch A\*\*\*\* T\*\*\*\* bereits aufgelöst und im Firmenbuch gelöscht war. Die Eintragung der Löschung im Firmenbuch erfolgte am 2005, der Antrag langte am 6.5.2005 beim Firmenbuch ein.

Der **ursprüngliche „Feststellungsbescheid“** mit Datum **vom 1.6.2005** war daher an ein nicht mehr bestehendes Rechtsgebilde gerichtet und entfaltete daher keine Rechtswirkungen, er war also **unwirksam**.

Gemäß § 188 Abs 1 lit b BAO werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn an diesen Einkünften mehrere Personen beteiligt sind, einheitlich und gesondert festgestellt. Der Feststellungsbescheid ergeht gemäß § 191 Abs 1 lit c BAO in diesen Fällen des § 188 an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit im Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat gemäß § 191 Abs 2 BAO der Bescheid an diejenigen zu ergehen, denen in den Fällen des Abs 1 lit c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Nach § 191 Abs 3 lit b BAO wirken Feststellungsbescheide im Sinne des § 188 BAO gegen alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen.

Gemäß § 281 Abs 1 BAO (früher: § 290 Abs 1 BAO) können im Beschwerdeverfahren (früher: Berufungsverfahren) nur einheitliche Entscheidungen getroffen werden. Sie wirken für und gegen die gleichen Personen wie der angefochtene Bescheid.

Da ein Feststellungsbescheid nach § 188 BAO den Gesellschaftern der Personenvereinigung (Mitgliedern der Personengemeinschaft) gegenüber aber auch im Sinne des § 97 Abs 1 BAO wirksam werden muss, muss er ihnen auch zugestellt sein oder als zugestellt.

Die im § 19 Abs 1 BAO normierte Gesamtrechtsnachfolge ändert nichts daran, dass kraft der ausdrücklichen und speziellen gesetzlichen Anordnung des § 191 Abs 2 BAO Feststellungsbescheide nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) an die an den Gegenstand der Feststellung Beteiligten oder an die Personen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind, zu ergehen haben und gemäß § 191 Abs 3 BAO diesen Personen gegenüber wirken.

Die T\*\*\*\* KEG war durch die Vermögensübernahme gemäß § 142 HGB beendet. Der „Bescheid“ vom 22.5.2006 betreffend Aufhebung des „Feststellungsbescheides“ vom 1.6.2005 gemäß § 299 BAO sowie der „Nichtfeststellungsbescheid“ vom 22.5.2006 wären sohin an A\*\*\*\* T\*\*\*\* und Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\* als ehemalige Gesellschafter der T\*\*\*\* KEG zu richten gewesen und hätten beiden Personen zugestellt werden müssen.

Im Hinblick darauf, dass das Wesen eines Bescheides nach § 188 BAO durch die Einheitlichkeit der Feststellung geprägt ist, konnten diese Erledigungen - unbeschadet des Umstandes, dass sie an A\*\*\*\* T\*\*\*\* gerichtet und zugestellt wurden - nicht einmal dieser gegenüber die im Spruch der angefochtenen Erledigungen ausgedrückten Rechtswirkungen entfalten (vgl nochmals VwGH 21.9.2005, 2005/13/0117 mwN betreffend eine ausschließlich an den Gesamtrechtsnachfolger gerichtete Erledigung).

Die Berufung vom 23.2.2009 richtete sich daher, soweit sie den „Bescheid“ vom 22.5.2006 betreffend Aufhebung des „Feststellungsbescheides“ vom 1.6.2005 gemäß § 299 BAO und den „Nichtfeststellungsbescheid“ vom 22.5.2006 betrifft, gegen unwirksam Erledigungen.

Die Berufung vom 23.2.2009 wurde daher vom Finanzamt zur Recht zurückgewiesen. Die gegen diesen Zurückweisungsbescheid gerichtete Berufung (nunmehr Beschwerde) ist daher in diesem Umfang abzuweisen.

### **Bescheid vom 22.5.2006 betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2004:**

Begünstigter der Investitionszuwachsprämie kann sein: eine natürliche Person (ein Steuerpflichtiger, der nicht Mitunternehmer ist), eine Mitunternehmerschaft (§ 23 Z 2 EStG) oder eine Körperschaft. Voraussetzung ist das Vorliegen von betrieblichen Einkünften.

Die im Verzeichnis ausgewiesene Prämie wird dem Abgabenkonto des Steuerpflichtigen (natürliche Person oder Körperschaft) gutgeschrieben. Im Fall einer Mitunternehmerschaft hat die Gutschrift auf jenem Abgabenkonto zu erfolgen, auf welchem die zusammengefasste Gebarung jener Abgaben (insbesondere der Umsatzsteuer) erfolgt, welche die Beteiligten gemeinsam schulden. Gelangt das Finanzamt zur Auffassung, dass der Inhalt des Verzeichnisses, mit dem die Investitionszuwachsprämie geltend gemacht wird, unrichtig ist, hat es einen Bescheid gemäß § 201 BAO zu erlassen. Damit setzt es die Investitionszuwachsprämie in der von ihm als richtig angesehenen Höhe fest. Wenn die Abgabenbehörde von vornherein ihre Bedenken gegen die Zuerkennung der Prämie zum Anlass nimmt, einen Bescheid nach § 201 BAO zu erlassen, so hindert dies die Gutschrift der Prämie. Ein Bescheid nach § 201 BAO kann aber auch nachträglich erlassen werden. Der Bescheid nach § 201 BAO ergeht an den Steuerpflichtigen (natürliche Person oder Körperschaft) bzw an die Mitunternehmerschaft (*Hofstätter/Reichel*, EStG § 108e Tz 6 ff).

Fälle von Gesamtrechtsnachfolge (Universalsukzession) im zivilrechtlichen Sinn, in denen § 19 Abs 1 BAO anzuwenden ist, sind neben zahlreichen anderen Fällen wie etwa Erbfolge (§§ 547 und 797 ABGB) Übernahmen gemäß § 142 Abs 1 UGB (früher HGB) (*Ellinger/Irol/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO<sup>3</sup> § 19 Anm 2).

Allerdings gelten für den Bereich der Feststellungsbescheide iSd § 188 BAO abweichende Regelungen, diese sind gegenüber § 19 Abs 1 BAO *lex specialis*.

Die bloße Auflösung und Löschung einer Kommanditgesellschaft bedeutet noch nicht deren Vollbeendigung, weshalb zB eine Kommanditgesellschaft, solange nicht eine Abwicklung ihrer Rechtsverhältnisse ua zum Abgabengläubiger erfolgt ist, auch im Abgabungsverfahren ihre Angelegenheiten betreffend die Parteifähigkeit beibehält. Allerdings trifft dies nicht zu, wenn die Kommanditgesellschaft beendet wird und ein Gesamtrechtsnachfolger vorhanden ist, wie es etwa bei einer Vermögensübernahme nach § 142 HGB der Fall ist.

Eine Geschäftsübernahme gemäß § 142 HGB (nunmehr UGB) bewirkt die Vollbeendigung der Personengesellschaft, deren Geschäft durch den übernehmenden Gesellschafter ohne Liquidation fortgeführt wird (zB VwGH 28.6.2012, 2008/15/0332 mwN).

Hinsichtlich der Umsatzsteuer ist eine Kommanditgesellschaft steuerliches Rechtssubjekt, weshalb Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer an die Kommanditgesellschaft zu richten sind. Nach § 19 Abs 1 BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Ist eine Kommanditgesellschaft beendet, so ist ein Umsatzsteuerbescheid daher an den Gesamtrechtsnachfolger der Kommanditgesellschaft zu richten.

Gleiches gilt für Bescheide über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie.

Gemäß § 93 Abs 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht. Nach der ständigen Rechtsprechung ist die Personenumschreibung notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruchs mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch (zu dem auch das Adressfeld zählt) kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird (VwGH 19.9.2007, 2004/13/0097).

Der Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie vom 22.5.2006 wurde an „ T\*\*\*\* A\*\*\*\* als Rechtsnachfolgerin der T\*\*\*\* KEG“ gerichtet.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung betreffend die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie vom 9.10.2006 ist ebenfalls an „ A\*\*\*\* T\*\*\*\* als Rechtsnachfolgerin der T\*\*\*\* KEG“ gerichtet.

Gegen die Berufungsvorentscheidung wurde nach mehrmaliger Fristverlängerung kein Rechtsmittel eingebracht, die Berufungsvorentscheidung wurde daher rechtskräftig.

Namens von „ A\*\*\*\* T\*\*\*\* als RNF der T\*\*\*\* KEG“ stellte der steuerliche Vertreter mit Telefax vom 9.10.2007 gemäß § 299 BAO Anträge auf Aufhebung der Berufungsvorentscheidungen vom 9.10.2006 (betreffend ua den Bescheid betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie mit 0,00 €).

Das Finanzamt wies diesen Antrag mit an „ A\*\*\*\* T\*\*\*\* als RNF der T\*\*\*\* KEG“ gerichteten Bescheid vom 15.1.2008 ab.

Namens von „ A\*\*\*\* T\*\*\*\* als RNF der T\*\*\*\* KEG“ erhob der steuerliche Vertreter gegen diesen Bescheid mit Datum vom 11.2.2008 Berufung.

Diese Berufung vom 11.2.2008 wurde vom Finanzamt mit Zurückweisungsbescheid vom 22.1.2009 zurückgewiesen, wobei der Zurückweisungsbescheid an „ A\*\*\*\* T\*\*\*\* , Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\* als ehemalige Gesellschafter der T\*\*\*\* KEG zH. A\*\*\*\* T\*\*\*\* “ gerichtet war.

Weiters enthielt der Bescheid einen Hinweis gemäß § 101 BAO.

Die Begründung lautet: „Die Zurückweisung erfolgte, weil die Berufung aus folgendem Grund nicht zulässig ist: Der Bescheid vom 22.5.2006 ist eine Nichtbescheid (Zustellfiktion des § 101 Abs 1 BAO fehlt). Sowohl die Anträge nach § 299 BAO als auch der dazu ergangene Bescheid vom 15.1.2008 beziehen sich auf diesen Nichtbescheid.“

Die T\*\*\*\* KEG wurde durch eine Übernahme gemäß § 142 HBG beendet.

Rechtsnachfolgerin der T\*\*\*\* KEG ist A\*\*\*\* T\*\*\*\*.

Die Bescheide betreffend Investitionszuwachsprämie waren daher nach dem Gesagten ab der Übernahme an A\*\*\*\* T\*\*\*\* als RNF der T\*\*\*\* KEG zu richten.

Der Bescheid vom 15.1.2008 war daher richtig adressiert und damit kein Nichtbescheid.

Die Berufung vom 11.2.2008 war daher, soweit sie die Investitionszuwachsprämie betrifft, gegen einen Bescheid und nicht gegen einen Nichtbescheid gerichtet und hätte daher nicht als unzulässig zurückgewiesen werden dürfen

Das Finanzamt hat allerdings den Zurückweisungsbescheid auch betreffend die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie an „A\*\*\*\* T\*\*\*\*, Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\* als ehemalige Gesellschafter der T\*\*\*\* KEG zH. A\*\*\*\* T\*\*\*\* “ gerichtet.

Partei im Verfahren betreffend die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie sind jedoch nach der Übernahme der T\*\*\*\* KEG gemäß § 142 HGB nicht die ehemaligen Gesellschafter der KEG, sondern A\*\*\*\* T\*\*\*\* als Rechtsnachfolgerin.

Der Zurückweisungsbescheid ist daher an die falsche Partei gerichtet und damit, soweit er die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie betrifft, ein Nichtbescheid und damit unwirksam. Die Berufung (Beschwerde) vom 23.2.2009 gegen den Zurückweisungsbescheid ist daher zurückzuweisen.

Das Finanzamt wird daher im fortgesetzten Verfahren über die Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 11.2.2008 mit Beschwerdeverentscheidung zu entscheiden haben.

### **Liebhabelei - Nichtfeststellungsbescheid vom 22.1.2009 (9.2.2009) (zweitangefochtener Bescheid)**

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

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

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

Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs 1 LVO Verluste an, so ist gemäß § 2 Abs 1 LVO 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 (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

Gemäß § 2 Abs 2 LVO liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB 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 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.

Im Streitfall liegt unstrittig eine Betätigung iSd § 1 Abs 1 LVO vor.

Der dreijährige Anlaufzeitraum iSd § 2 Abs 2 LVO läuft grundsätzlich ab dem Beginn der Betätigung (= erstmaligem Zufluss von Einnahmen) (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG Tz 435/1).

Die E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH erzielte die ersten Einnahmen im Jahr 2001. Von diesem Zeitpunkt weg gerechnet endete der dreijährige Anlaufzeitraum mit Ablauf des Jahres 2003.

Die ersten Aufwendungen fielen im Jahr 1999 an. Von diesem Zeitpunkt weg endete der fünfjährige Anlaufzeitraum ebenfalls im Jahr 2003.

Der Anlaufzeitraum war somit im Jahr 2004 bereits abgelaufen (eine Verlängerung des Anlaufzeitraumes auf Grund des Ruhens der Tätigkeit findet in der LVO keine Deckung).

Bei einer Tätigkeit iSd § 1 Abs 1 LVO ist die für die Qualifizierung als Einkunftsquelle maßgebliche Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, zunächst zu vermuten ist. Diese Vermutung kann an Hand der in § 2 Abs 1 LVO genannten objektiven Kriterien, welche die

Beurteilung der subjektiven Gewinnabsicht ermöglichen, widerlegt werden, wobei dem in § 2 Abs 1 Z 6 LVO genannten Kriterium - Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen - besondere Bedeutung zukommt. Da die LVO das subjektive Ertragstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung stellt, ist im Rahmen der durch § 2 Abs 1 LVO normierten Kriterienprüfung das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen (VwGH 22. 3.2006, 2002/13/0158).

Unter diese Bemühungen fallen jegliche Schritte, die erkennbar darauf ausgerichtet sind, die Betätigung nicht nur kurzfristig gewinnbringend zu gestalten (VwGH 28.4.2011, 2008/15/0198 mwN).

Besondere Bedeutung für die Liebhabereibeurteilung typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigungen kommt dem Kriterium „Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen“ (zB Rationalisierungsmaßnahmen) zu. Werden strukturverbessernde Maßnahmen gesetzt, so spricht dieses Bemühen gegen das Vorliegen von Liebhaberei. Eine Maßnahme ist dann eine strukturverbessernde Maßnahmen, wenn der sich Betätigende wirtschaftlich sinnvoll auf die Ertragslage nachteilig beeinflussende Umstände, seien es typische Betätigungsrisiken oder Unwägbarkeiten, reagiert (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup> Rz 358 f).

Die detaillierte Darstellung der zukünftigen Entwicklung durch den sich Betätigenden mittels Prognose (Prognoserechnung) hat bei der Vornahme der Liebhabereibeurteilung typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigungen nicht jene herausragende Bedeutung wie bei der Liebhabereibeurteilung von typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigungen. Bei der Liebhabereibeurteilung typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigungen kommt es nämlich nur darauf an, ob der sich Betätigende nachvollziehbar stetig nach Gewinns gestrebt hat, sodass er sich auch in Verlustjahren einen Gesamtgewinn in einem angemessenen Zeitraum erwarten konnte. Dieses Streben zeigt sich bei typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigungen dadurch, dass der sich Betätigende in Verlustjahren zeitgerecht strukturverbessernde Maßnahmen gesetzt hat. Ist dies der Fall, so ist die Betätigung auch in Verlustjahren als Einkunftsquelle zu beurteilen. Nicht von Bedeutung für die Liebhabereibeurteilung ist hingegen, ob eine strukturverbessernde Maßnahme auch tatsächlich erfolgreich war. Entscheidend ist nur, dass der sich Betätigende eine geeignete Maßnahme gesetzt hat (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup> Rz 361 f).

Bei typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigung sind für die Liebhabereibeurteilung der einzelnen Veranlagungszeiträume die Bemühungen des sich Betätigenden unter Berücksichtigung seines Kenntnis- und Erfahrungsstandes über die Erfolgsaussichten im jeweiligen Veranlagungszeitraum maßgeblich. Entscheidend ist vor allem, dass der sich Betätigende in Verlustjahren Verbesserungsmaßnahmen gesetzt hat und nicht, dass diese auch tatsächlich erfolgreich waren. Auch innovative Betätigungen, deren wirtschaftlicher Erfolg unsicher oder nicht sofort ersichtlich ist, können eine Einkunftsquelle darstellen. Auf

bloße Wunschvorstellungen des sich Betätigenden kommt es allerdings nicht an. Solange sich die Gesamtgewinnerzielungsabsicht iS 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 (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup> Rz 323 f).

Das Finanzamt hat im angefochtenen (Nicht)Feststellungsbescheid vom 9.2.2009 eine Kriterienprüfung iSd § 2 Abs 1 LVO vorgenommen und ist zu dem Ergebnis gelangt, im Streitfall liege Liebhaberei vor.

Das Finanzamt hat bei dieser Beurteilung allerdings dem Bemühen zur Verbesserung der Ertragslage keine ausreichende Beachtung geschenkt.

Das Jahr 2004 ist das erste Jahr nach Ablauf des Anlaufzeitraumes.

Ing. B\*\*\*\* T\*\*\*\* war Inhaber eines österreichischen Patents (PatNr y\*\*\*\*) sowie Europapatents (PatNr x\*\*\*\*) für ein neues innovatives Treppensystem.

Die E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handels GmbH bzw die T\*\*\*\* KEG war aufgrund eines exklusiven Lizenzvertrag berechtigt, dieses Patent zu nutzen.

Die T\*\*\*\* KEG bzw die E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handel GmbH hat im Jahr 2004 entsprechende Bemühungen zur Vermarktung des innovativen Treppensystems unternommen. Der Verlust war im Jahr 2003 gegenüber dem Vorjahr von € 7.416,54 auf € 2.539,77 gesunken, ein Verkauf von zwei Treppensystemen war gelungen.

Ein Vergleich mit anderen Betrieben ist aufgrund der Tatsache, dass es sich um ein neues und innovatives Produkt handelt, nur eingeschränkt möglich.

Das Treppensystem war im Hinblick den angebotenen Preis marktgerecht.

Im Hinblick auf die angebotene Leistung bestand allerdings offensichtlich keine Akzeptanz des Marktes. Dies war allerdings (so wie bei vielen anderen innovativen Produkten) im Vorhinein nicht mit Sicherheit prognostizierbar.

Persönliche Motive für das Inkaufnehmen (Dulden) von Verlusten lagen im Streitfall nicht vor.

Weitere Rationalisierungsmaßnahmen waren im Streitfall nicht möglich.

Im Jahr 2004 wurden, wie auch schon in den Jahren davor, zahlreiche Schritte gesetzt, um das Treppensystem erfolgreich zu vermarkten.

Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang insbesondere die Kontaktaufnahme mit Dr.D, WKO und mit der Bundesinnung der Tischler.

Diese Kontaktaufnahmen waren dem Grunde nach geeignet, den Erfolg des Treppensystems am Markt zu verbessern, sie blieben allerdings letztlich erfolglos.

Es mag sein, dass eine Intensivierung der Werbetätigkeit zu einem entsprechenden Markterfolg hätte führen können. Bei einem noch unbekanntem Treppensystem erscheint allerdings die Vermarktung gegenüber Endkunden als schwierig und kostenintensiv, wobei der Erfolg derartiger Werbemaßnahmen unsicher bleibt. Die Vorgangsweise der T\*\*\*\* KEG bzw der E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handel GmbH zu versuchen, vermittelt über Tischler bzw Baumärkte den Umsatz zu erhöhen, erscheint insoweit als nachvollziehbar und marktgerecht. Dass seitens der T\*\*\*\* KEG bzw der E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handel GmbH im Jahr 2004 keine weiteren kostenintensiven Werbemaßnahmen gesetzt wurden vermag eine Beurteilung als Liebhaberei noch nicht zu begründen. Führte doch das Unterlassen derartiger Maßnahmen einerseits zu geringeren Aufwendungen und wurden gleichzeitig andere Maßnahmen wie etwa die genannte Kontaktaufnahme mit Dr.D, WKO und mit der Bundesinnung der Tischler gesetzt.

Die T\*\*\*\* KEG bzw die E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handel GmbH konnte unter Berücksichtigung des Kenntnis- und Erfahrungsstandes des Jahres 2004 und der gesetzten Vermarktungsanstrengungen begründet eine Verbesserung des Ergebnisses der Betätigung erhoffen.

Dabei handelte es sich nicht um bloßes Wunschdenken.

Für die T\*\*\*\* KEG bzw der E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handel GmbH bestand daher im Jahr 2004 Anlass zu der berechtigten Hoffnung, dass sich die Vermarktung der Erfindung (des Treppensystems) positiv entwickeln würde.

Dass dies tatsächlich nicht der Fall war, war nicht vorherzusehen und stellte sich erst zu einem späteren Zeitpunkt endgültig heraus.

Aus der Sicht des Jahres 2004 stand es für die T\*\*\*\* KEG bzw der E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handel GmbH noch nicht fest, dass ihre Tätigkeit niemals erfolbringend sein konnte.

Das Streben der T\*\*\*\* KEG bzw der E\*\*\*\* F\*\*\*\* Handel GmbH nach Gewinnen ist somit im Streitjahr nach außen zu erkennen.

Es liegt daher eine Einkunftsquelle und keine Liebhaberei vor. Die Beschwerde erweist sich damit als berechtigt. Die Einkünfte der T\*\*\*\* KEG sind daher gemäß § 188 BAO festzustellen.

Die Feststellung erfolgt erklärungsgemäß (siehe Berechnungsblatt).

Wird ein mit Bescheidbeschwerde angefochtener Bescheid berichtigt, so umfasst die Beschwerde den Bescheid in seiner berichtigten Fassung; es bedarf somit keiner neuerlichen Bescheidbeschwerde um die Rechtswidrigkeit der Berichtigung geltend zu machen (*Ritz*, BAO-Kommentar<sup>5</sup>, § 293 Tz 21 mwN). Die Beschwerde gegen den (zweit)angefochtenen Nichtfeststellungsbescheid richtet sich daher gegen dessen berichtigte Fassung .

## **Zur Unzulässigkeit einer 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.

Die Rechtslage ist durch die angeführte Literatur und Rechtsprechung geklärt. Es war lediglich diese unstrittige Rechtslage auf den unstrittigen Sachverhalt anzuwenden. Bei dieser schlichten Rechtsanwendung war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Die Beschwerde gegen den Zurückweisungsbescheid vom 22.1.2009 ist daher, soweit dieser die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2004 betrifft, als unzulässig zurückzuweisen, im Übrigen jedoch als unbegründet abzuweisen.

Der Beschwerde gegen den Nichtfeststellungsbescheid vom 22.1.2009 (9.2.2009) idF des Berichtigungsbescheides vom 24.6.2009 ist Folge zu geben der Bescheid abzuändern und die Einkünfte festzustellen.

**Beilage** : 1 Berechnungsblatt

Wien, am 4. Oktober 2016