

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Gerhard Schaler, gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr betreffend Umsatzsteuer und Gewinnfeststellung für das Jahr 1996 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Der Bescheid hinsichtlich Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO bleibt unverändert.

Der Bescheid hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1996 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und Höhe der Abgabe betragen:

1996		
	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	0,00 ATS
	Umsatzsteuer	0,00 ATS
	abziehbare Vorsteuer	25.408,40 ATS
	festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift gerundet)	25.408,00 ATS 1.846,47 EUR

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheid ausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Datum 23. September 1996 wurde ein Übertragungsvertrag zwischen der Firma DP GesmbH und der Berufungswerberin (Bw.) abgeschlossen.

In der Generalversammlung der Firma DP GesmbH wurde beschlossen, die Gesellschaft durch Übertragung auf die Bw. als Nachfolgeunternehmerin nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes auf der Grundlage der Bilanz zum 31. Dezember 1995 und unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Art. 2 UmgrStG umzuwandeln. Die DP GesmbH hat im Sinne dieses Übertragungsvertrages unter der Bedingung der Eintragung der Umwandlung in das Firmenbuch ihr gesamtes Vermögen gemäß der Umwandlungsbilanz zum 31. Dezember 1995 somit alle ihre Vermögenswerte, Rechte, Ansprüche und auch sämtliche Verbindlichkeiten, mit dem Stichtag der Umwandlungsbilanz auf die Kommandit-Erwerbsgesellschaft (Bw.) übertragen.

Mit Datum 20. Juli 1998 wurden die Steuererklärungen betreffend das berufungsgegenständliche Jahr 1996 durch die Bw. abgegeben. Diese Erklärungen umfassten die Umsatzsteuererklärung, Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften sowie den Jahresabschluss für das Jahr 1996.

In der Gewinn- und Verlustrechnung wurden betriebliche Erlöse iHv. 19.754,40 ATS angegeben. Nach Abzug von Aufwendungen für Material, Abschreibungen und sonstigen betrieblichen Aufwendungen wurde ein Betriebsverlust iHv. 254.767,02 ATS erklärt. Der

Bilanzverlust wurde mit dem Betrag von 253.833,02 ATS angegeben. Die Differenz resultiert aus der Berücksichtigung von Zinsaufwand und Ertrag aus Auflösung unversteuerter Rücklagen.

In einem Aktenvermerk seitens des zuständigen Finanzamtes vom 21. Jänner 1999 wurde angemerkt, dass die Familie A derzeit in Prag lebe und für eine Nachschau nicht zur Verfügung stehe. Herr WA werde noch bis Jänner 1999 bei einer Bank in Prag tätig sein und anschließend mit seiner Familie wieder nach Österreich übersiedeln. In einem Telefonat hätte Frau DA erklärt, dass seit 1996 keine Umsätze mehr erzielt worden seien. Nach der Rückkehr nach Österreich solle aber die Tätigkeit der KEG (Bw.) wieder aufgenommen werden.

Mit Bescheid vom 5. März 1999 wurden die im Kalenderjahr 1996 erzielten Einkünfte gem. § 188 BAO festgestellt. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit einem Betrag von 0,00 ATS festgesetzt. Die Abweichung von der Erklärung (erklärter Verlust iHv. 253.833,00 ATS) wurde damit begründet, dass lt. Aktenlage die gewerbliche Tätigkeit zu einem Verlust führen würde. Da eine Betätigung ohne Gewinnerzielungsabsicht steuerlich Liebhaberei darstelle, sei die hier vorliegende Tätigkeit als Liebhaberei einzustufen gewesen. Die Umsatzsteuer wurde ebenfalls mit 0,00 ATS festgesetzt (beantragte Vorsteuern 25.408,40 ATS).

Innerhalb der verlängerten Berufungsfrist wurde mit Datum 2. Juli 1999 gegen oben genannte Bescheide das Rechtsmittel der Berufung erhoben. Die Berufung richtet sich gegen die Begründung des zuständigen Finanzamtes, dass die Betätigung der Bw. ohne Gewinnerzielung erfolgt sei und daher als steuerliche Liebhaberei einzustufen sei.

Ursprünglich sei die Gesellschaft im November 1992 in Wien als DP GesmbH gegründet worden. Sie hätte zum damaligen Zeitpunkt eine Exklusivlizenz aus Deutschland erworben, um im Bereich des Desktop-Publishing einen Markt in Österreich aufzubauen. Mit dieser Lizenz sei gleichzeitig das Recht verbunden worden, in Österreich Franchisenehmer zu akquirieren. Von Beginn an seien beide Gesellschafter, Frau DA und Herr WA, im Unternehmen tätig gewesen. Um diese Gesellschaft erfolgreich führen zu können, hätte Herr WA seinen ursprünglichen Beruf im Bereich des Bankwesens aufgegeben. Es sei damals von Beginn an für beide Gesellschafter offenkundig gewesen, dass sie dieses Unternehmen mit Gewinnerzielungsabsicht aufbauen hätten wollen. Bereits im zweiten vollen Geschäftsjahr, dies sei das Jahr 1994 gewesen, sei ein Jahresüberschuss von rund 442.000,00 ATS erwirtschaftet worden.

Insgesamt hätten sich die Anfangsinvestitionen auf rund 482.000,00 ATS belaufen, wobei zusätzlich EDV-Geräte geleast worden seien, die zu einem jährlichen Leasingaufwand von rund 174.000,00 ATS geführt hätten.

Aus Kosteneinsparungsgründen und insbesondere auch durch die Einführung der Mindestkörperschaftsteuer sei das Unternehmen, welches ursprünglich in Form einer GesmbH gegründet worden sei, in eine KEG umgewandelt worden. Dies sei unter Anwendung der Bestimmungen des Umgründungssteuerrechtes rückwirkend zum 31. Dezember 1995 erfolgt.

In diese Zeit würde auch die zweite Schwangerschaft von Frau DA fallen. Dadurch hätte sie ab diesem Zeitpunkt nicht mehr in dem geplanten Umfang im Unternehmen mitarbeiten können. Herr WA sei daher gezwungen gewesen, wieder in seinen ursprünglichen Beruf im Bereich des Bankwesens zurückzukehren, um seiner Familie einen entsprechenden Lebensunterhalt sicher stellen zu können. Herr WA sei seit diesem Zeitpunkt in Prag beschäftigt gewesen.

Selbstverständlich sei es geplant gewesen, das Unternehmen wieder operativ tätig werden zu lassen. Ab Herbst 1999 würde das jüngste Kind von Familie A den Kindergarten besuchen, sodass ab diesem Zeitpunkt wieder mit einer entsprechenden Akquisition von Kunden begonnen werden könne. Aus Kosteneinsparungsgründen sei im Jahr 1996 der Sitz der Gesellschaft nach Linz verlegt worden. Damals hätte man gehofft, dass man trotz der Sitzverlegung den bisher aufgebauten Kundenstock erhalten könne, was sich jedoch in der Praxis nicht hätte realisieren lassen.

Durch die vorgenommenen Rationalisierungsmaßnahmen seien die wesentlichen verlustbringenden Aufwendungen im Jahr 1996 lediglich Abschreibungsbeträge, Leasingentgelte für geleaste Geräte, Rechts- und Beratungskosten (in Zusammenhang mit der Umgründung) und Zinsaufwendungen gewesen.

Die Gesellschafter seien aber nach wie vor bestrebt, das Unternehmen mit Gewinnerzielungsabsicht zu führen und es sei insbesondere ab Herbst 1999 geplant, durch die Akquisition neuer Aufträge, Einnahmen zu erzielen.

Auf Grund dieser Ausführungen werde das Finanzamt ersucht, die gegenständliche Gesellschaft nicht unter die steuerliche Liebhaberei zu subsumieren und die Veranlagung entsprechend den abgegebenen Erklärungen vorzunehmen.

Mit Datum 9. April 2001 wurde die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Mit Vorhalt vom 28. Oktober 2003 wurde seitens des nunmehr zuständigen Referenten des unabhängigen Finanzsenates um Vorlage weiterer Unterlagen sowie um Beantwortung folgender Fragen ersucht:

1.) Vorlage der Ergebnisse für die Jahre 2002 und 2003.
2.) Prognoserechnung für die weiteren zu erwartenden Ergebnisse (Umsatz und Gewinn/Verlust). Gründe für die schlechte Ertragslage in der Vergangenheit und Gründe für mögliche Ergebnisverbesserungen (Bestrebungen die Situation zu verbessern).

Einschätzung der Konkurrenzsituation? Hauptkonkurrenten?

3.) In welchem Bereich wird beabsichtigt wieder Umsätze zu erwirtschaften?
4.) In der Berufung wurde erwähnt, dass ab dem Jahr 1999 wieder Umsätze erzielt würden. Welche Gründe waren für die Verzögerung (erst 2001 wurde wieder ein Umsatz iHv. 20.000,00 ATS erklärt; woraus resultiert dieser Umsatz?) verantwortlich?

5.) Genaue Tätigkeitsbeschreibung und Zusammensetzung der Kundenstruktur.

6.) Weitere Mitarbeiter im Unternehmen?

7.) Besteht auch gegenwärtig noch eine nichtselbstständige Betätigung? Wenn ja, in welchem zeitlichem Ausmaß? Synergieeffekte zwischen der nichtselbstständigen Tätigkeit und der Tätigkeit für die KEG?

Tätigkeit im Rahmen der ehemaligen GesmbH?

Tätigkeit im Rahmen der KEG?

Tätigkeit während des Auslandsaufenthaltes?

Beschreibung der Ausbildung.

8.) Wo befindet sich der Großteil der Kunden und von wo aus werden sie betreut?
9.) In der Berufung wurde erwähnt, dass Herr WA den Beruf im Bereich des Bankwesens aufgegeben hätte, um sich den neuen Unternehmen besser widmen zu können. Lt. Aktenlage hätte er aber lediglich das Institut gewechselt. Es werde um diesbezügliche Stellungnahme ersucht.

In einem Antwortschreiben vom 29. Jänner 2004 wurde oben angeführter Vorhalt wie folgt beantwortet:

zu 1.: Im Jahr 2002 seien nur geringfügige Erträge iHv. 1.320,00 € erzielt worden. Im Jahr 2003 hätten die Umsatzerlöse Null betragen.

zu 2.: Die schlechte Ertragslage hätte im Wesentlichen zwei Gründe gehabt. Wie schon in der Berufung vom 7. Juli 1999 ausgeführt, hätte die Rechtsvorgängerin der Bw., die DP GesmbH, im November 1992 einen Exklusivertrag von einem deutschen Unternehmer erworben, um im Bereich des Desktop-Publishing mit einer völlig neuen Software einen Markt aufzubauen. Da es sich bei dieser Lizenz um einen Masterfranchisevertrag gehandelt hätte, hätte die Gesellschaft in Österreich Franchisenehmer akquirieren sollen. Durch die Aktivierung dieser Franchisegebühren seien in den Folgejahren erhebliche Abschreibungsaufwendungen entstanden. Auf Grund qualitativer Probleme mit der eingesetzten Software sei es in der Folge zu einer nachträglichen Verminderung der Franchisegebühr gekommen. Weiters seien EDV-Geräte auf Leasingbasis erworben worden, wodurch sich ein jährlicher Leasingaufwand von rund 174.000,00 ATS ergeben hätte. Diese hohen Fixkosten und auf der Ertragsseite zurückbleibende Umsatzerlöse hätten zu anfänglichen Jahresverlusten geführt. Trotzdem sei es den beiden Gesellschaftern, Frau DA und Herrn WA, im Jahr 1994 bei einem Jahresumsatz von rund 1,2 Mio. ATS gelungen, ein positives Jahresergebnis iHv. 442.000,00 ATS zu erzielen. Zu dieser Zeit sei Herr WA im Wesentlichen für die innerbetriebliche Organisation und die Kundenakquisition verantwortlich gewesen, während Frau DA die Abwicklung der Kundenaufträge übergehabt hätte. Auf Grund der zweiten Schwangerschaft von Frau DA sei es ihr in der Folge leider nicht mehr möglich gewesen, ihr Aufgabengebiet im Unternehmen voll abzugelten. Da zu dieser Zeit keine weiteren Mitarbeiter im Unternehmen beschäftigt gewesen seien, sei Herr WA nach einer über 2-jährigen ausschließlichen Tätigkeit für die Gesellschaft aus dem Unternehmen ausgeschieden und hätte ein Dienstverhältnis bei einer Bank begonnen. Kurz nach Beginn seines Dienstverhältnisses sei Herr WA von seinem Arbeitgeber nach Prag entsandt worden. Der Auslandsaufenthalt von Herrn WA sei ursprünglich vom Arbeitgeber nur für zwei bis maximal drei Jahre geplant gewesen. Da die gesamte Familie nach Prag übersiedelt sei, hätte auch Frau DA ihre Tätigkeit in Österreich nicht mehr fortsetzen können.

Die wesentlichen Konkurrenten seien derzeit Grafikstudios und der Grafiker als Freelancer.

zu 3.: Die Gesellschaft plane nach wie vor im Bereich der Werbegrafik Umsätze zu erwirtschaften.

zu 4.: Da die Auslandsentsendung verlängert worden sei, hätte auch das ursprüngliche Ziel, ab Herbst 1999 wieder Umsatzerlöse zu erzielen, nicht realisiert werden können. Die in der Bilanz des Jahres 2001 ausgewiesenen Umsatzerlöse seien lediglich gelegentliche Aufträge gewesen.

zu 5.: Die Tätigkeit lag vor allem im Erstellen von Layout von Produktkatalogen, Zeitschriften und Bücher, Gestaltung von Logos und Präsentationsunterlagen. Als Kunden wurden vor allem Industriebetriebe, Verlage und Beratungsunternehmen genannt.

zu 6.: Es würde keine weiteren Mitarbeiter geben.

zu 7.: Frau DA übe keine berufliche Tätigkeit aus; Herr WA sei mit einem ganztägigen Dienstverhältnis weiterhin nicht selbstständig beschäftigt. Aus der Tätigkeit die Herr WA derzeit ausübe und dem Geschäftsgegenstand der KEG würden sich keine Synergieeffekte ergeben. In der ehemaligen Firma DP GesmbH und ihrer Rechtsnachfolgerin würden im Wesentlichen die gleichen Tätigkeiten ausgeübt. Die oben unter Punkt 5 angeführte Tätigkeitsbeschreibung würde sich auf beide Gesellschaften beziehen. Lediglich durch die genannten privaten Gründe sei es zu einer entsprechenden Verringerung der Betriebsleistung gekommen.

Während des Auslandsaufenthaltes von Herrn WA hätte dieser als Bereichsleiter einer Bank im Bereich des Kommerzkundengeschäfts gearbeitet.

Frau DA hätte eine Ausbildung in visueller Mediengestaltung mit dem Magisterdiplom abgeschlossen. Herr WA sei Magister der Betriebswirtschaftslehre.

zu 8.: Derzeit würde es keine Kunden geben.

zu 9.: Ab Gründung der ursprünglichen Firma DP GesmbH im November 1992 bis Anfang des Jahres 1995 sei Herr WA ausschließlich als Geschäftsführer für die GesmbH tätig gewesen. Der angesprochene Wechsel des Bankinstitutes könne sich nur auf einen Zeitraum nach Anfang 1995 beziehen.

Als Beilage wurde der ursprüngliche Franchisevertrag aus dem Jahr 1992 angefügt.

In diesem Vertrag räumt die Franchisegeberin der Franchisenehmerin das Recht ein, das gesamte DTP-Konzept (Desktop-Publishing) innerhalb des Vertragsgebietes zu nutzen, und zwar als Master-Franchisenehmerin mit der Befugnis, eine DTP-Atelierzentrale mit der Bezeichnung DTP-Ateliersystemzentrale Österreich einzurichten, eigene Geschäftslagen nach den Richtlinien des DTP-Konzeptes zu betreiben und Sub-Franchiseberechtigten Berechtigungen an Dritte weiterzugeben. Die Franchisenehmerin nimmt diese Rechte an und verpflichtet sich, im Vertragsgebiet sowohl eigene DTP-Ateliers zu führen als auch ein DTP-Atelier-Franchisesystem aufzubauen. Darüber hinaus sei der Franchisenehmerin für die Dauer 1 Jahres, gerechnet ab Unterzeichnung dieses Vertrages, die Option zum Abschluss

weiterer Master-Franchiseverträge nach Art des Vorliegenden eingeräumt worden, und zwar für die Länder Ungarn, Tschechien, Slowakei, Slowenien und Polen.

Im Folgenden werden nun weitere Ergebnisse von Ermittlungsschritten seitens des Referenten des unabhängigen Finanzsenates dargestellt:

Tätigkeiten bzw. die Einkommenssituation von Herrn WA in den Jahren 1994 bis 2003:

Jahr	Eink. aus selbst. Arbeit (in ATS)	Eink. aus nicht selbst. Arbeit (in ATS)
1994	24.000,--	579.088,-- (R) 47.245,-- (DP GesmbH)
1995		999.276,-- (Westdte. LB)
1996		249.419,-- (Westdte. LB) 476.493,-- (ÖCI; Prag)
1997		1.189.167,-- (ÖCI; Prag)
1998		1.286.320,-- (ÖCI; Prag)
1999		1.589.402,-- (ÖCI; Prag)
2000	tw. arbeitslos	ÖCI bis 31.5.2000
2001		321.124,-- (BS GesmbH) 193.332,-- (Emarsys) 277.132,-- (Dr. H; ab 10/2001)
2002		1.149.453,-- (Dr. H)

Herr WA sei seit 16.10.2001 Geschäftsführer der Firma Dr. H. GesmbH.

Frau DA hätte in den Jahren 1992 und 1993 geringfügige selbständige Einkünfte erzielt. Bis zum Jahr 2001 hätte sie (ausgenommen von den streitgegenständlichen Einkünften aus der Beteiligung an der Firma DP GesmbH bzw. Bw.) keine Einkünfte bezogen.

Darstellung der Ergebnisse der Firma DP GesmbH sowie der Bw. in den Jahren 1992 bis 2003:

Jahr	Umsatz (in ATS)	Verluste/Gewinne (in ATS)
1992	30.240,00	- 348.447,00

1993	801.156,60	- 762.350,52
1994	1.201.452,39	+ 441.972,94
1995	155.565,33	- 225.612,98
1996 (Umgründung in KEG)	19.754,40	- 254.767,02
1997	0,00	- 45.717,10
1998	0,00	- 31.188,40
1999	17.000,-- (Aufl. Rückstellung)	- 2.120,00
2000	0,00	- 18.120,00
2001	20.000	+ 2.060,00
2002	18.163,60	
2003	0,00	

Nach dieser Darstellung würden trotz des Gewinnes im Jahr 1994 noch immer erhebliche negative Gesamtergebnisse vorliegen (1992 – 1995: - 894.437,54 ATS). Seit der Gründung der Bw. seien keinerlei nennenswerten Umsätze erzielt worden.

Mittels Schreiben vom 17. Februar 2004 richtete der Referent des unabhängigen Finanzsenates noch weitere Fragen an die Bw.:

- 1.) *Vertrag über die Gewährung einer DTP-Atelier-Masterfranchise: Ist dieser Vertrag noch aufrecht? Gibt es ein Kündigungsschreiben?*
- 2.) *Erlöse 1992 bis 1996: Wer waren die Geschäftspartner der Firma DP GesmbH in diesem Zeitraum? Um Vorlage diesbezüglicher Rechnungen werde ersucht. Nachweis der beantragten Vorsteuern im Jahr 1996 (rd. 14.000,-- ATS).*
- 3.) *Belegmäßiger Nachweis der bei der Bw. erklärten Umsätze und der beantragten Vorsteuern (1996 bis laufend).*
- 4.) *Tätigkeit von Herrn WA: In der letzten Vorhaltsbeantwortung wurde erwähnt, dass Herr WA in der Zeit von Nov/92 bis Anfang/95 ausschließlich als Geschäftsführer für die Firma DP GesmbH tätig gewesen sei. Lt. vorliegenden Unterlagen sei er aber zumindest ab 1994 nichtselbstständig (bei der Bank R) beschäftigt gewesen. Um Stellungnahme werde ersucht.*

Im Antwortschreiben vom 21. Mai 2004 wurde bestätigt, dass Herr WA ab 1994 bei der Bank R unselbständig beschäftigt gewesen sei. Die in der Berufung gemachten Angaben seien demnach unrichtig.

Weiters wurden sämtliche Rechnungen im Zusammenhang mit der streitgegenständlichen Betätigung in Kopie vorgelegt.

Hieraus geht hervor, dass die Bw. im Jahr 2002 Umsätze iHv 990,-- EUR für die Firma H getätigt hätte; im Jahr 2001 Umsätze iHv 20.000,-- ATS für die Firma BS GesmbH. Die Rechnungen bis 1996 wurden größtenteils für Druckarbeiten, Versandarbeiten, Dias nachbearbeiten, Gestaltung und Druck von Folders, Herstellung von Präsentationsmappen, Scannen u.ä. ausgestellt. Erwähnenswert sind auch Rechnungen für Konsulententätigkeiten für die Bank R.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 260 BAO idF AbgRmRefG, BGBI. I Nr. 97/2002, hat der unabhängige Finanzsenat über Berufungen gegen von Finanzämtern oder von Finanzlandesdirektionen erlassene Bescheide als Abgabenbehörde zweiter Instanz durch Berufungssenate zu entscheiden.

Die Neufassung des § 260 leg.cit. tritt nach § 323 Abs.10 BAO mit 1. Jänner 2003 in Kraft und ist auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen anzuwenden.

Die gegenständliche Berufung wurde am 9. April 2001 der Finanzlandesdirektion vorgelegt. Da die Berufung bis zum 1. Jänner 2003 noch nicht erledigt war, ging die Zuständigkeit gem. oben genannter gesetzlichen Regelung auf den unabhängigen Finanzsenat über.

Gem. § 2 Abs.3 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) unterliegen der Einkommensteuer nur:

1. *Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG 1988),*
2. *Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG 1988),*
3. *Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG 1988),*
4. *Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988),*
5. *Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG 1988),*
6. *Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988),*
7. *sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 EStG 1988.*

Da im gegenständlichen Fall größtenteils Verluste aus einer Betätigung resultieren, ist eine Liebhabereibeurteilung auf Grundlage Liebhabereiverordnung, BGBI 1993/33 (LVO), und der Rechtsprechung des VwGH (vgl. u.a. VwGH 3.7.1996, 93/13/0171) dahingehend

vorzunehmen, ob die Tätigkeit so angelegt ist, dass sie in einem absehbaren Zeitraum zu einem Gesamtgewinn führen kann. Bei Betätigungen nach § 1 Abs. 1 der LVO ist nach Ablauf eines Anlaufzeitraumes gem. § 2 Abs. 2 LVO anhand der Kriterien des § 2 Abs. 1 LVO zu prüfen, ob die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, als gegeben anzusehen ist.

Wird dieselbe Betätigung in unterschiedlichen Rechtsformen betrieben, hat ein steuerneutraler Rechtsformwechsel (hier: Umwandlung einer GesmbH in eine KEG) keine Auswirkung auf den Gesamtgewinnzeitraum, der im vorliegenden Fall ab Gründung der GesmbH läuft.

Die genannte Kriterienprüfung umfasst folgende Sachverhalte:

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

Gem. § 2 Abs. 2 LVO liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung 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 Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Bei der Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung ist das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen. Der Einkunfts begriff ist steuerertragsorientiert. Unter Ertragsfähigkeit einer Betätigung als Tatbestandsvoraussetzung ihrer Einkunftsquelleneigenschaft ist damit die Eignung der Tätigkeit zu verstehen, einen der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglichen wirtschaftlichen

Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraumes zu erwirtschaften. Die konkrete Art der Betätigung muss geeignet sein, diesen Gesamterfolg herbeizuführen.

Im gegenständlichen Fall wurden folgende Umsätze bzw. Ergebnisse erzielt (in ATS):

Jahr	Umsatz	Verluste/Gewinne
1992	30.240,00	- 348.447,00
1993	801.156,60	- 762.350,52
1994	1.201.452,39	+ 441.972,94
1995	155.565,33	- 225.612,98
1996 (Umgründung in KEG)	19.754,40	- 254.767,02
1997	0,00	- 45.717,10
1998	0,00	- 31.188,40
1999	17.000,-- (Aufl. Rückstellung)	- 2.120,00
2000	0,00	- 18.120,00
2001	20.000	+ 2.060,00
2002	18.163,60	
2003	0,00	

Zu beachten ist hier, dass seit der Umwandlung im Jahr 1996, abgesehen von zwei sehr geringen Umsätzen in den Jahren 2001 und 2002, keinerlei Umsätze erwirtschaftet wurden. Dies wurde damit begründet, dass Frau DA ab diesem Zeitpunkt nicht mehr in dem geplanten Umfang im Unternehmen hätte mitarbeiten können. Herr WA sei dadurch gezwungen worden, wieder in seinen ursprünglichen Beruf im Bereich des Bankwesens zurückzukehren. Die beiden Gesellschafter seien aber nach wie vor bestrebt, das Unternehmen mit Gewinnerzielungsabsicht zu führen und es sei insbesondere ab Herbst 1999 geplant durch die Akquisition neuer Aufträge Einnahmen zu erzielen.

Die DP GesmbH wurde im November 1992 von den Gesellschaftern Frau DA und Herrn WA gegründet. Aus Kostengründen sei die GesmbH in eine KEG umgewandelt worden.

Anhand der oben genannten Kriterien ergibt sich folgendes Bild:

Das Ausmaß und die Entwicklung der Verluste lässt keine Tendenz erkennen, dass diese innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes ausgeglichen werden könnten. Der im Jahr 1994 erwirtschaftete Gewinn (441.972,94 ATS) wurde bereits durch Verluste in den darauf folgenden zwei Jahren mehr als kompensiert (1995: - 225.612,98 ATS; 1996: - 278.260,02 ATS).

Da nur in einem Jahr (1994), abgesehen von einem sehr geringen Gewinn im Jahr 2001 (2.060,-- ATS), ein Gewinn erwirtschaftet wurde, ergibt sich auch bei der Betrachtung der Verhältnisse der Verluste zu den Gewinnen/Überschüssen ein eindeutiges Bild.

Die ursprüngliche DP GesmbH wollte mit Hilfe eines Exklusivlizenzvertrages im Bereich des Desktop-Publishing einen Markt aufbauen. Aufgrund qualitativer Probleme mit der eingesetzten Software sei es in der Folge zu einer nachträglichen Verminderung der Franchisegebühr gekommen. Weiters seien EDV-Geräte auf Leasingbasis erworben worden. Diese hohen Fixkosten und auf der Ertragsseite zurückbleibende Umsatzerlöse hätten zu anfänglichen Jahresverlusten geführt.

Der angeführte Lizenzvertrag wurde im Dezember 1992 abgeschlossen. Der Bw. ist es nicht gelungen auf die angeführten Probleme marktgerecht zu reagieren. Bei entsprechender Kalkulation hätte jedenfalls danach getrachtet werden müssen, die Fixkosten mit den erzielten Erlösen abzudecken. Weiters blieb es nicht bei *anfänglichen* Jahresverlusten. Schon im Jahr 1995 wurden wieder erhebliche Verluste erwirtschaftet.

In der Berufungsschrift wurde angeführt, dass Herr WA, nach über zweijähriger, ausschließlicher, Tätigkeit für die Gesellschaft, aus dem Unternehmen ausgeschieden sei und ein Dienstverhältnis bei einer Bank begonnen hätte.

Die Sachverhaltsermittlung des Referenten des unabhängigen Finanzsenates ergab allerdings ein anders Bild. Herr WA erzielte in den Jahren 1994 bis 1996 nicht unerhebliche Einkünfte aus einer nichtselbständigen Tätigkeit im Bankbereich:

1994: 579.088,-- ATS;
1995: 999.276,-- ATS und

1996: 249.419,-- ATS (Jänner bis März).

Herr WA kann also in diesem Zeitraum sicherlich nicht ausschließlich für die Gesellschaft tätig gewesen sein.

Bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt (Vorhaltsbeantwortung vom 29. Jänner 2004) konnten keine Kunden namhaft genannt werden.

Da die Bw. ab dem Jahr 1996 nicht mehr auf dem Markt tätig war, können die Kriterien eines marktgerechten Verhaltens hinsichtlich Leistung und Preis für den gegenwärtigen Zeitpunkt nicht beurteilt werden. Aber auch in der Zeit davor wurden bereits die hohen Fixkosten als Begründung für die Verlustsituation angeführt. Bei jeder Kalkulation sollten aber zumindest die Fixkosten abgedeckt werden können, um auf unvorhergesehene variable Kosten entsprechend reagieren zu können. In Anbetracht der oben dargestellten Ergebnisse ist der Gewinn im Jahr 1994 eher als Ausnahmefall zu beurteilen (bereits ein Jahr später gab es wieder erhebliche Verluste; die Verlust liegt weit über den getätigten Umsätzen). Ein Großteil der Umsätze in diesem Jahr wurde mit einer einzigen Firma (Fa. P) erzielt (762.300,-- ATS); sowie aus einer Konsulententätigkeit für die Bank R (360.000,-- ATS). Ein wesentlicher Teil der Umsätze und Gewinne wurde also nicht durch die ursächliche Tätigkeit der Bw. erzielt, sondern durch die Konsulententätigkeit für die Bank R; bei dieser war Herr WA im Jahr 1994 nicht selbständig beschäftigt.

Trotz dieses einmaligen Gewinnes ist die Tendenz erkennbar, dass bei der Art der Tätigkeit auf Dauer gesehen mit keinem Gewinn zu rechnen war. Es spricht daher das Verhältnis der Verluste zum erzielten einmaligen Gewinn für die Annahme von Liebhaberei.

Ein wesentlichen Augenmerk bei der Kriterienbeurteilung gem. § 2 LVO liegt sicherlich auch bei den Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage.

In den Jahren ab 1996 wurden keinerlei konkrete Maßnahmen diesbezüglich angeführt. Als Begründung wurde der Auslandsaufenthalt angeführt. Aber auch nach Beendigung des Auslandsaufenthaltes konnten keine Aktivitäten für die Gesellschaft nachgewiesen werden. Es gibt auch weiterhin noch keine Kunden. Da aus der Tätigkeit als nicht selbständig Beschäftigter im Bankbereich keine Synergieeffekte für die Bw. zu erwarten sind (lt. Vorhaltsbeantwortung vom 29.1.2004), kann auch nicht unterstellt werden, dass nach Beendigung der Bankbeschäftigung „Kunden“ mitgenommen werden können. Ein weiteres Indiz für eine fehlende Absicht, das Unternehmen wieder in die Gewinnzone zu führen, ist darin zu sehen, dass Herr WA seit 16.10.2001 als Geschäftsführer bei der Firma Dr. H. GesmbH beschäftigt ist. Bei einem Jahresbezug aus dieser Tätigkeit iHv 83.534,-- € kann auch hier nicht davon ausgegangen werden, dass Herr WA dort in nur geringem Ausmaß beschäftigt ist. Unter diesen Gegebenheiten wird es sehr schwierig werden, die streitgegenständliche Firma in die Gewinnzone zu führen. Die Umsätze der Jahre 2000 und 2001 stellen lediglich gelegentliche Aufträge (Vorhaltsbeantwortung vom 29. Jänner 2004) dar und begründen keinen "Neustart" bzw. keine "Trendumkehr" des Geschäftsverlaufes der Bw..

Aus all diesen Tatsachen ergibt sich ein Gesamtbild, dass durch die Art, wie die Bw. die Tätigkeit ausgeführt hat, nicht von einer Ertragsorientierung auszugehen ist. Die Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO hat ergeben, dass die Tätigkeit der Berufungswerberin nicht von der Absicht getragen bzw. nicht geeignet war einen Gesamtgewinn zu erzielen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 29. Jänner 2004 wurde angegeben, dass Herr WA großteils für die innerbetriebliche Organisation und die Kundenakquisition verantwortlich zeichnet. Herr WA ist allerdings ganztags bei einer Bank beschäftigt. Synergieeffekte für den Geschäftsverlauf der Bw. ergeben sich dadurch nicht (It. Schreiben vom 29. Jänner 2004). Da die Kundenakquisition allerdings Grundvoraussetzung für das Tätigwerden der Bw. ist, erscheinen gerade diese Umstände verantwortlich für die Ergebnisse der Bw.. Zumindest solange Herr WA noch in vollem Umfang seiner Banktätigkeit nachgeht, erscheint das Erreichen eines Gesamtgewinnes nicht möglich. Selbst in der Berufungsschrift wurde angeführt, dass Herr WA seinen ursprünglichen Beruf im Bereich des Bankwesens aufgegeben hätte, um die Gesellschaft (DP-GesmbH) erfolgreich führen zu können. Wie sich aber nunmehr herausgestellt hat, wurde diese Betätigung im Bankbereich nie aufgegeben. Die nunmehr vorliegenden Ergebnisse (1992 bis 2003) lassen auf keine erfolgreiche Führung des Unternehmens schließen.

Die hier zu beurteilende Betätigung ist in den Bereich der Betätigung gem. § 1 Abs. 1 LVO einzustufen ("Einkunftsquellenvermutung").

Aufgrund des § 6 LVO, der eine Legaldefinition zur Liebhaberei im Bereich des Umsatzsteuergesetzes darstellt, können Betätigungen gemäß § 1 Abs. 1 LVO niemals als Liebhaberei im Sinne des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 angesehen werden. Eine unternehmerische Tätigkeit liegt daher auch dann vor, wenn die Kriterienprüfung nach § 2 ertragsteuerlich zur Annahme von Liebhaberei führt.

Diesen Ausführungen folgend war der Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1996 stattzugeben.

Linz, 20. Juli 2004