

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Ingrid Enengel, Gerhard Raub und Wolfgang Speyl, im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig in der Beschwerdesache

1. A. (in weiterer Folge "A."),
2. GmbH (in weiterer Folge "GmbH") sowie
3. GesBR (in weiterer Folge "GesBR"), X.-Weg 62, X.,

alle vertreten durch Mag. Werner Eckhardt, Hauptstraße 58, 7033 Pötsching, gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 20.12.2006, betreffend Nichtfeststellung von Einkünften für 1995 bis 1998, in der Sitzung vom 23.4.2014 zu Recht erkannt:

### **A. ERKENNTNIS über die Beschwerde des A. gegen die Bescheide betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften für 1995 bis 1998:**

#### **a. Beschwerde des A. betreffend Nichtfeststellung von Einkünften für 1995 bis 1997:**

Die Beschwerde des A. gegen die Bescheide betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften für 1995 bis 1997 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften für 1995 bis 1997 betreffend A. bleiben unverändert.

Eine Revision des A. an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) hinsichtlich der Frage der Liebhaberei betreffend 1995 bis 1997 zulässig.

#### **b. Beschwerde des A. betreffend Nichtfeststellung von Einkünften für 1998:**

Die Beschwerde des A. wird als unbegründet abgewiesen.

Gleichzeitig wird der Bescheid betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften für 1998 ersatzlos aufgehoben.

Eine Revision des A. an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) betreffend das Jahr 1998 unzulässig.

## **B. BESCHLUSS über die Beschwerde der GmbH sowie der GesBR gegen die Bescheide betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften für 1995 bis 1998:**

Die Beschwerde der GmbH sowie der GesBR gegen die Bescheide betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften für 1995 bis 1998 wird zurückgewiesen.

Eine Revision der GmbH sowie der GesBR an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG unzulässig.

### **Entscheidungsgründe**

Die GesBR, an der vormals die GmbH, A. sowie B. bzw. die Erben des B. beteiligt waren, wies in der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) folgende Einkünfte aus:

| in ATS                          | 1993            | 1994              | 1995            |
|---------------------------------|-----------------|-------------------|-----------------|
| Einkünfte aus<br>Gewerbebetrieb | -<br>904.548,00 | -<br>1.029.663,00 | -<br>534.891,00 |
| GmbH                            | 590.000,00      | 50.000,00         | 50.000,00       |
| A.                              | -<br>747.274,00 | -<br>539.832,00   | -<br>292.446,00 |
| B.                              | -<br>747.274,00 | -<br>539.831,00   | -<br>292.445,00 |

Für 1996 bis 1998 langten keine Steuererklärungen für die GesBR beim Finanzamt ein.

Die GesBR wurde bis zur Bekanntgabe, dass eine Protokollierung nicht erfolgte, unter dem Namen „GmbH & Co KG (in weiterer Folge -"KG") geführt.

Folgende markante Ereignisse lagen vor:

|            |                                                                                     |
|------------|-------------------------------------------------------------------------------------|
| 19. 2.1993 | Gründung der GmbH, Gesellschafter waren A. und B. zu je 50%, Geschäftsführer war A. |
| 30.8.1993  | Gesellschaftsvertrag Gründung der „KG“, die mangels Protokollierung eine GesBR war: |

|                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                  | Komplementärin: GmbH, Kommanditisten: A. und B                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| 16.2.1995        | B. verstorben                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| 4.11.1996        | Beschluss des Bezirksgerichts, mit dem es den Verlassenschaftskurator ermächtigte, die Firmenanteile des B. an der GmbH und der "KG" um S 1,00 an A. zu verkaufen, da die Anteile keinen Wert besäßen.                                                                                                                                   |
| 3.12.1996        | <b>Umsatzsteuer- und Feststellungserklärung 1995 der "KG"</b> beim Finanzamt eingelangt.                                                                                                                                                                                                                                                 |
| 20.12.1996       | Abtretungsvertrag betreffend die Abtretung der Geschäftsanteile des B. an der GmbH an A. um S 1,00                                                                                                                                                                                                                                       |
| per 20.2.1997    | Diverse Eintragungen im Firmenbuch                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| 23.5.1997        | Einkommensteuerbescheid 1995 gemäß § 293b BAO des A., Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 584.891,00 veranlagt.                                                                                                                                                                                                                     |
| <b>9.6.1997</b>  | <b>Erklärungsgemäße Veranlagung des Feststellungsbescheides 1995.</b>                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| 25.6.1997        | Aufgrund der erklärungskonformen Veranlagung des Feststellungs-bescheides „neuer“ Einkommensteuerbescheid 1995 des A., in dem der Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 292.446,00 für A. festgesetzt wurde.                                                                                                                          |
| <b>28.7.1997</b> | <b>Berufung gegen den Feststellungsbescheid 1995:</b><br>Darin wurde ua. mitgeteilt, dass der KG Protokollierung verweigert wurde und eine GesBR vorliegt. Weiters wurde beantragt, die gesamten Verluste der GesBR in Höhe von S 534.891,00 A. zuzurechnen, weil B. verstorben sei. A. habe per 17.2. 1995 die Gesellschaft übernommen. |
| <b>14.8.1997</b> | <b>Stattgebende Berufungsvorentscheidung betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1995:</b> Aufhebung des bisherigen Feststellungsbescheides 1995.                                                                                                                                                     |

|                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|-------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 31.12.1997              | auf diesen Tag wurde rückwirkend mit 27.2.1998 die Umwandlung der GmbH ins Einzelunternehmen des A. durchgeführt.                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| bis 31.12.1997          | wurden Steuererklärungen für die GmbH abgegeben.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| 24.3.1998               | Eintragung der Löschung der GmbH aufgrund der Umwandlung (Auszug aus dem Firmenbuch).                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| 11.8.1998               | Einkommensteuerbescheid 1996 des A., Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 532.890,00 festgesetzt.                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| 29.6.1999               | Einkommensteuerbescheid 1997 des A., Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 1,033.027,00 festgesetzt.                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| 25.3.2000               | Niederschrift über die Betriebsprüfung bei A.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| 31.3.2000               | Bp-Bericht betreffend A. Darin ist ua. festgehalten, dass der von A. betriebene Reitstall 1995 bis 1997 als Liebhaberei zu qualifizieren sei.<br><br>Verluste von S 584.891,00 (1995), S 532.899,92 (1996) und S 1,033.027,44 (1997) nicht anerkannt.                                                                                                                                  |
| 27.7.2000               | Einkommensteuerbescheid 1998 des A. erlassen, in dem die Einkünfte aus dem Reitstall in Höhe von S 676.797,00 festgesetzt wurden.                                                                                                                                                                                                                                                      |
| 29.8.2000 bzw. 2.6.2000 | Einkommensteuerbescheide 1995 bis 1997 des A. erlassen, in denen die Einkünfte aus dem Reitstall als Liebhaberei behandelt wurden. Die Bescheide blieben unanfechtbar.<br><br>Die Berufung gegen die den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1995 bis 1997 wurde als zurückgenommen erklärt. Diese Ansicht des UFS bestätigte der VwGH. |
| 30.3.2006               | <b>Schreiben des Finanzamtes an die „GmbH und Mitgesellschafter (A. und Verlassenschaft nach B.) fälschlich bisher</b>                                                                                                                                                                                                                                                                 |

|            |                                                                                                                    |
|------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|            | <b>als KG bezeichnet“</b> , siehe Beilage I des Erkenntnisses.                                                     |
| 25.9.2006  | Vorhaltsbeantwortung der „GmbH und Mitgesellschafter“                                                              |
| 20.12.2006 | <b>Nichtfeststellungsbescheide 1995 bis 1998</b> , siehe Beilage II des Erkenntnisses                              |
| 19.3.2007  | Einkommensteuerbescheid 1998 des A., in dem die Einkünfte aus dem Reitstall in Höhe von S 0,00 festgesetzt wurden. |
| 2.4.2007   | <b>Berufung</b> gegen die Nichtfeststellungsbescheide 1995 bis 1998.                                               |

Nach der Berufung gegen den Feststellungsbescheid 1995 bei der GesBR wurden in weiterer Folge dem A. die gesamten Verluste der GesBR zugerechnet, und zwar 1995 ATS 534.891,00, 1996 ATS 532.890,00 und 1997 ATS 1,033.027,00. 1998 wies der Bf. in der Einkommensteuererklärung ATS 676.797,00 aus, die erklärungskgemäß veranlagt wurden.

Nach einer Betriebsprüfung bei A. vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass der Betrieb des von A. im Rahmen eines Einzelunternehmens geführten Reitstalls auf der privaten Neigung basiere. Aufgrund hoher Pachtzahlungen und notwendiger laufender Aufwendungen sei trotz Ausscheidung eines Privatanteiles kein Gesamtüberschuss zu erzielen gewesen. Die Tätigkeit sei vor Erzielung eines Gesamtüberschusses eingestellt worden. Gemäß § 2 Abs. 2 erster Satz Liebhabereiverordnung, BGBl. 33/1993 (in weiterer Folge „LVO“) sei ein Anlaufzeitraum nicht anwendbar, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen sei, dass die Betätigung vor Erzielen eines Gesamtüberschusses beendet werde. Die Auseinandersetzung des A. mit seinem Dienstgeber stelle für das Finanzamt keinen maßgeblichen Überlegungsanteil für die Art der Bewirtschaftung dar. Vielmehr sei es dem A. anheimgestellt, eine andere Art der Bewirtschaftung ohne Beeinträchtigung seiner nichtselbständigen Tätigkeit zu finden, um einen Gesamtüberschuss erzielen zu können.

Die den Feststellungen des Finanzamtes folgenden Einkommensteuerbescheide 1995 bis 1997 des A. erwuchsen in Rechtskraft. Die Zurückweisung des Finanzamtes bezüglich der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1995 bis 1997 des A. bestätigte zwischenzeitig der VwGH.

Das Finanzamt erließ sodann ein an die „**GmbH und Mitgesellschafter (A. und Verlassenschaft nach B.), fälschlich bisher als KG bezeichnet“** adressiertes, dem steuerlichen Vertreter der GesBR zugestelltes **Schreiben vom 30. 3.2006**.

*"Sehr geehrter Herr A.!*

*Der Unabhängige Finanzsenat Außenstelle Wien hat den gegenständlichen Akt an das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach übermittelt, da nach Ansicht des UFS betreffend der stattgebenden Berufungsvorentscheidung 1995 ein Nichtbescheid (falscher Bescheidadressat, da keine KG gegeben war) vorliegt. Es ist nun die Berufung gegen die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung des Jahres 1995 wieder offen und beabsichtigt das zuständige Finanzamt Gänserndorf Mistelbach über das Bestehen oder Nichtbestehen einer Mitunternehmerschaft hinsichtlich des Reitstalles im Berufszeitraum mit wirksamen Bescheiden abzusprechen.*

*Zur Erinnerung darf ich den Sachverhalt betreffend " U. " in Erinnerung rufen:*

*Mit Gesellschaftsvertrag vom 19.2.1993 wurde die GmbH gegründet. Geschäftsführer waren A., bzw. B., die auch beide zu 50% an der Gesellschaft beteiligt waren. Am 20.2.1997 gingen die Gesellschaftsanteile des B. zur Gänze auf A. über. Am 24.3.1998 wurde das Unternehmen auf A. übertragen, die Gesellschaft wurde aufgelöst und gelöscht. Die Fortführung des Unternehmens erfolgte im nicht protokollierungspflichtigen Umfang. Laut den vorgelegten Bilanzen war der Betriebsgegenstand der GmbH das Einstellen und Vermieten von Reitpferden (im Jahr 1996 wurde noch eine Kantine betrieben).*

*Die Erfolgsentwicklung der GmbH stellt sich wie folgt dar:*

|                              | 1993       | 1994       | 1995      | 1996     | 1997      |
|------------------------------|------------|------------|-----------|----------|-----------|
| <i>bilanzmäßiger Verlust</i> | 613.504,00 |            |           | 2.373,00 |           |
| <i>bilanzmäßiger Gewinn</i>  |            | 111.903,00 | 55.908,00 |          | 18.082,00 |

*Es ergibt sich somit ein erwirtschafteter Gesamtverlust von ATS -429.984,00.*

*Zu bemerken ist, dass im Jahr 1993 und 1994 geringfügige ordentliche Erlöse erzielt wurden, der Hauptteil der erzielten Erlöse resultiert aus "weiterverrechneten Aufwendungen". Im Jahr 1995 zeigt sich ein ähnliches Bild, im Jahr 1996 werden überhaupt keine Erlöse (bis auf den Beteiligungsertrag aus der KG) erzielt, im Jahr 1997 gibt es keine ordentlichen Erlöse, nur geringfügige weiterverrechnete Aufwendungen.*

*Am 2.3.1998 wurde die GmbH auf A. übertragen, es ist allerdings keine Bilanz der GmbH vom 1.1.1998-2.3.1998 aktenkundig. Aufwendungen wurden größtenteils nur im Jahr 1993 und 1994 geltend gemacht, ab 1995 nur mehr geringfügige Beträge.*

*Am 30.8.1993 wurde ein Gesellschaftsvertrag zwischen der GmbH als Komplementärin und A. und B. als Kommanditisten geschlossen. Der Name des Unternehmens sollte KG sein.*

*Die Ertragssituation der KG stellt sich wie folgt dar.*

|                              | 1993       | 1994         |
|------------------------------|------------|--------------|
| <i>bilanzmäßiger Verlust</i> | 904.547,00 | 1,029.663,00 |

*Es ergibt sich somit ein Gesamtverlust von ATS 1,934.210,00.*

*Für das Jahr 1995 wurde für die KG eine Bilanz erstellt. Die Gewinnermittlung sei gem. § 5 EStG erfolgt. Betreffend die rechtlichen Verhältnisse ist ausgeführt, dass es sich beim gegenständlichen Unternehmen um eine Kommanditgesellschaft handle, die nicht im Firmenbuch eingetragen sei. Der Verlust betrage ATS -534.890,00. Die Veranlagungen wurden erklärungsgemäß durchgeführt und der Verlust den drei Gesellschaftern zugerechnet. Am 28.7.1997 erhoben Sie gegen den Bescheid gem. § 188 BAO für das Jahr 1995 Berufung, mit der Begründung, es handle sich richtigerweise nicht um eine Kommanditgesellschaft, sondern, da eine Protokollierung vom Handelsgericht verweigert worden wäre, um eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht.*

*Der Gesellschafter B. sei am 6.2.1995 verstorben, A. habe ab 17.2.1995 die Gesellschaft übernommen und es seien ihm daher die gesamten Verluste der Gesellschaft in Höhe von ATS 534.891,00 persönlich zuzurechnen.*

*Beigelegt war ein Beschluss des Bezirksamtes vom 4.11.1996, in dem in der Verlassenschaftssache des B. der Verlassenschaftskurator ermächtigt wurde, die Firmenanteile des Erblassers an der GmbH und der KG an den Mitgesellschafter A. um ATS 1,00 zu verkaufen, da die Anteile keinen Wert besäßen.*

*Gibt es einen diesbezüglichen Kaufvertrag aus dem Jahr 1996?*

*Am 14.8.1997 wurde der Berufung seitens des Finanzamtes Gänserndorf mittels Berufungsvorentscheidung stattgegeben. Die Berufungsvorentscheidung ist an "KG" adressiert und hat den angefochtenen Bescheid aufgehoben.*

*Wenn A. die Firmenanteile des B. erst im Jahr 1996 erworben haben soll, warum wurde dann für das Jahr 1995 keine Erklärung über die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 188 BAO zwischen der Verlassenschaft nach B., der GmbH und A. abgegeben (siehe die von Ihnen in der Bilanz 1995 unter "Rechtsverhältnisse" vorgenommene Verlustverteilung)?*

*Bitte stellen Sie auch dar, warum Ihrer Ansicht nach die Berufungsvorentscheidung und der ursprünglich veranlagte Feststellungsbescheid Rechtswirkungen entfaltet, da diese Bescheide an eine "KG" adressiert sind, während nach Ansicht des Finanzamtes Gänserndorf offenbar überhaupt keine Mitunternehmerschaft, bzw. bei der ursprünglichen Veranlagung eine GesnbR im Jahr 1995 bestanden haben soll (somit die Bescheide ins Leere gingen).*

*Warum wurde in den Jahren 1996 (bis zum Verkauf der Anteile der "KG" an A. um ATS 1,00) ebenfalls keine diesbezügliche Erklärung abgegeben?*

*Im Gesellschaftsvertrag zwischen der GmbH und A. sowie B. ist unter Punkt VII "Ausschluss, sonstiges Ausscheiden" explizit geregelt, dass durch den Tod eines*

*Gesellschafter die Gesellschaft nicht aufgelöst werde. Soweit die Erben die Gesellschaft nicht fortführten, hätten sie Anspruch auf ein Auseinandersetzungsguthaben. Die übrigen Gesellschafter seien berechtigt, die Gesellschaft unter Ausschluss einer Liquidation und unter Beibehaltung des Firmenwortlautes fortzuführen.*

*Ab dem Übergang der Anteile des B. an der "KG" an A. hätte zumindest eine Erklärung über die Feststellung der Einkünfte zwischen der GmbH und A. abgegeben werden müssen.*

*Im Zeitraum 1995-1997 wurden sämtliche erwirtschafteten Verluste A. persönlich zugerechnet.*

*Welche Aufgaben erfüllte in dieser Zeit die GmbH?*

*Welche Vertragsbeziehungen gab es in dieser Zeit zwischen der GmbH und A.?*

*War die GmbH noch als Mitunternehmer anzusehen?*

*In der Bilanz des Jahres 1995 weist die GmbH einen Beteiligungsertrag aus der Personengesellschaft in Höhe von ATS 50.000,00 auf, im Jahr 1996 ATS 346.770,00, im Jahr 1997 eine Geschäftsführungsvergütung in Höhe von ATS 50.000,00.*

*Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung liegt ein (nicht unterzeichneter) Kaufvertrag vom 20.3.1998 zwischen A. und der Firma O. Reitstall GmbH über das mittlerweile im Alleineigentum des A. befindliche, nicht protokollierte Reitstallunternehmen auf. Der Kaufpreis inkl. Umsatzsteuer betrage ATS 1,800.000.*

*In der Vorhaltsbeantwortung vom 5.8.2002 an die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Erledigung der eingebrachten Berufung wird der erzielte Veräußerungsgewinn (abzüglich Buchwerte) mit ATS 693.052,00 angegeben. Dieser Veräußerungsgewinn ist in der Bilanz zum 28.2.1998 enthalten. Der Gesamterfolg vom 1.1.1998 bis zum 28.2.1998 beläuft sich auf ATS -676.797,00 und wurde in der Einkommensteuererklärung des A. für das Jahr 1998 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb angeführt.*

*Soweit ersichtlich, soll der Betrieb von mehreren Rechtsträgern (die GmbH, die KG, die aber tatsächlich eine GesnbR gewesen war, dem Bw. selbst) – in unterschiedlicher Zusammensetzung in den verschiedenen Zeiträumen- geführt worden sein.*

*Bitte geben Sie genau an, welche Art der Tätigkeit die einzelnen Rechtsträger entfaltet haben, wer wie viele Arbeitnehmer beschäftigt hatte, wie viele Einstellplätze - bei wem - vorhanden waren, welche Leistungen gegenüber Dritten sowie zwischen den Mitunternehmern erbracht wurden. Die vertraglichen Beziehungen zwischen diesen Rechtsträgern zum Betrieb des Reitstalles mögen dargelegt werden.*

*In den Jahren 1993-1997 wurden der GmbH von der KG (eigentlich GesnbR) folgende Aufwandsbeträge weiterverrechnet: 1993: 953.093,00 1994: 1,311.050,00*

*1995: 277.145,00 1996: 296.770,00 1997: 180.868,00 1998: 55,00.*

Da für die Abgabenbehörde vorerst nicht nachvollziehbar ist, welche Aufwendungen im Einzelnen zwischen einzelnen Rechtsträgern weiterverrechnet wurden, ist zur Darstellung der tatsächlichen wirtschaftlichen Ergebnisse - einerseits den gesamten Betrieb betreffend, andererseits die einzelnen Rechtsträger betreffend - eine Aufstellung wie im folgenden Beispiel dargestellt erforderlich. Wie bereits ausgeführt, wäre auch die Rechtsgrundlage für die jeweilige Weiterverrechnung darzustellen.

Beispiel:

|                     | GmbH       |                  | KG         |                  | A.         |                  |
|---------------------|------------|------------------|------------|------------------|------------|------------------|
|                     | Angefallen | Weiterverrechnet | Angefallen | Weiterverrechnet | Angefallen | Weiterverrechnet |
| Ausgabenposition A1 | -100       | +100             |            | -100             |            |                  |
| Ausgabenposition A2 |            |                  | -50        |                  |            |                  |
| Ausgabenposition A3 |            | -80              | -80        | +80              |            |                  |
| Summe               | -100       | +20              | -130       | -20              |            |                  |

Gesamtausgaben: -230.

Sie geben an, dass das todesbedingte Ausscheiden des Mitgesellschafters B. im Jahr 1995 ein Grund für die negative Entwicklung gewesen sei.

Zur "Planrechnung für die Jahre 1998 - 2004":

In der "Planrechnung" wird von Erlösen aus Boxenmiete von 1.875.000 S im Jahr 1998 und von ATS 2.400.000 S in den Jahren 1999- 2004 ausgegangen. Demgegenüber betrugen die Erlöse aus Boxenmiete in den Jahren 1993- 1994 ATS 130.636,00 bzw. ATS 1,468.745,00. Bitte geben Sie an, aus welchen Gründen bei Fortführung des Betriebes ohne Ableben des Mitgesellschafters die Erlöse gegenüber den Jahren 1993 und 1994 im Jahr 1998 in diesem Umfang ansteigen hätten sollen und woher die weitere Steigerung auf ATS 2.400.000,00 in den Folgejahren resultieren soll.

In der "Planrechnung" wird des Weiteren von Erlösen aus Reitstunden von ATS 610.000,00 im Jahr 1998 und von ATS 960.000,00 in den Jahren 1999-2004 ausgegangen.

Demgegenüber betrugen die Erlöse aus Reitstunden in den Jahren 1993-1994 ATS 54.900,00 bzw. 239.400,00.

Bitte geben Sie an, aus welchen Gründen bei Fortführung des Betriebes ohne Ableben des Mitgesellschafters die Erlöse gegenüber den Jahren 1993 und 1994 im Jahr 1998 ansteigen hätten sollen und woher die weitere Steigerung auf ATS 960.000,00 in den Folgejahren resultieren soll.

*Aus einer im Arbeitsbogen der Betriebsprüferin des Finanzamtes 4/5/10 Wien aufliegenden Aufstellung geht hervor, dass die Reitstundenerlöse der Jahre 1995-1997 zu 100%, bzw. 99,14% bzw. 96,70% Eigenverbrauch des A. und des B. darstellen.*

*Resultieren die Größen in der "Planrechnung" auch auf (nahezu) ausschließlichem Eigenverbrauch?*

*In der "Planrechnung" wird des Weiteren von Kantinenerlösen von ATS 180.000,00 im Jahr 1998 und von ATS 180.000,00 in den Jahren 1999-2004 ausgegangen. Demgegenüber betrugen die Kantinenerlöse in den Jahren 1993-1994 ATS 0,00 bzw. ATS 244.675,00.*

*Aus einer im Arbeitsbogen der Betriebsprüferin (siehe Beilage) aufliegenden Aufstellung geht hervor, dass die Getränkeerlöse der Jahre 1995-1997 zu 100 % Eigenverbrauch des A. darstellen. Resultieren die Größen in der "Planrechnung" auch auf ausschließlichem Eigenverbrauch? Wenn nicht, auf Grund welcher nachprüfbarer Umstände hätte es zu einer Ausweitung der Kantinenerlöse kommen sollen?*

*In der "Planrechnung" wird von Wareneinkäufen (Futtermittel, Boxenstreu, Entsorgung Pferdemist sowie div. Einkauf für die Kantine) ATS 520.000,00 im Jahr 1998 und von ATS 750.000,00 in den Jahren 1999- 2004 ausgegangen. Demgegenüber betrugen die Wareneinkäufe in den Jahren 1993- 1994 ATS 0,00 bzw. ATS 553.119,00. Bitte geben Sie an, aus welchen Gründen bei Fortführung des Betriebes ohne Ableben des Mitgesellschafters die Wareneinkäufe gegenüber den Jahren 1993 und 1994 im Jahr 1998 absinken hätten sollen und woraus die Steigerung auf ATS 750.000,00 in den Folgejahren resultieren soll.*

*In der "Planrechnung" wird von Löhnen und Gehältern von ATS 165.000,00 im Jahr 1998 und von ATS 364.000,00 in den Jahren 1999- 2004 ausgegangen. Demgegenüber betrugen die Lohnaufwendungen in den Jahren 1993 - 1994 ATS 0,00 bzw. ATS 196.071,00. Bitte geben Sie an, aus welchen Gründen bei Fortführung des Betriebes ohne Ableben des Mitgesellschafters die Position Löhne und Gehälter gegenüber den Jahren 1993 und 1994 im Jahr 1998 absinken hätten sollen und woher die Steigerung auf ATS 364.000,00 in den Folgejahren resultieren soll.*

*In der "Planrechnung" wird von Geschäftsführerbezügen von ATS 240.000,00 im Jahr 1998 und von ATS 360.000,00 in den Jahren 1999- 2004 ausgegangen. Demgegenüber betrugen die Geschäftsführerbezüge in den Jahren 1993 - 1994 ATS 0,00. Bitte geben Sie an, aus welchen Gründen bei Fortführung des Betriebes ohne Ableben des Mitgesellschafters die Position Geschäftsführerbezüge gegenüber den Jahren 1993 und 1994 im Jahr 1998 steigen hätten sollen und woher die Steigerung auf ATS 360.000,00 in den Folgejahren resultieren soll. Welche Vereinbarungen liegen dieser Prognose zugrunde?*

*In der "Planrechnung" wird von geringwertigen Wirtschaftsgütern von ATS 20.000,00 im Jahr 1998 und von ATS 35.000,00 in den Jahren 1999- 2004 ausgegangen. Demgegenüber betrugen die geringwertigen- Wirtschaftsgüter in den Jahren 1993-*

1994 ATS 0,00 bzw. ATS 41.604,00. Bitte geben Sie an, aus welchen Gründen bei Fortführung des Betriebes ohne Ableben des Mitgesellschafters die Position geringwertige Wirtschaftsgüter gegenüber den Jahren 1993 und 1994 im Jahr 1998 absinken hätten sollen und woraus die Schwankung von ATS 20.000,00 auf ATS 35.000,00 in den Folgejahren resultieren soll.

In der "Planrechnung" wird von Instandhaltungen von ATS 45.000,00 im Jahr 1998 und von ATS 60.000,00 in den Jahren 1999- 2004 ausgegangen. Demgegenüber betrugen die Instandhaltungen in den Jahren 1993 - 1994 ATS 0,00 bzw. ATS 75.565,00. Bitte geben Sie an, aus welchen Gründen bei Fortführung des Betriebes ohne Ableben des Mitgesellschafters die Position Instandhaltung gegenüber den Jahren 1993 und 1994 im Jahr 1998 absinken hätten sollen und woher die Senkung auf ATS 60.000,00 in den Folgejahren resultieren soll.

In der "Planrechnung" wird von Aufwendungen für Tierärzte von ATS 20.000,00 im Jahr 1998 und von ATS 50.000,00 in den Jahren 1999- 2004 ausgegangen. Demgegenüber betrugen die Tierarztrechnungen in den Jahren 1993- 1994 ATS 0,00 bzw. ATS 75.565,00.

Bitte geben Sie an, aus welchen Gründen bei Fortführung des Betriebes ohne Ableben des Mitgesellschafters die Position Aufwendung für Tierarzt gegenüber den Jahren 1993 und 1994 im Jahr 1998 absinken hätten sollen und woher die Senkung auf ATS 50.000,00 in den Folgejahren resultieren soll. Bemerkt wird, dass gerade bei einer offenbar geplanten Ausweitung des Geschäftsbetriebes eine Senkung der Tierärztkosten ein geringes Maß der Wahrscheinlichkeit für sich hat.

In der "Planrechnung" wird von KfZ-Kosten von ATS 45.000,00 im Jahr 1998 und von ATS 80.000,00 in den Jahren 1999- 2004 ausgegangen. Demgegenüber betrugen die KfZ-Kosten in den Jahren 1993- 1994 ATS 0,00 bzw. ATS 34.424,00. Bitte geben Sie an, aus welchen Gründen bei Fortführung des Betriebes ohne Ableben des Mitgesellschafters die Position KfZ-Kosten gegenüber den Jahren 1993 und 1994- insbesondere die mehr als Verdoppelung ab 1999 -ansteigen soll.

In der "Planrechnung" wird von Energieaufwendungen von ATS 90.000,00 im Jahr 1998 und von ATS 150.000,00 in den Jahren 1999- 2004 ausgegangen. Demgegenüber betrugen die Energieaufwendungen in den Jahren 1993- 1994 ATS 0,00 bzw. ATS 27.771,98. Bitte geben Sie an, aus welchen Gründen bei Fortführung des Betriebes ohne Ableben des Mitgesellschafters die Position Energiekosten gegenüber den Jahren 1993 und 1994 im Jahr 1998 steigen hätten sollen und woher die Steigerung auf ATS 150.000,00 in den Folgejahren resultieren soll.

In der "Planrechnung" wird von Telefonaufwendungen von ATS 25.000,00 im Jahr 1998 und von ATS 50.000,00 in den Jahren 1999- 2004 ausgegangen. Demgegenüber betrugen die Telefonkosten in den Jahren 1993- 1994 ATS 0,00 bzw. ATS 29.582,00. Bitte geben Sie an, aus welchen Gründen bei Fortführung des Betriebes ohne Ableben des Mitgesellschafters die Position Telefonkosten gegenüber den Jahren 1993 und 1994

*im Jahr 1998 sinken hätten sollen und woher die Steigerung auf ATS 50.000,00 in den Folgejahren resultieren soll.*

*In der "Planrechnung" wird von Beratungskosten von ATS 90.000,00 im Jahr 1998 und von ATS 120.000,00 in den Jahren 1999- 2004 ausgegangen. Demgegenüber betrugen die Beratungskosten in den Jahren 1993- 1994 ATS 45.000,00 bzw. ATS 58.994,00. Bitte geben Sie an, aus welchen Gründen bei Fortführung des Betriebes ohne Ableben des Mitgeschafters die Position Beratungskosten gegenüber den Jahren 1993 und 1994 im Jahr 1998 steigen hätten sollen und woher die Steigerung auf ATS 120.000,00 in den Folgejahren resultieren soll.*

*In der "Planrechnung" wird von Honoraren von ATS 30.000,00 im Jahr 1998 und von ATS 70.000,00 in den Jahren 1999- 2004 ausgegangen. Demgegenüber betrugen die Honorare in den Jahren 1993- 1994 ATS 24.000,00 bzw. ATS 222.615,00. Bitte geben Sie an, aus welchen Gründen bei Fortführung des Betriebes ohne Ableben des Mitgeschafters die Position Honorare gegenüber den Jahren 1993 und 1994 im Jahr 1998 steigen hätten sollen und woher die Senkung auf ATS 70.000,00 in den Folgejahren resultieren soll. Wer sind die Bezieher dieser "Honorare"?*

*In der "Planrechnung" wird von sonstigen Kosten von ATS 50.000,00 im Jahr 1998 und von ATS 90.000,00 in den Jahren 1999- 2004 ausgegangen. In den Bilanzen der KG (eigentlich eine GesnbR) ist nicht ersichtlich, wie sich dieser Betrag zusammensetzt. Bitte erläutern Sie, wie sich die Position zusammensetzt, bzw. wie sich die Position bei Fortführung des Betriebes ohne Ableben des Mitgeschafters entwickelt hätte.*

*In der "Planrechnung" wird von Pacht aufwendungen von ATS 500.000,00 im Jahr 1998 und von ATS 550.000,00 in den Jahren 1999- 2004 ausgegangen. Demgegenüber betrugen die Pacht aufwendungen in den Jahren 1993 – 1994 ATS 0,00 bzw. ATS 0,00. (Entsprechende Aufwendungen wurden in der GmbH geltend gemacht, siehe dazu "Weiterverrechnungen"). Bitte geben Sie an, aus welchen Gründen bei Fortführung des Betriebes ohne Ableben des Mitgeschafters die Position Pacht aufwendungen im Einzelunternehmen des A. Schwankungen unterworfen gewesen wären.*

*In der "Planrechnung" wird von Abschreibungen von ATS 350.000,00 im Jahr 1998 und von ATS 350.000,00 in den Jahren 1999- 2004 ausgegangen. Demgegenüber betrugen die Honorare in den Jahren 1993- 1994 ATS 0,00 bzw. ATS 49.970,00. Bitte geben Sie an, aus welchen Gründen bei Fortführung des Betriebes ohne Ableben des Mitgeschafters die Position Abschreibungen gegenüber den Jahren 1993 und 1994 im Jahr 1998 und in den Folgejahren steigen hätten sollen.*

*In der "Planrechnung" wird von Zinsen von ATS 25.000,00 im Jahr 1998 und von ATS 50.000,00 in den Jahren 1999- 2004 ausgegangen. Demgegenüber betrugen die Zinsen in den Jahren 1993- 1994 ATS 34.060,00 bzw. ATS 138.148,00. Bitte geben Sie an, aus welchen Gründen bei Fortführung des Betriebes ohne Ableben des Mitgeschafters die Position Zinsen gegenüber den Jahren 1993 und 1994 im Jahr 1998 sinken hätten sollen und woher die Senkung auf ATS 50.000,00 in den Folgejahren (bzw. Steigerung*

gegenüber 1998) resultieren soll. Insbesondere möge auch zur Frage Stellung genommen werden, ob es sich hierbei um planmäßige oder außerplanmäßige Tilgungen von Verbindlichkeiten gehandelt hat.

Soweit Ihre Angaben von den tatsächlichen Ergebnissen der Vorjahre abweichen, geben Sie bitte an, woraus diese Abweichungen resultieren und welche Nachweise für eine derartige abweichende Entwicklung bestehen. Vor allem möge dargelegt werden, welche Aufgaben der verstorbene Miteigentümer ab 1995 wahrgenommen hätte, die durch den Bw. oder Dritte nicht geleistet werden konnten.

Ist die verschmolzene GmbH ab 1998 auch in der "Planrechnung" berücksichtigt, wenn ja, wie?

Ist die "Planrechnung" vollständig oder fehlen prognostizierte Einnahmen oder Ausgaben (siehe Bilanzen 1993 und 1994 der KG -eigentlich GesnbR-)?

Wenn ein Gesamtüberschuss ohne das Mitwirken des B. nicht mehr in absehbarer Zeit möglich gewesen sein soll, warum wurde die KG (eigentlich GesnbR) nicht schon 1995 verkauft?

Sollten diverse in den Bilanzen der KG aufscheinende Erlöse oder Aufwendungen nicht in der dem Finanzamt vorgelegten Planrechnung aufscheinen, werden Sie gebeten, diese in die Planrechnung aufzunehmen und anhand der dargestellten Kriterien zu entwickeln.

Zu Ihrer Argumentation, die Maßnahmen des Dienstgebers gegen die Nebentätigkeit des Bw. im Reitstallbetrieb wären unvorhersehbar und somit eine Unwägbarkeit gewesen, wird bemerkt, dass dem Bw. sein Dienstvertrag bekannt war und er damit rechnen musste, dass der Dienstgeber auf die Einhaltung der vertraglichen Vorschriften - gerade in der Position, die der Bw. bekleidet hat - drängen werde. Daher kann hierin keine steuerlich relevante Begründung für die Nichterzielung eines Gesamtgewinnes erblickt werden.

Die von Ihnen ins Treffen geführten Forderungsausfälle stellen ebenfalls keine Unwägbarkeit dar, sondern gehören zum typischen Unternehmerrisiko.

Bitte legen Sie schließlich dar, ob es sich Ihrer Ansicht nach bei der gegenständlichen Betätigung um eine solche nach § 1 Abs. 1 oder nach § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung handelt und begründen Sie diese.

Sollten Sie die Auffassung vertreten, es läge eine Betätigung nach § 1 Abs. 1 der Verordnung vor, äußern Sie sich bitte genau zu den einzelnen in § 2 Abs. 1 der Verordnung genannten Kriterien.

Bemerkt wird, dass sich nach der Aktenlage das Bild eines typischen § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnungs-Betriebes bietet. Soweit ersichtlich, wurden wesentliche Leistungsteile (Reitstunden, Kantine) nur oder nahezu nur gegenüber den Miteigentümern erbracht. Der Reitstall wurde von den Gesellschaftern A. und B. offenkundig aus einer typischen, in der Lebensführung begründeten besonderen Neigung heraus betrieben.

*Schließlich wird nach dem derzeitigen Verfahrensstand vorweg das hierfür zuständige Finanzamt über das Bestehen oder Nichtbestehen einer Mitunternehmerschaft hinsichtlich des Reitstalles im Berufszeitraum mit wirksamen Bescheiden abzusprechen haben.*

*Beabsichtigt ist, nach Einlangen der Vorhaltsbeantwortung den Akt dem Finanzamt Gänserndorf Mistelbach zur Durchführung allfälliger weiterer Ermittlungen und Erlassung wirksamer Feststellungs- bzw. Nichtfeststellungsbescheide zu übermitteln. Vom Ausgang dieses Verfahrens wird dann die weitere Vorgangsweise im gegenständlichen Berufungsverfahren abhängen."*

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 25.9.2006 der „GmbH und Mitgesellschafter“** wurde der Ansicht des Finanzamtes zugestimmt, dass es sich bis zur Umwandlung per 31.12.1997 um eine Mitunternehmerschaft handeln müsste. Der gesamte Bp-Bericht würde - weil er nur A. betreffe - ins Leere gehen. Die GmbH habe große Investitionen getätigt, die entsprechend dem Vertrag an A. bzw. auch an B. weiterverrechnet worden seien. Im Schnitt seien ca. 25 Einsteller vorhanden gewesen. Bei den nicht unbeträchtlichen Reitstundenerlösen handle es sich nicht um Eigenverbrauchserlöse der Gesellschafter.

Beim vorliegenden Umfang treffe die Liebhabereivermutung nicht zu. Die behördlichen Auflagen seien in diesem Umfang niemals zu erwarten gewesen und hätten sie zu erheblichen Mehraufwendungen gegenüber den ursprünglichen Planungen geführt. Der Tod des B. habe zusätzlich eine negative Entwicklung fürs Unternehmen bedeutet. A. sei von seinem Dienstgeber gezwungen worden, das Unternehmen vorzeitig zu verkaufen. Diese Umstände hätten das Ergebnis negativ beeinflusst und dazu geführt, dass durch die vorzeitige Veräußerung kein Gesamtgewinn erzielt worden sei. Die Saldenliste des Nachfolgeunternehmens für die ersten zwei Monate zeige einen Überschuss von S 86.552,13.

Am **20. 12.2006** erließ das Finanzamt den **Bescheid betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften für die Jahre 1995 bis 1998 an 1.) A., z. H. Mag. Werner Eckhardt, Hauptstr. 58, 7033 Pötsching, 2.) die ehemaligen Gesellschafter der GmbH, a) A., z. H. Mag. Werner Eckhardt, Hauptstr. 58, 7033 Pötsching, b) Erben nach B., 3.) Erben nach B. sowie 4.) GmbH und Mitgesellschafter (GesBR, fälschlich als KG bezeichnet)**. Das Finanzamt vertrat unter Hinweis auf die Erkenntnisse des VwGH zur Reitstallbewirtschaftung vom 27.8.1998, 96/13/0041, sowie zur Pferdezüchtung vom 14.10.1992, 90/13/0133, die Auffassung, dass die Tätigkeit des Reibetriebes der GesBR eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 LVO darstelle. Das für die Annahme von Liebhaberei bei einem Gewerbebetrieb geforderte Vorliegen subjektiver Merkmale (z. B. Reitstall bei einem Arzt) oder die objektive Unmöglichkeit, mit dem Unternehmen in absehbarer Zeit die Gewinnzone zu erreichen, seien gegeben.

Die GesBR habe 1993 bis 1995 einen Verlust von insgesamt fast ATS 2,5 Mio. und 1993 bis 1998 beinahe ausschließlich Verluste erzielt. Die Gesellschafter A. und B. hätten den Reitstall offenkundig aus einer typischen, in der Lebensführung begründeten Neigung

betrieben. Begründet sei dies damit, dass wesentliche Leistungen (Reitstunden) nahezu ausschließlich gegenüber den Miteigentümern erbracht worden seien. Laut Ermittlungen des Finanzamtes 4/5/10 im Rahmen der Betriebsprüfung seien die Reitstundenerlöse 1995 zu 100% Eigenverbrauch von A. und B. gewesen sowie 1996 zu 99,14% und 1997 zu 96,7 %.

Weder im Rahmen der Berufung gegen die Betriebsprüfung beim Finanzamt 4/5/10 noch der nunmehr durchgeführten Ermittlungen des Finanzamtes habe die Vermutung iSd § 2 Abs. 4 LVO widerlegt werden können. Die im Zuge der Ermittlungen vorgelegte Planungsrechnung könne nicht nachvollzogen werden. So werde etwa bei den Erlösen aus Boxenmiete im Jahr 1998 von fast ATS 1,9 Mio. und im Jahr 1999 bis 2004 von ATS 2,4 Mio. ausgegangen. Da in den bisherigen Jahren für das Einstellen von Pferden lediglich ATS 1,4 Mio. im Jahr 1994 erzielt worden seien und die Partei keinerlei Begründung gebracht habe, wodurch eine derartige Steigerung erfolgen würde, könne die Prognose nicht nachvollzogen werden. Die Unschlüssigkeit der Planungsrechnung würde ua. auch dadurch belegt, dass etwa die Aufwendungen für Tierärzte, Instandhaltungen und geringwertige Wirtschaftsgüter sinken würden. Durch den Verkauf des Reitstalles liege ein abgeschlossener Zeitraum vor, innerhalb dessen keine Gewinne erzielt worden seien.

Die behördlichen Auflagen, der Tod des B. bzw. die Tatsache, dass A. von seinem Dienstgeber gezwungen worden sei, den Reitstall zu beenden, seien keine Unwägbarkeiten. Dass im Dienstvertrag des A. mit seinem Dienstgeber der Passus enthalten gewesen sei, keine andere Tätigkeit ausüben zu dürfen, sei bereits vor Beginn der Aufnahme des Reitstalles bekannt gewesen und sei daher keine Unwägbarkeit. Über behördliche Auflagen habe ein ordentlicher Kaufmann vor Aufnahme des Betriebes Erkundigungen einzuziehen und diese Erwägungen in die Prognoserechnung und Gewinnerwartungen einzubeziehen. Dem Akt sei nicht zu entnehmen, dass diese Auflagen der Gewerbebehörde außergewöhnlich hoch gewesen wären.

Warum der Tod des B. die Beendigung der Gesellschaft beeinflussen hätte sollen, sei insofern nicht nachzuvollziehen, als dass Punkt VII des Gesellschaftsvertrages explizit regle, dass durch den Tod eines Gesellschafters die Gesellschaft nicht aufgelöst werde. Soweit die Erben die Gesellschaft nicht fortführen, hätten sie Anspruch auf ein Auseinandersetzungsguthaben, die übrigen Gesellschafter seinen berechtigt die Gesellschaft unter Ausschluss einer Liquidation und unter Beibehaltung des Firmenwortlautes fortzuführen. Es sei nicht erklärt, warum der Tod des B. die Gewinnsituation beeinflusst hätte, zumal laut Aktenlage B. einen Schweizer Hauptwohnsitz (Zustelladresse) gehabt habe und daher nicht unmittelbar aktiv im Geschehen der Gesellschaft mitwirken habe können.

In der von der **GmbH, A. sowie der „GmbH und Mitgesellschafter“** eingebrachten **Berufung - nunmehr Beschwerde - gegen die Bescheide betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften für 1995 bis 1998** führten die Bf. aus, dass die Ansicht, die rechtliche Existenz einer Personengesellschaft sei die Eintragung ins Firmenbuch, nicht hinsichtlich der steuerlichen Existenz gelte. Der Behauptung, dass

die Liebhabereivermutung mangels schlüssiger Planungsrechnung in keiner Phase des Ermittlungsverfahrens zu widerlegen gewesen sei, sei zu entgegnen, dass in der vorgelegten Saldenliste für 1998 sehr wohl die Zahlen belegt würden. Die dargestellten Unwägbarkeiten seien auch für einen ordentlichen Kaufmann im Voraus nicht ersichtlich gewesen und sei diese Tatsache im vorliegenden Bescheid nicht richtig berücksichtigt. Die GmbH habe für ihre Geschäftsführertätigkeit in der Gesellschaft immer vorweg Bezüge erhalten, sodass für diese Gesellschafterin positive Einkünfte in der Gesellschaft festzustellen gewesen wären.

Die Bf. baten, den Nichtfeststellungsbescheid aufzuheben und stattdessen für 1995 bis 1997 Feststellungsbescheide zu erlassen, in denen die Einkünfte laut Gesellschaftsvertrag verteilt werden.

Im **ergänzenden Schreiben vom 20. 11. 2007** führten die Bf. aus, dass Unwägbarkeiten vorgelegen seien. Die Behörde hätte ihnen unvorhergesehene Investitionen auferlegt, deren Notwendigkeit bei der seinerzeitigen Benützungsbewilligung noch nicht bestanden hätte. Die Investitionen hätten die Herstellung eines Mistplatzes, als Wanne ausgebildet, eine zusätzliche Kanalherstellung, die Errichtung eines Schutzwalls als Lärm- und Staubschutz in zehn Meter Höhe, als Grüngürtel ausgebildet und mit vorgeschriebenen Baumbewuchs versehen, betroffen. Die bestehende Reithalle habe nachträglich durch eine zwölf Meter hohe Staubschutzwand von der Werkstätte der Vermieterin, einer Gebietskörperschaft öffentlichen Rechts (in weiterer Folge „Gemeinde“), die einen Teil des Gebäudes für einen eigenen Betrieb nutzte, abgetrennt werden müssen. Diese Auflagen seien erst lange nach Eröffnung des Betriebes vorgeschrieben und diese Investitionen in der Kalkulation nicht zur Gänze umgelegt worden. Der Reitbetrieb hätte auch ohne diese Investitionen weitergeführt werden können, jedoch habe sie die Vermieterin verlangt.

Es habe auch Unwägbarkeiten in der Lebensführung gegeben. A. habe seinen Arbeitgeber bei Beginn des Reitstalls informiert und habe er die Zustimmung zur Aufnahme dieser Betätigung erhalten. Erst im Laufe der Zeit - auch bedingt durch sein politisches Mandat - sei A. durch den Arbeitgeber zum Verkauf des Reitstalles gezwungen worden. Durch den Zeitdruck sei es zu einem niedrigeren Verkaufspreis und dadurch auch zu einer geringeren Auswahl an Kaufinteressenten gekommen, sodass danach ein Teil des Kaufpreises uneinbringlich geworden sei.

Der zweite Geschäftsführer B. habe bis zu seinem Selbstmord permanent im Unternehmen mitgearbeitet, da er auch laufend in Österreich ansässig gewesen sei. Durch dieses unvorhersehbare Ereignis sei der Gesellschaft ein ursprünglich nicht kalkulierbarer zusätzlicher Kostenaufwand entstanden.

Endgültige Veranlagungen seien nur bei § 1 Abs. 1 LVO möglich. Auch die Größe des Reitbetriebes - 40 Einsteller, erweiterbar auf 50, 6 - 7 Reitlehrer (gesamt Beschäftigte ca. 10) und ein Gastronomiebereich - würden für eine Einstufung im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO sprechen.

Bei einem Umsatz von ca. S 2,1 Mio. pro Jahr und der Betätigung des A. als Angestellter seines Dienstgebers mit Reiseverpflichtungen und das politische Mandat als Stadtrat habe ihm keinesfalls ermöglicht, viel Zeit im Reitstall zu verbringen. Vielmehr habe er sich - wenn - nur mit den Abrechnungen der Gastronomie bzw. der Reitstunden beschäftigt. Die Abrechnung sei über sein Verrechnungskonto geführt worden, sodass die irrige Meinung aufgetaucht sei, dies wären Umsätze aus Eigenverbrauch des A. Er selbst habe nie Reitstunden genommen und im Gastrobereich nichts konsumiert. Als Beweis würde die Monatsabrechnung der Kantine für Juni 1996 vorgelegt, des Weiteren würden zur Bestätigung dieses Vorbringens folgende im Unternehmen beschäftigte Personen als Zeugen namhaft gemacht:

1. BB C., SVNr und Adresse des Zeugen angeführt,
2. D. E., Adresse des Zeugen angeführt,
3. F. G., Adresse der Zeugin angeführt,
4. H. I., Adresse des Zeugen angeführt,
5. J. K., die den Gastrobetrieb führte.

Das Finanzamt habe überhaupt nicht festgestellt, ob die Einkommensermittlung richtig sei. Es habe nicht geprüft, ob Aufwendungen steuerrechtlich auszuscheiden wären. Bei der Bp habe es keinesfalls Korrekturen des steuerlichen Ergebnisses mit Auswirkungen auf die Liebhabereiprüfung im Hinblick auf die Zurechnung nicht erklärter Einnahmen, das Ausscheiden von nichtabzugsfähigen Ausgaben, insbesondere von Privatanteilen, geprüft. Bei einer Einstufung im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO sei der Verkauf des Unternehmens als strukturverbessernde Maßnahme zu sehen.

Hinsichtlich der Prognoserechnung sei auszuführen, dass bei Aufstockung auf 50 Boxen ein Umsatz von S 2,1 Mio. möglich gewesen wäre, mit Indexaufwertung ein Umsatz von S 2,5 Mio. Bezüglich des sichtlich nicht gegebenen Gesamtüberschusses bei einem Verkauf des Unternehmens werde auf das Erkenntnis des VwGH vom 3.7.2003, 2000/15/0017, verwiesen. Nachdem das Finanzamt selbst den Reitbetrieb als Betrieb im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO eingestuft habe, sei ein Wechsel auf § 1 Abs. 2 LVO nicht mehr möglich. Der Reitstall sei mit viel Aufwand und Qualität errichtet worden und entspreche dies einer Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO. Es handle sich um keine Tätigkeit, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sei.

Aufgrund der obigen Ausführungen wäre ohne Unwägbarkeiten eine objektive Ertragsfähigkeit gegeben gewesen. Der Reitstall mit Einstellboxen und Kantine stelle eine erwerbstypische Betätigung dar. Dies habe auch das Finanzamt bis inklusive 1995 aufgrund der endgültigen Veranlagung so gesehen.

Im **Verfahren vor dem UFS bzw. BFG** legte der steuerliche Vertreter den Beschluss des Bezirksgerichtes vom 4.11.1996 sowie den Abtretungsvertrag vom 20.12.1996 betreffend die Abtretung der Anteile des B. an der GmbH an A. um ATS 1,00, vor. Weitere Unterlagen brachte er trotz Ankündigung nicht bei.

In der am **23.4.2014** abgehaltenen **mündlichen Verhandlung** führte A. ergänzend aus, dass für die Mitunternehmerschaft von folgenden Betriebsergebnissen auszugehen sei: 1995 ATS - 534.891,00, 1996 ATS - 532.890,00, 1997 ATS - 1.033.027,00 und 1998 ATS -676.797,00. Diese Betriebsergebnisse seien zur Gänze A. zuzurechnen. Wenn man davon ausgehe, dass A. die Mitunternehmeranteile des B. erst im Dezember 1996 erworben habe, wären ab dem Todestag des B. bis zum Zeitpunkt des Erwerbes der Mitunternehmeranteile 50% des Betriebsergebnisses dem B. bzw. seinen Erben zuzurechnen. Vorweg sei immer ein Gewinnanteil der GmbH in Höhe von ATS 50.000,00 anzusetzen.

Zu den jeweiligen Funktionen der GmbH, der Mitunternehmerschaft und der damaligen Kommanditisten im Betrieb des Reitstalles gab A. an, dass die GmbH die Geschäftsführung für die GesBR gemacht habe. Ausgaben den Reitstall betreffend seien sowohl von der GesBR, als auch von der GmbH finanziert und zum Teil gegenverrechnet worden. Die KG bzw. GesBR habe den Reitstall betrieben. Sie sei auch z.B. Dienstgeberin der Mitarbeiter gewesen. Die GmbH habe den Mietvertrag abgeschlossen. Deswegen habe auch die GmbH zunächst die Investitionen getragen und zum Teil weiterverrechnet, zumindest insoweit, als sie mit dem Reitbetrieb im Zusammenhang gewesen seien. Der Gesellschaftszweck sei bei der GesBR und der GmbH ident gewesen. Bezüglich des vom Finanzamt behaupteten nahezu ausschließlichen Eigenverbrauchs des A. hinsichtlich der Reitstunden- und Getränkeerlöse der Jahre 1995 bis 1997 gab A. an, durchschnittlich zweimal pro Woche zum Reitstall hinausgefahren zu sein und mit der angestellten Kantinenleiterin bzw. der angestellten Reitlehrerin die Abrechnung betreffend die Kantine bzw. die Reitstunden gemacht zu haben. Die dabei erzielten Einnahmen seien über „Verrechnungskonto des A. an Betriebseinnahmen“ verbucht worden. Die von A. aus Eigenem getragenen Ausgaben, z. B. für Futter, habe man als „Aufwand an Verrechnungskonto des A.“ verbucht. Auf diese Weise sei das Kassakonto nie angesprochen worden. Damit sollten jedoch nicht irgendwelche Kassaführungsvorschriften umgangen werden. Es habe ganz genaue Grundaufzeichnungen gegeben. Aufgrund dieser Buchungen auf dem Verrechnungskonto dürfte die damalige Prüferin fälschlicherweise von einem Eigenverbrauch gesprochen haben.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies diesbezüglich auf den Arbeitsbogen der Betriebsprüferin, konnte aber die Aufstellung - nach dem Wortlaut des Vorhaltes vom März 2006 diesem als Beilage angefügt - nicht vorlegen.

A. und seine Tochter seien selbst geritten. Seine Tochter habe ein Pferd gehabt, dafür aber auch eine Einstellgebühr bezahlen müssen. Die Reitlehrerin habe sie nicht in Anspruch genommen. Es gebe genaue Aufzeichnungen betreffend die Tätigkeit der Reitlehrerin. Sie hätten durchschnittlich fünf Schulpferde und zwei Reitlehrerinnen gehabt.

B. sei der handelsrechtliche, A. der gewerberechtliche Geschäftsführer gewesen. Sie hätten eine ehemalige K&K Kaserne als Reitstall revitalisiert. B. sei von dem schönen Objekt begeistert gewesen. B. sei aus begüterten Verhältnissen gekommen, die Familie

habe eine Villa am L. See besessen, B. selbst eine Wohnung am M-Berg. Er habe dann aber finanzielle Probleme bekommen, die offenbar zu seinem Selbstmord geführt haben.

Der Reitstall hätte 40 Einstellplätze gehabt, davon seien aber nur 25 belegt gewesen. Die Kapazität für 40 Pferde wäre ohne weiteren Umbau da gewesen.

Das Finanzamt hatte diesbezüglich keine anderen Feststellungen.

Die behördlichen Auflagen seien nach etwa ein bis zwei Jahren nach Betriebseröffnung schlagend geworden. Die Objekte, Reithalle und Grünfläche habe man angemietet.

Damals habe die Vermieterin diese Auflagen nicht verlangt. Die Halle hätte eine Fläche von 25x60m gehabt. Davon hätten sie eine Fläche 25x40m gemietet und genützt.

Den Rest habe die Vermieterin selbst als Werkstatt verwendet. Die Vermieterin sei dann an sie herangetreten und habe verlangt, dass sie wegen der Staubentwicklung in der Halle ihren Bereich abtrennen müssten. Aufgrund von Anrainerbeschwerden betreffend die Staubentwicklung bei der Koppel habe eine Begrünungsfläche mit Bäumen zum Windschutz errichtet werden müssen. Bezüglich der Mistentsorgung sei die Vermieterin zunächst ganz wild auf den Pferdemist gewesen, um ihn in der eigenen Landwirtschaft verwenden zu können. In der Folge habe die Vermieterin aber verlangt, für das Wegbringen des Mistes etwas zu bezahlen. Dies sei zunächst nicht so ausgemacht gewesen. Sie hätten pro Anhänger ca. ATS 300,00 zahlen müssen. Bezüglich der Auswirkungen der behördlichen Auflagen auf das Betriebsergebnis werde auf die Jahresabschlüsse verwiesen. Sie könnten heute diese Auswirkung nicht genau beziffern. Die Vermieterin habe dann auch nachträglich einen Kanal gefordert. Das Vorhaben habe dann aber nicht umgesetzt werden müssen und daher keine Kosten verursacht.

Der Gesellschafter B. sei ständig vor Ort im Reitstall gewesen. Es sei seine Aufgabe gewesen, den Reitstall zu führen und zu leiten. Sie wollten natürlich den Reitstall möglichst voll auslasten und hätten sich dabei auf die sogenannte Mundpropaganda verlassen. Sie hätten auch Voltigiergruppen gehabt und hätten Turniere veranstalten wollen.

Am Beginn ihrer Tätigkeit hätten sie sich schon überlegt, welche Aufwendungen auf sie zukommen und welche Einnahmen erzielbar seien, wie hoch die Miete sei, was das Futter koste, wie viel Personal sie brauchen, wie viele Boxen ihnen zur Verfügung stehen. A. könne aber eine dementsprechende Planung heute im Nachhinein nicht mehr vorlegen.

Der Tod des B. hätte negative Auswirkungen auf den Betrieb gehabt. Er sei vor Ort für alles verantwortlich gewesen. A. habe aufgrund seiner anderen Funktionen kaum Zeit für den Reitstall gehabt. Über Vorhalt, dass die Verluste nach dem Tod des B. sich für zwei Jahre nahezu halbiert hätten, gab A. an, dass dies nicht aussagekräftig sei, weil mit B. die Verluste noch geringer hätten sein können bzw. sogar ein Gewinn erzielbar hätte sein können. Er könne aber die ziffernmäßige Auswirkung heute nicht angeben. Bei Beginn des Reitstallbetriebes habe A. sich natürlich überlegt, wie viel er für sein investiertes Geld wieder bekommen würde. Er sei davon ausgegangen, dass der Reitstall nach drei bis fünf Jahren einen Gewinn abwerfen müsste. Unmittelbar vor dem Tod des B. sei er

noch optimistisch gewesen, dass sie die finanzielle Planung - Gewinn in etwa drei bis fünf Jahren - verwirklichen werden können.

Nach dem Tod des B. sei die gesamte Geschäftsführung in den Händen des A. gelegen. Er sei aufgrund seiner anderen Funktionen stark unter Druck gewesen und habe den Betrieb loswerden müssen. Er habe Ende 1995/Anfang 1996 mögliche Käufer für den Betrieb bzw. Nachpächter hinsichtlich des Vertrages mit der Vermieterin zu suchen begonnen. Es habe anfänglich verschiedene Interessenten gegeben, mit denen allerdings nichts zustande gekommen sei. Im zweiten Halbjahr 1997 sei die Familie N. aufgetreten, die dann letztlich den Reitstall gekauft bzw. nachgepachtet habe. A. habe sich nicht zugetraut, neben seinen weiteren drei Funktionen den Stall zu führen, dazu müsse man ständig vor Ort sein. Auch habe er sich nicht vorstellen können, einen anderen Geschäftspartner zu suchen. Zu B. habe er ein gutes privates Verhältnis gehabt. Nachdem er einen ernsthaften Bewerber in der Familie N. gefunden habe, habe er dann auch mit der Vermieterin bezüglich der Nachverpachtung bzw. Übernahme des Pachtvertrages Kontakt aufgenommen. Der steuerliche Vertreter bekräftigte, dass aufgrund der gerade dargestellten vielen Funktionen des A. der vom Finanzamt angenommene Eigenverbrauch denkunmöglich sei.

Die Betriebsergebnisse 1995, 1996 und 1997 hätten sich im Ergebnis so fortgezogen wie davor. A. rechne sich zu, den Betrieb damals soweit recht gut geführt zu haben. Von den 25 eingestellten Pferden hätte eines seiner Tochter und eines B. gehört. Die restlichen Pferde seien quasi fremd gewesen. Neben diesen 25 eingestellten Pferden habe es noch die fünf Schulpferde gegeben. B. habe einem Traditionsverband angehört, deren Vereinsmitglieder auch ihre Pferde bei ihnen eingestellt, dafür aber fremdüblich bezahlt hätten.

Der steuerliche Vertreter gab an, den oa. Vorhalt des Finanzamtes vom 30.3. 2006 mit Frist zur Beantwortung bis zum 30.4. 2006 bekommen zu haben. Er habe ihn auch beantwortet. Er habe geglaubt, diesen Vorhalt wegen eines noch beim UFS anhängigen Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1995 bis 1997 nicht in allen Details beantworten zu müssen. Er verweise auf die Berufungsentscheidung vom 28.2. 2007, RV/2549-W/02.

Die Vertreterin des Finanzamtes gab an, den Vorhalt vom 30.3. 2006 wie oben dargestellt adressiert zu haben, weil es damals - zum Zeitpunkt der Erstellung des Vorhaltes - eine GesBR gegeben habe, bestehend aus der GmbH und A. sowie der Erbengemeinschaft nach B.

Das Finanzamt beantragte abschließend die Abweisung der Beschwerde. Es liege ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vor, die Unwägbarkeiten bzw. ihre Auswirkungen auf das Betriebsergebnis hätten nicht dargelegt werden können. Ein Reitbetrieb sei ein klassischer Betrieb gemäß § 1 Abs. 2 LVO.

Der steuerliche Vertreter beantragte die Stattgabe der Beschwerde. Der hier strittige Reitstall sei ein Betrieb gemäß § 1 Abs. 1 LVO. Im Verkauf des Betriebes sei eine strukturelle Maßnahme zu sehen. Er lege noch ein **Schreiben** mit folgendem Inhalt vor:

*“Im Hinblick auf das vorliegende Verfahren sind auch Aussagen hinsichtlich des garantierten Rechtes auf Entscheidung innerhalb angemessener Frist zu tätigen. Im vorliegenden Verfahren ist jedenfalls das Grundrecht auf Entscheidung innerhalb angemessener Frist nicht eingehalten worden und ist im Unionsrecht auch für innerstaatliche Abgabenverfahren ein Gebot auf Entscheidung in angemessener Frist gegeben. Eine vergleichbare Entscheidungspflicht ist auch im § 311 BAO festgelegt. Die durchschnittliche Entscheidungsdauer der mit Sachentscheidung erledigten Bescheidbeschwerden betrug in den Jahren 2004 bzw. 2005 ca. 22 Monate. Im vorliegenden Fall wurde dieser Zeitraum bei Weiten überschritten, sodass jedenfalls eine Rechtswidrigkeit im Sinn des Gemeinschaftsrechtes im gegebenen Fall vorliegt. Auf der diesbezüglichen Rechtsprechung ergibt sich, dass Verfahren, die länger als 5 Jahre dauern nur in seltenen Fällen als angemessen angesehen wurden (VfGH 16.06.2005, B 1219/04). Stellt der nationale Gesetzgeber jemanden, der argumentierbar behauptet in seinem Recht nach Art. 6, Abs. 1 EMRK auf Entscheidung innerhalb angemessener Frist verletzt zu sein, keine wirksame Beschwerde vor einer nationalen Instanz zur Verfügung, so verletzt dies den Beschwerdeführer in seinem Prozessgrundrecht auf wirksame Beschwerde. Hinzu kommt noch im gegenständlichen Verfahren, dass sich das Verfahren erst in der zweiten Instanz befindet und somit ein eventueller Gang zum Verwaltungsgerichtshof noch einige Zeit in Anspruch nehmen wird. Nach der Rechtsprechung des EUGH sind zentrale Verfahrensgrundsätze, die der BAO zu Grunde liegen auch allgemeine Rechtgrundsätze des Gemeinschaftsrechts. Die für die BAO zentrale Offizialmaxime findet ihren Widerpart in der Rechtsprechung des EUGH, wenn dieser annimmt, dass für die Kommission im direkten Vollzug eine Pflicht zur amtswegigen Erforschung des Sachverhalts gelte, verschiedentlich spricht die Rechtsprechung von dem Gebot der sorgfältigen und unparteiischen Ermittlung aller relevanten Aspekte des maßgeblichen Sachverhaltes, was ebenfalls als Ansatz für ein amtswegiges Vorgehen gesehen werden kann (eingehende Nachweise zur Rechtsprechung bei Bauer, FN 229 51 ff).*

*Ebenso kann aus diesen Erkenntnissen abgeleitet werden, dass die Behörde den wirklichen Sachverhalt zu ermitteln hat, also den Grundsatz der materiellen Wahrheit. Ferner leitet die Rechtsprechung aus diesem Grundsatz ab, dass dem Bürger unnötige Verfahrensschritte erspart werden sollen. Dies im Hinblick auf das Gebot der Einfachheit und Zweckmäßigkeit. Dieser Ermittlungspflicht ist jedoch die Behörde seit einigen Jahren nicht nachkommen, wie auch die beantragten Zeugen vom 20.11.2007 nicht geladen bzw. gehört wurden und kann dies auch teilweise nicht mehr nachgeholt werden, da eine beantragte Zeugin in der Zwischenzeit verstorben ist. Aufgrund dessen liegt auch eine Verletzung des Parteiengehörs vor. Hinsichtlich der abgegebenen Prognose ist noch anzuführen, dass für den Fall einer Prognoseentscheidung, bei der sich die Auswirkungen nicht genau vorhersehen lassen, gilt, dass eine Beurteilung nur beanstandet werden kann, wenn sie im Hinblick auf die Erkenntnisse, über die es im Zeitpunkt des Erlasses der Entscheidung verfügt, „offensichtlich irrig“ ist. EUGH vom 11.07.1989, RS 265/87. Die obengenannten Ausführungen wurden aus Holubek/Lang, Allgemeine Grundsätze des*

*Verwaltungs- und Abgabenverfahrens und Holubek/Lang Abgabenverfahrensrecht und Gemeinschaftsrecht entnommen.“*

**Über die Beschwerde wurde erwogen:**

**Das BFG geht von folgendem Sachverhalt aus und stützen sich die Feststellungen auf die in Klammer angeführten Beweismittel bzw. wird dort die Unstrittigkeit festgehalten:**

Im Jahr 1993 wurde die GmbH gegründet. Gegenstand - gleichlautend mit jenem der GesBR - war der Betrieb eines Reitstalls. Ebenfalls 1993 gaben die GmbH als Komplementärin sowie A. und B. als Kommanditisten die Gründung einer KG bekannt, die jedoch mangels Eintragung im Firmenbuch eine GesBR war (unstrittig).

Die GesBR hat den Reitstall betrieben die GmbH hat die Geschäftsführung übernommen. Sie war Dienstgeberin. Die GmbH pachtete die Liegenschaft von der Vermieterin, sie hat den Mietvertrag abgeschlossen. Deswegen hat auch die GmbH zunächst die Investitionen getragen und zum Teil weiterverrechnet, zumindest insoweit, als sie mit dem Reitbetrieb im Zusammenhang standen (seitens des Finanzamtes unwidersprochen gebliebenes Vorbringen des A. in der mündlichen Verhandlung).

A. war der gewerberechtliche, B. der handelsrechtliche Geschäftsführer. B. war im Betrieb vor Ort. A. kam etwa zweimal pro Woche in den Reitbetrieb und nahm mit der Kantinenchefin bzw. der Reitlehrerin die Abrechnung der Kantinenerlöse und die Reitstunden vor. Die Erlöse verbuchte er über sein Verrechnungskonto als „Verrechnungskonto des A. an Erlöse“, allfällige von ihm getätigte Ausgaben als „Aufwand an Verrechnungskonto des A.“ (A. in der mündlichen Verhandlung).

Aus dem Reitbetrieb erwirtschaftete die GesBR einen Verlust von ATS 904.547,00 (1993), ATS 1.029.663,00 (1994), ATS 534.891,00 (1995). Auf die GmbH entfielen ATS 590.000,00 (1993) sowie je ATS 50.000,00 (1994 und 1995), auf A. - ATS 747.274,00 (1993), - ATS 539.832,00 (1994) und - ATS 292.446,00 (1995), sowie auf die GesBR - ATS 747.274,00 (1993), - ATS 539.831,00 (1994) und - ATS 292.445,00 (1995). Die GmbH hat jährlich ein Gewinnvorweg von ATS 50.000,00 bekommen (Abgabenerklärungen 1993 bis 1995 der GesBR bzw. A. betreffend 1996 bis 1998 in der mündlichen Verhandlung). Für 1993 und 1994 ergingen erklärungsgemäße Feststellungsbescheide an die KG. Nach vorerst erklärungsgemäßer Veranlagung des Feststellungsbescheides 1995 der KG wurde aufgrund der Berufung gegen den Feststellungsbescheid 1995 dieser aufgehoben.

Die Ergebnisse aus dem Reitstall für 1995 bis 1998 wurden im Einkommensteuerverfahren des A. in Höhe von ATS 532.890,00 (1996), ATS 1.033.027,00 (1997) und ATS 676.797,00 (1998) ausgewiesen und vorerst (im Wesentlichen) erklärungsgemäß veranlagt. Der nach Abzug des Gewinnvorwegs für die GmbH verbleibende Verlust der GesBR wurde ausschließlich A. zugerechnet.

Die Betriebsprüfung qualifizierte sodann bei A. den Betrieb des Reitstalls für 1995 bis 1998 - nunmehr rechtskräftig - als Liebhaberei (Einkommensteuerverfahren des A. für 1995 bis 1998, Verfahren betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1995 bis 1997 des A. mit abschließend erledigtem VwGH-Verfahren).

Im Betrieb waren durchschnittlich 25 Einstellpferde und fünf Schulpferde. Es wurde Reitunterricht durch Reitlehrerinnen angeboten und eine Kantine betrieben. Weiters war ein Pferd der Tochter des A. sowie ein Pferd des B. im Reitstall. Die Tochter des A. zahlte eine fremdübliche Einstellgebühr. Sie nahm die Reitlehrerin nicht in Anspruch. Ohne weitere Maßnahmen wären 40 Einstellplätze zu vermieten gewesen. Die Mieter bekam man über Mundpropaganda und aus einem Traditionsverband des B. (unwidersprochen gebliebene Vorbringen des A. in der mündlichen Verhandlung).

B. verstarb am 16. 2.1995. A. führte den Betrieb fort. Er wollte jedoch aufgrund seiner mehreren Funktionen – Angestellter beim Dienstgeber, politische Funktion - den Reitstall loswerden. Ende 1995/Anfang 1996 suchte er Nachpächter für den Mietvertrag bzw. Käufer für das Inventar. 1998 verkaufte er den Betrieb an die Erwerber (A. in der mündlichen Verhandlung, Einkommensteuererklärung 1998).

Am 20. 12.1996 erwarb A. die Anteile des B. an der GmbH und der GesBR (Beschluss des Bezirksgerichtes vom 4.11.1996, Abtretungsvertrag sowie unbestrittenes Vorbringen des A.).

Am 27.2.1998 wurde rückwirkend per 31.12.1997 die GmbH ins Einzelunternehmen des Bf. umgewandelt. Die GmbH legte für 1998 keine Steuererklärung mehr (unstrittig).

### **Rechtliche Beurteilung:**

#### **A. Zum EINWAND der UNANGEMESSEN LANGEN VERFAHRENSDAUER:**

Was den im Zuge der mündlichen Verhandlung erstmals ins Treffen geführten Vorwurf der nicht angemessenen Verfahrensdauer anlangt, darf Folgendes festgehalten werden:

Aufgrund des Auftrages, die Rechtsmittel einer chronologischen Bearbeitung zuzuführen, wurde die am 15.6.2007 beim UFS eingelangte Berufung von der zuständigen RichterIn im Juni 2009 in Bearbeitung genommen. Das Finanzamt übermittelte der RichterIn die vorhandenen Aktenteile im Juli 2009. Aufgrund eines zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1995 bis 1997 des A. anhängigen Beschwerdeverfahrens beim VwGH und des Umstandes, dass in diesem Verfahren diverse für die Beurteilung des Falles maßgebliche Aktenteile mitvorgelegt waren, verfügte die RichterIn nicht über den für die Bearbeitung erforderlichen vollständigen Akteninhalt.

Die RichterIn nahm mit dem steuerlichen Vertreter am 7.8.2009 telefonisch Kontakt auf. Der steuerliche Vertreter gab an, dass der Fall beim VwGH sei. Sollte dem diesbezüglichen Begehren Recht gegeben werden, wäre die vorliegende Beschwerde erledigt. Der Bf. wollte diverse (angeforderte) Unterlagen sowie die VwGH-Beschwerde des A. schicken. Nach der Rückkehr aus dem Urlaub der RichterIn (24.8.2009) sollte telefonisch Kontakt aufgenommen werden.

Am 26.8.2009 wurde aus der Kanzlei des steuerlichen Vertreters mitgeteilt, dass sich die Vorlage der Unterlagen verzögere, weil der steuerliche Vertreter diese von einem Kollegen besorgen müsse.

Nach Urgenz am 18.11.2009 wollte sich der steuerliche Vertreter am 23.11.2009 telefonisch melden. Laut Rückruf des steuerlichen Vertreters am 23.11.2009 wollte sich der steuerliche Vertreter die Unterlagen in der von ihm in Wien verkauften Kanzlei besorgen und „samt VwGH-Geschichte“ innerhalb der nächsten zehn Tage übermitteln.

Nach einer neuerlichen Urgenz am 22. 2.2010 in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters wollte dieser nach seinem Krankenstand rückrufen.

Laut Telefonat vom 1.3.2010 hätte der steuerliche Vertreter nun die Unterlagen aus Wien bekommen, er wollte sie nur ausdrucken und mir bis spätestens 5.3.2010 zuschicken. Er entschuldigte sich noch für die lange Dauer der Erledigung, die Beschaffung der Unterlagen sei sehr schwierig gewesen.

Der steuerliche Vertreter übermittelte die Unterlagen nicht.

Nach Ergehen der Entscheidung des VwGH vom 31.7.2012, 2008/13/0085, betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1995 bis 1997 des A. und nach Erhalt diverser Aktenteile erließ die Richterin am 14. 3.2013 einen ergänzenden Vorhalt mit Frist 3.4.2013. Die beantragte Fristverlängerung des steuerlichen Vertreters zur Vorhaltsbeantwortung bis 30.4.2013 wurde gewährt.

Am 29.4.2013 langte die Vorhaltsbeantwortung ein, in der der steuerliche Vertreter den Beschluss des Bezirksgerichts vom 4.11.1996 sowie den Notariatsakt vom 20.12.1996, jedoch keine weiteren Unterlagen vorlegte.

Der Schriftwechsel wurde am 12.6.2013 dem Finanzamt übermittelt.

Am 24.7.2013 wurde dem steuerlichen Vertreter noch eine rechtliche Ansicht mitgeteilt, zu der er innerhalb der verlängerten Frist am 19.8.2013 Stellung nahm. Nach Übermittlung des Schriftwechsels an das Finanzamt teilte die Amtsvertreterin am 5.9.2013 ihre diesbezügliche Antwort mit. Am 6.9.2013 übermittelte die Richterin die Antwort der Amtsvertreterin an den steuerlichen Vertreter.

Am 11.9. 2013 rief der steuerliche Vertreter die Richterin an. Er wollte mit der zuständigen Bearbeiterin beim Wohnsitzfinanzamt des A. wegen einer Nachsicht betreffend die Steuerschuld aus dem Einkommensteuerverfahren des A. für die Jahre 1995 bis 1997 Kontakt aufnehmen, weil es diesbezüglich eine erlassmäßige Regelung gebe. Er wollte sich bei der Richterin spätestens bis 20.9.2013 telefonisch melden.

Mangels Rückmeldung rief die Richterin am 24.9.2013 in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters an. Dieser war bis einschließlich 1.10.2013 auf Urlaub. Die Richterin hat eine E-Mail an den steuerlichen Vertreter angekündigt und diese dann am 27.9.2013 an die Kanzlei geschickt, mit der Bitte, ehestmöglich bekannt zu geben, ob er hinsichtlich der Nachsicht beim Wohnsitzfinanzamt etwas erreichen habe können oder nicht. Sollte diesbezüglich keine Einigung in Sicht sein, wurde der steuerliche Vertreter gebeten, die

angekündigten Unterlagen vorzulegen bzw. mitzuteilen, ob bzw. was noch an Unterlagen vorhanden ist. Es sei sonst eine möglichst rasche Verhandlung geplant und würde sich die RichterIn wegen eines Termins mit ihm in Verbindung setzen.

Eine bei der zuständigen Bearbeiterin des Wohnsitzfinanzamtes des A. am 26.9.2013 getätigte Anfrage der RichterIn hat ergeben, dass sich der steuerliche Vertreter bezüglich eines Nachsichtsansuchens noch nicht an das Finanzamt gewandt hat.

Anlässlich der telefonischen Nachfrage beim steuerlichen Vertreter am 3.10.2013 gab dieser an, beim Wohnsitzfinanzamt bezüglich der Nachsicht noch nichts gemacht zu haben, bat aber, noch bis zum 8.10.2013 zuzuwarten. Er wollte auch noch klären, ob es Unterlagen gibt und sie - bei Vorhandensein - ehestmöglich übermitteln.

Im neuerlichen Urgenzschreiben vom 24.10.2013 wurde dem steuerlichen Vertreter noch eine Frist zur Rückmeldung bzw. Beibringung von Unterlagen bis 29.10.2013 eingeräumt.

Am 26. 2.2014 machte die RichterIn dem steuerlichen Vertreter und dem Finanzamt einen Terminvorschlag für die mündliche Verhandlung und kam es letztendlich am 12.3.2014 zur Vorausinformation der RichterIn, dass - mit beiden Parteien abgestimmt - die mündliche Verhandlung am 23.4.2014 um 10.30 Uhr anberaumt werden wird.

#### **Dazu ist nun Folgendes auszuführen:**

Nach Schilderung der Abläufe kann im vorliegenden Fall das BFG keine ihm anzulastenden Verzögerungen im Tätigwerden erblicken. Die Dauer vom Einlangen der Beschwerde beim UFS (15.6.2007) bis zum Beginn der tatsächlichen Bearbeitung durch die RichterIn (Juli 2009) hat seinen Grund in der Belastung des Personals mit einem entsprechendem Rechtsmittelbestand und dem Auftrag, die eingehenden Rechtsmittel chronologisch abzubauen.

Die weitere Verzögerung im Verfahren war darin gelegen, dass die RichterIn lange Zeit nicht das für die Bearbeitung des Falles maßgebliche Aktenmaterial vollständig zur Verfügung hatte und der steuerliche Vertreter - entgegen seiner Ankündigung, diese beibringen zu wollen - Unterlagen nicht vorlegte. Eine sofortige Bearbeitung war daher aus "technischen Gründen" nicht möglich.

In weiterer Folge kam der steuerliche Vertreter im Zuge der Bearbeitung durch die RichterIn den Aufforderungen nicht oder nur sehr schleppend nach und waren zahlreiche Urgenzen der RichterIn notwendig.

Angemerkt wird noch, dass weder die Bf. noch der steuerliche Vertreter jemals im Verfahren vor dem UFS bzw. BFG die Erledigung der Beschwerde urgierten. Erstmals in der mündlichen Verhandlung erfolgte der Einwand bezüglich der langen Verfahrensdauer.

#### **B. Zur BESCHWERDE gegen die BESCHEIDE betreffend die NICHTFESTSTELLUNG VON EINKÜNFTEN 1995 bis 1998:**

### **1. ALLGEMEINES**

Vorweg ist festzuhalten, dass A., die GmbH und die GesBR gegen die Nichtfeststellungsbescheide 1995 bis 1998 Beschwerde erhoben haben.

Ist gemäß **§ 267 BAO** ein Bescheid von mehreren Beschwerdeführern angefochten oder sind gegen einen Bescheid mehrere Bescheidbeschwerden eingebracht, so sind diese Beschwerden zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden. Ist auch nur über eine solcher Beschwerden nach § 272 Abs. 2 von einem Senat zu entscheiden, so obliegt diesem Senat auch die Entscheidung über die anderen Beschwerden.

Da drei Beschwerdeführer die Nichtfeststellungsbescheide 1995 bis 1998 angefochten haben, sind gemäß § 267 BAO die Beschwerden der drei Beschwerdeführer zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden.

## **2. Zu den BESCHWERDEN der EINZELNEN BESCHWERDEFÜHRER:**

Festgestellt werden gemäß **§ 188 Abs. 1 lit. b BAO** die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) aus Gewerbebetrieb, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

Werden in einem Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides hat, gemeinschaftliche Einkünfte auch Personen oder Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zugerechnet, die nicht oder nicht mehr rechtlich existent sind (insbesondere infolge Todes, Beendigung der Gesellschaft, Gesamtrechtsnachfolge) oder die nicht oder nicht mehr handlungsfähig sind (z. B. infolge Sachwalterbestellung), so gilt dies gemäß **§ 188 Abs. 5 BAO** als Feststellung (Abs. 1) und steht der Wirksamkeit als Feststellungsbescheid nicht entgegen. Ein solcher Bescheid wirkt lediglich gegenüber den Übrigen, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden.

Der Feststellungsbescheid ergeht gemäß **§ 191 Abs. 1 lit. c BAO** in den Fällen des § 188 an die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftern (Mitgliedern) gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat gemäß **§ 191 Abs. 2 BAO** der Bescheid an diejenigen zu ergehen, denen in den Fällen des Abs. 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind.

Werden in einem Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides (§ 188) hat, gemeinschaftliche Einkünfte auch Personen oder Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zugerechnet, die nicht oder nicht mehr rechtlich existent sind (insbesondere infolge Todes, Beendigung der Gesellschaft, Gesamtrechtsnachfolge) oder die nicht oder nicht mehr handlungsfähig sind (z. B. infolge Sachwalterbestellung), so steht dies gemäß **§ 191 Abs. 5 BAO** der Wirksamkeit als Feststellungsbescheid nicht entgegen. Ein solcher Bescheid wirkt lediglich gegenüber den Übrigen, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden.

Entsprechend **§ 2 Abs. 2 UmwG** in der für die vorliegende Entscheidung maßgeblichen Fassung ist mit Eintragung der Umwandlung der übertragenden Gesellschaft die Kapitalgesellschaft erloschen, einer besonderen Löschung bedurfte es nicht.

Gesamtrechtsnachfolge infolge (Universalsukzession) liegt insbesondere bei Umwandlung einer AG oder GmbH durch Übertragung des Unternehmens auf einen Gesellschafter oder auf eine OG oder KG (§ 1 Abs. 1 Umwandlungsg) vor (Ritz, BAO<sup>5</sup>, Tz. 1 zu § 19 BAO).

Mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gehen gemäß **§ 19 Abs. 2 BAO** deren sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) über. Hinsichtlich Art und Umfang der Inanspruchnahme der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder) für Abgabenschulden der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) tritt hiedurch keine Änderung ein.

## **2.1. Bezüglich der**

### **a. Beschwerde der GmbH sowie**

### **b. Beschwerde der GesBR**

**gegen die Bescheide betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften für 1995 bis 1998 hat das BFG folgenden BESCHLUSS gefasst:**

Die Bescheidbeschwerde ist gemäß **§ 260 Abs. 1 lit. a BAO** mit Beschwerdeentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

Eine Bescheidbeschwerde ist vor allem ua. bei mangelnder Aktivlegitimation sowie bei mangelnder Bescheidqualität unzulässig (Ritz, BAO<sup>5</sup>, Tz. 5 zu § 260 BAO).

Mit Bescheid anfechtbar sind nur Bescheide. Daher sind Bescheidbeschwerden gegen Schriftstücke ohne Bescheidcharakter zurückzuweisen.

Kein Bescheid liegt z. B. vor, wenn die an sich Bescheidcharakter aufweisende Erledigung an eine bereits beendete GesBR oder an eine rechtlich nicht mehr existente juristische Person gerichtet ist (Ritz, BAO<sup>5</sup>, Tz. 8 zu § 260 BAO, zur mangelnden Bescheidqualität).

Im vorliegenden Fall war im Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Nichtfeststellungsbescheide 1995 bis 1998 die als Bf. auftretende GmbH bereits aufgrund der Umwandlung per 31.12.1997 und der damit verbundenen Gesamtrechtsnachfolge des A. nicht mehr existent. Zudem war die GmbH im Spruch der angefochtenen Bescheide nicht angeführt, sondern nur ihre „ehemaligen Gesellschafter“.

Bezüglich der als Bescheidadressatin angeführten GesBR ist festzuhalten, dass im Zeitpunkt der Bescheiderlassung die GesBR zufolge der Übernahme der Anteile des B. durch A. im Jahr 1996 und der Umwandlung der GmbH ins Einzelunternehmen des A. per 31.12.2007 rechtlich nicht mehr existent war.

Die gegen die Nichtfeststellungsbescheide 1995 bis 1998 eingebrachten Beschwerden der GmbH und der GesBR waren daher wegen Unzulässigkeit mit Beschluss zurückzuweisen.

## Bezüglich der Beschwerde

**c. des A. gegen die Bescheid betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften für 1995 bis 1998 hat das BFG erwogen:**

### **Beschwerde betreffend 1995 bis 1997:**

Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht gemäß **§ 279 Abs. 1 BAO** immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt gemäß **§ 279 Abs. 2 BAO** das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Das Finanzamt hat für A., die Erben des B., die ehemaligen Gesellschafter der GmbH sowie die GesBR den Betrieb des Reitstalls für die Jahre 1995 bis 1998 als Liebhaberei qualifiziert.

Liebhaberei ist gemäß **§ 1 Abs. Z. 2 LVO** bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt gemäß **§ 2 Abs. 4 LVO** Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Unter Gesamtüberschuss ist gemäß **§ 3 Abs. 2 LVO** der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

Die §§ 1 bis 3 sind gemäß **§ 4 Abs. 1 LVO** auch bei Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit anzuwenden.

Gemäß **§ 4 Abs. 2 LVO** ist zuerst für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) zu prüfen, ob die gemeinschaftliche Betätigung als Liebhaberei im Sinn des § 1 zu beurteilen ist.

Zusätzlich ist gemäß **§ 4 Abs. 3 LVO** gesondert zu prüfen, ob jeweils beim einzelnen Gesellschafter (Mitglied) Liebhaberei vorliegt. Dabei sind auch besondere Vergütungen (Einnahmen) und Aufwendungen (Ausgaben) der einzelnen Gesellschafter (Mitglieder) zu berücksichtigen.

Bei der Prüfung im Sinn des Abs. 3 ist gemäß **§ 4 Abs. 4 LVO** weiters darauf Bedacht zu nehmen, ob nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass der Gesellschafter (das Mitglied) vor dem Erzielen eines anteiligen Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) aus der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ausscheidet. In diesem Fall ist auch für den Zeitraum gemäß § 2 Abs. 2 das Vorliegen von Liebhaberei zu prüfen.

Bei der Verpachtung eines Reitstalls handelt es sich um eine Tätigkeit gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 Liebhaberei-Verordnung (LVO), da ein Reitstall nach der Verkehrsauffassung in besonderem Maße zur Sport- und Freizeitausübung dient und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht. Die Frage, ob Tätigkeiten typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, ist abstrakt nach der Verkehrsauffassung und nicht an Hand der subjektiven Verhältnisse zu beurteilen (vgl. UFS 03.01.2013, RV/2980-W/12). Dies gilt umso mehr für einen eigenbewirtschafteten Reitstall.

Im gegenständlichen Fall würden aber auch subjektive Umstände für das Vorliegen einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung sprechen. So hat A. selbst den Reitsport ausgeübt. Auch die Wahl des Reitstalles lässt auf eine konkrete subjektive Neigung bei A. wie auch bei B. schließen. Wichtig war nämlich auch, dass es sich bei dem Reitstall um eine schönes Objekt (ehemaliger K.u.k. Kaserne) gehandelt hat. Insbesondere B. sei von dem schönen Objekt begeistert gewesen. Der erkennende Senat muss nach der Aktenlage davon ausgehen, dass dabei kaufmännische Überlegungen keine große Rolle gespielt haben. Zwar gab A. in der mündlichen Verhandlung befragt an, dass man sich am Beginn der Tätigkeit wohl Gedanken gemacht habe, welche Aufwendungen auf sie zukämen und welche Einnahmen erzielbar wären, doch konnte A. über Ersuchen diese Planung nicht nachvollziehbar und durch Zahlen unterlegt darstellen. Letztlich waren auch weder A. noch offenbar B. auf Gewinne aus dem Reitstall angewiesen. A. hatte erhebliche positive Einkünfte neben dem Reitstall, deren Erwirtschaftung ihm auch eine nachhaltige aktive Führung des Reitstalles unmöglich machte, und B. kam aus „begüterten Verhältnissen“. Auch die laufende Betriebsführung weist (schon zu Lebzeiten des B.) nicht auf im Vordergrund stehende kaufmännische Interessen hin. Haben sich A. und B., um eine (letztlich nie erreichte) Vollauslastung des Reitstalles zu erreichen, allein auf Mundpropaganda verlassen. Damit ist auch erklärlich, weshalb nur 25 der 40 vorhandenen Abstellplätze belegt waren. Die vom Bf. ins Treffen geführte Größe des Reitstalles (23 eingestellte „fremde“ Pferde, 2 „eigene“ Pferde und 5 Schulpferde, 2 Reitlehrer und Gastronomiebereich) tritt angesichts des Oben Gesagten in den Hintergrund.

Tätigkeiten nach § 1 Abs. 2 Z 1 LVO stellen nur dann eine Einkunftsquelle dar, wenn die Art der Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss erwarten lässt. Im gegenständlichen Fall liegt ein abgeschlossener Verlustzeitraum vom Beginn der Tätigkeit im Jahre 1993 bis zum Ende im Jahr 1998 vor. Der Gesamtverlust beläuft sich auf rund ATS 4,7 Mio. Der Bf. versuchte mit einer „Planrechnung“ darzulegen, dass der Reitstall in absehbarer Zeit (im Jahr 2005, also nach 13 Jahren) einen Gesamtgewinn abgeworfen hätte. Den Ansätzen in dieser „Planrechnung“ ist das Finanzamt aber schon im Vorhalt vom 30.3.2006 sowie im bekämpften Bescheid vom 20.12. 2006 detailliert und fundiert entgegengetreten. So stellte das Finanzamt im bekämpften Bescheid fest, dass der Anstieg der Boxenmieterlöse in der Planungsrechnung nicht begründet worden und auch das Absinken diverser Aufwendungen, insbesondere für Tierärzte, Instandhaltungen und geringwertige Wirtschaftsgüter, und damit die Planungsrechnung insgesamt unschlüssig sei. Abgesehen davon erscheint nach Ansicht des erkennenden Senates ein Zeitraum von 13 Jahren, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn (ohne Unwägbarkeiten) erst erzielbar gewesen wäre, für einen wirtschaftlich denkenden Menschen, der einen Reitstall auf Pachtbasis betreiben will, zu lange.

Der Kritik des Finanzamtes an der „Planrechnung“ ist der Bf. letztlich nur mehr mit dem Hinweis auf Unwägbarkeiten begegnet und zwar Unwägbarkeiten in Form von unvorhergesehenen Investitionen (zur Verhinderung von Staubentwicklung), zusätzlichen Mistentsorgungskosten, dem Tod des den Betrieb führenden Gesellschafter B. im Feber 1995 und des Umstandes, dass A. von seinem Dienstgeber zur Aufgabe des Reitstallbetriebes gezwungen worden sei. Dieser Argumentation ist zunächst entgegenzuhalten, dass selbst die (wohl alle Unwägbarkeiten neutralisierende) „Planrechnung“ erst nach 13 Jahren einen Gewinn erwarten hätte lassen, was – wie oben ausgeführt – zu lange erscheint, um der Liebhaberei zu begegnen. Schon aus diesem Grund kommt den behaupteten Unwägbarkeiten kein Gewicht mehr zu. Aber abgesehen davon ist zu den vorgebrachten Unwägbarkeiten Folgendes zu sagen:

Die Investitionen zur Verhinderung von Staubentwicklungen beim Reiten mögen vielleicht für den Bf./die Gesellschaft unerwartet gewesen sein, sie stellen aber keine Unwägbarkeiten dar, ist doch eine Staubentwicklung bei einem Reitbetrieb nichts Ungewöhnliches und erscheinen daher Aufwendungen zur Verhinderung einer derartigen Staubentwicklung Ausfluss des typischen Unternehmerrisikos. Zusätzliche Kosten zur Mistentsorgung fallen nach Ansicht des Senates ebenfalls unter das typische Unternehmerrisiko. Beiden „Unwägbarkeiten“ ist überdies gemein, dass der Bf. ihre Auswirkungen auf das Betriebsergebnis nicht näher darstellen konnte.

Was den Tod des Gesellschafter B. angeht, so wurde dem A. in der mündlichen Verhandlung vorgehalten, dass sich nach dem Tod des B. die Verluste für 2 Jahre nahezu halbiert hätten. Dem hielt A. lediglich entgegen, dass ohne dem Tod des Gesellschafter B. sich aber auch die Verluste noch mehr reduzieren hätten können oder sich sogar Gewinne hätten einstellen können. Diese Vermutung konnte A. aber nicht näher ziffernmäßig begründen, weshalb auch das Argument des an sich eine Unwägbarkeit

darstellenden Todes des B. mangels Darstellung der negativen Auswirkungen dieses Umstandes auf das Betriebsergebnis nicht zum Erfolg führen kann.

Dem Argument, dass A. von seinem Dienstgeber gezwungen worden sei, den Betrieb (vorzeitig) aufzugeben, hielt schon das Finanzamt zu Recht entgegen, dass A. laut seinem Dienstvertrag keine anderen Tätigkeiten ausüben habe dürfen, was ihm aber von Anfang an bewusst habe sein müssen und demnach keine Unwägbarkeiten darstellen könne. Dass A. – wie er in der Beschwerde vorbringt - zunächst die Zustimmung seines Dienstgebers erhalten habe und diese erst später rückgängig gemacht worden sei, blieb unbewiesen und erscheint auch nicht glaubhaft. A. hat aber in der mündlichen Verhandlung ohnedies nur mehr den allgemeinen Arbeitsdruck seiner anderen Tätigkeiten als Argument für die Aufgabe des Reitstalls angeführt. Dies kann aber nicht als Unwägbarkeit gelten (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 2, Tz 370).

Da somit der Reitstallbetrieb als steuerliche Liebhaberei einzustufen ist, war die Beschwerde des A. betreffend die Jahre 1995 bis 1997 als unbegründet abzuweisen.

#### **Beschwerde betreffend das Jahr 1998:**

Wie oben festgehalten, hat A. 1996 die Anteile des B. an der GmbH sowie an der GesBR erworben und A. rückwirkend per 31.12.1997 die Umwandlung der GmbH in sein Einzelunternehmen vorgenommen. Es fehlt somit im Jahr 1998 an der für eine einheitliche und gesonderte Feststellung erforderlichen „Beteiligung mehrerer Personen“. Ein Feststellungsbescheid bzw. hier - aufgrund der Beurteilung der Tätigkeit als Liebhaberei - ein Nichtfeststellungsbescheid hätte 1998 mangels einer Personenmehrheit gar nicht ergehen dürfen.

Demzufolge war der Bescheid betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften für 1998 gemäß § 279 BAO ersatzlos aufzuheben. Dem Begehren des A. konnte daher auch bezüglich des Jahres 1998 kein Erfolg beschieden sein.

#### **C. UN/ZULÄSSIGKEIT DER REVISION:**

Gemäß **Art. 133 Abs. 4 B-VG** ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

##### **1. Beschwerde des A:**

###### **a. betreffend Nichtfeststellung von Einkünften für 1995 bis 1997:**

Da bezüglich des hier vorliegenden Sachverhalts keine für die Beurteilung des Falles heranzuziehende (eindeutige) Rechtsprechung des VwGH vorliegt, ist nach Ansicht des BFG die Revision des A. hinsichtlich der Frage der Liebhaberei betreffend die Jahre 1995 bis 1997 zulässig.

**b. betreffend Nichtfeststellung von Einkünften für 1998:**

Beim vorliegenden Sachverhalt steht dem A in Anbetracht der bereits klaren gesetzlichen Regelung hinsichtlich der Beschwerde betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften für 1998 eine Revision an den VwGH nicht zu.

**2. Beschwerde der GmbH sowie der GesBR:**

Beim vorliegenden Sachverhalt steht der GmbH und der GesBR in Anbetracht der bereits klaren gesetzlichen Regelung betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften für 1995 bis 1998 eine Revision an den VwGH nicht zu.

Klagenfurt am Wörthersee, am 17. September 2014