



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch WPI SteuerberatungsgmbH, 8052 Graz, Straßgangerstraße 198, vom 20. Oktober 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 20. September 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 im Beisein der Schriftführerin Anita Eberhardt nach der am 15. März 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Die **Einkommensteuer für das Jahr 2002** wird mit **€ 63.111,02** festgesetzt (bisher laut Finanzamt: € 70.611,02).

Die Berechnung der Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte im Streitjahr – ausschließlich - selbständige Einkünfte als Gesellschafter-Geschäftsführer iHv. € 7.721,43.

Das Finanzamt brachte hingegen im angefochtenen Bescheid neben diesen selbständigen Einkünften überdies Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. € 150.000,- in Ansatz und begründete dies damit, dass auf Grund einer Kontrollmitteilung des Finanzamtes XY in Wien die Eingabe einer Software erfolgt und daher ein Gewinn in eben dieser Höhe anzusetzen sei.

In der dagegen erhobenen Berufung wird vorgebracht, der Bw. habe im Jahr 2002 keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd. § 23 EStG erzielt. Gewerbliche Einkünfte seien solche aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen werde und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstelle. Bezuglich des Kriteriums der Nachhaltigkeit führt der Bw. aus, er habe einmalig eine Software erstellt, die er in die Firma CT -GmbH eingebracht habe, ohne dass beabsichtigt gewesen sei, weitere Software zu entwickeln oder die Wartung und Weiterentwicklung zu übernehmen. Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sei nicht erfolgt, da der Bw. seine Leistung niemandem angeboten und auch nicht die Absicht bestanden habe, seine selbst erstellte Software anderen Firmen anzubieten. Der Bw. habe die Software entwickelt und in die Firma der CT -GmbH eingebracht, alle weiteren Arbeiten, wie insbesondere Wartung und Weiterentwicklung der Software, würden jedoch nicht von ihm, sondern von der CT -GmbH selbst (bzw. von einem angestellten Softwareentwickler) ausgeführt. Die Kriterien eines Gewerbebetriebes seien nicht erfüllt, da es an der Nachhaltigkeit, der Gewinnerzielungsabsicht sowie der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr mangle.

In der abweislichen Berufungsvorentscheidung wurde – im Wesentlichen der schriftlichen Stellungnahme des für die abgabenbehördliche Prüfung der GmbH zuständigen Organes des Finanzamtes XY in Wien folgend – ausgeführt:

Der Bw. habe als geschäftsführender Gesellschafter der CT -GmbH erhebliche Beträge aus der Firma über sein Verrechnungskonto entnommen. Um diese verdeckten Gewinnausschüttungen zu kompensieren, habe er im Jahr 2002 eine von ihm entwickelte Software in das Unternehmen eingebracht und dafür eine Gegenleistung iHv. € 150.000,- erhalten. Entgegen den Berufungsausführungen sei bereits eine einmalige Betätigung größeren Umfangs und längerer Zeitdauer für sich als nachhaltig zu beurteilen. Eine Wiederholungsabsicht für die abermalige Vornahme einer derartigen Tätigkeit müsse dabei nicht vorliegen. Gemäß dem VwGH-Erkenntnis 87/13/0248 liege eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gegenüber einem einzigen Auftraggeber bereits vor, wenn die Leistung ihrer Art nach geeignet ist, eine Auftragserteilung nicht nur durch einen einzelnen Auftraggeber zu ermöglichen.

Im Vorlageantrag wird ergänzend argumentiert, dass die vom Bw. entwickelte Software (Call-Center Outbound Software mit dem Schwerpunkt Zeitungsverkauf) genau auf die Bedürfnisse der CT -GmbH abgestellt sei. Für Call-Center in Tageszeitungen sei diese Software nicht geeignet, da Zeitungen eine wesentlich hochwertigere Systemdatenbank benötigen würden. Der Bw. habe nie die Absicht gehabt, aus dieser seinem Unternehmen angepassten Softwareentwicklung für sich eine Erwerbsquelle zu machen, zumal auch mangels Nachfrage

ein Markt für eine solche Entwicklung nicht gegeben sei. Dies sei auch daraus ersichtlich, dass eventuelle Weiterentwicklungen und Wartungsarbeiten dieser Software ausschließlich vom eigens dafür eingestellten Softwareentwickler der GmbH vorgenommen würden. Eine Wiederholungsabsicht liege nicht vor bzw. sei nicht erkennbar. Das in der Berufungsvorentscheidung zitierte Erkenntnis des VwGH sei auf den hier zur Beurteilung stehenden Fall nicht anwendbar, da diesem eine Tätigkeit (Beratung eines Unternehmens in Versicherungs-, Sortiment- und Personalfragen) zugrunde gelegen sei, welche von einer Vielzahl von Marktteilnehmern nachgefragt werden könnte und daher mit der einmaligen Entwicklung einer speziellen Software nicht vergleichbar sei. Da der Bw. seine Software keiner anderen Firma angeboten, sondern diese lediglich in die CT-GmbH eingebracht habe, sei auch keine Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr gegeben.

Über Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz teilte der Bw. durch seine steuerliche Vertreterin mittels Schreiben vom 8. März 2006 mit, dass die Erstellung der Software ca. von 1995 bis 2002 gedauert habe; Stundenaufzeichnungen (bezüglich des damit verbundenen Arbeitsaufwandes) gebe es keine. Die Software sei schließlich in die GmbH eingelegt worden. Die im Zusammenhang mit der Softwareerstellung entstandenen Aufwendungen seien nicht mehr nachweisbar.

Der UFS hat vom Finanzamt XY den Arbeitsbogen betreffend die abgabenbehördliche Prüfung der CT-GmbH angefordert. Darin befindet sich auch ein vom Bw. in Auftrag gegebenes und vom allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen WT erstelltes Gutachten vom 12. August 2002 betreffend die Bewertung des vom Bw. entwickelten Softwarepaketes "CI". In diesem wird vom Gutachter – im Folgenden auszugsweise wörtlich wiedergegeben – ua. ausgeführt:

"I. Auftrag:

Der Auftrag lautete, die [vom Bw.] erstellte Software-Applikation CI gutachterlich zu befunden und den gegenständlichen Marktwert der Software festzustellen, dies mit Schwerpunkt darauf, wie hoch die gegenständliche Software als Aktivposten in der Bilanz anzusetzen ist.

II. Befund:

Als Basis für diesen/s Befund/Gutachten dienten mir folgende Unterlagen:

- Dokumentation der Software
- Definition der Datenbankstruktur
- Div. Marktstudien
- Preis-/Leistungsvergleich von einigen am Markt etablierten Call-Center-Software-Anbietern
- Produktpräsentation durch den Auftraggeber.

(....)

Der Grund für die Entwicklung eines Softwarepaketes lag für meinen Auftraggeber darin, dass die am Markt befindlichen Programme, die für die Abläufe in einem Call-Center, insbesondere im Call-Center des Auftraggebers nicht in der Lage waren, die notwendigen betrieblichen Abläufe in der EDV abzubilden, dies in Verbindung mit einer intuitiv leichten und übersichtlichen Bedienung der Software durch Anwender, die im Normalfall keine überdurchschnittlich begabten EDV-Anwender sind, sondern die EDV nur als Hilfsmittel zur Ausübung ihrer Tätigkeit betrachten. Zusätzlich ist der Leistungsumfang der am Markt befindlichen Programme eingeschränkt, im Ablauf eines Call-Centers anfallende Tätigkeiten wie das automatisierte Versenden von Briefen, Faxen oder E-Mails an eine oder eine Gruppe von Personen (Serienmail, Serienfax) ist meist nur mit Hilfe von externen Zusatzprogrammen realisierbar, die, abgesehen vom Kostenfaktor, weitere Nachteile bzw. zusätzlich nötige Bedienschritte in den EDV-Abläufen bedingen würden wie die Pflege und Wartung von externen zusätzlichen Datenbanken für die jeweilige Fax- bzw. E-Mail-Applikation.

Ein weiterer Nachteil bei derart aus der integrierten Zielgruppendatenbank ... ausgelagerten Datenbanken ist sicher die nötige Pflege der Kommunikationsschnittstellen zur automatisierten Speisung der Fremddatenbanken. (....) In der CI –Software werden daher in der Vorlagenverwaltung Fax-, Druck- und E-Mail-Vorlagen mittels Word erstellt, den Projekten zugewiesen und in der Datenbank gespeichert. Somit kann der in CI integrierte Fax- und E-Mail-Server alle anfallenden Dokumente automatisch an die entsprechend zugeordneten Adressaten versenden.

Einen weiteren Schwerpunkt des neu entwickelten Programm Paketes sah [der Bw.] in der komfortablen und raschen Erstellung von eigenen Auswertungen, um die Effizienz und Leistung der Mitarbeiter zu überprüfen,

Es waren alle am Markt befindlichen Programme in der Terminverwaltung und im internen Mailsystem zu unflexibel und uneffizient, so wurde beispielsweise in der CI –Software eine projektübergreifende Terminverwaltung integriert,

Das Ziel [des Bw.] war es also, eine Software zu erstellen, die beim täglichen Arbeitsbeginn gestartet wird, die kompletten Abläufe der täglichen Arbeit abbildet, nach einer kurzen Einschulung bedienbar ist, wobei die Bedienung so benutzerfreundlich und effizient wie möglich ist.

Auf Grund der oben beschriebenen Programmfunctionen ist nicht nur das "normale" Telefongeschäft möglich, sondern mittels dieser EDV-Lösung können auch

- Mailings gestaltet, gedruckt und/oder versendet werden,
- Kundendatenbanken verwaltet,

-
- Reklamationen angenommen und bearbeitet werden,
 - Außendienste koordiniert
 - und die Effizienz der eingesetzten Mitarbeiter laufend kontrolliert werden.

Das Produkt meines Auftraggebers wurde im April 2001 als verkaufsfähige Version fertig gestellt, im Pilot wurde es vorher ca. 2 Jahre im Call-Center getestet. Durch die programmtechnische Aufteilung der einzelnen Module auf verschiedene Entwicklerteams entstand ein modularer Programmaufbau. (....) Nur mit einem solchen modularen Aufbau lassen sich Anpassungen an Abläufe von anderen Telemarketingfirmen rasch und ohne große technische Probleme realisieren. (....)

Pro Jahr werden zwei Updates entwickelt, (....)

Als maßgeblichen Punkt für die Bewertung der gegenständlichen Software betrachte ich die weitere Entwicklung des Produktes und die Servicierung der bestehenden Installationen.

(....)

Mein Auftraggeber hat im vergangenen Jahr nach eigenen Angaben mehr als € 100.000,- mit dem Verkauf der Software erwirtschaftet, einige größere Projekte stehen kurz vor der Vertragsunterfertigung. (....) Zum Einen sind jedoch die bisher getätigten Jahresumsätze nicht aussagekräftig, da, wie oben beschrieben, die Umsätze ohne einen eigens dafür eingerichteten und darauf spezialisierten Vertrieb getätigten wurden, und zum Anderen der Beobachtungszeitraum von nur einem Jahr sehr kurz ist. Auf Grund der branchenspezifischen Studien, der Produktvorführung und der mir zur Verfügung gestellten Unterlagen gehe ich davon aus, dass im deutschsprachigen Raum eine sehr viel größere als derzeit getätigte Positionierung dieses Produktes möglich ist. Aus den vorher genannten Gründen wäre der Wert der CI –Software eigentlich höher als € 400.000,- anzusetzen, ich würde jedoch empfehlen, momentan den Wert mit dem Minimalwert von € 300.000,- anzusehen, die Entwicklung ein weiteres Jahr abzuwarten und dann eine ergänzende Bewertung durchzuführen.

Gutachten:

Aus den im Befund genannten Gründen würde ich den Wert der CI –Software mit dem Minimalwert von € 300.000,- ansetzen, obwohl ich der Auffassung bin, dass der tatsächliche Marktwert bedeutend darüber liegt. (....)

In der am 15. März 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von Seiten des Bw. ergänzend ausgeführt, dass er zunächst zum Zwecke der Erledigung seiner Tätigkeit in der CT -GmbH damit begonnen habe, EDV-Programme zu entwickeln. Sukzessive habe er in der Folge auch Programme für die übrigen Mitarbeiter des Unternehmens entwickelt. Es sei zu Beginn der Tätigkeit nicht beabsichtigt gewesen, das Programm in weiterer Folge einmal der

GmbH zu überlassen. Daher seien auch keine Aufzeichnungen bezüglich des Arbeitsaufwandes sowie der einzelnen Arbeitsschritte vorhanden. Ebenso wenig gebe es eine schriftliche Vereinbarung über die Einbringung der Software in die GmbH bzw. die Überlassung der weiteren Verwertungsmöglichkeiten. Im Jahr 2002 seien einzelne Module des Software-Paketes an verschiedene Dritte weiter veräußert bzw. vermietet worden. Für die damit verbundenen Wartungsarbeiten sei in der GmbH ein eigener Mitarbeiter eingestellt worden. Die im Streitjahr mit der Softwareentwicklung zusammenhängenden Aufwendungen (Entwicklungssoftware, Rechner, Fachliteratur, uä.) hätten sich etwa auf € 15.000,- belaufen (diesbezügliche Belege gebe es jedoch keine).

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 23 Z 1 EStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Im vorliegenden Fall steht – von beiden Parteien des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens unbestritten – fest, dass der Bw. auf eigene Kosten bzw. eigenes Risiko ein Softwarepaket entwickelt und dieses einer GmbH, deren Gesellschafter-Geschäftsführer er ist, für eine Gegenleistung iHv. (zumindest) € 150.000,- zur Nutzung überlassen hat.

Streitgegenständlich ist allein die Frage, ob die vom Bw. entfaltete Tätigkeit der Herstellung einer speziellen Software sowie die Überlassung derselben (im Wege der Einbringung) an "seine" GmbH als gewerblich einzustufen ist oder nicht. Der Bw. stellt dies im Wesentlichen mit der Begründung in Abrede, dass es im vorliegenden Fall an den Kriterien der Nachhaltigkeit, der Gewinnerzielungsabsicht und der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr mangle. Der Bw. vertritt im Ergebnis die Ansicht, dass die hier zu beurteilende Tätigkeit keiner der gesetzlichen Einkunftsarten zuzuordnen und daher letztlich nicht steuerbar (iSd. EStG) sei.

Nach der Judikatur zählen Einkünfte aus der Herstellung und Entwicklung von Computerprogrammen grundsätzlich zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (VwGH vom 2. Mai 1991, 90/13/0274; sowie vom 24. April 1996, 92/13/0026). Die zitierten Erkenntnisse hatten zwar primär die Frage der Differenzierung zwischen selbständiger und gewerblicher Betätigung zum Gegenstand, doch hegte der Gerichtshof in den Erkenntnisfällen nicht einmal ansatzweise Bedenken an der Qualifikation der in Frage stehenden Tätigkeit(en) – in concreto der Entwicklung von EDV-Programmen - als solche gewerblicher Natur. Dabei lag etwa dem Erkenntnis 92/13/0026 vom 24. September 1996 ein Sachverhalt zugrunde, der in wesentlichen

Punkten durchaus dem hier in Frage stehenden Berufungsfall vergleichbar ist: Der do. Beschwerdeführer, ein hauptberuflicher Lehrer, entwickelte Computerprogramme (mit modularer Struktur) für das Betriebssystem MS-DOS zur Abwicklung der Schulverwaltung. Diese (bzw. die Nutzungsrechte daran) stellte er einem einzigen Auftraggeber, nämlich dem Bundesministerium für Unterricht, Kunst und Sport, gegen Leistung von Lizenzgebühren zur Verfügung. Dem im Erkenntnis dargelegten Sachverhalt ist überdies auch nicht zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer außer dieser Software noch weitere Computerprogramme – etwa für andere Interessenten – entwickelt und veräußert hätte. Der VwGH wertete diese Betätigung – wie schon zuvor die Abgabenbehörden – als Gewerbebetrieb und ließ auch keinen Zweifel daran erkennen, dass die daraus erzielten Einkünfte der Steuerpflicht iSd. EStG unterliegen.

Wenn nun der Bw. einzelne, für die Einstufung einer Tätigkeit als solche gewerblicher Art erforderliche Merkmale in seinem Falle als nicht gegeben erachtet, so ist dem wie folgt entgegen zu halten:

Zur Nachhaltigkeit:

Nachhaltig ist eine Tätigkeit, wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden. Wird eine Tätigkeit mehrere Jahre hindurch tatsächlich ausgeübt, so kann ohne Weiteres die Nachhaltigkeit unterstellt werden (Doralt, EStG 4. Auflage, § 23 Tz 43f., mwN).

Nachhaltigkeit ist aber auch iS. von "länger andauernd" zu verstehen; daher ist eine längere Zeit hindurch ausgeübte Tätigkeit größeren Umfanges auch dann nachhaltig, wenn sie nur einem Auftraggeber gegenüber erfolgt und keine Wiederholungsabsicht besteht (zB VwGH vom 14. September 1988, 87/13/0248).

Im Zusammenhang mit Erfindungen hat etwa der BFH (s. zB die Entscheidung vom 18. Juni 1998, IV R 29/97, BStBl. 1998 II 567) seine Auffassung zum Ausdruck gebracht, dass eine planmäßige (Erfinder-)Tätigkeit vorliegt, wenn es nach einem spontan geborenen Gedanken weiterer Tätigkeiten bedarf, um die Erfindung bis zur Verwertungsreife zu fördern. Eine derartige Tätigkeit ist nicht mehr als "gelegentlich" anzusehen; eine Tätigkeit, die nicht nur gelegentlich ausgeübt wird, ist jedoch als "nachhaltig" zu beurteilen.

Diese Rechtsausführungen legen klar, dass das Kriterium der Nachhaltigkeit im berufungsgerichtlichen Fall jedenfalls erfüllt ist:

Die steuerlich zu beurteilende Tätigkeit der Herstellung und Entwicklung eines Software-paketes durch den Bw. erstreckte sich zweifelsohne über einen längeren Zeitraum (s. zB Antwortschreiben vom 8. März 2006). Wenngleich zwar der Bw. im Jahre 1995 (dem Jahre der

Gründung der CT-GmbH) zunächst lediglich zum Zwecke der eigenen Arbeitserleichterung diverse Programmentwicklungen getätigten hat, konnte letztlich im Jahre 2001 eine verkaufs- und somit verwertungsfähigen Version des Programmes fertig gestellt werden (Gutachten vom 12. August 2002). Der Bw. selbst hat diese Entwicklungstätigkeit als sehr arbeits- und zeitintensiv dargestellt. Dies findet nicht zuletzt auch im vom Gutachter WT ermittelten – nicht unbeträchtlichen – Marktwert der Software seinen entsprechenden Niederschlag. Es war daher jedenfalls ein mehrjähriges, planmäßiges Tätigsein erforderlich, um die vom Bw. entwickelte Computersoftware bis zur Verwertungsreife zu fördern, sodass im Sinne o.a. Ausführungen nicht mehr bloß von Gelegenlichkeit die Rede sein kann. Eine nicht nur gelegentlich ausgeübte Tätigkeit ist aber jedenfalls als nachhaltig anzusehen (s. die bereits zitierte BFH-Judikatur).

Wenn der Bw. vermeint, er habe lediglich *"einmalig eine Software erstellt, ohne Absicht, weitere Software zu entwickeln"* (so zB auf S. 1 der Berufung), so übersieht er doch, dass sich diese "einmalige" Tätigkeit über mehrere Jahre erstreckt hat, sehr wohl verschiedene Programme (nämlich zunächst für seinen eigenen Arbeitsplatz, in weiterer Folge nach und nach für die Arbeitsplätze der Mitarbeiter) bzw. Module entwickelt wurden und hiezu jedenfalls "mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit bzw. derselben dauernden Verhältnisse" (s. *Doralt*, aaO, § 23 Tz 43, und die dort angeführte Rechtsprechung) erforderlich waren. Dass der Bw. selbst die von ihm entwickelte Software lediglich "einmalig" verwertet hat, ändert nichts daran, dass die dahinter stehende Entwicklungstätigkeit über einen längeren Zeitraum (letztendlich bis zum Eintritt der Verwertungsreife) und sohin nicht bloß gelegentlich entfaltet wurde.

Zur Gewinnerzielungsabsicht:

Das Vorliegen einer Gewinnabsicht ist für jede Einkunftsart und damit auch für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb unabdingbare Voraussetzung. Gewinn bedeutet Totalgewinn bzw. Gesamtüberschuss; bloße Kostendeckung genügt nicht (*Doralt*, aaO, § 23 Tz 62).

Der Bw. begründet die seiner Meinung nach mangelnde Gewinnabsicht im Wesentlichen damit, dass es nie beabsichtigt gewesen sei, aus seiner Tätigkeit der Softwareentwicklung eine Erwerbsquelle zu machen.

Dem ist zu erwidern, dass selbst dann, wenn Gewinne ohne Gewinnabsicht erzielt werden, eine Einkunftsquelle vorliegt (zB VwGH vom 18. September 1991, 91/13/0072). Weist eine Tätigkeit das typische Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes auf, dann ist grundsätzlich vom Vorliegen einer Gewinnabsicht auszugehen (*Doralt*, aaO, § 23 Tz 67, mwN).

Dass der Bw. durch die Entwicklung bzw. Überlassung der Software insgesamt keinen Gewinn erzielt hätte, wird nicht einmal von ihm selbst behauptet. Dies erschien auch nicht

nachvollziehbar: Die Tätigkeit der Softwareentwicklung besteht zum überwiegenden Teil – so auch der Bw. – in der Erbringung persönlicher (geistiger) Arbeitsleistung, materielle Aufwendungen fallen nur in – vergleichsweise – untergeordnetem Maße an. Die persönliche Arbeitsleistung des Bw. kann jedoch steuerlich nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden. Für das vom Bw. hergestellte Softwarepaket wurde auch ein beträchtlicher Marktwert festgestellt (s. Gutachten). Für die Überlassung der Software wurden dem Bw. letztlich im Streitjahr von der CT-GmbH auf seinem Verrechnungskonto € 150.000,- gutgeschrieben. Aus diesem Grunde ist unzweifelhaft davon auszugehen, dass der Bw. aus der strittigen Tätigkeit insgesamt einen (nicht unbeträchtlichen) Gewinn erzielt hat.

Zur Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr:

Das Nichtvorliegen dieses Kriteriums wird in der Berufung damit begründet, dass die Software keiner anderen Firma angeboten, sondern lediglich in die CT-GmbH eingebracht worden sei. Überdies sei ein Markt für diese speziell auf die Bedürfnisse der CT-GmbH zugeschnittenen Software – mangels Nachfrage – nicht vorhanden.

Zur Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr führte der VwGH bereits mehrfach aus, eine solche liege auch dann vor, wenn die Betätigung nur einem einzigen Auftraggeber gegenüber erfolge. Voraussetzung sei aber, dass es sich dabei um die Erbringung einer Leistung handle, die *ihrer Art nach* geeignet sei, eine Auftragerteilung nicht nur durch einen einzigen Auftraggeber zu ermöglichen. Keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr läge nur dann vor, wenn die Beschäftigung ihrer Natur nach nur Geschäftsbeziehungen zu einem einzigen Partner ermöglichen würde (so zB die Erkenntnisse 90/13/0161 vom 13. Februar 1991, sowie 91/13/0035 vom 3. Juni 1992, jeweils mit Hinweisen auf die Vorjudikatur). Auf den Umstand, dass der Steuerpflichtige nicht bereit ist, mit anderen Personen in Kontakt zu treten, kommt es nicht an (s. zB die bei *Doralt*, aaO, § 23 Tz 74 angegebene Rechtsprechung).

Selbst ein gewerberechtlicher Geschäftsführer beteiligt sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, auch wenn er in der Regel nur für eine Gesellschaft tätig ist (zB VwGH vom 21. Juli 1993, 92/13/0056).

Die umstrittene Betätigung des Bw. umfasste seinen Angaben zufolge die Entwicklung bzw. Herstellung von speziell auf das Unternehmen der im Bereich der Telefonwerbung tätigen CT-GmbH zugeschnittenen Softwareprogrammen, mit deren Hilfe diverse Arbeitsabläufe im Unternehmen optimiert werden konnten.

Eine solche Tätigkeit kann aber *ihrer Art nach* durchaus auch für andere Marketingunternehmen (bzw. Call-Center) – aber auch für Unternehmen anderer Branchen – von Interesse sein. Die Herstellung von Computerprogrammen ist jedenfalls geeignet, eine Auftragerteilung

durch andere Unternehmen zu ermöglichen, die ebenfalls an einer rationellen und effizienten Gestaltung ihres Unternehmensbetriebes interessiert sind.

Der Umstand, dass die vom Bw. entwickelte Software auf jene GmbH, deren Gesellschafter-Geschäftsführer er ist, abgestimmt ist, ändert nichts daran, dass die Tätigkeit der Softwareentwicklung *ihrer Art nach* auch für andere (insbesondere im Werbebereich tätige) Unternehmen in Betracht kam. Nicht darauf, ob eine Tätigkeit gegenüber einem anderen Auftraggeber bzw. Interessenten unter denselben Bedingungen mit denselben Mitteln (wie etwa denselben EDV-Programmen) wie beim bisherigen Abnehmer ausgeübt werden kann, kommt es an, sondern eben darauf, ob die Tätigkeit ihrer Art nach geeignet ist, eine Auftragserteilung durch andere Auftraggeber zu ermöglichen (vgl. nochmals zB das VwGH-Erkenntnis 90/13/0161 vom 13. Februar 1991).

Nach im Vorlageantrag geäußerter Auffassung des Bw. sei das vom Finanzamt ins Treffen geführte VwGH-Erkenntnis 87/13/0248 vom 14. September 1988 auf den Berufungsfall nicht unmittelbar anwendbar, da in diesem eine nicht vergleichbare Tätigkeit zur Beurteilung gestanden sei. Dem Erkenntnisfall seien "*Leistungen allgemeiner Art (Versicherungs-, Sortiments- und Personalfragen)*" zugrunde gelegen, "*die von einer Vielzahl von Marktteilnehmern nachgefragt werden können*". Dabei lässt der Bw. jedoch außer Acht, dass auch die im do. Beschwerdefall in Frage stehende, konkret (nur einem einzigen Vertragspartner - einem Kaufhausunternehmen - gegenüber) ausgeübte Beratungstätigkeit naturgemäß speziell auf die Eigenheiten und Bedürfnisse des zu beratenden Unternehmens zugeschnitten war. Dessen ungeachtet hätte eine derartige Beratungstätigkeit ihrer Art nach – so der VwGH – auch anderen Kaufhauseigentümern gegenüber erbracht werden können. Nichts Anderes hat für den Berufungsfall zu gelten: Die vom Bw. entwickelte, letztlich der Gesellschaft überlassene Software war zwar speziell auf die Bedürfnisse bzw. Arbeitsabläufe der GmbH ausgerichtet. Dennoch hätte die Tätigkeit der Softwareherstellung ihrer Art nach grundsätzlich auch anderen (Marketing-)Unternehmen gegenüber – allenfalls unter Berücksichtigung von deren jeweiligen Besonderheiten und Bedürfnissen – erbracht werden können.

Wenn schließlich vorgebracht wurde, mangels Nachfrage gebe es für diese spezielle, auf die Tätigkeit der CT-GmbH zugeschnittene Software keinen Markt, so erweist sich dies schon allein aus dem Grunde als unzutreffend, dass das vom Bw. erstellte Softwarepaket bzw. einzelne Module desselben seitens der GmbH an Dritte weiter veräußert (bzw. teils vermietet) wurden. Zudem geht auch aus dem vom Bw. in Auftrag gegebenen Gutachten des WT auf Grund der do. Hinweise auf bereits getätigte bzw. unmittelbar bevorstehende Verkäufe eindeutig hervor, dass die Software sehr wohl über einen entsprechenden "Markt"-Wert verfügt. Dass der Bw. die von ihm entwickelte Software lediglich einem einzigen Interessenten

(nämlich "seiner" GmbH) gegenüber verwertet hat, die weitere Verwertung bzw. Nutzung jedoch "seiner" GmbH überlassen, steht angesichts obiger Ausführungen (bezüglich der Eignung der Tätigkeit, auch gegenüber anderen erbracht werden zu können) einer Annahme der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht entgegen.

Aus all den angeführten Gründen ist somit das Finanzamt im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, die vom Bw. für die Softwareerstellung in Form eines "Erlasses von Verbindlichkeiten" lukrierte Gegenleistung ertragsteuerlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen, weshalb die Berufung dem Grunde nach abzuweisen war.

Zur Bemessungsgrundlage:

Gegenüber der im angefochtenen Bescheid vorgenommenen Abgabenfestsetzung war jedoch folgende Abänderung erforderlich.

Eines der allgemeinen Prinzipien des Einkommensteuerrechtes ist das (objektive) Nettoprinzip. Diesem zufolge ist nur das Nettoeinkommen (nach Abzug der Betriebsausgaben oder Werbungskosten) als Bemessungsgrundlage heranzuziehen (*Doralt*, aaO, § 2 Tz 1/1).

Der Bw. hat nun nach den unbestrittenen Feststellungen des Finanzamtes eine Gegenleistung von € 150.000,- erhalten. Wenngleich die Tätigkeit der Softwareentwicklung zum Großteil auf der Erbringung persönlicher (geistiger) Arbeitsleistungen beruht, so liegt es dennoch auf der Hand, dass mit dieser Tätigkeit auch – vom Finanzamt im Entscheidungsfalle jedoch bislang nicht berücksichtigte - Aufwendungen materieller Natur verbunden sind.

Der Bw. gab an, seine mit der Softwareentwicklung zusammenhängenden Aufwendungen belegmäßig nicht (mehr) nachweisen zu können (so zB im Antwortschreiben vom 8. März 2006). Nach im Rahmen der mündlichen Verhandlung erfolgter, eingehender Erörterung mit den Parteien des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens geht der UFS im Schätzungswege insbesondere auf Grund der Angaben des Bw. davon aus, dass im Streitjahr auf Seiten des Bw. nachfolgend angeführte abzugsfähige Aufwendungen in der jeweils angeführten Höhe angefallen sind:

Entwicklungssoftware	€ 7.000,-
AfA für geeigneten PC, entsprechendes Zubehör, Ausstattung des Arbeitsplatzes (Computertisch etc.)	€ 4.000,-
Fachliteratur	€ 1.000,-
Diverse Ausgaben für Reisetätigkeit (Deutschland), Telefon, Strom uä.	€ 3.000,-
Aufwendungen insgesamt sohin	€ 15.000,-

Weder von Seiten des Bw. noch von Seiten der Abgabenbehörde erster Instanz wurden gegen diese Schätzung der Höhe nach substantiierte Einwendungen erhoben.

Bringt man den so ermittelten Betrag von der Gegenleistung iHv. € 150.000,- in Abzug, so verbleiben € 135.000,- als ertragsteuerlich relevante Bemessungsgrundlage. Bezuglich der Abgabenberechnung wird auf das beiliegende Berechnungsblatt verwiesen.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 17. März 2006