



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften und des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1994 bis 1997 und Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 entschieden:

Der Berufung betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 1994 bis 1997 wird Folge gegeben. Die Bescheide werden abgeändert und betreffend die Jahre 1995 bis 1997 gemäß § 200 BAO für endgültig erklärt.

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

Die Berufungen betreffend die Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 werden abgewiesen.

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, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein (§ 24 VwGG).

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

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag im Jahre 1994 gegründet. Gesellschafter waren im Gründungszeitpunkt A und B. Seit 1996 ist C alleinige Gesellschafterin mit einer übernommenen Stammeinlage in Höhe von S 1.000.000,00. Geschäftsführer war ab der Gründung A, ab 1996 C, die zur Zeit auch Liquidatorin ist. Laut Gesellschaftsvertrag ist Betriebsgegenstand die Beschaffung und Verwertung von Informationsmaterial auf dem Gebiet des Gesundheitswesens und der Gesundheitsvorsorge, insbesondere durch Organisation und Durchführung von Veranstaltungen aller Art, auf dem Gebiet des Gesundheitswesens, die Konzeption und Umsetzung von Marketingleistungen und anderen Dienstleistungen, der Handel mit Waren aller Art, insbesondere mit Produkten, die der Gesundheit förderlich sind und die Beteiligung an und die Geschäftsführung von Unternehmen mit gleichem oder ähnlichem Betriebsgegenstand.

Anlässlich einer im Jahr 1999 stattgefundenen Betriebsprüfung, die u.a. die Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 bis 1996 betraf, wurde festgestellt, dass im Jahr 1994 (im Gründungsjahr) die Gesellschaft keinerlei Umsätze erzielte. Die Vorsteuern in Höhe von S 194.140,00 bzw. der Bilanzverlust in Höhe von S 870.877,98 hätten aus dem Geschäftsführerhonorar des A (S 400.000,00), dem Aufwand für die Erstellung einer Broschüre (S 272.080,00), einem Werbeaufwand (S 96.000,00) sowie den mit der Führung eines Betriebes üblichen Aufwendungen für Büro, Rechts- und Beratungskosten, Buchführung, etc. resultiert.

Im Jahr 1995 wären Umsätze in Höhe von S 595.522,00 erzielt worden. Die Vorsteuern hätten S 631.648,00 sowie der Jahresverlust S 3.058.779,00 betragen. Die Erlöse wären aus weiterverrechneten Spesen in Höhe von S 109.515,00, aus dem telefonischen Tonbanddienst in Höhe von S 406.589,00 sowie sonstigen Erlösen von S 79.418,00 erzielt worden. Die Aufwendungen hätten für Wareneinsatz allgemein, Portokosten und Wareneinsatz weiterverrechnete Spesen in Höhe von S 747.747,00, Gehälter in Höhe von S 220.000,00, Werbeaufwendungen in Höhe von S 756.124,00, Telefonservicekosten in Höhe von S 171.688,00, Betriebsberatungskosten in Höhe von S 780.000,00, Geschäftsführerhonorare in Höhe von S 633.333,00 sowie allgemeinen Aufwendungen für den Betrieb bestanden.

Im Jahr 1996 hätte das Unternehmen Erlöse in Höhe von S 443.326,49 für Weiterverrechnung Sonstiges und Weiterverrechnung Messekosten erzielt, denen geltend gemachte Vorsteuern in Höhe von S 430.326,90 sowie ein Bilanzverlust in Höhe von S 1.910.293,00 gegenüber gestanden wären. Diesen Erlösen bzw. diesem Jahresverlust wären weiterverrechnete Aufwendungen für Messekosten und Werbung in Höhe von S 683.206,00, Gehälter von

S 246.500,00, sonstiger Werbeaufwand von S 398.685,00, Postgebühren von S 72.065,00, Telefongebühren von S 84.811,00, kaufmännischer Beratung von S 960.000,00 und sonstige Aufwendungen, die mit dem Betrieb des Unternehmens zusammenhängen, gegenüber gestanden. Ab Jänner 1997 wären bis zum Prüfungszeitpunkt überhaupt keine Erlöse erzielt worden. Bereits im Rahmen einer vorangegangenen Prüfung wären der Bw. schriftlich ein Bericht über ihre aktuelle Situation sowie eine Ergebnisvorschau abverlangt worden, um die zukünftigen Ertragsaussichten beurteilen zu können. In ihrer Beantwortung vom 1. Oktober 1996 hätte das Unternehmen bekanntgegeben, dass die Mitgliederakquisition erst mit Ende April 1996 begonnen hätte und dass für die zukünftigen Clubmitglieder die Möglichkeit einer halbjährlichen Schnuppermitgliedschaft bestanden hätte. Damals hätte D ca. 5000 Schnuppermitglieder umfasst, von denen ca. 10 Personen ihre Mitgliedsbeiträge im voraus entrichtet hätten. Mit tatsächlichen Erlösen wäre erst ab November 1996 zu rechnen gewesen. Die Bw. übermittelte für die Jahre 1996 bis 1998 einen "Businessplan", der folgende Prognose für die Zeiträume 1996, 1997 und 1-11/1998 enthielt:

Prognostizierte Erlöse: S 9.359.000,00, S 58.195.000,00 und S 144.126.000,00.

Prognostizierter Aufwand: S 9.103.000,00, S 7.850.000,00 und S 17.332.000,00.

Hinsichtlich des Jahres 1996 merkte die Betriebsprüfung an, dass die Prognoserechnung durch die Bw. auf Verlangen der Behörde im Zeitraum September 1996 erstellt worden wäre. Zu diesem Zeitpunkt wären der Bw. bereits die tatsächlichen Erlöse und Aufwendungen für den Zeitraum 1-8/1996 bekannt gewesen. Obwohl die tatsächlichen Erlöse laut Umsatzsteuervoranmeldungen für diesen Zeitraum lediglich S 409.054,54 betragen hätten, hätte die Bw. für diesen Zeitraum Gesamterlöse in Höhe von S 4.333.000,00 angesetzt. Auf Befragen hätte die damalige Geschäftsführerin und jetzige Liquidatorin C zur Entwicklung und dem Konzept der Bw. befragt bekanntgegeben, dass der ursprüngliche Geschäftsführer A aus dem Marketingbereich gekommen wäre und im „alternativen“ Gesundheitsbereich tätig werden hätte wollen, da er festgestellt hätte, dass auf diesem Gebiet seitens der Bevölkerung Interesse bestand. Er hätte geplant in der Bw. zwei Aufgabenbereiche zu installieren. Der Erste wäre ein Telefonservice zu den verschiedensten Gesundheitsthemen gewesen, die durch Ärzte aufbereitet würden und von interessierten Personen telefonisch gegen erhöhte Telefongebühr über einen sogenannten „Voice-Computer“ abgefragt werden könnten. Die technische Einrichtung hätte die Firma E zur Verfügung gestellt, mit der Post abgerechnet und einen Anteil des Erlöses an die Bw. überwiesen. Im Zweiten wäre eine Mappe D entwickelt und auf diversen Messen präsentiert worden. Gegen einen jährlichen Mitgliedsbeitrag von S 400,00 netto hätte diese Gesundheitsmappe erworben werden können. In dieser Mappe wären sämtliche alternative Gesundheitseinrichtungen (von jeglicher Akupunktur bis hin zu

sogenannten „Wellness-Einrichtungen“) präsentiert worden. Mit den meisten Anbietern in diesem Clubkatalog wären Ermäßigungen für Clubmitglieder vereinbart worden. Gegen Ende 1996 hätte A jedoch erkennen müssen, dass sich trotz seines intensiven persönlichen Einsatzes und Bemühens - auch in finanzieller Hinsicht - nicht der erwünschte und erhoffte Erfolg eingestellt hätte. Aufgrund dieser Tatsache und die sich in diesem Zusammenhang eingestellten persönlichen Probleme wäre A aus dem Unternehmen ausgestiegen. Mit Ende 1996 wäre C zur Geschäftsführerin und alleinigen Gesellschafterin bestellt worden, die erklärt hätte, zumindest das Firmenkonzept zu verkaufen, da ihrer Meinung nach für eine Weiterführung der Gesellschaft ein zu hoher finanzieller Einsatz erforderlich wäre.

Im Rahmen einer Vorbesprechung am 3. Dezember 1998 wäre erstmals vom steuerlichen Vertreter der Bw. ein Lizenzvertrag, abgeschlossen zwischen der Bw. als Lizenzgeberin und der Firma F aus Deutschland vorgelegt worden. Aus diesem Vertrag wäre nicht hervorgegangen, wann er konkret abgeschlossen worden wäre, es wäre lediglich ersichtlich gewesen, wann er vergebührt worden wäre, nämlich am 30. Juni 1998. Vertragsinhalt wäre im Wesentlichen, dass die Lizenzgeberin der Lizenznehmerin das Recht einräume, das Zeichen G in Österreich zu verwenden und zwar für den Verkauf und den Vertrieb von bestimmten Produkten in Österreich, wofür die Lizenzgeberin eine Lizenzgebühr in Höhe von 4 % des Nettofakturenwertes von nach Österreich gelieferten Vertragswaren erhalten sollte. Dieser Vertrag sollte ab 1. Juli 1996 gelten, die erste Abrechnung für in der Vergangenheit angefallenes Lizenzentgelt wäre bis spätestens 30. Juni 1998 zu legen gewesen. Im Lagebericht zur Bilanz per 31.12.1997 wurde erwähnt, dass dieser Lizenzvertrag einen jährlichen Umsatz von ca. S 100.000,00 erwarten lasse.

Die Betriebsprüfung beurteilte diesen vorliegenden Sachverhalt derart, dass maßgebliches Kriterium zur Beurteilung einer Gewinnerzielungsabsicht das objektive Ertragsstreben der Bw. sein müsste. Es müsste darauf gerichtet sein, im Laufe der Betätigung Gewinne in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen würden, sondern darüber hinaus bei einer betrieblichen Einkunftsquelle zu einer Mehrung des Betriebsvermögens (Gesamtgewinn) gegenüber den Verlusten führe. Der im Rahmen der Vorbesprechung vorgelegte Lizenzvertrag und der Lagebericht betreffend das Jahr 1997, aus welchem ersichtlich wäre, dass die Bw. aufgrund des Lizenzvertrages jährlich einen Umsatz von ca. S 100.000,00 erwirtschaften würde, würde nichts an der Annahme für Liebhaberei ändern, zumal die Gesellschaft bis 1996 rund S 5,8 Mio. Verlust erwirtschaftet hätte. Bei Beurteilung dieses Ausmaßes und der Entwicklung der Verluste wäre insbesondere darauf abzustellen, ob die Verluste in Bezug auf die konkrete Betätigung als gravierend einzustufen wären. Im gegebenen Fall spräche für die Qualifizierung als Liebhaberei die Tatsache, dass

die Verluste nicht nur den Umsatz sondern ein Vielfaches des Umsatzes erreichen würden. Hinsichtlich der Beurteilung des marktgerechten Verhaltens im Hinblick auf die angebotenen Leistungen bzw. auf die Preisgestaltung hätte von Seiten der Betriebsprüfung keine Aussage gemacht werden können, da mit Ausscheiden des Geschäftsführers A keine Tätigkeit mehr ausgeübt worden wäre. In diesem Zusammenhang wurde auf eine Rechtsmittelentscheidung der FLD für Wien, Niederösterreich und Burgenland verwiesen, dass beim Ruhen eines Betriebes, d.h. es werden keine Einnahmen mehr erzielt und es besteht auch nicht mehr die Absicht, den Betrieb in der ursprünglichen Art wieder aufzunehmen, nicht von einer Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung gesprochen werden könnte. Die Betriebsprüfung urteilte diesen Sachverhalt daher so, dass eine Einkunftsquelle nicht vorlag. Aufgrund dieser Beurteilung wurden die Umsatz- und die Vorsteuern für den Zeitraum 1994 bis 1997 berichtigt und in Höhe von S 194.140,00, S 512.544,00, S 341.662,00 und S 14.198,00 nachgefordert. Für Zwecke der Berechnung der Körperschaftsteuer wurde mangels einer entsprechenden Einkunftsquelle das Einkommen mit S 0,00 festgesetzt. Mit endgültigem Bescheid vom 10. Februar 1999 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 1994 der Ansicht der Betriebsprüfung folgend mit S 0,00 fest. Hinsichtlich der Jahre 1995, 1996 und 1997 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer mit vorläufigen Bescheiden vom selben Tag ebenfalls mit S 0,00 fest. Begründend wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht verwiesen.

Mit Schreiben vom 30. April 1999 erhob die Bw. gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 1994 bis 1997 innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist das Rechtsmittel der Berufung und führte aus, dass ihr Geschäftszweig die Beschaffung und Verwertung von Informationsmaterial auf dem Gebiet des Gesundheitswesens und der Gesundheitsfürsorge, insbesondere durch Organisation und Durchführung von Veranstaltungen aller Art auf dem Gebiet des Gesundheitswesens wäre. Die praktische Umsetzung dieses Geschäftszweckes würde durch den Club und den Telefonservice erfolgen. Der Club würde als Drehscheibe zwischen den Mitgliedern, das wären natürliche Personen, denen das persönliche Wohlbefinden, Fitness sowie die Gesundheit ein Anliegen wäre und Leistungspartnern, das wären Anbieter von Gesundheitsprodukten und Dienstleistungen auf entgeltlicher Ebene, fungieren. Die Clubmitglieder würden einen jährlichen Mitgliedsbeitrag von S 480,00 leisten und als Gegenleistung einen persönlichen Gesundheitspass, ein Jahresabonnement des Gesundheitsmagazins und des Clubkataloges sowie Ermäßigungen beim Bezug von verschiedenen Gesundheitsprodukten und -dienstleistungen erhalten. Den Leistungspartnern würde der Club Möglichkeiten eines kostengünstigen Werbeauftrittes in Gesundheits-, Fitness-

und Lifestylejournalen bieten. Begünstigte Konditionen bei Messen und Ausstellungen und damit verbunden neue Möglichkeiten für Produkt- und Unternehmensvorstellungen würden die Angebotspalette des Clubs für die Leistungspartner abrunden. Das Telefonservice würde über verschiedene Mehrwertnummern Informationen zu verschiedensten Gesundheitsthemen anbieten. Der Erlös für die Bw. würde in einem aliquoten Anteil an den erhöhten Telefongebühren, die die Konsumenten an die Telekom bezahlen würden, bestehen. Da sich die Geschäftstätigkeit nicht so entwickelte wie in den Prognoserechnungen, wäre Ende 1996 ein Wechsel in der Geschäftsführung und eine Abwendung von den bisherigen Geschäftsfeldern vorgenommen, sowie vermehrte Anstrengungen in die Konzeption und Umsetzung von Marketingleistungen und anderen Dienstleistungen gesetzt worden. Dies hätte unter anderem die Generierung von Lizenzentlösen, die Verwertung bestehender Konzeptionen und Datenbankinhalte auf dem Gesundheitssektor (Sozialversicherungskarte), sowie die Erzielung von Beteiligungs- und Consultinglösungen vorgesehen. Aus diesen Geschäftsfeldern sollten laut Prognoserechnung bis zum Jahr 1999 Gewinne von S 1,4 Mio. erzielt werden. Tatsächlich hätte die Gesellschaft im Jahre 1997 mit einem Gewinn von S 68.000,00 erstmals eine Ergebnisumkehr erreicht. Laut der beigelegten Saldenlisten wäre für 1998 mit einem Gewinn von S 340.000,00 und für 1999 mit einem hochgerechneten Gewinn von S 640.000,00 zu rechnen. Aufgrund dieser prognostizierten bzw. tatsächlichen Zahlen könnte damit gerechnet werden, dass die Verluste der Jahre 1994 bis 1996 in Höhe von S 5.809.906,00 in einem absehbaren Zeitraum in einen Gesamtgewinn umgewandelt werden könnten. Ihrer Berufung legte die Bw. je eine Unternehmensdiagnose ab 1996 und ab 1997 sowie eine Legende zur Unternehmensdiagnose ab 1997 bei, ferner je eine Saldenliste 12/1998 und 4/1999. In ihrer rechtlichen Würdigung zitierte die Bw. zunächst § 1 Abs. 1 und § 2 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung und führte im Wesentlichen aus, dass die Bw. auch in den Jahren 1998 und 1999 Einnahmen erzielt hätte und zwar aus Tätigkeiten, die dem Gegenstand des Unternehmens laut Gesellschaftsvertrag entspräche und daher von einem Ruhen des Betriebes nicht gesprochen werden könnte. Die Bw. vertrat die Ansicht, dass es sich bei ihrer Betätigung um eine solche mit Einkunftsquellencharakter gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung handeln würde und de Anlaufverluste die ersten drei Jahre steuerlich anzuerkennen sowie der Vorsteuerabzug zu genehmigen wäre. Sie ersuchte um Gutschrift des Streitwertes in Höhe von S 1.064.653,00.

Mit Schreiben vom 8. Juli 1999 nahm die Betriebsprüfung zur Berufung Stellung. Hinsichtlich der Liebhabereibeurteilung gab die Betriebsprüfung bekannt, dass ausschließlich die Verhältnisse zum Abschlusszeitpunkt der Betriebsprüfung maßgeblich gewesen wären. Aus der vorliegenden Berufung könnte man im Übrigen nicht erkennen, ob die in der Berufungsschrift

dargestellten neuen Geschäftsfelder (Konzeptverwertung, Beteiligungserlöse/Consultingerlöse) bereits realisiert hätten werden können bzw. ob durch entsprechende schriftliche Kontrakte, die in der Berufungsschrift dargestellten Erlöse auch sichergestellt würden oder ob es sich hierbei lediglich um denkbare Zukunftsperspektiven handelte. Fraglich wäre, ob es durch die in der Berufung angeführten getroffenen Maßnahmen der Gesellschaft nach dem „quasi Ruhen des Betriebes“ zu einer Änderung der Bewirtschaftungsart gekommen wäre. Eine darüber hinausgehende rechtliche Beurteilung, ob im gegebenen Fall Liebhaberei anzunehmen wäre oder nicht, würde dem Fachbereichsleiter obliegen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung auch hinsichtlich der Liebhaberei bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer und erließ einen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1994 vom 10. Februar 1999, und setzte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie das Einkommen mit S 0,00 fest. Mit Bescheiden vom selben Tag wurde die Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 und 1996 mit der Mindestkörperschaftsteuer festgesetzt, und dieser die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und das Einkommen jeweils mit S 0,00 zugrunde gelegt. Mit Bescheid vom 5. März 1999 wurde die Körperschaftsteuer für 1997 unter Zugrundelegung von Einkünften aus Gewerbebetrieb und Einkommen in Höhe von S 0,00 mit der Mindestkörperschaftsteuer festgesetzt. Während der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1994 endgültig erlassen wurde, ergingen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 1997 vorläufig. Sämtliche Körperschaftsteuerbescheide sind rechtskräftig.

In den Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 1998 bis 2000 gab die Bw. die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit S 380.727,00, S 541.476,00 und S 813.601,00 an. Ohne Berücksichtigung der in den Vorjahren entstandenen Verluste erließ das Finanzamt unter Zugrundelegung der bekannt gegebenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorläufige Körperschaftsteuerbescheide und setzte die Körperschaftsteuer für 1998 in Höhe von S 81.938,00, für 1999 in Höhe von S 121.410,00 und für das Jahr 2000 mit € 20.103,05 (S 276.624,00) fest.

Mit Schriftsätzen vom 27. Juni 2001 und vom 7. Mai 2002 erhob die Bw. gegen die Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 1998 und 1999 sowie gegen den Körperschaftsteuerbescheid des Jahres 2000 die Rechtsmittel der Berufung und begründete diese damit, dass die Verlustvorträge der Jahre 1994 bis 1997 nicht berücksichtigt worden wären. Begründend führte sie aus, dass bei den gegenständlichen Körperschaftsteuerbescheiden die Abgabebehörde die Berechtigung zum Vorsteuerabzug und das Vorliegen einer Einkunftsquelle bejaht hätte, die Abzugsfähigkeit der Verluste der Jahre 1994 bis 1997 jedoch weiterhin nicht anerkannt hätte. Die Bw. ersuchte, bis zur Beendigung der laufenden Rechtsmittelverfahrens weiterhin den Rechtsbestand der Betriebsprüfung

beizubehalten und die Körperschaftsteuer für 1998 und 1999 mit S 0,00 und für das Jahr 2000 nur in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer festzusetzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Umsatzsteuer:

Die Beurteilung des Vorliegens von Liebhaberei ist nach der Liebhabereiverordnung (LVO, BGBl. 1993/33) vorzunehmen. Die Anwendung der Verordnung wird durch das Anfallen eines Jahresverlustes ausgelöst. Gemäß § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, und die nicht unter § 1 Abs. 2 LVO fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3 LVO) nachvollziehbar ist. Dagegen ist gemäß § 1 Abs. 2 Z. 1 LVO Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgüter entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (u.a. Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, oder aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist (§ 1 Abs. 2 Z. 2 LVO). Im ersten Fall steht sowohl die Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens als auch des Umlaufvermögens im Vordergrund. Beide Tatbestände des § 1 Abs. 2 Z. 1 LVO sind abstrakt nach der Verkehrsauffassung bzw. nach der typisierenden Betrachtungsweise auszulegen. Die konkrete subjektive Sicht oder subjektive Neigung des Steuerpflichtigen ist unbeachtlich. Wirtschaftsgüter, die unter § 1 Abs. 2 Z. 1 LVO fallen sind nur jene, die sich vom Umfang her für eine private Nutzung eignen. Steht bei einer Betätigung, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist, nicht die Bewirtschaftung eines Wirtschaftsgutes, da sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet, sondern eine bloße Tätigkeit im Vordergrund, so fällt diese unter § 1 Abs. 2 Z. 2 LVO. Diese Bestimmung gilt für typische Hobbytätigkeiten (z.B. Hobbymaler, Reiseschriftsteller, Sportamateure).

Nach Abschnitt II § 6 LVO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Im Berufungsfall ist vorweg zu beurteilen, ob die Tätigkeiten der Bw., die im Betrieb einer Telefonmehrwertnummer, im An- und Verkauf von Gesundheitsbroschüren und Auflage und

Versand eines Clubkataloges sowie Angeboten im Bereich der Alternativ- und Eigenmedizin im Rahmen des D bestanden, unter § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 LVO fällt. Die Bedeutung dieser Zuordnung liegt u.a. im unterschiedlichen Maßstab zur Liebhabereibeurteilung, da § 6 LVO eine Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur für solche Tätigkeiten im Sinn des § 1 Abs. 2 zulässt.

Das Finanzamt hat es bei der Erlassung der Umsatzsteuerbescheide 1994 bis 1997 in Teilen unterlassen zu prüfen, welchem der Tatbestände die Tätigkeit der Bw. unterzuordnen ist. Da umsatzsteuerlich Liebhaberei nach dem o.Z. § 6 LVO nur bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 2 LVO nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen kann, ist daher auch die gesamte Tätigkeit der Bw. unter diesem Gesichtspunkt zu überprüfen. Die Bestimmung des § 1 Abs. 1 LVO betrifft Betätigungen, die hinsichtlich ihrer Art und Umfang typisch erwerbswirtschaftlich orientiert sind und demnach dem äußeren Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes entsprechen.

Wie aus dem oben zitierten Sachverhalt hervorgeht, hat die Bw. ausgenommen den Zeitraum des Beginns ihrer Tätigkeit im Jahr 1994 zwischen 1995 bis 1997 Erlöse in Höhe von S 1,199.222,00 erwirtschaftet. In Zusammenhang mit dem Betrieb einer Telefonmehrwertnummer sowie der Tätigkeit der Bw. im Bereich von D, die in An- und Verkäufen von Gesundheitsthemen betreffenden Broschüren bestand, vermag der Unabhängige Finanzsenat darin keine Tätigkeit erkennen, die in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung wie Sport- oder Luxusartikel geeignet ist. Vielmehr hat sich die Bw. eines anderen Unternehmens, nämlich einer Telefongesellschaft bedient, um Einkünfte mit minimalen eigenen organisatorischen Aufwand zu lukrieren. Auch das Anbieten und Verkaufen ihrer Produkte auf Messen und ähnlichen Veranstaltungen spricht für eine Betätigung, die auf die Erzielung von Einkünften gerichtet war. Der Marktauftritt der Bw. diente jedenfalls allein dem Kundenkontakt der Bw., aufgrund dessen Erlöse erzielt wurden. Dass diese Tätigkeit geeignet sein mag, auf besondere in der Lebensführung der Kunden begründete Neigungen einzugehen, entsprach dem Gegenstand des Unternehmens und mag unter Umständen bei dem einen oder anderen Kunden zur Liebhabereibetrachtung führen, nicht jedoch beim hier anbietenden Unternehmen.

Der Unabhängige Finanzsenat vertritt daher die Meinung, dass in umsatzsteuerlicher Hinsicht nicht von Liebhaberei auszugehen und daher dieser Berufung Folge zu geben ist.

Körperschaftsteuer:

In ihren Berufungen betreffend die Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 1998 bis 2000 beantragt die Bw., die Abzugsfähigkeit der Verluste der Jahre 1994 bis 1997 anzuerkennen.

Diesem Antrag kann sich der unabhängige Finanzsenat aus folgenden Gründen nicht anschließen: Verluste der von der Betriebsprüfung umfassten Jahre können in diesem Fall nur anerkannt werden, wenn diese im Rahmen einer Veranlagung als solche festgestellt sind. Seitens der Betriebsprüfung wurde aufgrund der extremen Verlustsituation, die auch der Bw. 1996/1997 offensichtlich bewusst war, eine Liebhabereibetrachtung angestellt, die ergab, dass ertragsteuerlich Liebhaberei vorlag. Diese Rechtsansicht fand Eingang in die Bescheide der Jahre 1994 bis 1997, in denen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb jeweils mit S 0,00 festgestellt wurden. Verluste wurden in diesen (vorläufigen) Bescheiden nicht anerkannt. Da gegen diese Bescheide keine Rechtsmittel erhoben wurden, sind diese (vorläufigen) Bescheide rechtskräftig. Da solcherart aus den Vorjahren keine Verluste zum Ausgleich zur Verfügung stehen, muss ein solcher Verlustausgleich wie von der Bw. beantragt, vom unabhängigen Finanzsenat verwehrt werden.

Im Übrigen vermag der Unabhängige Finanzsenat nicht die Ansicht der Bw. zu teilen, dass im vorliegenden Fal jedenfalls steuerlich die Verluste der ersten drei Jahre (Anlaufverluste) anzuerkennen wären, da spätestens mit Laufzeitbeginn des Lizenzvertrages am 1. Juni 1996 die Bw. die Bewirtschaftungsart änderte. Die in dem Zeitraum 1994 bis 1996 erzielten Erlöse von S 1.038.848,59 stehen einem Gesamtverlust von S 5.839.950,00 gegenüber, sodass im Betrachtungszeitraum 1994 bis 1996/1997 kein Gesamtgewinn erzielt werden konnte. In dem Fall, dass eine Tätigkeit vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird, kann jedoch kein Anlaufzeitraum angenommen werden (vgl. VwGH v. 22.2.2000, 1996/14/0038).

Die Berufungen waren daher hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide abzuweisen.

Beilage: 8 Berechnungsblätter

Wien, 23. Dezember 2005