

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die vorsitzende Richterin I. und die weiteren Senatsmitglieder Beisitzer¹, Beisitzerin² und Beisitzerin³ in der Beschwerdesache HerrA als ehemaliger Gesellschafter der GesbR, und Rechtsnachfolger der GmbH, vertreten durch Mag. Werner Eckhardt, Hauptstraße 58, 7033 Pötsching, über die Beschwerde vom 02.04.2007 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Gänserndorf Mistelbach vom 20.12.2006 betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften für 1995 bis 1997 in der Sitzung am 27.2.2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

A. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften für 1995 und 1996 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1995 und 1996 werden wie folgt festgestellt:

Alle Beträge in €	1995	1996
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 38.872,03	- 35.205,11
Davon entfallen auf		
Herrn HerrA	- 34.013,03	- 35.205,11
Erben des HerrB	- 4.859,00	
GmbH	0,00	0,00

B. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Nichtveranlagung von Einkünften für 1997 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

C. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die 1993 gegründete **GesbR** (in weiterer Folge „**GesbR**“), hat einen Reitstall betrieben. An ihr waren im Beschwerdezeitraum die ebenfalls 1993 gegründete **GmbH** (in weiterer Folge „**GmbH**“), **HerrA** (in weiterer Folge „(Herr) A“) sowie **HerrB** (in weiterer Folge „(Herr) B“) bzw. nach seinem Tod am 16.02.1995 die Erben des Herrn B) beteiligt. Bis zur Bekanntgabe, dass eine Protokollierung nicht erfolgen werde, wurde die Bf. unter dem Namen „**KG**“ (in weiterer Folge "**KG**") geführt.

Bei der **GesbR** hatten Herr A und Herr B jeweils eine Einlage von ATS 100.000,00 geleistet. Nach dem Gesellschaftsvertrag vom 30.08.1993 betreffend die **KG** sollte der GmbH die Geschäftsführung obliegen.

Bei der Gewinnverteilung wurde der GmbH ein Vorwegbezug in Höhe von 10% ihres Stammkapitals, maximal ATS 50.000,00 zugesprochen, das verbleibende Ergebnis sollte im Verhältnis der Stammeinlage, also 50:50 auf die Herren A und B aufgeteilt werden (Gesellschaftsvertrag vom 30.08.1993).

Der bei der GesbR und der GmbH idente **Betriebsgegenstand** war der Handel mit Waren aller Art, insbesondere mit Pferden und Reitsportartikeln, Import und Export von Waren, An- und Verkauf von Immobilien, An- und Verkauf von Verlassenschaften, Erhaltung des Kasernenareals der Kavallerie einer Kaserne, Objektüberwachung zu Pferd, insbesondere Führung eines Landwirtschaftsbetriebes, Betrieb eines Traditionsreitbetriebes, Reiterausbildung, Pferdezucht, Pferdeausbildung, Turnierdurchführung, Reiterferien, Gastronomie, Beherbergungsbetriebe; Errichtung und Betrieb von Filialen, Produktionsstätten und weiteren Betriebsstätten sowie die Beteiligung und Geschäftsführung an Unternehmungen mit gleicher Zielsetzung im In- und Ausland (Gesellschaftsverträge).

Der Reitstall hatte 40 Einstellplätze, von denen 25 belegt waren. Die Kapazität für 40 Pferde wäre ohne weiteren Umbau da gewesen (seitens des Finanzamtes unwidersprochen gebliebene Vorbringen des Herrn A in der mündlichen Verhandlung im Vorverfahren, in weiterer Folge "MV I"). Von den 25 eingestellten Pferden gehörte eines der Tochter des Herrn A und eines Herrn B. Beide hatten eine fremdübliche Miete zu zahlen. Die restlichen Pferde waren fremde. Weiters gab es fünf Schulpferde. B. gehörte einem Traditionsverband an, deren Vereinsmitglieder auch ihre Pferde bei ihnen eingestellt hatten, dafür aber fremdübliche Mieten bezahlten. Bei Aufstockung auf 50 Boxen wäre ein Umsatz von ATS 2,1 Mio. möglich gewesen, mit Indexaufwertung ATS 2,5 Mio. (vom Finanzamt unwidersprochen gebliebene Vorbringen des Herrn A im Vorhalteverfahren und in der MV I). Die Ausweitung auf 50 Boxen hätte noch Umbaumaßnahmen gefordert (mündliche Verhandlung im fortgesetzten Verfahren, in weiterer Folge "MV II").

Herr A und Herr B hielten jeweils 50% der Anteile am Kapital der GmbH (ATS 500.000,00).

Selbstständig vertretungsbefugte **Geschäftsführer der GmbH** waren seit 05.04.1993 Herr A als gewerberechtlicher und Herr B (dieser bis zu seinem Todestag am 16.02.1995) handelsrechtlicher Geschäftsführer. Nach dem Tod des Herrn B übernahm Herr A auch die handelsrechtliche Geschäftsführung. Per **01.02.1997** wurde in der GmbH eine neue, selbstständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin bestellt und legte Herr A seine Geschäftsführerfunktion zurück (Firmenbuch, Vorbringen des Herrn A).

Herr A

- war im Beschwerdezeitraum bei der Dienstgeberin (in weiterer Folge „Dienstgeberin“) nichtselbstständig tätig,
- hatte ein Planungsbüro,
- bezog Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus dem Reitstall,
- des Weiteren Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und
- war bis zum 06.10.1995 Gemeinderat und Landtagsabgeordneter.

Herr B verstarb am 16.02.1995. Im **Beschluss vom 04.11.1996** ermächtigte das Gericht den Verlassenschaftskurator, die Firmenanteile des Herrn B an der GmbH und der GesbR an den Mitgesellschafter Herrn A um ATS 1,00 zu verkaufen, *„da die Anteile laut dem Gutachten keinen Wert haben und eine Aufkündigung der Gesellschaften weitere Kosten verursachen würde.“*

Herr A und die Verlassenschaft des Herrn B schlossen den **Abtretungsvertrag vom 20.12.1996** ab, mit dem die Verlassenschaft nach Herrn B ihren Geschäftsanteil an der GmbH, der einer zur Hälfte einbezahlten Stammeinlage von ATS 250.000,00 entsprach, um den Abtretungspries von ATS 1,00 an Herrn A abtrat (Pkt. II). Herr A übernahm auch den Anteil an der GesbR (zwischen den Parteien unstrittig).

Am 27.02.1998 wurde **rückwirkend per 31.12.1997 die GmbH in das Einzelunternehmen des Bf. umgewandelt**. Die GmbH legte für 1998 keine Steuererklärung mehr (unstrittig).

Zur Vorgeschichte des nunmehr fortgesetzten Verfahrens:

Die **GmbH** wies in den Erklärungen Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von
 - ATS 613.505,00 (1993), ATS 126.903,00 (1994), ATS 55.909,00 (1995), ATS 77.335,00 (1996)
 und - ATS 1.626,00 (1997) aus. Zwischen der GmbH und der GesbR fanden (im Beschwerdezeitraum) Verrechnungen statt.

Die **GesbR** wies in den Umsatzsteuererklärungen Entgelte in Höhe von ATS 185.536,38 (1993), ATS 1.965.458,14 (1994) und ATS 2.039.134,98 (1995) aus. Die Erlöse laut vorliegender

Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen betrugen ATS 2,027.945,16 (1996) und ATS 1,644.274,98 (1997).

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der GesbR betrugen laut Erklärung:

alle Beträge in ATS	1993	1994	1995
Eink. aus Gewerbebetrieb	- 904.548,00	- 1.029.663,00	- 534.891,00
Davon entfielen auf			
GmbH	590.000,00	50.000,00	50.000,00
Herr A	- 747.274,00	- 539.832,00	- 292.446,00
Herr B	- 747.274,00	- 539.831,00	- 292.445,00

Das Finanzamt veranlagte die Jahre 1993 bis 1995 der GesbR erklärungskgemäß.

Für 1996 bis 1998 langten für die GesbR keine Steuererklärungen beim Finanzamt ein. Herr A wies die Entgelte, Vorsteuern und Ergebnisse aus dem Reitstall in seinen Umsatz- und Einkommensteuererklärungen aus. Er begehrte für den Beschwerdezeitraum die Zurechnung der gesamten Verluste aus dem Reitstall, weil Herr B am 16.02.1995 verstorben sei und er - Herr A - die Anteile des Herrn B übernommen habe.

Das Finanzamt veranlagte den gesamten Verlust 1995 bis 1997 der GesbR in den Einkommensteuerbescheiden des Herrn A. Den in der Einkommensteuererklärung 1998 des Herrn A ausgewiesenen Verlust von ATS 676.797,00 - darin enthalten der Gewinn aus der Veräußerung des Reitstalls - veranlagte das Finanzamt erklärungskgemäß.

Nach einer im Jahr 2000 durchgeführten **Betriebsprüfung (BP) bei Herrn A** vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass der Betrieb des von Herrn A im Rahmen eines Einzelunternehmens geführten Reitstalls (Anm.: per 31.12.1997 erfolgte eine Umwandlung der GmbH in das Einzelunternehmen des Herrn A) 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. Ein Anlaufzeitraum komme nicht zum Tragen. Auch erblickte das Finanzamt keine Unwägbarkeiten.

In der die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 1995 bis 1997 erledigenden Berufungsentscheidung des UFS, RV/2549-W/02, wies der UFS die Beschwerde unter Hinweis auf § 252 BAO ab. Die Beurteilung der Tätigkeit des Reitstalls habe im Feststellungsverfahren der GesbR zu erfolgen. Diese Berufungsentscheidung blieb unangefochten.

Nach einem umfangreichen Vorhalteverfahren im Feststellungsverfahren (Vorhalt vom 30.03.2006, Vorhaltsbeantwortung vom 25.09.2006) erließ das Finanzamt den an A, die ehemaligen Gesellschafter der GmbH (A und Erben nach B) sowie an die Erben des B und die GesbR ergangenen **Bescheid vom 20.12.2006 betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 92 BAO für die Jahre 1995 bis 1998**. Es sprach die Nichtfeststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO wegen Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 LVO aus. Maßgebliche Leistungen seien nahezu ausschließlich gegenüber den Miteigentümern erbracht worden. Laut Feststellungen der BP beim Finanzamt 4/5/10 seien die Reitstundenerlöse zu 100% (1995), 99,14% (1996) und 96,7 % (100%) und die Kantinenerlöse zu 100% (1995 bis 1997) **Eigenverbrauch von Herrn A und Herrn B** gewesen. Das Finanzamt vermochte die Planrechnung des Herrn A ab 1998 nicht nachzuvollziehen. Es anerkannte auch nicht die von den Bf. ins Treffen geführten Unwägbarkeiten.

In der von der **GmbH, Herrn A sowie der „GmbH und Mitgesellschafter“** eingebrachten **Berufung - nunmehr Beschwerde genannt - gegen die Bescheide betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften für 1995 bis 1998** wandten sie sich gegen die Qualifikation als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 LVO, die Nicht-Nachvollziehbarkeit der Planrechnung sowie die Nichtanerkennung der nicht vorhersehbaren Unwägbarkeiten. Die positiven Vorwegbezüge der GmbH von jährlich ATS 50.000,00 wären in der Gesellschaft festzustellen gewesen.

Herr A begehrte im Beschwerdeverfahren primär, der GmbH einen Gewinnvorweg von jährlich ATS 50.000,00 und den verbleibenden Verlust zur Gänze ihm zuzurechnen, dies wären:

In ATS	1995	1996	1997
Verlust lt. Bilanz	- 534.890,78	- 484.432,92	- 983.844,94
Aufteilung auf die Gesellschafter:			
Gewinnvorweg GmbH	50.000,00	50.000,00	50.000,00
Herr A	- 584.890,78	- 534.432,92	- 1.033.844,94
Eink. aus Gewerbebetrieb	- 534.890,78	- 484.432,92	- 983.844,94

In eventu konzedierte Herr A bis zur Übernahme des Anteils von Herrn B eine Zuteilung eines 50%-igen Anteils an Herrn B (MV I).

Das **BFG** folgte in seinem **Erkenntnis vom 17.09. 2014, RV/4100365/2007**, hinsichtlich der Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 bis 1998 der Einkünftequalifikation des Finanzamtes. Die Beschwerde des Herrn A betreffend die

Nichtfeststellung von Einkünften für 1995 bis 1998 wies es als unbegründet ab. Die Beschwerden der GesbR sowie der GmbH betreffend die Jahre 1995 bis 1998 wies es - weil die GesbR und die GmbH nicht mehr existent waren - zurück.

Nach der **ordentlichen Revision des Herrn A** hob der VwGH mit **Erkenntnis vom 21.12.2016, Ro 2015/13/0002**, die Entscheidung des BFG betreffend die **Nichtfeststellung von Einkünften für 1995 bis 1997** wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf. Er verwies auf die Ausführungen im **Erkenntnis des VwGH vom 18.12.2014, 2011/15/0164**. Das BFG habe der Größe des Betriebes nicht hinreichend Bedeutung beigemessen und ihn fälschlicherweise nicht als Betätigung iSd § 1 Abs. 1 LVO qualifiziert.

Nunmehr ist im fortgesetzten Verfahren über die **Beschwerde des Herrn A gegen den Bescheid vom 20.12.2006 betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften für 1995 bis 1997** im fortgesetzten Verfahren zu entscheiden. Der Betrieb des Reitstalls bzw. die Tätigkeit des Herrn A als Gesellschafter ist im Hinblick auf **§ 1 Abs. 1 LVO** zu prüfen.

Es dürfen die für das Verfahren relevanten Vorbringen der Parteien zu den einzelnen Streitpunkten zusammengefasst dargestellt werden:

Zur Vorlage von Unterlagen:

Der BP-Bericht betreffend das Einkommensteuerverfahren des Bf. liegt vor. Das Finanzamt konnte jedoch nicht den dazugehörigen BP-Arbeitsbogen und die den Feststellungen (betreffend den Eigenverbrauch) zugrunde liegenden Unterlagen vorlegen (diverser Schriftwechsel mit den Finanzämtern sowie dem UFS). Das Finanzamt verwies bezüglich des Eigenverbrauchs auf die Ausführungen in der das Einkommensteuerverfahren des Herrn A betreffenden Berufungsentscheidung des UFS vom 28.02.2007, GZ. RV/2549-W/02 (Stellungnahme des Finanzamtes vom 06.04.2017).

Herr A bemängelt das Nichtvorhandensein von Unterlagen. Wenn augenscheinlich wesentliche Unterlagen bei der Behörde nicht vorhanden oder auffindbar seien, sei das diesbezügliche Verfahren einzustellen (Schreiben des Herrn A vom 17.08.2017).

Zum Eigenverbrauch von Reitstunden- und Getränkeerlösen:

Herr A bestreitet die im Zuge der bei ihm durchgeführten BP getroffenen Feststellungen des Finanzamtes bezüglich des (beinahe) ausschließlichen Eigenverbrauchs von Kantinen- und Reitstundenerlösen (Vorhalt vom 30.03.2006, Vorhaltsbeantwortung vom 25.09.2006, (fortgesetztes) Beschwerdeverfahren). Der Umsatz habe ca. ATS 2,1 Mio. pro Jahr betragen. Herr A habe bei seinen Funktionen nicht viel Zeit gehabt, habe keine Reitstunden genommen und im Gastro-Bereich nichts konsumiert. Er legte als Beweis die Monatsabrechnung der Kantine für Juni 1996 vor.

Es habe durchschnittlich fünf Schulpferde und zwei ReitlehrerInnen gegeben. Die Tochter von Herrn A hat die ReitlehrerInnen nicht in Anspruch genommen. Es gebe genaue Aufzeichnungen über die Tätigkeit der ReitlehrerInnen (Verfahren I und MV I, seitens des Finanzamtes unwidersprochen geblieben).

Herr A sei durchschnittlich zweimal pro Woche zum Reitstall gefahren und habe mit der angestellten Kantinenleiterin bzw. der angestellten Reitlehrerin die Abrechnung gemacht. Die dabei erzielten Einnahmen habe man über „Verrechnungskonto des Herrn A an Betriebseinnahmen“ und die von Herrn A aus Eigenem getragenen Ausgaben, z. B. für Futter, habe man als „Aufwand an Verrechnungskonto des Herrn A“ verbucht. Auf diese Weise sei das Kassakonto nie angesprochen worden. Dies sei nicht erfolgt, um damit irgendwelche Kassaführungsvorschriften zu umgehen. 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 (Beschwerdeverfahren, MV I). Die zur Bestätigung der Vorbringen angeführten Zeugen Zeuge2 und Zeugin3, die den Gastrobetrieb führte, waren zwischenzeitig verstorben. Die Sendung an Zeuge4, kam mit dem Vermerk „Adresse ungenügend“ zurück. Die Sendung an die Zeugin Zeugin5 kam mit dem Vermerk „Nicht behoben“ nicht zurück (Ergebnisse der Ermittlungen des BFG, dem Bf. im Schreiben vom 09.11.2017 mitgeteilt).

Die als Zeugin befragte Frau Zeugin1 gab an:

„Ich habe rund um 1997 im Betrieb gearbeitet. Ich weiß nicht mehr, ob es auch 1998 war. Ich hatte ein eigenes Pferd eingestellt. 1997 oder 1998 habe ich Unterricht erteilt. Es hat Schulpferde gegeben und ich habe im Schulbetrieb und auch Privatpersonen unterrichtet.

Ich habe die Stunden mit den Leuten ausgemacht und diese dann gehalten. Eine Arbeitszeit im klassischen Sinn hat es nicht gegeben. Im Schulbetrieb wurden auch oft mehrere Personen unterrichtet.

Herrn B habe ich nicht gekannt.

Herrn A kenne ich aus dem Betrieb, er ist mir bekannt.

Mit Herrn A haben wir die Schulstunden abgerechnet. Ich habe die Termine ausgemacht, die Beträge kassiert und dann auch die Abrechnung mit Herrn A gemacht. Wie die Abrechnung abgelaufen ist, kann ich nicht mehr sagen. Mit der Kantine hatte ich nichts zu tun. Ich weiß nur, dass es dort eine A. gegeben hat. Wie die Abrechnung abgelaufen ist, kann ich aber nicht sagen. Mit Herrn A hatte ich sonst nicht viel zu tun, weil er nicht da war.

Ich habe Schulstunden abgehalten, es kommen von extern Leute die reiten lernen wollen und das habe ich gemacht. Im Einzelfall habe ich Privatstunden von Einstellern gemacht. Es hat aber einen weiteren Reitlehrer gegeben, der mehr Privatstunden von Einstellern gemacht hat.

Die Tochter von Herrn A hat bei mir nie Reitstunden genommen. Sie wird wohl Einstellerin gewesen sein. Wie aber die Abwicklung mit ihr gelaufen ist, darüber weiß ich nicht Bescheid. Ich weiß nicht, ob sie eine Miete bezahlte oder nicht.

Herr A ist selten geritten bzw. ich habe ihn nur selten gesehen. Ich war schon viel im Reitstall. Herrn A oder seine Familienmitglieder haben keine Reitstunden bei mir in Anspruch genommen.

Über Befragen von Mag. Y, ob Herr A bzw. seine Tochter Reitstunden bei irgendjemand anderem genommen hätten:

Daran kann ich mich nicht erinnern.

Über Befragen, wie der Betrieb der Kantine abgelaufen sei:

Es hat dort eine A. gegeben. Die Einsteller konnten die Kantine benutzen und dort Verschiedenes konsumieren. Die Einsteller haben sich dort zusammengesetzt. Die Tochter wird wohl auch das eine oder andere konsumiert haben, sie war ja Einstellerin.

Über Befragen von Mag. X, ob nur Einsteller oder auch Fremde in der Kantine konsumieren konnten:

Das weiß ich nicht, wie das gewesen ist. Das kann ich nicht sagen.“

Herr A habe beim Besuch im Reitstall die täglichen Einnahmen abgerechnet, bei Auslandsaufenthalten auch längere Zeiträume. Bezahlte Einkäufe durch Herrn A oder durch die Mitarbeiter der Kantine seien gleich saldiert worden. Diese Vorgangsweise hätte Zeugin¹ jederzeit bezeugen können (Gegenäußerung des Bf. vom 09.06.2017). Bemängelt wurde, dass das Finanzamt die Einkommensermittlung des Herrn A nicht (auf ihre Richtigkeit) bezüglich nicht erklärter Einnahmen oder Ausscheidung nichtabzugsfähiger Ausgaben geprüft bzw. solche Feststellungen getroffen habe (Vorbringen des Bf. im Vorverfahren).

Aufgrund der Monatsabrechnung der Kantine für 06/1996 mit den Konsumationen jedes einzelnen Tages sei jedenfalls auszuschließen, dass Herr A auch nur einen kleinen Teil dieser Konsumation selbst getätigt habe; seine beruflichen Tätigkeiten hätten ihm maximal eine halbe Stunde Anwesenheit im Reitstall erlaubt. Bei Auslandsaufenthalten für die Dienstgeberin seien auch diese täglichen Besuche im Reitstall nicht gewährleistet gewesen. Daher sei von keiner einzigen Konsumation des Herrn A auszugehen. Gäste bzw. Einsteller des Reitstalls hätten konsumiert. Eine andere Annahme würde jedenfalls gegen die Denkgesetze

verstoßen und allgemeinem menschlichen Erfahrungsgut widersprechen. Der behauptete Eigenverbrauch durch Herrn A sei durch nichts bewiesen. Im Umkehrschluss müsste davon ausgegangen werden, dass Einsteller, Turnierteilnehmer und Besucher bei Veranstaltungen, Turnieren, etc., nichts konsumiert hätten. Diese Behauptung widerspreche jedem logischem Denkvorgang. Die ausgewiesenen Einnahmen durch Reitunterricht seien ausnahmslos als Betriebseinnahmen verbucht (Schreiben des Herrn A vom 17.08.2017).

Der steuerliche Vertreter erachtete das Verfahren als mit Rechtswidrigkeit behaftet, weil Zeugen 2007 bzw. nochmals 2010 namhaft gemacht worden seien und jetzt nicht mehr einvernommen werden können (MV II).

Zum Anlaufverlust und zur Erzielung eines Gesamtgewinnes:

Es steht außer Streit, dass ein allfälliger Anlaufzeitraum die Jahre 1993 bis 1995 umfasst.

Der Bf. begehrt, den Anlaufverlust für 1995 sowohl für die Gesellschaft als auch für den bzw. die Gesellschafter zu gewähren (Beschwerdeverfahren, MV I, MV II).

Wenn schon für die Gesellschaft der Anlaufverlust 1995 zu bejahen sei, so steht er nach Ansicht des Finanzamtes § 4 Abs. 3 und Abs. 4 LVO folgend dem Gesellschafter Herrn A nicht zu. Das Finanzamt habe Grund zur Annahme gehabt, dass der Betrieb vor Erzielung eines Gesamtgewinnes eingestellt werde, da die GesbR im Jahr 1995 nach Aussagen des Gutachters aus dem Verlassenschaftsverfahren des B. *„praktisch nichts wert“* gewesen sei. Diese Aussage wäre so nicht getroffen worden, hätte es Hinweise gegeben, dass der Reitstall in absehbarer Zeit Gewinne erzielen würde. Es sei daher schon 1995 anzunehmen gewesen, dass der Reitstall nicht bis zur Erzielung eines Gesamtgewinnes aufrechterhalten bleibe. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens investiere kein Gesellschafter sinnlos in eine verlustträchtige Gesellschaft.

Die Dienstgeberin habe Herrn A die Ausübung einer Nebentätigkeit untersagt, siehe hiezu auch die Ausführungen zu „Zu den Unwägbarkeiten“, dort „Druck der Dienstgeberin“. Es sei daher nach den zivilrechtlichen (arbeitsrechtlichen) Vereinbarungen mit seiner Dienstgeberin evident gewesen, dass er diese Tätigkeit nur befristet ausüben könne. Damit sei auf Gesellschafterebene die **vorzeitige Beendigung (vor Erreichen eines Gesamtgewinns) absehbar**, der Verlust 1995 des Herrn A daher zu versagen (Stellungnahme des Finanzamtes vom 06.04.2016). Zumindest ab dem Tod des Herrn B im Februar 1995 sei ganz klar gewesen, dass der Reitstall nicht weiter betrieben werden könne; damit hätte auf alle Fälle im Jahr 1995 die Tätigkeit des Reitstalles beendet werden müssen. Dies decke sich auch mit dem 3-jährigen Anlaufzeitraum (Stellungnahme des Finanzamtes vom 28.07.2017). Hätte sich Herr A konform zu den Anforderungen der Dienstgeberin verhalten, hätte er mit dem Tod des Herrn B sofort einen neuen Geschäftsführer bestellen müssen (MV II).

Dass - so der Bf. - die GmbH „nichts wert“ sei, entspreche nicht den Tatsachen. Ungeachtet des Unternehmenswertes zum Zeitpunkt 31.12.1995 laut Gutachten von ATS 0,00, stehe in Pkt.4 Unternehmenswert als Vermögensgegenstand (Auszug beigelegt):

„ Ein Unternehmenswert ist grundsätzlich nur schwer objektiv zu ermitteln, da ein etwaiger Veräußerungspreis wesentlich vom Verhandlungsgeschick des Veräußerers und des Erwerbers abhängt“. (Beilage 3 - Unternehmensgutachten)

Die Behauptungen des Finanzamtes würden durch die wirtschaftlichen Realitäten, die belegbaren Verkaufsverhandlungen und den letztlich erzielten Kaufpreis (Anm.: Veräußerungsgewinn) von ATS 708.677,00 widerlegt, mit dem auf wirtschaftlicher Basis ein Teil der getätigten Investitionen abgegolten sei. Herr A verwies auf namhafte Interessenten zum Kauf des Unternehmens (Schreiben an das BFG vom 09.06.2017).

Das Nicht-Ansetzen des Verkaufserlöses in die **Planrechnung** widerspreche jedenfalls der Judikatur des VwGH. Zumal 1997 eine neue Geschäftsführerin bestellt worden sei, könne er nicht im Nachhinein für die gesamte unternehmerische und betriebswirtschaftliche Führung (Planrechnung) verantwortlich gemacht werden (Schreiben Herr A 17.08.2017).

Ein Verstoß gegen die Denkgesetze liege auch vor, weil ein **Verkauf schon aufgrund des Verlassenschaftsverfahrens nach Herrn B nicht möglich** gewesen wäre, das mit Februar 1997 geendet habe. Der Geschäftsverlauf im Jahr sei 1996 massiv besser geworden. Die Erfolgsbemühungen des Herrn A hätten massive Verbesserungen gebracht.

Zur Planung zu Beginn der Tätigkeit und zur (Nichtnachvollziehbarkeit der) Planrechnung:

Zur **Planung zu Beginn der Tätigkeit** gab Herr A an, bei Beginn des Reitstallbetriebes sich natürlich überlegt zu haben, 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 Herrn B sei er noch optimistisch gewesen, dass sie die finanzielle Planung - Gewinn in etwa drei bis fünf Jahren - verwirklichen könnten. Sie wollten natürlich den Reitstall möglichst voll auslasten. Sie hätten sich dabei auf die Mundpropaganda verlassen, Voltigiergruppen gehabt und 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. Herr A könne aber eine dementsprechende Planung heute im Nachhinein nicht mehr vorlegen.

Die Betriebsergebnisse 1995 bis 1997 hätten sich im Ergebnis so fortgesetzt wie davor. Er rechne sich zu, den Betrieb damals soweit recht gut geführt zu haben (MV I).

Herr A hatte mit der Vorhaltsbeantwortung vom 23.06.1998 in seinem Einkommensteuerverfahren eine Planrechnung für den Reitstall für den Zeitraum 01.01.1998

bis zum Jahr 2014 vorgelegt. Für 1998 gelangte er zu einem „Plangewinn“ von ATS 475.000,00, für 1999 bis 2004 zu je ATS 436.000,00 und für 2005 bis 2014 zu je ATS 636.000,00. Nach Ablauf des Jahres 2014 errechnete er einen Gesamtgewinn von ATS 5,757.000,00 (Planrechnung). Das Finanzamt erachtete die Planrechnung hinsichtlich diverser Punkte, wie etwa der Einnahmen aus Boxenmiete, ua. als nicht nachvollziehbar. Aufgrund des Verkaufs des Reitstalles ging es von einem abgeschlossenen Zeitraum aus, innerhalb dessen keine Gewinne erzielt worden seien. Das diesbezüglich durchgeführte Vorhalteverfahren ist dem Sachverhalt des Erkenntnisses vom 17.09.2014, RV/4100365/2007, zu entnehmen.

Ergänzend gab Herr A an, bei der Planungsrechnung hinsichtlich der Boxenmiete diese auf 40 Einsteller hochgerechnet zu haben, hinzu kämen sonstige Umsätze wie Erlöse Reitbetrieb, Kantineerlöse, Eventerlöse von Turnieren (MV II). Er verwies auch noch auf eine vorgelegte Saldenliste des Nachfolgeunternehmens für die ersten zwei Monate mit einem Überschuss von ATS 83.853,13, der hochgerechnet einen Gewinn von ATS 503.112,78 ergäbe (Schreiben des Herrn A vom 17.08.2017). Bezüglich des fehlenden Gesamtgewinnes verwies Herr A auf das Erkenntnis des VwGH vom 3.7.2003, 2000/15/0017 (Schreiben vom 23. 11. 2007) und führte Unwägbarkeiten ins Treffen.

Zur Kriterienprüfung:

Ad 1, Ausmaß und Entwicklung der Verluste:

Es sei laut Finanzamt zwar nach den ersten zwei Jahren ein deutlicher Abfall des Verlustes zu verzeichnen, nach einem Gleichbleiben der ertragssteuerlichen Situation sei der Verlust 1997 stark angestiegen (Stellungnahme des Finanzamtes vom 06.04.2017).

Herr A geht ebenso von einem kontinuierlichen Ansteigen der Umsätze bis 1996 bei gleichzeitigem Sinken der Verluste aus; der Verlust 1994 bis 1996 sei um 52,1% reduziert worden. Auch die Zinsen hätten sich von ATS 138.000,00 auf ATS 48.000,00 vermindert. Die Umsätze seien trotz des Todes von Herrn B. gestiegen; es sei davon auszugehen, dass diese Umsatzentwicklung mit Herrn B. noch bedeutend besser ausgefallen wäre. Das Bemühen in Hinblick auf die Verbesserung der Ertragslage sei damit jedenfalls sichtbar gemacht (Stellungnahme des Herrn A vom 21.08.2017).

Der Umsatzeinbruch im Jahr **1997** sei laut Herrn A den **Unwägbarkeiten der Vorschriften des Magistrates** zuzuschreiben (Näheres siehe unter „Unwägbarkeiten“, Pkt. c.); die umfassenden Baumaßnahmen hätten nicht nur erhebliche Kosten verursacht, sondern sei auch der Reitbetrieb in diesem Zeitraum gestört gewesen. Herr A konnte die Maßnahmen weder (konkret) nachweisen noch (konkret) beziffern (MV I, MV II).

Im Eröffnungsjahr seien ab Mai 1993 Aufwendungen angefallen, das Unternehmen habe man aufgrund der Auflagen erst **im Dezember 1993 eröffnet**. 1993 sei wegen der Halbjahres-AfA und eines Investitionsfreibetrages ein überdurchschnittlich hoher Verlust angefallen (Stellungnahme des Herrn A vom 21.08.2017).

Der Umsatz habe sich - so der Bf. - von 1994 auf 1995 verdoppelt. Die Verluste seien demgegenüber gesunken. Bis 31.12.1997 sei aufgrund des Vertrages die AfA in höheren Prozents abgeschrieben worden, nach zehn Jahren hätte sich eine Verminderung des Aufwandes um ATS 205.000,00 ergeben (MV II).

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

Für das Finanzamt sei keine Verbesserung im Verhältnis der Umsatzzahlen zu den Ertragszahlen zu erkennen (Stellungnahme des Finanzamtes vom 06.04.2017).

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

Ein solcher Grund könnte nach Ansicht des Finanzamtes der **Tod des Herrn B** im Februar 1995 sein. Weiters seien es **dienstrechtliche Gründe**, weil Herr A mit Ende 2015 (Anm.: richtig wohl 1995) seine Tätigkeit bei der GesbR einstellen habe müssen. Spätestens ab 1995 hätte man erkennen müssen, dass sich die Ertragslage nicht bessert; den Betrieb hätte man mit Ende 1995 einstellen müssen (Stellungnahme des Finanzamtes vom 06.04.2017).

Ad 4, marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen und

Ad 5, marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung:

Die Marktkonformität in Bezug auf das Leistungsangebot und die Preisgestaltung steht außer Streit (MV II).

Ad 6, Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z. B. Rationalisierungsmaßnahmen):

Strukturverbessernde Maßnahmen bei der GesbR seien dem Finanzamt nicht bekannt. Diese müsste die GesbR darlegen (Stellungnahme des Finanzamtes vom 06.04.2017).

Herr A nannte – konkret befragt - die Einstellung einer neuen Geschäftsführerin, (erfolglose) Gespräche mit Pächtern und die Zinsreduktion (MV II).

Die stille Beteiligte hätte ATS 1,2 Mio. und ihre Arbeitsleistung einbringen sollen. Die überaus konkreten Verhandlungen hätten sich jedoch leider zerschlagen (Vorbringen im fortgesetzten Verfahren und vorgelegter Vertragsentwurf).

Zu den Unwägbarkeiten:

Das Finanzamt verneinte Unwägbarkeiten.

a. Unvorhergesehene Investitionen nach Benützungsbewilligung:

Der Bf. verwies auf **nach der Benützungsbewilligung erteilte unvorhergesehene Auflagen**. Diese seien nach etwa ein bis zwei Jahren nach Betriebseröffnung schlagend geworden. Bei der Anmietung der Objekte, Reithalle und Grünfläche habe die Vermieterin die Auflagen nicht verlangt. Die Bf. habe einen Teil der Halle genutzt. Den Rest habe die Vermieterin selbst als Werkstatt verwendet. Die Vermieterin habe dann wegen Anrainerbeschwerden verlangt, dass die Mieterin bei der Koppel wegen der Staubentwicklung in der Halle ihren Bereich abtrennen müsse. Es habe eine Begrünungsfläche mit Bäumen zum Windschutz errichtet werden müssen. Die Vermieterin habe nachträglich einen Kanal gefordert, den die Bf. letztendlich nicht umsetzen mussten. Zu den Auswirkungen der behördlichen Auflagen auf das Betriebsergebnis verwies Herr A auf die Jahresabschlüsse. Er konnte sie nicht (genau) beziffern (MV I). In den GuV-Rechnungen der GesbR waren für „Instandhaltung“ ATS 75.566,00 (1994), ATS 124.855,40 (1995) ATS 114.374,00 (1996) und ATS 109.951,00 (1997) ausgewiesen (GuV-Rechnung).

Die bestehende Reithalle habe nachträglich durch eine zwölf Meter hohe Staubschutzwand von der Werkstätte der Vermieterin abgetrennt werden müssen. Diese Auflagen seien erst lange nach Eröffnung des Betriebes vorgeschrieben und diese Investitionen in der Kalkulation nicht zur Gänze umgelegt worden (Herr A im fortgesetzten Verfahren).

Weiters wollte die Vermieterin zunächst den **Pferdemist** zur Verwendung in der eigenen Landwirtschaft haben. In der Folge sei für das Wegbringen des Mistes pro Anhänger ca. ATS 300,00 zu zahlen gewesen. Dies sei zunächst nicht so ausgemacht gewesen (Bf. im Verfahren I und MV I). In den GuV-Rechnungen der GesbR waren für „Entsorgung Pferdemist“ Ausgaben in Höhe von ATS 0,00 (1993), ATS 19.883,00 (1994), ATS 59.730,60 (1995) ATS 53.640,00 (1996) und ATS 65.266,68 (1997) ausgewiesen.

Das Finanzamt meinte, dass ein ordentlicher Kaufmann über behördliche Auflagen vor Aufnahme des Betriebes Erkundigungen einzuziehen und diese Erwägungen in die Planrechnung und Gewinnerwartungen einzubeziehen habe. Es sei dem Akt nicht zu entnehmen, dass diese Auflagen der Gewerbebehörde außergewöhnlich hoch gewesen wären (Finanzamt im Vorverfahren). Schon vor Inbetriebnahme eines Unternehmens müssten sämtliche Auflagen (etwa gewerberechtl. Natur oder betreffend Umweltverträglichkeitsprüfung) in das Managementkonzept aufgenommen und in der Planrechnung berücksichtigt werden. Für eventuelle zusätzliche Kosten sei vorzusorgen. Treffe ein Unternehmer keine diesbezügliche Vorsorge, liege ein Managementfehler vor und könne er nicht als Unwägbarkeit qualifiziert werden (Stellungnahme vom 06.04.2017).

Die **Änderung der Vorschriften**, die der Bf. für die Umsatzeinbuße des Jahres 1997 verantwortlich machte, sei nach Ansicht von Herrn A keinesfalls auf ein Managementversagen zurückzuführen. Mit diesen Maßnahmen sei nicht zu rechnen gewesen. Die Gewerbebehörde habe 1993 eine Betriebsanlagengenehmigung unter Auflagen erteilt, die jedenfalls 1993 und 1994 erfüllt worden seien (Stellungnahme des Herrn A vom 21.08.2017).

b. Zur Ansässigkeit des Herrn B in Österreich, seinem Tod im Februar 1995 und zu den Auswirkungen des Todes von Herrn B:

Das Finanzamt erblickte im **Tod des Herrn B** keine Unwägbarkeit. Es bestreitet nicht einen Wohnsitz von Herrn B in AT-Ort1 am AT-Ort1, wo er eine Wohnung hatte, erachtete jedoch die Ansässigkeit aufgrund des Familienbezuges in der Schweiz gelegen (Vorverfahren, fortgesetztes Verfahren).

Warum der Tod des Mitgesellschafters Herrn B die Beendigung der Gesellschaft beeinflussen hätte sollen, sei insofern nicht nachzuvollziehen, als im Gesellschaftsvertrag unter Punkt VII explizit geregelt sei, 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 seien berechtigt, die Gesellschaft unter Ausschluss einer Liquidation und unter Beibehaltung des Firmenwortlautes fortzuführen. Überdies hätte Herr B einen **Schweizer Hauptwohnsitz (Zustelladresse)** gehabt und habe daher nicht unmittelbar aktiv im Geschehen der Gesellschaft mitwirken können.

Die GmbH habe - so Herr A - die Geschäftsführung für die GesbR gemacht. Ausgaben betreffend den Reitstall hätten sowohl die GesbR, als auch die GmbH finanziert und zum Teil gegenverrechnet. Die 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.

Sie hätten eine ehemalige K&K Kaserne als Reitstall revitalisiert. Herr B sei von dem schönen Objekt begeistert gewesen. Er sei aus begüterten Verhältnissen gekommen, die Familie hätte eine Villa am CH-Ort1 gehabt, Herr B selbst eine Wohnung am AT-Ort1. Herr B sei die meiste Zeit in AT-Ort1 ansässig gewesen und nur ein- bis zweimal im Monat zu seiner Frau nach CH-Ort1 gefahren. Von seinem Wohnsitz AT-Ort1 habe er sehr wohl die Geschäftsführung für den Reitstall wahrnehmen können. Im beigelegten Gewerbeschein von Herrn B, ausgestellt von der Bezirkshauptmannschaft AT-Ort2 vom 11.08.1993 sei als Wohnadresse AT-Ort1 angeführt. Ebenso in dem in der MV II vorgelegten Mietvertrag. Herr B habe finanzielle Probleme bekommen, die offenbar zu seinem Selbstmord in seiner Wohnung führten (Schreiben des Herrn A vom 17.08.2017, vorgelegter Gewerbeschein und Mietvertrag, MV II).

Herr B sei ständig vor Ort im Reitstall für alles verantwortlich gewesen. Er hatte den Reitstall zu führen und zu leiten. Sein Tod habe negative Auswirkungen auf den Betrieb gehabt. Herr A habe aufgrund seiner anderen Funktionen kaum Zeit für den Reitstall gehabt. Über Vorhalt, dass die Verluste nach dem Tod des Herrn B sich für zwei Jahre nahezu halbiert hätten, gab Herr A an, dass mit Herrn B die Verluste noch geringer gewesen wären bzw. sogar ein Gewinn erzielbar gewesen wäre. Ziffernmäßige Auswirkung konnte Herr A nicht angeben.

Grundsätzlich sei die ganze Unternehmensgründung darauf aufgebaut gewesen, dass Herr B das Unternehmen leite, zumal er auch beruflich keinerlei andere Tätigkeit ausübte. Einer anderen Firmenkonstruktion hätte Herr A aufgrund seiner mehrfachen beruflichen Verpflichtungen nicht zugestimmt. Er wäre gar nicht in der Lage gewesen, einen Betrieb dieser Größenordnung ohne Mittätigkeit des zweiten Gesellschafters zu führen. Herr A habe daher von Beginn an auch nur die Tätigkeit eines gewerberechtlichen Geschäftsführers übernommen.

Herr A sei aufgrund seiner anderen Funktionen stark unter Druck gewesen und habe den Betrieb loswerden müssen. Die Führung des Reitstalls neben seinen weiteren drei Funktionen habe er sich nicht zugetraut, dazu müsse man ständig vor Ort sein. Auch habe er sich nicht vorstellen können, einen anderen Geschäftspartner zu suchen. Zu Herrn B habe er ein gutes privates Verhältnis gehabt (Verfahren I und MV I).

Im fortgesetzten Verfahren ging das Finanzamt davon aus, dass Herr B in den Anfangsjahren den Betrieb geführt und sich im Betrieb aufgehalten habe. Ob Herr A überwiegend zum Betrieb beigetragen habe, könne nicht angegeben werden. Es gebe darüber keine Aussage (Finanzamt in MV II). Der Betrieb hätte schon 1995 beendet werden müssen, wenn die Fortführung des Unternehmens ohne Mitwirkung des Herrn B nicht möglich gewesen wäre; ein Zeitraum von zehn Monaten hätte ausgereicht, um zu erkennen, dass eine Weiterführung unter den gegebenen Umständen nicht zielführend sei (Stellungnahme vom 06.04.2017, MV II). Für 1996 und 1997 liege Liebhaberei vor, weshalb eine Kriterienprüfung nicht mehr angestellt werde. Würde man eine Kriterienprüfung anstellen, sei der Anstieg des Verlustes im Jahr 1997 ein Kriterium für das Vorliegen von Liebhaberei; dies als Verstärkung, dass es nur schlechter geworden sei (MV II).

Für Herrn A war ein Beenden-Müssen der Gesellschaft bereits mit Ende 1995 völlig unverständlich. Es sei ein relativ großer Betrieb vorhanden und seien die Verhandlungen zeitaufwendig gewesen. Herr A sei nicht nur Angestellter bei der Dienstgeberin, sondern auch noch Gemeinderat gewesen; für die Verkaufsverhandlungen sei relativ wenig Zeit geblieben (Gegenäußerung des Bf. vom 09.06.2017).

Ein Verkauf des Reitstalles im Jahr 1995 sei alleine **wegen des Verlassenschaftsverfahrens** des Herrn B nicht möglich gewesen, das 1996 stattgefunden habe, siehe Beschluss des zuständigen Bezirksgerichtes vom 04.11.1996. Ein Verkauf ohne Klärung der Eigentums- bzw.

Gesellschaftsverhältnisse nach dem Tod von Herrn B wäre vollkommen unrealistisch gewesen und hätte auch ein Rechtsvergehen dargestellt (Herr A im fortgesetzten Verfahren).

c. Druck der Dienstgeberin zur Aufgabe des Reitstalls:

Herr A habe seine Dienstgeberin bei Beginn des Reitstalles informiert und die Zustimmung zur Aufnahme dieser Betätigung erhalten. Erst im Laufe der Zeit - auch bedingt durch sein politisches Mandat - habe die Dienstgeberin Herrn A zum Verkauf des Reitstalles gezwungen. 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 (Schreiben vom 20. 11. 2007).

Das Finanzamt verneinte die ins Treffen geführte Unwägbarkeit. Im **Dienstvertrag des Herrn A** verbiete ein Passus die Ausübung einer anderen Tätigkeit. Herr A habe in seinem Dienstvertrag den Passus aufgenommen, dass er keiner Nebentätigkeit nachgehen dürfe. Das Schlagendwerden dieser Vereinbarung könne demnach nicht als Unwägbarkeit angesehen werden, da sie schon vor dem Eingehen der Beteiligung bekannt gewesen sei. Dem Dienstvertrag sei die später von Herrn A ins Treffen geführte Betriebsvereinbarung mit einer darin festgehaltenen Meldepflicht gleichzusetzen (Finanzamt im Vorverfahren und MV II). Die drohende Kündigung durch seine Dienstgeberin im Jahr 1995 sei keine Unwägbarkeit (Stellungnahme des Finanzamtes vom 06.04.2017).

Herr A verneinte einen solchen Passus im Dienstvertrag. Er habe nur **Meldepflichten verletzt**, gemäß den Bestimmungen der Betriebsvereinbarung hätte er die Nebentätigkeit nur melden müssen (Schreiben des Bf. vom 21.08.2017 und vom 15.12.2017, MV II). Im beigelegten **Schreiben der Dienstgeberin vom 18.10.1995** heißt es:

„Sehr geehrter Herr A,

im Zusammenhang mit den Ihnen bekannten Vorfällen, halten wir der Ordnung halber folgendes auch schriftlich fest:

Wir sehen uns veranlaßt Sie zu verwarnen. Der Grund dafür liegt an dem Umstand, daß, Sie als geschäftsführender Gesellschafter einer Handelsgesellschaft tätig sind, ohne daß Sie uns davon in Kenntnis gesetzt haben. Dies stellt einen groben Verstoß gegen die Bestimmungen der Betriebsvereinbarung Nr. II, Abschnitt 12 dar. In diesem Abschnitt, wird eindeutig geregelt, daß die Ausübung einer Nebenbeschäftigung (anderweitige Erwerbstätigkeit) vor deren Aufnahme dem zuständigen Vorstandsmitglied zu melden ist.

Wir erwarten, daß diese Nebenbeschäftigung bis spätestens 31.12.1995 beendet wird und setzen voraus, daß Sie in Hinkunft Ihre Aufgaben mit vollstem Einsatz und großem Engagement erfüllen werden.“

Der Druck der Dienstgeberin zum Abstoßen der Beteiligung sei erst massiv aufgetreten, nachdem Herr A das politische Mandat eines Gemeinderates angenommen habe. Aufgrund dessen habe er sich letztendlich auch vom Reitstall trennen müssen und habe dies zum Unternehmenskaufvertrag mit einem Kaufpreis von ATS 1.500.000,00 zum Übernahmestichtag 01.03.1998 geführt. Es verstoße auch gegen die Denkgesetze und allgemein menschliches Erfahrungsgut, dass man einen Verlustbetrieb um ATS 1.500.000,00 verkaufen kann (Stellungnahme des Herrn A vom 21.08.2017).

Aufgrund der Meldepflicht in der Betriebsvereinbarung sei keineswegs davon auszugehen gewesen, dass Herr A den Reitstall vorzeitig beenden werde. Das vorzeitige Ausscheiden sei erst durch den Tod des Herrn B schlagend geworden. Die Betriebsvereinbarung habe nur eine Meldeverpflichtung beinhaltet, aber nicht die Abberufung als Geschäftsführer zur Folge gehabt (MV II).

Über Vorhalt der Richterin, dass im Vertrag betreffend die KG keine Betriebspflicht bestanden habe, gab der Bf. an, dass eine wirtschaftliche Notwendigkeit bestanden habe, den Betrieb fortzuführen. Man könne nicht den Betrieb von einem auf den anderen Tag zusperren. Die Dienstgeberin habe kein Problem gehabt, dass er einen Freizeitbetrieb führe. Sie sei nur interessiert gewesen, dass keine Konkurrenztaetigkeit ausgeübt werde. Dies sei in seiner Gesamtheit zu sehen, die Dienstgeberin hätte ihn schließlich jederzeit kündigen können. Er hätte auch die Freigabe für ein politisches Mandat gehabt. Damit konfrontiert, dass er vorgebracht habe, das politische Mandat hätte zum vorzeitigen Verkauf des Reitstalls geführt, gab er an, dass dies in Summe zu sehen sei (MV II).

Zur Suche von Nach-Pächtern bzw. Käufern:

Ende 1995/Anfang 1996 habe Herr A mögliche Käufer für den Betrieb bzw. Nachpächter hinsichtlich des Vertrages mit der Vermieterin zu suchen begonnen. Anfänglich habe es verschiedene Interessenten gegeben, mit denen allerdings nichts zustande gekommen sei. Im zweiten Halbjahr 1997 sei die Familie B. als ernstliche Bewerberin aufgetreten, die letztlich den Reitstall gekauft bzw. nachgepachtet habe (Verfahren I und MV I).

Herr A brachte Unterlagen zu Einschaltungen in Gewinn Nr. 3 (07.02.1997), Schreiben von Interessenten auf ein Inserat in der Pferderevue 03/97 (03.03.1997), vom 04.04.1997 und 05.05.1997 (betr. Verpachtung) und vom 18.04.1997 sowie einen Vertragsentwurf für die Vereinbarung einer stillen Gesellschaft mit Beginn 01.10.1997 bei (im fortgesetzten Verfahren vorgelegte Unterlagen).

Herr A machte folgende Interessenten namhaft (Schreiben vom 07.04.2017):

- Anfrage Architekt Architekt1 vom 05.03.1997: Man könne davon ausgehen, dass Architekt Architekt1 als Planer der Wiener UNO-City durchaus das Potential der

Anlage erkannt habe, und auch wirtschaftlich imstande gewesen wäre, das Objekt zu kaufen und auch entsprechend zu investieren.

- Anfrage/Notariatsakt betreffend Verkauf an Araberzucht „BLUEBELL ARABIANS" Interessentin. Der beigefügte Notariatsakt beweise die Ernsthaftigkeit der Verkaufsverhandlungen sowie die Wertigkeit des Kaufpreises (Ablöswert) ATS 1.150.000,00.
- Anfrage Interessent2 vom 04.03.1997, dem stellv. Leiter der Firma

Im ersten Quartal 1998 sei der beigelegte Unternehmenskaufvertrag unterzeichnet worden. Der Veräußerungserlös (Anm.: Veräußerungsgewinn) von ATS 708.677,00 (Veräußerungserlös von netto ATS 1.500.000,0 zuzüglich der Auflösung IFB Verkauf von ATS 15.625,00 abzüglich des Buchwertes der abgegangenen Anlagen von ATS 806.948,00) sei (nach Umwandlung der GmbH) in den Steuererklärungen des Herrn A im Jahr 1988 erfasst (Gegenäußerung des Bf. vom 09.06.2017).

Zum Gewinnvorweg der GmbH:

Im Gesellschaftsvertrag betreffend die nicht zustande gekommene KG ist u. a. bezüglich des **Gewinnvorwegs** unter Pkt. XIV. und XV. festgehalten:

„XIV. GEWINN UND VERLUSTVERTEILUNG, VORWEGBEZÜGE

Zu Lasten der Erfolgsrechnung sind folgende Vorwegbezüge zu berechnen:

a) Die Komplementärin erhält alle Kosten ersetzt, die ihr im Zusammenhang mit ihrer Geschäftsführertätigkeit erwachsen. Hierzu gehören insbesondere die Kosten der Geschäftsführung. Diese sind jedoch nur soweit zu ersetzen, als sie sich auf Grund von Dienst- oder Werkverträgen ergeben.

*b) In **Abgeltung ihrer erhöhten Haftung** erhält die Komplementärin außerdem einen **Vorwegbezug in Höhe von zehn Prozent ihres Stammkapitales, höchstens jedoch öS 50.000,00** (Schilling fünfzigtausend) p.a.*

c) Der verbleibende Gewinn oder Verlust ist auf alle Kommanditisten im Verhältnis ihrer Kommanditeinlage zu verteilen.

XV. AUSSCHÜTTUNG

Gewinnanteile sind binnen einer Frist von einem Monat nach Feststellung der Bilanz durch die Gesellschafterversammlung an die Gesellschafter auszubezahlen.

Soferne jedoch die Kapitalkonten II der Gesellschafter zufolge Verlustzuweisungen Forderungen der Gesellschaft gegenüber den Gesellschaftern (Sollsalden) ausweisen, sind lediglich fünfzig Prozent der Gewinngutschriften auszusahlen, wohingegen fünfzig Prozent der Gewinne zur Abdeckung der Verlustvorträge zu verwenden sind.

*Der Vorwegbezug gemäß Punkt XV. Punkt b) dieses Vertrages ist **jährlich auszusahlen**.*“

Der Bf. begehrt den jährlichen **Gewinnvorweg** an die GmbH in Höhe von ATS 50.000,00 und die Feststellung positiver Einkünfte für die GmbH. Der steuerliche Vertreter verwies auf ein Erkenntnis des VwGH vom 22.3.1995 - er konnte nur das Datum bekanntgeben -, wonach eine Versteuerung bei der GmbH und die Verweigerung des Aufwandes für den Vorwegbezug bei der KG sich ausschließen würden (Beschwerdeverfahren, MV I, MV II).

Zur Aufforderung der RichterIn, die **tatsächliche Bezahlung des jährlichen Vorwegbezuges** nachzuweisen, weil die Angaben in den Bilanzen für eine Verrechnung sprechen würden, gab der steuerliche Vertreter an, dass Unterlagen betreffend die Bezahlung dieser Haftungsprämie nicht zu finden gewesen seien. Er stellte sich aber die Frage, ob das Abverlangen solcher Unterlagen im Februar 2018 noch verhältnismäßig sei (Vorhalt der RichterIn vom 21.02.2018, MV II).

Das Finanzamt sprach sich gegen den Gewinnvorweg aus. Für die Verteilung des Gesellschaftsgewinnes einer Personengesellschaft seien grundsätzlich die Vereinbarungen zwischen den Gesellschaftern, insbesondere jene des Gesellschaftsvertrages maßgebend (VwGH 29.5.1990, 90/14/0002; VwGH 27.4.2000, 96/15/0185), allenfalls auch die tatsächliche Gewinnaufteilung (VwGH 29.5.1990, 90/14/0002).

Die Gewinnverteilung müsse angemessen, somit fremdüblich sein. Eine Überprüfung sei regelmäßig geboten (VwGH 11.5.1993, 89/14/0290). Eine unangemessene Gewinnverteilung sei von der Behörde zu korrigieren (VwGH 5.10.1994, 94/15/0036; UFS 26.3.2010, RV/0107-S/04; vgl. auch Quantschnigg/Schuch, EStG 1988, § 20 Tz 54.3). Die Angemessenheit der Gewinnverteilung richte sich nach den Gesellschafterbeiträgen; entscheidend sei das Gesamtbild der Verhältnisse (VwGH 26.4.2006, 2001/14/0196; UFS 22.6.2009, RV/0745-I/06; vgl. auch Jakom/Baldauf, EStG, 2012, § 23 Rz 216).

Trotz Vorliegens von enormen Verlusten in sämtlichen Jahren seien der GmbH Vorweggewinne zugewiesen worden. Vorweggewinne könnten jedoch nur im Rahmen der tatsächlichen wirtschaftlichen Möglichkeiten gewährt werden (Doralt, EStG10, § 23 Rz 285; UFS 10.8.2012, RV/0106-I/09; 3.4.2013, RV/0002-I/11). Da keine finanziellen Möglichkeiten für einen Vorweggewinn vorhanden gewesen seien, sei diese Vorgehensweise nicht zulässig

und müsste insofern korrigiert werden, als der GmbH kein Vorweggewinn zuzuweisen ist (Stellungnahme des Finanzamtes vom 06.04.2017).

Ein Gewinnvorweg stehe für 1995 bis 1997 nicht zu, weil die GesbR keinen Gewinn erzielt habe. Sollte dies ein Aufwand für die Abgeltung der Haftung sein, so wäre zu prüfen, wofür der Aufwand sei. Hier sei es zu keiner erhöhten Haftung gekommen, weil die KG nicht eingetragen worden sei (MV II).

Den Einwand erachtete Herr A nach 22 Jahren wohl als etwas verspätet. Die GmbH habe die Vorweggewinne in den einzelnen Jahren versteuert, die Bescheide seien schon lange rechtskräftig (Gegenäußerung des Herrn A vom 09.06.2017).

Zur Feststellung der Einkünfte:

Im fortgesetzten Verfahren beantragte Herr A die Zurechnung des gesamten Verlustes für 1995 bis 1997 an ihn, erklärte sich jedoch unter der Bedingung der grundsätzlichen Gewährung des Gewinnvorwegs an die GmbH mit der Aufteilung für 1995 im Verhältnis von 10,5 Monaten an Herrn A und 1,5 Monaten an Herrn B einverstanden (MV II).

Das Finanzamt beantragte für den Fall des Bejahens der Einkunftsquelleneigenschaft auch auf Gesellschafterebene für 1995 die Aufteilung des Verlustes 1995 im zuvor genannten Aufteilungsverhältnis, 1996 und 1997 sollte der Verlust nur Herrn A zugerechnet werden (Vertreterin des Finanzamtes in MV II).

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:

Die im Sachverhalt festgehaltenen Gesellschaftsverhältnisse, das jeweilige Ausmaß der Beteiligung des Herrn A und des Herrn B bei den beiden Gesellschaften und die als Geschäftsführer handelnden Personen der GmbH stehen außer Streit, weiters die haupt- und sonstigen nebenberuflichen Tätigkeiten des Herrn A und der Umstand, dass Herr A im Reitstall nebenberuflich in zeitlich sehr eingeschränktem Ausmaß tätig war. Unstrittig sind auch die einzelnen geschilderten Aufgaben der GmbH, der GesbR sowie der beiden Gesellschafter.

Die Ergebnisse der GesbR aus dem Betrieb des Reitstalls sind der Höhe nach unstrittig, ebenso die Anzahl der Reitlehrerinnen, der Einsteller und der Schulpferde sowie das Leistungsangebot.

Es steht außer Streit, dass Herr B in Österreich einen Wohnsitz hatte, das Finanzamt bezweifelt nur seine Ansässigkeit, geht aber auch davon aus, dass in den ersten Jahren Herr B

den Betrieb des Reitstalls vor Ort führte. Herr A machte die Abrechnung und kam - sofern nicht im Ausland unterwegs - mehrmals pro Woche in den Reitbetrieb und nahm mit der Kantinenchefin bzw. der Reitlehrerin die Abrechnung der Kantinenerlöse und der Reitstunden vor (Vorbringen der Parteien im Vorverfahren und in der MV II, Aussage der Zeugin).

Der Senat geht von den von Herrn A geschilderten, unwidersprochen gebliebenen Verbuchungen der Kantinen- und Reitstundenerlöse aus MV I und MV II).

Außer Streit steht, dass Herr B und die Tochter des Herrn A je ein Pferd im Reitstall hatten, beide eine fremdübliche Miete zahlten und keine Reitstunden in Anspruch nahmen (seitens des Finanzamtes unwidersprochen gebliebene Vorbringen des Bf. (im Vorverfahren), Aussage der Zeugin).

Die Grundlagen zu den Feststellungen des Finanzamtes betreffend den (fast) ausschließlichen Eigenverbrauch der Reitstunden- und Kantinenerlöse durch Herrn A und Herrn B konnte das Finanzamt nicht vorlegen (Vorhalteverfahren des UFS/BFG, Aufzeichnung der Kantine für 06/1996, Aussage der Zeugin in der MV II).

Strittig ist, ob

- ob Herrn A aufgrund eines Passus im Dienstvertrag eine Nebentätigkeit verboten war oder er (nur) Meldepflichten verletzte,
- ob 1995 ein Anlaufverlust der GesbR bzw. auch des Herrn A zu bejahen ist,
- ob bei Herrn A damit zu rechnen war, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet werden wird,
- der Betrieb des Reitstalls 1996 (und 1997) auf Gesellschafts- und/oder Gesellschafterebene Liebhaberei oder eine Einkunftsquelle darstellt,
- ob bei Veranlagung von Verlusten der GmbH ein Gewinnvorweg zu gewähren ist,
- ob und welche Verbesserungsmaßnahmen feststellbar waren und
- ob Unwägbarkeiten (unvorhergesehene Investitionen, Tod des Herrn B und Druck der Dienstgeberin) vorlagen.

Die Aufteilung der Ergebnisse im Falle einer Einkünftequalifikation auf Herrn A und Herrn B im Verhältnis 10,5 Monate für Herrn A und 1,5 Monate für Herrn B für 1995 stehen außer Streit, Herr A stellte jedoch die Bedingung der Gewährung des Gewinnvorwegs. 1996 und 1997 stehen die Ergebnisse zur Gänze Herrn A zu (Parteien in der MV II).

Eine Meldung an die Dienstgeberin über seine Tätigkeit im Rahmen des Reitstalls und seine Funktionen in der GmbH und GesbR legte der Bf. nicht vor. Die Dienstgeberin verwarnte Herrn A wegen Verletzung von Meldepflichten und erwartete von ihm die Beendigung seiner nicht gemeldeten Tätigkeit im Reitstall bis zum Ende des Jahres 1995 (Vorhalteverfahren BFG, Schreiben der Dienstgeberin vom 18.10.1995).

Für die von Herrn A für Ende 1995/Anfang 1996 angeführten Verpachtungs-/Verkaufsbemühungen legte der Herr A keine Nachweise vor (Beschwerdeverfahren). Nachweise gibt es für die Suche von Nachpächtern bzw. Käufern für (das erste Quartal) 1997 (vorgelegte Inserate und Anfragen, namhaft gemachte Interessenten). Per 01.03.1998 verkaufte Herr A den Betrieb (vorgelegte (Antworten auf) Inserate, Einkommensteuererklärung 1998).

Herr A erwarb am 20.12.1996 die Anteile des Herrn B an der GmbH (Abtretungspreis ATS 1,00) und der GesbR (Beschluss des Bezirksgerichtes vom 04.11.1996, Abtretungsvertrag sowie unbestrittenes Vorbringen des Herrn A).

Der Gewinnvorweg basierte auf der Vereinbarung betreffend die KG und sollte für die erhöhte Haftung der GmbH geleistet werden (Angaben des steuerlichen Vertreters in der MV II). Zahlungsnachweise für den Gewinnvorweg legte Herr A nicht vor (fortgesetztes Verfahren, MV I)). In der Bilanz sind unter dem „Kapital“, „Gewinnverrechnung GmbH“ per 31.12.1993 ATS 590.000,00, per 31.12.1994 ATS 640.000,00, per 31.12.1995 ATS 690.000,00, per 31.12.1996 ATS 740.000,00 und per 31.12.1997 ATS 790.000,00 ausgewiesen (Bilanzen der GesbR).

Rechtliche Beurteilung:

Einkünfte liegen gemäß **§ 1 Abs. 1 LVO 1993** bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen (TS 1), und nicht unter Abs. 2 fällt (TS 2).

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Fallen gemäß **§ 2 Abs. 1 LVO** bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z. B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z. B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) liegen gemäß **§ 2 Abs. 2 LVO** für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist.

Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

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

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

Es ist gemäß **§ 4 Abs. 2 LVO** 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.

Gemäß **§ 4 Abs. 4 LVO** ist bei der Prüfung im Sinn des Abs.3 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.

Im vorliegenden Fall ist der Reitstall unter die Tätigkeit des § 1 Abs. 1 LVO zu subsumieren.

Typisch erwerbswirtschaftliche Betätigungen sind nur ausnahmsweise Liebhaberei. ... Entscheidend sind die Erfolgsaussichten **im jeweiligen Kalenderjahr. Für jeden Veranlagungszeitraum wird gesondert beurteilt**, ob nach den objektiven Umständen die Absicht besteht, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Aufgrund dieser Ex-ante-Beurteilung kommen vorläufige Bescheide nicht in Betracht (Atzmüller RdW 12, 178).

Im Mittelpunkt steht die **subjektive Absicht des Steuerpflichtigen, Gewinne oder Überschüsse zu erzielen**, die grundsätzlich vermutet wird. Die Vermutung kann widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3 LVO) nachvollziehbar ist (VwGH 24.9.08, 2006/15/0187). Die Absicht der Gewinnerzielung als solche genügt daher nicht (VwGH 19.3.08, 2005/15/0151). Die Absicht ist jedenfalls zu vermuten, wenn die Betätigung objektiv gesehen und auf Dauer Gewinne abwirft (nach VfGH 12.12.91, V 53/91 keine gesetzliche Vermutung), sie ist zu verneinen, wenn die Eignung fehlt, ein gesamtpositives Ergebnis zu erzielen.

Geht die Absicht verloren, liegt ab diesem Zeitpunkt (uU schon im Jahr nach dem Anlaufzeitraum) Liebhaberei vor. Sie ist periodenübergreifend und nicht auf den Gewinnermittlungszeitraum bezogen zu prüfen, kurzfristige Verluste oder negative Ergebnisse begründen per se noch keine fehlende Gewinnerzielungsabsicht. Stellt sich die Erfolglosigkeit objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, kann die Betätigung bis zu diesem Zeitpunkt eine Einkunftsquelle sein (VwGH 7.10.03, 99/15/0209; 15.2.06, 2002/13/0095). Ziel ist ein positiver Ergebnisüberhang bzw. eine Erhöhung des BV, Kostendeckung reicht nicht aus, ausgenommen bei Betrieben gewerblicher Art (s KStR 329, 339 und DKMZ/ Renner § 2 Rz. 354 mwN). Nach Beiser RdW 12, 235 sollen ein positives Eigenkapital und stille Reserven Indizien für das Streben nach dem positiven Totalerfolg bilden; die Gründe für das Vorliegen dieser Indikatoren können jedoch vielfältig sein, sodass ein unbedingter Schluss auf die Gesamtgewinnerzielungsabsicht daraus nicht gezogen werden kann.

Nach der LVO bedeutet objektiv nachvollziehbare Gesamtgewinnerzielungsabsicht nicht das tatsächliche Erwirtschaften eines Gesamterfolges in einem bestimmten Zeitraum (s dazu Rauscher/ Gröbler Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis 2, Rz 322), sondern die **objektive Eignung zur Erwirtschaftung eines solchen** (zur Frage der Anwendung des üblichen Kalkulationszeitraumes sowohl bei großer als auch bei kleiner Vermietung s Rz. 251). Objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung ist daher nicht Tatbestandsvoraussetzung des § 1 Abs. 1 LVO (VwGH 25.2.04, 2000/13/0092).

Unter einem absehbaren Zeitraum zur Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges wird nach der Rechtsprechung eine Zeitspanne verstanden, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht (LRL Pkt. 3.3. Rz. 15 mit Verweis auf VwGH 3.7.1996, 93/13/0171 und die üblichen Rentabilitätsdauer des geleisteten Mitteleinsatzes) [vgl. Jakom/Laubdächer, EStG 2017, § 2 Rz. 234 f.].

Kann eine Betriebsfortführung nicht mehr zum Erfolg führen, ist auch die **Unterlassung von Umstrukturierungen und Einstellung des (Teil)Betriebes marktgerecht**, siehe VwGH 27.5.99, 97/15/0113. Die Art der Bemühungen des Betriebsinhabers ist von der Behörde zu erforschen. Verbessernde Maßnahmen können auch dann vorliegen, wenn unbeeinflussbare Umstände (z. B. Verhalten des Konkurrenzunternehmens) den Erfolg verhindern (VwGH 7.10.03, 99/15/0209). Zu den möglichen Maßnahmen gehört auch die Einstellung der Tätigkeit (s z. B. UFS 29.10.07, RV/0752-G/06 zur Einstellung der Vermietung bei einem Gebäude mit vier bis sechs Wohnungen; UFS 17.1.12, RV/1166-W/06). Stellt sich heraus, dass sie niemals erfolgreich sein kann, ohne dass sie deshalb eingestellt wird, ist die Betätigung (erst) ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (VwGH 15.2.06, 2002/13/0095). Werden Verbesserungsmaßnahmen nicht ergriffen, weil die Fixkosten nicht reduziert werden können, fehlt es an der subjektiven Gewinnerzielungsabsicht (VwGH 23.2.10, 2006/15/0314 zur Liebhaberei bei einer Arztpraxis) [vgl. Jakom/Laudacher, EStG 2017, § 2 Rz. 241.].

Angesichts der nun in der Folge zu beurteilenden Gewinnerzielungsabsicht in einer Betrachtung von Jahr zu Jahr setzt sich der Senat nicht (eingehend) mit den Zahlen der von Herrn A ab 1998 angestellten Prognoserechnung bzw. dem prognostizierten Gesamtergebnis nach Ablauf des Jahres 2014 auseinander.

Zu den einzelnen Streitpunkten darf nun festgehalten werden:

Eigenverbrauch bezüglich der Reitstunden- und Kantineerlöse:

Die Frage, ob die Reitstunden- und Kantineerlöse des Herrn A (und seine Tochter) sowie des Herrn B (bis zum Todestag am 16.02.1995) aus Eigenverbrauch resultierten, ist hier als „Vorfrage“ zu beurteilen; denn nach Ansicht des Senates muss für die Liebhabereiprüfung eine „Tätigkeit“ vorliegen. Liegt noch gar keine Tätigkeit vor - dies wäre bei ausschließlichem Eigenverbrauch wohl der Fall -, hätte es im Zuge der BP bei Herrn A entsprechender Korrekturen bedurft. Die Prüferin nahm jedoch keine Korrekturen der Kantine- und Reitstundenerlöse sowie der dazugehörigen Ausgaben vor, sondern qualifizierte die Tätigkeit als Ganzes - somit auch die Boxenmiete - als Liebhaberei.

Da das Finanzamt bezüglich der Feststellungen zu den **Kantineerlösen** keine Nachweise vorbrachte und auch keine Einwendungen gegen die geschilderten Buchungsvorgänge bei Herrn A und den möglicherweise dadurch verursachten Irrtum der Prüferin erhob, konnte der

Senat den Vorbringen des Finanzamtes bezüglich des Eigenverbrauchs der Kantinenerlöse nicht folgen. Die von Herrn A vorgelegten Aufzeichnungen der Kantinenerlöse für 06/96 sprechen keinesfalls dafür, dass die gesamte Konsumation in der Kantine ein Eigenverbrauch des Herrn A gewesen wäre. Seine Behauptung, nur sehr wenig Zeit im Reitstall verbracht zu haben, wird auch durch die Angaben der Zeugin untermauert. Ihre Angaben lassen auch den Schluss zu, dass Einsteller und Besucher Konsumationen getätigt haben. Somit ergeben sich für den Senat keine Anhaltspunkte für den behaupteten Eigenverbrauch der Kantinenerlöse des Herrn A, ebenso wenig für Herrn B.

Ebenso fehlen entsprechende Grundlagen (der BP) für den vom Finanzamt behaupteten Eigenverbrauch der **Erlöse aus Reitstunden**. Die Aussage der Zeugin gibt auch keinen Hinweis auf einen diesbezüglichen Eigenverbrauch durch Herrn A und/oder seine Tochter oder Herrn B.

Erfahrungen des wirtschaftlichen Lebens vor Augen, ist es bei 25 Einstellern, Reitlehrern, und -schülern, etc., wohl vielmehr anzunehmen, dass fremde Personen Reitunterricht in Anspruch genommen und in der Kantine Konsumationen getätigt haben werden. Die Angaben der Zeugin untermauern diese Ansicht, sie geben jedenfalls keinen Hinweis auf die Auffassung des Finanzamtes.

Nach all dem Gesagten vermochte der Senat nicht zur Auffassung gelangen, dass die Erlöse aus Reitstunden und der Kantine auf dem Eigenverbrauch des Herrn A und Herrn B basierten.

Gewährung eines Anlaufverlustes für 1995 a. für die GesbR und b. für Herrn A:

Wie in Jakom/Laudacher, EStG 2017, § 2 Rz. 239 f., festgehalten, ist von einem Anlaufzeitraum nicht auszugehen, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen sein kann, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird. Dies gilt für zeitlich begrenzte Betätigungen (LRL Pkt. 3.3. Rz 18), wenn persönliche Motive für die Inkaufnahme von Verlusten ausschlaggebend sind (UFS 9.7.13, RV/0178-S/12 mwN),

Für den Senat waren keine Anhaltspunkte zu erkennen, dass bei der GesbR damit zu rechnen war, dass sie den Betrieb vor Erzielung eines Gesamtgewinnes aufgeben wird. Solches behauptet auch das Finanzamt nicht. Daher ist nach Ansicht des Senates für die GesbR der Anlaufverlust für 1995 zu bejahen. Zu bemerken ist, dass das Finanzamt vorerst die Verluste 1993 bis 1995 der GesbR im Feststellungsverfahren bzw. im Einkommensteuerverfahren des Herrn A veranlagte.

Was die vom Finanzamt begehrte **Verweigerung des Anlaufverlustes 1995 für Herrn A** anlangt, so stützte es diese auf einen zu Beginn der Tätigkeit des Herrn A im Reitstall bereits existenten Passus im Dienstvertrag, keine Nebentätigkeit ausüben zu dürfen.

Der Dienstvertrag liegt nicht vor. Der Senat konnte sich in Anbetracht der Ausführungen im Schreiben der Dienstgeberin vom 18.10.1995 einem ein Verbot enthaltenden Passus nicht anschließen. Er geht aber von der Verletzung von Meldepflichten aus. Entgegen seinen Vorbringen hat für den Senat Herr A keineswegs die Nebenbeschäftigung (im Reitstall) seiner Dienstgeberin gemeldet und von ihr die Zustimmung hiezu erhalten, hätte sich doch bei korrektem Vorgehen des Herrn A dieses Schreiben der Dienstgeberin erübrigt.

Die Verletzung der Meldepflicht impliziert allerdings für den Senat nicht zwingend ein vom Finanzamt angenommenes Verbot. Eine Meldepflicht bedeutete für den Senat auch die Möglichkeit, dass einem Dienstnehmer die Nebenbeschäftigung - allenfalls unter Auflagen - hätte erlaubt werden können.

Der Senat vermag bei der gegebenen Konstellation nicht von einem von Beginn an bestehenden, dezidierten Verbot auszugehen; es kann daher auch nicht der Ansicht des Finanzamtes folgen, dass schon zu Beginn der Tätigkeit im Reitstall aufgrund eines Verbotes davon auszugehen war, dass Herr A den Reitstall vor Erzielen eines Gesamtgewinnes beenden wird. Allerdings ist gegen Ende des Jahres 1995 für den Senat mit dem Schreiben vom 18.10.1995 eindeutig klargestellt, dass die Dienstgeberin die Nebenbeschäftigung des Herrn A im Betrieb des Reitstalles als geschäftsführender Gesellschafter keineswegs gut heißen hat und er sie zu beenden hatte.

Die Äußerung des Herrn A in der MV II, dass die Dienstgeberin nichts gegen sein politisches Mandat gehabt hätte, ist für den Senat nicht schlüssig; dies insbesondere deshalb, weil Herr A - anscheinend doch dem Willen der Dienstgeberin entsprechend - ohnehin mit 06.10.1995 seine politischen Funktionen zurücklegte. Ebenso spricht die Aufgabe der Geschäftsführerfunktion - wenn auch erst mit Anfang Februar 1997 - dafür, dass Herr A den Anordnungen seiner Dienstgeberin nachkommen wollte.

Wie bereits festgehalten, liegt für den Senat im Schreiben der Dienstgeberin ein keinen Zweifel offen lassender Auftrag an Herrn A zur Beendigung seiner geschäftsführenden Gesellschafterstellung. Zumal diese Aussage erst im Oktober 1995 getroffen wurde und die Dienstgeberin die Beendigung mit Ablauf des Jahres 1995 erwartete, erachtet der Senat die Gewährung des Anlaufverlustes 1995 auch an Herrn A als für gerechtfertigt. Dem grundsätzlichen Begehren auf Gewährung eines Anlaufverlustes für 1995 sowohl für die Gesellschaft als auch den Gesellschafter Herrn A war daher Folge zu geben.

Über die Höhe und Aufteilung darf auf die Ausführungen zu „Gewinnvorweg“ und „Zurechnung der Verluste“ verwiesen werden.

Einkunftsquelle oder Liebhaberei in den Jahren 1996 und 1997?

Das Finanzamt meint, dass nach dem Tod des Herrn B jedenfalls Herr A mit Ende des Jahres 1995 den Betrieb einzustellen gehabt hätte, weil die Anteile des Herrn B „nichts wert“ waren.

Im Beschluss vom 04.11.1996 erfolgte zwar die Ermächtigung an den Verlassenschaftskurator, die Anteile wegen Wertlosigkeit an Herrn A um ATS 1,00 abzutreten, jedoch bedeutet dies für den Senat noch kein zwingendes Ende mit Ablauf des Jahres 1995, weil

- In Pkt. 4 des vorgelegten Auszuges über die Ermittlung des Unternehmenswertes als Vermögensgegenstand festgehalten ist, dass ein Unternehmenswert grundsätzlich nur schwer objektiv zu ermitteln sei, da ein etwaiger Veräußerungspreis wesentlich vom Verhandlungsgeschick des Veräußerers und des Erwerbers abhängt,
- sich diese Vorgänge erst im Zuge des Verlassverfahrens 1996 abspielten,
- laut Gesellschaftsvertrag betreffend die GesbR die Erben, die die GesbR nicht fortsetzen wollten, einen Anspruch auf ein Auseinandersetzungsguthaben hatten, und dies erst in dem im Jahr 1996 durchgeführten Verlassenschaftsverfahrens geregelt werden konnte,
- die „Auseinandersetzung“ mit den Erben erst mit dem Abtretungsvertrag vom 20.12.1996 erfolgte, und
- im Jahr 1998 ein Veräußerungserlös von ATS 1,5 Mio. erzielt werden konnte und ein in der Einkommensteuererklärung 1998 des Herrn A erfasster Veräußerungsgewinn von ATS 708.677,00 verblieben ist.

Angesichts des Umstandes, dass Herr A selbst angab, weder Zeit noch das Know how für die Führung des Betriebes im Alleingang zu haben, war bereits im Zeitpunkt des Ablebens des Herrn B klar, dass Herr A die Tätigkeit im Reitstall im Alleingang nicht fortführen konnte.

Für den Senat stellt sich jedoch die Frage, wie Herr A in der Folge reagierte, ob er wirtschaftlich sinnvolle Reaktionen setzte oder etwa Hinderungsgründe für den (beabsichtigten) Verkauf vorlagen, also ob Gründe vorlagen, die allenfalls die Veranlagung der Verluste für ein weiteres Jahr oder zwei weitere Jahre rechtfertigen. Der Senat erachtet es beim vorliegenden Sachverhalt nicht als gerechtfertigt, sich bezüglich der Jahre 1996 und 1997 nicht mit der Kriterienprüfung auseinanderzusetzen.

Der LVO folgend ist bei Vorliegen von Verlusten nach Ablauf des Anlaufzeitraumes unter Einbeziehung des Anlaufzeitraumes in einer ex-ante-Betrachtung von Jahr für Jahr zu prüfen, ob (noch) eine Einkunftsquelle vorliegt, oder aber ab einem bestimmten Jahr von Liebhaberei auszugehen ist. Dabei zeigt sich hier folgendes Bild:

- **Z. 1, Ausmaß und Entwicklung der Verluste:**

Beide Parteien gehen von einer positiven Entwicklung bis 1996 aus.

Für den Senat spricht die Entwicklung bis inklusive 1996 - im Wesentlichen steigende Umsätze und sinkende bzw. zumindest stagnierende Verluste - positiv in Richtung Einkunftsquelleneigenschaft.

Der „Einbruch“ im Jahr 1997 geht jedoch in Richtung Liebhaberei. Für den Senat war nicht als erwiesen anzunehmen, dass die hohen Verluste 1997 tatsächlich nur auf nicht vorhersehbare Investitionen zurückzuführen waren. Herr A wies weder die behauptete „Nachträglichkeit“ der unvorhergesehenen Investitionen nach und konkretisierte auch ihre Kosten nicht. Bezüglich des zeitlichen Anfalls machte er divergierende Angaben, führte er doch zuerst „ein bis zwei Jahre nach der Baubewilligung“ an, im fortgesetzten Verfahren jedoch „1997“.

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

Da im gesamten Zeitraum keine Gewinne erzielt wurden, ist bezüglich dieses Kriteriums für die Jahre 1993 bis 1997 von Liebhaberei auszugehen.

- **Z. 3: Ursachen, auf Grund derer zu Vergleichsbetrieben keine Gewinne erzielt werden konnten:**

Mag zwar das Finanzamt im Tod des Herrn B bzw. den daran anknüpfenden Folgen keine Unwägbarkeit erblicken, so war der Tod für das Finanzamt ein Grund für das Fehlen von Gewinnen gegenüber Vergleichsbetrieben.

Der Bf. führte diverse **Unwägbarkeiten** ins Treffen, auf die nun eingegangen werden darf:

Der tragische **Tod des Herrn B** ist – weil nicht vorhersehbar – nach Ansicht des Senates als „Unwägbarkeit“ einzureihen. Zumal nun auch das Finanzamt davon ausgeht, dass Herr B bis zu seinem Tod die von Herrn A geschilderten Aufgaben vor Ort wahrgenommen hat, hatte sein Ableben zweifellos - wenn auch nicht ziffernmäßig konkretisiert - Auswirkungen auf das Ergebnis. Es ist jedenfalls nicht auszuschließen, dass die Einnahmen im Falle der Fortführung durch Herrn B besser ausgefallen wären. Dennoch kann dies nicht schon als (alleiniger) Grund herangezogen werden, die Verluste auch der Jahre 1996 und 1997 zu bejahen, da auch die Reaktionen des Herrn A auf diese geänderte Reaktion zu prüfen sind.

Bezüglich der **unvorhergesehenen Investitionen nach der Baubewilligung** darf auf die zuvor gemachten Ausführungen zu „Z. 1“ verwiesen werden. Der Senat vermag in ihnen keine Unwägbarkeit zu erblicken. Auch ist nicht von der Hand zu weisen, dass die GesbR bzw. Herr A für unvorhergesehene Ausgaben Vorsorge zu treffen gehabt hätte.

Was den **Druck der Dienstgeberin** anlangt, so war die Verwarnung ein Zeichen an Herrn A, sich auf den Dienst für seine Dienstgeberin zu konzentrieren. Angesichts der nicht

eingehaltenen Meldepflicht bzw. des Unterlassens der Abklärung vor Beginn des Reitstalls durch Herrn A vermag der Senat in dem von Herrn A empfundenen Druck der Dienstgeberin keine Unwägbarkeit zu erblicken. Auch kann er Herrn A nicht folgen, dass nur der Tod des Herrn B und nicht der Druck der Dienstgeberin die Veräußerung des Reitstalls notwendig machte.

Beim vorliegenden Sachverhalt ist nicht als erwiesen anzunehmen, dass vorerst die **Entsorgung von Pferdemist** kostenlos erfolgen sollte. Ein Nachweis dafür, dass vorher die Mieterin den Pferdemist für ihren Betrieb haben wollte, fehlt. Abgesehen davon gehören diese Aufwendungen zu jenen des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs, die geänderten (Abnahme-)Bedingungen unterliegen können und sind nicht als Unwägbarkeit zu werten.

Zusammenfassend kann nun gesagt werden, dass jedenfalls von einer Beeinträchtigung des Betriebes durch den Tod des Herrn B für das Jahr 1995 auszugehen war; angesichts der erforderlichen Klärung der Eigentumsverhältnisse im Rahmen des Verlassverfahrens - darauf wird noch eingegangen werden - war dieser Umstand auch noch für das Jahr 1996 relevant.

- **Z. 4, Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen und**
- **Z 5, Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung:**

Diese beiden Kriterien sprechen für die Einkunftsquelleneigenschaft im Zeitraum 1993 bis 1997.

- **Z. 6, Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z. B. Rationalisierungsmaßnahmen):**

Wie im **Erkenntnis des VwGH vom 22.01.2004, 98/14/0003**, festgehalten, kommt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Bemühungen um die Verbesserung der Ertragslage im Rahmen der Kriterienprüfung wesentliche Bedeutung zu (vgl. das heg. Erkenntnis vom 27. Mai 1999, 97/15/0113). Dabei liegt im Rahmen der Kriterienprüfung das entscheidende Gewicht auf den bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretenen Umständen, nicht hingegen auf nachfolgenden Jahren (vgl. Hofstätter/Reichel, § 2 EStG 1988 Tz 14.2, Seite 20/9).

Zu den von Herrn A (in der MV II) genannten Verbesserungsmaßnahmen ist zu sagen:

- **(Erfolglose) Gespräche mit Pacht-/Kaufinteressenten:**

Nachweise für die behaupteten Gespräche Ende 1995/Anfang 1996 brachte Herr A nicht bei. Solche liegen erst frühestens für Anfang des Jahres 1997 vor. Herr A hat nicht behauptet, dass der Vorlage von entsprechenden Nachweisen für 1995/1996 etwaige berücksichtigungswürdige Hindernisse entgegengestanden wären. Eine Behauptung reicht für

die Verbesserungsmaßnahme nicht aus. Nachweise für Bemühungen zum Verkauf bzw. zur Verpachtung liegen erst frühestens ab Anfang des Jahres 1997 vor.

Das Verhalten des Herrn A als „federführender“ Geschäftsführer vom Todestag des Herrn B bis zum Ablauf des Jahres 1996 spricht wegen seiner fehlenden Bemühungen, ehestmöglich einen Verkauf vorzubereiten bzw. in die Wege zu leiten, gegen ein subjektives Gewinnstreben des Herrn A.

- **Geplante stille Beteiligung (Oktober 1997):**

Herr A führte ins Treffen, dass auch ein Verkauf eine Verbesserungsmaßnahme sein kann. Im Lichte des Schreibens der Dienstgeberin vom 18.10.1995, wonach Herr A mit Ablauf des Jahres 1995 seine geschäftsführende Gesellschafterfunktion zu beenden hatte, ist die geplante stille Beteiligung bei einer Betrachtung von Jahr zu Jahr nicht als Verbesserungsmaßnahme für 1995 oder 1996 zu werten. Für 1997 kann die stille Beteiligung auch nicht als Verbesserungsmaßnahme iS eines Verkaufs gelten, weil sie zu keinem Verkauf geführt hätte. Herrn A wäre immerhin noch ein Gewinn-/Verlustanteil von 49% verblieben (siehe das vorgelegte Vertragskonzept).

Aufgrund der bisherigen Erfahrung mit dem Vorwegbezug der GmbH im Beschwerdezeitraum, der nur zu einer Verlusterhöhung führte, erweist sich auch die grundsätzliche Eignung des Eingehens der stillen Beteiligung als Verbesserungsmaßnahme als sehr fragwürdig, weil der der stillen Gesellschafterin zu zahlende Vorwegbezug von jährlich ATS 120.000,00 zu einem nicht unbeträchtlichen Aufwand und damit zu einer entsprechenden Verlusterhöhung führen hätte können. Im Übrigen wurde die stille Beteiligung nicht umgesetzt.

- **Abbau von Zinsen:**

Nach Ansicht des Senates gehört das Bemühen um einen Zinsabbau zu den gewöhnlichen, von einem Betriebsinhaber grundsätzlich beabsichtigten Vorgängen in einem Betrieb.

Hält man sich vor Augen, dass zwar der Zinsaufwand 1994/1995 und 1995/1996 gesunken ist, dann aber wieder angestiegen ist (1993 rd. ATS 34.000,00, 1994 rd. ATS 138.000,00, 1995 rd. ATS 104.000, 1996 rd. ATS 47.000, 1997 rd. ATS 67.000,00), so spricht der Umstand, dass in dieser Summe ab 1995 auch „Verzugs“zinsen - 1995 immerhin rd. ATS 47.000,00 - enthalten waren, nicht für eine nachhaltige Verbesserung, sondern vielmehr gegen eine stabile finanzielle Situation, hätte es doch sonst Verzugszinsen nicht gegeben.

Der Senat vertritt nunmehr für die Jahre 1996 und 1997 folgende Auffassung:

Bei Prüfung der Kriterien sind für den Senat - ungeachtet der dauernden Verluste und dem Verneinen von Unwägbarkeiten hinsichtlich des Drucks der Dienstgeberin, der unvorhergesehenen Investitionen und des Aufwandes für Entsorgung von Pferdemit - die

Entwicklung der Verluste sowie die Marktgerechtigkeit im Hinblick auf das Leistungsangebot und die Preisgestaltung bis zum Ablauf des Jahres 1996 als für eine Einkunftsquelle sprechend.

Im gegenständlichen Fall ist auf den Umstand besonderes Augenmerk zu richten, dass Herr A durchgehend im Reitstall nur nebenberuflich tätig war. Nach dem Tod des Herrn B sah sich Herr A aufgrund des fehlenden Know how und des Zeitmangels nicht in der Lage, den Reitstall (dauerhaft) im Alleingang zu führen. Hinzu kam im Oktober 1995 das Schreiben der Dienstgeberin.

Diese Parameter ließen grundsätzlich Raum für die Ansicht des Finanzamtes, dass mit Ablauf des Jahres 1995 davon ausgegangen werden konnte, dass der Betrieb niemals Erfolg bringend sein wird und auch Herr A in rd. 10 Monaten hinreichend Zeit hatte, sich um einen Verkauf zu bemühen.

Der Senat schließt sich jedoch aufgrund der durch den Tod des Herrn B verursachten geänderten Situation dem Vorbringen des Herrn A an, dass es für einen Verkauf des Betriebes der Klärung der rechtlichen Verhältnisse bedurfte. Er folgt - wenngleich Herr A aus dem Vertrag betreffend die KG keine „Betriebspflicht“ hatte - Herrn A, dass er nicht umgehend nach dem Tod des Herrn B den Betrieb beendete. Mit dem Abtretungsvertrag vom 20.12.1996 war jedoch für den Senat die erforderliche rechtliche Klarheit geschaffen, auch wenn die Umsetzung noch bis zum Februar 1997 andauerte.

Aus den zuvor genannten Gründen erachtet es der Senat als gerechtfertigt, im Hinblick auf den Abschluss des Verlassverfahrens und die bis zum Jahr 1996 positive Entwicklung des Ergebnisses und der Entgelte auch noch 1996 die Tätigkeit als Einkunftsquelle zu veranlagern.

Diese Ansicht erweist sich als großzügig, da der Senat meint,

- dass Herr A in Anbetracht seiner fehlenden Meldung gegenüber der Dienstgeberin und seines geringen möglichen Zeitaufwandes nach einer angemessenen Orientierungsphase nach dem Ableben des Herrn B verhalten gewesen wäre, umgehend die Geschäftsführung in andere Hände zu legen, und
- dass Herr A spätestens 1995 bei den klaren Worten seiner Dienstgeberin umgehend „alle Hebel in Richtung Verkauf bzw. allenfalls Verpachtung in Bewegung setzen hätte müssen“.
- Für 1995 und 1996 - immerhin einem Zeitraum von mehr als 22 Monaten (16.02.1995 bis 31.12.1996) - hat Herr A Verkaufsbemühungen nicht nachgewiesen. Gemessen an einem wirtschaftlich orientierten Steuerpflichtigen wird dieser Zeitraum als hinreichend für ein In-Gang-Setzen von Bemühungen für einen beabsichtigten Verkauf angesehen. Sein Einwand, dass er wegen seiner

nichtselbstständigen Tätigkeit nur wenig Zeit für Verkaufsverhandlungen hatte, ist eben wiederum ein Indiz, die gegen eine Einkunftsquelle spricht.

- Ein wirtschaftlich orientierter Steuerpflichtiger wird in Anbetracht der ihm durch die nichtselbstständige Tätigkeit verursachte Unmöglichkeit, sich voll und ganz dem Betrieb zu widmen, wohl nicht länger als beinahe zwei Jahre bereit sein, die Verluste in Kauf zu nehmen.

Da **1997**

- die Verluste im Vergleich zu den Vorjahren beinahe auf das Doppelte angewachsen sind,
- der Verlustanstieg nicht durch außerordentliche Umstände oder Unwägbarkeiten begründbar war,
- Herr A weiterhin nur nebenberuflich tätig wurde,
- keine Verbesserungsmaßnahmen feststellbar waren,
- die rechtlichen Verhältnisse klar waren,
- und Herr A den Zeitraum von mehr als 22 Monaten nicht einmal für Vorbereitungsaktivitäten in Richtung Verkauf nutzte,

war für den Senat spätestens im Jahr 1997 davon auszugehen, dass der Betrieb des Reitstalls unter den gegebenen Prämissen niemals Erfolg bringend sein wird. Daran vermögen auch die Verkaufs-/Verpachtungsbemühungen des Jahres 1997 nichts zu ändern, weil der Bf. zuvor sehr viel Zeit ungenutzt verstreichen ließ.

Im Jahr 1997 ist daher der Betrieb des Reitstalls als Liebhaberei zu qualifizieren. Einkünfte sind daher für dieses Jahr nicht mehr festzustellen.

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt betreffend 1996 Folge zu geben, betreffend 1997 war sie abzuweisen.

Gewinnvorweg

Bei der GmbH und der GesbR waren Gesellschafter jeweils Herr A und Herr B. Angesichts dieser Konstellation hat die Prüfung des Gewinnvorwegs unter den für Verträge zwischen nahen Angehörigen maßgeblichen Kriterien zu erfolgen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH, so z. B. im Erkenntnis vom 18.4.07, 2004/13/0025, können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des

Steuerrechts - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie (1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen; (2) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und (3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 11.11.08, 2006/13/0046). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom VwGH nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (Jakom/Marschner, EStG, 2017, § 4 Rz 332).

Gemessen an den für die nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien zeigt sich, dass zwar die Vereinbarung vom 30.08.1993 vom Inhalt her klar und verständlich ist, doch kam hier keine KG, sondern nur eine GesbR zustande. Damit haftete die GmbH solidarisch und war bezüglich der Haftung Herrn A und Herrn B gleichgestellt.

Somit hat die GesbR der GmbH - ohne dass sie eine erhöhte Haftung zu tragen hatte - jährlich einen "Gewinn" zugewiesen, der kein „realer Gewinn“ war, sondern nur ein den Verlust erhöhender Posten.

Entgegen Pkt. XV. der Vereinbarung vom 30.08.1993 hat die GesbR der GmbH den Vorwegbezug nicht „jährlich ausbezahlt“, sondern diesen nur mit der GmbH verrechnet.

Für den Senat erfüllt die Vereinbarung betreffend den „Gewinnvorweg“ die an ein Rechtsverhältnis zwischen nahen Angehörigen gestellten Anforderungen sowohl vom Inhalt als auch von der Abwicklung her nicht. Ein wirtschaftlich agierender Steuerpflichtiger hätte nicht für eine nicht zu erbringende Leistung in seinem Betrieb einen weiteren Verlust in Kauf genommen. Andererseits hätte sich ein „fremder“ Pflichtiger, der jährlich ATS 50.000,00 ausbezahlt bekommen sollte, wohl nicht mit der Verrechnung für fünf Jahre (1993 bis 1997) begnügt. Dass zwischenzeitig die Vereinbarung bezüglich der jährlichen Auszahlung abgeändert worden wäre, wurde nicht behauptet.

Nach Ansicht des Senates steht der GmbH der Gewinnvorweg nicht zu. Der Aufteilung des Verlustes sind daher nur die um den Gewinnvorweg verminderten Verluste zu unterziehen.

Angesichts des Umstandes, dass die Gewährung der Verluste im Einkommensteuerverfahren des Herrn A bzw. im Feststellungsverfahren streitanhängig war, war dem Bf. auch die Nachweisführung über die Bezahlung zumutbar.

Das Begehren bezüglich des Gewinnvorwegs war folglich als unbegründet abzuweisen.

Zurechnung der Verluste:

Beide Parteien hielten in der MV II die Aufteilung des Verlustes 1995 im Verhältnis von 10,5 Monate für Herrn A und 1,5 Monate für Herrn B als eine vereinfachende Lösung, wenngleich Herr A diese an die Bedingung setzte, den Gewinnvorweg zu bekommen. Der Senat konnte der Bedingung des Herrn A bezüglich des Gewinnvorwegs nicht folgen. Es ist daher über das ursprüngliche Begehren des Herrn A (Zurechnung des gesamten Verlustes an ihn, in eventu bis zur Übernahme der Anteile von Herrn B zu je 50% an Herrn A und Herrn B) abzusprechen.

Angesichts des Umstandes, dass im Abtretungsvertrag für die Übernahme der Rechte und Verbindlichkeiten der Tag der Unterzeichnung des Abtretungsvertrages vereinbar war, Herr A also letztendlich erst mit Abschluss des Abtretungsvertrages vom 20.12.1996 den Anteil des Herrn B übernommen hat, hätte der Senat den Verlust der Jahre 1995 und 1996 je zur Hälfte Herrn A und Herrn B zurechnen können.

Allerdings erachtet der Senat die in der MV II erörterte Lösung als sinnvoll, zumal Herr A im Großteil des Jahres 1995 sowie im gesamten Jahr 1996 allein zuständig war und vermutlich auch den Großteil der Aufwendungen getragen haben wird. Wenn man auch die Ansicht vertreten könnte, dass das Ergebnis der 1,5 Monate auf Herrn A und Herrn B aufzuteilen wäre, so ist die vom Senat eingeschlagene Lösung in Anbetracht der zuvor geschilderten Alternative für Herrn A ausgesprochen entgegenkommend.

Der Verlust 1995 (lt. Erklärung ATS 584.890,78) abzüglich des Gewinnvorwegs (ATS 50.000,00) beträgt € 534.890,78/€ 38.872,03. Davon entfallen ATS 468.029,43/€ 34.013,03 (10,5/12) auf Herrn A und ATS 66.861,35/€ 4.859,00 (1,5/12) auf die Erben des Herrn B.

Der Verlust 1996 (lt. Erklärung ATS 534.432,92) abzüglich des Gewinnvorwegs (ATS 50.000,00) ergibt ATS 484.432,92/€ 35.205,11, die zur Gänze Herrn A zuzurechnen sind.

Wie schon ausgeführt steht der GmbH - bzw. ihrem Rechtsnachfolger Herrn A - kein Gewinnvorweg zu.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Die Verweigerung des im Rahmen des Sachverhalts zu beurteilenden Gewinnvorwegs ist durch gängige Rechtsprechung betreffend die Verträge zwischen nahen Angehörigen untermauert. Die Fragen der Gewährung des Anlaufverlustes 1995 für die GesBR und Herrn A, die Aufteilung des verbleibenden Verlustes, das Bejahen der Einkunftsquelle für 1996 bzw. der Liebhaberei für 1997 waren im Rahmen des Sachverhaltes und der Beweiswürdigung zu

treffen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag somit nicht vor. Eine Revision steht daher nicht zu.

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. März 2018