



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision der I GmbH & atypisch stille Gesellschaft in G, vertreten durch Mag. Nicole Konrad, Rechtsanwältin in 8010 Graz, Hartenaugasse 6, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 16. Dezember 2021, Zl. RV/2100968/2020, betreffend u.a. die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2012 bis 2014, zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der revisionswerbenden Partei Aufwendungen in der Höhe von 1.346,40 Euro binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Die Revisionswerberin ist eine aus der I GmbH und mehreren natürlichen Personen bestehende (atypisch) stille Gesellschaft. Gesellschafter der I GmbH sind RC und PC. Das Unternehmen war im Bereich der Forschung und Entwicklung im Zusammenhang mit alternativen Energietechnologien tätig.
- 2 Zur Vorgeschichte wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. September 2020, Ro 2019/15/0181, verwiesen. Das Bundesfinanzgericht war damals davon ausgegangen, dass der Unternehmensschwerpunkt der I GmbH in der Verwaltung unkörperlicher Wirtschaftsgüter lag und die daraus resultierenden Verluste sowie die den atypisch still beteiligten natürlichen Personen bisher zugerechneten negativen Einkünfte gemäß § 2 Abs. 2a EStG 1988 weder ausgleichsfähig noch vortragsfähig waren. Der Verwaltungsgerichtshof hob das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts wegen prävalierender Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf.
- 3 Im fortgesetzten Verfahren gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde hinsichtlich der Jahre 2009 bis 2011 Folge und wies die Beschwerde betreffend



die Jahre 2012 bis 2014 als unbegründet ab. Nach Wiedergabe des Verfahrensganges stellte es fest, dass die Revisionswerberin aktiv in der Forschung tätig gewesen sei und über die Ausrüstung zur Konstruktion mit einem modernen 3D-CAD-System, einen Prüfstand und ein Forschungslabor verfüge. Sie trage das Forschungsrisiko und habe den entscheidenden Einfluss auf die Forschungstätigkeit behalten. Die Einkünfte aus der Forschungstätigkeit am Projekt EC seien als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren. Der in den Jahren 2009 bis 2016 erzielte Verlust von 1,960.558,83 Euro stehe in unmittelbarem Zusammenhang mit der Forschungstätigkeit am Projekt EC. Die Betriebsausgaben seien von Aufwendungen für Fremdarbeiten, Provisionen an Dritte für die Vermittlung der atypisch stillen Gesellschafter, Miete, Zinsen und Beratungskosten bestimmt. Die geringen Jahreserträge bestünden in der Hauptsache aus der Auflösung von Rückstellungen, aus Zinserträgen und Weiterverrechnungen. Unbestritten sei, dass die Gesellschaft im Jahr 2009 über kein Personal verfüge. Die Tätigkeit der Revisionswerberin sei dahingehend zu überprüfen, ob Liebhaberei vorliege.

- 4 Seit Aufnahme der Tätigkeit seien ausschließlich Verluste erzielt worden. Erkennbar sei, dass seit 2009 kein einziger Auftrag erteilt und keine konkrete Vereinbarung geschlossen worden sei, was die Frage aufwerfe, ob der Markt überhaupt bereit sei, diese Erfindung zu erwerben. Diese Frage lasse sich auch von der Revisionswerberin selbst noch im Jahr 2016 nicht beantworten, wenn sie in der Beschwerde ausführe: „Alle eingesetzten Technologien sind im Zielmarkt der Revisionswerberin noch nicht eingeführt; die Revisionswerberin wird daher jeweils Neuland betreten, was sowohl technisch wie auch marktmäßig ein hohes Risiko bedeutet. Außerdem sprechen alle Produkte Großserienmärkte an.“ Im Zuge des Verfahrens sei laufend der Wille, die Erfindung am Markt zu platzieren, behauptet worden, doch eine Untermauerung dessen durch nach außen gerichtete Tätigkeiten sei nicht erkennbar. Es fehlten konkrete Unterlagen über die Preisbildung, Vermittlungsaufträge, Vereinbarungen, Werbemaßnahmen, etc. Vorgelegt worden seien in der mündlichen Verhandlung einige unverbindlich gehaltene Anschreiben an potentielle Interessenten, die alle mit der bloßen Hoffnung auf Kontaktaufnahme enden würden oder als „Erstinformation“ bezeichnet worden



seien, sowie eine Aktennotiz aus dem Jahr 2010. In der Beschwerde sei dezidiert vorgebracht worden, dass sich das Forschungsobjekt aktuell im Stadium der Entwicklung befinde; ein fertiges/marktfähiges Produkt existiere noch gar nicht bzw. hätte das Produkt (erst) im Jahr 2016 in den Markt eingeführt werden sollen.

- 5 Dem Kriterium der Art und des Ausmaßes der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen gemäß § 2 Abs. 1 Z 6 LVO komme nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes im Rahmen der Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO große Bedeutung zu. Unter diese Bemühungen fielen jegliche Schritte, die erkennbar darauf ausgerichtet seien, die Betätigung nicht nur kurzfristig gewinnbringend zu gestalten. Würden strukturverbessernde Maßnahmen gesetzt, so spräche dieses Bemühen gegen das Vorliegen von Liebhaberei. Die Revisionswerberin habe in der mündlichen Verhandlung vorgebracht, dass es laufend Strukturverbesserungen gegeben habe. Dies schlage sich in der Entwicklung von drei Prototypen, die hintereinander entstanden seien, nieder. Dieser Argumentation könne nicht gefolgt werden, zumal die Entwicklung eines Prototyps bzw. auch dessen Verbesserung ohnehin Grundvoraussetzung für die Entwicklung eines Produktes sei. Andere strukturverbessernde Maßnahmen, um einen Gewinn zu erzielen, seien zwar behauptet worden, aber nicht erkennbar. Fest stehe, dass Ende des Jahres 2015 alle Mitarbeiter gekündigt worden seien. Die objektiven Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 5 LVO sprächen allesamt für das Vorliegen von Liebhaberei.
- 6 Es sei der Beschwerde zwar darin zuzustimmen, dass auf Grund der besonderen Umstände einer Erfindertätigkeit, bei der sich ein finanzieller Erfolg im Regelfall nicht in gleicher Weise wie bei einer „normalen“ Erwerbstätigkeit einstelle, auch längere Anlaufverluste grundsätzlich noch nicht gegen eine Gewinnerzielungsabsicht sprechen würden. Für den gegenständlichen Fall treffe dies jedoch nicht zu. Entscheidend seien ein planvolles Hinarbeiten auf eine Erfindung und seriöse Bemühungen um eine wirtschaftliche Verwertung. Auf ein Fehlen dieser Absicht könne aus anderen Umständen geschlossen werden. Solche Umstände könnten sich aus den für die



wirtschaftliche Nutzung der Erfindung maßgebenden Marktverhältnissen ergeben. Stehe fest, dass sich eine Erfindung trotz entsprechender - über einen längeren Zeitraum andauernder - Bemühungen wirtschaftlich nicht nutzen lasse, weil sich dafür kein (oder nur wenige) Interessent(en) finden würde(n), so müsse aus der weiteren Fortsetzung einer langjährigen verlustbringenden Tätigkeit in einem solchen Fall der Schluss gezogen werden, dass der Erfinder seine Tätigkeit nur noch aus persönlichen Gründen weiter ausübe. Die Finanzierung des Produktes sei von Anfang an nicht planmäßig vonstattengegangen. Auch die Gewinnvorschau sei von der Realität weit entfernt. Noch im Jahr 2018 sei mit einem Schriftsatz eine Plan-Gewinn und Verlustrechnung vorgelegt worden, die auf bei weitem verfehlten Umsatzerlösen basiert sei. Durch das bloße Aneinanderreihen von Zahlen könne keine Gewinnabsicht dokumentiert werden. Eine Erklärung, wie diese Umsatzerlöse bei einem Produkt, das unbestritten noch nicht existiere, hätten erzielt werden sollen, bleibe die Revisionswerberin schuldig. Die Aussichtslosigkeit hätte also spätestens nach Ablauf des Anlaufzeitraumes erkannt werden müssen. Schließlich könne auch der Umstand, dass der Beginn der Forschungstätigkeit nicht mit dem Beginn der Tätigkeit der Revisionswerberin zusammenfalle, nicht zur Gänze außer Acht gelassen werden. Für das Projekt EC seien schon in den Jahren 1994 bis 2002 durch andere Personen Vorleistungen erbracht worden. Es seien in der Folge Prototypen gefertigt und wiederum angepasst, aber kein marktfähiges Produkt entwickelt worden. Dennoch seien auch nach dem Eintritt der Finanzierungsschwierigkeiten keine Verbesserungsmaßnahmen gesetzt worden. Lediglich das Ende der Forschungstätigkeit sei angekündigt worden. Daraus lasse sich jedoch kein planvolles Hinarbeiten auf eine Erfindung ableiten. In der mündlichen Verhandlung sei angegeben worden, dass die Möglichkeit, das Projekt zu reaktivieren, letztendlich im Jahr 2018 aufgegeben worden sei. Die besondere Leidenschaft für ein Produkt sowie die bloße Absicht (die - wie im Revisionsfall - nicht an Hand objektiver, äußerer Umstände dokumentiert worden sei), mit einer Tätigkeit einen Gewinn zu erzielen, sei allerdings langfristig für eine erwerbswirtschaftliche Betätigung nicht ausreichend. Das Bundesfinanzgericht kam zu dem Ergebnis, dass nach dem Gesamtbild der



Verhältnisse die Erzielung eines Gesamtgewinnes aussichtslos erscheine. Bei der Tätigkeit der Revisionswerberin könne nach Ablauf eines Anlaufzeitraumes ab dem Jahr 2012 nicht mehr davon ausgegangen werden, dass weiterhin Einkünfte vorlägen.

- 7 Gegen den die Beschwerde abweisenden Teil dieses Erkenntnisses richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, die unter anderem zu ihrer Zulässigkeit aufs Wesentliche zusammengefasst vorbringt, es sei nicht ausreichend berücksichtigt worden, dass die Revisionswerberin in Forschung und Entwicklung tätig sei und an einer Erfindung in einem hochinnovativen Bereich forsche. Es seien Prototypen entwickelt und Versuche unternommen worden, die Ertragslage zu verbessern. In den Jahren 2010 bis 2018 seien Marktrecherchen durchgeführt und versucht worden, weitere Mittel zu akquirieren. Sie habe gemeinsam mit einer Reederei an einer EU-Projekteinreichung teilgenommen, wobei die Anträge mit 12 von 15 möglichen Punkten sehr gut bewertet worden seien. Die Revisionswerberin habe auch an Ausschreibungen von zwei großen Reedereien und einem Biogaskraftwerk teilgenommen. Es habe zudem ein Innovationscheck der FFG stattgefunden, der die technologischen Aussichten positiv bewertet habe. Die Beweiswürdigung sei wie näher ausgeführt un schlüssig.
- 8 Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Einleitung des Vorverfahrens, in dem eine Revisionsbeantwortung nicht erstattet wurde, erwogen:
- 9 Die Revision ist zulässig und begründet.
- 10 Fallen bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO Verluste an, ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere anhand der im § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO genannten Kriterien zu beurteilen. Dabei kommt dem in § 2 Abs. 1 Z 6 LVO genannten Kriterium - Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen - besondere Bedeutung zu (vgl. VwGH 20.11.2012, 2008/13/0065).
- 11 Das Bundesfinanzgericht hat sich mit den einzelnen Kriterien der Liebhabereiverordnung auseinandergesetzt und ist zu der Beurteilung gelangt,



dass die Aussichtslosigkeit einer Gewinnerzielung spätestens nach Ablauf des Anlaufzeitraumes hätte erkannt werden müssen. Es hätte weder ein planvolles Hinarbeiten auf eine Erfindung noch eine Gewinnerzielungsabsicht erkannt werden können. Ebenso wenig wären Strukturverbesserungsmaßnahmen erfolgt.

- 12 Dabei hat das Bundesfinanzgericht allerdings die Besonderheiten von Forschungstätigkeiten nicht ausreichend berücksichtigt und den Umstand, dass noch kein marktfähiges Produkt entwickelt worden ist, ausschließlich zu Lasten der Revisionswerberin gewürdigt. Die Revisionswerberin hat nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts an der Weiterentwicklung ihrer Erfindung gearbeitet und drei Prototypen entwickelt. Sie bringt zudem vor, dass sie an Ausschreibungen teilgenommen habe und ihr Produkt von den EU-Gremien sehr gut bewertet worden sei. Dazu hat das Bundesfinanzgericht keine Feststellungen getroffen. Entsprechende Unterlagen, die die Teilnahme an Ausschreibungen der EU belegen, befinden sich allerdings im Akt des Bundesfinanzgerichts, ebenso eine gute Bewertung. Daraus ergibt sich nicht nur, dass die Revisionswerberin bemüht war, weitere Mittel für die Entwicklung der Erfindung zu akquirieren und damit die Ertragslage zu verbessern, sondern auch, dass nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden kann, das Produkt ließe sich in Zukunft nicht wirtschaftlich nutzen. Dass die Anträge letztlich nicht erfolgreich waren und damit keine Mittel an die Revisionswerberin geflossen sind, erweist sich vor diesem Hintergrund als nicht entscheidend.
- 13 Dass sich die Revisionswerberin nicht darum bemüht habe, ein marktgängiges Produkt zu entwickeln, ist mit der Aktenlage somit nicht ohne weiteres in Einklang zu bringen.
- 14 Auch wenn der Verwaltungsgerichtshof der Ansicht der Revision nicht beizupflichten vermag, dass im Bereich von Erfindungen und Innovationen stets von einem jahre- bis jahrzehntelangen Anlaufzeitraum im Rahmen der Liebhabereibeurteilung ausgegangen werden müsse, ist dem Umstand, dass im Revisionsfall kein marktfähiges Produkt vorlag und damit auch noch keine Platzierung am Markt erfolgen konnte, vom Bundesfinanzgericht ein zu großes



Gewicht beigemessen worden, zumal eine Analyse der dafür maßgeblichen Gründe unterblieben ist.

- 15 Da das Bundesfinanzgericht die für den Standpunkt der Revisionswerberin sprechenden Umstände zu wenig beachtet hat, hat es sein Erkenntnis mit einer prävalierenden Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet. Es war somit im angefochtenen Umfang (hinsichtlich der Jahre 2012 bis 2014 gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.
- 16 Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 20. Februar 2024

