



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Elisabeth Wanke, Oswald Heimhilcher und Mag. Robert Steier über die Berufung des Bw., vertreten durch Eckhardt WP und Steuerber. GmbH, 7033 Pötttsching, Hauptstrasse 58, vom 28. Juni 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk, vertreten durch Hofrat Mag. Anton Pfneisl, vom 29. Mai 2000 und vom 2.6.2000 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1995 bis 1997 nach der am 30. Jänner 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten nicht mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betrieb im streitgegenständlichen Zeitraum 1995-1997 ein Planungsbüro bezog darüber hinaus noch Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit und Vermietung und Verpachtung.

Des weiteren erzielte der Bw. in den streitgegenständlichen Jahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus dem Betrieb eines Reitstalles, einer Pferdeeinstellung und einer Kantine.

Aus den dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Finanzamtsakten geht diesbezüglich folgender Sachverhalt hervor:

Mit im Gewinnfeststellungsakt aufliegendem Gesellschaftsvertrag vom 30.8.1993 wurde zwischen der x GmbH als Komplementärin und den Kommanditisten – der Bw. und A- eine Kommanditgesellschaft gegründet: Der Name des Unternehmens sollte E sein.

Die E wurde nicht in das Firmenbuch eingetragen.

Der Betriebsgegenstand sei 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.

Im Jahr 1995 erklärte die E einen Umsatz von ATS 2,039.134,98 und einen buchmäßigen Verlust von ATS – 534.891,00. Der auf den Bw. entfallende Verlustanteil betrug ATS – 292.446,00.

Im Zuge der ursprünglichen Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 1995 wurde dieser Verlustanteil berücksichtigt.

Laut einem Aktenvermerk des zuständigen Lagefinanzamtes vom 16.7.1997 sei im Firmenbuch keine E eingetragen; es handle sich folglich um eine GesnbR. Dies wäre dem steuerlichen Vertreter zur Kenntnis gebracht worden, er würde die Sachlage abklären.

Der steuerliche Vertreter der E erhob am 28.7.1997 eine "Berufung gegen den Bescheid betreffend die erzielten Einkünfte für 1995 gem. § 188 BAO" und begründete dies wie folgt:

Bei der E handle es sich richtigerweise um eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht und nicht wie seinerseits mitgeteilt, um eine Kommanditgesellschaft. Die Protokollierung einer KG sei vom Handelsgericht verweigert worden, da die Gesellschaft den Mindestumsatz von ATS 5,000.000,00 nicht erzielen habe können. Der Kommanditist A sei am 6.2.1995 verstorben.

Da der Bw. ab 17.2.1995 die Gesellschaft übernommen habe, seien auch die gesamten Verluste der Gesellschaft in Höhe von ATS – 534.891,00 dem Bw. zur Gänze zuzurechnen.

Der Berufung beigelegt war ein Beschluss des Bezirksgerichtes innere Stadt vom 4.11.1996, dass der Verlassenschaftskurator ermächtigt werde, die verlassenschaftszugehörigen Firmenanteile des Erblassers an der Komplementär GmbH und der E an den Mitgesellschafter, den Bw., um ATS 1,00 zu verkaufen, da die Anteile laut Gutachten keinen Wert hätten und eine Aufkündigung der Gesellschaften der Verlassenschaft weitere Kosten verursachen würden.

Das zuständige Lagefinanzamt Gänserndorf gab der eingebrachten Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 14.8.1997 statt.

Der Bescheid vom 9.6.1997, mit dem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der x Handels GmbH und CO KG für das Jahr 1995 einheitlich und gesondert gem. § 188 BAO festgestellt wurden, wurde aufgehoben.

Der 100%ige Verlustanteil der E im Betrag von ATS -584.891,00 wurde im Kalenderjahr 1995 dem Bw. als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugerechnet. Es ist nicht ersichtlich, dass die Komplementär GmbH, die weiterhin bestanden hat, einen Anteil am Erfolg des Unternehmens erhalten hat.

Für das Kalenderjahr 1996 wurde beim Wohnsitzfinanzamt des Bw. eine Bilanz mit der Bezeichnung "Reitstall" abgegeben, die einen Verlust von ATS – 484.432,92 ausweist. In der Einkommensteuererklärung des Bw. wurde ein Betrag von ATS -532.890,00 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb angeführt. Es ist nicht ersichtlich, dass die Komplementär GmbH, die weiterhin bestanden hat, einen Anteil am Erfolg des Unternehmens erhalten hat.

In weiterer Folge versendetet das Wohnsitzfinanzamt des Bw. an diesen einen Fragensvorhalt, in dem dieser aufgefordert wurde, die rechtlichen Verhältnisse des "Reitstalles" nach dem Tod des Kommanditisten A ab 1996 bekannt zu geben bzw. zu belegen. Laut den Unterlagen des Wohnsitzfinanzamtes existiere weiterhin eine Komplementär GmbH, es fände beim zuständigen Lagefinanzamt auch eine Umsatzsteuerveranlagung statt.

Weiters sei auch eine Prognoserechnung zu erstellen, aus der ersichtlich sei, ab wann der Reitstall Gewinne erwirtschaften werde und somit auch eine Einkunftsquelle im Sinne des EStG vorläge.

Der steuerliche Vertreter übersendete nochmals den Beschluss des Bezirksgerichtes vom 4.11.1996.

Des weiteren wurde ein Übertragungsvertrag vom 25.2.1998 folgenden Inhaltes vorgelegt:

In der Generalversammlung der Komplementär GmbH vom 25.2.1998 sei beschlossen worden, die Gesellschaft durch Übertragung auf den Alleingesellschafter, den Bw., als Nachfolgeunternehmer nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes und auf Grundlage der Bilanz zum 31.12.1997 und unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerlichen Begünstigungen des Artikels II UmgrStG umzuwandeln.

Die Komplementär GmbH übertrage also ihr gesamtes Vermögen gemäß der Umwandlungsbilanz zum 31.12.1997 mit dem Stichtag der Umwandlungsbilanz auf den Bw.

Zu diesem Zeitpunkt gingen alle Aktiven und Passiven der Komplementär GmbH auf den Bw. über, der von da an alle Lasten der Vermögensmasse trägt, für Gefahr und Zufall haftet und alle Besitzrechte genießt.

Wie aus einer Eintragung vom in das Firmenbuch vom 28.3.1998 hervorgeht, sei die Komplementär GmbH auf den Bw. übertragen worden. Die Komplementär GmbH sei somit aufgelöst und gelöscht. Es erfolge eine Fortführung des Unternehmens im nicht protokollierungspflichtigen Umfang.

Auch wurde eine Prognoserechnung für den Zeitraum 1.1.1998-31.12.2004 übermittelt, die einen zu erwartenden Überschuss pro Jahr von ATS 436.000,00 erwarten ließe, für die Jahre 2005-2014 sollte pro Jahr ein Überschuss von ATS 636.000,00 erzielt werden. Unter Berücksichtigung der in den Jahren 1993-1997 angefallenen Verluste ergäbe sich somit im Zeitraum 1993-2014 (21 Jahre) ein Gesamtüberschuss von ATS 5.757.000,00.

Am 11.8.1998 erließ das Finanzamt für den 4. 5. und 10. Bezirk in Wien einen gem. § 200 Abs 1 BAO vorläufigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996. Der Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von ATS – 532.890,00 wurde berücksichtigt.

Begründend führte das Finanzamt an, dass Lehre und Rechtsprechung die menschliche Betätigung nur dann als Einkunftsart im Sinne des EStG ansähen, wenn sie mit dem Streben nach einem Reinertrag verbunden und nach den Verhältnissen des einzelnen Falles geeignet sei, auf Dauer nachhaltig einen Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben abzuwerfen.

Für die Beurteilung des Strebens nach einem Reinertrag seien jedoch nicht nur die Verhältnisse im Streitjahr zu berücksichtigen.

Da eindeutige Feststellungen über die steuerliche Bedeutung des gegenständlichen Ausgabenüberschusses erst nach Ablauf eines mehrjährigen Beobachtungszeitraumes möglich sein würden, ergehe der Einkommensteuerbescheid gem. § 200 BAO vorläufig.

Im Jahr 1997 weist die Bilanz des Reitstalles einen Verlust von ATS -983.844,99 aus. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung des Bw. nimmt der steuerliche Vertreter nachfolgende Ergebnisverteilung vor:

Der Bilanzverlust des Wirtschaftsjahres 1997 laut beiliegender Bilanz betrage ATS - 983.844,94. Die Komplementär GmbH erhalte für ihre erhöhte Haftung einen Mindestgewinn in Höhe von ATS 50.000,00.

Daraus ergäbe sich für das Jahr 1997 folgende Verlustverteilung:

Verlust laut Bilanz zum 31.12.1997	-983.844,94
Mindestgewinn	<u>-50.000,00</u>
verteilungsfähiger Verlust	-1.033.844,94
davon 100% an den Bw.	-1.033.844,94
zuz. Bewirtungen nicht abzugsfähig	<u>817,50</u>
Verlustanteil Bw.	1.033.027,44

Dieser Betrag wurde auch in der Einkommensteuererklärung des Jahres 1997 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausgewiesen.

Am 29.6.1999 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 1997 erklärungskgemäß veranlagt. Der Bescheid erging vorläufig gem. § 200 Abs 1 BAO. Eine Begründung hierzu erfolgte nicht.

Mit Bericht vom 31.5.2000 traf die Betriebsprüferin anlässlich der beim Bw. vorgenommenen Betriebsprüfung für den Zeitraum 1995-1997 folgende Feststellungen:

"Tz. 12) Reitstall-Liebhaberei:

Der Abgabepflichtige führt seit dem Jahr 1995 (Tod des Mitgesellschafters) einen Reitstall als Einzelunternehmen.

Im Zeitraum der gewerblichen Tätigkeit konnte durch hohe Pachtzahlungen und der notwendigen laufenden Aufwendungen, trotz Ausscheidens eines Privatanteiles kein Gesamtüberschuss erzielt werden.

Darüber hinaus wurde die gewerbliche Tätigkeit vor Erzielung eines Gesamtüberschusses eingestellt und daher ist ein Anlaufzeitraum gem. § 2 Abs 2 erster Satz der Liebhabereiverordnung nicht anwendbar, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtüberschusses beendet wird (Liebhaberei-Verordnung, § 2 (2), letzter Satz).

Die Auseinandersetzung des Abgabepflichtigen mit seinem Dienstgeber stellt für die Finanzverwaltung keinen maßgeblichen Überlegungsanteil für die Art der Bewirtschaftung dar. Vielmehr ist es dem Abgabepflichtigen anheim gestellt worden, eine andere Art der Bewirtschaftung ohne Beeinträchtigung seiner nicht selbständigen Tätigkeit zu finden, um einen Gesamtüberschuss erzielen zu können.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung liegt im gegebenen Fall Liebhaberei vor.

<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>
		- -	- -
Laut Erklärung	-584.891,00	532.889,92	1.033.027,44
Laut Betriebsprüfung	0,00	0,00	0,00

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ in weiterer Folge Wiederaufnahme- und Sachbescheide hinsichtlich der Jahre 1995-1997.

Fristgerecht erhob der steuerliche Vertreter des Bw. am 28.6.2000 das Rechtsmittel der Berufung "gegen den Einkommensteuerbescheid 1995 und 1996 vom 29.5.2000, eingelangt am 31.5.2000 und gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 vom 2.6.2000, eingelangt am 6.6.2000".

Nach diversen Fristverlängerungsansuchen reichte der steuerliche Vertreter am 27.7.2000 die Begründung seiner Berufung wie folgt nach:

Einkünfte lägen bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst sei, einen Gesamtgewinn zu erzielen und nicht unter Abs 2 der Liebhaberei fiele. Die Annahme von Liebhaberei könne in diesen Fällen laut Maßgabe des § 2 Abs 4 ausgeschlossen sein.

Bei den vorliegenden Einkünften lägen keinesfalls die Voraussetzungen des § 1 Abs 2 Liebhabereiverordnung vor, vielmehr sei der Reitstall auf Grund der großen Nachfrage am Standort eröffnet worden und er wurde auch von der neuen Besitzerin mit dem Zweck erworben, mit diesen Einkünften ihren Lebensunterhalt zu decken.

Auch führe der VwGH mit Erkenntnis vom 3.7.1996, 93/13/0171 aus, dass die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung in erster Linie danach zu beurteilen sei, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv Aussicht hat, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen.

Dazu sei auszuführen, dass in naher Zukunft Abschreibungen in Höhe von ATS 355.000,00 weggefallen wären und in den ersten Jahren Aufwendungen enthalten gewesen seien, die im erheblichen Ausmaß nichtaktivierungsfähige Instandhaltungen enthalten hätten.

Es sei auch dem Finanzamt eine positive Prognoserechnung vorgelegt worden.

Die Feststellung der Liebhaberei für sich alleine stelle auch keinen Wiederaufnahmegrund gem. § 303 Abs 4 BAO dar.

Es werde gebeten, die Bescheide aufzuheben und eine erklärungskonforme Veranlagung vorzunehmen.

Sollte die Behörde nicht mittels Berufungsvorentscheidung vorgehen, werde der Antrag auf eine mündliche Verhandlung gestellt.

Am 7.3.2001 gab das Finanzamt für den 4. 5. und 10. Bezirk in Wien eine Gegenäußerung zur Berufung vom 26.6.2000 gegen die Einkommensteuerbescheide 1995-1997 ab.

Wie das Finanzamt darin ausführt, führe der Abgabepflichtige seit dem Tod seines Mitgesellschafters am 16.2.1995 einen gewerblichen Reitstall in der Form eines Einzelunternehmens. Am 20.3.1998 sei der Reitstall um ATS 1,800.000,00 (inkl. USt) verkauft worden.

Im Zeitraum der gewerblichen Tätigkeit habe durch hohe Pachtzahlungen und laufende Aufwendungen in keinem Jahr ein Überschuss erzielt werden können (Verluste zwischen ATS 500.000,00 und ATS 1,000.000,00). Außerdem sei festzuhalten dass ein beträchtlicher Teil der Einnahmen aus dem Reitstallbetrieb aus privater Nutzung resultiere.

Darüber hinaus sei – wie bereits oben erwähnt - die gewerbliche Tätigkeit vor Erzielung eines

Gesamtüberschusses eingestellt worden (Verkauf 1998). Daher sei ein Anlaufzeitraum gem. § 2 Abs 2 EstG 1988 letzter Satz nicht zu gewähren.

Hinsichtlich der ausführenden Bemerkung in der Berufung, dass die Feststellung der Liebhaberei für sich alleine keinen Wiederaufnahmegrund darstelle, sei festzuhalten, dass bisher eine vorläufige Veranlagung wegen der hohen Verluste durchgeführt wurde. Es hätte anstatt einer Wiederaufnahme eine Endgültigkeitserklärung ergehen müssen. Dadurch hätte sich jedoch kein anderslautender Bescheid ergeben.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes von Liebhaberei auszugehen.

Zu dieser Gegenäußerung gab der steuerliche Vertreter am 17.4.2001 folgende Stellungnahme ab:

Hinsichtlich der Einstufung als Einkunftsquelle habe nicht ein tatsächlicher Gesamterfolg vorzuliegen, sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen.

Durch unvorhersehbare Umstände (Tod des Mitgesellschafters, Erzwingung der Aufgabe des Unternehmens durch den Dienstgeber, uneinbringliche Forderungen, usw.) habe ein Gesamterfolg nicht eintreten können und deshalb seien diese Verluste für sich alleine als Qualifizierung einer Beteiligung als Einkunftsquelle nicht abträglich.

Hinsichtlich der Ausführungen betreffend Wiederaufnahmegrund sei auszuführen, dass das Jahr 1995 endgültig veranlagt gewesen sei.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung am 25.9.2001 der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Die Zuständigkeit zur Erledigung der Berufung ging mit 1.1.2003 auf den Unabhängigen Finanzsenat über (§ 323 Abs 10 BAO).

Am 31.1.2003 wurde ein Antrag gem. § 323 Abs 12 BAO dahingehend gestellt, dass in der gegenständlichen Berufungssache die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat in mündlicher Verhandlung stattfinden solle.

Die zuständige Referentin versendete am 2.8.2005 an den steuerlichen Vertreter des Bw. folgenden Fragenvorhalt:

"Zur Erinnerung möchte ich den bisherigen Verfahrensablauf darstellen und anschließend auf den vorliegenden Sachverhalt eingehen.

Im Anschluss an die beim Bw. durchgeführte Betriebsprüfung erließ das Finanzamt für den 4. 5. und 10. Bezirk in Wien für das Jahr 1995 hinsichtlich der Einkommensteuer einen Bescheid

gem. § 303 (4) BAO sowie einen neuen Sachbescheid. Es wurde der Bescheid vom 9.2.1998 wieder aufgenommen, der endgültig ergangen ist.

Für die Jahre 1996 und 1997 ergingen hinsichtlich der Einkommensteuer ebenfalls am 29.5.2000 Bescheide gem. § 303 (4) BAO sowie neue Sachbescheide. Für das Jahr 1996 wurde der Bescheid vom 11.8.2000 und für das Jahr 1997 der Bescheid vom 29.6.1999 wieder aufgenommen, diese Bescheide sind ursprünglich vorläufig ergangen.

Wie Sie in Ihrer Berufung darlegen, stellt die Feststellung der Liebhaberei für sich alleine keinen Wiederaufnahmegrund gem. § 303 (4) BAO dar.

Das Finanzamt führt dazu in seiner Gegenäußerung vom 7.3.2001 aus, dass anstatt einer Wiederaufnahme eine Endgültigkeitserklärung hätte ergehen müssen, es sich dadurch aber kein anders lautender Bescheid ergeben hätte.

Sie haben am 26.6.2000 Berufung "gegen den Einkommensteuerbescheid 1995 und 1996 vom 29.5.2000 und gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 vom 2.6.2000" erhoben.

Aus der Diktion der Berufungsschrift geht hervor, dass Sie nicht gegen die Wiederaufnahmebescheide gem. §303 (4) BAO das Rechtsmittel der Berufung eingelegt haben. Die Wiederaufnahmebescheide gem. § 303 (4) BAO sind somit in Rechtskraft erwachsen.

Streitgegenständlich im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat sind somit einzig die im Anschluss an die Betriebsprüfung erlassenen Sachbescheide.

In Ihrer Berufung vom 26.6.2000 haben Sie keinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Am 26.7.2000 (nach gewährter Fristverlängerung) haben Sie dem Finanzamt die Begründung zur eingebrachten Berufung vorgelegt. In diesem Schriftstück haben Sie erstmals den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Gem. § 284 Abs 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung (§ 250 BAO),... beantragt wird.

Wie Ritz, BAO Handbuch, Seite 213 dazu ausführt, begründen Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (zB VwGH 23.4.2001, 96/14/0091). Dies gilt selbst dann, wenn dieses Schreiben innerhalb der Berufungsfrist eingebracht wird (zB VwGH 16.2.1994, 90/13/0071; kritisch Arnold AnwBl 1994, 215).

Auch ein Antrag in einer Eingabe, die die der Berufung fehlende Begründung nachreicht, vermittelt keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (zB VwGH 27.4.2000, 97/15/0208).

Nun haben Sie am 31.1.2003 einen "Antrag gem. § 323 Abs 12 BAO zur Berufung vom 26.6.2000 gegen die Einkommensteuerbescheide 1995-1997" gestellt und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat verlangt und zusätzlich den Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt.

Dazu ist auszuführen, dass gem. § 323 Abs 12 BAO bis 31.1.2003 Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat für am 1.1.2003 noch unerledigte Berufungen gestellt werden können.

Allerdings können Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung bis 31.1.2003 für Berufungen, über die nach der vor dem 1.1.2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war, gestellt werden.

Gem. § 260 Abs 2 BAO der vor dem 1.1.2003 geltenden Rechtslage oblag dem Berufungssenat die Entscheidung über Berufungen unter anderem gegen Abgabenbescheide über die veranlagte Einkommensteuer.

Somit ergibt sich, dass für die gegenständliche Berufung zwar der gesamte Berufungssenat zur Entscheidung zuständig ist, der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung allerdings verspätet eingebracht wurde.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 19.2.1993 wurde die EG gegründet. Geschäftsführer waren der Bw., bzw. Herr A , die auch beide zu 50% an der Gesellschaft beteiligt waren. Am 20.2.1997 gingen die Gesellschaftsanteile des A zur Gänze auf den Bw. über. Am 24.3.1998 wurde das Unternehmen auf den Bw. 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 den Bw. 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 EG als Komplementärin und dem Bw. und A als Kommanditisten geschlossen. Der Name des Unternehmens sollte E sein.

Die Ertragssituation der E stellt sich wie folgt dar.

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

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

Für das Jahr 1995 wurde für die E 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 erklärungskgemäß 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 A sei am 6.2.1995 verstorben, der Bw. 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 Bezirksgerichtes Innere Stadt vom 4.11.1996, in dem in der Verlassenschaftssache A der Verlassenschaftskurator ermächtigt wurde, die Firmenanteile des Erblassers an der EG und der E an den Bw. 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 „E“ adressiert und hat den angefochtenen Bescheid aufgehoben.

Wenn der Bw. die Firmenanteile des A 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 A, der EG und dem Bw. 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 „E“ 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 den Bw. um ATS 1,00) ebenfalls keine diesbezügliche Erklärung abgegeben?

Im Gesellschaftsvertrag zwischen der EG und dem Bw. sowie A ist unter Punkt VII „Ausschluss, sonstiges Ausscheiden“ explizit geregelt, dass durch den Tod eines Gesellschafters 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 A an der „KG“ an den Bw. hätte zumindest eine Erklärung über die Feststellung der Einkünfte zwischen der EG und dem Bw. abgegeben werden müssen.

Im streitgegenständlichen Zeitraum 1995-1997 wurden sämtliche erwirtschafteten Verluste dem Bw. persönlich zugerechnet.

Welche Aufgaben erfüllte in dieser Zeit die EG?

Welche Vertragsbeziehungen gab es in dieser Zeit zwischen der GmbH und dem Bw.? 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 dem Bw. und der Firma R über das mittlerweile im Alleineigentum des Bw. befindliche, nicht protokollierte Reitstallunternehmen auf.

Der Kaufpreis inkl. Umsatzsteuer betrage ATS 1,800.000.

Soweit ersichtlich, soll der Betrieb von mehreren Rechtsträgern (die EG, die E, 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 EG von der E (eigentlich GesnBR) folgende Aufwandsbeträge weiterverrechnet: 1993: ATS 953.093,00 1994: ATS 1,311.050,00 1995: ATS 277.145,00 1996: ATS 296.770,00 1997: ATS 180.868,00 1998: ATS 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:

	EG		EG und Co KG		Bw.	
	Angefallen	Weiterverrechnet	Angefallen	Weiterverrechnet	Angefallen	Weiterverrechnet
Ausgabenposition	-100	+100		-100		
Ausgabenposition			-50			
Ausgabenposition		-80	-80	+80		
Summe	-100	+20	-130	-20		

Gesamtausgaben: -230.

Sie geben an, dass das todesbedingte Ausscheiden des Mitgesellschafters A 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 (siehe Beilage) aufliegenden Aufstellung geht hervor, dass die Reitstundenerlöse der Jahre 1995-1997 zu 100%, bzw. 99,14% bzw. 96,70% Eigenverbrauch des Bw. und des A 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 Bw. 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 Mitgeschafters 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 Mitgeschafters 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 Mitgeschafters 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 Mitgeschafters 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 Tierarztkosten 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 Mitgeschafters 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 Mitgesellschafter 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 Mitgesellschafter 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 Mitgesellschafter 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 Mitgesellschafter 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 x GmbH und Co 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 Mitgesellschafter entwickelt hätte.

In der „Planrechnung“ wird von Pachtaufwendungen von ATS 500.000,00 im Jahr 1998 und von ATS 550.000,00 in den Jahren 1999 – 2004 ausgegangen. Demgegenüber betrugen die Pachtaufwendungen in den Jahren 1993 – 1994 ATS 0,00 bzw. ATS 0,00. (Entsprechende Aufwendungen wurden in der x GmbH geltend gemacht; siehe dazu "Weiterverrechnungen"). Bitte geben Sie an, aus welchen Gründen bei Fortführung des Betriebes ohne Ableben des Mitgesellschafters die Position Pachtaufwendungen im Einzelunternehmen des Bw. 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 Abschreibungen 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 Mitgesellschafters 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 Mitgesellschafters 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 Herrn A nicht mehr in absehbarer Zeit möglich gewesen sein soll, warum wurde die GmbH und CO KG (eigentlich GesnbR) nicht schon 1995 verkauft?

Sollten diverse in den Bilanzen der E 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 vom Bw. und Herrn A 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".

Der gegenständliche Vorhalt wurde dem Unabhängigen Finanzsenat nie beantwortet, auch wurden keine entsprechenden Unterlagen vorgelegt. Vielmehr wurden laufend Ansuchen zur Erstreckung der Frist zur Beantwortung seitens des steuerlichen Vertreters gestellt.

Schlussendlich übersendete die Referentin des Unabhängigen Finanzsenat die Veranlagungsakten des Bw. samt unbeantwortet gebliebenen Vorhalt am 8.2.2006 dem Finanzamt Gänserndorf Mistelbach mit dem Ersuchen, über das Bestehen oder Nichtbestehen einer Mitunternehmerschaft im Berufszeitraum 1995-1997 nach Durchführung allfälliger weiterer Ermittlungen mit wirksamen Bescheiden abzusprechen.

Mit Fax vom 16.2.2006 wurde das Finanzamt Wien 4/5/10 von dieser Vorgangsweise informiert. Es erfolgten keine Einwendungen seitens der Amtspartei.

Das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach übermittelte am 4.1.2007 an den Unabhängigen Finanzsenat die Kopie nachstehender Mitteilung an das Finanzamt Wien 4/5/10:

„Wie aus der Beilage (Bescheid gem. § 92 BAO) ersichtlich wird festgestellt, dass eine Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO bei der EM. (fälschlich als E bezeichnet) St.Nr. xxx/xxxx (gelöscht) beim Bw. zu unterbleiben hat.“

Mit dem in der Mitteilung genannten Bescheid vom 20.12.2006 wurde folgende Feststellungen getroffen:

„Mit Wirkung für die zwischen dem Bw. und der ehemaligen EG bzw für die zwischen dem Bw., der ehemaligen EG und des (zwischenzeitig verstorbenen) A bzw dessen Erben gebildete Gesellschaft sowie für die vorgenannten Gesellschafter bzw deren Rechtsnachfolger wird festgestellt, dass in den Jahren 1995, 1996, 1997, 1988 bei der EG und Mitgesellschafter St. Nr. xxx/xxxx (GesnbR; bisher fälschlich als E bezeichnet) sowie bei den einzelnen Gesellschaftern (EG , dem Bw. sowie Erben nach A) die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 188 BAO zu unterbleiben hat, da Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs 2 der Liebhabereiverordnung (BGBl 1993/33) vorliegt.“

Seitens des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach wurde dieser Bescheid wie folgt begründet:

„Die „E “ wurde, entgegen der bisherigen Annahme des Finanzamtes, die sich auf Aussagen der Partei stützt, nie ins Firmenbuch eingetragen, da die Voraussetzungen nicht erfüllt waren. Voraussetzung für die rechtliche Existenz einer Personengesellschaft ist jedoch die Eintragung ins Firmenbuch. Als Steuersubjekt lag daher keine KG, sondern eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht vor, deren Gesellschafter die EG sowie der Bw. und A bzw nach dem Tod desselben, die Erben nach A waren. An vor der Eintragung ins Firmenbuch rechtlich nicht existente Personengesellschaften ohne Rechtspersönlichkeit zugestellte Bescheide sind nicht wirksam ergangen. Die Feststellungsbescheide wurden unrichtigerweise an die KG gerichtet, sind jedoch - da die KG rechtlich inexistent war - unwirksam ergangen und daher Nichtbescheide. In den nunmehrigen Bescheiden wird für die Jahre 1995 - 1998 wirksam darüber

abgesprochen, dass ein Feststellungsverfahren insofern zu unterbleiben hat, als Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs 2 der Liebhabereiverordnung (BGBl 1993/33) vorliegt.

Dazu wird ausgeführt:

Mit Gesellschaftsvertrag vom 19.2.1993 wurde die EG gegründet. Betriebsgegenstand war das Einstellen und Vermieten von Reitpferden, in der Folge wurde auch eine Kantine betrieben. Bis zur Umwandlung der GmbH (Antrag auf Löschung erfolgte am 2.3.1998) in das Einzelunternehmen des Bw. wurde ein Gesamtverlust von ATS 429.984,00 erreicht.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 30.8.1993 wurde beschlossen, dass die EG als Komplementär sowie der Bw. und Herr A als Kommanditisten eine GmbH und Co KG gründen werden. Da die Eintragung der KG durch das Firmenbuchgericht jedoch unterblieben ist, ist durch den gegenständlichen Gesellschaftsvertrag lediglich eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht entstanden. Die Ertragssituation der Gesellschaft nach bürgerl. Recht, fälschlich „E“, stellte sich als negativ dar, es wurden in den Jahren 1993 - 1995 fast 2,5 Mill ATS Verlust erzielt.

In den Jahren 1993 und 1994 erging eine erklärungskonforme Veranlagung, wobei der Verlust auf die 3 Gesellschafter aufgeteilt wurde. Im Jahr 1995, nachdem Herr A gestorben war, wurde vom steuerlichen Vertreter der gegenständlichen Gesellschaft im Rahmen einer Berufung gegen die einheitlich und gesonderte Feststellung 1995 gem. § 188 BAO erstmals die Aussage getroffen, dass die Gesellschaft nicht ins Firmenbuch eingetragen ist. Da nach einem Erbschafts Kauf nunmehr die gesamten Einkünfte dem Bw. zuzurechnen wären, sollte die Veranlagung im Rahmen des Einzelunternehmens des Bw. erfolgen. Daraufhin erließ das Finanzamt Gänserndorf fälschlicherweise eine stattgebende Berufungsvorentscheidung ohne zu bedenken, dass die EG nach wie vor Gesellschafterin der GesnBR war.

Mit dem nunmehrigen Bescheid wird über die, bei zur Umwandlung der EG in das Einzelunternehmen des Bw., aufrechte Gesellschaft nach bürgerlichem Recht - bisher fälschlich als E bezeichnet abgesprochen.

Wie bereits oben dargestellt hat die EG und Mitgesellschafter (fälschl. E) in den Jahren 1993 bis 1998 ausschließlich Verluste erzielt. Aus der positiven Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in § 2 Abs 4 EStG wird von Lehre und Rechtsprechung abgeleitet, dass nur jene Einkunftsquellen eine einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung finden können, die auf Dauer gesehen zu einem Gesamtgewinn bzw Gesamtüberschuss über die Werbungskosten führen. Andernfalls ist bei einem sodann vorliegenden Verlustbetrieb grundsätzlich Liebhaberei gegeben, was zur Konsequenz hat, dass die im Rahmen einer Gesamtbetrachtung erwirtschafteten Verluste bzw Verlustanteile weder ausgleichs-, noch vortragsfähig sind, bereits vorgenommene

Verlустаusgleiche im Rahmen der verfahrensrechtl. Möglichkeiten wieder rückgängig gemacht und allfällige Zufallsgewinne nicht besteuert werden (siehe EstRL 2000).

Die Liebhabereiverordnung unterscheidet zwischen Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs 2) und Betätigung mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs 1). Einkünfte mit Einkunftsquellenvermutung liegen bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs 2 fällt.

Einkünfte mit Liebhabereivermutung i.S. des § 1 Abs 2 LiVO besteht für Verlustbetätigungen aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigenen (z.B. Wirtschaftsgüter die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen, in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen sind oder aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mitwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten. Liebhabereivermutung liegt etwa nach der Rechtsprechung bei einer Reitstallbewirtschaftung (VwGH 96/13/0041 vom 27.8.1998) sowie bei einer Pferdezucht (VwGH 90/13/0133) vom 14.10.1992) vor. Die Annahme von Liebhaberei bei einem Gewerbebetrieb erfordert entweder das Vorliegen subjektiver Merkmale (zB Reitstall bei einem Arzt) oder die objektive Unmöglichkeit, mit dem Unternehmen in absehbarer Zeit die Gewinnzone zu erreichen.

Beide Kriterien sind im gegenständlichen Fall gegeben. Der Reitstall wurde von den Gesellschaftern Bw. und Herrn A offenkundig aus einer typischen, in der Lebensführung begründeten Neigung betrieben. Dies ist dadurch begründet, dass wesentliche Leistungen (Reitstunden) nahezu ausschließlich gegenüber den Miteigentümern erbracht wurde. So wurde im Rahmen der Betriebsprüfung, die vom Finanzamt 4/5/10 durchgeführt wurde, ermittelt, dass die Reitstundenerlöse im Jahr 1995 zu 100% Eigenverbrauch des Bw. und Herrn A waren, im Jahr 1996 zu 99,14% und 1997 96,7%.

Dies belegt die Annahme der Behörde, dass es sich bei der Betätigung um eine solcher der typischen Neigung der Miteigentümer und somit eine des Anwendungsbereiches des § 1 Abs 2 LiVO handelt. Die Annahme, dass es sich bei der Betätigung um eine Liebhaberei handelt kann gem § 2 Abs 4 LiVO von Seiten des Abgabepflichtigen widerlegt werden. Weder im Rahmen der Berufung gegen die Betriebsprüfung beim Finanzamt 4/5/10 noch im Rahmen der nunmehr durchgeführten Ermittlungen des Finanzamtes Gänserndorf konnte diese Vermutung jedoch widerlegt werden.

Die im Rahmen der Ermittlungen vorgelegte Planungsrechnung kann nicht nachvollzogen werden. So wird etwa bei den Erlösen aus Boxenmiete im Jahr 1998 von fast 1,9 Mill ATS

ausgegangen und 2,4 Mill ATS im Jahr 1999 - 2004. Da in den bisherigen Jahren die Plätze für das Einstellen von Pferden lediglich einen Erlös von 1,4 Mill ATS im Jahr 1994 erbrachte und von Seiten der Partei keinerlei Begründung gebracht wurde, wodurch eine derartige Steigerung erfolgen würde, kann die Prognose nicht nachvollzogen werden. Die vorgelegte Planungsrechnung ist auch in anderen Punkten nicht schlüssig (so etwa sinken die Aufwendungen für Tierärzte, Instandhaltungen und geringwertige Wirtschaftsgüter), was die Annahme, dass die Planungsrechnung unschlüssig ist, erhärtet.

Durch den Verkauf des Reitstalles liegt ein abgeschlossener Zeitraum vor, wobei innerhalb dieses Zeitraumes keine Gewinne erzielt wurden.

Voluptuar ist in diesen Fällen gem Liebhabereiverordnung nur dann nicht anzuerkennen, wenn Unwägbarkeiten vorliegen. Entgegen der in der Vorhaltsbeantwortung geäußerten Meinung der Partei, es würde durch die behördlichen Auflagen, den Tod des Mitgesellschafters bzw. der Tatsache, dass der Bw. von seinem Dienstgeber gezwungen wurde den Reitstall zu beenden keine Unwägbarkeit gegeben sind. Anzuerkennende Unwägbarkeiten sind nur solche Ereignisse, die das Ergebnis einer Betätigung negativ beeinflussen, die nicht dem üblichen Wirtschaftslauf entsprechen und idR in keinem Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten eines Steuerpflichtigen stehen. Die Tatsache, dass im Dienstvertrag des Bw. der Passus enthalten war, er dürfe keine andere Tätigkeit ausüben, war bereits vor Beginn der Aufnahme des Reitstalles bekannt und stellt daher keine Unwägbarkeit dar. Über behördliche Auflagen hat ein ordentlicher Kaufmann vor Aufnahme des Betriebes Erkundigungen einzuziehen und diese Erwägungen in die Prognoserechnung und Gewinnerwartungen einzubeziehen. Es ist aus dem Akt nicht zu entnehmen, dass diese Auflagen der Gewerbebehörde außergewöhnlich hoch waren und scheiden somit als Unwägbarkeit aus. Warum der Tod des Mitgesellschafters A die Beendigung der Gesellschaft beeinflussen hätte sollen, ist insofern nicht nachzuvollziehen als im Gesellschaftsvertrag unter Punkt VII explizit geregelt ist, 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. Weiters ist nicht erklärt, warum der Tod des Gesellschafters A die Gewinnsituation beeinflusst hätte, zumal wie aus der Aktenlage ersichtlich, der Gesellschafter einen Schweizer Hauptwohnsitz (Zustelladresse) hatte und daher nicht unmittelbar aktiv im Geschehen der Gesellschaft mitwirken konnte. Es konnte daher von Seiten der Partei keine Unwägbarkeit nachgewiesen werden, weshalb von der Behörde Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs 2 Liebhabereiverordnung angenommen wird. Gem § 2 Abs 4 der LiVO war Liebhaberei ab Beginn der Tätigkeit (keine Anlaufverluste) anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder

der Tätigkeit nicht in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten ließ, vielmehr lag sogar ein abgeschlossener Zeitraum vor, indem ausschließlich Verluste erzielt wurden.

Ein wirksamer Bescheid hat gem. Abschnitt 31 der Liebhabereirichtlinien bei Verneinung der Einkunftsquelleneigenschaft an die (ehemalige) Gesellschaft und die (ehemaligen) Gesellschafter zu ergehen. Es ist dies ein auf § 92 Abs 1 lit b BAO gestützter Feststellungsbescheid, der abgabenrechtl. bedeutsame Tatsachen feststellt.

Gem. § 191 Abs 5 in der dzt geltenden Fassung (BGBL 2006/99) werden in einem Schriftstück das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides hat gemeinschaftliche Einkünfte auch Personen ohne eigene Rechtspersönlichkeit zugerechnet, die nicht mehr rechtlich existent sind (insbesondere infolge Todes, Beendigung der Gesellschaft, Gesamtrechtsnachfolge) oder die nicht mehr handlungsfähig sind, so steht dies der Wirksamkeit als Feststellungsbescheid nicht entgegen. Ein solcher Bescheid wirkt lediglich gegenüber den übrigen den Einkünfte zugerechnet werden.

Als Rechtsnachfolgender nach der EG ist, da eine Umwandlung auf das Einzelunternehmen des Bw. erfolgte, gem. Umgründungssteuerrecht der Bw. anzusehen.

Es war daher spruchgemäß sowohl für die Gesellschaft wie auf Ebene der Gesellschafter Bw., Erben nach A und EG festzustellen, dass eine Feststellung der Einkünfte gem § 188 BAO zu unterbleiben hat, da Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs 2 LiVO vorliegt.

Hinweis: Schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind einer nach § 81 vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn in der Ausfertigung hingewiesen wird. Auf § 101 Abs 4 BAO in der dzt gültigen Fassung (=Ergehen des Bescheides nach Beendigung der Personenvereinigung durch Ausfertigung an vertretungsbefugte Person nach § 81 gilt Zustellung als an alle vollzogen) wird verwiesen."

Mit Vorhalt vom 9.1.2007 teilte die Referentin hierauf dem steuerlichen Vertreter des Bw. mit, dass der Unabhängige Finanzsenat vom Finanzamt Gänserndorf Mistelbach von der Erlassung des oben genannten und dem Bw. am 3.1.2007 zugestellten Bescheides in Kenntnis gesetzt wurde. Hieraus ergebe sich, dass die hier anhängige Berufung gegen die Bescheide vom 29.5.2000 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1997 gemäß § 252 BAO als unbegründet abzuweisen sei. Der Bw. bzw. der steuerliche Vertreter werde gebeten, sich gegebenenfalls hierzu bis zum 24.1.2007 zu äußern, da die Befassung des Berufungssenats (nicht mündliche Verhandlung, siehe Vorhalt vom 2.8.2005) für 30.1.2007 beabsichtigt sei.

Mit Fax vom 24.1.2007 teilte der steuerliche Vertreter hierauf mit, dass die vom Finanzamt Gänserndorf übermittelten Bescheide „sowohl in der Sache selbst auch vom Verfahrensrecht her bekämpft werden. Ich würde Sie deshalb bitten, diese Berufungen abzuwarten, da ich auch am 30.1.2007 auf Grund vorgegebener Termine keine Zeit habe.“

Beigeschlossen war eine Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 25.9.2006 an das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach mit folgendem Inhalt:

„Vorerst erbitte ich die verspätete Eingabe zu entschuldigen und führe hinsichtlich des oben genannten Ergänzungsvorhaltes [des Finanzamtes vom 30.3.2006] wie folgt aus:

Wie Sie in Ihrem Ergänzungsvorhalt richtig ausführen, müsste es sich bei der vorgenannten Rechtskonstruktion bis 31.12.1997 (bis zur Umwandlung der EG um eine steuerliche Mitunternehmerschaft handeln). Dies würde jedoch auch bedeuten, dass der gesamte Betriebsprüfungsbericht ins Leere gehen würde, da dieser nur hinsichtlich des Einzelunternehmens des Bw. abspricht. Hinsichtlich der Rechtsbeziehung zwischen EG und dem Bw. bzw. teilweise Herrn A auszuführen, dass die EG große Investitionen ins Anlagevermögen tätigte und wurden diese Investitionen bzw. Kosten anteilig weiter verrechnet (dies ist auch im ursprünglich als KG gefassten Vertrag so dokumentiert). Hinsichtlich des Umfanges der Betätigung ist auszuführen, dass im Schnitt ca. 25 Einsteller laufend vorhanden waren und zusätzlich Reitstundenerlöse in erheblichem Ausmaß lukriert wurden (und sind dies keinesfalls Eigenverbrauchserlöse der Gesellschafter). Weiters ist hinsichtlich der Liebhaberei auszuführen, dass unserer Meinung eine Liebhabereivermutung bei diesem Umfang eines Betriebes nicht zutreffen kann und hinsichtlich der Verluste wie folgt auszuführen ist:

- ad 1) Die behördlichen Auflagen waren in diesem Umfang nie zu erwarten und führte dies zu erheblichen Mehraufwendungen gegenüber den ursprünglichen Planungen.
- ad 2.) Der Tod des Mitunternehmers A bedeutete zusätzlich eine negative Entwicklung für das Unternehmen.
- ad 3.) Wurde der Bw. durch seinen Dienstgeber gezwungen vorzeitig das Unternehmen zu verkaufen.

Es liegen somit hinsichtlich der Liebhabereibetrachtung außergewöhnliche Umstände vor, die das Ergebnis negativ beeinträchtigt haben und dazu geführt haben, dass durch das vorzeitige Veräußern des Unternehmens kein Gesamtgewinn entstehen konnte. Hinsichtlich der Planrechnung lege ich die ersten 2 Monate des Nachfolge-Unternehmens vor und zeigt die Saldenliste für 2 Monate einen Überschuss von ATS 83.852,13, sodass unsere vorgelegte Planrechnung plausibel erscheint. Hinsichtlich der Ausführungen des Fragenvorhaltes des

Unabhängigen Finanzsenates ist noch auszuführen, dass auch gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens 1995 Berufung mit gleicher Post eingelegt wurde und ist dies offensichtlich untergegangen. Hinsichtlich der Erbschaft von Herrn A konnte ich keine diesbezüglichen Informationen erlangen. Aufgrund der obigen Ausführungen sind wir der Meinung, dass im vorliegenden Fall keineswegs Liebhaberei vorliegt und bitten um Überprüfung und Würdigung unserer Ausführungen“.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat

Da gemäß § 323 Abs. 12 BAO rechtzeitig – nämlich mit Eingabe vom 31.1.2003 – die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt wurde, hat der gesamte Berufungssenat über die Berufung entschieden.

2.) Mündliche Berufungsverhandlung

Über die Berufung hätte nach der im Zeitpunkt der Berufungserhebung geltenden Rechtslage der Berufungssenat zu entscheiden gehabt (§ 260 Abs. 2 BAO i.d.F. vor dem AbgRmRefG). Die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde damals nicht beantragt. Ein derartiger Antrag hätte – sowohl nach der Rechtslage vor dem AbgRmRefG als auch nach heutiger Rechtslage – entweder in der Berufung, in einer Beitrittserklärung oder im Vorlageantrag gestellt werden müssen.

Sowohl der in der nachträglichen Begründung der Berufung vom 26.7.2000 als auch der in der Eingabe vom 31.1.2003 gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung waren somit verspätet.

Die Übergangsregelung des § 323 Abs. 12 BAO sieht ein nachträgliches Antragsrecht auf Durchführung einer mündlichen Berufungsvorentscheidung nur in jenen Fällen vor, in denen nach der vor dem 1.1.2003 gegolten habenden Rechtslage nicht der Berufungssenat, sondern der Einzelbeamte über eine Berufung zu entscheiden gehabt hätte. Diese Regelung kommt daher hier nicht zum Tragen.

Da auch eine Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung von Amts wegen nicht geboten war, hatte der Senat ohne Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zu entscheiden.

3.) Wiederaufnahmebescheide

Wie bereits im Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenats vom 2.8.2005 dargestellt, sind nach der Aktenlage die Wiederaufnahmebescheide betreffend die streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheide in Rechtskraft erwachsen, da eine Berufung gegen die Wiederauf-

nahmebescheide weder in den Finanzamtsakten noch in den Akten der früheren Finanzlandesdirektion ersichtlich ist.

Die in der Stellungnahme vom 25.9.2006 aufgestellte Behauptung, „dass auch gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens 1995 Berufung mit gleicher Post eingelegt wurde“, was „offensichtlich untergegangen“ sei, wurde zum einen vom Bw. nicht näher konkretisiert und schon gar nicht bewiesen, und ist zum anderen für das gegenständliche Verfahren irrelevant, da der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom Finanzamt nur Berufungen betreffend Einkommensteuer 1995 – 1997 vorgelegt wurden und dem Unabhängigen Finanzsenat die Entscheidung über allfällige Berufungen, die ihm weder vorgelegt wurden noch hinsichtlich derer eine formelle Vorlageerinnerung (§ 276 Abs. 6 BAO) ergangen ist, nicht zukommt.

4.) Einkommensteuerbescheide

§ 252 BAO lautet:

„§ 252. (1) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, daß die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

(2) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgaben-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid getroffen worden sind, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

(3) Ist ein Bescheid gemäß § 295 Abs. 3 geändert oder aufgehoben worden, so kann der ändernde oder aufhebende Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, daß die in dem zur Änderung oder Aufhebung Anlaß gebenden Bescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.“

§ 295 BAO lautet:

„§ 295. (1) Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

(2) Ist ein Bescheid von einem Abgaben-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid abzuleiten, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

(3) Ein Bescheid ist ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Mit der Änderung oder Aufhebung des Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des anderen Bescheides oder der nachträglich erlassene andere Bescheid rechtskräftig geworden ist."

Nun hat das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach mit am 3.1.2007 zugestelltem Bescheid auch mit Wirkung für den Bw. festgestellt, dass die streitgegenständliche Betätigung sowohl auf Ebene der Gesellschaft als auch auf Ebene der Gesellschafter im Zeitraum 1995 bis 1998 Liebhaberei i.S.d. § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung sei und daher eine Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb zu unterbleiben habe.

Bei der Entscheidung über die Berufung über die Einkommensteuerbescheide des Bw. für die Jahre 1995 bis 1997 ist daher dieser Bescheid als Grundlagenbescheid zu beachten. Soweit sie die Beurteilung des Betriebs eines Reitstalles, einer Pferdeeinstellung und einer Kantine zum Gegenstand haben, ist den streitgegenständlichen Einkommensteuerveranlagungen daher der am 3.1.2007 zugestellte Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach zugrunde zu legen.

Das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach hat mit bindender Wirkung auch für das gegenständliche Berufungsverfahren ausgesprochen, dass die streitgegenständliche Betätigung Liebhaberei und daher keine Einkunftsquelle darstelle.

Die gegenständliche Berufung war daher – da es sich bei der Qualifikation des Betriebs eines Reitstalles, einer Pferdeeinstellung und einer Kantine als Einkunftsquelle oder Liebhaberei um den einzigen Berufungspunkt handelt – auf Grund des Bescheides des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach als unbegründet abzuweisen.

Ob der „gesamte Betriebsprüfungsbericht“ (gemeint betreffend den Bw.) „ins Leere gehen würde“, wie in der Beantwortung des Ergänzungsvorhalts vom 25.9.2006 behauptet, kann dahingestellt bleiben, da Gegenstand des Berufungsverfahrens nicht der Betriebsprüfungsbericht, sondern die in weiterer Folge ergangenen Einkommensteuerbescheide sind. Inhaltlich ist diesen Einkommensteuerbescheiden, wie ausgeführt, die im Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach getroffene Feststellung, es handle sich um Liebhaberei (die im übrigen im Ergebnis mit der Feststellung des Vorliegens von Liebhaberei der seinerzeitigen Betriebsprüfung beim Bw. übereinstimmt) zugrunde zu legen.

Der in der Stellungnahme vom 24.1.2007 vorgebrachten Anregung, mit der Entscheidung über die Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1997 bis zur Erledigung einer allfälligen Berufung

gegen den Grundlagenbescheid des Finanzamts Gänserndorf Mistelbach zuzuwarten, war im Hinblick auf die offenkundig auf Verschleppung des Verfahrens ausgerichtete Vorgangsweise des Bw. nicht zu folgen. Hierdurch werden rechtliche Interessen des Bw. nicht beeinträchtigt, da zum einen im Falle einer nachträglichen Abänderung oder Aufhebung des Grundlagenbescheids in einem gegen den Grundlagenbescheid gerichteten Berufungsverfahren die Einkommensteuerbescheide gemäß § 295 BAO abzuändern wären, und zum anderen eine Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO auch bei mittelbarer Abhängigkeit von einer Berufung – also etwa des abgeleiteten Einkommensteuerbescheids von einer Berufung gegen den Grundlagenbescheid – in Betracht kommt.

Wien, am 28. Februar 2007