



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der RR, Marketingberaterin, L.H, vom 6. März 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr vom 31. Jänner 2001 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1996 bis 1999 entschieden:

1) Der Berufung gegen die Bescheide betreffend **Umsatzsteuer 1996 bis 1999** wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 1999 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
1996	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe (10 %)	2.117,02 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer	211,70 S - 10.670,06 S
Umsatzsteuer (Gutschrift)/in S gerundet				- 10.458,00 S
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)				- 760,01 €
Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe

1997	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	0,00 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer	0,00 S - 6.368,09 S
Umsatzsteuer (Gutschrift)/in S gerundet				- 6.368,00 S
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)				- 462,78 €
Bemessungsgrundlage				
Jahr	Art	Höhe	Abgabe	Höhe
1998	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze (20 %), Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	30.000,00 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer	6.000,00 S - 6.167,57 S
Umsatzsteuer (Gutschrift)/in S gerundet				- 168,00 S
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)				- 12,21 €
Bemessungsgrundlage				
Jahr	Art	Höhe	Abgabe	Höhe
1999	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze (20 %), Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	321,92 S	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer	64,38 S - 6.963,38 S
Umsatzsteuer (Gutschrift)/in S gerundet				- 6.899,00 S
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)				- 501,37 €

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

- 2)** Die Berufung gegen die Bescheide betreffend **Einkommensteuer 1996 bis 1999** wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1996 bis 1999 bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin bezog bis 1989 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

Seit 1. August 1989 ist sie auf dem Gebiet der Marketing- und Kommunikationsberatung selbständig tätig und erklärte hieraus bis 1997 zunächst Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die jedoch – von der Pflichtigen unwidersprochen – 1997 vom Finanzamt in solche aus Gewerbebetrieb umqualifiziert wurden. Ab 1998 wurden die entsprechenden Einkünfte bereits in der jeweiligen Einkommensteuererklärung als solche aus Gewerbebetrieb ausgewiesen.

Die **jährlichen Betriebsergebnisse** der Berufungswerberin sind seit Beginn der Tätigkeit im Jahr 1989 negativ und stellen sich laut Aktenlage folgendermaßen dar (Beträge in ATS/gerundet):

Jahr	Umsätze It. USt-Erkl./netto	Ausgaben	Verlust
1989	18.000,--	103.545,--	- 85.545,--
1990	105.250,-- (114.250,-- Einnahmen)	118.360,--	- 4.110,--
1991	98.500,--	132.464,--	- 33.964,--
1992	31.774,--	141.156,--	- 111.868,- (inkl. Übergangsgewinn iHv 1.512,--)-
1993	34.883,--	170.631,--	- 135.748,--
1994	49.599,--	104.797,--	- 54.266,--
1995	15.509,--	200.642,--	- 185.133,--
1996	0,--	142.799,--	- 142.799,--
1997	0,-- (12.553,-- Erlöse/Schweiz)	99.857,--	- 87.304,--
1998	30.000,--	93.760,--	- 63.760,--

1999	322,--	98.610,--	- 98.237,--
2000	0,-- (Förderungszusage/Land 50.000,--)	206.645,--	- 206.645,--
2001	0,--	143.919,--	- 143.919,--
2002	0,--	143.616,--	- 143.622,--
2003	0,--	181.994,--	- 181.997,--

Ab 1992 wurde das Betriebsergebnis jeweils im Wege des Betriebsvermögensvergleiches gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt.

Die größten jährlichen Ausgabenposten stellten – so auch in den berufungsgegenständlichen Jahren 1996 bis 1999 – die Pflichtbeiträge zur gewerblichen Sozialversicherung (gerundet durchschnittlich 40.000,-- S) dar.

Die Aufwendungen für Inserate beliefen sich 1996 noch auf 19.800,-- S, während sie in den Folgejahren beinahe auf 0,-- S (1997: 0,-- S; 1998: 1.000,-- S; 1999: 0,-- S) sanken.

Der über die Jahre hinweg nächstgrößere Ausgabenposten "Post/Porti/Telefon/Internet" belief sich in den berufungsgegenständlichen Zeiträumen meist auf über 10.000,-- S.

Die übrigen Aufwandsposten (Miete, Instandhaltungen, Zinsen, Büro, Reisekosten, Zeitungen, Abschreibungen, Geringwertige Wirtschaftsgüter, Fortbildung) lagen in den Jahren 1996 bis 1999 überwiegend unter 10.000,-- S.

Ab 2001 bezog die Berufungswerberin neben ihrer Tätigkeit als Marketingberaterin auch Pensionseinkünfte von der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft.

In Reaktion auf einen Vorhalt des Finanzamtes im Rahmen des Veranlagungsverfahrens für das Jahr 1995, der sich auf die Prüfung der Tätigkeit im Hinblick auf Liebhaberei bezog, legte die Pflichtige am **12.6.1997** die Beschreibung eines Projektes vor, das sie – so im Begleitschreiben – schon sehr lange geplant hätte, aber erst jetzt umsetzen könnte. Endlich scheine die Zeit für die interaktive Vernetzung und Kooperation reif zu werden. Ebenso wurde eine laut Pflichtiger "eher vorsichtig berechnete" **Prognose für das Jahr 1997** vorgelegt.

Dieses Projekt "NMT" war laut Beschreibung als Netzwerk noch im Entstehen und war an folgende Personengruppen gerichtet:

- Jene, die für ihre Projekte Fachleute brauchten. Sie sollten auch Vorschläge erhalten, wenn sich noch keine Partner im Netz fänden.
- Jene, die als Leistungs-Anbieter das Netzwerk ausprobieren wollten – für alle angegebenen

Bereiche.

- Jene, die einfach nur ihre Meinung sagen wollten – über E-Mail oder zu verschiedenen Themen in den Foren.

An Einnahmen wurden für 1997 705.000,-- S erwartet. Diesen standen prognostizierte Ausgaben in Höhe von 301.000,-- S gegenüber, sodass sich laut Prognose ein Rohgewinn für 1997 in Höhe von 404.000,-- S ergeben sollte.

Mit **Umsatz- sowie Einkommensteuerbescheid** vom 4. August 1997 für das Jahr **1995** wurde die Berufungswerberin erklärungsgemäß **endgültig** veranlagt.

In einem **Schreiben vom 11. Februar 1998** bezog sich die Pflichtige auf ihre Einnahmen-Prognose für 1997 und teilte mit, dass sie ab März 1997 an einem sehr großen – für mehrere Jahre interessanten – Internet-Projekt gearbeitet hätte, das sie bis September laufend erweitert und verbessert hätte. Der Wert des ersten Projekt-Teiles wäre rund 500.000,-- S, der zweite Teil monatlich circa 100.000,-- S gewesen. Plus der sehr guten Chance auf weitere Projekte als Folge.

Erst Ende Oktober sei dann die Entscheidung des Unternehmens gefallen, dieses Projekt doch nicht umzusetzen. Dabei wäre dieses Unternehmen einfach der absolut ideale Partner dafür gewesen. Aus diesem Grunde hätte sie auch so viel getan, um die Durchführung doch zu erreichen. Sie hoffe aber die Unternehmensleitung doch noch von den großen Vorteilen dieses Projektes überzeugen zu können und versuche inzwischen die Umsetzung von kleineren Teilen mit anderen Partnern.

Um bessere Kontaktchancen zu potentiellen Interessenten zu erhalten, beteilige sie sich nunmehr auch an einem Agentur-Netzwerk, für das sie seit Dezember 1997 die Organisation und Präsentation ausarbeite.

Anlässlich einer **persönlichen Vorsprache** beim Finanzamt erklärte die Berufungswerberin am **13. Februar 1998**, dass sie ständig versuche, Kontaktadressen zu bekommen, und den Durchbruch erwarte.

Den Lebensunterhalt finanziere sie sich durch Bankdarlehen, welche auf das Haus aufgenommen worden wären.

Mit **Bescheiden vom 18. Februar 1998 bzw. 3. März 1999** wurde die Berufungswerberin für die Jahre **1996 sowie 1997** erklärungsgemäß **vorläufig** zur **Umsatz- und Einkommensteuer** veranlagt.

Im Rahmen der Umsatzsteuerveranlagung 1996 wurden die Bemessungsgrundlage für innergemeinschaftliche Erwerbe mit 2.117,02 S und die Vorsteuern mit 10.458,-- S in Ansatz gebracht. Die Einkünfte als Marketingberaterin wurden – erklärungsgemäß – mit - 142.799,-- S im Einkommensteuerbescheid 1996 ausgewiesen.

Die Umsätze 1997 wurden mit 0,-- S, die Vorsteuern laut Erklärung mit 6.368,-- S im Umsatzsteuerbescheid, die Einkünfte als Marketingberaterin im Einkommensteuerbescheid 1997 mit – 87.304,-- S erfasst.

In der **Umsatzsteuererklärung 1998** waren 20 %-ige Umsätze in Höhe von 30.000,-- S ausgewiesen, denen erklärte Vorsteuern in Höhe von 6.167,57 S gegenüberstanden.

Der Verlust aus der Marketingberatung belief sich laut **Einkommensteuererklärung 1998** auf - 63.760,-- S.

1999 wies die Berufungswerberin in einer Beilage zu ihren Steuererklärungen 20%-ige Umsätze in Höhe von 321,92 S aus; die Vorsteuern hatten sich auf 6.963,38 S belaufen. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Marketingberatung) betrugen laut **Einkommensteuererklärung 1999** – 98.237,-- S.

Am **31. Jänner 2001** ergingen die **Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 und 1999**, wobei sowohl die Umsatz- als auch die Einkommensteuer wegen Vorliegens von **Liebhaberei** im Sinne der Liebhabereiverordnung mit 0,-- S in Ansatz gebracht wurden. Ebenso wurden Vorsteuern und Einkünfte aus Gewerbebetrieb in den angeführten Erledigungen mit 0,-- S ausgewiesen.

Gleichzeitig wurden im Zuge der **Endgültigerklärung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 und 1997** – siehe ebenfalls Bescheide vom **31. Jänner 2001** – Umsatz- und Einkommensteuer bzw. Vorsteuern und Einkünfte mit 0,-- S festgesetzt bzw. in Ansatz gebracht.

Mit Schreiben vom 6. März 2001, das als **Berufung** zu werten war, ersuchte die Pflichtige den "Bescheid vom 1.2.2001" (das Begründungsschreiben betreffend Liebhaberei ist mit 1.2.2001 datiert !) nochmals zu überdenken.

Begründend führte sie im Wesentlichen Folgendes aus:

Sie hätte sich wirklich gewünscht, ihre Internet- und New Media-Projekte viel schneller zu Geld machen zu können.

Weil sie eine elektronische Vernetzungs-Möglichkeit schon so lange erhofft hätte – sie wäre schon beim BTX-Pilotprojekt der P aktiv gewesen -, wäre sie mit vielen Anwendungen einfach zu früh dran gewesen. Außerdem hätte sie 1997 für ein ausländisches Unternehmen eine komplette Internet-Präsentation ausgearbeitet, die ihr dann aber nicht abgenommen worden sei.

Es wäre schwierig genug gewesen und hätte sehr lange gedauert Sponsoren zu finden. Leider hätte sie diese dann wieder verloren (Ende 1999), weil es zu keiner Entscheidung der OÖ Landesregierung gekommen wäre. Der Start hätte aber wegen der öffentlichen Präsentation nur gemeinsam mit allen Sponsoren erfolgen können.

Sie hätte mit dem Projekt etwas vorweggenommen, das erst ein wenig später – ab Ende 1999/Anfang 2000 – stärkere Verbreitung gefunden hätte – noch nicht in der von ihr geplanten Form, weil alles Andere leichter umzusetzen wäre. Aber diese Vernetzung zu einem virtuellen Unternehmen werde sich bald auch bei uns entwickeln. Das sei einfach eine Folge der modernen Kommunikationsmöglichkeiten.

Dazu komme, dass auch die EU neue Initiativen in diesem Zusammenhang fördere. Beim

eDay am 1.3.2001 in Linz hätte der Vertreter aus dem Bundeskanzleramt erklärt, dass Österreich im Sinne der EU-Erwartungen hier sogar noch nachhinken und man aufholen müsse. Es wäre also nicht ganz unwahrscheinlich, dass sie dann auch davon profitieren könnte. Auf ihre Anfrage beim Wirtschaftsministerium hätte sie gar keine Antwort bekommen. Sie hoffe, dass sie diesmal mehr Erfolg habe.

Auf jeden Fall hätte sie die Durststrecke der Einführung fast überstanden – und wirklich nicht zu früh, weil für sie die Grenzen der Finanzierbarkeit erreicht wären.

Als **Anlage** legte die Berufungswerberin Unterlagen über das **Projekt** PN bei, die sie für die Projekt-Förderung durch die OÖ Landesregierung noch einmal zusammengefasst hatte.

Darin stellte sie den Projekt-Ablauf dar, der bereits 1997 mit der Ausarbeitung des Konzeptes "PLU" und der Sponsorensuche begonnen hatte. 1998 kam es zur Erweiterung, Neugestaltung, Marktbeobachtung und –analyse, einem ersten Kontakt zu Landesrat L und einer neuen Initiative Sponsorensuche. 1999 gab es schließlich prinzipielle Sponsoren-Zusagen. Es folgten eine ausführliche Projektausarbeitung, Erarbeitung von Sponsoren- und Pressetexten, Mitarbeiter-/Partner-Informationen und Teilnehmerakquisition, neuen Kontakten zu Landesrat L und Sponsoren.

Mitte 1999 wurde das Projekt von "PLU" in "Das PN" umbenannt.

Danach kam es zu einer Verbesserung und Erweiterung des Projektes und laufenden Kontakten zu Personen und Organisationen, die sich mit der Zukunft der Arbeit beschäftigten. In einer eigenen Liste stellte die Berufungswerberin die Kontakte ab 1.6.1999 (Gespräche, Briefe, Telefonate) chronologisch dar – bis hin zu einer Verständigung von der OÖ Landesregierung vom 3.10.2000 über einen Förderungsbetrag von 50.000,-- S (erhalten 1. Rate Anfang Dezember 2000) und zu einer weiteren Förderungs-Ankündigung von der OÖ Landesregierung über 150.000,-- S vom 16.2.2001.

Auch im Jahr 2000 gab es Sponsoren-Gespräche, Akquisition von Interessenten, Projektpräsentationen und Presseinformationen sowie Gestaltung von Präsentationsinhalten. Im August 2000 kam es auch zur Kunden-Akquisition über Direkt Marketing-Aktionen und zu einem Test Telefon-Aktion zur Kunden-Akquisition.

2001 wurden Kunden-Akquisition, Adress-Selektionen, Teilnehmer-Akquisition und – Organisation sowie eine laufenden Gestaltung der individuellen Präsentations-Inhalte durchgeführt. Schließlich kam es auch zu Kooperations-Vereinbarungen mit externen Partnern zur Erweiterung der eigenen Leistungs-Angebote und zu Haftpflicht- und Rechtsschutz-Versicherungen für Teilnehmer.

In der Anlage stellte die Berufungswerberin auch – über die Jahre 1997 bis 2001 verteilt – den Eigenaufwand in Höhe von insgesamt 3.510.000,-- S dar.

Im **Schreiben vom 11. Juli 2001** ergänzte die Berufungswerberin ihre Ausführungen folgendermaßen:

Die Politik fördere seit einigen Jahren in großem Ausmaß die Bildung von Kooperationen in Form von "Clustern". Dabei handle es sich immer um etablierte Unternehmen, die über Kapital

und Management-Kapazität verfügten. Kooperation und Vernetzung sei hier eine ganz normale Management-Aufgabe. Trotzdem werde Förderung verlangt und gegeben. Ganz anders sei das bei den neuen Arbeits-Anbietern. Hier handle es sich um einzelne Menschen, die ihr Wissen anders als bisher zu Einkommen machen wollten bzw. müssten. Hier müssten erst neue Strukturen entwickelt und durchgesetzt werden. Und hier wäre es wirklich unmöglich, von Anfang an Kostenbeiträge zu verlangen. Wenn es auf der einen Seite nötig wäre, Vernetzung etablierter Firmen mit so viel Geld umzusetzen, dann müsse eine kostenlose Pilotphase für die ganz Kleinen noch mehr begründet sein. Der Trend zu diesen neuen Eigen-Unternehmen sei kaum mehr zu übersehen. Zum Beispiel wären zu Beginn dieses Jahres zwei Forschungsprojekte gestartet worden, die sich mit dieser Veränderung der Arbeitswelt beschäftigten. Eines davon werde vom Deutschen BM für Bildung und Forschung finanziert.

Das Projekt Das PN gehe schon ein wenig weiter. Das sei auch nötig, weil die vernetzte Wirtschaft immer schneller nach diesen modernen Arbeits-Anbietern verlangen würde. Im Vorjahr hätte Prof. Klaus H den deutschen Managern und Unternehmern gesagt, dass sie fast jede Arbeit – vor allem im Vertrieb – auch durch freie Mitarbeiter erledigen lassen könnten. Das Pilotprojekt könnte schon längst erfolgreich laufen, wenn Behörden und Politik für die vielen kleinen Leistungs-Anbieter auch nur einen Bruchteil der Aufmerksamkeit und Unterstützung geben würden, die sie für die Großen hätten.

Das PN sollte zeigen, wie neue Arbeitsformen erfolgreich gemacht werden könnten und welche Strukturen dazu gebraucht würden. Die Erfahrungen daraus kämen vielen zugute. Deshalb könnten die Kosten nicht einfach einigen Pionieren aufgelastet werden.

Auch wenn es ihr (der Berufungswerberin) bisher nicht gelungen wäre, die Politik zu einer angemessenen Beteiligung zu bewegen, sei Das PN doch ein sehr wichtiges Projekt. Seit Jahren würden alle von den Veränderungen unserer Arbeitswelt reden, aber damit könne man keine Erkenntnisse für die Zukunft gewinnen.

Wenn man mit diesen großen Veränderungen richtig umgehen wolle, dann müssten Pilotprojekte die Möglichkeiten und Hindernisse aufzeigen. Und das heiße, es müsse etwas getan werden!

Die Notwendigkeit eines solchen Projektes – und dessen Abhängigkeit von der Politik – sei evident.

Diesem Schreiben legte sie wiederum Unterlagen bei, aus denen ihre Aktivitäten im Zusammenhang mit der Förderung und Etablierung dieses Projektes in Politik, Presse und Öffentlichkeit hervorgingen.

Bereits mit **Vorlagebericht** vom 8. März 2001 war die Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 1999 vom 31. Jänner 2001 an die damalige Finanzlandesdirektion für Oberösterreich als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt worden.

Mit Bundesgesetz vom 25. Juni 2002, BGBl. I Nr. 97/2002, (Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz) wurde der **"Unabhängige Finanzsenat"** errichtet (Art. I des Bundesgesetzes über den Unabhängigen Finanzsenat/UFSG).

Gemäß § 260 iVm § 323 Abs. 10 BAO in der Fassung des zitierten Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes hat seit 1. Jänner 2003 über Berufungen gegen von Finanzämtern erlassene Bescheide – darunter fallen auch alle an diesem Tag noch unerledigten Rechtsmittel wie das gegenständliche – der "Unabhängige Finanzsenat" zu entscheiden.

Zwecks umfassender Klärung des Sachverhaltes wurde die Berufungsberwerberin mit **Vorhaltsschreiben vom 5. Jänner 2006** seitens der zuständigen Referentin des Unabhängigen Finanzsenates ersucht, folgende Fragen zu beantworten bzw. die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

- 1) Bitte beschreiben Sie die Beweggründe, die Sie 1989 veranlassten, Ihre nichtselbständige Tätigkeit aufzugeben und sich als Marketing- und Kommunikationsberaterin selbständig zu machen.
 - a) Hatten Sie irgendwelche konkreten Aufträge in Aussicht ?
 - b) Wenn ja, konnten Sie in diesem Zusammenhang mit längerfristigen Geschäftsbeziehungen rechnen ?
- 2) Warum wurden Ihre Einnahmen ab 1991 kontinuierlich weniger und sanken 1996 schließlich ganz auf 0,-- S ?
- 3) Welche Vorbildung (Schulen) bzw. Ausbildung (Kurse, Lehrgänge) im Zusammenhang mit Ihrer Tätigkeit als Marketing- und Kommunikationsberaterin besitzen Sie ?
- 4) Sie hatte im Jahr 1996 keine Einnahmen, aber Ausgaben in Höhe von 142.799,-- S.
 - a) An welchem(n) Projekt(en) arbeiteten Sie in diesem Jahr ? Bitte legen Sie diesbezüglich entsprechende Beschreibungen bzw. Unterlagen vor.
 - b) Warum (siehe auch Frage 2) hatten Sie 1996 keine Einnahmen ?
- 5) Zusammen mit Ihrem Schreiben vom 12.6.1997 legten Sie eine Prognoserechnung für 1997 vor, wonach Sie in diesem Jahr aus dem Projekt "NMT" mit einem Rohgewinn von 404.000,-- S (Einnahmen 705.000,-- S) rechneten. Tatsächlich erklärten Sie für 1997 Einnahmen in Höhe von 12.553,-- S (Schweiz) und 1998 in Höhe von 30.000,-- S.
 - a) Woraus resultierten die Einnahmen 1997 und 1998 ?
 - b) Bitte legen Sie sämtliche Unterlagen, die Grundlage für Ihre damalige Prognoserechnung waren, sowie jene Unterlagen, die sich auf die tatsächliche diesbezügliche Einnahmensituation beziehen, vor (Schriftverkehr mit ev. Auftraggebern,...).
 - c) Wie wurden von Ihnen die geschätzten Zahlen der Einzelteilnehmer, Teleworker (jeweils 50) und Einzelprojekte ermittelt ?
 - d) Welche Rolle spielte die "SG, Zürich" im Zusammenhang mit diesem Projekt bzw. Ihren gesamten Einnahmenerwartungen ?
 - e) Was war der Grund, warum Ihre Erwartungen laut Prognose in Bezug auf das Projekt "NMT" bei weitem nicht erfüllt wurden ?
- 6) Laut Ihrem Schreiben vom 11.2.1998 arbeiteten Sie ab März 1997 an einem sehr großen Internetprojekt, das aber vom Partner-Unternehmen nicht umgesetzt wurde.
 - a) War dies das unter Punkt 5) genannte Projekt ?
 - b) War Ihr Partner die unter Punkt 5d) genannte Schweizer Firma ?
 - c) Legen Sie bitte – wenn nicht bereits unter Punkt 5) erledigt – diesbezügliche Unterlagen vor (Schriftverkehr, Verträge,...).
 - d) Warum entschied sich das Unternehmen trotz intensiver Vorarbeiten gegen dieses Projekt ?
 - e) Konnten Sie aus der Umsetzung von Projektteilen mit anderen Partnern Einnahmen erzielen ?
- 7) Laut Schreiben vom 11.2.1998 arbeiteten Sie ab Dezember 1997 Organisation und Präsentation für ein Agentur-Netzwerk aus.
 - a) Stammen die Einnahmen 1998 (30.000,-- S) aus diesem Projekt ?
 - b) Handelte es sich hiebei um das Projekt "PLU" bzw. "PN", über welches Sie bereits Unterlagen vorgelegt haben ?
 - c) Wenn nein, aus welchem sonstigen Projekt stammen die Einnahmen ?
- 8) a) An welchen Projekten – außer den oben genannten – arbeiteten Sie in den Jahren 1997 bis 1999 noch ?

- b) Welche Einnahmen erwarteten Sie daraus und warum wurden diese Erwartungen gegebenenfalls nicht erfüllt ?
- c) Legen Sie bitte Unterlagen im Zusammenhang mit diesen Projekten (Ausnahme: Projekt "PLU " bzw. "PN " – diesbezüglich liegen bereits Unterlagen auf !) vor.
- 9) Was wurde aus dem Projekt "PLU " bzw. "PN ", an dem Sie – beginnend ab 1997 – mehrere Jahre arbeiteten ? Sind in diesem Zusammenhang bereits Einnahmen geflossen bzw. ist damit zu rechnen ?
- 10) Gab es Ihres Wissens mit den Ihnen vergleichbare Projekte, die mit Erfolg umgesetzt werden konnten ?
Worin unterschieden sich diese von den Ihnen und warum konnten diese verwirklicht werden ?
- 11) Was waren aus Ihrer Sicht die Gründe dafür, dass Sie aus Ihrer selbständigen Tätigkeit über einen so langen Zeitraum hinweg keine Gewinne erzielen konnten ?
a) Bestand hierfür keine entsprechende Nachfrage am Markt ?
Wenn ja, was haben Sie unternommen, um dem gegenzusteuern ? Wie haben Sie versucht, die Nachfrage anzukurbeln ?
b) Fehlten Ihnen als Einzelunternehmerin die Mittel dafür, sich am Markt entsprechend zu präsentieren ?
In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, wie Sie Ihre Kunden akquiriert haben. Aus den sinkenden Aufwendungen für Inserate ab 1997 ist zu schließen, dass Sie die Werbung mittels Inseraten ab diesem Zeitpunkt offenbar praktisch eingestellt haben.
c) War der Konkurrenzdruck anderer – eventuell größerer – Firmen zu stark bzw. konnten andere Firmen entsprechende Leistungen billiger anbieten ?
Wenn ja, was haben Sie dagegen getan ?
d) Welche anderen Gründe gab es ?

- 12) Haben Sie innerhalb dieser jahrelangen Verlustphase jemals überlegt, Ihre Tätigkeit einzustellen ?
a) Wenn ja, warum haben Sie dies letztlich doch nicht getan ?
b) Wenn nein, warum kam diese Option für Sie nicht in Frage ?

- 13) Inwiefern haben Sie – insbesonders in den Jahren 1996 bis 1999 – versucht, Ihre Ertragssituation durch strukturverbessernde Maßnahmen zu optimieren ?

In Beantwortung des gegenständlichen Vorhalts führte die Berufungswerberin in ihrem **Schreiben vom 23. Jänner 2006** Folgendes aus:

Sie hätte sich 1989 selbständig gemacht, weil es bei ihrem letzten Arbeitgeber große Umstrukturierungen gegeben hätte und sie nach 10 Jahren nicht mehr so gerne nach Wien pendeln hätte wollen.

Mit Direktmarketing hätte sie schon 1966 begonnen, damals noch mit einem alten Fakturierungsautomaten mit Lochstreifen. 1974, als sie ein Hotel über einen Konkurs geführt hätte, wäre sie über so eine technische Möglichkeit für persönliche Briefe glücklich gewesen. Ab 1981 hätte sie – mit EDV, aber ohne persönliche Anrede – während eines Krisenjobs zur Verkaufsförderung intensiv mit Direktmarketing begonnen. Ab 1982 hätte sie alle Schulungen von SV absolviert, der damals ein DM-Pionier gewesen wäre.

1984 hätte sie die kompletten Unterlagen von zwei Montreux-Kongressen durchgearbeitet und sich alles an relevanten Büchern gekauft, bis zum Telefonmarketing. So hätte sie sich zu ihren Praxis-Kenntnissen noch viel Theorie angeeignet.

Ab 1985 hätte sie bei ihrem damaligen Arbeitgeber O die Aufgaben Direktkommunikation, Unternehmens-Planung und Zukunftsprojekte übernommen, außerdem neue Kommunikations-Technologien wie BTX.

Die Selbständigkeit hätte sie sich sicher etwas leichter vorgestellt. Und einen Fehler hätte sie dabei auf jeden Fall gemacht: Sie hätte sich bei allen Kontakten sehr auf kleine Unternehmen konzentriert, weil diese weniger Möglichkeiten hätten, sich auf neue Trends einzustellen, die

nicht unmittelbar mit ihrem Unternehmensgegenstand zu tun hätten. Vor allem ab 1994, als endlich mit dem World Wide Web die elektronische Vernetzung möglich geworden wäre. Sie hätte auch festgestellt, dass selbst große und sehr fortschrittliche Unternehmen – wie z.B. das D in Zürich – sehr lange Zeit nichts mit dem Internet anfangen hätten können. Sie hätte zwar sehr viel Vorbereitungsarbeit getan, aber immer wenig bezahlt bekommen.

Sie wäre einfach zu früh am Markt gewesen und hätte sich dabei "totgelaufen".

Das gelte auch für das PN . 1981 hätte sie während eines sehr schwierigen Krisenjobs festgestellt, dass viele gut ausgebildete Menschen keinen Job finden könnten. Obwohl sie sicher gewesen wäre, dass diese Situation durch die zweite Ölkrise entstanden wäre und vorbeigehen würde, habe sie begonnen, über die Auswirkungen der bevorstehenden Globalisierung nachzudenken. Und wie wir in Europa – als besonders Betroffene – Erwerbsarbeit neu strukturieren könnten.

Ab 1997 hätte sie versucht, die Politik für ein Pilotprojekt zu interessieren. Denn so etwas ginge nur **mit** Politik. Sie wolle gar nicht mehr daran denken, was sie alles versucht und was es sie gekostet hätte. Ihr Haus hätte sie 2002 zu einem ungünstigen Zeitpunkt verkaufen müssen und bis Ende des Jahres zahlte sie noch Restschulden ab. Aber das wäre das Risiko, das man einginge, wenn man etwas Ungewöhnliches oder Neues versuche.

Sie wolle jetzt nur zu einem Ende kommen. Bis jetzt hätten noch nicht einmal die Verlustvorträge für die unstrittigen Jahre anerkannt werden können, worauf sie nicht mehr länger warten wolle."

Ihrem Schreiben legte die Berufungswerberin wiederum Unterlagen über das Projekt "PLU bzw. Das PN " sowie einen Artikel "Von der Lohnabhängigkeit zur Arbeitswelt der 'Freien Agenten'" bei.

In einer **Stellungnahme** zur gegenständlichen Vorhaltsbeantwortung der Berufungswerberin führte die zuständige Vertreterin des **Finanzamtes** aus, dass auf der Annahme von Liebhaberei aus umsatzsteuerlicher Sicht im Hinblick auf eine Qualifikation der Betätigung der Berufungswerberin als solche gemäß § 1 Abs. 1 LVO nicht mehr beharrt werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 in der in den berufungsgegenständlichen Zeiträumen geltenden Fassung ist **Einkommen** der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18), außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) und Sanierungsgewinne (§ 36) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988 sind unter anderem Gewinne aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 3 Z 3 und Abs. 4 Z 1).

Einkunftsquellen im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 sind üblicherweise nur solche Tätigkeiten, die auf die Erzielung von Gewinnen bzw. Überschüssen gerichtet sind bzw. solche erwarten lassen (Doralt/Renner, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 301 zu § 2).

Andere Tätigkeiten, die nachhaltig nur zu Verlusten führen, sind abgabenrechtlich als **Liebhaberei** zu betrachten.

Die Kriterien für die abgabenrechtliche Beurteilung einer Betätigung als Liebhaberei oder Einkunftsquelle wurden mit **Verordnung vom 17.12.1992, BGBl.Nr. 33/1993, (Liebhaberei-Verordnung/in der Folge kurz LVO)** festgelegt.

Diese Verordnung wurde am 15.1.1993 verlaubt und ist ab der Veranlagung 1993 – sohin auch für die berufungsgegenständlichen Zeiträume 1996 bis 1999 – anzuwenden.

Gemäß **§ 1 Abs. 1 LVO** liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht an Hand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

Liebhaberei ist nach **§ 1 Abs. 2 LVO** anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, oder
2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, oder
3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Berufungswerberin ist am Gebiet der Marketing- bzw. Kommunikationsberatung tätig und war dies bis zu ihrer Pensionierung – insbesonders also auch im berufungsgegenständlichen Zeitraum – ihre einzige Einkunftsquelle.

Die Tätigkeit der Marketingberatung ist nach ho. Ansicht – welche im Übrigen auch vom Finanzamt (siehe Stellungnahme im Berufungsverfahren) geteilt wird – in objektiver bzw. typisierender Betrachtungsweise grundsätzlich als typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung zu qualifizieren.

Was aber in der Regel erwerbswirtschaftlich ist, kann keine Tätigkeit sein, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist (siehe VwGH 26.4.2000, 96/14/0095).

Da eine Subsumtion der Betätigung der Berufungswerberin unter den Tatbestand des § 1 Abs. 2 LVO sohin ausscheidet, war die entsprechende Tätigkeit als solche gemäß **§ 1 Abs. 1 LVO** zu qualifizieren.

Diese Beurteilung hatte aber umsatz- und einkommensteuerrechtlich verschiedene Konsequenzen:

1) Zu Umsatzsteuer:

Gemäß **§ 6 LVO** kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutete dies, dass in Folge der Qualifikation der Betätigung der Berufungswerberin als solche gemäß § 1 Abs. 1 LVO die Annahme von Liebhaberei in umsatzsteuerlichem Sinne nicht gerechtfertigt war, sodass eine Besteuerung nach den Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes – auch inklusive Berücksichtigung der Vorsteuer – vorzunehmen war.

Der Berufung war sohin im Hinblick auf die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung statzugeben und die Umsatzsteuerveranlagungen für die berufungsgegenständlichen Jahre erklärungsgemäß durchzuführen, zumal die Höhe der geltend gemachten Vorsteuerbeträge grundsätzlich nicht in Streit stand und im Verhältnis zu den Betriebsausgaben auch durchaus realistisch erschien.

Es ergaben sich für die berufungsgegenständlichen Jahre daher folgende Bemessungsgrundlagen:

1996:

Lieferungen, sonstige Leistungen, Eigenverbrauch	0,00 S
Innengemeinschaftliche Erwerbe/10 %	2.117,02 S
Vorsteuern	- 10.458,36 S
Vorsteuern/innengemeinschaftliche Erwerbe	- 211,70 S

1997:

Lieferungen, sonstige Leistungen, Eigenverbrauch	0,00 S
Vorsteuern	- 6.368,09 S

1998:

Lieferungen, sonstige Leistungen, Eigenverbrauch/20 %	30.000,00 S
Vorsteuern	- 6.167,57 S

1999:

Lieferungen, sonstige Leistungen, Eigenverbrauch/20 %	321,92 S
Vorsteuern	- 6.963,38 S

2) Zur Einkommensteuer:

Nach **§ 2 Abs. 1 LVO** ist, wenn bei Betätigungen im Sinn des **§ 1 Abs. 1** Verluste anfallen, das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere an Hand 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 (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Gemäß **§ 2 Abs. 2 LVO** liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (**Anlaufzeitraum**).

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.

Unter **Gesamtgewinn** ist nach § 3 Abs. 1 LVO der Gesamtbetrag der Gewinn zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen.

Die Tätigkeit der Berufungswerberin ist – wie oben dargestellt – unter **§ 1 Abs. 1 LVO** einzuordnen.

Bei solchen Betätigungen nach § 1 Abs. 1 LVO muss nach der zitierten Verordnungsstelle die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, an Hand objektiver Umstände nachvollziehbar sein. Das subjektive Ertragsstreben ist also nicht bloß nach den Wunschvorstellungen bzw. der Absichtserklärung des Pflichtigen zu beurteilen. Die Realisierbarkeit der Absicht muss vielmehr an Hand objektiver Umstände nachprüfbar sein (VwGH 16.12.1998, 92/13/0282).

Diese objektive Überprüfung hat insbesonders unter Zuhilfenahme der in **§ 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO** angeführten **Kriterien** zu erfolgen.

Diese sind zunächst einzeln zu untersuchen, dürfen aber bei der insgesamten Liebhabereibeurteilung nicht isoliert betrachtet werden.

So müssen etwa "Ausmaß und Entwicklung der Verluste" und "Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen" immer in Verbindung mit anderen Kriterien, insbesonders "Ursachen der Verluste" und "Verbesserungsmaßnahmen (strukturverbessernde Maßnahmen)" betrachtet werden (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, Wien 2003, S. 97), wobei – darauf hat der Verwaltungsgerichtshof etwa in seinem Erkenntnis vom 23.2.2005, 2002/14/0024, abermals dezidiert hingewiesen – dem letzten in § 2 Abs. 1 Z 6 LVO genannten Kriterium (Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen) besondere Bedeutung zukommt.

Die Prüfung der in § 1 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO aufgezählten Umstände hat unter Einschluss der Verhältnisse im Anlaufzeitraum – das heißt im gegenständlichen Fall ab 1989 – zu erfolgen.

Auf den gegenständlichen Fall bezogen führte die Prüfung der **Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO** für die einzelnen Berufungsjahre zu folgenden Ergebnissen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste (§ 2 Abs. 1 Z 1):

Bei Beurteilung dieses Kriteriums ist insbesonders darauf abzustellen, ob die Verluste in Bezug auf die konkrete Betätigung als gravierende Verluste einzustufen sind. Dabei ist das Verhältnis der jährlichen Verluste zu den jährlichen Umsätzen zu beachten.

Im gegenständlichen Fall ergibt eine Gegenüberstellung der Umsatz- bzw. Verlustentwicklung folgendes Bild:

Jahr	Umsätze lt. USt -Erkl./netto	Ausgaben	Verlust
1989	18.000,--	103.545,--	- 85.545,--
1990	105.250,-- (114.250,-- Einnahmen)	118.360,--	- 4.110,--
1991	98.500,--	132.464,--	- 33.964,--
1992	31.774,--	141.156,-- (inkl. Übergangsgewinn iHv 1.512,--)	- 111.868,--
1993	34.883,--	170.631,--	- 135.748,--
1994	49.599,--	104.797,--	- 54.266,--

1995	15.509,--	200.642,--	- 185.133,--
1996	0,--	142.799,--	- 142.799,--
1997	0,-- (12.553,-- Erlöse/Schweiz)	99.857,--	- 87.304,--
1998	30.000,--	93.760,--	- 63.760,--
1999	322,--	98.610,--	- 98.237,--
2000	0,-- (Förderungszusage/Land 50.000,--)	206.645,--	- 206.645,--
2001	0,--	143.919,--	- 143.919,--
2002	0,--	143.616,--	- 143.622,--
2003	0,--	181.994,--	- 181.997,--

Aus dieser Gegenüberstellung ist ersichtlich, dass die Umsätze der Berufungsberberin seit Beginn der Tätigkeit im Jahr 1989 nur einmal, nämlich im Jahr 1990 – dem ersten vollen Kalenderjahr, in dem die Marketingberatung ausgeübt wurde – über 100.000,-- S lagen. Seitdem verringerten sie sich kontinuierlich, um im Jahr 1996 schließlich auf 0,-- S zu sinken. In den folgenden Jahren 1997 bis 1999 konnten noch geringfügige Einnahmen erzielt werden. Demgegenüber beliefen sich die Ausgaben bis 1996 zum Teil auf weit über 100.000,-- S (1995 sogar 200.000,-- S). Nur in den Jahren 1997 bis 1999 konnten die Aufwendungen knapp unter 100.000,-- S gehalten werden.

Dadurch erzielte die Berufungsberberin in all den Jahren seit Bestehen des Betriebes – also ab 1989 – nicht unbeträchtliche Verluste und konnte seit Anbeginn der Betätigung kein einziges Wirtschaftsjahr mit einem Gewinn abgeschlossen werden.

Seit 1992 beliefen sich die jährlichen Verluste immer auf ein Mehrfaches der Umsätze.

Bis zum Jahr 1995 – also bereits vor dem berufungsgegenständlichen Zeitraum – errechnete sich der Gesamtverlust auf Grund der laufenden Betriebsergebnisse auf insgesamt – 610.634,-- S.

Im Berufszeitraum 1996 bis 1999 wurde er um 392.100,-- S erhöht, sodass er mit Ende 1999 circa 1.000.000,-- S betrug.

Die Verluste konnten ab 1997 vor allem durch Einsparungen am Ausgabensektor unter 100.000,-- S gesenkt werden, wobei diese – wie aus der Aktenlage ersichtlich – vor allem die Posten "Büro", "Zeitungen", Reisekosten" und "Inserate" (diese sanken von rund 20.000,--

jeweils in Vorjahren auf 0,-- S 1997) betrafen. Der mit Abstand größte Ausgabenposten "Pflichtversicherung/gewerbliche Sozialversicherung" war mit jährlich circa 40.000,-- S gleichbleibend bzw. leicht ansteigend.

Die Senkung der Ausgabenposten konnte aber bei weitem nicht jene negativen Effekte auf das Betriebsergebnis wettmachen, die durch die Stagnation der Umsätze entstanden waren. So betrugen selbst im umsatzmäßig besten Jahr der berufungsgegenständlichen Zeiträume (1998) die Ausgaben noch immer das Dreifache der Umsätze. Das Verhältnis in den übrigen Berufungsjahren bewegte sich im Zehntel- bzw. Hundertstelbereich.

Eine Beurteilung der Tätigkeit der Berufungswerberin allein nach diesem Kriterium musste sohin eher für die Annahme von Liebhaberei sprechen.

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen (§ 2 Abs. 1 Z 2):

Hier ist zu untersuchen, ob Gewinne, die nach und während der Verlustphase anfallen, in Relation zur Höhe der Verluste von wirtschaftlicher Bedeutung sind.

Aus der berufungsgegenständlichen Tätigkeit sind ohne Ausnahme bisher nur Verluste erwirtschaftet worden, sodass dies gegen das Vorliegen einer Einkunftsquelle spricht.

3. Ursachen der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben (§ 2 Abs. 1 Z 3):

In diesem Zusammenhang ist zu prüfen, aus welchem Grund gegenüber vergleichbaren Betätigungen, die Gewinne abwerfen, Verluste entstehen.

Bei der Erforschung der Ursachen der Verluste ist zwischen äußeren (z.B. schlechte Infrastruktur oder Lage) und inneren (z.B. Marketing, keine Werbung, unrationale Organisation) Verlustursachen zu unterscheiden.

Der Berufungswerberin wurden mit Vorhaltsschreiben vom 5. Jänner 2006 sehr konkrete Fragen im Zusammenhang mit der Ergründung der Verlustursachen gestellt.

Vor allem war bereits auf Grund der Aktenlage aufgefallen, dass sie sehr viel Zeit und Energie insbesonders in das Projekt "PLU" bzw. "PN" gesteckt hatte. Diesbezüglich fanden sich im Akt bereits mannigfache Unterlagen.

In das "NMT" hatte sie laut ihrer Prognoserechnung ebenfalls große Hoffnungen gesetzt. Dass diese Projekte – was sich dann tatsächlich auch gezeigt hat – sehr langwierig, kostenintensiv und risikobehaftet sein würden, war bereits aus diversen Beschreibungen der Berufungswerberin ersichtlich.

Sie wurde daher in oben zitiertem Vorhalt um Mitteilung ersucht, an welchen anderen Projekten sie in den berufungsgegenständlichen Jahren noch (parallel) gearbeitet hatte und ihre Einnahmensituation bzw. -erwartungen – insbesonders projektbezogen – genau zu beschreiben.

Diesbezüglich wurden von ihr in der Vorhaltsbeantwortung keine konkreten Angaben gemacht. Sie führte aber darin jene Gründe, die aus ihrer Sicht zu den negativen Betriebsergebnissen geführt hatten, aus.

Danach hätte sie den Fehler gemacht, sich bei allen Kontakten zu sehr auf kleine Unternehmen zu konzentrieren. Sie hätte immer sehr viele Vorarbeiten geleistet, aber wenig bezahlt bekommen. Außerdem wäre sie zu früh am Markt gewesen und hätte sich dabei "totgelaufen".

Aus dem Zusammenhalt sämtlicher Ausführungen der Berufungswerberin, den im Akt erliegenden Unterlagen und dem Umstand, dass sie zu den sehr konkreten Fragen im Hinblick auf die Einnahmensituation bzw. –entwicklung keine genaueren Ausführungen machte, war zu schließen, dass einer der Hauptgründe für die ihre Verlustsituation in der inneren Organisation zu suchen war.

Eine jahrelange Konzentration auf Langzeitprojekte, die sehr vorbereitungs- und kostenintensiv sind, bedarf vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus besonderer wirtschaftlicher Vorsicht, noch dazu auf einem Sektor, auf dem der Konkurrenzdruck anderer – wahrscheinlich meist größerer – Firmen, die Leistungen schon allein auf Grund ihrer finanziellen und personellen Kapazitäten unter Umständen rascher und günstiger anbieten können, immens groß ist.

Die Konzentration sämtlicher Kräfte auf wenige langfristige Projekte hätte jedenfalls bei einem Unternehmen der Größe, wie es das der Berufungswerberin ist, durch Aufträge abgesichert werden müssen, die auch kurzfristige Einnahmen erwarten ließen.

Ob und inwieweit sie an solchen arbeitete oder solche verfolgte, wurde von der Berufungswerberin in keiner Weise dargetan. So blieb etwa auch die Frage nach im Jahr 1996 bearbeiteten Projekten offen.

Dazu kommt, dass auch eine Präsentation einer Einzelunternehmerin auf diesem Markt erheblicher Mittel bedarf, über die die Berufungswerberin offensichtlich nicht verfügte. Dies erklärt auch die Einschränkung ihrer Werbung mittels Inseraten ab 1997.

Es kann sohin nicht geleugnet werden, dass neben der unbestrittenen schwierigen Stellung der Berufungswerberin als Einzelunternehmerin am Markt vorwiegend innere Ursachen die Verlustsituation förderten. Solche innere Verlustursachen sprechen jedoch gegen das Vorliegen einer Einkunftsquelle.

4. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen und Preisgestaltung (§ 2 Abs. 1 Z 4 und 5):

Dabei muss beobachtet werden, ob und wie der Steuerpflichtige auf die Aufnahme seiner Leistungen durch den Markt reagiert bzw. ob er seine Preisgestaltungsmöglichkeiten

weitgehend ausnützt.

Konkret soll hier die Flexibilität eines Steuerpflichtigen bzw. dessen Fähigkeit, sein Leistungsangebot bzw. seine Produktpalette mit dem vorhandenen Markt abzustimmen und sich veränderten Marktsituationen anzupassen, überprüft werden (Doralt, a.a.O., Tz 417 zu § 2; VwGH 7.10.2003, 99/15/0209).

Die Berufungswerberin hat selbst festgestellt, dass sie zu früh am Markt gewesen wäre und sich "totgelaufen" hätte. Sie hätte sich auch zu sehr auf kleine Unternehmen konzentriert.

Offenbar hat sie trotz jahrelanger erfolgloser Versuche, sich mit ihrem Angebot zu etablieren, ihr Leistungsangebot nicht rechtzeitig zumindest so weit umgestellt, dass sie Einnahmen in einem vertretbaren Ausmaß erhalten hätte. Jedenfalls stellte die Berufungswerberin trotz Aufforderung im Vorhaltsverfahren keinerlei Maßnahmen dar, die – nach bereits langjähriger Verlustphase seit Beginn der Tätigkeit! – dazu führen hätten können, eine (höhere) Akzeptanz am Markt zu erreichen.

Für eine Ausnutzung der Preisgestaltungsmöglichkeiten blieb ihr im gegenständlichen Fall auf Grund der spärlichen Einnahmen offenbar kaum ein Spielraum.

5. Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (§ 2 Abs. 1 Z 6):

Diesem Kriterium misst der Verwaltungsgerichtshof von allen sechs angeführten Kriterien für die Liebhabereibeurteilung die größte Bedeutung zu (VwGH 23.2.2005, 2002/14/0024).

In diesem Zusammenhang ist vor allem zu prüfen, ob und inwieweit der Steuerpflichtige Maßnahmen setzt, die zur Verbesserung der Ertragslage führen. Insbesondere ist zu untersuchen, ob Maßnahmen ergriffen werden, die zu einer Bereinigung der schlechten Organisation der Tätigung geeignet sind.

Wie bereits unter den vorhergehenden Punkten dargestellt, hat die Berufungswerberin im gegenständlichen Fall trotz bereits vorangegangener langjähriger Verlustphase im berufungsgegenständlichen Zeitraum ihre Leistungspalette bzw. ihre Unternehmensstrategie nicht verändert, obwohl dies auf Grund der evidenten Stagnation der Einnahmen dringend nötig gewesen wäre.

Wenn auch nicht gelegnet werden kann, dass sie mit voller Energie, Einsatzkraft und größten (auch persönlichen!) finanziellen Kraftanstrengungen hinter ihren Großprojekten (hauptsächlich "Das PN") gestanden und doch noch den großen Durchbruch erhofft hatte, so musste vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt her festgestellt werden, dass die Vermögens- und Einnahmensituation der Berufungswerberin nach einer so langen und ausnahmslosen Verlustphase aus objektiver Sicht unbedingt nach strukturverbessernden Maßnahmen verlangt

hätte und die Konzentration auf ein Großprojekt nicht mehr vertretbar war.

Eine Verlagerung eines Teiles der Kapazitäten auf kurzfristige Aufträge mit sicheren Einnahmenerwartungen wäre – wie bereits oben dargelegt – jedenfalls nötig gewesen. Allein eine Reduktion der Ausgaben, die im Endeffekt die jährlichen Verluste nur mäßig reduzierte, war in dieser Lage zu wenig.

Andere geeignete Maßnahmen zur Strukturverbesserung vermochte die Berufungswerberin – auch trotz Aufforderung im Vorhaltsschreiben der ho. Berufungsbehörde – nicht aufzuzeigen.

Vom objektiven Standpunkt her wäre im gegenständlichen Fall unter Umständen auch eine Aufgabe der Tätigkeit ins Auge zu fassen gewesen.

Denn als Verbesserungsmaßnahme kann ebenso das Einstellen der Tätigkeit gesehen werden (siehe Doralt/Renner, a.a.O., Tz 424 zu § 2 LVO). Das Festhalten an einer offensichtlich wirtschaftlich nicht (mehr) sinnvollen Betätigung müsste nämlich – so die Rechtsprechung – eine Beurteilung als Liebhaberei nach sich ziehen (siehe Rauscher/Grübler, a.a.O., S. 105; VwGH 28.2.2002, 96/15/0219).

Dass diese Option für die Berufungswerberin schon allein auf Grund der Tatsache, dass sie kurz vor der Pensionierung stand, offenbar kaum in Frage kommen konnte, ist von ihrem Standpunkt her einzusehen, spricht aber nicht für die Annahme eines subjektiven Gewinnstrebens.

So konnte auch aus der Prüfung dieses letzten Kriteriums nichts für den Standpunkt der Berufungswerberin gewonnen werden.

Insgesamt zeichnete sich sohin – wie den obigen Ausführungen zu entnehmen ist – nach Prüfung der von der LVO vorgegebenen Kriterien im gegenständlichen Fall nach ihrem Gesamtbild **keine Betätigung** ab, bei der – wie § 1 Abs. 1 LVO es fordert – eine **Gewinnabsicht an Hand objektiver Umstände nachvollziehbar** war.

Die beschriebene Betätigung musste daher als Liebhaberei im einkommensteuerlichen Sinne beurteilt werden.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1996 bis 1999 war als unbegründet abzuweisen.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Linz, am 20. März 2006