



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 4

GZ. RV/1297-L/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw OEG, inXY, vertreten durch Mag. Alfred Hauer, Steuerberater, 4974 Ort im Innkreis, Aichberg 6, vom 25. Oktober 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau am Inn vom 5. November 2002 betreffend

Nichtfeststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 23. September 1999 wurde die Firma PE GmbH, mit dem Sitz in XY., durch Übertragung des Unternehmens auf die Bw OEG als Gesamtrechtsnachfolgerin nach den Vorschriften des UmwG mit Stichtag 31. Dezember 1998 umgewandelt. Die Firma PE GmbH erwirtschaftete seit ihrer Gründung im Jahr 1988 mit Ausnahme der Jahre 1990, 1991 und 1995 ausschließlich Verluste. Auch die Firma Bw OEG erzielte bis zur Betriebsaufgabe im Jahr 2001 nur Verluste.

2. Am **11. Februar 2000** fand eine **Nachscha**u in den Räumlichkeiten der berufungswerbenden Gesellschaft statt. In der dabei verfassten Niederschrift wurde hinsichtlich Unternehmenstätigkeit festgehalten, dass die Berufungswerberin Vermittlungsgeschäfte tätige und Folgeprovisionen aus der Kundenstockübergabe erziele. Der Kundenstock des Inkassobüros sei an die Firma PWGmbH übergeben worden. Daraus würden noch Folgeprovisionen fließen.

Der zur Nachschau verfasste Bericht, ebenfalls vom 11. Februar 2000, enthält folgende Feststellungen des Erhebungsorganes:

„Die PE GmbH war, wie der Name bereits sagt, ein Inkassobüro. Laut Herrn M hat sich die Auftragslage in den letzten Jahren derart verschlechtert, dass er sich entschlossen hat, die Inkassotätigkeit aufzugeben. Der Kundenstock wurde an die Firma PWGmbH verkauft. Die PWGmbH hat dafür im Jahr 1999 eine Anzahlung von 60.000,- S geleistet. Diese Anzahlung wird mit Folgeprovisionen gegengerechnet. Dies wird im heurigen Jahr aufgebraucht sein und es werden dann weitere Folgeprovisionen zufließen. Die einlangenden Inkassoprovisionen werden im Verhältnis 60:40 aufgeteilt. 60 % erhält die M OEG und 40 % die PWGmbH. Diese Vereinbarung soll zehn Jahre gelten.“

Weitere Einnahmen der OEG werden Vermittlungsprovisionen einer ungarischen Firma sein, für die Herr M österreichische Firmen nach Ungarn vermittelt.

M. ist bei der Firma LP AG in Wien angestellt – er ist in Ungarn bei der H AG als Direktor tätig. Der Sohn GM ist als Servicetechniker bei der Firma C beschäftigt. Die Gattin E ist Hausfrau und betreut das Büro im Hause in H..“

3. Im Schriftsatz vom 7. Mai 2002 teilte die berufungswerbende Gesellschaft unter Beilage der Steuererklärungen für 2001 mit, dass das Unternehmen den Betrieb eingestellt habe. In der Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften wies die Berufungswerberin einen Verlust aus dem laufenden Geschäftsjahr in Höhe von 1.877,53 S sowie einen Übergangsverlust - resultierend aus der Umwandlung - im Ausmaß von 674.120,00 S (das sind 5/7 von 943.770,00 S) aus.

4. Im Bescheid vom 30. Oktober 2002 wurde ausgesprochen, dass gemeinschaftliche Einkünfte nicht erzielt worden seien und somit keine Feststellung gemäß § 188 BAO erfolgt sei. In der gesondert ergangenen Bescheidbegründung vom 5. November 2002 wird Folgendes ausgeführt:

„Gemäß § 2 Abs 1 LVO ist bei Anfallen von Verlusten aus Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 1 das Vorliegen der Absicht einen Gesamtgewinn zu erzielen, insbesondere an Hand folgender Umstände zu beurteilen: Ausmaß und Entwicklung der Verluste, Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen. Gemäß § 2 Abs 2 LVO liegen innerhalb der ersten bzw fünf Jahre ab Beginn der Betätigung gemäß § 1 Abs 1 jedenfalls Einkünfte vor. Nach Ablauf dieses Zeitraums ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraums nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird.“

Sie haben mit 1.1.1999 das Inkassobüro als OEG nach Umwandlung der PE. GmbH bis zur Aufgabe im November 2001 geführt. In diesem Zeitraum wurde ein Totalverlust von 87.373,- S erzielt. Daher werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht festgestellt.

Voraussetzung der Anwendung des Art II UmgrStG auf Umwandlungen ist nicht nur die Erfüllung der handelrechtlichen Umwandlungsvoraussetzungen, sondern auch die Übertragung eines Betriebes im abgabenrechtlichen Sinn, also die Übertragung einer Einkunftsquelle gemäß § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG.

Nachdem wie oben ausgeführt, keine Einkunftsquelle im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG vorliegt, sind die Voraussetzungen für die Umwandlung nach Art II nicht gegeben und daher die restlichen Verlustabzüge bzw die Mindestkörperschaftsteuer zu versagen.“

5. In der dagegen erhobenen **Berufung vom 23. Dezember 2002** beantragte die berufungswerbende Gesellschaft die erklärungsgemäße Berücksichtigung der restlichen Verlustabzüge und die Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer.

Als Begründung wurde angeführt, dass im Zuge der Umwandlung der PE GmbH in die Bw OEG mit 1. Jänner 1999 ein Betrieb im abgabenrechtlichen Sinne („Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel“, VwGH vom 18. Juli 1995, 91/14/0217) im Rahmen einer Gesamtrechtsnachfolge übertragen worden sei. Das Betriebserfordernis gemäß § 7 Abs 1 Z 1 UmgrStG sei in jeder Weise erfüllt, weil die steuerliche Tatbestandsvoraussetzung der Steuerabhängigkeit der stillen Reserven gegeben sei.

Die vortragsfähigen Verluste der übertragenden Gesellschaft seien gemäß § 10 Z 1 UmgrStG u.a. zum Umwandlungstichtag objektiv auf den übertragenen Betrieb zurückzuführen. Die Entwicklung der Verluste nach der Umgründung könne dabei nicht herangezogen werden. Entscheidend seien die Verhältnisse zum Umwandlungstichtag. § 2 Abs 2 LVO sei nicht anzuwenden, nachdem es sich im vorliegenden Fall um eine Gesamtrechtsnachfolge handle und daher kein Anlaufzeitraum vorliege.

6. Das Finanzamt legte sodann die Berufung – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – dem Unabhängigen Finanzsenat als Rechtsmittelbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

7. Mit **Berufungsentscheidung vom 1. Oktober 2007** (RV/0050-L/03) wies der Unabhängige Finanzsenat die Berufung mit der Begründung als unzulässig zurück, dass die angefochtene erstinstanzliche Erledigung den Beteiligten nicht zugestellt worden sei und somit rechtlich nicht wirksam werden konnte.

8. Daraufhin stellte das Finanzamt den Bescheid unter Anfügung der Zustellfiktion des § 101 Abs 3 BAO nachweislich sämtlichen Gesellschaftern zu. Die dagegen eingebrachte Berufung enthielt inhaltsgleiche Ausführungen wie im Schriftsatz vom 23. Dezember 2002. Außerdem beantragte der steuerliche Vertreter die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Die Berufung wurde sodann erneut dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

9. Die im **Vorhalt vom 3. Mai 2007** gestellten Fragen beantwortete der steuerliche Vertreter mit **Schreiben vom 29. Mai 2007** folgendermaßen:

9.1. „*Aus welchen Gründen erwirtschaftete die PE GmbH bzw die Bw OEG gegenüber vergleichbaren Betätigungen, die aber Gewinne abwerfen, fast nur Verluste? Welche Ursachen waren dafür verantwortlich?*“

Das Unternehmen sei im Jahr 1988 gegründet und der Kundenstock sukzessive aufgebaut worden. Anfang der neunziger Jahre sei der erste große Durchbruch in der geschäftlichen Entwicklung gelungen.

9.2. „*Im Jahr 1995 wurde ein, im Vergleich zu den vergangenen bzw folgenden Jahren, relativ hoher Gewinn erzielt. Was waren die Ursachen dafür?*“

In den Jahren 1994 und 1995 habe man namhafte Unternehmen wie L AG, B, PS, Sch, Mo usw als Kunden gewinnen können. Insbesondere die durch die Kontrollbank versicherten Auslandsforderungen der Firma L AG seien sehr lukrativ gewesen, da im Falle der Nichteinbringlichkeit durch das Inkassobüro die Inkassogebühren von der Kontrollbank übernommen worden seien.

9.3. „*Was waren die Gründe für den Umsatzseinbruch ab dem Jahr 1996? Wie wurde darauf reagiert?*“

Als Gründe dafür wurde der Beitritt Österreichs zur Europäischen Union genannt. Dadurch seien in Österreich vermehrt Filialen großer deutscher Inkassoinstitute errichtet worden. Diese hätten den Kunden wesentlich mehr Service anbieten können. Weiters hätten Kreditschutzverbände, wie KSV und AKV, vermehrt die Eintreibung von Außenständen übernommen. Diese Institutionen hätten vorher lediglich Insolvenzen bearbeitet.

Ein weiterer Grund für den Umsatzrückgang liege auch darin, dass die Gerichte ab 1996 im Falle der gerichtlichen Eintreibung die Inkassogebühren nicht mehr anerkannt hätten. Im Zeitraum zwischen 1996 bis 1998 seien zahlreiche kleinere Inkassounternehmen insolvent geworden bzw seien etliche Unternehmen vom deutschen Inkassobüro Justitia übernommen worden. Das Vertrauen der Kunden in kleine Zweimannbetriebe sei in diesem Zeitraum auf Grund des fehlenden zusätzlichen Serviceangebotes permanent gefallen bzw es sei Unsicherheit aufgekommen, inwieweit kleinere Inkassobetriebe gleiche Erfolgsschancen in der Eintreibung von Außenständen hätten.

Die Großkunden B und Mo seien im Jahr 1996 weggefallen, weil man die Forderungen sofort dem Anwalt übergeben habe. Auch die L AG sei als Kunden verloren gegangen, nachdem ein Wechsel zum KSV stattgefunden habe. PS und das Unternehmen Sch seien insolvent geworden und die offenen Forderungen habe man an den Masseverwalter zur Eintreibung abgeben müssen.

9.4. „*Wie erfolgte die Preisgestaltung des Unternehmens? Waren die Preise marktkonform?*“

Durch die Vorgabe des Inkassoverbands habe man auf die Preisgestaltung sehr wenig Einfluss nehmen können.

9.5. „*Hat das Unternehmen Maßnahmen gesetzt, die zur Verbesserung der Ertragslage geführt haben? Wenn ja, um welche konkreten Maßnahmen handelt es sich dabei? Wenn nein, wieso nicht?*“

Das Unternehmen habe auf die geänderte Marktsituation insofern reagiert, als sie zusätzliche Dienste angeboten habe. Konkret habe man kostenlose Aufkleber „letzte Mahnung“ zur Verfügung gestellt,

Inserate geschaltet, Unternehmen telefonisch und durch Besuche kontaktiert und Dolmetschdienste für Kunden sowie Knüpfen von Kontakten mit ungarischen Unternehmen und Institutionen angeboten.

9.6. „Waren alle Gesellschafter der PE GmbH im Unternehmen beschäftigt? Wenn ja, in welcher Funktion; als haupt- oder nebenberufliche Mitarbeiter?“

Im Unternehmen sei nur Herr MM hauptberuflich als Geschäftsführer beschäftigt gewesen. Frau ME sei 1998 auf Grund des Geschäftsrückganges einvernehmlich gekündigt worden.

9.7. „Welche konkreten Vermittlungstätigkeiten wurden durchgeführt?“

Auf Grund der ungarischen Muttersprache des Geschäftsführers und der Ostöffnung habe man als zusätzliche Serviceleistung zum Inkasso versucht, österreichischen Unternehmen das Tor nach Ungarn zu öffnen. Konkret seien für die Firmen B, Sch, A, S, P GmbH, T, B. Immobilien GmbH sowie FirmaSCH Kontakte nach Ungarn vermittelt worden. Durch den Konkurs der Firma T musste man 1998 einen Umsatzausfall in Höhe von 200.000,- S verzeichnen.

9.8. „Was war der Grund für die Betriebsaufgabe im Jahr 2001?“

Nachdem die Zukunftsaussichten für kleine Inkassobüros sehr negativ und das Unternehmen bestrebt gewesen sei, sämtliche durch Verluste entstandene Verbindlichkeiten zu tilgen, hätten sich die Gesellschafter entschlossen, den Kundenstock zu veräußern. Die verbliebenen Schulden seien bis Ende 2006 mit versteuertem Geld der Gesellschafter vollkommen getilgt worden.

9.9. „Wann wurde der Kundenstock veräußert?“

Der Kundenstock sei am 7. Mai 2001 an die Firma PWGmbH Inkassobüro verkauft worden. Die beiliegende Rechnung mit selbigem Datum weist folgenden Inhalt auf:

..... „erlauben wir Ihnen für die Ablöse des gesamten Kundenstocks laut Vereinbarung vom 07.05.2001 folgenden Betrag in Rechnung zu stellen.

Gemäß Vereinbarung	ATS 25.000,00
zzgl. 20% MwSt	ATS 5.000,00
Gesamt	ATS 30.000,00

Mit dieser Vereinbarung sind sämtliche Forderungen betreffend des Kundenstocks der Firma Bw OEG mit beiderseitigem Einverständnis abgegolten...“

10. Im zweiten **Vorhalt vom 21. Juni 2007** wurde die berufungswerbende Gesellschaft darauf hingewiesen, dass nach Aktenlage der Kundenstock bereits im Jahr 1999 veräußert worden sei, was darauf schließen ließe, dass auch die operative Inkassotätigkeit mit diesem Verkauf beendet worden sei und nachfolgend nur mehr Folgeprovisionen zugeflossen seien.

Die berufungswerbende Gesellschaft führte dazu aus, dass die Umgründung des Unternehmens bereits seit Mitte des Jahres 1998 geplant gewesen wäre. Durch die Umgründung habe man die Fixkostenbelastung, wie insbesondere durch die Firmenbuchbilanz, doppelte Buchhaltung, Mindestkörperschaftsteuer und Einnahmen-Ausgabenrechnung anstelle Bilanzerstellung, reduzieren wollen, um damit das Unternehmen wieder wettbewerbsfähiger zu machen. Die Umgründungsphase habe sich nur deshalb verlängert, weil es einem Mitarbeiter der Steuerberatungskanzlei auf Grund seiner

bevorstehenden Steuerberaterprüfung zeitlich nicht möglich gewesen wäre, die Umgründung wie geplant Anfang 1998 durchzuführen. Im Zeitraum der Umgründungsplanung sei nicht beabsichtigt gewesen, das Unternehmen zu schließen. Durch das Bereitstellen zusätzlicher Dienstleistungen als Abrundung der Inkassotätigkeit sollten wieder Marktanteile gewonnen werden. Auf Grund der guten Ungarischkenntnisse von Herrn MM. hätten sich wertvolle Synergieeffekte ergeben können.

Durch die Aufnahme einer Angestelltentätigkeit wäre es nicht mehr möglich gewesen, den bisherigen Kundenstock in vollem Umfang weiter zu betreuen. Aus diesem Grunde sei 1999 ein Teil der Akte an die PWGmbH Inkassobüro abgetreten worden. Im Jahr 2001 habe man sich dann entschieden, die Inkassotätigkeit völlig einzustellen und verkaufte den gesamten Kundenstock samt Folgeprovisionen. Die Vorstellung, Kunden durch zusätzliche Leistungen an das Unternehmen bzw auch an den Käufer der Akte zu binden und damit Folgeprovisionen zu erhalten, habe sich aus Gründen des Zeitmangels als nicht zielführend erwiesen. Hinsichtlich des im Jahre 1999 abgeschlossenen Vertrages sei festzustellen, dass es sich um eine Rechnung über die abgetretenen Akte gehandelt habe.

Auf die Frage nach der steuerlichen Erfassung dieser angesprochenen Vermittlungstätigkeiten wurde geantwortet, dass die Vermittlungstätigkeiten für die dargestellten Unternehmen primär zur Aufrechterhaltung der geschäftlichen Beziehungen im Bereich des Inkassos gedient hätten und großteils eine Nebenleistung zur Hauptleistung darstellten und daher nicht gesondert buchhalterisch erfasst worden seien. Die aufgezeigten Unternehmer seien größtenteils Inkassokunden gewesen. In der Angelegenheit Scha – T habe Herr M mit ungarischen Ministerien verhandelt. Das vereinbarte Honorar von 100.000,- S habe man nicht mehr eintreiben können, weil Herr T zahlungsunfähig wurde. Herr M habe in dieser Angelegenheit beim Rechtsanwalt Dr. TW in YZ vorgesprochen.

Hinsichtlich der Frage nach den konkreten Maßnahmen im Sinne der Kriterien nach § 1 Abs 1 Z 1 bis 6 LVO wurde geantwortet, dass man sich mit der Aufnahme einer Angestelltentätigkeit in Ungarn positive Synergieeffekte sowohl für den Erwerber der Akte als auch für die berufungswerbende Gesellschaft erwartet habe. Durch die Umgründung seien Bankschulden in beträchtlichem Ausmaß übernommen worden, sodass seitens der Gesellschafter großes Interesse an einem wirtschaftlichen Erfolg bestanden habe. Der Kostenreduktion seien schließlich keine Umsatzsteigerungen gegenüber gestanden. Die Tätigkeit als Unternehmensdirektor sei zeitintensiver gewesen, als laut Einstellungsgespräch vereinbart, sodass es Herrn MM. nicht möglich gewesen sei, verstärkt für die berufungswerbende Gesellschaft tätig zu sein, obwohl ein großes Potential vorhanden gewesen wäre. Aus diesem Grund habe man im Jahr 2001 beschlossen, die

Unternehmenstätigkeit einzustellen. Die verbliebenen Bankschulden von 600.000,- S habe Herr M mittlerweile aus versteuertem Einkommen vollständig zurück bezahlt.

11. Als Antwort auf das **Auskunftsersuchen vom 25. September 2008** brachte die Käuferin des Kundenstocks, die Firma PWGmbH GmbH vor, über keinerlei Unterlagen hinsichtlich der Verkaufsmodalitäten mehr zu verfügen.

12. Der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde mit Schriftsatz vom 2. März 2009 zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß **§ 7 Abs 2 KStG 1988** ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben und des Freibetrages für begünstigte Zwecke.

Nach **§ 1 Abs 1** der sowohl für die Einkommen- als auch für die Körperschaftsteuer maßgeblichen **Liebhabereiverordnung (idF BGBI. 1993/33)** 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. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.“

Während unter § 1 Abs 1 LVO alle Betätigungen zu subsumieren sind, die hinsichtlich Art und Umfang typisch erwerbswirtschaftlich sind, dh insbesondere solche, die dem äußerem Erscheinungsbild eines typischen Gewerbebetriebes entsprechen, fallen unter § 1 Abs 2 LVO vornehmlich typisch der Lebensführung zuzurechnende Betätigungen.

Die PE GmbH (1988 bis 1999) war seit dem Jahr 1988 vor allem im Inkassobereich tätig, als auch ab dem Jahr 1996 im Handelsgewerbe. Der Betrieb stellte in Anbetracht seines Unternehmensgegenstandes, des nicht unerheblichen Geschäftsumfanges sowie des fehlenden Bezugs zu einer privaten Neigung, jedenfalls eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung im Sinne des § 1 Abs 1 LVO dar.

Tätigkeiten, die ihren äußeren Erscheinungsbild nach einen Gewerbebetrieb darstellen, sind nur in besonderen Ausnahmefällen als Liebhaberei anzusehen (VwGH 05.08.1993, 93/14/0036; 12.09.1996, 94/15/0064). Das Auftreten von Verlusten reicht für sich alleine nicht aus, das Fehlen einer Einkunftsquelle anzunehmen (VwGH 12.09.1996, 94/15/0064).

Vielmehr ist die für die Qualifizierung als Einkunftsquelle maßgebliche **Absicht**, einen Gesamtgewinn zu erzielen, bis zu ihrer Widerlegung zunächst zu vermuten. Allerdings setzt diese Vermutung voraus, dass diese Absicht auch **nachvollziehbar** ist. Wenngleich die LVO grundsätzlich das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung stellt, ist doch ein innerer Vorgang (Willensentschluss) erforderlich, der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Auf die Wunschvorstellungen bzw. Absichtserklärung des Pflichtigen kommt es hiebei nicht an. Die Realisierbarkeit der Absicht muss vielmehr an **Hand objektiver Umstände** nachprüfbar sein (VwGH 11.11.2008, 2006/13/0124; 16.12.1998, 92/13/0282). Als solche Umstände zur Nachvollziehbarkeit der Gesamtgewinnerzielungsabsicht gelten insbesondere die in

§ 2 Abs 1 LVO genannten Kriterien:

Z 1: Ausmaß und Entwicklung der Verluste,

Z 2: Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,

Z 3: Ursache, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,

Z 4: marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,

Z 5: marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,

Z 6: Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

Das in der Liebhabereiverordnung vorgesehene Beurteilungsschema ist flexibel: zunächst erfolgt die Prüfung jedes Kriteriums für sich, danach erfolgt eine Beurteilung nach einem "Gesamtbild" mit unterschiedlicher Gewichtung der einzelnen Kriterien (VwGH 30.07.2002, 96/14/0020). Eine strenge zahlenmäßige Mehrheit einzelner Kriterien ist nicht dabei ausschlaggebend.

Bei Beurteilung des Ausmaßes der Verluste (**Ziffer 1**) ist insbesondere 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. Außerdem ist zu untersuchen, ob Gewinne, die nach oder während der Verlustphasen anfallen, in Relation zur Höhe der Verluste von wirtschaftlicher Bedeutung sind (**Ziffer 2**).

Zu prüfen ist weiters, aus welchem Grund gegenüber vergleichbaren Betätigungen, die Gewinne abwerfen, Verluste entstehen (**Ziffer 3**). Ursache für Verluste können **äußere Umstände** (zB schlechte Infrastruktur, schlechte Lage) oder **innere Umstände** der Betätigung (zB kein Marketing, Fehlen eines marktgerechten Verhaltens, keine Werbung, schlechte Organisation, hoher Fremdkapitaleinsatz) sein. Sind Verluste auf äußere Ursachen zurückzuführen, so spricht dies für sich alleine noch nicht für Liebhaberei. Reagiert der sich Betätigende auf durch äußere Ursachen zurückzuführende Verluste marktgerecht, zB Setzen

strukturverbessernder Maßnahmen oder – falls nötig – durch Beendigung der Betätigung, so liegt jedenfalls eine Einkunftsquelle vor (vgl. *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei², 215).

Hinsichtlich des Kriteriums der **Ziffer 4** (marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen) muss beobachtet werden, ob und wie der Steuerpflichtige auf die Aufnahme seiner Produkte bzw Leistungen durch den Markt reagiert. Stellt er sich auf den Markt in der Weise ein, dass er seine Produkte bzw Leistungen den Marktbedürfnissen anpasst, ist dies ein Indiz gegen Liebhaberei. Gehen die Produkte bzw Leistungen erkennbar "am Markt vorbei" und reagiert der Steuerpflichtige darauf nicht, so spricht dies im Zusammenhang mit anderen Umständen für Liebhaberei. Konkret sollen hier die Flexibilität eines Steuerpflichtigen bzw dessen Fähigkeiten, sein Leistungsangebot bzw seine Produktpalette mit dem vorhandenen Markt abzustimmen und überdies sich verändernden Marktsituationen anzupassen, überprüft werden (*Doralt/Renner*, Einkommensteuergesetz, Kommentar Band I, § 2 Tz 417).

Bei dem, für die Liebhabereibeurteilung besonders bedeutenden Kriterium der strukturverbessernden Maßnahmen (**Ziffer 6**) ist zu prüfen, ob und inwieweit der Steuerpflichtige Maßnahmen setzt, die zur Verbesserung der Ertragslage führen. Liegt ein derartiges Bemühen vor, so spricht dies gegen Liebhaberei. Die Judikatur (VwGH 14.04.1993, 90/13/0212) versteht darunter "*feststellbare Bemühungen eines Wirtschaftstreibenden, seine Betätigung als durch die Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinnes veranlasst objektiv nachvollziehbar zu indizieren*". Eine Maßnahme ist nur dann eine strukturverbessernde Maßnahme, wenn der sich Betätigende (betriebs-)wirtschaftlich sinnvoll auf Verluste verursachende Ereignisse, seien es gewöhnliche Risiken oder Unwägbarkeiten, reagiert. Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 23. Februar 2005, 2002/14/0024, zum Ausdruck brachte, kommt es aber "*nicht darauf an, ob die Maßnahmen tatsächlich zum Erfolg führen. Die Bemühungen müssen ihrer Art nach geeignet sein, die Ertragslage zu verbessern.*"

Unter Einbeziehung dieser Aspekte führte die Prüfung der oben angeführten Kriterien zu folgendem Ergebnis:

Jahr	Bankverbindlichkeiten abzgl. Bankguthaben S	Fremdkapitalzinse n abzgl. Ertragszinsen S	Einkünfte aus Gewerbebetrieb (bereinigt um IFB Zuweisungen bzw Auflösungen)	Umsätze (Gesamtbetrag der Entgelte) S	Verhältnis Verluste zu den Umsätzen
1988	-145.400,-	4.900,-	-49.000,-	253.600,-	19,3 %
1989	-62.700,-	17.200,-	-69.800,-	629.700,-	11,1 %
1990	40.800,- (Guthaben)	11.100,-	+42.400,-	963.900,-	Gewinn
1991	79.000,- (Guthaben)	-400,-	+5.300,-	1.250.299,-	Gewinn
1992	-71.400,-	8.800,-	-127.800,-	1.039.200,-	12,3 %
1993	-120.400,-	33.500,-	-158.800,-	955.900,-	16,6 %
1994	-408.500,-	37.400,-	-175.400,-	911.700,-	19,2 %
1995	-476.600,-	48.500,-	+264.300,-	926.300,-	Gewinn
1996	-546.500,-	54.400,-	-68.800,-	617.400,-	11,1 %
1997	-626.300,-	55.100,-	-47.700,-	497.100,-	9,6 %
1998	-654.600,-	49.200,-	-167.500,-	454.200,-	36,9 %
			-552.800,-		

Während im Zeitraum 1989 bis 1991 Umsatzsteigerungen zu verzeichnen waren, sank der Umsatz ab dem Jahr 1992 stetig. Im Jahr 1995 stieg der Umsatz geringfügig; der in diesem Jahr erzielte steuerliche Gewinn in Höhe von rd. 264.300,- S war im Wesentlichen auf eine Erhöhung der Bestandsveränderungen (427.200,- S) an noch nicht abrechenbaren Leistungen sowie einer Verminderung der sonstigen betrieblichen Aufwendungen zurückzuführen. Dieser Gewinn wurde allerdings durch Verluste der darauf folgenden Jahre wieder kompensiert.

Hinsichtlich des Ausmaßes an Bankverbindlichkeiten (vermindert um Guthaben) zu den jeweiligen Bilanzstichtagen war ab dem Jahr 1992 eine ständige Erhöhung zu verzeichnen. Dementsprechend stieg der Zinsaufwand für Fremdkapital ab dem Jahr 1992 kontinuierlich an. Der weitere Umsatz- und Ergebniseinbruch in den Jahren 1997 und 1998 dürfte schließlich Auslöser für die Aufgabe der Inkassotätigkeit gewesen sein. Insgesamt ergab sich für den Zeitraum 1988 bis 1998 ein Gesamtverlust im Ausmaß von rd. 552.800,- S.

Auf die Verlustursachen hin befragt, antwortete die berufungswerbende Gesellschaft, dass der Kundenstock sukzessive aufgebaut worden sei, sodass Anfang der neunziger Jahre der erste

große Durchbruch in der Geschäftsentwicklung durch Gewinnung namhafter Unternehmungen als Kunden gelungen wäre. Der Beitritt Österreichs zur Europäischen Union im Jahr 1995 habe zahlreichen großen deutschen Inkassoinstitute in Österreich ermöglicht, Filialen zu errichten. Diese konnten den Kunden wesentlich mehr Service anbieten, wie etwa Online-Dienste zur Verfolgung des Eintreibungsstatus. Darüber hinaus hätten Kreditschutzverbände, die zuvor lediglich Insolvenzen bearbeitet hätten, vermehrt die Eintreibung von Außenständen übernommen.

Ein weiterer Grund für den Umsatzrückgang sei darin gelegen, dass die Gerichte ab dem Jahr 1996 im Falle der gerichtlichen Eintreibung die Inkassogebühren nicht mehr anerkannt hätten. Im Zeitraum zwischen 1996 und 1998 seien daher zahlreiche kleinere Inkassobüros insolvent geworden bzw vom deutschen Inkassobüro Justitia übernommen worden. Auf Grund des schwindenden Vertrauens der Kunden in kleine Zweimannbetriebe habe man die Großkunden B, Mo und L AG im Jahr 1996 verloren. Die Firmen PS und Sch seien insolvent geworden und die offenen Forderungen habe man an den Masseverwalter zur Eintreibung abgeben müssen. Mit Begründung der Gewerberechtigung für das Handelsgewerbe Ende 1995 habe man versucht, durch Vermittlungstätigkeiten die geschäftlichen Beziehungen im Bereich des Inkassos aufrecht zu erhalten.

Diese von der berufungswerbenden Gesellschaft dargelegten Umstände lassen ab den Verlustjahren 1996 auf externe Verlustursachen schließen, welche grundsätzlich zunächst nur schwer beeinflussbar waren und damit für sich allein gesehen noch kein Indiz für die Annahme von Liebhaberei sind. Wesentlich ist jedoch dabei, wie das Unternehmen auf die nach dem Beitritt zur Europäischen Union zweifelsfrei geänderten Marktverhältnisse reagiert hat. Während auf die Preisgestaltung sehr wenig Einfluss ausgeübt werden konnte, weil diese durch den Inkassoverband vorgegeben waren, versuchte das Unternehmen durch Anbieten zusätzlicher Dienste die Kunden zu halten. So wurden verstärkt Vertriebsmaßnahmen in der Weise gesetzt, als kostenlose Aufkleber „letzte Mahnung“ zur Verfügung gestellt wurden, Inserate geschaltet und Unternehmen telefonisch und durch Besuche kontaktiert wurden. Außerdem bot die Gesellschaft Dometschdienste für Kunden sowie Kontaktanbahnungen mit ungarischen Unternehmen an. Dass diese Maßnahmen schlussendlich nicht den gewünschten Erfolg brachten, zeigt sich in den ständig gesunkenen Umsätzen in Verbindung mit negativen Jahresergebnissen und steigendem Fremdkapitaleinsatz.

Für die gegenständliche Prüfung lagen insgesamt 14 veranlagte Jahre (1988 bis 2001) vor, welche jeweils im Nachhinein gesondert zu beurteilen waren, ob die Gesamtgewinnerzielungsabsicht im Sinne des stetigen Strebens des sich Betätigenden nach Gewinnen gegeben war, dh die Prüfung ist schwerpunktmäßig auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen

(Jahr - zu - Jahr - Beurteilung). Stellt sich daher erst nach mehreren Jahren einer Tätigkeit heraus, dass diese niemals erfolgsbringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (VwGH 11.11.2008, 2006/13/0124). Dass das Finanzamt die in den Jahren 1998 bis 2000 erklärten Verluste bereits erklärungsgemäß veranlagt hat, steht einer Beurteilung der Rechtslage mit Auswirkungen lediglich für das berufungsanhängige Jahr 2001 nicht entgegen.

Wie bereits eingangs erwähnt, reichen Verluste alleine nicht aus, um vorweg das Fehlen eines Gewinnstrebens und damit das Fehlen einer Einkunftsquelle anzunehmen. Vielmehr ist das bei der Kriterienprüfung zu Tage gekommene **Gesamtbild** für eine abschließende Beurteilung heranzuziehen. Nach diesem Gesamtbild erwirtschaftete das Unternehmen im Zeitraum 1988 bis 1998 einen Gesamtverlust im Ausmaß von rd. 550.000,- S. Nach glaubhaftem Anbringen der Partei, versuchte das Unternehmen dem auf Grund geänderter gesetzlicher und gemeinschaftrechtlicher Bedingungen entstandenen Abwärtstrend mittels gezielter Maßnahmen und Aufnahme eines neuen Geschäftszweiges (Handelsgewerbe; siehe Lagebericht zum Jahresabschluss 31.12.1995) entgegenzusteuern. Spätestens im Laufe des Jahres 1998 zeigte sich jedoch klar die Aussichtslosigkeit dieser Bemühungen. Das Unternehmen (ständig steigender Fremdkapitaleinsatz, negatives Eigenkapital in Höhe von 55.200,- S, steuerlicher Jahresverlust in Höhe von rd. 167.500,- S) war an einem finanziellen und wirtschaftlichen Tiefpunkt angelangt, der letzte Mitarbeiter schied aus dem Unternehmen aus und die wirtschaftliche Grundlage der Inkassotätigkeit, nämlich der Kundenstock wurde veräußert.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates hätte daher das Unternehmen spätestens in diesem Jahr erkennen müssen, dass die Weiterführung dieser Betätigung aus betriebswirtschaftlicher Sicht nicht mehr sinnvoll und damit die Erzielung einen Gesamtgewinn nicht mehr möglich erscheint. Für die Annahme, dass die Unternehmensführung – entgegen ihren Ausführungen - **auch tatsächlich die Beendigung des Betriebes erwogen hatte** und in weiterer Folge auch keine Handlungsschritte mehr gesetzt hatte, die auf ein Streben nach Gewinnen schließen lassen, sprechen folgende festgestellten Tatsachen:

Zunächst ist festzuhalten, dass die der Abtretung des Kundenstocks zugrunde liegende schriftliche Vereinbarung trotz mehrfacher Aufforderungen sowohl des Finanzamtes als auch des Unabhängigen Finanzsenates nicht vorgelegt wurde und auch ein an den Erwerber des Kundenstocks gerichtetes Auskunftsersuchen ohne Erfolg blieb. Die Behauptung, dass die Abtretung des Kundenstocks erst im Jahr 2001 erfolgt sei, widerspricht eindeutig den im Zuge der Nachschau (11. Februar 2000) getroffenen Aussagen, nämlich dass man sich bereits im Jahr 1999 dazu entschlossen hätte die Inkassotätigkeit aufzugeben. Darüber hinaus war

der letzte Mitarbeiter des Betriebs, nämlich der geschäftsführende Gesellschafter, laut übermitteltem Lohnzettel nur mehr bis 30. November 1998 beim Unternehmen gemeldet und trat mit 1. Dezember 1998 eine Führungsposition im Ausland an. Da die Umwandlung **rückwirkend** mit Rechtsakt vom 27. September 1999 beschlossen wurde, war das Unternehmen bis zur Löschung bzw Eintragung der Umwandlung im Firmenbuch per 5. Oktober 1999 de facto noch in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft tätig. In diesem Zeitraum hatte die Gesellschaft keine Arbeitnehmer mehr beschäftigt. Da eine Inkasso-Kundenbetreuung ohne Einsatz menschlicher Arbeitskraft nach objektiven Gesichtspunkten nur schwer vorstellbar erscheint, ist der in diesen Zeitabschnitt fallende Verkauf des Kundenstocks als Indiz dafür zu werten, dass an eine Weiterführung der operativen Inkassotätigkeit nicht mehr ernsthaft gedacht wurde und sich die weitere Tätigkeit auf die (zeitlich beschränkte) Erzielung von Folgeprovisionen beschränkte. Dies entspricht auch der Aussage in der Vorbehaltantwortung vom 18. August 2007, nämlich dass es durch die Aufnahme der Angestelltentätigkeit nicht mehr möglich gewesen wäre, den bisherigen Kundenstock in vollem Umfang weiter zu betreuen. Eine derartige Dezimierung der Geschäftstätigkeit stellt jedenfalls keine objektiv nachvollziehbare Bemühung dar, einen Gesamtgewinn zu erzielen.

Außerdem liegt ein Schreiben der PE.. GmbH vom 14. Juni 1999 vor, worin dem Finanzamt bekannt gegeben wurde, dass „*die Gesellschafter der PE GmbH beabsichtigen in nächster Zeit die Liquidation zu beschließen. Die Gewerbetätigkeiten wurden mit 14.06.1999 beendet.*“

Hinsichtlich des zweiten Betätigungsfeldes des Unternehmens, nämlich der Vermittlungen ist festzuhalten, dass diese Tätigkeit im Vorhalteverfahren als „*Nebenleistung zur Hauptleistung*“, primär zur „*Aufrechterhaltung der geschäftlichen Beziehungen im Bereich des Inkassos*“ beschrieben wurde, die „*nicht gesondert buchhalterisch erfasst*“ worden sei und somit iSd § 1 Abs 1 LVO keine eigene Beurteilungseinheit darstellt. Durch die Aufgabe der Inkassotätigkeit als „*Hauptleistung*“ ist anzunehmen, dass auch der als „*Nebenleistung*“ bezeichneten Vermittlungstätigkeit die Grundlage entzogen wurde. Hinweise dafür, dass diese Tätigkeit als Ausgleich für die verlustbringende Inkassotätigkeit, insbesondere in den Jahren 1998 und 1999 besonders forciert worden und damit zur ertragsbringenden „*Haupttätigkeit*“ aufgestiegen wäre, finden sich weder in den vorliegenden Jahresabschlüssen noch wurde diesbezügliches im Vorhalteverfahren behauptet.

Als weitere Indizien für die Absicht der Gesellschaft ihre operative Geschäftstätigkeit endgültig einzustellen, sind schließlich die vom Unternehmen selbst veranlassten Änderungen im **Gewerberegister** zu nennen. Nach vorliegender Aktenlage wurde am 19.12.1988 die Gewerbeberechtigung für Einziehung fremder Forderungen und am 29.12.1995 die für

Handelsgewerbe gemäß § 124 Z 11 GewO 1994 (idF BGBl. 1994/314) begründet. Ab **14.06.1999** wurde die Gewerbeausübung der GmbH **sowohl** hinsichtlich der Einziehung fremder Forderungen **als** auch die des Handelsgewerbes **ruhend** gestellt. Datumsgleich wurde auch obiges Schreiben an die Finanzbehörde verfasst, worin die Beendigung der Gewerbetätigkeiten angezeigt wurde. Fast zeitgleich mit dem Gesellschafterbeschluss zur Umwandlung (23.09.1999), erfolgte mit **20.09.1999** die **Wiederaufnahme** des seit 14.06.1999 ruhend gemeldeten **Handelsgewerbes, nicht aber** des Gewerbes der **Entziehung fremder Forderungen**. Am 5.10.1999 wurde die GmbH im Firmenbuch gelöscht. Dementsprechend gingen beide Gewerbeberechtigungen der GmbH mit Wirkung vom **5.10.1999** gemäß § 11 GewO 1994 auf die OEG über. Ab **5.10.1999**, also lediglich 15 Tage später, wurde die Gewerbeausübung hinsichtlich des **Handelsgewerbes** wiederum als ruhend gemeldet, womit neuerlich wieder **beide Gewerbeberechtigungen ruhend** gestellt waren. Schlussendlich endeten beide (ruhenden) Gewerbeberechtigungen mit 20.11.2001 auf Grund der Löschung im Firmenbuch.

Der Unabhängige Finanzsenat gelangte daher in freier Beweiswürdigung zu der Überzeugung, dass die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Verfolgung der in § 1 Abs 1 LVO normierte Absicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes ab dem Wirtschaftsjahr 1998 nicht mehr objektiv feststellbar war. Der Betrieb wurde nicht mehr nach wirtschaftlichen Grundsätzen geführt und die Gewinnerzielungsabsicht aufgegeben, womit **der Betrieb ab dem Veranlagungsjahr 1998 nicht mehr als Einkunftsquelle im Sinne des Ertragsteuerrechts** angesehen werden konnte.

Gemäß **Art II § 7 Abs 1 Z 1 UmgrStG idF BGBl 1996/797** fallen solche errichtende Umwandlungen nach dem UmwG in den Anwendungsbereich des UmgrStG, wenn ein **Betrieb** übertragen wird. Der umzuwendenden Gesellschaft muss folglich sowohl am Umwandlungstichtag, als auch am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb zuzurechnen sein (*Schwarzinger/Wiesner*, Umgründungssteuer-Leitfaden, 240). Als Betrieb ist dabei eine Tätigkeit mit „erwerbswirtschaftlichem **totalgewinnfähigen** Zweck“ im gewerblichen Bereich zu sehen (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG, § 4, Anmerkung 2), e contrario geht die Betriebseigenschaft im ertragsteuerlichen Sinn verloren, sobald sich auf Grund der vorliegenden Umstände herausstellt, dass die Betätigung nicht zu einem Gesamtgewinn führen kann. Die Beurteilung der Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft als Liebhabereibetrieb stellt somit einen Ausschlussgrund für die Anwendbarkeit des Art II UmgrStG, insbesondere der Verlustabzugsbestimmung des § 10 dar (*Schwarzinger/Wiesner*, Umgründungssteuer Leitfaden, Bd. IV, 122).

Im vorliegenden Fall wurde die Kapitalgesellschaft nach den Vorschriften des UmwG in eine Personengesellschaft umgewandelt, womit zwar dieses Tatbestandsmerkmal des

Art II § 7 Abs 1 Z 1 UmgrStG erfüllt war, nicht hingegen das Erfordernis des Vorliegens eines Betriebes iSd Ertragsteuerrechts am Umwandlungsstichtag bzw am Tag des Umwandlungsbeschlusses. Die Umwandlung war daher nicht tatbestandsmäßig im Sinne des Art II UmgrStG. Daraus ergibt sich für das berufungsgegenständliche Jahr, dass weder der von der Bw OEG erzielte Jahresverlust noch der per 1. Jänner 1999 durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 5 auf § 4 Abs 3 EStG 1994 entstandene Übergangsverlust steuerlich relevant sind.

Da den Gesellschaftern weder Vergütungen zugeflossen noch Sonderbetriebsausgaben erwachsen sind (§ 4 Abs 3 LVO), schlägt die auf Ebene der Gesellschaft vorgenommene Liebhabereibeurteilung auch auf die Gesellschafterebene durch.

Die Berufung war somit als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 3. März 2009