

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. A und die weiteren Senatsmitglieder Dr. W, Mag. T und Mag. M in der Beschwerdesache der Bf., Gde X, E-Straße-xx, vertreten durch Dr. H, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, GDe Y, U-Straße-yy, über die Beschwerde vom 21. Oktober 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes X, Gde X, S-Straße-xy, vertreten durch Dr. R, betreffend die Nichtfeststellung der Einkünfte gemäß § 188 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 idgF, für das Jahr 2013 vom 29. September 2015 in der Sitzung am 20. Februar 2020 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Im Jahr 2001 wurde die "AS" V GmbH mit Sitz in X (Geschäftsanschrift: Gde X, E-Straße-xx) gegründet (Gesellschaftsvertrag vom 18.6.2001). Die genannte GmbH war in der Veredlung und Bearbeitung von GF (ab 2012 auch im Handel und in der Immobilienverwaltung) tätig. Bf1 war zu 24% und seine Ehegattin Bf2 war zu 76% an dieser GmbH beteiligt. Als alleiniger Geschäftsführer fungierte Bf1.

Mit Generalversammlungsbeschluss bzw. (Umwandlung-)Vertrag vom 28. August 2013 wurde die "AS" V GmbH zum Stichtag 31. Dezember 2012 gemäß § 5 UmwG errichtend auf die Personengesellschaft "Bf." umgewandelt; die GmbH wurde aufgelöst und gelöscht (vgl. entsprechende Firmenbucheintragung vom tt.mm.2013). Geschäftszweig der offenen Gesellschaft und nunmehrigen Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) mit Sitz in X (Geschäftsanschrift: Gde X, E-Straße-xx) ist lt. Firmenbuch die V, der Handel, die Immobilienverwaltung und die Verwertung eigener Patente. Die Ehegatten BF sind zu je 50% an der bf. OG beteiligt.

Das Finanzamt X nahm zunächst mit Bescheid vom 18. Dezember 2014 die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Bf. für das Jahr 2013 entsprechend der elektronisch eingereichten Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 2013 vor (Berücksichtigung von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 384,11 €).

Mit Bescheid vom 29. September 2015 hob das Finanzamt diesen Feststellungsbescheid vom 18. Dezember 2014 gemäß § 299 BAO auf und sprach mit (neuem) Feststellungsbescheid vom selben Tag aus, dass eine Feststellung gemäß § 188 BAO zu unterbleiben habe. Begründend führte es dazu aus, dass sich die Beurteilung der Tätigkeit der "AS" V GmbH als Liebhaberei auch auf die Nachfolgegesellschaft (Bf.) durchschlage. Da auch in der Nachfolgegesellschaft keine Änderung der Bewirtschaftung eingetreten sei, sei damit auch bei der OG von einer Liebhabereitätigkeit - zumindest bis zu einer Änderung der Bewirtschaftung - auszugehen. Somit lägen keine gemeinschaftlichen Einkünfte vor, für die auch keine Feststellung gemäß § 188 BAO zu erfolgen habe. Es seien daher keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusetzen.

Mit Schriftsatz vom 21. Oktober 2015 erhob die Bf. gegen diesen Feststellungsbescheid 2013 vom 29. September 2015 Beschwerde und stellte den Antrag, der Beschwerde stattzugeben und den angefochten Bescheid ersatzlos aufzuheben. Begründend brachte der steuerliche Vertreter der Bf. Folgendes vor:

*""Hintergrund des angefochtenen Bescheides ist die Umwandlung der "AS" V GmbH (ehemals FN abcde, StNr. xx-abc/efgh) auf die angesprochene Bf. (FN fghij) zum 31.12.2012, von der **nun erstmals behauptet wird**, ein Voluptuarbetrieb gewesen zu sein.*

Die "AS" V GmbH wurde zuletzt für die Jahre 2008-2011 in Umsatz- und Körperschaftsteuer geprüft (Bericht vom 5.12.2012!!), eine Nachschau ging bis 10/2012. Dass keine Einkunftsquelle vorgelegen haben könnte, wird im BP-Bericht mit keinem Wort erwähnt und war nie Gegenstand der Prüfung; die Körperschaftsteuervorauszahlungen wurden gerne genommen. Mit Ausnahme des Jahres 2009, das Gegenstand eines finanzgerichtlichen Verfahrens ist, sind alle Bescheide (im wiederaufgenommenen Verfahren nach § 303 Abs. 4 BAO erlassen) rechtskräftig.

*Insoweit ist die Begründung des angefochtenen Bescheides, "die Beurteilung der Tätigkeit der AS GmbH als Liebhaberei" krass aktenwidrig, vom **formal falschen Bescheidadressaten** ganz abgesehen.*

Unverständlich ist der Hinweis in der Rechtsmittelbegründung auf einen Nichtfeststellungsbescheid 2009 vom 9.1.2014 (?!!?); ein solcher ist auch in Finanz-Online nicht auffindbar.

*Da es schon an den formalen Voraussetzungen fehlt, die "AS" V GmbH in einen Voluptuarbetrieb umzuwürdigen und (**NUR**) infolge dessen der Bf. als Rechtsnachfolgerin Liebhaberei zu unterstellen, wird auch die fehlende Kriterienprüfung iSd Liebhabereiverordnung nicht vermisst. ""*

Nach Ergehen der abweisenden Beschwerdeentscheidung (Verf40) betreffend Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2013 vom 19. Februar 2016 (auf die umfangreichen Ausführungen in der Bescheidebegründung wird an dieser Stelle verwiesen) stellte die Bf. mit Schreiben vom 16. März 2016 den Antrag, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Gleichzeitig begehrte sie eine Entscheidung durch den Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Im Vorlageantrag brachte die steuerliche Vertretung der Bf. in Erwiderung auf die Ausführungen der Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung Nachstehendes vor:

""Die Begründung der Beschwerdeentscheidung ist nicht nachvollziehbar. Außer Streit steht, dass bei der "AS" V GmbH ein Voluptuar nie festgestellt wurde. Sämtliche Körperschaftsteuerbescheide - mit Ausnahme des für 2009 mit Beschwerde angefochtenen - sind unverändert und es fehlen die verfahrensrechtlichen Möglichkeiten einer Behebung.

Zudem ist aus der ausgiebig zitierten Unternehmenshistorie klar ersichtlich, dass zu jedem Zeitpunkt versucht wurde, die "AS" immer neu zu positionieren und erfolgreich zu führen; warum dabei Anlagenverkäufe oder die Tätigkeit für die FL (2009) hinderlich sein sollten, bleibt unerfindlich.

Selbst wenn sich erst nach mehreren Jahren herausstellt, dass die Tätigkeit niemals Erfolg bringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein; erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (vgl. LRL Rz 20 und die dort zitierte Judikatur).

Da aber - wie schon erwähnt - für die "AS" zu Recht keine Liebhaberei festgestellt wurde, gehen alle diesbezüglichen Überlegungen ins Leere. Nach der Aktenlage bestand daher sowohl am Umwandlungsstichtag wie auch am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb iSd Art. II UmgrStG, zumal auch in geringem Ausmaß betriebsführende Kapitalgesellschaften umwandlungsfähig sind (UmgrStRL Rz 453).

Der Übergang der Verlustvträge und der Mindestkörperschaftsteuer sind aber Konsequenz einer zulässigen Umwandlung.

Ergänzend wird bemerkt:

1. Mindestkörperschaftsteuer

Bei der Liebhaberei handelt es sich um einen vor- bzw. außergesetzlichen Tatbestand. Dass auf ein ertragsteuerliches Nichts konkret nicht verrechenbare Ertragsteuern als

"Strafsteuer" (?) vorgeschrieben werden, entbehrt jeder Grundlage. Weder Gesetzestext oder Literatur noch der Judikatur ist das zu entnehmen.

2. RV/1297-L/07

Dem zitierten Urteil kann nur entnommen werden, "dass für das berufungsgegenständliche Jahr" weder der (in diesem Jahr) erzielte Jahresverlust noch der Übergangsverlust steuerlich relevant sind.

Eine Ermächtigung (wie in der Beschwerdeentscheidung) für Zwecke der Einkommensteuer 2013, den Betrieb der "AS" ab dem Jahr 2007 als Voluptuar einzustufen, ist daraus nicht ableitbar. Wie auch?

Konsequenz daraus wäre, dass die Idee des Rechtsschutzes abgeschafft würde und das ganze verfahrensrechtliche Instrumentarium der Bescheidaufhebung, -berichtigung und -änderung überflüssig ist.

3. Verlustvorträge

Zur Frage des Übergangs von Verlustvorträgen auch bei Nichtanwendbarkeit des Art. II UmgrStG sei auf den in Kofler, Umgründungssteuergesetz, zu § 7 Rzen 246 ff wiedergegebenen Meinungsstand verwiesen."

Mit Vorlagebericht vom 12. April 2016 legte das Finanzamt X unter Verweis auf die oben bezeichnete Beschwerdeentscheidung - wie auch der Bf. mitgeteilt wurde - die im Spruch genannte Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei führte die Abgabenbehörde ua. Nachstehendes aus:

"Die AS V GmbH erzielte seit Gründung im Jahr 2001 Verluste von insgesamt 298.339,42 €; seit 2007 wurden überhaupt keine Einnahmen mehr erzielt.

Die Abgabenbehörde ging daher davon aus, dass überhaupt keine Einkunftsquelle iSd Ertragsteuerrechtes vorliegt bzw. aufgrund der fehlenden Einnahmen ab 2007 bis zum Umwandlungstichtag wegen fehlender gewerblicher Betätigung bereits ab 2007 nicht mehr von einem Betrieb im einkommensteuerlichen Sinn gesprochen werden könne. Nach Art. II § 7 Z 1 UmgrStG liegt eine (errichtende) Umwandlung nach dem Umwandlungsgesetz vor, wenn am Umwandlungstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden ist. Die Beurteilung der Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft als Liebhaberei stellt einen Ausschlussgrund für die Anwendbarkeit des Art. II UmgrStG dar.

Die Beurteilung der Tätigkeit der AS V GmbH als Liebhaberei schlägt auch auf die Nachfolgegesellschaft - die Bf. - durch. In der Nachfolgegesellschaft ist keine Änderung der Bewirtschaftung eingetreten, sodass auch bei der OG von einer Liebhabereitätigkeit auszugehen war. In der Nachfolgegesellschaft wurden 2013 nur Umsatzerlöse von 68,21 € erzielt, denen ein Wareneinsatz iHv 3.583,56 € gegenüberstand. Aus dem Verkauf des Anlagegutes "senkrechte FG-Maschine" resultierte ein Veräußerungsgewinn iHv 11.000,00 €. Der Gewinn 2013 betrug trotz dieses Veräußerungsgewinnes nach Abzug aller übrigen Ausgaben lediglich 384,11 €. In der nach Ergehen der Beschwerdeentscheidung eingereichten Erklärung über die Feststellung von Einkünften für das Jahr 2014 wird ein Verlust von -12.987,44 € erklärt. Die Ernsthaftigkeit und

Nachhaltigkeit der Verfolgung der in § 1 Abs. 1 LVO normierten Absicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes war nach Ansicht der Abgabenbehörde nicht feststellbar, sodass keine Einkunftsquelle im Sinne des Ertragsteuerrechtes vorliegt. Somit liegen für das Jahr 2013 ff keine gemeinschaftlichen Einkünfte vor, für die eine Feststellung gemäß § 188 BAO zu erfolgen hat."

In der am 20. Februar 2020 abgehaltenen mündlichen Verhandlung erläuterten die Parteien des finanzgerichtlichen Verfahrens ihre Standpunkte; diesbezüglich wird auf die entsprechende Verhandlungsniederschrift verwiesen. Soweit die Ausführungen der Parteien in der mündlichen Verhandlung ausschlaggebendes Gewicht für die getroffene Entscheidung haben und über die in der Folge dargelegten Standpunkte in rechtlicher oder sachverhaltsmäßiger Hinsicht hinausgehen, finden sie Eingang in die nachfolgenden Überlegungen.

Das Bundesfinanzgericht (Senat) hat über die Beschwerde erwogen:

Streit besteht gegenständlich darüber, ob die Bf. im Beschwerdejahr gemeinschaftliche Einkünfte erzielte und damit eine Feststellung gemäß § 188 BAO zu erfolgen hatte, im Konkreten, ob - wie von der Abgabenbehörde vertreten wird - die Tätigkeit der "AS" V GmbH (in der Folge kurz: AS-GmbH) als Liebhabereitätigkeit einzustufen ist, diese Beurteilung einen Ausschlussgrund für die Anwendbarkeit des Art. II UmgrStG darstellt und sich diese Liebhabereiqualfikation auf die Nachfolgegesellschaft (die Bf.) durchschlägt.

Sachverhaltsbezogen wird Folgendes festgestellt:

Im Jahr 2001 wurde die AS-GmbH mit Sitz in X (Geschäftsanschrift: Gde X, E-Straße-xx) gegründet (Gesellschaftsvertrag vom 18.6.2001). Die genannte GmbH war in der V und Bearbeitung von GF (ab 2012 auch im Handel und in der Immobilienverwaltung) tätig. Bf1 war zu 24% und seine Ehegattin Bf2 war zu 76% an dieser GmbH beteiligt. Als alleiniger Geschäftsführer fungierte Bf1.

Mit Generalversammlungsbeschluss bzw. (Umwandlung-)Vertrag vom 28. August 2013 wurde die "AS" V GmbH zum Stichtag 31. Dezember 2012 gemäß § 5 UmwG errichtend auf die Personengesellschaft "Bf." umgewandelt; die GmbH wurde aufgelöst und gelöscht (vgl. entsprechende Firmenbucheintragung vom tt.mm.2013). Geschäftszweig der offenen Gesellschaft und nunmehrigen Bf. mit Sitz in X ist lt. Firmenbuch die V, der Handel, die Immobilienverwaltung und die Verwertung eigener Patente. Die Ehegatten BF sind zu je 50% an der bf. OG beteiligt.

Die AS-GmbH und nach Umwandlung die Bf. haben (unter Berücksichtigung der Entscheidung des BFG vom selben Tag, RV/1100126/2014, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009) zwischen 2001 und 2017 folgende (erklärten) Ergebnisse erzielt:

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
GW-Einkünfte	-47.637,99	-34.705,58	-50.580,74	-57.102,79	-45.474,36	34.901,99	-18.484,00
Umsätze	500,23	27.254,25	0,00	146.131,27	4.344,08	240.489,60	108,35

2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
-9.785,91	-30.427,84	-19.128,52	-6.521,15	-13.392,52	0,00	384,11	-12.987,44
88,40	36,00	24,10	0,00	44,91	11.015,00	68,21	841,67
							13.873,70

2016	2017
1.626,64	2.823,09
19.249,00	18.624,08

Lt. Vorbringen der steuerlichen Vertretung der Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung betragen deren gewerblichen Einkünfte im Jahr 2018 4.521,02 € und sind diese im Jahr 2019 weiterhin positiv.

Die AS-GmbH wurde in den Jahren 2001 bis 2012 im Umfang der aufgezeigten Ergebnisse (mit Ausnahme des Jahres 2009) rechtskräftig veranlagt.

Rechtlich ergibt sich daraus Folgendes:

Nach § 7 Abs. 1 Z 1 UmgrStG sind errichtende Umwandlungen nach dem Bundesgesetz über die Umwandlung von Handelsgesellschaften, BGBl. Nr. 304/1996, dann Umwandlungen iSd Umgründungssteuergesetzes, wenn am Umwandlungstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden ist.

Wird - wie im konkreten Fall - eine errichtende Umwandlung beschlossen, führt dies zur Errichtung einer Personengesellschaft (hier: OG) bei gleichzeitigem Übergang des gesamten Vermögens der Kapitalgesellschaft auf die Personengesellschaft.

Gemäß § 5 Abs. 5 UmwG entsteht die (errichtete) Personengesellschaft mit Eintragung (der Umwandlung und damit der Personengesellschaft) im Firmenbuch. Gleichzeitig erlischt die Kapitalgesellschaft [die Eigenschaft als Steuersubjekt geht erst mit Eintragung ins Firmenbuch (jedoch rückwirkend zum Umwandlungstichtag) unter] und die Umwandlung wird wirksam. Bei der errichtenden Umwandlung gehen die Rechtspositionen mittels Gesamtrechtsnachfolge von der übertragenden Kapitalgesellschaft auf die Personengesellschaft über. Die Rechtsnachfolger treten in alle Rechtspositionen des Rechtsvorgängers ein (vgl. dazu Kofler, UmgrStG § 7 Rzen 46 und 56 ff).

Bei errichtenden Umwandlungen sieht § 7 Abs. 1 Z 1 UmgrStG ausnahmslos das Vorliegen eines Betriebs als Voraussetzung für die Anwendbarkeit von Art. II des Umgründungssteuergesetzes [das UmgrStG gewährt in Bezug auf die direkten Steuern die Steuerneutralität und die Übernahme der steuerlichen Buchwerte (Buchwertverknüpfung), womit die stillen Reserven im übertragenen Vermögen steuerhängig bleiben] vor. Mangels Gewinnerzielungsabsicht liegt im Fall von Liebhaberei (unstrittig) kein Betrieb vor.

Bei einer Kapitalgesellschaft, deren Tätigkeit als Liebhaberei zu qualifizieren ist, ist somit das Betriebserfordernis nicht erfüllt. Derartige Gesellschaften sind daher von einer Umwandlung unter Anwendung von Art. II ausgeschlossen, mit der Folge, dass auf Ebene der übertragenden Kapitalgesellschaft wie auch auf jener der Gesellschafter die Liquidationsbesteuerung greift und die stillen Reserven noch bei der übertragenden Gesellschaft bzw. hinsichtlich der Anteile bei den Gesellschaftern zu besteuern sind, weiters dass § 10 UmgrStG, einer Begünstigungsbestimmung zur Möglichmachung eines Übergangs der Verlustvorträge, nicht zur Anwendung gelangen kann (vgl. dazu VwGH 3.4.2019, Ro 2017/15/0030).

Der Senat sieht im Übrigen einen Übergang von Verlustvorträgen auf die Rechtsnachfolgerin außerhalb von Art. II UmgrStG als nicht möglich an; dies nach Zöchling, in: Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG5 UmgrStG § 10 (Stand: 1.7.2015, rdb.at), auch nicht im Hinblick auf die unternehmensrechtliche Gesamtrechtsnachfolge, da hierfür die Sondernorm für eine steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge betreffend den Verlustvortrag als höchstpersönliches Recht des Steuersubjekts fehle [es wird in diesem Zusammenhang auch auf die kritischen Überlegungen von Kofler, UmgrStG § 7 Rz 248 (vom VfGH festgestellte Verfassungskonformität des § 10 UmgrStG; Umwandlung obliegt der Entscheidung der handelnden Personen) verwiesen].

Auch Mindestkörperschaftsteuern können nur auf Einkommensteuern derselben Körperschaft angerechnet werden. Sie können durch Rechtsgeschäft nicht auf andere Rechtsträger übertragen werden. Eine Übertragung und Nutzung außerhalb des Anwendungsbereiches von § 9 UmgrStG (und damit außerhalb von Art. II) ist bei natürlichen Personen nicht möglich (vgl. dazu Kofler, UmgrStG § 7 Rzen 241 ff sowie § 9 Rz 342). Eine Kapitalgesellschaft ist im Übrigen - replizierend auf den Einwand der steuerlichen Vertretung der Bf. im gegenständlichen Vorlageantrag - auch dann zur Entrichtung von Mindestkörperschaftsteuer verpflichtet, wenn ihre Betätigung als Liebhaberei beurteilt wird, zumal dafür nicht die Erzielung eines körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens, sondern lediglich das Vorliegen der unbeschränkten Steuerpflicht Voraussetzung ist.

Aus der eindeutigen Formulierung von § 7 Abs. 1 Z 1 UmgrStG ergibt sich, dass ein Betrieb nicht nur zum Umwandlungstichtag (hier: 31.12.2012), sondern auch *am Tag des Umwandlungsbeschlusses* (hier: 28.8.2013) vorliegen muss.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Frage, ob eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle vorliegt, grundsätzlich anhand der vom jeweiligen

Steuerpflichtigen jeweils ausgeübten Tätigkeit zu prüfen. Kommt es zu einem Wechsel des Steuerpflichtigen, dann ist die Frage der Liebhaberei regelmäßig neu aufzuwerfen. Eine *fortgesetzte* Betrachtung einer bestimmten Tätigkeit ist jedoch dann vorzunehmen, wenn - wie im konkreten Fall - bei der formwechselnden Umwandlung sich am wirtschaftlichen Engagement nichts ändert, dieselben Personen dieselbe Tätigkeit lediglich in einer anderen Rechtsform fortsetzen (vgl. dazu Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rzen 592 f).

Bezogen auf den konkreten Fall stellt sich nunmehr die Frage, ob die Tätigkeit der AS-GmbH bzw. ihrer Nachfolgesellschaft (Bf.) im Beschwerdejahr bzw. zum Zeitpunkt der Umwandlung mangels Gewinnerzielungsabsicht als Liebhaberei zu qualifizieren, damit auch das Betriebserfordernis des UmgrStG nicht erfüllt, sohin Art. II nicht anwendbar und folgedessen die Bf. damit nicht von den steuerlichen Vorteilen des UmgrStG umfasst war. Dazu ist Folgendes zu sagen:

Ob eine steuerlich beachtliche Tätigkeit vorliegt, ist für das Beschwerdejahr nach der Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997, zu beantworten. Diese stellt in erster Linie auf die Absicht des Steuerpflichtigen ab, einen Gesamtgewinn (und nicht nur Kostendeckung) zu erzielen.

Eine Absicht ist ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es genügt daher nicht, dass der Steuerpflichtige die Absicht hat, Gewinne zu erzielen. Vielmehr muss die Absicht *anhand objektiver Umstände* nachvollziehbar sein. Auf Wunschvorstellungen desjenigen, der die Betätigung entfaltet, kommt es hierbei nicht an (vgl. VwGH 27.5.1999, 97/15/0113). Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Die Liebhabereiverordnung unterscheidet Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO), das sind solche, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fallen, und Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 LVO).

Unstrittig ist, dass der gegenständliche Betrieb der AS-GmbH, nämlich die V und die Bearbeitung von GF, der Handel und die Immobilienverwaltung, wie auch jener der Bf. eine unter § 1 Abs. 1 LVO (entspricht dem äußeren Erscheinungsbild eines typischen Gewerbebetriebes; Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung nicht in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen) zu subsumierende, gesondert zu beurteilende Tätigkeit (organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit) darstellt und damit die für die Qualifizierung als Einkunftsquelle maßgebliche Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, zunächst zu vermuten ist.

Diese Vermutung kann anhand der in § 2 Abs. 1 LVO demonstrativ genannten, objektiven Kriterien, welche die Beurteilung der subjektiven Gewinnabsicht ermöglichen, widerlegt werden. Nach Ablauf des Anlaufzeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Dabei ist für jedes Kalenderjahr (für jeden Veranlagungszeitraum) im Nachhinein gesondert zu beurteilen, ob die Gesamtgewinnerzielungsabsicht iS des stetigen Strebens des sich Betätigenden nach Gewinnen anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist (*Jahr-zu-Jahr-Beurteilung*). Für das Vorliegen einer Einkunftsquelle ist allein entscheidend, ob die Gesamtgewinnerzielungsabsicht des sich Betätigenden im jeweiligen Veranlagungszeitraum anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Wird eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung trotz Vorliegens von Verlusten von der Abgabenbehörde als Einkunftsquelle beurteilt, und fallen in späteren Veranlagungszeiträumen weiterhin Verluste an, so kann für jeden dieser Veranlagungszeiträume eine (erneute) Liebhabereibeurteilung vorgenommen werden. Fallen bei einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO Verluste an bzw. ist das Gesamtergebnis im Zeitpunkt der Überprüfung der Betätigung (als eine Art Zwischenkontrolle zu verstehen) negativ, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3 LVO) zu erzielen, gemäß § 2 Abs. 1 LVO insbesondere somit anhand folgender Umstände zu beurteilen:

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

Das Schwergewicht der Kriterienprüfung liegt auf der *bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr* eingetretenen Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgenden Jahren (vgl. VwGH 22.1.2004, 98/14/0003).

Wesentliche Bedeutung kommt im Rahmen dieser Kriterienprüfung dem in Z 6 genannten Kriterium, nämlich den Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage, zu (vgl. VwGH 23.2.2005, 2002/14/0024; VwGH 22.1.2004, 98/14/0003; VwGH 7.10.2003, 99/15/0209). Die Judikatur (VwGH 14.04.1993, 90/13/0212) versteht darunter "feststellbare Bemühungen eines Wirtschaftstreibenden, seine Betätigung als durch die Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinnes veranlasst objektiv nachvollziehbar zu indizieren".

Eine Maßnahme ist nur dann eine strukturverbessernde Maßnahme, wenn der Betätigende (betriebs-)wirtschaftlich sinnvoll auf Verluste verursachende Ereignisse, seien es gewöhnliche Risiken oder Unwägbarkeiten, reagiert.

Nach § 2 Abs. 1 Z 6 LVO zu prüfenden Verbesserungsmaßnahmen müssen nicht tatsächlich zum Erfolg führen (vgl. VwGH 7.10.2003, 99/15/0209). Diese bei diesem Kriterium angeführten Bemühungen müssen nur ihrer Art nach geeignet sein, die Ertragslage zu verbessern. Fallen dennoch weiterhin Verluste an, kann die wirtschaftlich vernünftige Reaktion im Übrigen auch darin bestehen, die Betätigung einzustellen (vgl. dazu Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rzn 318 ff).

Die Abgabenbehörde hat die in Rede stehende Tätigkeit der AS-GmbH bis zum Jahre 2012 zunächst (im Rahmen der jeweiligen Veranlagung) als Einkunftsquelle beurteilt. Im Hinblick auf die hier entscheidende Frage, ob für den Veranlagungszeitraum 2013 ("Jahr-zu-Jahr-Beurteilung") sohin auch für den Zeitraum der Umwandlung davon auszugehen war, ob die Gesamtgewinnerzielungsabsicht iS des stetigen Strebens des sich Betätigenden nach Gewinnen anhand objektiver Umstände nachvollziehbar war, ist nach Ansicht des Senates - unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der Verhältnisse seit Gründung der AS-GmbH - Folgendes zu berücksichtigen:

Die AS-GmbH bzw. die Bf. erzielte seit ihrer Gründung im Jahr 2001 - wie oben aufgezeigt - mit Ausnahme der Jahre 2006 und 2013 gravierende Verluste iHv insgesamt -297.955,30 €. Im gesamten Beobachtungszeitraum wurden großteils nur geringfügige Betriebseinnahmen erzielt. Die Verluste überstiegen mit Ausnahme des Jahres 2004 die jeweiligen Umsätze. Die Umsatzentwicklung zeigt eine negative Entwicklung auf, die allein durch Anlageverkäufe in den Jahren 2004, 2006 (Ausscheiden der FG-Anlage) und 2013 (Verkauf des Anlagegutes "senkrechte

FG-Maschine") unterbrochen wird; im Beschwerdejahr stand im Übrigen Umsatzerlösen von 68,21 € ein Wareneinsatz iHv 3.583,56 € gegenüber. Im Hinblick auf das Ausmaß und das Verhältnis der Einkünfte war auch zu berücksichtigen, dass seitens der AS-GmbH wie auch von der Bf. keine (angemessenen, fremdüblichen) Geschäftsführerhonorare bzw. Personalkosten in Ansatz gebracht wurden.

Die Abgabenbehörde vertritt in der Beschwerdeentscheidung vom 19. Februar 2016 zu Recht die Ansicht, dass die AS-GmbH bzw. die Bf. keinerlei strukturverbessernden Maßnahmen unternommen habe, welche geeignet gewesen wären, die Ertragslage zu verbessern. Nach dem Ausscheiden der FG-Anlage aus dem Betriebsvermögen und dem Abverkauf der Fertigerzeugnisse im Jahr 2006 seien keine Maßnahmen gesetzt worden, die zur Einnahmenerzielung geführt hätten. Zum 31. Dezember 2006 habe nur noch ein geringer Warenvorrat bestanden, der stetig abgebaut worden sei ohne dass nennenswerte Erlöse erzielt worden wären. Ab dem Jahr 2007 sei keine Produktion mehr erfolgt. Die Steuerpflichtige (die AS-GmbH wie die Bf.) habe auf die mangelnde Aufnahme ihrer Produkte bzw. ihrer Leistungen durch den Markt nicht reagiert. Spätestens mit dem Ausscheiden der FG-Anlage hätte erkannt werden müssen, dass bei keiner Änderung der Bewirtschaftung die Weiterführung der Betätigung aus betriebswirtschaftlicher Sicht nicht mehr sinnvoll und damit die Erzielung eines Gesamtgewinnes unmöglich erscheine.

Wenn von Seiten der Bf. dazu allgemein vorgebracht wird, dass zu jedem Zeitpunkt versucht worden sei, die "AS" immer neu zu positionieren und erfolgreich zu führen, so wird damit verabsäumt, klar aufzuzeigen, welche konkreten wirtschaftlich sinnvollen, erfolgsversprechenden, zeitgerechten Maßnahmen bzw. in welcher Art und welchem Ausmaß Bemühungen zur Verbesserung der wirtschaftlichen Situation gesetzt wurden, die ein auf Gewinnerzielung gerichtetes Handeln erkennen lassen.

Wenn nun diesbezüglich im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgebracht wird, dass Bf1 als Patentinhaber alle seine Erfindungen und Entwicklungen bzw. alle Rechte aus seinen Patenten so lange der AS-GmbH zur Verfügung zu stellen bzw. zu übertragen hatte, als deren Verluste getilgt gewesen wären, so erachtet der Senat bereits die Zurechnung diesbezüglicher Verwertungseinkünfte, wie etwa aus dem Verkauf des Produktes "DK" oder aus der Zurverfügungstellung des patentierten XY-Antriebes, an die AS-GmbH bzw. die Bf. als sehr fragwürdig, zumal Bf1 unstrittig Patentinhaber war, entsprechende Unterlagen betreffend die Nutzungsüberlassung der jeweiligen Patente an die AS-GmbH bzw. an die Bf. nicht vorgelegt wurden und entsprechende (angemessene, fremdübliche) Einkünfte aus der Nutzungsüberlassung bei Bf1 wie auch korrespondierende Aufwendungen bei der AS-GmbH bzw. bei der Bf. nicht angesetzt bzw. erklärt wurden [in diesem Zusammenhang wird auch darauf hingewiesen, dass nach den unbestritten gebliebenen Feststellungen der Betriebsprüfung auch die Vermietungseinkünfte für das Wohnhaus "W-Straße-xx" in X Bf1 als grundbücherlichem Eigentümer zuzurechnen waren, da die zweijährige (2011/2012) Abtretung eines diesbezüglichen Fruchtgenussrechtes zugunsten der AS-GmbH nicht anerkannt wurde]. Des weiteren war in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass die in Verbindung mit den Erfindungen von Bf1 (insbesondere "DK", XY-Antrieb) gesetzten Maßnahmen auch keine nachhaltige Verbesserung der Ertragslage bzw. Trendwende nach sich zogen. Maßnahmen, die offenkundig (bezüglich "DK" etwa auf Grund des Brandrisikos) nicht geeignet sind, den Betätigungserfolg zu verbessern, wie auch die bloße Aufnahme eines neuen Geschäftszweiges allein stellen aber keine strukturverbessernden Maßnahmen dar.

In die vorzunehmende Gesamtbetrachtung war letztlich auch einzubeziehen, dass die AS-GmbH und ihre Nachfolgegesellschaft keine Dienstnehmer beschäftigten, der im Streitjahr 64-jährige (Gesellschafter-)Geschäftsführer (Bf1) weder ein Honorar verrechnete noch ihm ein solches bezahlt wurde, Bf1 lt. eigenen Angaben im Zuge der mündlichen Verhandlung von 1. September 2007 bis 31. Dezember 2009 zu 80% für die LFS AG und damit "nur" zu 20% für die AS-GmbH als Geschäftsführer tätig war und außerdem beide Gesellschafter der Bf. über weitere Einkunftsquellen verfügten.

Nach Ansicht des Senates konnten im konkreten Fall - schwergewichtmäßig war insbesondere auf die bis zum Beschwerdejahr eingetretene Entwicklung abzustellen - keine hinreichenden Anhaltspunkte festgestellt werden, welche die Vermutung der Einkunftsquelleneigenschaft der AS-GmbH bzw. der Bf. im Jahr 2013 bestätigt hätten. Wenn auch betriebliche Entscheidungen nicht unbedingt zu dem erwarteten positiven

Ergebnis führen müssen und dem Abgabepflichtigen auch das Recht zuzubilligen ist, für das Weiterleben des Betriebes zu kämpfen, so zieht doch das Festhalten an einer offensichtlich nicht bzw. nicht mehr wirtschaftlich sinnvollen typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigung [gerade nach dem Verkauf der FG-Anlage bzw. dem Abverkauf der Fertigerzeugnisse im Jahr 2006 und nachdem in der Folge auch mit dem Produkt "DK" über Jahre hindurch keine nennenswerten Umsätze erzielt wurden (lt. Vorbringen von Bf1 im Zuge der mündlichen Verhandlung sei ein zunehmender Verkauf des Produkts wegen des Brandrisikos auch nicht forciert worden), wäre die Betriebsaufgabe die wohl wirtschaftlich vernünftige Reaktion gewesen] - zumindest bis zu einer Änderung der Bewirtschaftung (dazu sei erwähnt, dass die Bf. mit Kaufvertrag vom 12.8.2016 das Haus "W-Straße-yy" in X erworben, dieses in weiterer Folge renoviert und drei Mietwohnungen errichtet hat) - deren Beurteilung als Liebhaberei nach sich und war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 5. März 2020

