



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ im Beisein der Schriftführerin VB Angelika Ganser über die Berufung des Bw., vertreten durch die Peter A. Grüner & Partner Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. & Co. Kommandit-Partnerschaft, vom 18. Oktober 1996 gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck, vertreten durch Franz Zangerl, vom 16. September 1996 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1992 und 1993 und Gewerbesteuer für das Jahr 1993 nach der am 12. Juli 2007 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1992 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1993 und Gewerbesteuer für das Jahr 1993 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1992 bleibt unverändert. Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1993 und Gewerbesteuer für das Jahr 1993 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Einkommen 1993: 101.889,93 €; Einkommensteuer 1993 nach Berücksichtigung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge: 36.735,54 €

Gewerbeertrag 1993: 59.396,38 €; einheitlicher Gewerbesteuermessbetrag 1993: 2.672,76 €; Gewerbesteuer 1993: 8.927,06 €

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung, umfassend die Jahre 1990 bis 1993, stellte der Prüfer fest, dass der Abgabepflichtige neben seiner Tätigkeit als Einzelunternehmer (Inhaber der nicht protokollierten Fa. „A“) noch als Gesellschafter-Geschäftsführer der D-Ges.m.b.H.. (im Folgenden kurz: D-GmbH) tätig sei, deren Geschäftstätigkeit ua. Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung umfasse. Am 7. Februar, 17. April, 15. Juni und 18. August 1992 seien Umbuchungen von insgesamt 1,180.000 S vom Girokonto der D-GmbH auf das Girokonto der Fa. „A“ durchgeführt worden. Diese Umbuchungen seien mit dem Vermerk „Übertrag“ versehen und am 31. Dezember 1992 gesammelt unter der laufenden Nummer 92361 mit 1,053.260 S (nach Abzug zweier Gegenrechnungen im Ausmaß von 126.740 S) in das Zahlungseingangsbuch eingetragen und als Betriebseinnahme (Anzahlungen für Leistungen, die der Abgabepflichtige für die D-GmbH als Subunternehmer erbracht habe) verbucht worden. Es sei zunächst geplant gewesen, die von der P-Ges.m.b.H.. (im Folgenden kurz: P-GmbH), I, in Auftrag gegebenen EDV-Arbeiten über die D-GmbH (und nicht direkt über den Abgabepflichtigen) abzuwickeln. Als Indiz hierfür sei bei der Schlussbesprechung eine Kopie eines Konzeptes vom April 1991 betreffend die EDV-Entwicklung bei der P-GmbH vorgelegt worden. Dieses Konzept befinde sich zwar auf einem mit dem Briefkopf der D-GmbH versehenen Papier, nicht ersichtlich sei jedoch eine Adressierung an die P-GmbH und schon gar nicht ein zeitlicher Zusammenhang mit den Geschäftsvorgängen im Jahr 1992.

Über die genannten Leistungen des Jahres 1992 sei von der Fa. „A“ mit 31. Dezember 1992 eine Teilrechnung an die P-GmbH über 1,200.000 S brutto gestellt worden, der Zahlungseingang sei am 18. Jänner 1993 erfolgt. Lt. Aussage des Abgabepflichtigen und dessen steuerlichen Vertreter sei erst in der ersten Jännerwoche 1993 bekannt geworden, dass der Abgabepflichtige persönlich (und nicht die D-GmbH) als ausführendes Unternehmen gegenüber der P-GmbH auftreten sollte. Die Rückdatierung von Ausgangsrechnungen auf den 31. Dezember eines Vorjahres entspreche im Übrigen der üblichen Geschäftserfahrung. Die Zahlungen über 1,053.260 S seien daher im Jahr 1992 als Betriebseinnahme erfasst und mit der Umwandlung der Forderung in ein Darlehen in den ersten Jännertagen 1993 zur Gänze als Betriebsausgabe geltend gemacht worden.

Nach Ansicht des Prüfers sei aus keinen der vorgelegten Unterlagen (Ausgangsrechnungen, Eingangsrechnungen, Bankbelegen, Korrespondenz, Buchhaltung, auch nicht aus dem

vorgelegten Konzept) eine Geschäftsverbindung zwischen der D-GmbH und der P-GmbH ersichtlich. Die Zahlungen an den Abgabepflichtigen seitens der D-GmbH würden lediglich den Vermerk „Übertrag“ tragen und keinen Zusammenhang mit irgendwelchen Leistungen des Abgabepflichtigen für die D-GmbH erkennen lassen. Ein Geldeingang erhöhe mit seinem Zufließen den Betriebserfolg, sofern er eine Betriebseinnahme darstelle. Betriebseinnahme sei aber ein solcher Geldeingang, der dem Steuerpflichtigen im Rahmen seines Betriebes zufließe und durch den Betrieb (eine betriebliche Leistung) veranlasst sei. Da objektiv keine betriebliche Leistung des Abgabepflichtigen gegenüber der D-GmbH ersichtlich sei, sei weder die Behandlung der Banküberweisungen im Jahr 1992 als Betriebseinnahme noch die Umwandlung der Forderung in ein Darlehen mit Rückzahlung desselben im Jahr 1993 als Betriebsausgabe zulässig (vgl. Tz 14 d des Bp-Berichtes vom 29. Juli 1996, Bp 123). Danach ergaben sich für das Jahr 1992 ein Verlust von -912.750 S (laut Erklärung: 181.837 S) und für das Jahr 1993 ein Gewinn von 1.715.233 S (laut Erklärung: 804.493 S).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ - nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen – am 16. September 1996 neue Sachbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1992 und 1993. Mit gleichem Ausfertigungsdatum wurde auch ein Erstbescheid betreffend Gewerbesteuer für das Jahr 1993 erlassen. Gegen diese Bescheide erhob der Abgabepflichtige fristgerecht am 18. Oktober 1996 Berufung. Zum Sachverhalt wurde ausgeführt, dass er einer von zwei einzelzeichnungsberechtigten Gesellschafter-Geschäftsführern der am 27. November 1989 gegründeten D-GmbH sei. Unternehmensgegenstand der D-GmbH sei ua. die Anbahnung und Vermittlung von Geschäften mit Ausnahme jener nach § 259 GewO, die Ausübung des Gewerbes der Betriebsberater einschließlich der Betriebsorganisation, insbesondere die Vermittlung von Know-how für den Abschluss und die Abwicklung von Ost-West-Geschäften sowie die Ausübung des Gewerbes der Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik. Gesellschafter der D-GmbH seien AB, AC und der Abgabepflichtige.

Die D-GmbH habe sich seit Beginn des Jahres 1990 bis ca. in das Jahr 1992 mit der Vermittlung von Dienstnehmern und Gesellschaftern polnischer Staatsbürgerschaft für die Firmengruppe „P“ beschäftigt. Vor ihrer Gründung sei diese Tätigkeit von AB persönlich ausgeübt worden. Zwischen der D-GmbH und ihren Gesellschaftern sei vereinbart worden, die Vermittlungsleistungen des AB in Form von Provisionszahlungen an diesen abzugelten. AB habe somit zur D-GmbH einen Werkvertrag auf Provisionsbasis gehabt. Die D-GmbH habe ihrerseits von der Firmengruppe „P“ für jeden vermittelten Dienstnehmer oder Gesellschafter ebenfalls eine Provision erhalten. Somit sei die Firmengruppe „P“ seit Beginn des Jahres 1990 mit der D-GmbH in regem Geschäftskontakt gestanden.

Bereits bei Gründung der D-GmbH sei seitens der Gesellschafter und der Geschäftsführer beabsichtigt gewesen, EDV-Projekte, darunter auch im ehemaligen Ostblock (vorwiegend Polen), abzuwickeln. Deshalb sei dieser Geschäftszweig auch bereits in den Gesellschaftsvertrag als Unternehmensgegenstand aufgenommen worden. Im Jahr 1990 habe die D-GmbH dann tatsächlich einen Auftrag zur Installation und Konzeption einer EDV-Organisation für ein Druckereiprojekt in Polen erhalten. Diesbezüglich werde auf die Erhebungen des Finanzamtes zur Betriebsprüfung bei der D-GmbH verwiesen.

Im Jahr 1991 habe die Firmengruppe „P“ beim Abgabepflichtigen, der seit Jahren zur Firmengruppe „P“ im Dienstverhältnis stehe und dort hauptsächlich für das Rechnungswesen und die EDV zuständig sei, bezüglich der Erstellung eines EDV-Konzeptes angefragt. Aufgrund der Tatsache, dass die Firmengruppe „P“ mit der D-GmbH in einem regen und damals auch noch angenehmen Geschäftskontakt gestanden sei und sich die D-GmbH bereits mit dem Druckereiprojekt in Polen befasst habe, habe es der Abgabepflichtige für zweckmäßig befunden, den Auftrag durch die D-GmbH abzuwickeln, die ja ohnehin auch diesen Unternehmensgegenstand innehabe. Die Firmengruppe „P“ habe in der Folge der D-GmbH den Auftrag erteilt, ein entsprechendes Konzept zu erstellen. Dieses Konzept sei seitens der D-GmbH im Jahr 1991 auch erstellt und im Zuge der stattgefundenen Prüfung dem Betriebsprüfer auch vorgelegt worden.

Weiteren Briefverkehr habe es diesbezüglich nicht gegeben, es sei auch ein schriftlicher Auftrag nicht erteilt worden. Dies deshalb, weil in der Person des Geschäftsführers der beauftragten D-GmbH, nämlich des Abgabepflichtigen, und dem für die EDV der Firmengruppe „P“ Verantwortlichen Personalunion bestanden habe, in der Firmengruppe „P“ keine andere EDV-kundige Person zur Verfügung gestanden sei, ein externer EDV-Berater nicht beigezogen worden sei und der Abgabepflichtige seit Jahren im Dienstverhältnis zur Firmengruppe „P“ stehe und somit ein besonderes Vertrauen dieser genossen habe. Eine schriftliche Auftragserteilung wäre in Anbetracht dieser Umstände sogar als höchst ungewöhnlich zu bezeichnen. Es stehe jedenfalls fest, dass die D-GmbH seitens der Firmengruppe „P“ im Jahr 1991 den Auftrag erhalten habe, das gemäß dem Konzept der D-GmbH aus dem Jahr 1991 vorgeschlagene EDV-Projekt zu realisieren. Seitens der D-GmbH und deren Geschäftsführern sei vereinbart worden, die Leistungen des Abgabepflichtigen für dieses Projekt auf Werkvertragsbasis abzurechnen. Der Abgabepflichtige habe in der Folge im Jahr 1992 in mehreren Teilbeträgen als Akontierung für seine für dieses Projekt geleisteten Tätigkeiten „in Summe 1,200.000 S“ erhalten.

Die D-GmbH habe der Firmengruppe „P“ daneben noch gemäß dem bereits seit längerem bestehenden Auftragsverhältnis Dienstnehmer und Gesellschafter vermittelt, sie habe also

zweierlei Geschäftsbeziehungen zur Firmengruppe „P“ gehabt. Im Zusammenhang mit dem Druckereiprojekt in Polen sei es im Laufe des Jahres 1992 zu Meinungsverschiedenheiten zwischen den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern der D-GmbH, nämlich dem Abgabepflichtigen und AB, gekommen, die letztendlich zu einem Abbruch der Geschäftsbeziehungen der Firmengruppe „P“ und des Abgabepflichtigen zu AB geführt hätten. Diesbezüglich werde ebenfalls auf die Erhebungen der Betriebsprüfung bei der D-GmbH verwiesen.

Der Abgabepflichtige habe sodann der Firmengruppe „P“ in den ersten Jännertagen das Honorar vom 31. Dezember 1992 über die im Jahr 1992 von der D-GmbH gegenüber der Firmengruppe „P“ erbrachten EDV-Leistungen über 1,200.000 S brutto gelegt. Bei Übergabe des bezüglichen Honorars an die Firmengruppe „P“ und dem Ersuchen, dieses an die D-GmbH zur Überweisung zu bringen, habe diese den ausdrücklichen und nachdrücklichen Wunsch geäußert, das EDV-Projekt jedenfalls nicht mehr durch die D-GmbH abzuwickeln. Als Begründung sei damals angegeben worden, dass die Firmengruppe „P“ im EDV-Bereich keinesfalls mehr Geschäftskontakte zur D-GmbH haben wolle, deren Gesellschafter-Geschäftsführer AB sei, mit dem der Abgabepflichtige seine Geschäftsverbindungen mangels nötiger Vertrauensbasis ebenfalls bereits abgebrochen habe.

Der Abgabepflichtige habe sich insbesondere auch aufgrund der Tatsache, dass ihm sein langjähriger Dienstgeber gegenübergestanden sei, gezwungen gesehen, sich mit der D-GmbH in der Weise zu einigen, dass diese auf die Durchführung des EDV-Auftrages gegenüber der Firmengruppe „P“ rückwirkend verzichte und die bereits geleisteten Akontozahlungen als Darlehen gewandelt und verzinst zurückbezahlt werden. Der Abgabepflichtige habe in der Folge die Rechnung direkt an die Firmengruppe „P“ erteilt und diese mit demselben Datum 31. Dezember 1992 versehen, worauf die Firmengruppe „P“ deren Zahlung sofort veranlasst habe.

Die Akontozahlungen seitens der D-GmbH im Jahr 1992 seien somit als Betriebseinnahmen des Abgabepflichtigen zu behandeln. Die Außerachtlassung der Akontozahlungen des Jahres 1992 als Betriebseinnahmen wäre nur zulässig, wenn hinsichtlich der bezüglichen Akontozahlungen bereits ursprünglich eine Rückzahlungsverpflichtung seitens des Abgabepflichtigen bestanden hätte, wenn ihm diese also ursprünglich bereits nicht im Sinne des § 19 EStG 1988 zugeflossen wären oder wenn die nachträgliche Rückzahlungsverpflichtung bereits im Jahr 1992 entstanden und die Wandlung ebenfalls im Jahr 1992 vereinbart worden wäre. Für eine solche Beurteilung ergeben sich aber nicht die geringsten Anhaltspunkte. Demgegenüber sei die Rückzahlungsverpflichtung der

Akontozahlungen an die D-GmbH im Jahr 1993 durch Wandlung in diesem Jahr als Betriebsausgabe zu behandeln gewesen.

Die Feststellungen der Betriebsprüfung seien in mehrfacher Hinsicht unrichtig, unschlüssig und/oder unlogisch: Unrichtig sei die Feststellung, dass durch die Eintragung der Zahlungen der D-GmbH unter der laufenden Nummer 92361 mit 31. Dezember 1992 in das so genannte „*Zahlungseingangsbuch*“ diese erst als Betriebseinnahmen verbucht worden seien. Es sei vielmehr richtig, dass die Zahlungen der D-GmbH bereits am 7. Februar 1992 mit 180.000 S unter dem Beleg Nr. 52022 und dem Text „*Übertrag D*“, jene vom 17. April 1992 mit 200.000 S unter dem Beleg Nr. 52061 und dem Text „*Übertrag D*“, jene vom 15. Juni 1992 mit 400.000 S unter dem Beleg Nr. 52092 und dem Text „*DC ÜB*“ und jene vom 18. August 1992 mit 400.000 S unter dem Beleg Nr. 52192 und dem Text „*DC*“ rechtzeitig und chronologisch als Betriebseinnahmen verbucht worden seien. Der Eintrag in einer Summe im so genannten „*Zahlungseingangsbuch*“ am 31. Dezember 1992 sei nur in Erfüllung der Vorschriften des § 18 UStG 1972 erfolgt, zumal der Abgabepflichtige seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten zu versteuern gehabt habe und mit der Rechnungslegung zum 31. Dezember 1992 Umsatzsteuerpflicht für die bereits getätigten, nicht aber umsatzversteuerten Teilzahlungen der D-GmbH entstanden sei.

Unrichtig sei die Feststellung, dass vorerst nur geplant gewesen wäre, die EDV-Arbeiten bei der P-GmbH über die D-GmbH abzuwickeln. Richtig sei vielmehr, dass der Auftrag zur EDV-Entwicklung der Firmengruppe „P“ der D-GmbH als Konzepterstellerin erteilt worden sei. Dies sei auch durch das im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegte Konzept der D-GmbH vom April 1991 belegt. Unschlüssig sei die Feststellung, dass das vorzitierte Konzept der D-GmbH, das mit deren Briefkopf versehen sei und eindeutig erkennen lasse, dass es sich um ein EDV-Konzept für die Firmengruppe „P“ handle, offenbar nur aufgrund der Tatsache des fehlenden Empfängeradressaten nicht als ein von der D-GmbH für die Firmengruppe „P“ erstelltes EDV-Konzept angesehen werde. Es sei vielmehr schlüssig, dass derjenige, der sich um einen Auftrag bemühe – eben die D-GmbH – und das Konzept mit seinem Briefkopf versehen erstelle, auch den Auftrag erhalte und eben nicht dessen Geschäftsführer direkt. Die Tatsache, dass sich aus dem Konzept kein Empfängeradressat ergebe, obwohl es sich eindeutig um ein EDV-Projekt für die Firmengruppe „P“ handle, lasse keinen wie immer gearteten Schluss zu, dass der bezügliche Auftrag, der unbestritten tatsächlich ausgeführt worden sei, der für die D-GmbH zeichnungsberechtigten Person, eben dem Abgabepflichtigen, direkt erteilt worden sei.

Die Feststellung, dass sich aus den vorgelegten Unterlagen keinerlei Geschäftsverbindung zwischen der D-GmbH und der Firmengruppe „P“ ergebe, sei unrichtig. Richtig sei, dass sich

aus dem vorgelegten Konzept, das mit dem Briefkopf der D-GmbH versehen sei und Grundlage für die Auftragserteilung dargestellt habe, sehr wohl eine bestehende Geschäftsverbindung ergebe. Darüber hinaus habe sich bis zur Rechnungslegung in den ersten Jännertagen des Jahres 1993 jedenfalls kein Hinweis dafür ergeben, dass der Abgabepflichtige hinsichtlich des EDV-Projektes direkt mit der Firmengruppe „P“ in Geschäftsverbindung gestanden sei. Die Bezeichnung „Übertrag“ am Zahlungsbeleg vermöge nicht ausschlaggebend für die Qualifizierung des Zahlungsflusses als Betriebseinnahme, Leihgeld, Darlehen oder Ähnliches zu sein.

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen ergebe sich eindeutig, dass die Akontozahlungen an den Abgabepflichtigen mit dessen eigener betrieblicher Tätigkeit (Werkvertrag mit der D-GmbH) in Zusammenhang stünden und somit gemäß ihrem Zufluss im Jahr 1992 als Betriebseinnahmen zu erfassen gewesen seien. Andererseits werde schlüssig dargetan, dass die Rückzahlungsverpflichtung an die D-GmbH erst im Jahr 1993 entstanden sei und somit auch erst in diesem Jahr aufwandswirksam zu berücksichtigen gewesen sei.

Für den Fall der Abweisung des Berufungsbegehrens stellte der Abgabepflichtige den Eventualantrag, den nach Ausgleich mit den übrigen Einkünften sich ergebenden Verlust des Jahres 1992 im Ausmaß von 555.043 S und den Gewerbesteuerfehlbetrag des Jahres 1992 im Ausmaß von 900.627 S im Folgejahr gemäß § 18 Abs. 7 EStG 1988 und § 6 Abs. 2 GewStG infolge einer Betriebseröffnung im Jahr 1990 als Anlaufverlust zu berücksichtigen.

Sachverhaltsmäßig führte er zur behaupteten Betriebseröffnung im Jahr 1990 Folgendes aus:

AD sei seit Jahren bei der Firmengruppe „P“ in I im Rahmen eines Dienstverhältnisses für die Buchführung und die EDV verantwortlich. Im Jahr 1988 habe er mit seinem Schwager AE unter der Bezeichnung „A“ eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht gegründet, die sich am Standort L, A-Straße, insbesondere mit dem Vertrieb von Musik-CDs und in sehr geringem Umfang mit dem Verkauf von handelsüblicher EDV-Soft- und -Hardware beschäftigt habe. Dienstnehmer sollten keine beschäftigt werden, zumal AE das Musik-CD-Detailhandelsgeschäft selbst bewirtschaftet habe und AD sich neben seiner hauptberuflichen und ihn auch zeitlich voll ausfüllenden Beschäftigung bei der Firmengruppe „P“ vorwiegend um die kaufmännische Verwaltung der Gesellschaft habe kümmern sollen. Sofern es ihm seine Zeit noch erlaubt habe, habe AD für die Gesellschaft noch nebenbei handelsübliche EDV-Soft- und -Hardware vertrieben.

Das Interesse an der Gesellschaftsgründung sei damals ausschließlich bei AE gelegen. Dieser sei damals arbeitslos gewesen und habe in der Folge AD vorgeschlagen, ihm bei der Gründung eines eigenen Musik-CD-Detailhandelsgeschäftes behilflich zu sein. AD, dem dieser Zustand der Arbeitslosigkeit seines damaligen Schwagers AE nicht angenehm gewesen sei,

habe damals auf dessen Musikbranchenkenntnisse vertraut, nicht aber auf dessen Fähigkeiten, einen Betrieb völlig selbständig zu führen. Auch habe sich bereits bei den ersten Bankgesprächen, die damals noch in Richtung der Gründung einer nicht protokollierten Einzelunternehmung des AE geführt worden seien, herausgestellt, dass auch die Finanzierung der Betriebsmittel seitens des AE allein nicht möglich gewesen sei. Die entsprechenden Betriebsmittelkredite seien der Gesellschaft letztendlich gegen Verpfändung einer im Eigentum der Ehegattin des AD stehenden Liegenschaft eingeräumt worden. So habe sich AD unter Abwägung aller Vor- und Nachteile und unter besonderer Rücksichtnahme auf seine verwandtschaftliche Stellung zu AE entschlossen, diesem insoweit „*unter die Arme zu greifen*“, als er mit diesem unter der Bezeichnung „A“ eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht gegründet habe. Dabei habe sich AE um den Musik-CD-Detailverkauf und AD um die Finanzierung, den Mietvertrag sowie die kaufmännische Verwaltung kümmern sollen.

Im Zuge der damaligen Besprechungen sei auch vereinbart worden, dass AD, sofern es ihm zeitlich noch möglich erscheine, im Rahmen der GesBR auch den Vertrieb von handelsüblicher EDV-Soft- und -Hardware betreibe. Die in den ersten Jahren erzielten Umsätze der Gesellschaft stellten sich für beide Betätigungsfelder wie folgt dar: Musik: 0 S (1988) und 374.906,27 S (1989); EDV: 0 S (1988) und 82.041,86 S (1989). Bei dem erklärten Umsatz des Jahres 1988 handle es sich um ein Honorar des AD vom 17. August 1988 für die Auslieferung eines selbst erstellten EDV-Programmes, das somit noch nicht die Fa. „A“ betroffen habe, da diese zu diesem Zeitpunkt noch nicht gegründet gewesen sei und es sich auch keineswegs um „*Vorgründungsumsätze*“ gehandelt habe. Dieser Umsatz sei der Einfachheit halber bloß im Rahmen der GesBR erklärt worden. Das Geschäftsfeld des Vertriebes von handelsüblicher EDV-Soft- und -Hardware sei also zu Beginn der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft von völlig untergeordneter Bedeutung gewesen.

Bereits in den ersten Monaten der aktiven Geschäftstätigkeit der Gesellschaft habe sich einerseits der Standort des Musik-CD-Detailhandelsgeschäftes in L, A-Straße, als schlecht und andererseits die unternehmerische Qualifikation des Gesellschafters AE als ungenügend herausgestellt. Es hätten sich schon Verbindlichkeiten in beträchtlicher Höhe angesammelt, für die AD wegen der auch amtsbekannten Vermögenslosigkeit des Gesellschafters AE faktisch allein haften müssen. Zudem sei seitens der Ehegattin des AD eine hypothekarische Sicherstellung für die gewährten Betriebsmittelkredite eingeräumt worden. Angesichts dieser Tatsachen habe sich AD veranlasst gesehen, einschneidende und drastische Maßnahmen zur Verbesserung des Ergebnisses der Gesellschaft zu beschließen, die im Wesentlichen in Nachstehendem bestanden hätten:

- Verlegung des Musik-CD-Detailhandelsgeschäftes von L nach I am 19. Dezember 1990; Beweis: Abschluss und Bezug des neuen Geschäftslokales in I im Dezember 1990 und Kündigung des Mietvertrages in L mit diesem Stichtag;
- Forcierung des ursprünglich nur als Nebenzweck der Gesellschaft gedachten EDV-Soft- und -Hardwarehandels und Beschäftigung einer eigens dafür eingestellten Fachkraft; Beweis: nachstehend dargestellte Umsatzentwicklung;
- Aufnahme der Tätigkeit der eigenen Softwareentwicklung für diverse Großprojekte im Jahr 1990; Beweis: beiliegende Aufstellung über angebahnte und tatsächlich abgewickelte Projekte;
- Teilweise Freistellung des AD aus dem Dienstverhältnis zur Firmengruppe „P“, damit er sich verstärkt (und nicht mehr nur nebenbei) den Aktivitäten der „A“ habe widmen können; Beweis: Reduktion der Gehaltsbezüge des AD bei der „P-Ges.m.b.H.“ von 727.040 S im Jahr 1990 auf 452.940 S im Jahr 1991.

Die Umsätze der Gesellschaft und (nach deren Auflösung) des AD als nicht protokollierter Einzelunternehmer zeigten nachstehende Entwicklung: Musik: 302.657,66 S (1990), ca. 200.000 S (1991), ca. 50.000 S (1992) und 0 S (1993); EDV: 630.025 S (1990), ca. 1,876.938,12 S (1991), ca. 3,290.691,30 S (1992) und 3,728.760,41 S (1993). Die bis ins Jahr 1990 sehr negative Geschäftsentwicklung, der mittlerweile angehäuften Schuldenberg sowie die Erkenntnis, dass mit dem Geschäftszweig „Musik-CD-Verkauf“ und dem nur nebenbei betriebenen Verkauf von handelsüblicher EDV-Soft- und -Hardware auf Dauer keine positiven Ergebnisse erzielt werden könnten, hätten AD im Jahr 1990 zu den beschriebenen Maßnahmen veranlasst. Dies habe letztendlich zu massiven Umsatz- und Ergebnissteigerungen geführt.

Durch diese Umstrukturierung sei eine derart tief greifende Änderung des bisherigen Betriebes erfolgt, dass diesbezüglich im Jahr 1990 von einer Betriebseröffnung im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG 1988 gesprochen werden müsse. Anlaufverluste, das seien Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen nach Eröffnung eines Betriebes entstünden, seien gemäß § 18 Abs. 7 EStG 1988 und § 6 Abs. 2 GewStG zu berücksichtigen. Demzufolge sei der nach Ausgleich mit den übrigen Einkünften verbleibende Verlust aus dem Jahr 1992 in Höhe von 555.043 S bzw. der Gewerbesteuerfehlbetrag aus dem Jahr 1992 in Höhe von 900.627 S im Folgejahr zu berücksichtigen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Jänner 2006 wies das Finanzamt die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1992 und 1993 sowie Gewerbesteuer

für das Jahr 1993 als unbegründet ab. Am 13. Februar 2006 stellte der Abgabepflichtige den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) EDV-Projekt für die Firmengruppe „P“:

Die D-Ges.m.b.H.. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 27. November 1989 gegründet und am 21. Dezember 1989 im Handelsregister des Landesgerichtes In eingetragen. Im Prüfungszeitraum hatte sie ihren Sitz in L mit der Geschäftsanschrift L, A-Straße. Gegenstand des Unternehmens ist die Ausübung des Gewerbes des Handels mit Waren aller Art, insbesondere mit technischen Produkten, die Anbahnung und Vermittlung von Geschäften mit Ausnahme jener nach § 259 GewO, die Ausübung des Gewerbes der Handelsagenten, die Ausübung des Gewerbes der Betriebsberater einschließlich der Betriebsorganisatoren, insbesondere die Vermittlung von Know-how für den Abschluss und die Abwicklung von Ost-West-Geschäften sowie die Ausübung des Gewerbes der Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik.

Die im Firmenbuch unter FN 12 (früher: HRB 23) eingetragene D-GmbH ermittelt ihren Gewinn gemäß § 5 EStG. Das Stammkapital beträgt 500.000 S. Gesellschafter der D-GmbH waren zunächst AB mit einem Anteil von 20 % (Stammeinlage 100.000 S), AC mit einem Anteil von 20 % (Stammeinlage 100.000 S) und AD mit einem Anteil von 60 % (Stammeinlage 300.000 S). Seit dem 22. Juli 1999 (Datum der Firmenbucheintragung) ist der Berufungswerber (Bw.) mit einem Anteil von 100 % alleiniger Gesellschafter der D-GmbH. AB und AD waren seit dem 21. Dezember 1989 als Geschäftsführer allein zeichnungsberechtigt und für die D-GmbH selbständig vertretungsbefugt. Seit dem 9. Februar 1999 (Datum der Firmenbucheintragung) wird die D-GmbH vom Bw. als alleinigem Geschäftsführer vertreten. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 6. August 1999 wurde der Firmenwortlaut der D-GmbH nach Übernahme des Betriebes der nicht protokollierten Einzelfirma „AD, A“ geändert in „B.“.

Im Berufungszeitraum war der Bw. nicht nur als Gesellschafter-Geschäftsführer der D-GmbH tätig, sondern führte als Einzelunternehmer (Inhaber der nicht protokollierten Fa. „A“) zudem einen EDV-Dienstleistungsbetrieb bzw. – untergeordnet – Einzelhandel mit Waren aller Art (Computer- und Musikfachgeschäft). Im Rahmen seines Dienstverhältnisses mit der P-GmbH erzielte er überdies Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wobei er für seinen Arbeitgeber hauptsächlich in den Bereichen Rechnungswesen und EDV tätig war.

Die D-GmbH stand mit der Firmengruppe „P“ seit Aufnahme ihrer Tätigkeit in einem regen Geschäftskontakt. So führte sie bis ca. in das Jahr 1992 die Vermittlung von Dienstnehmern und Gesellschaftern polnischer Staatsbürgerschaft durch, wofür sie von der Firmengruppe „P“ für jeden vermittelten Dienstnehmer oder Gesellschafter eine Provision erhielt. Die Vermittlungsleistungen selbst wurden vom Gesellschafter-Geschäftsführer AB erbracht, der mit der D-GmbH einen Werkvertrag auf Provisionsbasis abgeschlossen hatte. Zwischen der D-GmbH und ihren Gesellschaftern war vereinbart, dass die Vermittlungsleistungen des AB in Form von Provisionszahlungen an diesen abgegolten werden.

Es ist glaubhaft, dass bereits bei Gründung der D-GmbH seitens der Gesellschafter und Geschäftsführer beabsichtigt war, EDV-Projekte, darunter auch im ehemaligen Ostblock (vorwiegend in Polen), abzuwickeln. So wurde die Ausübung des Gewerbes der Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik auch bereits in den Gesellschaftsvertrag vom 27. November 1989 als Unternehmensgegenstand aufgenommen. Im Bw. hatte die D-GmbH zudem einen Gesellschafter-Geschäftsführer, der als EDV-Fachmann über das nötige Know-how verfügte. Im Jahr 1990 erhielt die D-GmbH auch tatsächlich einen Auftrag zur Installation und Konzeption einer EDV-Organisation für ein Druckereiprojekt in Polen. Auftraggeberin war eine Gesellschaft, an der AB als Alleingesellschafter beteiligt war.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist es auch glaubhaft, dass die Firmengruppe „P“ im Jahr 1991 beim Bw., der zur Firmengruppe „P“ seit Jahren in einem Dienstverhältnis gestanden und dort hauptsächlich für das Rechnungswesen und die EDV zuständig gewesen ist, bezüglich der Erstellung eines EDV-Konzeptes angefragt hat. Der unabhängige Finanzsenat geht auch davon aus, dass ein entsprechendes EDV-Konzept namens der D-GmbH im April 1991 erstellt wurde. Im Zuge der Außenprüfung wurde dieses Konzept in Schriftform (versehen mit dem Briefkopf der D-GmbH) dem Prüfer in Kopie gezeigt.

Streit besteht nun darüber, ob die von der Firmengruppe „P“ in der Folge in Auftrag gegebenen EDV-Arbeiten über die D-GmbH oder direkt über den Bw. (über dessen nicht protokollierte Einzelfirma „A“) abgewickelt wurden. Dazu vertritt der Bw. die Ansicht, dass jedenfalls die D-GmbH (und nicht er persönlich) seitens der Firmengruppe „P“ den Auftrag erhalten habe, das gemäß dem Konzept der D-GmbH aus dem Jahr 1991 vorgeschlagene EDV-Projekt zu realisieren. Er selbst sei für die D-GmbH lediglich als Subunternehmer tätig geworden, wobei seine Leistungen für dieses Projekt mit der D-GmbH auf Werkvertragsbasis abzurechnen gewesen seien.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass im Jahr 1992 Umbuchungen von insgesamt 1,180.000 S vom Girokonto der D-GmbH auf das Girokonto der Fa. „A“ durchgeführt wurden.

So wurden Zahlungen der D-GmbH am 7. Februar 1992 mit 180.000 S unter dem Beleg Nr. 52022 und dem Text „Übertrag D“, am 17. April 1992 mit 200.000 S unter dem Beleg Nr. 52061 und dem Text „Übertrag D“, am 15. Juni 1992 mit 400.000 S unter dem Beleg Nr. 52092 und dem Text „DC ÜB“ und am 18. August 1992 mit 400.000 S unter dem Beleg Nr. 52192 und dem Text „DC“ beim Bw. als Betriebseinnahmen verbucht. Diese Zahlungen der D-GmbH wurden mit 31. Dezember 1992 gesammelt unter der laufenden Nummer 92361 mit 1,053.260 S (nach Abzug zweier Gegenrechnungen im Ausmaß von 126.740 S) in das so genannte „Zahlungseingangsbuch“ eingetragen. Nach Ansicht des Bw. habe es sich bei diesen vier Zahlungen um als Betriebseinnahmen zu erfassende Akontierungen für jene Leistungen gehandelt, die er für die D-GmbH als Subunternehmer erbracht habe.

Dem Bw. zufolge habe die D-GmbH die von ihr im Jahr 1992 gegenüber der Firmengruppe „P“ erbrachten EDV-Leistungen zum 31. Dezember 1992 mit einem Betrag von 1,200.000 S brutto abgerechnet. Die entsprechende Rechnung sei der Firmengruppe „P“ vom Bw. als Gesellschafter-Geschäftsführer der D-GmbH in den ersten Jännertagen des Jahres 1993 übergeben worden. Bei Übergabe der Rechnung und dem Ersuchen, das Honorar an die D-GmbH zur Überweisung zu bringen, habe die Firmengruppe „P“ eine Zahlung verweigert. Sie habe mit der D-GmbH im EDV-Bereich keine Geschäftskontakte mehr haben wollen, solange AB deren Gesellschafter-Geschäftsführer sei. Die Firmengruppe „P“ habe daher eine Stornierung des EDV-Projektes verlangt, dieses sei nunmehr durch den Bw. selbst und nicht mehr durch die D-GmbH abzuwickeln.

Die D-GmbH habe sodann Anfang 1993 auf die Durchführung des EDV-Auftrages gegenüber der Firmengruppe „P“ rückwirkend verzichtet. Die an den Bw. bereits geleisteten „Akontozahlungen“ seien als Darlehen gewandelt und verzinst zurückbezahlt worden. Vom Bw. wurde dementsprechend in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 1993 eine „Rückzahlung erhaltene Anzahlungen“ im Ausmaß von 1,053.260 S gewinnmindernd geltend gemacht. In der Folge stellte der Bw. eine an die „P-Ges.m.b.H.“ gerichtete Rechnung aus, mit der – demnach unmittelbar von ihm als Einzelunternehmer erbrachte – EDV-Leistungen (Projekt: „Wide-Area-Network, Local-Area-Network, datenbankgeschützte Anwendungen in heterogener Umgebung bei grafischer Benutzeroberfläche“) mit einem Bruttobetrag von 1,200.000 S abgerechnet wurden. Die Rechnung wurde mit dem Datum „31. Dezember 1992“ versehen, als Leistungszeitraum ist der Zeitraum „1.1.1992 bis 31.12.1992“ ausgewiesen. Diese Rechnung wurde von der P-GmbH sodann am 18. Jänner 1993 bezahlt, der Zahlungseingang wurde beim Bw. als Betriebseinnahme „Erlöse EDV“ erfasst.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache

als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln gibt. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB. VwGH 25.4.1996, 95/16/0244; VwGH 19.2.2002, 98/14/0213; VwGH 9.9.2004, 99/15/0250).

Im Zuge der freien Beweiswürdigung gelangt der unabhängige Finanzsenat zur Überzeugung, dass die D-GmbH zunächst zwar ein entsprechendes EDV-Konzept für die Firmengruppe „P“ erstellt haben mag; die Realisierung dieses im Jahr 1991 erstellten Konzeptes wurde jedoch von vornherein dem Bw. als Einzelunternehmer (und nicht der D-GmbH) übertragen. Diesbezüglich wird auch auf das Ergebnis einer Außenprüfung bei der D-GmbH verwiesen. So führte der (damalige) steuerliche Vertreter der D-GmbH, AA, am 2. Februar 1995 gegenüber dem Prüfer Folgendes aus:

„Dem ursprünglichen Unternehmenszweck (EDV-Geschäfte) wurde jedoch nach Erstellung eines Projektes im Jahr 1990 (Druckerei in Polen) infolge Abstimmungsdifferenzen zwischen den Gesellschaftern nicht mehr nachgegangen. Somit werden ab dem Jahr 1991 nur mehr Provisionseinkünfte von den OHG's erzielt.“

Damit steht für den unabhängigen Finanzsenat fest, dass die D-GmbH nach Erstellung des bereits erwähnten EDV-Projektes für eine Druckerei in Polen ab dem Jahr 1991 nur mehr Provisionseinkünfte (für die Vermittlung von polnischen Arbeitskräften und Gesellschaftern) erzielt, aber keine EDV-Projekte mehr durchgeführt hat. Die Aussage des AA widerlegt die Argumentation des Bw., wonach die D-GmbH noch in den Jahren 1991/92 EDV-Projekte für die Firmengruppe „P“ erarbeitet habe. Diese Aussage wird auch dadurch untermauert, dass der Bw. trotz Aufforderung (vgl. den Bedenkenvorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 19. September 2006) keine Unterlagen vorlegen konnte, aus denen hervorgegangen wäre, dass tatsächlich die D-GmbH im Jahr 1991 den Auftrag erhalten hat, das lt. Konzept vom April 1991 vorgeschlagene EDV-Projekt zu realisieren. Auf die Bestimmungen des § 138 BAO wird diesbezüglich verwiesen. Der Hinweis darauf, dass Verträge mit der Firmengruppe „P“ generell nur mündlich abgeschlossen worden seien, vermag den Standpunkt des Bw. nicht zu stützen. Im Hinblick auf eine Beweisbarkeit der behaupteten Tatsachen wären jedenfalls auch Unterlagen in Schriftform unerlässlich gewesen. Zu Recht weist auch das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 13. Jänner 2006 darauf hin, dass gerade bei EDV-Projekten ein schriftliches Festhalten des genauen Umfangs der zu erbringenden Leistungen üblich ist. Der Einwand in der Berufung, dass in der Person des Geschäftsführers der D-GmbH und des

für die EDV verantwortlichen Dienstnehmers der P-GmbH Personalunion (in der Person des AD) bestanden habe, weshalb es letztlich keiner schriftlichen Abmachungen zwischen diesen beiden Gesellschaften bedurft habe, vermag demgegenüber nicht zu überzeugen. Schließlich handelt es sich bei der D-GmbH und der P-GmbH um zwei Gesellschaften, die einander fremd gegenübergestanden sind und eine unterschiedliche Gesellschafter- und Entscheidungsträgerstruktur aufgewiesen haben. Umso mehr wären daher zwischen der D-GmbH und der P-GmbH eindeutige und klare Vereinbarungen zu erwarten gewesen, die in Schriftform auch nach außen zum Ausdruck kommen.

Der Einwand in der mündlichen Berufungsverhandlung, dass von der D-GmbH nach dem Scheitern des Druckereiprojektes in Polen ab dem Jahr 1991 EDV-Projekte lediglich in diesem Land nicht mehr durchgeführt worden seien, findet in der Aussage des AA keine Deckung, zumal dieser ausdrücklich auf den „*ursprünglichen Unternehmenszweck (EDV-Geschäfte)*“ als solchen abstellte. Von AA wurde auch zum Ausdruck gebracht, dass es bereits im Jahr 1990 im Zusammenhang mit dem EDV-Projekt in Polen zu Abstimmungsschwierigkeiten zwischen den Gesellschaftern der D-GmbH gekommen sei, was vom Bw. anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung auch bestätigt wurde; ein Indiz mehr, dass die Realisierung des EDV-Projektes für die Firmengruppe „P“ in den folgenden Jahren nicht der D-GmbH, sondern dem Bw. als Einzelunternehmer übertragen wurde. Warum auch hätten die EDV-Leistungen für die Firmengruppe „P“, die nachweislich vom Bw. als EDV-Fachmann erbracht wurden, über die D-GmbH abgewickelt werden sollen, wenn der Bw. seine Geschäftsverbindungen mit dem zweiten Geschäftsführer AB „*mangels nötiger Vertrauensbasis*“ bereits abgebrochen hatte (vgl. die Ausführungen in der Berufung vom 18. Oktober 1996)?

Für den unabhängigen Finanzsenat ist auch entscheidend, dass die ursprüngliche, vom Auftraggeber jedoch nicht angenommene Rechnung vom 31. Dezember 1992, mit der die D-GmbH gegenüber der P-Ges.m.b.H.. (bzw. der Firmengruppe „P“) die im Jahr 1992 erbrachten EDV-Leistungen abgerechnet habe, ebenfalls nicht vorgelegt werden konnte. Auf die diesbezügliche Aufforderung lt. Schreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 19. September 2006 wird wiederum verwiesen. Dies ist ein weiteres Indiz dafür, dass von der D-GmbH eine solche Rechnung mangels von ihr erbrachter Leistungen gar nie erstellt wurde.

Wäre tatsächlich die D-GmbH mit der Realisierung des EDV-Projektes betraut worden und hätte tatsächlich die D-GmbH gegenüber der Firmengruppe „P“ im Jahr 1992 bereits entsprechende Leistungen erbracht, dann ist nicht nachvollziehbar, dass die D-GmbH nicht auf die Einhaltung des Vertrages durch die Firmengruppe „P“ und damit auf die Bezahlung der von ihr bereits erbrachten EDV-Leistungen bestanden hat. In diesem Zusammenhang ist von Bedeutung, dass es neben dem Bw. bei dieser Gesellschaft noch zwei weitere – polnische –

Gesellschafter bzw. mit AB einen weiteren – polnischen – Geschäftsführer gab, die auf die Erfüllung allenfalls bestehender Verträge hätten drängen müssen. Genauso unverständlich muss es auch erscheinen, wenn die D-GmbH auf die Durchführung des EDV-Auftrages rückwirkend verzichtet und das Vertragsverhältnis - ohne weitere Forderungen - zu Gunsten des Bw. storniert. Eine kostenfreie rückwirkende Vertragsauflösung bei schon erbrachten Leistungen widerspricht jeglicher wirtschaftlicher Erfahrung. Bezeichnenderweise wurden auch über den behaupteten rückwirkenden Ausstieg der D-GmbH bzw. über eine Abgeltung von der D-GmbH allenfalls bereits entstandenen Kosten keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen bzw. dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Schließlich konnte der Bw. auch keinen Nachweis darüber erbringen, dass es sich bei den im Jahr 1992 auf das Girokonto der Fa. „A“ erfolgten Umbuchungen von insgesamt 1,180.000 S tatsächlich um Anzahlungen für solche Leistungen gehandelt hat, die er für die D-GmbH als Subunternehmer erbracht habe. Wenn die Zahlungen der D-GmbH vom 7. Februar, 17. April, 15. Juni und 18. August 1992 mit dem Text „Übertrag D“, „DC ÜB“ bzw. „DC“ versehen wurden (vgl. das Konto „2800 DC“ für das Jahr 1992; vgl. auch die anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten vier Akontozahlungsbelege ohne Angabe eines Verwendungszweckes) und beim Bw. als Betriebseinnahmen verbucht wurden, so sagt dies mangels Zuordenbarkeit nichts über den Rechtsgrund dieser Zahlungen aus. Vor allem kann aus dieser Textierung kein Schluss auf allfällige Akontierungen gezogen werden. Dies umso mehr, als der Bw. auch keinen Nachweis über ein allenfalls bestehendes Subunternehmerverhältnis zur D-GmbH erbringen konnte. So sollte er aufgrund des Schreibens des unabhängigen Finanzsenates vom 19. September 2006 den Werkvertrag vorlegen, mit dem er von der D-GmbH beauftragt worden sei, als „Subunternehmer“ das vorgeschlagene EDV-Projekt für die Firmengruppe „P“ im Werkvertragsverhältnis umzusetzen. Bei Fehlen eines schriftlichen Werkvertrages hätte er die wesentlichen Vertragsbestandteile (Art und Umfang der Tätigkeit, Art und Höhe der Bezahlung usw.) eines bloß mündlich abgeschlossenen Werkvertrages bekannt geben sollen. Dieser Aufforderung ist der Bw. nicht nachgekommen.

In diesem Zusammenhang fällt neben dem Fehlen eines schriftlichen Werkvertrages auf, dass die vier Zahlungen der D-GmbH vom 7. Februar, 17. April, 15. Juni und 18. August 1992 nicht auf der Grundlage von Abrechnungen des Bw. geleistet wurden. Es gibt keine Korrespondenz, mit der vom Bw. gegenüber der D-GmbH entsprechende Akontierungen im Zusammenhang mit dem EDV-Projekt der Firmengruppe „P“ abgerufen worden wären. Dies ist umso bemerkenswerter, als der Bw. im Hinblick auf das bereits erwähnte Druckereiprojekt in Polen gegenüber der D-GmbH tatsächlich als Subunternehmer aufgetreten ist und diesbezüglich die von ihm erbrachten Leistungen gegenüber der D-GmbH sehr wohl abgerechnet hat. Auf die

anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegte Rechnung der Fa. „A“ vom 31. Dezember 1991, mit der der Bw. der D-GmbH die *„Betreuung Softwareprojekt Druckerei und Beratung Rundholzprojekte“* mit einem Betrag von 1,100.000 S netto verrechnete, wird diesbezüglich verwiesen. Bezeichnenderweise wurden zwischen dem Bw. und der D-GmbH auch keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen über die behauptete rückwirkende Stornierung des Werkvertrages und die damit einhergehende Umwandlung der bereits geleisteten *„Akontozahlungen“* in ein verzinsliches Darlehen.

Für die steuerliche Anerkennung eines Vertrages zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter sind dieselben Kriterien maßgebend, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (VwGH 17.12.1996, 95/14/0074; VwGH 23.6.1998, 97/14/0075; VwGH 31.3.2000, 95/15/0056, 0065).

Die steuerliche Beurteilung des behaupteten Subunternehmerverhältnisses zwischen dem Bw. und der D-GmbH hat nach den Grundsätzen, wie sie für Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden, zu erfolgen. Wenn der Bw. anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung unter dem Titel *„Rechnungen/Korrespondenz D“* Unterlagen vorlegte, um damit Leistungsbeziehungen zwischen ihm und der D-GmbH zu dokumentieren, so ist festzuhalten, dass diese Unterlagen nicht das EDV-Projekt für die Firmengruppe „P“, sondern – wie er selbst zum Ausdruck brachte – *„exemplarisch andere Projekte“* zum Inhalt haben. So legte er neben der erwähnten Rechnung der Fa. „A“ vom 31. Dezember 1991 eine weitere Rechnung vom 31. Dezember 1990 über die *„Betreuung Softwareprojekt Druckerei“* und ein *„Angebot Druckerei – Redaktionssystem“* vom 7. März 1990 vor, die ebenfalls die Fa. „A“ als Leistenden ausweisen. Diese Unterlagen beziehen sich auf das Druckereiprojekt in Polen, hinsichtlich dessen Leistungsbeziehungen zwischen dem Bw. und der D-GmbH vom unabhängigen Finanzsenat nicht in Abrede gestellt werden. Im Zusammenhang mit dem EDV-Projekt der Firmengruppe „P“ konnte der Bw. demgegenüber ein Subunternehmerverhältnis zur D-GmbH auch nicht ansatzweise nachweisen. Der Umstand allein, dass die vier im Jahr 1992 erfolgten Überweisungen bei der D-GmbH (zunächst) als Lieferantenanzahlungen verbucht wurden, reicht hiefür nicht aus. Auch die *„Erklärung“* des OP. vom 9. Juli 2007, vorgelegt anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung, ist nicht geeignet, das Vorbringen des Bw. zu untermauern. Wenn OP. darin ausführt, dass die Firmengruppe „P“ *„damals übliche Teilzahlungen an die Firma D bzw. an Herrn AD für das mehrjährige Vorhaben*

geleistet“ habe, dann lässt diese Aussage gerade offen, wer letztlich von der Firmengruppe „P“ mit der Realisierung des EDV-Projektes beauftragt wurde.

Somit ist davon auszugehen, dass der Bw. im Zusammenhang mit den im Jahr 1992 für die Firmengruppe „P“ erbrachten EDV-Leistungen nicht als Subunternehmer der D-GmbH aufgetreten ist. Eine betriebliche Subunternehmerleistung gegenüber der D-GmbH ist nicht ersichtlich, die Firmengruppe „P“ beauftragte vielmehr von vornherein direkt den Bw. mit der Durchführung dieser EDV-Leistungen, die von ihm sodann im Rahmen der nicht protokollierten Einzelfirma „A“ erbracht und mit Rechnung vom 31. Dezember 1992 auch abgerechnet wurden. Die im Jahr 1992 auf das Girokonto der Fa. „A“ erfolgten Zahlungen der D-GmbH können nicht als Betriebseinnahmen (Anzahlungen) erfasst werden, auch die *„Rückzahlung erhaltene Anzahlungen“* im Jahr 1993 (nach angeblicher Umwandlung der Akontierungen in eine Darlehensforderung) kann nicht gewinnmindernd als Betriebsausgabe geltend gemacht werden.

Für den Bw. ließe sich auch nichts gewinnen, wenn man – ihm folgend – davon ausgehen wollte, dass zunächst tatsächlich die D-GmbH von der Firmengruppe „P“ den Auftrag erhalten habe, das vorgeschlagene EDV-Projekt zu realisieren, dass es sich demnach bei den im Jahr 1992 auf das Girokonto der Fa. „A“ erfolgten Umbuchungen tatsächlich um Anzahlungen für solche Leistungen gehandelt habe, die der Bw. für die D-GmbH als Subunternehmer erbracht habe. Für den unabhängigen Finanzsenat ist nämlich wenig glaubhaft, dass die D-GmbH erst Anfang 1993 auf die Durchführung des EDV-Auftrages gegenüber der Firmengruppe „P“ rückwirkend verzichtet habe und die an den Bw. bereits geleisteten *„Akontozahlungen“* demnach erst im Jahr 1993 in eine Darlehensforderung umgewandelt und verzinst zurückbezahlt worden seien.

In der Berufung vom 18. Oktober 1996 führte der Bw. selbst aus, dass die Außerachtlassung der *„Akontozahlungen“* des Jahres 1992 als Betriebseinnahmen (nur) dann zulässig wäre, wenn die nachträgliche Rückzahlungsverpflichtung bereits **im Jahr 1992** entstanden und die Wandlung in ein Darlehen ebenfalls in diesem Jahr vereinbart worden wäre. Gerade für eine solche Sachverhaltsannahme ergeben sich aber gewichtige Anhaltspunkte. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die D-GmbH ihre Zahlungen vom 7. Februar, 17. April, 15. Juni und 18. August 1992 über insgesamt 1,180.000 S zwar zunächst als Lieferantenzahlungen verbuchte, sodann aber bereits in der Bilanz **zum 31. Dezember 1992** eine *„Forderung T“* über 1,102.184 S ausgewiesen hatte. Demnach müsste bereits im Jahr 1992 eine Novation erfolgt und damit rechtlich ein Rückfluss der Zahlungen vom 7. Februar, 17. April, 15. Juni und 18. August 1992 (*„Anzahlungen“*) an die D-GmbH eingetreten sein.

Die Einstellung der Darlehensforderung in die Bilanz zum 31.12.1992 kann nicht damit erklärt werden, dass bei der D-GmbH lediglich „*werterhellende*“ Umstände zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung berücksichtigt worden wären. Die Bewertung in der Bilanz hat sich nach den Verhältnissen zu richten, wie sie sich am Bilanzstichtag dem Unternehmer darstellen (VwGH 13.12.1995, 92/13/0081; BFH, BStBl. 1984 II 723). Ein erst später eintretendes Ereignis, das am Bilanzstichtag nicht vorhersehbar war, ist daher nicht zu berücksichtigen. Wertänderungen nach dem Bilanzstichtag sind daher grundsätzlich auch dann nicht zu berücksichtigen, wenn sie vor der Bilanzerstellung bekannt werden. Dazu gehört zB. auch die Änderung oder Aufhebung eines Vertrages nach dem Bilanzstichtag (BFH, BStBl. 1988 II 430; vgl. auch VwGH 29.4.1992, 90/13/0228). Zu berücksichtigen ist hingegen die spätere bessere Einsicht über die am Bilanzstichtag bestehenden Verhältnisse („*werterhellende*“ Umstände – vgl. Doralt/Mayr, EStG, 6. Lieferung, § 6 Tz 14 ff).

Wenn die D-GmbH in der Bilanz zum 31. Dezember 1992 eine Darlehensforderung gegenüber der Fa. „A“ ausgewiesen hat, dann ist davon auszugehen, dass – selbst wenn zunächst eine Leistungsbeziehung bestanden hätte – die Umwandlung in ein Darlehen auch bereits im Jahr 1992 stattgefunden hat. Eine Novation erst im Jänner 1993 hätte als „*wertändernde*“ Umstände nach dem Bilanzstichtag in der Bilanz zum 31. Dezember 1992 keine Berücksichtigung finden dürfen. Damit im Einklang steht, dass die D-GmbH in der Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres 1992 einen Zinsertrag „**Zinsen Darlehen** T“ von 81.643 S erklärt hat. Die Höhe des Zinsertrages lässt im Übrigen darauf schließen, dass das Darlehensverhältnis bereits im Laufe des Jahres 1992 (und nicht erst gegen Jahresende) eingegangen worden sein muss. Die „*Rückzahlung erhaltene Anzahlungen*“ im Ausmaß von 1,053.260 S wäre beim Bw. aufgrund der bereits im Jahr 1992 erfolgten Umwandlung in ein Darlehen in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 1992 (und nicht jener des Folgejahres) gewinnmindernd zu berücksichtigen.

Wenn die D-GmbH – dem Bw. zufolge – tatsächlich erst Anfang 1993 auf die Durchführung des EDV-Auftrages gegenüber der Firmengruppe „P“ rückwirkend verzichtet hätte und die an den Bw. im Jahr 1992 geleisteten „*Akontozahlungen*“ tatsächlich erst Anfang 1993 in eine Darlehensforderung umgewandelt worden wären, dann hätte der Bw. die – nunmehr – durch ihn selbst (als unmittelbaren Auftragnehmer der Firmengruppe „P“) erbrachten EDV-Leistungen auch erst im Jahr 1993 abrechnen dürfen. Dass der Bw. demgegenüber für den Leistungszeitraum „*1.1.1992 bis 31.12.1992*“ gegenüber der P-GmbH eine Rechnung mit Datum „*31. Dezember 1992*“ ausstellte, ist ein weiteres Indiz dafür, dass die Umwandlung der geleisteten „*Akontozahlungen*“ in eine Darlehensforderung bereits im Jahr 1992 erfolgt sein muss.

Die im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegte schriftliche Bestätigung des zweiten Geschäftsführers der D-GmbH, AB, vom 19. Oktober 1996 ist ebenfalls nicht geeignet, den Standpunkt des Bw. zu stützen. Demnach sei zwar im Jahr 1991 festgelegt worden, das EDV-Projekt P wie auch die Vermittlung von Personal durch die D-GmbH vorzunehmen. Dann habe sich jedoch ergeben, dass *„Herr P sich die Zusammenarbeit über die Firma D nicht wünscht und so auch die Honorare aus dem Werkvertrag (Anm.: Werkvertrag des Bw. zur D-GmbH) nicht entstehen werden.“* Aus der Bestätigung des AB ist nicht ersichtlich, wann die D-GmbH auf die Durchführung des EDV-Auftrages gegenüber der Firmengruppe „P“ rückwirkend verzichtet habe, wann demnach die *„Akontozahlungen“* in eine Darlehensforderung umgewandelt worden seien. Vor allem kann dem Schreiben eine rückwirkende Vertragsauflösung erst zu Beginn des Jahres 1993 nicht entnommen werden.

Die Bestätigung lässt sogar den Schluss zu, dass zwar ursprünglich - nach Erstellung des EDV-Konzeptes durch die D-GmbH - geplant gewesen sei, dieser auch den Auftrag zur Realisierung des EDV-Projektes zu erteilen, dass aber eine Auftragserteilung an die D-GmbH **von vornherein** am Veto des Herrn P gescheitert ist. Von einem rückwirkenden Verzicht der D-GmbH auf die Durchführung des EDV-Auftrages gegenüber der Firmengruppe „P“ ist in der Bestätigung des AB nicht die Rede. Der Wortlaut, dass sich Herr P eine Zusammenarbeit *„nicht wünscht“* und die Honorare aus dem Werkvertrag *„nicht entstehen werden“*, lässt auf eine ursprüngliche Auftragserteilung an den Bw. schließen.

Die in den angefochtenen Bescheiden betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1992 und 1993 angesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb ändern sich somit durch diese Berufungsentscheidung nicht.

2) Betriebseröffnung:

AD stand seit vielen Jahren in einem Dienstverhältnis zur P-Ges.m.b.H., wobei er am Unternehmensstandort in I für die Buchführung und die EDV verantwortlich war. Das Dienstverhältnis endete mit 30. September 1999. Im Jahr 1988 gründete er mit seinem Schwager AE unter der Bezeichnung „A“ eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, die am Standort L, A-Straße, ein Musik- und Computerfachgeschäft (Verkauf von Musik-CDs und - in geringem Umfang - Verkauf von handelsüblicher EDV-Soft- und -Hardware) betrieb. Zu diesem Zweck wurden für AE (am 11. Jänner 1989) und AD (am 22. Mai 1989) Gewerbescheine ausgestellt, die gemäß § 103 Abs. 1 lit. b Z 25 GewO 1973 zum Einzelhandel mit Waren aller Art berechtigten.

Anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung versicherte der Bw. glaubhaft, dass die Initiative zur Gesellschaftsgründung ausschließlich von seinem zum damaligen Zeitpunkt

arbeitslosen Schwager AE ausgegangen sei. AE habe AD vorgeschlagen, ihm bei der Gründung eines eigenen Musik-CD-Detailhandelsgeschäftes behilflich zu sein. Der Bw. selbst habe aufgrund seiner hauptberuflichen und ihn zeitlich voll ausfüllenden Tätigkeit in I, wo er auch seinen Wohnsitz hatte, gar kein Interesse daran gehabt, als EDV-Fachmann in L ein Musik-CD-Detailhandelsgeschäft zu betreiben. Dass von vornherein nur die Führung eines Musik-CD-Detailhandelsgeschäftes geplant war, ist auch dem am 9. März 1989 beim Finanzamt eingereichten „Fragebogen anlässlich der Gründung einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht“ zu entnehmen, worin die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit mit „Verkauf (Einzelhandel) mit CD - Schallplatten“ umschrieben wurde. Unter Abwägung aller Vor- und Nachteile und unter besonderer Rücksichtnahme auf seine verwandtschaftliche Stellung zu AE habe sich AD schließlich entschlossen, seinem Schwager insoweit „unter die Arme zu greifen“, als er mit diesem unter der nicht protokollierten Fa. „A“ eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht gründete.

Um den Musik-CD-Detailverkauf kümmerte sich AE, der über entsprechende Branchenkenntnisse verfügt habe und als Arbeitsgesellschafter eine Vergütung von 10.000 S monatlich erhielt. Arbeitnehmer wurden keine beschäftigt. AD war zu 100 % am Vermögen der Gesellschaft beteiligt und für die Finanzierung, den Mietvertrag und die kaufmännische Verwaltung zuständig. Sofern es ihm zeitlich möglich war, vertrieb AD für die GesBR noch nebenbei handelsübliche EDV-Soft- und -Hardware. Der Schwerpunkt der Tätigkeit der Gesellschaft lag somit im Verkauf von Musik-CDs, lediglich untergeordnet und in geringem Umfang wurde auch handelsübliche EDV-Soft- und -Hardware verkauft. Dies wird auch durch die Umsatzentwicklung belegt. Im Jahr 1988 wurden von der GesBR noch keine Umsätze erzielt, im Jahr 1989 entfiel auf den Verkauf von Musik-CDs ein Umsatz von 374.906,27 S, auf den Verkauf von handelsüblicher EDV-Soft- und -Hardware ein solcher von 82.041,86 S, wobei bereits wenige Hardware-Verkäufe diesen Umsatz erzielen lassen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung stellte der Bw. glaubhaft dar, dass sich der Musik-CD-Detailhandel der Gesellschaft bereits in den ersten Monaten nicht wie erwartet entwickelt habe. Zum einen sei der Standort des Geschäftes in L, A-Straße, schlecht gewesen, zum anderen habe sich die unternehmerische Qualifikation des Gesellschafters AE als ungenügend herausgestellt. Dies habe zu einer Ansammlung von Verbindlichkeiten in beträchtlicher Höhe geführt, für die AD wegen der auch amtsbekannten Vermögenslosigkeit seines Schwagers faktisch allein haften müssen. Zudem sei seitens der Ehegattin des Bw. eine hypothekarische Sicherstellung für die gewährten Betriebsmittelkredite eingeräumt worden. AD habe daher Handlungsbedarf gehabt, um für die Zukunft eine Verbesserung der Ertragslage zu erreichen. Vor dem Hintergrund der negativen Geschäftsentwicklung, des mittlerweile angehäuften Schuldenberges sowie der Erkenntnis, dass mit dem Geschäftszweig

„Musik-CD-Detailverkauf“ und dem nur nebenbei betriebenen Verkauf von handelsüblicher EDV-Soft- und -Hardware auf Dauer keine positiven Ergebnisse erzielt werden konnten, entschloss sich AD zu folgenden einschneidenden Maßnahmen:

Nachdem der Bw. erkannt hatte, dass der Einzelhandel mit Musik-CDs nicht den erwarteten Erfolg brachte, verlagerte er den Schwerpunkt der Geschäftstätigkeit auf die Entwicklung von EDV-Programmen. Als EDV-Fachmann mit langjähriger Berufspraxis bei der P-GmbH war er dafür prädestiniert. Diesbezüglich legte er der Berufung eine Aufstellung „Softwareprojekte T“ über die von der Fa. „A“ angebahnten und tatsächlich erbrachten EDV-Dienstleistungen bei. Daraus ist ersichtlich, dass die Softwareentwicklung für diverse Großprojekte im Jahr 1990 aufgenommen wurde. Die erste Kontaktaufnahme zu Kunden fiel in den März 1990 und betraf das bereits mehrfach erwähnte Druckereiprojekt in Polen (vgl. auch das „Angebot Druckerei – Redaktionssystem“ vom 7. März 1990). Mit der bereits erwähnten Teilrechnung vom 31. Dezember 1990 wurden die von der Fa. „A“ im Jahr 1990 erbrachten Leistungen betreffend die „Betreuung Softwareprojekt Druckerei“ mit 238.966,67 S netto abgerechnet. Weitere Softwareprojekte wurden im Jahr 1990 – der vorgelegten Aufstellung zufolge – weder angebahnt noch abgeschlossen.

Nachdem sich herausgestellt hatte, dass die Entwicklung von EDV-Programmen wirtschaftlich positiv gestaltet werden konnte, wurde die Tätigkeit der Fa. „A“ Ende 1990 endgültig auf diesen neuen Geschäftszweig umgestellt. Zu diesem Zweck wurde der Firmensitz am 19. Dezember 1990 von L nach I in den Wohnort des Bw. verlegt, wo ein neuer Geschäftsraum eingerichtet wurde. Gleichzeitig wurde auch die gesellschaftliche Struktur des Unternehmens grundlegend geändert. Da für AE, der den bisherigen Geschäftszweig „Musik-CD-Detailverkauf“ betreute, im neuen Tätigkeitsbereich keine Verwendung mehr gefunden werden konnte, schied er aus der GesBR aus, wodurch es auch zur Auflösung der Gesellschaft kam. Mit Schreiben vom 11. Mai 1993 ersuchte der steuerliche Vertreter der GesBR das Finanzamt, „die Steuernummer von der Fristenliste zu streichen, da die Gesellschaft durch das Ausscheiden von Herrn EA mit 29.12.1990 aufgelöst wurde und der Betrieb seither von Herrn DA in Form eines nicht protokollierten Einzelunternehmens ... geführt wird.“

Mit der Umstrukturierung Ende 1990 wurde von AD im Rahmen der (nunmehr) nicht protokollierten Einzelfirma „A“ praktisch nur mehr die Tätigkeit der Entwicklung von EDV-Programmen sowie der Verkauf von handelsüblicher EDV-Soft- und -Hardware ausgeübt. In dieses Bild fügt sich, dass von der Bezirkshauptmannschaft I am 25. November 1991 (und nicht schon Ende der 80er Jahre) für den Bw. ein Gewerbeschein ausgestellt wurde, der gemäß § 103 Abs. 1 lit. a Z 2 GewO 1973 zur Erbringung von „Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik“ berechtigt. Das Druckereiprojekt

in Polen konnte im Jahr 1991 zum Abschluss gebracht werden und wurde im Dezember 1991 abgerechnet (auf die Rechnung vom 31. Dezember 1991, mit der der Bw. die *„Betreuung Softwareprojekt Druckerei und Beratung Rundholzprojekte“* mit einem Betrag von 1,100.000 S netto verrechnete, wird verwiesen). Die Umsätze des Bw. als nicht protokollierter Einzelunternehmer zeigten für den Bereich EDV-Dienstleistungen folgende aufstrebende Entwicklung: 1,876.938,12 S (im Jahr 1991), 3,290.691,30 S (im Jahr 1992) und 3,728.760,41 S (im Jahr 1993).

Die Umstrukturierung Ende 1990 brachte mit dem Ausscheiden des AE aus der GesBR und deren Auflösung auch die faktische Einstellung des bisherigen erfolglosen Geschäftszweiges *„Musik-CD-Detailverkauf“* mit sich. Am neuen Unternehmensstandort in I wurde nur mehr versucht, die noch vorhandenen Restbestände an Tonträgern zu verkaufen. Dementsprechend sind die Umsätze aus dem *„Musik-CD-Detailverkauf“* nach der Umstrukturierung drastisch zurückgegangen, im Jahr 1992 wurde diese Tätigkeit endgültig eingestellt: ca. 200.000 S (im Jahr 1991), ca. 50.000 S (im Jahr 1992) und 0 S (im Jahr 1993). Wenn das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 13. Jänner 2006 zum Ausdruck brachte, dass der Bw. *„in den Jahren 1991 bis 1993 ... auch noch einen Musik-CD-Handel betrieben“* habe, dann ist das insoweit zu relativieren. Der nebenbei betriebene Verkauf von handelsüblicher EDV-Soft- und -Hardware hatte im Rahmen der GesBR ohnehin nur eine untergeordnete Bedeutung. Dieser Bereich wurde – da er bereits zu Zeiten der GesBR von AD wahrgenommen wurde – mit der Umstrukturierung Ende 1990 vom nunmehrigen Einzelunternehmer forciert. Für diesen Bereich wurde sogar eigens eine Fachkraft eingestellt.

Um sich verstärkt seiner neuen Tätigkeit im Rahmen des Einzelunternehmens widmen zu können, schränkte der Bw. sein Dienstverhältnis zur P-GmbH mit Ende des Jahres 1990 spürbar ein. Er wurde teilweise dienstfrei gestellt, was eine Reduktion seiner Bruttobezüge von 727.040 S (im Jahr 1990) auf 452.940 S (im Jahr 1991) und 475.650 S (im Jahr 1992) zur Folge hatte. Die teilweise Dienstfreistellung des Bw., *„um sich vermehrt Ihrer Tätigkeit als EDV-Dienstleister widmen zu können“*, wurde auch vom Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung vom 13. Jänner 2006 bestätigt.

Streit besteht nun darüber, ob im Jahr 1990 erfolgten Umstrukturierungsmaßnahmen zu einer derart tief greifenden Änderung des bisherigen Betriebes geführt haben, dass diesbezüglich von einer Betriebseröffnung gesprochen werden kann. Dies mit der Konsequenz, dass der nach Ausgleich mit den übrigen Einkünften sich ergebende Verlust des Jahres 1992 und der Gewerbesteuerfehlbetrag des Jahres 1992 im Folgejahr gemäß § 18 Abs. 7 EStG 1988 und § 6 Abs. 2 GewStG als Anlaufverlust zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 18 Abs. 7 EStG 1988 sind Anlaufverluste, das sind Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstehen, bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 leg.cit. ermittelt, als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Gemäß § 6 Abs. 1 GewStG ist Gewerbeertrag der Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der nach dem EStG 1988 oder nach dem KStG 1988 zu ermitteln ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 7 bis 9 leg.cit. bezeichneten Beträge. Gemäß § 6 Abs. 2 GewStG wird der Gewerbeertrag bei einem Gewerbetreibenden oder im Falle der unentgeltlichen Übertragung des Betriebes (§ 6 Z 9 lit. a EStG 1988) beim Erwerber um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei Ermittlung des Gewerbeertrages für die sieben vorangegangenen Jahre nach den §§ 6 bis 9 leg.cit. ergeben haben. Dies gilt nur, wenn der Gewinn bzw. Verlust durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden oder ein Anlaufverlust im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG 1988 entstanden ist und soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrages für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt worden sind.

Im Erkenntnis vom 30. November 1993, Zl. 93/14/0156, teilte der Verwaltungsgerichtshof die von Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 18 Tz 112, vertretene Meinung, dass der Begriff "*Betriebseröffnung*" anhand des Sinnes des § 18 Abs. 7 EStG 1988 auszulegen ist. Es geht dabei um die Einräumung des Verlustvortrages für typische Verlustsituationen, im Speziellen um die Einräumung des Verlustvortrages in der typischen Verlustsituation des Beginnes einer bestimmten betrieblichen Tätigkeit. Dies spricht dafür, den Verlustvortrag des § 18 Abs. 7 EStG 1988 analog all jenen Steuerpflichtigen einzuräumen, bei denen ein Beginn einer betrieblichen Betätigung im Sinne der Liebhabereiverordnung anzunehmen ist. Dies ist dann der Fall, wenn ein Betrieb neu begründet wird oder ein bestehender Betrieb übernommen (Kauf, Erbgang, Schenkung) und in völlig veränderter Form weitergeführt wird. Eine neue Betriebseröffnung ist auch dann anzunehmen, wenn zwar schon bisher eine betriebliche Tätigkeit ausgeübt wurde, aber umgewandelt und sodann in einer nicht mehr vergleichbaren Form fortgeführt wird. So hat der Verwaltungsgerichtshof im Fall der Umwandlung einer bisher ausgeübten betrieblichen Tätigkeit mit nachfolgender Fortführung in einer nicht mehr vergleichbaren Form (lt. besagtem Erkenntnis etwa das Hinzutreten eines Schuhhandels bei einer Schuhreparaturwerkstätte) eine derart tief greifende Änderung der Tätigkeit gesehen, dass unter Berücksichtigung des erwähnten Sinnes des § 18 Abs. 7 EStG 1988 von einer (neuen) Betriebseröffnung gesprochen werden muss.

Nichts anderes kann für den Streitfall gelten, zumal die Tätigkeit ab Ende 1990 sogar in einem gänzlich anderen Geschäftsfeld (Entwicklung von EDV-Programmen statt bisher Verkauf von Musik-CDs) fortgeführt wurde. Dass der Verkauf von handelsüblicher EDV-Soft- und -Hardware auch schon vor der Betriebseröffnung betrieben wurde, stört dabei nicht, zumal diesem Bereich eine lediglich untergeordnete Bedeutung zukam. Der unabhängige Finanzsenat setzt

den Zeitpunkt der Betriebseröffnung mit Ende des Jahres 1990 an, weil zu diesem Zeitpunkt der endgültige Entschluss gefasst wurde, die bisherige Tätigkeit des „*Musik-CD-Detailverkaufes*“ wegen Erfolglosigkeit aufzugeben und eine komplett neue Geschäftstätigkeit (noch dazu in einer neuen Rechtsform und an einem neuen Standort) aufzunehmen.

Konkret veranlassten den unabhängigen Finanzsenat folgende Umstände zur Annahme einer Betriebseröffnung mit Ende des Jahres 1990, wobei auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen ist:

- Verlagerung der Geschäftstätigkeit auf die Entwicklung von EDV-Programmen
- Verlegung des Firmensitzes von L nach I in den Wohnort des Bw.
- Änderung der Unternehmensstruktur durch Auflösung der GesBR und Umwandlung in ein nicht protokolliertes Einzelunternehmen
- Faktische Einstellung des Geschäftszweiges „*Musik-CD-Detailverkauf*“ zum Zeitpunkt der Umwandlung in ein Einzelunternehmen
- Forcierung des Verkaufs von handelsüblicher EDV-Soft- und -Hardware im Rahmen des Einzelunternehmens, nachdem dieser Bereich im Rahmen der GesBR nur als Nebenzweck betrieben wurde
- Einschränkung des Dienstverhältnisses des Bw., um sich verstärkt der Tätigkeit im Einzelunternehmen widmen zu können

Wenn das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 13. Jänner 2006 darauf hinwies, dass der „*EDV-Bereich*“ neben dem Verkauf von Musik-CDs bereits seit dem Jahr 1988 betrieben worden sei, dann ist dem entgegenzuhalten, dass die von der GesBR bis einschließlich 1990 erzielten Umsätze aus dem „*EDV-Bereich*“ zum überwiegenden Teil den Verkauf von handelsüblicher EDV-Soft- und -Hardware betrafen. Die Softwareentwicklung für diverse Großprojekte wurde – wie bereits ausgeführt - erst im März 1990 aufgenommen, über das Druckereiprojekt in Polen hinaus wurden im Jahr 1990 weitere Softwareprojekte – der Aufstellung „*Softwareprojekte T*“ zufolge - weder angebahnt noch abgeschlossen. Die im Jahr 1990 mit 630.025 S erklärten „*Erlöse EDV*“ stammen daher offensichtlich zum überwiegenden Teil aus dem Verkauf von handelsüblicher EDV-Soft- und -Hardware. Es kann somit – entgegen den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung – nicht davon gesprochen werden, dass „*in den Jahren 1988 bis 1993 durchgehend EDV-Dienstleistungen erbracht*“ worden wären.

Das Finanzamt machte das Vorliegen einer Betriebseröffnung weiters von „*hohen Investitionen in den bisherigen Betrieb*“ abhängig, die es im Streitfall als nicht gegeben sah. Dazu ist festzuhalten, dass die Erstellung von Individualsoftware in erster Linie auf dem

Einsatz von Know-how basiert. Die Aufnahme der Tätigkeit (Erbringung von EDV-Dienstleistungen) durch den Bw. bedurfte daher keiner hohen Investitionen.

Gestützt auf das Gesamtbild der Verhältnisse geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass die Ende 1990 erfolgten Umstrukturierungsmaßnahmen zu einer Betriebseröffnung geführt haben. Dem Eventualantrag des Bw. folgend sind der nach Ausgleich mit den übrigen Einkünften sich ergebende Verlust des Jahres 1992 im Ausmaß von 555.043 S und der Gewerbesteuerfehlbetrag des Jahres 1992 im Ausmaß von 900.627 S im Folgejahr gemäß § 18 Abs. 7 EStG 1988 und § 6 Abs. 2 GewStG als Anlaufverlust zu berücksichtigen.

In der Berufung vom 18. Oktober 1996 beantragte der Bw. auch, dass die in den Jahren 1988 bis 1990 (noch bei der GesBR) entstandenen (restlichen) Gewerbesteuerfehlbeträge von 1,026.329 S in den Jahren 1992 und 1993 (bzw. aufgrund des Eventualantrages im Jahr 1993) gemäß § 6 Abs. 2 GewStG als Anlaufverluste berücksichtigt werden. Das Recht auf Verlustvortrag ist an die Person des Gewerbetreibenden gebunden, der den Verlust erlitt, und es setzt voraus, dass der geltend gemachte Fehlbetrag in jenem Gewerbebetrieb entstand, dessen Gewerbeertrag nun gekürzt werden soll (VwGH 29.1.1979, 1697/77). Neben der Subjektsidentität ist für die Geltendmachung des Gewerbeverlustes auch die Objektsidentität erforderlich. Dementsprechend darf der Gewerbeverlust nur in dem Gewerbebetrieb berücksichtigt werden, in dem er entstanden ist.

Dem Bw. folgend ist Ende 1990 von der Eröffnung eines neuen Betriebes auszugehen. Die in den Jahren 1988 bis 1990 im Rahmen der GesBR entstandenen Gewerbesteuerfehlbeträge sind somit einem anderen, nicht mehr bestehenden Gewerbebetrieb zuzuordnen. Sie können in dem neuen Gewerbebetrieb des Bw. nicht gemäß § 6 Abs. 2 GewStG als Anlaufverluste berücksichtigt werden.

Die Gewerbesteuer für das Jahr 1993 (in Schilling) ist wie folgt zu berechnen:

Gewinn aus Gewerbebetrieb	1,715.233 S
Hinzurechnung nach § 7 Z 1 GewStG	<u>2.706 S</u>
Gewerbeertrag	1,717.939 S
Fehlbeträge (Verlustvorträge)	<u>-900.627 S</u>
Gewerbeertrag	817.312 S
Abgerundeter Gewerbeertrag	817.300 S
Steuermessbetrag vom Gewerbeertrag	36.778 S
Einheitlicher Gewerbesteuermessbetrag	36.778 S
Hebesatz	334 v.H.

Bundesgewerbsteuer, Gewerbsteuer und Zuschläge	122.839 S
--	-----------

Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 1993 (in Schilling) ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das insoweit Bestandteil dieser Berufungsentscheidung ist. Die Umrechnung in Euro erfolgte mit dem in der EG-Verordnung 2866/98, ABl. L 359, festgelegten Kurs von 1 € = 13,7603 S.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 27. Juli 2007