

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

KG, Adr1, vertreten durch STB, gegen die vorläufigen Bescheide des Finanzamtes FA,
St.Nr. xxxx, vom 30.08.2010 bzw. 28.02.2011 betreffend **Umsatzsteuer und Feststellung
von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2008 und 2009**

zu Recht erkannt:

Die Bescheide werden abgeändert.

1) Umsatzsteuer 2008 und 2009:

a) Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2008	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch	30.596,93 €	Umsatzsteuer	5.028,48 €
	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbe	86.957,73 €	Erwerbsteuer	9.066,55 €
			Gesamtbetrag der Vorsteuern	-23.112,84 €
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)				-9.017,81 €

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2009	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch	33.026,83 €	Umsatzsteuer	4.565,18 €
	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbe	4.532,73 €	Erwerbsteuer	863,30 €
			Gesamtbetrag der Vorsteuern	-10.027,18 €
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)				-4.598,70 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden, zu entnehmen.

b) Die Umsatzsteuer für die Jahre 2008 und 2009 wird gemäß § 200 BAO endgültig festgesetzt.

2) Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2008 und 2009:

a) Die im Kalenderjahr 2008 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß § 188 BAO mit -78.881,63 € festgestellt.

Diese festgestellten Einkünfte werden folgendermaßen auf die Gesellschafter verteilt:

Komplementärin Adr2 Finanzamt FA yyyy	-31.552,65 €
Kommanditist Adr3 Finanzamt FA zzzz	-47.328,98 €

b) Die im **Kalenderjahr 2009** erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß § 188 BAO mit -91.052,82 € festgestellt.

Diese festgestellten Einkünfte werden folgendermaßen auf die Gesellschafter verteilt:

Komplementärin Adr2 Finanzamt FA yyyy	-36.421,13 €
Kommanditist Adr3 Finanzamt FA zzzz	-54.631,69 €

c) Die Einkünfte für die Jahre 2008 und 2009 werden gemäß § 200 BAO **endgültig** festgestellt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Hinweis

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Mit **Gesellschaftsvertrag vom 04.12.2001** wurde die beschwerdeführende Kommanditgesellschaft "KEG (nunmehr KG)" zwischen AA als Komplementärin und ihrem Vater BB als Kommanditisten gegründet. AA ist ausgebildete Pferdewirtin und war ab März 2002 neben ihrer Funktion als Komplementärin und Arbeitsgesellschafterin auch nichtselbständig tätig (Dienstnehmerin im Betrieb des Vaters).

Gegenstand des Unternehmens der Gesellschaft ist gemäß § 3 des Gesellschaftsvertrages die Ausbildung von Pferden, das Trainieren von Pferden, die Erteilung von Reitunterricht, die Teilnahme an reitsportlichen Veranstaltungen, der Handel mit Produkten, welche vorgenannten Zwecken dienen, und alles, was den Gesellschaftszweck fördert.

Die Haftung des Kommanditisten gegenüber Gesellschaftsgläubigern ist mit 7.000,00 € beschränkt (§ 5 des Gesellschaftsvertrages).

Der Kommanditist leistete eine Bareinlage von 7.000,00 €. Die Einlage der Komplementärin bestand in ihrer Arbeitsleistung (§ 6 des Vertrages).

Die Geschäftsführung und Vertretung obliegt der persönlich haftenden Gesellschafterin (§ 7 des Vertrages).

Die Ergebnisse der Gesellschaft werden nach den Bestimmungen des § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt. Für jeden Gesellschafter sind ein Kapitalkonto und ein Privatkonto zu führen. Auf die - unveränderlich bleibenden - Kapitalkonten sind die Einlagewerte bzw. die tatsächlich geleisteten Nachschüsse, soweit diese vertraglich bedungen sind, zu buchen (§ 12).

Hinsichtlich der Ergebnisverteilung wurde in § 13 des Vertrages festgehalten, dass zunächst der Komplementärin ihre Arbeitsleistung zu vergüten sei. Die Ermittlung erfolge auf Basis der von ihr geleisteten Stunden mit einem von den Gesellschaftern noch festzulegenden Stundensatz. Wahlweise könne auch eine Jahrespauschalvergütung festgelegt werden. Ein etwaiger verbleibender Gewinn oder Verlust werde dem Kommanditisten zugewiesen.

Die Komplementärin kann laut § 14 des Vertrages auf die ihr zu vergütende Arbeitsleistung monatlich pauschal (Anmerkung: keine Angabe eines Betrages) bzw., soweit es nicht zum offensichtlichen Schaden der Gesellschaft gereicht, auch mehr entnehmen.

Die **erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb** 2001 bis 2013, deren Verteilung auf die Gesellschafter **sowie die erklärten Umsätze** stellen sich, wie folgt, dar:

Jahr	Einkünfte aus Gewerbe- betrieb	Komplemen = tärin	Kommanditist	Umsätze
2001	-16.532,04 €	581,38 €	-17.113,42 €	0,00 €
2002	-69.983,84 €	7.200,00 €	-77.183,84 €	0,00 €
2003	-70.578,17 €	1.200,00 €	-71.778,17 €	9.042,95 €
2004	-68.040,30 €	286,86 €	-68.327,16 €	27.036,81 €
2005	-79.912,08 €	2.892,79 €	-82.804,87 €	31.009,95 €
2006	-63.359,32 €	3.985,58 €	-67.344,90 €	67.155,12 €
2007	-85.430,69 €	2.185,58 €	-83.345,11 €	67.739,77 €
2008	-76.696,05 €	2.185,58 €	-78.881,63 €	109.246,93 €

2009	-88.867,24 €	2.185,58 €	-91.052,82 €	45.026,83 €
2010	-55.479,44	1.901,46	-57.380,90	52.973,66 €
2011	-35.511,64	2.185,56	-37.412,79	50.573,97 €
2012	+1.463,45	0,00	1.463,45	39.581,99 €
2013	+345,84	0,00	345,84	26.816,64 €

Im Fragebogen betreffend Eröffnung eines Gewerbebetriebes vom 17.01.2002 wurde die ausgeübte Tätigkeit mit "*Reitsportpferdeausbildung und -schulbetrieb, Reitunterricht*" umschrieben.

Aus der Niederschrift über die Nachschau anlässlich der Neuaufnahme vom 06.02.2002 geht hervor, dass am 01.12.2001 ein Mietvertrag abgeschlossen worden ist. Gemietet wurde ein Stall, bestehend aus 6 Einstellboxen und drei kleinen Koppeln in Ort1 .

Zudem wurde das Recht der Benutzung der gesamten Anlage (Sprungplatz, Reithalle, Dressurplatz, Schrittmaschine) eingeräumt. Die monatliche Miete betrug netto circa 1.500,00 €. Umfasst von den Leistungen war auch das Ausmisten durch die Bestandgeberin. Die Investitionen zu Beginn der Tätigkeit waren die Anschaffung eines LKW und die von sechs Pferden in Höhe von in etwa 100.000,00 €. Ab 8/2002 wurde die Miete in Höhe von netto etwa 1.300,00 € monatlich bezahlt.

Im **September 2005** wurde der Betrieb ins Ort2 (BI) verlegt. Gepachtet wurde unter anderem ein Stallgebäude mit 14 Boxen und zwei Sattelkammern, ein Heudachboden, ein Futterlager, ein Springplatz, ein Dressurplatz, diverse Koppeln und eine Halle mit 13 Boxen. Durch Aufbau eines Einstellbetriebes und Ausbau des Schulbetriebes in einem Tourismusgebiet wurden positive Impulse für den Geschäftsbetrieb erwartet. Im Jahr 2006 wurde der Pachtvertrag durch den Verpächter überraschend gekündigt.

Daraufhin wurde der Betrieb wieder nach Ort1 verlegt. Der Pachtvertrag umfasste einen Stalltrakt, 10 Boxen, sowie Koppeln zur alleinigen Nutzung. Eine gemeinsame Nutzung war für die Loungierhalle, eine Schrittmaschine für 6 Pferde, eine Halle, den Freiplatz, den Dressurplatz, die Parkplätze und den Gastraum vorgesehen. Die Einstellgebühr ab drei Pferden belief sich auf 285,00 € pro Pferd.

Im Jahr **2007** erlitt die Komplementärin eine **Verletzung**, die sie drei Monate lang gänzlich und weitere sechs Monate lang teilweise an ihrer Tätigkeit gehindert hat. Im **Jänner 2009** kam es zu einer weiteren Verletzung infolge eines Reitunfalles (vier Wochen Liegegips plus vier Wochen Aufbauzeit).

Im **März 2010** wurde von AA und ihrem Ehemann ein Hof im Familienbereich übernommen. Dadurch reduzierten sich die Fixkosten, da lediglich Aufwendungen für Futtermittel und keine gesonderten Kosten für Boxen anfielen. Im September 2011 wurden neue Einstellpferde erwartet, im Hinblick auf mehrere Pferde wurden zum Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung am 12.07.2011 Verkaufsverhandlungen geführt. Von AA war geplant, im Wesentlichen auf den Handel mit Pferden umzusteigen. Bis Mitte 2011 war es

ausschließlich AA gewesen, die Pferde ausgebildet hatte. Für die Zukunft war geplant, den Betrieb auszubauen und einen Bereiter einzustellen.

Nach Angaben der beschwerdeführenden Kommanditgesellschaft (in der Folge kurz Bf) im Schreiben vom 05.11.2008 war AA zu einem großen Teil in der Werbung tätig, etwa in Form von Turnierteilnahmen. Zudem bildete sie Praktikanten aus und gab Reitstunden. Eine Auflistung der aus den einzelnen Tätigkeiten erzielten Erlöse sowie eine Übersicht über die jeweils entfallenden Arbeitsstunden wurden nicht vorgelegt. Laut Beschwerdeschrift vom 25. Jänner 2010 sind größtenteils eigene Tiere versorgt und ausgebildet worden. Es wurden auch "niedrige" Tätigkeiten durchgeführt, wobei für diese Tätigkeiten Personen eingestellt worden sind. Im Schreiben der Bf vom 10.11.2010 findet sich eine Auflistung dieser Personen. Das "gesamte langfristige wirtschaftliche Überleben des Reitstalls" hing von den bei Turnieren erzielten Resultaten ab.

In den **Anlageverzeichnissen** scheinen Tiere auf wie folgt:

Jahr	Anzahl
2001	5
2002	5
2003	8
2004	8
2005	8
2006	7
2007	9
2008	12
2009	9
2010	5

Unter den Pferden laut Anlagenverzeichnis befand sich unter anderem ein im Jahr 2003 um 150.000,00 € angeschafftes Turnierpferd (jährliche AfA bis 2011 25.000,00 €). Im Jahr 2008 wurden 5 neue Pferde angeschafft (2 x 2.500,00 €; 1 x 3.500,00 €; 1 x 20.000,00 €; 1 x 60.750,00 € - Verkauf dieses Pferdes ca. 3 Monate später im Oktober 2008 mit einem Gewinn von ca. 5.000,00 €). Der Pferdebestand zum 01.01.2009 belief sich auf einen Marktwert von mehreren hunderttausend Euro (Vorhaltsbeantwortung vom 13.03.2009). Der Ankauf von Schulpferden erfolgte für Zwecke der Erweiterung des Schulbetriebes. Für die Unterbringung des Überbestandes an Pferden musste 2009 ein gesonderter Stalltrakt (Mehraufwendungen 10.000,00 €) angemietet werden. Im Jahr 2009 wurden vier Pferde gewinnbringend verkauft (laut Beschwerde vom 25.01.2010). Mangels Praktikanten im Sommer 2009 kam es zu einem Erlöseinbruch bei den Reitstunden. Der höhere

Leasingaufwand 2009 ergab sich aus der Anschaffung eines größeren LKW's für den Pferdetransport. Die Kosten für LKW-Leasing iHv 12.000,00 € fielen ab 2012 wieder weg. Die Bf erwartet laut Vorhaltsbeantwortung vom 08.02.2016 positive Betriebsergebnisse einerseits aus dem weiteren Ausbau des Schulbetriebes, andererseits aus dem Verkauf ausgebildeter Reit- und Turnierpferde. Die Ausbildung erworbener Jungpferde dauert erfahrungsgemäß mehrere Jahre (Beschwerde vom 25.01.2010).

Berittpferde waren seit Beginn der Tätigkeit wie folgt vorhanden:

Zeitraum	Anzahl
4-9/2005	1
3-6/2008	1
7-8/2008	2
9/2008	2
10-11/2008	1
10/2009-7/2010	2

Im Jahr 2008 wurde ein Pferd nicht ins Anlagevermögen aufgenommen und auch im Jahr 2008 wieder verkauft. Im Jahr 2009 wurden zwei Pferde, im Jahr 2010 vier Pferde im **Umlaufvermögen** geführt.

Erlöse aus dem **Einstellen von Pferden** wurden im November und Dezember 2005, von Jänner bis Juli 2006 (siehe Aufstellung Schreiben vom 9. Juni 2011) und von April bis Juni 2010 erzielt.

Die erklärten Vorweggewinne der Komplementärin für ihre Arbeitsleistungen beliefen sich auf folgende Beträge:

Jahr	Betrag
2001	581,38 €
2002	7.200,00 €
2003	1.200,00 €
2004	286,86 €
2005	2.892,79 €
2006	3.985,58 €
2007	2.185,58 €
2008	2.185,58 €
2009	2.185,58 €

Es liegen weder schriftliche Vereinbarungen über Stundensätze, noch Stundenaufzeichnungen vor. Bei den ausgezahlten Beträgen handelt es sich um mündlich vereinbarte Pauschalbeträge. Wie diese Beträge zustande gekommen sind, konnte durch die Bf nicht erläutert werden.

Im Zuge des Verfahrens wurde von dieser wiederholt darauf verwiesen, dass von der Komplementärin in etwa 10 bis 12 Stunden pro Tag an sieben Tage der Woche Arbeiten geleistet wurden.

Die oben angeführten Beträge wurden nicht als Aufwand verbucht, sondern erst im Zuge der „Gewinnverteilung“ berücksichtigt.

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 08.02.2016 wäre für den Arbeitseinsatz der Komplementärin im Vergleich mit anderen Betrieben für eine Arbeitskraft mit gleichem Ausbildungsstand eine monatliche Entlohnung von 1.800,00 € angemessen gewesen.

Wie der steuerliche Vertreter der Bf in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 08.02.2016 ausführte, entsprechen die Anlagegüter und die als Umlaufgüter bezeichneten Jung- und Reitpferde einem relativ hohen Wert (derzeit 300.000,00 €), weshalb das Haftungsrisiko begrenzt und überschaubar war.

Eine Prognoserechnung wurde trotz Aufforderung nicht eingereicht; diese laut § 12 des Gesellschaftsvertrages vorgesehenen Kapital- und Privatkonten konnten nicht vorgelegt werden. Es existieren keine schriftlichen Aufzeichnungen oder Vereinbarungen über betriebliche Vorgänge wie etwa Investitionen und Finanzierung. Laut Angaben der Bf gibt es weder Darlehensverträge noch Vereinbarungen über die Rückzahlung und Verzinsung von hingegebenen Beträgen. Fest steht lediglich, dass der Kommanditist Investitionen finanziert hat (siehe auch Angaben in der Berufungsverhandlung vom 12.07.2011).

Der Kapitaleinsatz in Form der direkten Begleichung von Rechnungen bzw. von Überweisungen zur Deckung des Kontos durch den Kommanditisten betrug laut Vorhaltsbeantwortung vom 08.02.2016 52.125,00 € (2008) bzw. 37.483,00 € (2009).

Das Verhältnis der Gesellschafterbeiträge für die Jahre 2008 und 2009 ermittelte sich folgendermaßen:

	Komplementärin	Kommanditist
Arbeitsleistung	22.000,00	0,00
Haftung	10.000,00	7.000,00
Kapitaleinsatz	0,00	45.000,00
	32.000,00	52.000,00
Anteil in %	38%	62%
Anteil gerundet	40%	60%

Seitens des Finanzamtes wurde die Tätigkeit der Bf für die **Jahre 2001 bis 2007** wegen Annahme von Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 der Liebhaberei-Verordnung weder als unternehmerisch noch als Einkunftsquelle eingestuft. Diese Ansicht wurde

im Berufungsverfahren betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO auch vom Unabhängigen Finanzsenat in seiner Berufungsentscheidung vom 10.08.2011, RV/0193-L/10, bestätigt.

Mit **Erkenntnis VwGH 18.12.2014, 2011/15/0164**, hob der Verwaltungsgerichtshof die gegenständliche Berufungsentscheidung mit der Begründung auf, dass aufgrund des festgestellten Sachverhaltes nicht von einer Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 LVO ausgegangen werden könne.

Im **fortgesetzten Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2001 bis 2007** wurde seitens des Bundesfinanzgerichtes eine **Liebhabeiprüfung nach § 1 Abs. 1 iVm § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO (Kriterienprüfung)** durchgeführt und die Einkunftsquelleneigenschaft der streitgegenständlichen Tätigkeit anerkannt. Dementsprechend kam es zu einer Stattgabe der Beschwerde betreffend Umsatzsteuer. Hinsichtlich Feststellung der Einkünfte wurde die Sache zwecks Prüfung der Gewinnverteilung zurückverwiesen (siehe Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 02.04.2015, RV/5100099/2015). In weiterer Folge wurden die negativen Einkünfte der Bf vom Finanzamt in den Feststellungsbescheiden für die Jahre 2001 bis 2007 vom 25.11.2015, wie erklärt, festgestellt.

Zwischenzeitig waren vom Finanzamt hinsichtlich **Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 2008 und 2009** - ebenfalls unter Annahme von Liebhabeipräfung gemäß § 1 Abs. 2 LVO - die **vorläufigen Bescheide vom 30.08.2010 (2008) bzw. 28.02.2011 (2009)** erlassen worden. Mit vorläufigen Feststellungsbescheiden für die Jahre 2008 und 2009 wurde wegen Annahme von Liebhabeipräfung (typischerweise in der privaten Lebensführung begründete Tätigkeit) ausgesprochen, dass eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung gemäß § 188 BAO nicht vorgenommen werde. Mit vorläufigen Umsatzsteuerbescheiden 2008 und 2009 wurde wegen Nichtanerkennung der Unternehmereigenschaft lediglich die Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung festgesetzt (kein Ansatz von steuerpflichtigen Umsätzen, innergemeinschaftlichen Erwerben und Vorsteuern). Die Vorläufigkeit wurde damit begründet, dass bezüglich der Annahmen von Liebhabeipräfung hinsichtlich der Vorjahre 2001 bis 2007 ein Rechtsmittelverfahren anhängig sei.

Gegen die angeführten Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide 2008 und 2009 erhob die Bf durch ihren steuerlichen Vertreter am 15.09.2010 bzw. 07.03.2011 **Berufung** (Vorlageantrag vom 07.10.2011 gegen die abweisenden Berufungsvorentscheidungen). In diesem Zusammenhang wurde die erklärungsgemäße Veranlagung (Berücksichtigung von Umsätzen und Einkünften wegen Annahme von Unternehmereigenschaft und Einkunftsquelle) beantragt. Hinsichtlich der Begründung wurde auf die Ausführungen in den Berufungen für die Vorjahre sowie das anhängige Rechtsmittelverfahren verwiesen und eine Aussetzung der Entscheidung angeregt. Hinsichtlich des Jahres 2009 wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Die Entscheidung über diese Berufungen wurde vom Unabhängigen Finanzsenat wegen des anhängigen VwGH-Verfahrens betreffend die Vorjahre gemäß § 281 BAO alter Fassung (= § 271 BAO idF BGBI I 14/2013) mit Bescheid vom 01.06.2012 ausgesetzt.

Mit BGBI I 51/2012 (**Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012**) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das **Bundesfinanzgericht** eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBI I 51/2012).

Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBI I 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Auch die gegenständlichen Berufungen waren daher als Beschwerden zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

Nach Ergehen des VwGH-Erkenntnisses vom 18.12.2014, Abschluss des fortgesetzten Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2001 bis 2007 sowie Erlassung der Feststellungsbescheide 2001 bis 2007 vom 25.11.2015 durch das Finanzamt nach Zurückverweisung der Sache wurde das **gegenständliche Beschwerdeverfahren betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2008 und 2009** fortgesetzt.

Mit Vorhaltsschreiben vom 15.01.2016 wurde die Bf zwecks Durchführung der Kriterienprüfung im Zusammenhang mit der Prüfung ihrer Tätigkeit gemäß § 1 Abs. 1 LVO sowie zwecks Prüfung der Angemessenheit der Gewinn-/Verlustverteilung befragt. Diese Fragen wurden von der Bf durch ihren steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 08.02.2016 beantwortet.

In der Folge wurden vom Bundesfinanzgericht auf Basis der Ermittlungsergebnisse die jeweiligen Gesellschafterbeiträge errechnet und eine entsprechende Verlustaufteilung für die Jahre 2008 und 2009 (siehe obige Tabelle) vorgenommen.

Dies wurde mit Mail- bzw. Schriftverkehr vom 16. bzw. 17.02.2016 von beiden Parteien des Beschwerdeverfahrens übereinstimmend als angemessen erachtet und außerdem die Endgültigerklärung der vorläufigen Bescheide angeregt. Mit Schriftsatz der Bf vom 17.02.2016 wurde außerdem auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt gründet zunächst auf den Ermittlungsergebnissen im Berufungsverfahren betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2001 bis 2007 (Berufungsentscheidung vom 10.08.2011, RV/0193-L/10) sowie jenen im fortgesetzten Verfahren nach Ergehen des Erkenntnisses

VwGH 18.12.2014, 2011/15/0164, das vom Bundesfinanzgericht durchgeführt wurde (siehe Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 02.04.2015, RV/5100099/2015). Weitere Erkenntnisse ergaben sich aus dem Vorhaltsverfahren im nunmehrigen Beschwerdeverfahren betreffend die Jahre 2008 und 2009 (Vorhaltsschreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 15.01.2016, Vorhaltsbeantwortung vom 08.02.2016). Die angemessene Verlustverteilung für die Jahre 2008 und 2009 wurde zwecks Wahrung des Parteiengehörs beiden Parteien des Beschwerdeverfahren zur Stellungnahme übermittelt und von diesen übereinstimmend akzeptiert (siehe Mail des Finanzamtes vom 17.02.2016 und Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bf vom 17.02.2016).

Rechtliche Beurteilung:

I. Liebhabereiprüfung:

A) Rechtsgrundlagen/Allgemeines:

§ 2 Abs. 1 und 2 EStG 1988 lauten:

"(1) Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a."

Gemäß **§ 2 Abs. 3 Z 3 EStG 1988** unterliegen der Einkommensteuer unter anderem *Einkünfte aus Gewerbebetrieb* gemäß § 23 EStG 1988.

Aus dem Begriff des Einkommens bzw. konkret aus der Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw. Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten wird abgeleitet, dass nur eine Tätigkeit, die auf Dauer ein positives wirtschaftliches Gesamtergebnis erbringt, als Einkunftsquelle in Betracht kommt. *"Das Gesetz sieht eine menschliche Betätigung nur dann als Einkunftsquelle an, wenn sie mit einem Streben nach einem Reinertrag verbunden und nach den Verhältnissen des einzelnen Falles geeignet ist, auf die Dauer nachhaltig einen Gewinn oder einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen"* (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171).

Wirft die Tätigkeit dagegen Verluste ab, dann ist zu prüfen, ob der Steuerpflichtige diese nicht aus privaten Motiven in Kauf nimmt. Im Fall einer solchen privaten Verursachung wird die Tätigkeit nicht als Einkunftsquelle anerkannt mit der weiteren Folge, dass die Verluste steuerlich nicht verwertet werden können, d.h. nicht mit anderen – positiven – Einkünften ausgeglichen werden können (UFS 7.12.2012, RV/0357-F/11; UFS 2.3.2004, RV/1758-W/03; UFS 1.10.2010, RV/0484-F/08). Es liegt Liebhaberei im steuerrechtlichen Sinn vor.

Die Frage der Liebhaberei ist nach der **Liebhabereiverordnung (LVO, BGBI. II Nr. 33/1993 idF BGBI. II Nr. 358/1997 und BGBI. II Nr. 15/1999)** zu beurteilen.

Gemäß § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht 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.

Nach dieser Bestimmung ist also das **Vorliegen von Einkünften** zu vermuten bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt. Die Vermutung kann widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

Nach § 1 Abs. 2 LVO ist bei einer Betätigung hingegen Liebhaberei anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauflassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, oder
3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

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

Bei einer Betätigung nach dieser Bestimmung ist also das **Vorliegen von Liebhaberei** zu vermuten. Diese Vermutung kann aber nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO widerlegt werden.

Gemäß § 2 Abs. 1 LVO ist bei Anfallen von Verlusten bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 1 das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten 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 angebotenen 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).

§ 2 Abs. 2 LVO lautet, wie folgt:

„Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) iSd § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum).

.....

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.“

Gemäß **§ 3 Abs. 1 LVO** ist unter Gesamtgewinn der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen....

§ 4 LVO lautet:

"(1) Die §§ 1 bis 3 sind auch bei Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit anzuwenden.

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

(3) Zusätzlich ist 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.

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

Bei einer Personenvereinigung ist nach der so genannten Zwei-Stufen-Theorie zuerst für die Personenvereinigung zu prüfen, ob Liebhaberei vorliegt.

Gemäß **§ 6 LVO** kann Liebhaberei im umsatzsteuerrechtlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

B) Erwägungen im gegenständlichen Fall:

Im gegenständlichen Fall wurden seit Beginn der Tätigkeit im gesamten Beschwerdezeitraum nur Verluste in erheblichem Ausmaß erzielt, eine Liebhabereiprüfung war folglich vorzunehmen.

Wie in **VwGH 18.12.2014, 2011/15/0164**, ausgeführt liegt im gegenständlichen Fall **keine Betätigung iSd § 1 Abs. 2 LVO** vor, weshalb eine **Prüfung nach § 1 Abs. 1 LVO iVm § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO** vorzunehmen war, wobei die für die Qualifizierung als Einkunftsquelle maßgebliche Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, zunächst zu

vermuten war. Nur in besonderen Ausnahmefällen ist eine Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO als Liebhaberei anzusehen.

Die Beurteilung der beschwerdegegenständlichen Tätigkeit als solche gemäß § 1 Abs. 1 LVO hatte auf das gegenständliche Beschwerdeverfahren folgende konkrete Auswirkungen:

a) Umsatzsteuer 2008 und 2009:

Da gemäß **§ 6 LVO** Liebhaberei im steuerrechtlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO vorliegen kann, war dem diesbezüglichen Beschwerdebegehren, wie dies auch für die Vorjahre mit BFG-Erkenntnis vom 02.04.2015, RV/5100099/2015, erfolgt war, **stattzugeben**.

Die Bemessungsgrundlagen waren erklärungsgemäß anzusetzen und die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide insofern abzuändern.

b) Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2008 und 2009:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht das Auftreten von Verlusten für sich alleine nicht aus, das Fehlen des Gewinnstrebens und damit das Fehlen einer Einkunftsquelle anzunehmen. Um bei einer Tätigkeit, die sich nach ihrem Erscheinungsbild nach als Gewerbebetrieb darstellt, von Liebhaberei sprechen zu können, wird regelmäßig ein relativ langer, das heißt mehrjähriger Beobachtungszeitraum herangezogen werden müssen, um die mangelnde Ertragsfähigkeit einer Betriebs annehmen zu können (VwGH 12.9.1996, 94/15/0064).

Wie im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 02.04.2015, RV/5100099/2015, dargestellt, reichte der Anlaufzeitraum im Sinne des § 2 Abs. 2 LVO im gegenständlichen Fall bis 2005 und war für diese Jahre jedenfalls das Vorliegen von Einkünften anzunehmen.

Nach Ablauf des Anlaufzeitraumes - im gegebenen Fall ab 2006 - war für jeden Veranlagungszeitraum gesondert zu prüfen, ob noch eine relevante Einkunftsquelle gegeben ist oder schon von einer steuerrechtlich unbeachtlichen Liebhabereitähigkeit auszugehen ist.

Letztlich ist für das Vorliegen einer Einkunftsquelle einzig entscheidend, ob die **Gesamtgewinnerzielungsabsicht** des sich Betätigenden **im jeweiligen Veranlagungszeitraum** anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Unter dieser Absicht ist das stetige Streben nach Gewinnen zu verstehen. Sie liegt nur vor, wenn der sich Betätigende die Betätigung im jeweiligen Zeitraum mit voller Gewinnabsicht geführt hat und er auch in Verlustjahren einen Gesamtgewinn in einem angemessenen Zeitraum erwarten konnte.

Bei typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigung sind daher für die Liebhabereibeurteilung der einzelnen Veranlagungszeiträume die Bemühungen des sich Betätigenden unter Berücksichtigung des Kenntnis- und Erfahrungsstandes über die Erfolgsaussichten im jeweiligen Veranlagungszeitraum maßgeblich. Entscheidend ist vor allem, dass der sich

Betätigende in den Verlustjahren Verbesserungsmaßnahmen gesetzt hat und nicht, dass sie auch erfolgreich waren (*Rauscher/Grübler*, Liebhaberei², Rz 320ff).

Die Gesamtgewinnerzielungsabsicht bei Verlusten aus einer Betätigung mit Einkunftsquellenvermutung ist anhand der in § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO genannten Umstände zu überprüfen ("Kriterienprüfung"; *Doralt/Renner*, EStG¹⁴, § 2 Rz 400).

Auch im gegenständlichen Fall war daher entsprechend der LVO das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung zu stellen (siehe hiezu auch VwGH 23.2.2005, 2002/14/0024) und eine **Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 leg. cit.** durchzuführen, wobei das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung zu legen war:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste:

Nach der Judikatur sind Tätigkeiten, bei denen Verluste die Umsätze um ein Vielfaches übersteigen, voraussichtlich nicht geeignet, Gewinne zu erzielen (VwGH 22.02.2000, 96/14/0038). Sinkende Umsätze können unter bestimmten Bedingungen gegen eine Einkunftsquelle sprechen. Eine strikte Orientierung an der Umsatzsituation ist allerdings zu schematisch und berücksichtigt die konkrete Situation des Einzelfalles zu wenig; sinkende Umsätze können auch eine Bereinigung des Warenportfolios um verlustbringende Positionen bedeuten. Ist seit Aufnahme der Tätigkeit erst ein kurzer Zeitraum vergangen, kommen Ausmaß und Entwicklung der Verluste nur geringe, dem Bemühen, die Verlustzone zu verlassen, hingegen entscheidende Bedeutung zu (VwGH 28.02.2002, 96/15/0219). Fallende Verluste können ein Indiz für das Vorliegen einer Einkunftsquelle sein (*Doralt/Renner*, EStG¹⁴, § 2 Tz 406f).

Im gegenständlichen Fall waren bezüglich der Einkunftsquelleneigenschaft die Jahre 8 und 9 seit Beginn der Betätigung zu beurteilen.

In seinem Erkenntnis vom VwGH 28.02.2002, 96/15/0219, hat der VwGH diesem Kriterium bei einem erst kurzen Tätigkeitszeitraum von 6 Jahren wenig Bedeutung beigemessen. Dies wurde bei Beurteilung des Zeitraumes 2001 bis 2007 durch das Bundesfinanzgericht (siehe Erkenntnis vom 02.04.2015, RV/5100099/2015) auch zum Anlass genommen, das Kriterium der Verlustentwicklung hinsichtlich der ersten sieben Jahre nicht allzu hoch zu bewerten, zumal die Höhe der Umsätze gestiegen war. Vor allem wurde auch darauf hingewiesen, dass bei gegenständlicher Tätigkeit die Ankäufe von Pferden in den Anfangsjahren zu hohen Aufwendungen und somit Verlusten geführt hätten. Erst in den Folgejahren könnten allfällige Erträge durch Verkäufe erzielt werden (Verweis auf VwGH 28.04.1999, 94/13/0100).

Diese Aussage gilt auch für die Folgejahre 2008 und 2009. Zwar lagen die Umsätze im Jahr 2009 wieder wesentlich unter dem negativen Betriebsergebnis, nachdem sie im Jahr 2008 (bedingt durch den unterjährigen Verkauf eines teureren Pferdes) beträchtlich darüber hinaus gestiegen waren. Aber bereits ab 2010 zeigt sich, dass sich die Entwicklung des Umsatz/Verlust-Verhältnisses maßgeblich umkehrte. 2010 waren Umsätze und Verlust in etwa gleich hoch, schon 2011 lagen die Umsätze über dem

negativen Betriebsergebnis. 2012 und 2013 konnten schon geringfügige Gewinne erzielt werden.

Wenn bei der Prüfung des subjektiven Gewinnstrebens im Rahmen der Kriterienprüfung nach der LVO das Schwergewicht auch auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung zu legen ist, können die Ergebnisse nachfolgender Veranlagungsjahre dennoch nicht gänzlich ausgeblendet werden. In seinem Erkenntnis VwGH 28.05.2009, 2007/15/0299, wies der Gerichtshof darauf hin, dass auch der nach Ablauf des jeweils zu beurteilenden Veranlagungsjahres eintretenden Entwicklung Bedeutung zukommen könne. Die Kriterien nach § 2 Abs. 1 LVO stellten Indizien dar, auf Grund derer auf das subjektive Gewinnstreben des Steuerpflichtigen im maßgeblichen Veranlagungsjahr geschlossen werden könne. Eine gewisse Indizwirkung auf das subjektive Streben des Steuerpflichtigen könne aber auch später in Erscheinung getretenen objektiven Umständen zukommen.

Dass sich im gegenständlichen Fall etwa die Absetzung für Abnutzung für ein im Jahr 2006 angeschafftes teures Turnierpferd (25.000,00 € pro Jahr) ab 2012 wesentlich verringern würde, war bereits in den hier zu beurteilenden Jahren 2008 und 2009 abzusehen. Ebenso war jedenfalls schon im Jahr 2009 absehbar, dass ab März 2010 die Fixkosten (insbesondere Mietaufwand) drastisch reduziert werden könnten, da die Übersiedlung auf einen Hof im Familienbereich des Gatten vor der Tür stand.

Das Kriterium der Verlustentwicklung stellte sohin im gegenständlichen Fall kein gewichtiges Indiz gegen die Annahme einer Einkunftsquelle in den Jahren 2008 und 2009 dar.

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen:

Wie auch schon im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 02.04.2015, RV/5100099/2015, festgehalten, bildet das ausschließliche Vorliegen von Verlusten noch kein Indiz für eine Einstufung als Liebhaberei (VwGH 12.09.1996, 94/15/0064).

Bis zu den beschwerdegegenständlichen Zeiträumen 2008 und 2009 lagen zwar lediglich Verluste vor. Aufgrund der unter Punkt 1 (Verlustentwicklung) dargelegten Umstände konnte aber in absehbarer Zeit zumindest mit geringfügigen Gewinnen gerechnet werden, was auch die tatsächliche Entwicklung (wenn vorerst auch nur in bescheidenem Ausmaß) bestätigte. Außerdem war zu beachten, dass sich im Betriebsvermögen erhebliche stille Reserven (insbesonders Wert der Pferde) befanden, die sich in der Höhe eines allfälligen Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinnes niederschlagen würden.

Dieses Kriterium konnte also ebenfalls nicht als eindeutiges Indiz für die Annahme von Liebhaberei gewertet werden.

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

Die Hauptursache für das Anfallen der mehrjährigen Verluste ist im gegenständlichen Fall wohl darin zu sehen, dass der Betriebsstandort mehrmals verlegt werden musste. Im Jahr 2005 kam es zur vielversprechenden Übersiedlung ins Ort2 (Tourismusgebiet),

wovon man sich maßgebliche positive Impulse für den Geschäftsbetrieb erwartete. Wegen überraschender Kündigung durch den Vermieter musste die Bf diesen Standort aber im Jahr 2006 wieder aufgeben und nach Ort1 zurückkehren.

Wie im bereits mehrfach zitierten Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 02.04.2015 betreffend die Vorjahre festgestellt, waren – abgesehen von den Investitionen, die bei Beginn einer Betätigung ohnehin anfallen – diese Umzüge mit Aufwendungen verbunden, vor allem aber waren auch die im Ort2 getätigten Investitionen verloren. Der Kundenstamm musste jeweils wieder neu aufgebaut werden. Dieses unvorhergesehene Ereignis des erzwungenen Standortwechsels im Jahr 2006 musste jedenfalls als Unwölgbarkeit betrachtet werden. Es handelte sich dabei um ein das Betriebsergebnis negativ beeinflussendes Ereignis, das nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprach und die subjektive Gewinnerzielungsabsicht der Bf nicht in Zweifel ziehen konnte. Derartige Unwölgbarkeiten vermögen aber auch die objektive Ertragseignung einer Betätigung nicht in Frage zu stellen (*Doralt/Renner*, EStG¹⁴, § 2 Tz 365).

Während die Erkrankung von Pferden als betätigungsspezifisches Risiko einzustufen und damit nicht als Unwölgbarkeit zu betrachten war, waren die Unfälle der Komplementärin, von deren persönlicher Arbeitskraft und gesundheitlicher Leistungsfähigkeit der Betriebsgang maßgeblich bestimmt ist, jedenfalls als solche anzusehen (siehe hiezu auch *Doralt/Renner*, EStG¹⁴, § 2 Tz 367) und in die Beurteilung miteinzubeziehen. Insbesonders ihr Unfall im Jahr 2007 führte zu einem längeren Ausfall (3 Monate Liegegips, ein halbes Jahr Rekonvaleszenz); der Reitunfall im Jänner 2009 beeinträchtigte den Betrieb für mindestens zwei Monate.

Betrachtet man die Art des Betriebes der Bf, der maßgeblich von langfristigen Investitionen abhängig war, im Verein mit den dargestellten Unwölgbarkeiten, die eine positive Entwicklung des Betriebsergebnisses hinauszögerten, erscheint der Beobachtungszeitraum noch zu kurz, als dass man in den beschwerdegegenständlichen Zeiträumen schon mit ausreichender Sicherheit unterstellen hätte können, dass die negativen Ergebnisse auf die fehlende subjektive Gewinnabsicht zurückzuführen wären bzw. ein Gesamtgewinn wegen objektiver Ertragsfähigkeit nie erreicht werden könnte.

4. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen:

Die Bf bot eine Vielzahl von Leistungen an, die der Ausbildung der Komplementärin als Pferdewirtin entsprachen. Wie auch in den Vorjahren fanden sich keine Hinweise darauf, dass sich diese Angebote nicht am dafür vorhandenen Markt orientieren würden, laut Aktenlage nicht und wurden auch von der Amtspartei nicht behauptet.

5. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung:

Anhaltspunkte dafür, dass die erzielten Leistungsentgelte nicht den Verhältnissen am Markt entsprechen würden, ergaben sich – wie auch in den Vorjahren – aus der Aktenlage nicht.

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

Diesem Kriterium kommt nach ständiger Judikatur besondere Bedeutung zu (VwGH 23.02.2005, 2002/14/0024; VwGH 14.12.2005, 2002/13/0131; VwGH 07.10.2003, 99/15/0209; VwGH 20.04.2006, 2004/15/0038).

Darunter fallen jegliche Schritte, die erkennbar darauf ausgerichtet sind, die Betätigung nicht nur kurzfristig gewinnbringend zu gestalten (VwGH 20.04.2006, 2004/15/0038).

Nach der Judikatur handelt es sich dabei um feststellbare Bemühungen eines Wirtschaftstreibenden, seine Betätigung als durch die Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinnes veranlasst objektiv nachvollziehbar zu indizieren (*Doralt/Renner, EStG¹⁴, § 2 Tz 422; VwGH 14.04.1993, 90/13/0212*). Es geht dabei nicht darum, die Betätigung des Steuerpflichtigen anhand eines objektiven betriebswirtschaftlichen Konzeptes daraufhin zu untersuchen, ob sie objektiv geeignet ist, Gewinn abzuwerfen. Es geht vielmehr darum, ob die einzelnen vom Steuerpflichtigen gesetzten Maßnahmen darauf ausgerichtet sind, die Erträge zu erhöhen bzw. die Aufwendungen zu mindern, und daraus den Schluss ermöglichen, dass seine subjektive Einstellung auf Gewinnerzielung gerichtet ist (VwGH 20.04.2006, 2004/15/0038).

Ob die Maßnahmen tatsächlich zum Erfolg führen, ist nicht entscheidend. Die Bemühungen müssen nur ihrer Art nach geeignet sein, die Ertragslage zu verbessern. Fallen dennoch weiterhin Verluste an, kann die wirtschaftlich vernünftige Reaktion auch darin bestehen, die Betätigung einzustellen. Wie lange die (vorübergehende) Fortsetzung einer an sich aussichtslosen Tätigkeit noch als wirtschaftlich vernünftige Reaktion beispielsweise im Hinblick auf die Erzielung eines bestmöglichen Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinnes angesehen werden kann, ist nach den Umständen des Einzelfalles – jedenfalls nicht rückwirkend in einer Art *ex post* Betrachtung zu beurteilen (VwGH 23.02.2005, 2002/14/0024).

Im gegenständlichen Fall wurde hinsichtlich der Tätigkeit der Bf in den Jahren 2006 und 2007 vom Bundesfinanzgericht in seinem Erkenntnis vom 02.04.2015, RV/5100099/2015, festgestellt, dass sich in diesen Jahren eine Erfolglosigkeit nicht in jenem Ausmaß manifestiert hätte, die eine Einstellung als einzige sinnvolle Reaktion auf die wirtschaftlichen Misserfolge bewirken hätte müssen. Vielmehr hätte einerseits die Maßnahme zur Verbesserung der Ertragslage (Umzug ins Ort2) das subjektive Gewinnstreben bekräftigt, andererseits seien die Verletzungen der Komplementärin als von der Bf nicht zu verantwortende Unwägbarkeit zu bewerten.

Aber auch, dass die Bf in Anbetracht steigender Verluste ihre Tätigkeit in den Jahren 2008 oder 2009 einstellen hätte müssen, kann unter Heranziehung objektiver Beurteilungsmaßstäbe aus folgenden Gründen nicht behauptet werden:

Zum einen war der Komplementärin nach erfolgter Gesundung (Verletzung im Jahr 2007 mit drei Monaten Liegegips und halbjähriger Rekonvaleszenz; Verletzung im Jänner 2009 mit zweimonatiger Rekonvaleszenz) noch eine gewisse Zeitspanne zuzugestehen, die es ihr als ausgebildeter Pferdewirtin, die in den vergangenen Jahren ein hohes Maß an

Zeit und Energie in den Betrieb investiert hatte, erlaubte, am Markt nach verschiedenen Unwägbarkeiten wieder Fuß zu fassen und die Früchte ihrer Bemühungen zu ernten. Zum anderen war im Jahr 2009 jedenfalls schon absehbar, dass eine Übersiedlung auf den Hof ihres zukünftigen Gatten zu einer merklichen Reduzierung der Aufwendungen (Miete) führen würde, was sich in der Zukunft auch tatsächlich bestätigte. Dass die durch die Anschaffung von (billigeren) Schulpferden für den erweiterten Schulbetrieb bedingte Erhöhung der Stallmiete im Jahr 2009 (siehe 12 Pferde im Anlagenverzeichnis 2008) noch einmal kurzfristig zu einer Erhöhung des Verlustes führte, ändert nichts an der insgesamt positiven Auswirkung dieser Maßnahme und wurde dies auch durch deutliche Reduzierung der AfA in den Folgejahren (nach Ablauf der AfA für teure Pferde) gerechtfertigt.

Insgesamt konnte aufgrund der im gegenständlichen Fall zu den einzelnen Kriterien angestellten Erwägungen bei der Tätigkeit der Bf, die nach ihrem Erscheinungsbild (gewerbliche Tätigkeit gemäß § 1 Abs. 1 LVO) grundsätzlich die Einkunftsquellenvermutung für sich hat, in den beschwerdegegenständlichen Jahren die mangelnde Ertragsfähigkeit des Betriebes bzw. die fehlende Gewinnerzielungsabsicht nicht unterstellt werden. Insbesonders aufgrund der vorliegenden Unwägbarkeiten (erzwungener Standortwechsel, Verletzungen der Arbeitsgesellschafterin) und der erwiesenen Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage, die in den Jahren 2008 und 2009 schon absehbar war und sich auch in den folgenden Zeiträumen tatsächlich manifestiert hat, konnte die Einkunftsquelleneingeschäfte in den beschwerdegegenständlichen Jahren nicht widerlegt werden und war insofern **in den Veranlagungszeit räumen 2008 und 2009 nicht vom Vorliegen von Liebhaberei auszugehen.**

Da die Kapitaleinsätze des Kommanditisten, wie sich aus den Erwägungen unter Punkt II (siehe im Folgenden) ergeben wird, als eigenkapitalersetzende Zuwendungen im Rahmen der Ergebnisaufteilung als Gesellschafterbeiträge zu berücksichtigen sind und keine Sonderbetriebsausgaben darstellen, war auch auf Gesellschafterebene keine Liebhaberei gemäß § 4 Abs. 3 LVO zu unterstellen.

Es war daher den Beschwerden in diesem Punkte daher statzugeben und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO betragsmäßig festzustellen.

Allerdings führte eine eingehende Prüfung der Gewinnverteilung zwischen der Komplementärin und dem Kommanditisten, die auch schon in den Vorjahren in Zweifel gezogen, aber letztlich nicht abgeändert worden war, in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2008 und 2009 zu einer Änderung gegenüber dem Beschwerdebegehren:

II. Gewinn-/Verlustverteilung:

A) Allgemeines:

Maßgebend für die Verteilung des Gesellschaftsgewinnes einer Personengesellschaft sind grundsätzlich die Vereinbarungen zwischen den Gesellschaftern, insbesondere jene des

Gesellschaftsvertrages (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). Bei nicht durch eine Nahebeziehung verbundenen Vertragspartnern kann üblicherweise davon ausgegangen werden, dass eine Vereinbarung über die Gewinnverteilung dem Beitrag der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszweckes entspricht (VwGH 26.4.2006, 2001/14/0196).

Bei Familiengesellschaften ist die Rechtsprechung zur Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen zu beachten. Die Anerkennung eines zwischen nahen Angehörigen begründeten Rechtsverhältnisses setzt voraus, dass es nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (VwGH 21.10.1980, 2385/79; VwGH 21.2.1996, 92/14/0041). Die Anwendung dieser Rechtsprechung ("Angehörigenjudikatur") ist (wegen der besonderen Einflussmöglichkeiten auf die Vertragsgestaltung) nicht nur bei familiären, sondern auch bei entsprechenden gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen geboten (VwGH 23.6.1998, 93/14/0192; VwGH 26.7.2006, 2001/14/0122; UFS 14.11.2008, RV/0105-G/03). Mangelnder Interessengegensatz zwischen den Gesellschaftern kann bewirken, dass Gewinnanteile einer Person zugewiesen werden (VwGH 26.4.2006, 2001/14/0196), die dieser aufgrund ihrer steuerrechtlich für die Einkünftezielung relevanten Leistungen nicht zustehen (VwGH 24.10.1995, 92/14/0020). Die Gewinnverteilung muss angemessen, somit fremdüblich sein. Eine Überprüfung ist regelmäßig geboten (VwGH 11.5.1993, 89/14/0290). **Eine unangemessene Gewinnverteilung ist 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 richtet sich nach den Gesellschafterbeiträgen; entscheidend ist 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). Ein im Verhältnis zur Tätigkeit des anderen Gesellschafters geringerer laufender Arbeitsanteil eines Gesellschafters kann die Behörde zu einer von der Parteienvereinbarung abweichenden Gewinnverteilung berechtigen, nicht aber dazu, einen Beitrag des Gesellschafters überhaupt in Abrede zu stellen und das Gesellschaftsverhältnis selbst zu verneinen (VwGH 13.10.1987, 87/14/0114; VwGH 16.9.2003, 2000/14/0069).

Inhaltlich wird die Angemessenheit eines Gewinnanteiles vielfach in einem zweistufigen Verfahren ausgemessen (Quantschnigg/Schuch, EStG 1988, § 20 Tz 54.3). In einer ersten Stufe werden die Gesellschafterbeiträge honoriert, wobei insbesondere auch der Arbeitseinsatz durch den Ansatz einer angemessenen Arbeitsvergütung erfasst wird. In einer zweiten Stufe wird der nach Honorierung der Gesellschafterbeiträge allenfalls verbleibende Restgewinn verteilt. Als Aufteilungsschlüssel werden dazu die Anteilswertverzinsung, das Verhältnis der Festkapitalkonten, die prozentuelle Beteiligung und das Verhältnis der Gesellschafterbeiträge in Erwägung gezogen. Das **Verhältnis der**

Gesellschafterbeiträge entspricht wohl am ehesten dem Ergebnis, das auch zwischen Fremden zustande käme; es ist ihm daher der Vorzug zu geben (nochmals *Quantschnigg/Schuch*, EStG 1988, § 20 Tz 54.3).

B) Erwägungen im konkreten Fall:

Nach § 6 des Gesellschaftsvertrages vom 04.12.2001 leistete der Kommanditist eine Bareinlage von 7.000,00 €, die Einlage seiner Tochter AA als Komplementärin besteht in ihrer Arbeitsleistung.

Laut § 13 Ergebnisverteilung des zitierten Vertrages ist der Komplementärin zunächst ihre Arbeitsleistung zu vergüten, dies auf Basis der von ihr geleisteten Stunden mit einem von den Gesellschaftern festzulegenden Stundensatz oder einer Jahrespauschalvergütung. Ein verbleibender Gewinn oder Verlust wird dem Kommanditisten zugewiesen.

Trotz Vorliegens von Verlusten in sämtlichen gegenständlichen Jahren wurden der Komplementärin Vorweggewinne zugewiesen.

Laut Schreiben der Bf vom 10.11.2010 liegen keine schriftlichen Vereinbarungen über Stundensätze vor. Es handle sich bei den Vergütungen um mündlich vereinbarte Pauschalbeträge. Auch Stundenaufzeichnungen liegen nicht vor. Immer wieder wurde im Zuge des bisherigen Verfahrens aber darauf verwiesen, dass von der Komplementärin in etwa 10 bis 12 Stunden Zeitaufwand pro Tag an sieben Tagen der Woche geleistet wurde und sich ihr ganzer Einsatz in der Arbeit mit den Pferden finde (siehe Beschwerde an den VwGH vom 12.9.2011).

Wie auch der VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209, ausgeführt hat, ist die pauschale Abgeltung eines nachträglich eingeschätzten Zeitaufwandes auf Basis eines Stundenhonorares als fremdunübliche Leistungsentlohnung einzustufen.

Auch in VwGH 26.4.2006, 2001/14/0196, wurde festgehalten, dass unter Fremden jedenfalls eine Fixierung der Arbeitszeiten erfolgt wäre.

Allein aus diesen Gründen ist die vorliegende Vereinbarung betreffend Gewinnverteilung nicht als fremdüblich zu sehen.

Zudem wurde im Gesellschaftsvertrag keinerlei Abgeltung des Haftungsrisikos (auch darauf wurde in der Beschwerde an den VwGH vom 12.9.2011 verwiesen) für die Komplementärin fixiert (siehe *Doralt*, EStG¹⁰, § 23 Rz 291; UFS 3.4.2013, RV/0002-I/11). Auch diese Vorgangsweise ist als **nicht fremdüblich** einzustufen (siehe auch VwGH 6.5.1980, 1345/79).

Im gegenständlichen Fall wären daher angemessene Vergütungen zur Abgeltung der Arbeitsleistung und des Haftungsrisikos zu vereinbaren gewesen.

Im Hinblick auf die Vergütung der Tätigkeit der Komplementärin ist zu unterscheiden zwischen einer Tätigkeitsvergütung einerseits und einem Vorweggewinn andererseits.

„Tätigkeitsvergütungen stellen Entgelte für Leistungen eines Gesellschafters dar, wenn sie nach der tatsächlich durchgeföhrten Abrede der Gesellschafter Aufwand der Gesellschaft sein sollen und auch dann bezahlt werden, wenn die Gesellschaft keinen Gewinn erzielt. Ein Vorweggewinn liegt vor, wenn einem Gesellschafter Vergütungen vorweg aus dem

Gewinn gewährt werden und nicht als Aufwand behandelt werden.“ (Renner in SWK 33/2010, 965).

In den gegenständlichen Jahren wurden ausschließlich Verluste erzielt, die Komplementärin hat jedoch jährlich eine – wenn auch geringe – Vergütung für ihre Arbeitsleistung erhalten. Diese wurde **nicht** als Aufwand verbucht, weshalb von einem **Vorweggewinn** auszugehen ist (siehe auch BFG 04.08.2014, RV/3100407/2012).

Bei der Gewinnverteilung ist zu beachten, dass bei einer Personengemeinschaft nach § 188 BAO **nur jener Gewinn auf die Beteiligten aufgeteilt werden kann, der von dieser Personengemeinschaft auch tatsächlich erwirtschaftet worden ist.** Wird – wie im gegenständlichen Fall – im Zuge der Gewinnverteilung einer Beteiligten für ihre Arbeitsleistung ein Vorweggewinn gewährt, so kann dieser Vorweggewinn nicht völlig losgelöst von der Ertragsfähigkeit der gemeinsam bewirtschafteten Einkunftsquelle festgesetzt werden. Vorweggewinne können 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*).

Daraus folgt, dass der Komplementärin für ihre Arbeitsleistungen kein höherer Vorwegbezug zugewiesen werden kann, als aus der gemeinsamen Vermietung tatsächlich erwirtschaftet worden ist, auch wenn einer fremden Arbeitskraft für die gleichen Arbeitsleistungen ein höherer Betrag bezahlt werden müsste.

„Aus der Vereinbarung eines Vorweggewinnes für erbrachte Arbeitsleistungen kann auf Dauer gesehen keine Einkünfteverteilung resultieren, die einem Beteiligten nur Gewinne, dem andern nur Verluste zuweist. Eine derartige Gewinnverteilungsabrede hält auch einem Fremdvergleich nicht stand“ (UFS 10.8.2012, RV/0106-I/09).

Der Komplementärin wäre daher kein Vorweggewinn zuzuordnen gewesen, die Gewinnverteilung war entsprechend zu korrigieren. **Die erzielten Verluste waren im Verhältnis der Gesellschafterbeiträge aufzuteilen.**

Die Verteilung von Verlusten erfolgt nach den gleichen Grundsätzen wie die Gewinnverteilung (*Doralt, EStG¹⁰, § 23, Rz 295*).

Bei der Angemessenheitsprüfung geht es um die Frage, wieviel jemand im Verhältnis zu seinen Gesellschafterbeiträgen (insbesondere Kapital, Arbeitskraft und Risiko) zugesprochen erhält. **Der Gesellschafter nimmt nämlich nur im Ausmaß seiner Beiträge am Marktgeschehen teil, sodass ihm auch nur seinen Beiträgen entsprechende Einkünfte zugeordnet werden können** (vgl. *Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 20, 797, Rz 54.3; UFS vom 26.3.2010, RV/0107-S/04*).

Im gegenständlichen Fall steht die Arbeitsleistung und die Übernahme des Haftungsrisikos durch die Komplementärin einer Einlage (und darauf beschränkten Haftung) des Kommanditisten in Höhe von 7.000,00 € gegenüber.

Es ist somit offensichtlich, dass die Gesellschafterbeiträge der Komplementärin nicht mit Null zu bewerten sind. Die laut den Erklärungen durchgeführte Zuteilung von 100% Gewinn bzw. Verlust an den Kommanditisten war folglich als unangemessen einzustufen.

Auch im Erkenntnis des VwGH vom 21.10.1980, 2385/79, wird ausgeführt, dass „*eine Erwerbsgesellschaft, zu der praktisch nur der eine Teil etwas, der andere fast nichts beträgt, unter Familienfremden nicht begründet würde*“.

Einander fremd gegenüber stehende Gesellschafter hätten die getroffene Vereinbarung betreffend Gewinnverteilung nicht akzeptiert, die laut Gesellschaftsvertrag vereinbarte Aufteilung fußt auf der Nahebeziehung zwischen Vater und Tochter.

Die vorgenommene Gewinnverteilung war daher als unangemessen zu beurteilen und folglich dergestalt zu korrigieren, dass eine Verteilung der in den Jahren 2008 und 2009 erzielten Betriebsergebnisse (Verluste) im Verhältnis der Gesellschafterbeiträge vorzunehmen war.

Zur Bemessung der Gesellschafterbeiträge:

Entgegen § 12 des Gesellschaftsvertrages vom 04.12.2001 wurden weder Kapitalkonten, noch Privatkonten für die beiden Gesellschafter geführt.

Wie auch in der Berufungsverhandlung betreffend die Vorjahre vom 12.07.2011 von der Bf bestätigt wurde, hat der Kommanditist zu einem großen Teil Investitionen finanziert.

Es bestanden weder Darlehensverträge noch Vereinbarungen über die Rückzahlung oder Verzinsung der hingegebenen Beträge.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in VwGH 18.12.1996, 94/15/0168, ausgeführt:

„Nach der Rechtsprechung des VwGH setzt die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern als betriebliche Vorgänge voraus, dass die Leistungsverhältnisse dem allgemeinen Geschäftsverkehr entsprechend abgewickelt werden bzw. dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Entnahme-Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte eingekleidet werden. Zu untersuchen ist insbesondere, ob die Zuwendung eines Gesellschafters an die Gesellschaft ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen den beiden oder im Gesellschaftsverhältnis hat. Im letzteren Fall ist die Leistung des Gesellschafters als Einlage anzusehen.“

Eine unklare Vertragsgestaltung, nämlich keine Vereinbarung über Rückzahlung bzw. Verzinsung, sind Anhaltspunkte dafür, dass kein echtes Gesellschafterdarlehen, sondern eine eigenkapitalersetzende Zuwendung vorliegt“ (VwGH 28.4.1999, 97/13/0068).

Der jährliche Kapitaleinsatz des Kommanditisten war daher als jeweiliger Gesellschafterbeitrag beteiligungserhöhend zu berücksichtigen.

Im gegenständlichen Fall wurden die Gesellschafterbeiträge für die Jahre 2008 und 2009 folgendermaßen bemessen (Beträge in €):

	Komplementärin	Kommanditist
Arbeitsleistung ¹⁾	22.000,00	0,00
Haftung ²⁾	10.000,00	7.000,00

Kapitaleinsatz³⁾	0,00	45.000,00
	32.000,00	52.000,00
Anteil in %	38%	62%
Anteil gerundet	40%	60%

Anmerkung 1:

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 08.02.2016 wäre für den Arbeitseinsatz der Komplementärin im Vergleich mit anderen Betrieben für eine Arbeitskraft mit gleichem Ausbildungsstand eine monatliche Entlohnung von 1.800,00 € angemessen. Dies entspricht einem jährlichen Betrag von 21.600,00 €; gerundet ergibt dies 22.000,00 €.

Anmerkung 2:

Der Kommanditist haftet laut Gesellschaftsvertrag mit seiner Einlage von 7.000,00 €. Die Haftung der Komplementärin ist unbeschränkt. Bei der Bemessung der Haftung sind insbesonders Art und Umfang des Geschäftsbetriebes sowie das Risiko der Inanspruchnahme aus der Haftung zu berücksichtigen (siehe hiezu VwGH 17.12.2014, 2010/13/0115).

Wie der steuerliche Vertreter der Bf in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 08.02.2016 ausführte, entsprechen die Anlagegüter und die als Umlaufgüter bezeichneten Jung- und Reitpferde einem relativ hohen Wert (derzeit 300.000,00 €). In Anbetracht des im Unternehmen vorhandenen Vermögens, aber auch im Hinblick auf die Verlustanfälligkeit des Betriebes erschien der Ansatz eines jährlichen Haftungswertes von 10.000,00 € gerechtfertigt. Damit liegt dieser Wert um circa die Hälfte über jenem des Kommanditisten.

Anmerkung 3:

Der Kapitaleinsatz in Form der direkten Begleichung von Rechnungen bzw. von Überweisungen zur Deckung des Kontos durch den Kommanditisten betragen laut Vorhaltsbeantwortung vom 08.02.2016 52.125,00 € (2008) bzw. 37.483,00 € (2009). Dies ergibt einen durchschnittlichen Wert von 45.000,00 €.

Dass diesen Zahlungen des Kommanditisten keine schriftlichen Vereinbarungen (Darlehensvereinbarungen, Vereinbarungen über Rückzahlungen oder Zinsen) zugrunde lagen, wurde bereits im Beschwerdeverfahren betreffend die Vorjahre festgestellt. Dass es sich um Unterhaltszahlungen an die grundsätzlich selbsterhaltungsfähige Tochter oder Schenkungen gehandelt hätte, lässt sich nicht erweisen. Da der Betrieb bis zu den beschwerdegegenständlichen Jahren noch keine Gewinne abgeworfen hatte und auch auszuschließen ist, dass die Komplementärin aufgrund nur bescheidener eigener Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Teilzeittätigkeit im Betrieb des Vaters) finanzielle Beiträge leisten konnte, ist die Bestreitung der Investitionen durch den Kommanditisten als erwiesen anzusehen und als im Gesellschaftsverhältnis begründet zu erachten. Ein Anteil am Betriebsergebnis entsprechend seinem Kapitaleinsatz erschien daher angemessen.

Insgesamt wurde (auch nach übereinstimmender Auffassung der Parteien des Beschwerdeverfahrens) eine Ergebnisaufteilung dergestalt als angemessen erachtet,

als die Betriebsergebnisse der Jahre 2008 und 2009 in jenem Verhältnis auf die Gesellschafter aufzuteilen waren, wie es deren aufgrund obiger Berechnung ermittelten Gesellschafterbeiträgen entsprach.

Da, wie oben dargestellt, die Ertragssituation des Betriebes keinen Vorweggewinn für Arbeitsleistungen erlaubte, war der gesamte erwirtschaftete Verlust der Jahre 2008 und 2009 entsprechend dem Ausmaß der Beiträge der Gesellschafter einer Aufteilung zu unterziehen.

Rechnerisch führte dies zu folgendem Ergebnis (Beiträge in €):

	2008	2009
Gesamtverlust	-78.881,63	-91.052,82
Anteil/Komplementärin 40%	-31.552,65	-36.421,13
Anteil/Kommanditist 60%	-47.328,98	-54.631,69

III) Endgültigerklärung der angefochtenen Bescheide:

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht ungewiss ist.

Nach § 200 Abs. 2 BAO ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist.

Im gegenständlichen Fall wurden die angefochtenen Bescheide vom Finanzamt wegen des anhängigen Berufungsverfahrens hinsichtlich der Vorjahre vorläufig erlassen. Dieses Verfahren wurde mittlerweile abgeschlossen und ist ein Beschwerdeverfahren nicht mehr anhängig.

Es besteht zum gegenwärtigen Zeitpunkt im Hinblick auf Bestehen und Umfang der Abgabepflicht weder hinsichtlich Umsatzsteuer noch hinsichtlich der Gewinnfeststellung für die Jahre 2008 und 2009 eine Ungewissheit. Ungeachtet des Umstandes, ob ein offenes Rechtsmittelverfahren betreffend die Vorjahre einen Grund für die vorläufige Bescheideerlassung darstellt, lag im gegenständlichen Fall somit kein Grund für eine vorläufige Bescheiderlassung mehr vor. Dies wurde auch von beiden Parteien des Beschwerdeverfahrens bestätigt.

Sachentscheidungen des Bundesfinanzgerichtes gemäß § 279 Abs. 1 BAO dürfen auch vorläufige Bescheide durch endgültige ersetzen (Ritz, BAO⁵, § 279 Tz 14) bzw. entspricht es sogar der Verpflichtung des Bundesfinanzgerichtes im Rahmen der gesetzlichen Entscheidungsfindung, die Abgabenfestsetzung gemäß § 200 BAO endgültig vorzunehmen, wenn keine Ungewissheit mehr vorliegt.

Die Umsatzsteuer war somit für die Jahre 2008 und 2009 endgültig festzusetzen. Ebenso war die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2008 und 2009 endgültig vorzunehmen.

Zur 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 (**Art. 133 Abs. 4 B-VG**).

Die Überprüfung der Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung an Hand der Kriterien gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO ist bezogen auf den Einzelfall nach dem Gesamtbild der gegebenen Verhältnisse durchzuführen. Ebenso hat die Feststellung einer angemessenen Gewinnverteilung auf Basis der Gesellschafterbeiträge im Einzelfall aufgrund des konkret vorliegenden Sachverhaltes zu erfolgen. Insofern war die Entscheidungsfindung im beschwerdegegenständlichen Fall nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig.

Linz, am 29. Februar 2016