

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Ing. H-GesbR, vertreten durch Schleich, Klein & Partner Steuerberatungs-GmbH, 8010 Graz, Plüddemanngasse 54, vom 16. Oktober 1996 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 26. September 1996 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Kalenderjahr 1994 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

In der Steuererklärung zur Feststellung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 1994 wurden im Rahmen der früher bestandenen Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (Ing. H und Mitges.) negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 4.828.046,- erklärt, wovon auf den Berufungswerber (Bw) ein Verlustanteil von 50% (S 2.414.023,-) entfiel. Den Unternehmensgegenstand bildete die Klärschlammensorgung. Der Gewinn wurde gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 18. Juni 1996 (Prüfungszeitraum 1992 bis 1994) vertrat die Prüferin die Ansicht, dass Darlehen an die Firma S.P. GmbH im Gesamtbetrag von S 4.355.000,- als "Eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen" zu beurteilen seien, für die im Streitjahr kein verlusterhöhender Forderungsausfall berücksichtigt werden könnte. In der Niederschrift zur Schlussbesprechung hielt die Prüferin fest, eine in die äußere Form eines Darlehens gekleidete Forderung des Gesellschafters an eine Kapitalgesellschaft sei, wenn

besondere Umstände dafür sprächen, dass die Darlehenshingabe für die Gesellschaft objektiv den wirtschaftlichen Erfolg habe, Eigenkapital zu ersetzen, als verdecktes Eigenkapital zu beurteilen. Als derartige Umstände, die im Streitfall für eine Umqualifizierung der Leihgelder von S 4.355.000,- sprächen, wurden von der Prüferin eine ungenügende rechnerische Eigenkapitalausstattung im Verhältnis zum Betriebsvermögen, die Unmöglichkeit mit dem vorgesehenen Eigenkapital den Unternehmenszweck zu erreichen, die beteiligungsproportionale Gewährung der Darlehen, die Nichtbeschaffbarkeit von Krediten Dritter bzw. das Nichtstandhalten eines Fremdvergleiches angeführt.

Dieser Beurteilung wurde vom Finanzamt im erstinstanzlichen Verfahren beigetreten und wurde die in weiterer Folge an die Finanzlandesdirektion für Steiermark zur Vorlage gebrachte Berufung mit Berufungsentscheidung vom 26. Juni 2002 als unbegründet abgewiesen. Dagegen wurde Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben.

Mit Erkenntnis vom 14. Dezember 2006, Zl. 2006/14/0025, sah der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung der belangten Behörde im vorgetragenen Beschwerdepunkt der Nichtanerkennung der Darlehenssumme als Betriebsausgabe (Forderungsausfall) zwar als zutreffend an, urteilte den angefochtenen Bescheid aber aus folgenden Gründen als mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet:

Wenn auch nach dem Gesagten keine Bedenken gegen die Umqualifizierung der Darlehen in verdecktes Stammkapital bzw. in (verdeckte) Einlagen bestehen, wäre von der belangten Behörde zu prüfen gewesen, ob nicht die Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung nach § 6 Z 2 lit a EStG 1988 erfüllt waren. Auf den betrieblichen Charakter der "Darlehen" hätten die Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren ebenso hingewiesen wie auf die Funktion der S.P. GmbH als Vertriebs-GmbH der von den beiden Beschwerdeführern gebildeten GesbR (dazu habe die belangte Behörde keine gegenteiligen Feststellungen getroffen und sei in der Beschwerde erneut die wirtschaftliche Verknüpfung zwischen der S.P. GmbH und der GesbR betont worden). Damit - so der VwGH weiter - könnten aber die Beteiligungen der Beschwerdeführer an der S.P. GmbH als Sonderbetriebsvermögen zum notwendigen Betriebsvermögen der GesbR gehören (vgl. VwGH 18.9.2003, 2001/15/0008, 0009). Die verdeckten Einlagen könnten diesfalls als nachträgliche Anschaffungskosten die Beteiligungsansätze im Sonderbetriebsvermögen erhöhen (vgl. VwGH 28.11.2001, 99/13/0254), für die durch die offensichtlich im Streitjahr eingetretene Insolvenz der S.P. GmbH die Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung erfüllt sein könnten.

Im fortgesetzten Verfahren ersuchte das Finanzamt den Bw mit Vorhalt vom 19. Februar 2007 - die Verwaltungsakten sind vom Höchstgericht unmittelbar an die Amtspartei retourniert

worden - unter Vormerkung einer Beantwortungsfrist bis 26. März 2007 um folgende Ergänzungen:

*"1. Nach den Ausführungen im seinerzeitigen Fragebogen v. 30.11.1987 wurde die Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit 1.9.1987 eröffnet. Den damaligen Angaben zufolge sei vorerst nur ein mündlicher Gesellschaftsvertrag abgeschlossen worden. Es ergeht das Ersuchen um Vorlage des (allenfalls nachträglich) in Schriftform geschlossenen Gesellschaftsvertrages (falls ein solcher doch noch zu Stande gekommen sein sollte). Wenn es bei dem mündlichen Vertrag geblieben ist, möge nunmehr **schriftlich** dargelegt werden, welche **konkreten gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen seinerzeit mündlich getroffen worden** sind. Dabei kommen dem Gesellschaftszweck, dem Betriebsgegenstand, der Beteiligung am Vermögen sowie an Gewinn und Verlust, der Vertragsdauer, den Auflösungs- und Beendigungsgründen besondere Bedeutung zu.*

*2. Aus dem Fragebogen geht weiters hervor, dass die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (wie für diese Gesellschaftsform üblich) nicht im **Firmenbuch** einzutragen war. War die Gesellschaft in der Folge dann doch zu irgendeinem Zeitpunkt – zu Recht oder zu Unrecht – registriert ?*

3. Mit Anbringen vom 25.9.2006 hat die Steuerberatungskanzlei dem Finanzamt mitgeteilt, dass die Personengesellschaft seit Ende 2004 keine Geschäftstätigkeit mehr ausübe. In der Mitteilung wurde weder auf den zivilrechtlichen Endigungsgrund eingegangen noch auf allfällige ertragsteuerliche Konsequenzen der Beendigung. Daher stellen sich folgende Fragen:

*Zu welchem Zeitpunkt und durch welchen konkreten Rechtsakt wurde die Fa. H u. Mitges. **aufgelöst**? Welcher im ABGB für Gesellschaften bürgerlichen Rechts vorsehene Auflösungsgrund ist eingetreten? **Alle in Zusammenhang mit der Beendigung stehenden schriftlichen Dokumente** mögen dem Finanzamt vorgelegt werden. An wen sollen heute **Zustellungen** erfolgen, die an die zuletzt beteiligten Gesellschafter der Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu richten sind?*

*4. Weshalb hat die Beendigung der Gesellschaft zum 31.12.2004 keine steuerlichen Auswirkungen? Das Finanzamt ersucht in diesem Zusammenhang um Darstellung, **welche Werte sich in der Zeit von 1994 bis 2004 im Betriebsvermögen** (Anlagevermögen und Umlaufvermögen) befunden haben.*

5. Zu dem Betriebsvermögen der Fa. Ing. H u. Mitges. ist ergänzend noch folgende konkrete Frage zu stellen:

1992 wurde ein Haftungskredit von ATS 2.816.000,- durch Begründung von Höchst-

*betragshypothen von jeweils ATS 1.500.000,- an der Liegenschaft in G-B und G-A besichert. Aus welchen Gründen befinden sich die **Liegenschaften** nicht im **Betriebsvermögen** der Gesellschaft, obwohl die besicherten Mittel (nach Meinung der Berufungswerber) sehr wohl in das Betriebsvermögen eingelegt wurden?*

*6. Hat der tatsächliche Betriebsgegenstand jenem im (ev. nur mündlich vorhandenen) Gesellschaftsvertrag entsprochen? Welche **konkreten operativen Tätigkeiten** wurden von der Gesellschaft bürgerlichen Rechts von ihrer Gründung bis zu ihrer Beendigung **tatsächlich** ausgeübt?*

*7. Welche **konkreten Leistungen hat die Fa. H u. Mitbes. an die Fa. S.P. GmbH erbracht** (abgesehen von der Finanzierungsfunktion)?*

*8. Für welche anderen **konkreten Vertragspartner**, von der Fa. S.P. GmbH abgesehen, ist die Fa. H u. Mitges. von ihrer Gründung bis zu ihrer Beendigung tatsächlich tätig geworden? (Bitte um genaue Bekanntgabe der Firmennamen und Anschriften, des Leistungszeitraumes od. -zeitpunktes, des jeweiligen Leistungsinhaltes).*

9. Wurden fremden Dritten gegenüber auch Leistungen erbracht wie an die Fa. S.P. GmbH?

*10. Woraus ergibt sich überhaupt, dass die Gesellschaft bürgerlichen Rechts **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** im Sinne des § 23 EStG 1988 bezogen hat? Worin liegen im Anlassfall die Merkmale der "Nachhaltigkeit" und der "Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr"? Worin dokumentiert sich die "Gewinnerzielungsabsicht" über den Zeitraum von Beginn (1987) bis Beendigung (2004)? Woraus kann das Finanzamt erkennen, dass die Betätigung der Gesellschaft über die bloße "Vermögensverwaltung" hinaus geht?*

*11. Nach welchen konkreten Vorschriften war die Fa. H u. Mitges. **buchführungspflichtig**? Wenn keine Buchführungspflicht bestanden hat, weshalb wurden die Jahresergebnisse dann durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt?*

*12. Wenn nun (ausschließlich freiwillig und für Zwecke des Steuerrechts) bilanziert wurde, weshalb wurden dann die **Beteiligungen** an der Fa. S.P. GmbH nicht mitbilanziert (ev. im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter, wie das Höchstgericht zur Lösung vorschlägt)? Wurden die Beteiligungen möglicher Weise nicht als "**notwendiges Betriebsvermögen**" betrachtet?*

*13. Wurden **Teilwertabschreibungen** möglicher Weise deshalb nicht durchgeführt, weil nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ausschließlich nach steuerrechtlichen Vorschriften freiwillig Buchführende Betriebsvermögen **nicht durch bloßen Willensakt in die***

Bücher aufnehmen können (kein "gewillkürtes" Betriebsvermögen)? Oder wurde eine Teilwertabschreibung deshalb nicht ins Auge gefasst, weil der Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu derartigen **Maßnahmen nicht verpflichtet?**

14. Vertritt die (nunmehr beendete) Gesellschaft bürgerlichen Rechts **aus heutiger Sicht** die Auffassung, dass Teilwertabschreibungen (von im Betriebsvermögen oder im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschaft befindlichen Darlehen oder von Beteiligungen) vorzunehmen gewesen wären? Wenn ja:

a.) **verpflichtend?**

b.) **fakultativ?**

Bitte begründen Sie Ihre diesbezügliche Rechtsmeinung.

15. Wenn der Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes nunmehr nachträglich (und pflichtgemäß, weil wegen § 63 VwGG inhaltlich bindend) zu folgen ist, die Beteiligungen an der Fa. S.P. GmbH im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu bilanzieren und sodann teilwertzuberichtigen wären, liegt darin Ihrer Ansicht nach eine

a) **Bilanzberichtigung?**

b) **Bilanzänderung (vor)?**

Bitte begründen Sie Ihre diesbezügliche Beurteilung.

16. Wenn eine Bilanzänderung vorliegt: Welche **sachlichen Gründe** sollten das Finanzamt dazu bewegen, im Jahre 2007 rückwirkend **für 1994 eine Bilanzänderung zuzulassen?**

17. Wie aus der Aktenlage ersichtlich, hat die Gesellschaft bürgerlichen Rechts am 8.2.1995 Forderungen gegen die im Konkurs befindliche Fa. S.P. GmbH in Höhe von ATS 11.990.800,- angemeldet. Inwieweit wurde diese **Forderung im Insolvenzverfahren anerkannt oder bestritten?** Wenn bestritten: Mit welcher Begründung ist die Bestreitung erfolgt? Der entsprechende Schriftverkehr möge dem Finanzamt vorgelegt werden.

Falls nach dem Vorgesagten dem Finanzamt aufgezeigt werden kann, dass

- es sich bei der Fa. Ing. H und Mitges. um eine betrieblich tätige Mitunternehmerschaft gehandelt hat, deren Ergebnisse im Wege eines Feststellungsbescheides im Sinne des § 188 BAO fest zu stellen sind,
- für das verfggstdl. Kalenderjahr ein Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG 1988 vorzunehmen war, der zur Willkürung von Betriebsvermögen berechtigt hat, oder frei-

willig nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 bilanziert wurde und notwendiges Betriebsvermögen bilanziert hätte werden müssen,

- eine Teilwertabschreibung dieses Betriebsvermögens stattfinden hätte müssen oder dürfen, ein allfälliges Wahlrecht nicht schon verwirkt ist,*
- Gründe für eine Bilanzberichtigung vorliegen oder wenigstens für eine Bilanzänderung, die sachlich begründet werden kann,*

*und wenn darüber hinaus das Rechtsmittel aufrecht erhalten wird, so ergeht abschließend das Ersuchen um Vorlage **neuer Jahresabschlüsse**, beinhaltend nicht nur die erforderlichen **Änderungen der bisherigen Bilanzansätze**, sondern auch die **beiden Sonderbilanzen** für die Gesellschafter, und um Vorlage einer berichtigten Feststellungserklärung für das Kalenderjahr 1994. Diesfalls wäre eine (zumindest gedankliche) Bereinigung an der Wurzel erforderlich und auf die Bilanzkontinuität Bedacht zu nehmen."*

Da dieses Ersuchen in der Folge unbeantwortet geblieben ist, wurde die Berufung neuerlich an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Mit Schreiben an den unabhängigen Finanzsenat vom 24. April 2007 wurde seitens der steuerlichen Vertretung um Fristerstreckung bis 31. Mai 2007 ersucht und die Vorhaltsbeantwortung am 24. Mai 2007 unter Vorlage geänderter Bilanzen für den Zeitraum 1994 bis 2004 übermittelt. Darin wurde insbesondere ausgeführt, dass die ehemalige GesbR nie im Firmenbuch eingetragen war (Punkt 2), dass die GesbR nach keinen Vorschriften buchführungs-pflichtig gewesen ist und der Betriebsvermögensvergleich aus Gründen der Praktikabilität gewählt wurde (Punkt 11), dass die an die GesmbH zur Verfügung gestellten Gelder als Forderung und nicht als Beteiligung bilanziert wurden, wobei der nunmehrige Ansatz im Sonderbetriebsvermögen der GesbR eine Bilanzänderung darstellt (Punkte 12, 13 u. 15), und dass eine Teilwertabschreibung der Beteiligung aus Gründen der Bilanzwahrheit (Erfassung drohender Verluste) erforderlich sei (Punkt 14).

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur im Vorverfahren in Streit gestandenen Frage der Qualifizierung von Darlehen als verdecktes Stammkapital bzw verdeckte Einlagen wird unter Hinweis auf die gemäß § 63 VwGG normierte Bindung an die Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes nochmals auf das Erkenntnis vom 14. Dezember 2006, Zl. 2006/14/0025, und das dort Erörterte verwiesen.

Zur im Vorverfahren nicht in Streit gestandenen Frage einer Teilwertabschreibung ist Folgendes auszuführen:

Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens wird durch § 6 Z 2 lit a EStG 1988 u.a. bestimmt, dass nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den **Anschaffungs-** oder **Herstellungskosten** anzusetzen sind. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Unter einer Teilwertabschreibung versteht man also den Ansatz des unter den Anschaffungskosten (Herstellungskosten), gegebenenfalls abzüglich Afa (§ 6 Z 1), gelegenen Teilwertes. Ist eine Teilwertabschreibung zwingend vorzunehmen, so muss - wenn sie unterlassen wird - für das Jahr der Teilwertminderung eine entsprechende Bilanzberichtigung vorgenommen werden. Besteht für die Teilwertabschreibung ein Wahlrecht, so kann sie nur für jenes Jahr vorgenommen werden, in dem die Teilwertminderung eingetreten ist (Quatschnigg/Schuch, EStG-Handbuch, Tz 89 zu § 6 EStG 1988). Voraussetzung für eine Teilwertabschreibung ist, dass der Steuerpflichtige die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachweist oder zumindest glaubhaft macht (VwGH 6.7.2006, 2006/15/0186).

Eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist nur bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 oder § 5 EStG) zulässig; nur hier kann die Teilwertabschreibung wirksam werden (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, Tz 31 a zu § 6 EStG 1988 "allgemein"). Zur Vornahme einer Teilwertabschreibung ist beim Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen nur der **Vollkaufmann iSd § 5 EStG verpflichtet**. Unterlässt er diese, stellt dies einen Verstoß gegen die Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung dar, der zur Vornahme einer Bilanzberichtigung verpflichtet (Beachtung des sog. Niederstwertprinzips).

Bei der Gewinnermittlung nach **§ 4 Abs. 1 EStG** besteht hingegen **keine Verpflichtung** zur Vornahme einer Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert. Der Steuerpflichtige, der seinen Gewinn gem. § 4 Abs. 1 ermittelt, hat aber nicht nur die **Wahl** zwischen **Durchführung** und **Unterlassung** einer Teilwertabschreibung, er kann sich im Falle einer Teilwertabschreibung für jeden beliebigen Wertansatz zwischen dem niedrigeren Teilwert und dem Buchwert entscheiden (Hofstätter/Reichel, aaO, Tz 31 f zu § 6 EStG 88 "allgemein" mwH).

Vorliegendenfalls wurde der Gewinn der ehemaligen GesB R gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt. Nachdem die Frage einer Teilwertabschreibung von der GesB R weder im Rahmen der Feststellung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 1994 (Betriebsprüfung) noch im daran anschließenden Berufungsverfahren erster und zweiter Instanz jemals angesprochen oder ein diesbezügliches Alternativbegehren erhoben wurde, sprach das Verfahrensergebnis dafür, dass von der § 4 Abs. 1-Gewinnermittlern alternativ möglichen Teilwertabschreibung kein Gebrauch gemacht und das dafür zustehende Wahlrecht somit konsumiert worden ist. Als Grund dafür ist vorstellbar, dass ein diesbezügliches Eventualbegehren etwa in der Überzeugung einer bereits richtigen Vorgangsweise im früheren Verfah-

ren unterlassen wurde. Dass der Verwaltungsgerichtshof die beschwerdegegenständliche Rechtsfrage, wie in der Vorhaltsbeantwortung (zu Punkt 16 des Ergänzungsauftrages) eingewendet, erst zum Jahresende 2006 entschieden hat, konnte die damals noch bestehende GesbR nicht daran gehindert haben, eine allfällige Teilwertabschreibung (Beteiligungsabschreibung) schon im Vorverfahren dem Grunde und der Höhe nach darzulegen (vgl. nochmals VwGH vom 6.7.2006, 2006/15/0186). Da die Auffassung, dass das Wahlrecht zur Durchführung einer Teilwertabschreibung im vorliegenden Fall negativ ausgeübt (konsumiert) wurde, die Eignung der Beteiligung an der GmbH als notwendiges Betriebsvermögen der GesbR gedanklich bereits voraussetzt, ist eine gesonderte Prüfung an dieser Stelle entbehrlich.

Soweit die Vornahme einer Teilwertabschreibung in der Vorhaltsbeantwortung mit der Erfassung drohender Verluste argumentiert wird, entspricht dies dem für die Handelsbilanz gemäß § 201 Abs. 1 Z 4 HGB geltenden Vorsichtsprinzip, das nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG verpflichtend ist. Aus den für die Steuerbilanz maßgeblichen allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung lässt sich eine zwangswise Abwertung der GmbH-Beteiligung somit nicht ableiten, da, wie bereits oben ausgeführt, bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG diesbezüglich ein Wahlrecht besteht. Im übrigen wird vom Bw in dem Zusammenhang selbst die Auffassung vertreten, dass die Bilanzierung der GmbH-Beteiligung im Sonderbetriebsvermögen der ehemaligen GesbR und Durchführung einer Teilwertabschreibung eine *Bilanzänderung* darstellt, da hiedurch lediglich ein richtiger Bilanzansatz (Forderung) durch einen anderen richtigen Bilanzansatz (Beteiligung) ersetzt wird und eine Forderungsabschreibung oder eine Teilwertabschreibung der Beteiligung auf Null zum gleichen steuerlichen Ergebnis führt (Pkt. 15 Vorhaltsbeantwortung).

Zur begehrten Bilanzänderung, die in der Vorhaltsbeantwortung mit dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung betrieblicher Vorgänge begründet wird, ist anzumerken, dass die hier gegebene Sachlage zwei Möglichkeiten aufzeigt: Entweder wurde das Wahlrecht zur Vornahme einer Teilwertabschreibung in Kenntnis dieser Möglichkeit schon konsumiert, zumal die ursprüngliche Forderungsabschreibung aus Sicht der früheren GesbR-Gesellschafter dasselbe Ergebnis bewirkt hat, oder es wurde eine Teilwertabschreibung (Beteiligungsabschreibung) aufgrund einer Fehlbeurteilung in keiner Lage des Verfahrens ins Auge gefasst. Träfe Letzteres zu, stünde einer Bilanzänderung die Regelung des § 4 Abs. 2 EStG 1988 entgegen. Darnach sind Änderungen der Bilanz nach ihrer Einreichung beim Finanzamt nur zulässig, wenn sie *wirtschaftlich* begründet sind und das Finanzamt zustimmt. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine nach § 4 Abs. 2 EStG erforderliche Zustimmung zur Bilanzänderung vor allem dann zu erteilen, wenn stichhaltige, im Unternehmen, das den Gegenstand der Bilanzierung bildet, gelegene wirtschaftliche Gründe für die Bilanzänderung sprechen (vgl. VwGH 1.7.2003, 98/13/0214). Solche wirtschaftlichen Gründe

werden für die ehemalige GesbR mit dem allgemeinen Verweis auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung aber nicht aufgezeigt. Verbliebe als Ziel des ggst. Bilanzänderungsbegehrens daher nur die Berichtigung eines im früheren Verfahren nicht erkannten Irrtums - der Hinweis in der Vorhaltsbeantwortung (zu Pkt. 16), dass eine Bilanzänderung „*vor allem wegen der neuen Betrachtungsweise durch den VwGH*“ zu einem früheren Zeitpunkt nicht angeregt werden konnte, gibt dieser Möglichkeit ebenfalls Raum - wäre eine Bilanzänderung nach dem Gesagten nicht zulässig (vgl. VwGH vom 24.3.2004, 99/14/0031, 0032).

Davon abgesehen können Teilwertabschreibungen nur in dem Wirtschaftsjahr durchgeführt werden, in dem die Wertminderung eingetreten ist. Die Bewertung ist für den Bilanzstichtag vorzunehmen. Maßgebend sind die tatsächlichen Verhältnisse am Bilanzstichtag, dabei sind aber die bis zur Bilanzerstellung gewonnenen Erkenntnisse und Einsichten zu berücksichtigen (VwGH 13.12.1995, 92/13/0081). Das Abstellen auf die Verhältnisse am Bilanzstichtag hat zur Folge, dass eine zu diesem Zeitpunkt unterlassene Abschreibung nicht in eine andere Gewinnermittlungsperiode verschoben werden kann (Nachholverbot). Dazu geht aus dem Akteninhalt hervor, dass eine Wertminderung der GmbH-Beteiligungen aus dem Titel der Zahlungsunfähigkeit dieser Gesellschaft nicht erst ab der Konkursanmeldung im Jahr 1994 sondern bereits früher anzunehmen ist. So wurde für die (später strittigen) GmbH-Darlehen in der Bilanz zum 31.12.1993 eine *Wertberichtigung* in Höhe von S 1.960.000,- ausgewiesen und dieser Betrag in der Gewinn- und Verlustrechnung 1993 als *Forderungsausfall* deklariert, was nach eigener Einschätzung der beteiligten Gesellschafter schon zu diesem Zeitpunkt - die Maßgeblichkeit der Verhältnisse am Bilanzstichtag gilt auch für die Bewertung von Forderungen - eine zumindest teilweise bestandene Zahlungsunfähigkeit der GmbH anzeigen. Dies erklärt auch, dass erbrachte Leistungen für die GmbH, die im Jahr 1993 bereits S 2,8 Mio betrugen (1992 S 1 Mio und 1993 S 1,8 Mio) von der GesbR nicht abgerechnet wurden. Damit wäre eine Teilwertabschreibung bereits zum 31. Dezember 1993 in Betracht gekommen, wobei aufgrund der zeitlichen Nähe der Einreichung des Jahresabschlusses 1993 für die GesbR vom 5. Jänner 1995 und der Konkursanmeldung für die GmbH vom 21. Dezember 1994 davon auszugehen ist, dass den an der GmbH beteiligten Gesellschaftern die aussichtslose Situation der GmbH und der Umstand, dass ihre Beteiligungen nicht mehr werthaltig waren, im Zuge der Bilanzerstellung für das Jahr 1993 genau bekannt gewesen sind.

Obwohl sich die Berufung demnach bereits als unbegründet erweist, ist nach dem Ergänzungsauftrag des Finanzamtes vom 19. Februar 2007 (Punkt 10) noch auf die Frage einzugehen, ob bei der GesbR für die Zeit ihres Bestehens (1987 bis 2004) eine **Gewinnerzielungsabsicht** vorlag und ob (bejahendenfalls) eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gegeben war. In der Vorhaltsbeantwortung wird diese Fragestellung (in Verbindung mit Punkt 8 des Vorhalts) damit beantwortet, dass die GesbR ausschließlich als

Entwicklungs- und Forschungsfirma aufgetreten sei und erst nach der Fertigstellung eines Prototypen an eine entsprechende Vermarktung denken konnte. Für diese Erfindung habe die Gesellschaft sowohl Bestätigungen über den volkswirtschaftlichen Wert als auch ein Patent erhalten. Die Gewinnerzielungsabsicht sei von vornherein gegeben gewesen, da das fertige Produkt über die Vertriebsfirma vervielfältigt verkauft werden sollte, wobei über den amerikanischen Markt, zu dem schon jahrelange Beziehungen bestanden, große Gewinne erwartet werden konnten. Darüber hinaus sollte die GesbR über Lizenzentnahmen am Wirtschaftsleben partizipieren. Da der Vertrieb über die GmbH erfolgen sollte, habe für eine Aufnahme von Geschäftsbeziehungen zu anderen (dritten) Vertragspartnern kein Grund bestanden. Die Entwicklungskosten seien der GmbH je nach Arbeitsfortschritt in Rechnung gestellt worden.

Nach der Aktenlage stellen sich die Ergebnisse der Ingenieur-GesbR für die Zeit von **1987** bis **2004** - zur besseren Vergleichbarkeit einheitlich in ATS ausgewiesen – wie folgt dar:

Zeitraum	Umsatz It. Erklärung	Verlust It. Erklärung	Verlust It. F-Bescheid
1987	0	-466.237	-466.237
1988	0	-6.731	-7.931
1989	0	-2.420	-3.621
1990	0	-1.045.251	-1.045.251
1991	20.667	-1.907.426	-1.907.426
1992	0	-1.710.710	-1.710.710
1993	0	-5.828.968	-5.828.968
1994	0	-4.828.046	-473.047
1995	0	-396.399	-193.359
1996	0	-479.232	-73.152
1997	0	-541.101	-135.020
1998	0	-442.255	-70.015
1999	0	-463.122	-90.882
2000	0	-1.235.337	-66.416
2001	0	-214.313	-20.387
2002	0	-201.078	-2.556
2003	0	-194.391	-4.439
2004	0	-173.415	-3.699
Summe	20.667	-20.136.432	-12.103.116

Da die Gewinnabsicht für jede Einkunftsart und damit auch für Einkünfte aus Gewerbebetrieb unabdingbar ist, löst ein Auftreten von Verlustresultaten die Prüfung aus, ob eine Tätigkeit überhaupt als Einkunftsquelle oder als steuerlich unbedeutliche Liebhaberei angesehen werden kann. Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO) in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung (BGBl 1993/33) liegt eine Betätigung mit Einkunftsquellencharakter vor, wenn diese durch die Absicht veranlasst ist, einen **Gesamtgewinn** (Gesamtüberschuss der

Einnahmen) zu erzielen und nicht unter Absatz 2 der Verordnung (typische Liebhaberei) fällt. Die im Mittelpunkt der Betrachtung stehende Gewinnabsicht ist allerdings ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der steuerlich erst dann erheblich wird, wenn er sich durch entsprechende Handlungen in der Außenwelt manifestiert. Das Streben nach einem Totalgewinn muss anhand objektiver, für einen Dritten nachvollziehbarer Kriterien (§ 2 Abs. 1 LVO) beurteilt werden können. Bloße Kostendeckung genügt dafür nicht (vgl. Doralt/Renner, EStG-Kommentar, Bd. I, § 2, Tz 356 bzw Doralt, Bd. II, Tz 62 und Tz 70 zu § 23 EStG).

Den nachfolgenden Ausführungen sei vorangestellt, dass Art und Umfang der ausgeübten Betätigung in erster Anscheinsbetrachtung eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit (§ 1 Abs. 1 LVO) annehmen lassen, da die Entwicklung (Konstruktion) einer Klärschlammtennwässerungsanlage sowie die Höhe der angefallenen Verluste keiner Tätigkeit entsprechen, die typischerweise auf einer besonderen Neigung in der Lebensführung beruht.

Das Ausmaß und die Entwicklung der erwirtschafteten Verluste (§ 2 Abs. 1 Z 1 LVO) zeigen, soweit diese aufgrund der ergangenen Bescheide zum Tragen gekommen sind, dass die GesbR im Verlauf ihres 18-jährigen Bestehens einen Gesamtverlust von rund S 12 Mio erwirtschaftet hat. Dieses Ergebnis ist für die Liebhabereiprüfung um Auswirkungen aufgrund steuerlicher Sondervorschriften (hier: geltend gemachte Forschungsfreibeträge gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 EStG in Höhe von insgesamt S 1.256.167,-) zu bereinigen. Davon entfallen auf die Steuerperioden 1990 bis 1994 jeweils S 145.916,-, S 274.630,-, S 254.590,-, S 259.221,- und S 321.810,-, was einen adaptierten Gesamtverlust von **S -10.846.949,-** ergibt. Die adaptierten Jahresverluste betragen in gleicher Reihenfolge rund S 899.000,-, S 1,6 Mio, S 1,4 Mio, S 5,5 Mio und S 151.000,-.

Da diesen Verlusten keine Umsätze aus operativen Tätigkeiten gegenüber stehen (der Umsatz 1991 betraf nur einen Anlagenverkauf an die im gleichen Jahr gegründete Vertriebs-GmbH) und die ab 1987 erzielten Jahresverluste mit Ausnahme weniger Jahre ein beträchtliches Ausmaß aufweisen, spricht dies zunächst für Liebhaberei (vgl. VwGH vom 30.6.1992, 92/14/0044 zu mehrjährigen Verlusten zwischen rd. S 9.000,- und S 261.000,-). Die besonderen Umstände einer Erfindertätigkeit, bei der sich ein finanzieller Erfolg im Regelfall nicht in gleicher Weise wie bei einer "normalen" Erwerbstätigkeit einstellen wird, rücken die Frage der Umsatzsituation allerdings in den Hintergrund, sodass auch längere Anlaufverluste bei Erfindern noch nicht gegen eine Gewinnerzielungsabsicht sprechen. Liebhaberei kann - in Verbindung mit anderen Wirtschaftlichkeitskriterien - aber vorliegen, wenn der Erfinder die Aussichtslosigkeit seiner Tätigkeit erkennt, diese aber trotzdem fortsetzt.

Zum Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen (§ 2 Abs. 1 Z 2 LVO) lässt sich mangels erzielter Gewinne keine nähere Aussage treffen, doch hat die Besonderheit einer Erfindertätigkeit iSd zuletzt Gesagten auch hier Geltung.

Ursachen für Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben (§ 2 Abs. 1 Z 3 LVO) sind im Wege eines äußeren Betriebsvergleiches nicht feststellbar, da das in Rede stehende Projekt eine Anlage betraf, die nach diesem System am Markt noch nicht angeboten bzw produziert wurde. Damit richtet sich der Schwerpunkt der Untersuchung auf die Frage, ob für die Verlusterzielung **externe oder interne Ursachen** maßgeblich gewesen sind, dh. ob Umstände vorlagen, die im Regelfall nicht oder nur schwer beeinflussbar sind, oder ob Umstände gegeben waren, auf die mit wirkungsvollen Maßnahmen reagiert werden kann.

Äußere Verlustursachen sind bis zum Streitjahr 1994 insofern nicht zu erblicken, als in den Aktenunterlagen ausdrücklich auf besonders gute Marktchancen mit nationalen und internationalen Interessen hingewiesen wurde, die eine ausgezeichnete Auftragslage versprachen (Berufung v. 16.10.1996 und Vorhaltsbeantwortung v. 24.5.2007, Pkt. 10). Im Beiblatt zum Antrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 (Bescheinigung über den volkswirtschaftlichen Wert von Erfindungen) vom 23. März 1992 wurden in dem Zusammenhang die westeuropäischen Staaten, USA, Kanada und Japan als Hauptexportländer genannt. Soweit im Jahr 1994 die **Zahlungsunfähigkeit** der GmbH eingetreten ist, die mit dem Vertragsrücktritt des Abwasserverbandes B im Oktober 1994 in Verbindung stand, ist dies nicht schematisch als externer Verlustgrund (sog. Unwägbarkeit) zu betrachten, weil dem ein Werkvertrag zugrunde lag, bei dem das *Entwicklungsrisiko ausschließlich die GmbH* getragen hat und in dem auch ein *Vertragsrücktritt* des Abwasserverbandes im Fall des Nichterreichens eines bestimmten Entwässerungswertes ausbedungen war (Feststellungsergänzung vom 11.1.1996 zum Konkursantrag). In Punkt 11 lit. c des Werkvertrages war dazu vorgesehen, dass bei Auflösung des Vertrages durch den Auftraggeber (Abwasserverband) diesem sofort alle aus diesem Vertrag resultierenden Zahlungen, die vom Auftraggeber geleistet wurden, zu ersetzen sind. Da dies nach eigener Beurteilung der GmbH einen Vertragsabschluss zu "zumindest unüblichen Bedingungen" bedeutet hat, ist den an der GmbH beteiligten Gesellschaftern das einseitig eingegangene Geschäftsrisiko somit bewusst gewesen und waren mögliche Folgen auch vorhersehbar (Leistungsstörungen können bei technischen Projekten nach allgemeiner Erfahrung nie ausgeschlossen werden). Welche subjektiven Motive für den Vertragsrücktritt des Abwasserverbandes ausschlaggebend waren - von den Gesellschaftern wurden dazu ein zwischenzeitliches Absinken von Schlammentsorgungskosten oder politische Gründe vermutet (vgl. Feststellungsergänzung v. 11.1.1996 und Berufung) -, kann hier dahingestellt bleiben, da dies an dem mit derartigen Vertragsbedingungen (Knebelungsvertrag) typischerweise verbundenen Risiko nichts ändert.

Für den Folgezeitraum nach dem Streitjahr 1994 sind äußere Verlustursachen ebenfalls nicht zu erkennen, zumal ein öffentliches (auch internationales) Interesse auf dem Gebiet der Klärschlammensorgung bzw. -entwässerung durchaus glaubhaft erscheint.

Ein interner Verlustgrund kann in organisatorischer Hinsicht darin gesehen werden, dass für die Verwertung der Erfindung im Jahr 1991 eine (eigene) Vertriebs-GmbH gegründet wurde, die mit dem notwendigen Kapital von vornherein unzureichend ausgestattet gewesen ist (aus diesem Grund bedurfte es schon ab dem Jahr 1992 laufender Geldzufuhren an die GmbH), und die für eine Lieferung des herzustellenden Produktes nicht nur auf spezialisierte Fremdfirmen (zB für Baumeisterarbeiten und Leistungen in der Stahlbautechnik) sondern auch auf gesonderte Leistungen der GesbR (Entwicklungsarbeiten) angewiesen war. Nach dem Lagebericht der Fa. S.P. GmbH zur Bilanz 1992 konnten die daraus resultierenden Kosten durch die mit dem Abwasserverband vereinbarte Auftragssumme naturgemäß nicht abgedeckt werden, weshalb diese Abgänge seitens der Gesellschafter zu begleichen waren. Da die Vertriebs-GmbH zugleich die Patentverwertungs- bzw. alleinigen Lizenzrechte über die Entwässerungsanlage nach dem System der sog. L-Presse besaß (vgl. Konkursantrag v. 21.12.1994 und Gesellschaftsvertrag v. 11.6.1991), konnte die GesbR Leistungen zur Konstruktion einer derartigen Anlage auch nur gegenüber der GmbH und nicht für Dritte erbringen (nach den Berufungsausführungen sollten die GesbR-Gesellschafter aufgrund bestimmter Förderungsrichtlinien und des Kreises der Auftraggeber als Konstrukteure nach außen nicht in Erscheinung treten).

Als innere ("hausgemachte") Verlustursache kommt auch in Betracht, dass Leistungen für die GmbH im Zeitraum 1992 bis 1994 mit einem Wert von insgesamt S 4,6 Mio von der GesbR nicht abgerechnet wurden oder mit Rücksicht auf die nahe stehende GmbH nicht abgerechnet werden konnten. Diese Leistungen wurden im Streitjahr 1994 neben sog. "Leihgeldern" als Forderungsausfall verbucht. Da die GesbR auch hohe Aufwendungen für Fremdarbeit und Personalkosten iHv rund S 2,2 Mio (1992), S 2 Mio (1993) und S 2,6 Mio (1994) zu tragen hatte, spricht das Nichtabrechnen von Leistungen mit Jahresbeträgen von S 1 Mio (1992) und S 1,8 Mio (1993, 1994) gegen ein subjektives Gewinnstreben, weil es im Geschäftsleben zwischen fremden Vertragspartnern üblich ist, erbrachte (Teil)Leistungen zeitnah in Rechnung zu stellen. - Die vorerwähnten Leihgelder scheiden im Rahmen der Kriterienprüfung aus, weil diese, wie im streitfallbezogenen VwGH-Erkenntnis bestätigt, nicht als betrieblich veranlasster Aufwand (der GesbR) sondern als durch das GmbH-Gesellschaftsverhältnis verursachte verdeckte Einlagen anzusehen waren.

Zur Frage eines **marktgerechten Verhaltens beim Leistungsangebot und bei der Preisgestaltung** (§ 2 Abs. 1 Z 4 u. Z 5 LVO) ist im Zusammenhang mit der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eine konkrete Aussage nicht möglich, weil in Bezug auf das zu liefernde

Produkt nur die GmbH als Vertragspartner in Erscheinung getreten ist und Leistungen der GesbR in Bezug auf die Anlagenkonstruktion für andere Vertragspartner als die (eigene) GmbH aktenkundig nicht stattfanden. Was die Höhe der nach Ingenieur-, Techniker- und Monteurstunden ermittelten Leistungen der GesbR betrifft, wird mangels gegenteiliger Anhaltspunkte von marktüblichen Sätzen ausgegangen.

Der Umstand, dass der GmbH die exklusiven Lizenzrechte an dieser Erfindung ohne erkennbare Verrechnung eines einmaligen oder laufenden Entgelts eingeräumt wurden – dies hätte in den Jahresabschlüssen der GesbR für den Zeitraum 1991 (GmbH-Gründung) bis 1994 Niederschlag gefunden – wirft allerdings Zweifel am Ertragswillen der GesbR auf, dies umso mehr, als dem in Rede stehenden Produkt zum damaligen Zeitpunkt eine besonders günstige Interessens- und Auftragslage zugesprochen wurde, die eine Lizenzüberlassung entsprechend verwertbar gemacht hätte.

Strukturverbessernde Maßnahmen (§ 2 Abs. 1 Z 6 LVO), dh. Maßnahmen, die sich ihrer Art nach auf die Ertragslage positiv auswirken können, gehen aus dem Akteninhalt nicht hervor, weil die GesbR nach dem bereits Gesagten kein Verhalten gesetzt hat, das eine Änderung in sachlicher oder organisatorischer Hinsicht herbeigeführt hätte. So sind erbrachte Leistungen mehrjährig nicht abgerechnet worden und hat die GesbR Leistungen derselben oder einer anderen Art in weiterer Folge auch keinem Dritten angeboten (in der Vorhaltsbeantwortung zu Punkt 8 des Ergänzungsauftrages vom 19. Februar 2007, der sich auf allfällige Leistungen der GesbR gegenüber dritten Interessenten für die Zeit von ihrer Gründung bis zur Beendigung bezog, wurden solche Geschäftsbeziehungen ausdrücklich verneint). Hinsichtlich der „Leihgelder“ an die GmbH (verdeckte Einlagen) ist in dem Zusammenhang nochmals auf die fehlende betriebliche Veranlassung dieser Zuwendungen (fehlender Konnex mit der Sphäre der GesbR) hinzuweisen.

Soweit in der Vorhaltsbeantwortung (zu Punkt 3 des Ergänzungsauftrages) ausgeführt wird, dass die Ingenieur-GesbR infolge Zweckvereitelung und Verlust des Hauptstammes (§ 1205 ABGB) *einvernehmlich* aufgelöst und die Geschäftstätigkeit unter Zurücklegung der Gewerbeberechtigung beendet wurde, tritt daraus keine Verbesserungsmaßnahme zutage, weil sich eine GesbR im Fall der Unmöglichkeit der Zweckerreichung (oder des Verlustes des Hauptstammes) nicht aufgrund der Willenserklärung eines oder mehrerer Gesellschafter sondern gemäß § 1205 ABGB „von selbst“ auflöst. Die Auflösung (Vollbeendigung) der Gesellschaft ist damit ex lege zwingend und nicht nach Maßgabe einer besonderen betriebswirtschaftlichen Überlegung erfolgt.

Aufgrund der in allen Jahren erzielten Verluste aus einer Tätigkeit, die während ihrer Gesamtdauer von 18 Jahren zu keinen Einnahmen aus operativen Geschäften geführt hat, ist in Zu-

sammenschau mit internen Verlustgründen und dem Nichtsetzen von Verbesserungsmaßnahmen eine Absicht der ehemaligen GesbR-Gesellschafter, innerhalb absehbarer Zeit einen Gesamtgewinn zu erzielen, nicht zu erkennen. Zum ergänzend vorgebrachten Hinweis, dass im Rahmen weltweit beabsichtigter Lizenzverfahren erhoffte Lizenzeinnahmen „*sicherlich zu nicht kleinen Gewinnen*“ geführt hätten, wobei (aus Sicht der GmbH) mit einem Auftragsvolumen von ca. 3 Pressen im Anlaufjahr und danach mit rund 20 bis 50 Pressen in den Folgejahren im Gesamtwert von ca. 17 Mio Euro gerechnet worden sei (Antwortschreiben vom 11.9.2007 zum ho. Ersuchen, die Absicht auf Gewinnerzielung näher darzulegen), ist nochmals anzumerken, dass die subjektive Gewinnabsicht als innerer Willensentschluss nach außen nachvollziehbar in Erscheinung treten muss und dass es dabei *nicht auf die Wunschvorstellungen* desjenigen ankommt, der die konkrete Betätigung entfaltet (Doralt/Renner, Tz 356 zu § 2 EStG 1988). Dass die GesbR nach dem Scheitern des Pilotprojektes im Jahr 1994 noch weitere 10 Jahre ohne Geschäftsbeziehung zu anderen Partnern (s. Vorhaltsbeantwortung v. 24.5.2007, Pkt. 8) mit Verlusten fortgeführt worden ist und eine „Geschäftstätigkeit“ nicht schon vor dem Jahr 2004 als eingestellt deklariert wurde - selbst im Fall eines Projekterfolges hätte es zur Abdeckung der Entwicklungskosten noch eines Auftragsvolumens von etwa 15 Pressen bedurft (Eingabe v. 11.9.2007) -, legt im Gesamtbild vielmehr das Bestreben nahe, im Rahmen der GesbR so lange wie möglich *negative* Ergebnisse zu erzielen, um diese bei der Einkommensteuerveranlagung des Bw anteilig geltend machen zu können.

Der Vollständigkeit halber sei hier – über den Gesichtspunkt der Liebhabereibeurteilung hinaus - noch angefügt, dass die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) im Streitjahr nicht nur in Bezug auf die Gewinnabsicht nicht erfüllt waren, sondern auch hinsichtlich der **Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr** zweifelhaft sind. Dies deshalb, weil die Tätigkeit der GesbR **ihrer Art nach** (*Konstruktion des Prototypen einer am Markt noch nicht beschaffbaren Maschine*) damals nur eine Auftragserteilung durch einen **einzigsten Auftraggeber** (*die über die alleinigen Lizenzrechte verfügende Vertriebs-GmbH*) ermöglicht hat (vgl. VwGH vom 14.9.1988, 87/13/0248). Konnte das in Rede stehende (End)Produkt mit der darin eingeflossenen Ingenieurleistung somit nur von der Vertriebs-GmbH am Markt angeboten bzw. „an den Kunden gebracht werden“ und schlossen die tatsächlichen Umstände (nicht in Erscheinung treten der GesbR nach außen) eine Auftragsvergabe durch den in der Berufung genannten Abnehmerkreis an die GesbR für dieses Produkt zwangsläufig aus, dann hat am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr eben nicht die GesbR, sondern die GmbH (als eigenständiges Steuersubjekt) erkennbar teilgenommen. Die hier gegebene Sachlage entspricht nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates auch nicht der Situation einer typischen ARGE im Baugewerbe, deren Tätigkeit sich auf die Ausführung eines einzelnen Bauauftrages beschränkt (vgl. VwGH vom 30.5.1958, 1423/57).

Eine dem ähnlichen Situation traf zwar im Verhältnis der GmbH zum Abwasserverband zu, im Verhältnis zur GmbH waren die GesbR-Gesellschafter aber nur intern, sich selbst beauftragend tätig. - In der nach dem Streitjahr bis zur Beendigung der GesbR verstrichenen Zeit von 10 Jahren wurden solche Leistungen, wie bereits mehrfach erwähnt, nicht einmal gegenüber einem einzigen Auftraggeber erbracht.

An dieser Betrachtung ändern ergänzend vorgelegte Schreiben der Ingenieur-GesbR an zwei Firmen sowie an den Steiermärkischen Gemeindebund oder an die Steiermärkische Landesregierung nichts, weil dieser Schriftverkehr ausschließlich den Zeitraum **1991** betrifft und sachliche Gegebenheiten in den jeweiligen Steuerperioden naturgemäß unterschiedlich gelagert sein können. Für das hier maßgebliche Streitjahr **1994** (oder die Nachjahre) ist daraus nichts abzuleiten, zumal die GesbR für Leistungsbeziehungen mit einem anderen Partner erklärtermaßen keinen Grund sah (Vorhaltsbeantwortung vom 24.5.2007, Pkt. 8).

Über die Berufung war, wie im Spruch ersichtlich, zu entscheiden; eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) war für das Jahr 1994 nicht durchzuführen.

Graz, am 27. September 2007