

# TE Vwgh Erkenntnis 2006/10/19 2002/14/0108

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 19.10.2006

## Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

ABGB §1175;

ESTG 1988 §23 Z2;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde 1. des J E, 2. des G D und 3. des H L, vertreten durch die Pirklbauer Wirtschaftsprüfung GmbH in 4240 Freistadt, Badgasse 5, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 28. Juni 2002, Zl. RV1217/1-7/2002, betreffend Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1997 und 1998, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die Beschwerdeführer schlossen am 14. April 1998 folgende Vereinbarung:

"GESELLSCHAFTSVERTRAG

über die Errichtung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts

zwischen den Herren

1. ...(Drittbeschwerdeführer (in der Folge: C))..., Zahnarzt, ...
2. ...(Zweitbeschwerdeführer (in der Folge: B))..., Geschäftsführer, ...
3. ...(Erstbeschwerdeführer (in der Folge: A))..., Golfprofessional, ...

wie folgt:

I. ZWECK

A ist Mitglied der Vereinigung Österreichischer Golfprofis AGPA. Die gegenständliche Vereinbarung wurde abgeschlossen, um es

A zu ermöglichen, den Beruf eines 'Playing Professional' auszuüben.

## II. SITZ

Sitz der Gesellschaft ist in ...

## III. DAUER

Die gegenständliche Vereinbarung stellt die schriftliche Fixierung einer mündlichen Vereinbarung dar, welche am 01.01.1997 begonnen hat. Die Vereinbarung wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

## IV. LEISTUNGEN DER GESELLSCHAFTER C / B

Die Gesellschafter C und B bringen ihre Leistungen in Geld in die Gesellschaft ein. Sie verpflichten sich, jeweils einen Betrag von öS 200.000,00 (in Worten Schilling Zweihunderttausend) jährlich an den Drittgesellschafter A zur Überweisung zu bringen, damit dieser die laufenden Aufwendungen (Fahrtkosten, Nächtigung, Verpflegung, Startgelder, allfällige Materialkosten) sowie den laufenden Lebensunterhalt daraus bestreiten kann.

Der Betrag von öS 200.000,00 ist von beiden Gesellschaftern in zehn gleichen Monatsraten von öS 20.000,00 jeweils am 5. der Monate Jänner - Oktober eines jeden Jahres auf das bekannte Konto des Drittgesellschafters zu bezahlen.

## V. LEISTUNGEN DES GESELLSCHAFTERS A

A leistet seinen Beitrag als Gesellschafter in Form von Arbeitsleistung als 'Playing Professional' und verpflichtet sich, während der Vertragsdauer in Österreich, Deutschland und der Schweiz sämtliche Profi-Golfturniere zu spielen, bei denen ein Preisgeld ausgespielt wird, soweit es zu keinen Terminkollisionen kommt und A die Spielberechtigung (Zulassung) erhält.

Er verpflichtet sich weiters, sich nach Kräften um Sponsoren zu bemühen.

## VI. VERTRETUNG

Vereinbart wird, daß die gegenständliche Gesellschaft nicht nach außen auftritt, sondern als reine Innengesellschaft fungiert. Dies bedeutet, daß keiner der Vertragspartner berechtigt ist, die Gesellschaft zu vertreten oder im Namen der Gesellschaft Rechte und Pflichten zu übernehmen, sondern nach außen immer im eigenen Namen auftritt, dabei jedoch die Interessen der Gesellschaft zu wahren sowie die gegenständliche Vereinbarung einzuhalten hat.

## VII. RECHTE UND PFLICHTEN DER GESELLSCHAFTER

A

a) wählt die zu spielenden Turniere aus und legt den

anderen Gesellschaftern bis 31.03. eines jeden Jahres einen

Turnierplan vor;

b) verpflichtet sich nach erfolgter Teilnahme, den

anderen Gesellschaftern unverzüglich Mitteilung über die Teilnahme

unter Bekanntgabe des Ergebnisses und des erzielten Preisgeldes zu

machen;

c) verpflichtet sich, die abgeschlossenen

Sponsorverträge den Mitgesellschaftern in Kopie vorzulegen;

d) wird bei allfälligen Verletzungen den

Mitgesellschaftern unverzüglich Meldung erstatten und die

bestmögliche Heilbehandlung in Anspruch nehmen;

e) verpflichtet sich, zur Hintanhaltung einer

Verletzungsgefahr während der Vertragsdauer keine gefährlichen Sportarten (insbesondere auch Schifahren, Fußball etc.) auszuüben;

f) verpflichtet sich, während der Vertragsdauer keine

Trainerstunden zu geben, sondern die turnierfreie Zeit ausschließlich der Regeneration und dem Training zu widmen.

Die Gesellschafter C / B übernehmen hingegen keine weiteren Verpflichtungen. Durch den pauschalierten Aufwandsatz an den Gesellschafter A gemäß Punkt IV des Vertrages sind sämtliche Verpflichtungen der Gesellschafter C / B erfüllt. Allfällige erhöhte Aufwendungen sind alleine vom Gesellschafter A zu tragen.

#### VIII. KONKURRENZKLAUSEL

Die Vertragsparteien kommen überein, während der Dauer der gegenständlichen Vereinbarung und für die Zeit von 3 Jahren nach einer allfälligen Auflösung keine den Interessen des Vertrages widersprechenden Verpflichtungen einzugehen. Insbesondere verpflichtet sich A, keine Sponsorverträge außerhalb des gegenständlichen Gesellschaftsvertrages abzuschließen und auch keinerlei Turniere auf eigene Rechnung zu spielen.

Sollte A nach Auflösung des gegenständlichen Vertrages auf eigene Rechnung und Verantwortung oder in Zusammenarbeit mit anderen Sponsoren weiterhin als 'Playing Professional' tätig sein wollen, wird vereinbart, daß A dies vorher den Mitgesellschaftern mitzuteilen hat, und diesen die Fortsetzung des gegenständlichen Vertrages anzubieten hat. Die Vertragsstrafe (Punkt XII:) wird insbesondere auch dann fällig, wenn diese Verpflichtung nicht eingehalten wird.

Die Gesellschafter C und B verpflichten sich ihrerseits, keine Karriere als 'Playing Professional' anzustreben.

#### IX. AUFTEILUNG GEWINN / VERLUST

Solange A keine Berechtigung (Zulassung) für die europäische Challenge Tour oder ein gleich- bzw. höherwertige Tour erhält, gilt folgende Gewinnaufteilung:

Sponsorgelder: 40 % B, 40 % C, 20 % A

Preisgelder: 25 % B, 25 % C, 50 % A

Sollte A die Berechtigung für die Challenge Tour oder eine gleich- oder höherwertige Tour erhalten, werden Preis- und Sponsorgelder im Verhältnis 10 % B, 10 % C und 80 % A aufgeteilt.

#### X. FÄLLIGKEIT

Die Auszahlung der anteiligen Preis- und Sponsorgelder hat binnen 14 Tagen nach Zahlungseingang beim Gesellschafter A zu erfolgen.

#### XI. AUFLÖSUNG / KÜNDIGUNG

Die Vertragsteile C und B können den Vertrag zum 31.12. eines jeden Jahres unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist aufkündigen, ohne daß diese Aufkündigung einer Begründung bedarf.

Der Gesellschafter A kann den Vertrag einseitig nur aus wichtigem Grund, insbesondere bei gesundheitlichen Problemen aufkündigen.

Die wirksame Kündigung eines der Gesellschafter bewirkt parteiweiseinvernehmlich die Auflösung der Gesellschaft.

#### XII. VERTRAGSSTRAFE

Für den Fall, daß einer der Gesellschafter gegen eine wesentliche Bestimmung dieses Vertrages verstößt, verpflichtet sich dieser, den anderen Gesellschaftern unabhängig von einem allenfalls entstandenen Schaden jeweils eine Vertragsstrafe in Höhe von öS 200.000,00 zu bezahlen. Die Geltendmachung eines darüber hinausgehenden Schadenersatzes bleibt davon unberührt. Die Anwendung des richterlichen Mäßigungsrechtes wird parteiweiseinvernehmlich ausgeschlossen.

#### XIII. KOSTEN UND GEBÜHREN

Die mit der Errichtung dieses Vertrages verbundenen Kosten tragen die Gesellschafter zu gleichen Teilen.

#### XIV. GERICHTSSTAND

Für sämtliche Streitigkeiten aus diesem Vertrag oder über dessen Bestand wird die Zuständigkeit des Landesgerichtes .... vereinbart.

....., am 14. April 1998

Unterschrift B

Unterschrift C

Unterschrift A"

Im Rahmen der Steuererklärungen für das Jahr 1997 wurden die erzielten, im Wesentlichen aus Preisgeldern bestehenden Einnahmen von rund S 128.000,-- auf A (rund S 64.000,--), B (rund S 32.000,--) und C (rund S 32.000,--) aufgeteilt und unter Berücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben (A: rund S 354.000,--, B: S 200.000,-- und C: S 200.000,--) ein steuerpflichtiges Ergebnis von rund S 110.000,-- für A und jeweils rund minus S 168.000,-- für B und C berücksichtigt. In einer Beilage zu den Steuererklärungen für das Jahr 1998 wurde erläutert, dass die Gesellschaft per 31. Dezember 1998 wieder beendet worden sei. 1998 hätten die Gesellschafter B und C nur mehr Geldleistungen in Höhe von je S 150.000,-- in die Gesellschaft eingebracht. Als Preisgelder wurden bei den Einnahmen nur mehr S 50.000,-- angeführt. Als Sonderbetriebsausgaben des A wurden rund S 267.000,-- ausgewiesen. Die Gewinnverteilung erfolgte analog dem Vorjahr (B und C jeweils minus S 138.000,--, A: rund S 57.000,--).

Vom Finanzamt wurden für das Jahr 1998 im Rahmen eines vorläufigen Bescheides gemäß § 200 Abs. 1 BAO die Einkünfte der Gesellschaft sowie der Gesellschafter mit S 0,-- festgestellt. Begründet wurde dies damit, dass bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung, die in absehbarer Zeit keinen Gesamtgewinn erwarten ließen, keine einkommensteuerlich beachtliche Einkunftsquelle vorliege. Gleichzeitig erging für das Jahr 1997 gemäß § 200 Abs. 2 BAO (nachdem ursprünglich ein vorläufiger Bescheid erlassen worden war) ein endgültiger Bescheid über die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit dem ausgesprochen wurde, dass die Einkünfte der Gesellschaft sowie der Gesellschafter null betragen würden. Auch hier begründete das Finanzamt seine Vorgangsweise entsprechend der Begründung für das Jahr 1998.

In einer dagegen erhobenen Berufung wurde vorgebracht, die Tätigkeit der Beschwerdeführer falle nicht unter § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung, da es sich hierbei eindeutig um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handle. Auch das Finanzamt hätte die erklärten Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet. Wie dem Wortlaut des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung zu entnehmen sei, lägen immer dann Einkünfte vor, wenn die Absicht bestünde, einen Gesamtüberschuss zu erzielen. Selbstverständlich hätten die Gesellschafter die Absicht gehabt, einen Gewinn bzw. Gesamtüberschuss zu erwirtschaften. Selbst wenn seitens der Finanzbehörde behauptet werde, dass es sich um Einkünfte im Sinne des § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung handle, müsse dem entgegen gehalten werden, dass gemäß § 1 Abs. 2 Z. 3 die Annahme von Liebhaberei ausgeschlossen wäre, wenn innerhalb absehbarer Zeit ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet werden könne. Der Gesellschafter A habe in beiden Jahren ein positives Betriebsergebnis bzw. einen Gewinnanteil von rund S 110.000,-- im Jahr 1997 und rund S 57.000,-- im Jahr 1998 zugewiesen bekommen. Die Finanzierung eines Profisportlers könne keineswegs unter die typischerweise in der Lebensführung begründete Neigung eingestuft werden. A habe mit allen Anstrengungen versucht, in seinem Beruf erfolgreich zu sein. So habe er jedes Jahr in den Wintermonaten die Strapazen der langen Autofahrt auf sich genommen, um in Spanien trainieren zu können. Dabei wäre er wochenlang von seiner Familie getrennt gewesen. In diesem Beruf ließen sich jedoch zwangsläufig die Einnahmen nicht erzwingen. Es könne jedoch nicht unterstellt werden, dass die Art der Tätigkeit in einem "absehbaren" Zeitraum keinen Gesamtgewinn erwarten lasse. Da A bei sehr vielen Turnieren an den Start gegangen sei, wäre zu erwarten gewesen, dass er Preis- und Sponsorgelder in Höhe der von den beiden anderen Gesellschaftern geleisteten Zahlungen verdiene. Gleichzeitig sei der in § 2 Abs. 4 der Liebhabereiverordnung geforderten Änderung der Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit entsprochen worden. Die Gesellschafter B und C hätten ihre einzubringende Geldleistung von je S 200.000,-- pro Jahr im Jahr 1997 auf je S 150.000,-- im Jahr 1998 reduziert. Dies in der Absicht, dass dadurch in der Gesellschaft ein positives Ergebnis erwirtschaftet werde. Die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses erstellte Planungsrechnung zeige bei Einnahmen von S 300.000,-- im Jahr 1997 folgendes Ergebnis: A: S 400.000,--, B: minus S 125.000,-

- und C: minus S 125.000,--. In den Folgejahren ab 1998 zeige sich bei prognostizierten Gesamteneinnahmen von S 1 Mio. (Sponsorgelder S 400.000,-- und Preisgelder S 600.000,--) folgendes Ergebnis:

A: S 580.000,--, B und C je S 110.000,--.

In der Folge erließ das Finanzamt neuerlich Feststellungsbescheide für die Jahre 1997 und 1998, welche im Hinblick auf die per 31. Dezember 1998 erfolgte Auflösung der GesbR nunmehr an die ehemaligen Gesellschafter dieser Gesellschaft gerichtet waren. Darin setzte das Finanzamt beim Gesellschafter A für 1997 erklärungsgemäß rund S 110.000,-- und für 1998 rund S 57.000,-- an. Der Anteil der Gesellschafter B und C wurde wegen Annahme von Liebhaberei mit S 0,-- in Ansatz gebracht. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Tätigkeit der Gesellschaft an sich als Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung einzustufen sei, bei den Gesellschaftern B und C sei jedoch eine Beteiligung gemäß § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung anzunehmen.

In einer dagegen erhobenen Berufung wurde insbesondere ausgeführt, es sei unerheblich, ob die beiden Gesellschafter (B und C) selbst Golf spielten oder nicht. Es wäre lediglich der Kontakt durch dieses Hobby geknüpft worden. Tatsache sei, dass A zu diesem Zeitpunkt ein aufstrebender Golfspieler gewesen sei. Daher hätte bei Abschluss des Gesellschaftsvertrages eindeutig die Gewinnabsicht im Vordergrund gestanden. Dass A durch die Umstellung seiner "Schwungtechnik" in ein hartnäckiges Formtief schlittern würde, wäre zu diesem Zeitpunkt noch nicht abzusehen gewesen. Es sei daher nicht die Förderung des Talentes, sondern das "Mitnaschen" am Gewinn im Vordergrund gestanden. Wenn nur die innere Neigung der Sportförderung im Mittelpunkt gestanden wäre, hätten die Gesellschafter nicht sofort auf den schleppenden Erfolg reagiert und die Zahlungen im zweiten Jahr reduziert bzw. am Ende des zweiten Jahres die Gesellschaft aufgelöst. Wären private Motive im Vordergrund gestanden, hätte man aus menschlicher Sicht doch nicht so schnell die Zahlungen eingestellt und eher "ein Auge zugedrückt". Die schnelle Reaktion auf die Erfolglosigkeit zeige, dass diese Gesellschaft nur dazu abgeschlossen worden sei, um einen Gesamtüberschuss zu erzielen. Die beiden Gesellschafter B und C seien erfolgreiche Unternehmer. Sie seien es gewohnt, Vereinbarungen nur dann abzuschließen, wenn mit einem Gesamtüberschuss gerechnet werden könne, ansonsten wären sie diese vertragliche Vereinbarung niemals eingegangen. Auf Grund ihrer persönlichen Neigung hätte keiner der beiden Gesellschafter einen Vorteil daraus gehabt, ob A den Golfsport ausübe oder nicht. Es bestünde auch kein persönliches Naheverhältnis (z.B. Verwandtschaft etc.) der Gesellschafter untereinander.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab und änderte die angefochtenen Bescheide dahingehend ab, dass eine Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 188 Abs. 1 lit. b BAO für die Jahre 1997 und 1998 unterbleibe. Begründend brachte die belangte Behörde zunächst zum Ausdruck, dass die Ansichten der Beschwerdeführer, des Finanzamtes und der belangte Behörde insofern konform gingen, als bei der Beurteilung der Betätigung der Gesellschaft insgesamt von einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO gesprochen werden könne. Die Einkünfte der Gesellschafter seien daher aus diesem Titel zunächst gemäß § 2 Abs. 2 LVO grundsätzlich innerhalb des Anlaufzeitraumes anzuerkennen. Bei der Beurteilung von Einkünften einer Personenvereinigung sei allerdings nach Einstufung der Tätigkeit der Gesellschaft selbst auf einer weiteren Ebene zu untersuchen, ob jeweils bei den einzelnen Gesellschaftern Liebhaberei vorliege. Besondere Vergütungen (Einnahmen) und Aufwendungen seien hiebei zu berücksichtigen. So könne etwa eine Beteiligung als solche als § 1 Abs. 2 Betätigung angesehen werden, wenn private Neigungsmotive im Vordergrund stünden. Es sei daher im gegenständlichen Fall die Verlustsituation der einzelnen Gesellschafter und anschließend die Qualifikation als Einkunftsquelle zu prüfen gewesen. Beim Gesellschafter A erübrige sich eine diesbezügliche Prüfung, weil dieser jeweils einen Gewinn erzielt habe. Bei den Gesellschaftern B und C seien hingegen durch die tatsächliche Übernahme der Aufwendungen in den berufsgegenständlichen Jahren nicht unerhebliche Verluste angefallen, sodass hinsichtlich dieser beider Gesellschafter eine Liebhabereiprüfung zu erfolgen gehabt habe. Auf Grund des gegebenen Sachverhaltes habe sich in diesem Zusammenhang vor allem die Frage aufgedrängt, ob die beiden Gesellschafter als Geldgeber nicht bloß die Funktion einer Art von "Mäzenen auf sportlicher Ebene" ausgeübt hätten. Darauf deuteten schon allein einzelne Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages hin, wenn dort als Zweck der Vereinbarung das Ziel angegeben werde, A den Beruf eines "Playing Professional" zu ermöglichen und die für Erwerbsgesellschaften eher atypische Vereinbarung hinsichtlich der Aufwandstragung bzw. Gewinn- und Verlustverteilung getroffen wurde. Die Beschwerdeführer hätten zu diesem Argument in ihrer Berufungsschrift vor allem zu bedenken gegeben, dass - entgegen den Ausführungen des Finanzamtes in der Bescheidsbegründung - die Aufwandstragung durch die Gesellschafter B und C mit jährlich S 200.000,-- bzw. später S 150.000,-- limitiert und die restlichen Aufwendungen sehr wohl von A zu tragen gewesen wären. Dem sei jedoch entgegen zu halten, dass in Punkt IV. des Vertrages vereinbart worden sei, dass die Gesellschafter B und C dem Arbeitsgesellschafter A jährlich je

S 200.000,-- zur Verfügung zu stellen hätten, damit dieser die laufenden Aufwendungen sowie den laufenden Lebensunterhalt bestreiten könne. Aus dieser Formulierung sei zu ersehen, dass der eindeutige Vertragswille der beteiligten Parteien darauf gerichtet gewesen sei, durch die jährlichen Geldleistungen nicht nur die als Betriebsausgaben absetzbaren Aufwendungen abzudecken, sondern darüber hinaus auch zur Bestreitung des Lebensunterhaltes beizutragen. Fest stehe, dass die jährlichen Zuschüsse während des Bestehens der Gesellschaft auch die laufenden Aufwendungen tatsächlich abgedeckt hätten und sogar noch ein Teilbetrag für die Mitfinanzierung des Lebensunterhaltes übrig geblieben sei.

Betrachte man die für Rechtsgeschäfte unter Fremden im freien Wirtschaftsverkehr völlig unüblich späte schriftliche "Fixierung der Gesellschaft", die zudem bloß als Innengesellschaft hätte fungieren sollen, und auch die im Unternehmensbereich eher atypische Vereinbarung über die Gewinn- und Verlustbeteiligung (vor allem die jährliche einseitige Aufwandstragung bis zu einem gewissen Betrag), so erhärte dies die Annahme, dass bei der Beteiligung der Gesellschafter B und C vor allem private Motive (Sportbegeisterung, Streben nach Förderung eines Sporttalents - verbunden mit einer gewissen Risikofreudigkeit) im Vordergrund gestanden seien. Dass sich die Gesellschafter für den Fall eines Erfolges des Unternehmens eine Gewinnbeteiligung ausbedungen und auch auf einen Gewinn gehofft hätten, werde zugestanden, sei aber nach Ansicht der belangten Behörde auf Grund der angeführten Erwägungen nicht der Hauptgrund für die Beteiligung gewesen. Dieser sei wohl viel mehr in der inneren Neigung, einem sportlichen Talent in einer Sportart, die "ihr Hobby war und ihnen selbst sehr viel bedeutete", zum Durchbruch zu verhelfen, das ohne finanzielle Unterstützung nie eine Möglichkeit zur Entfaltung gehabt hätte. Aus diesem Grund sei auch das ungleich hohe Risiko des Geldverlustes, das solchen Vorgängen bekanntermaßen anhafte, in Kauf genommen worden. Wenn auch für den Fall, dass sich das geförderte Talent im Sport einen Spitzenplatz hätte erkämpfen können, eine entsprechende Gewinnbeteiligung vereinbart worden wäre, so ergebe sich dennoch aus dem Gesamtbild des Sachverhaltes, dass die vordergründigen Motive der Beteiligung durch die Gesellschafter B und C nicht in erster Linie im Streben nach Gewinn, sondern im Streben nach Förderung eines "brachliegenden Talents" aus innerer Neigung gelegen hätten. In ähnlichem Sinne sprächen sich auch namhafte Autoren aus, wenn bei Investitionen - etwa auf anderer sportlicher Ebene wie z.B. dem Pferderennsport - , die mit einem überdurchschnittlichen Risiko, Gewinne erwirtschaften zu können, belastet seien, grundsätzlich von Liebhaberei ausgegangen werde. Die Beteiligung der Gesellschafter B und C sei daher nach Ansicht der belangten Behörde insgesamt nicht als typisch erwerbswirtschaftlich im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO, sondern überwiegend als auf innerer Neigung beruhende Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO zu qualifizieren. Ihr hafte daher nach der zitierten Verordnungsstelle die Vermutung der Liebhaberei an. Diese Vermutung hätte nur durch den Nachweis der tatsächlichen objektiven Ertragsfähigkeit oder eine Änderung der Bewirtschaftung in Form einer Intensivierung der Tätigkeit entkräftet werden können. Die Tatsache, dass auf Grund der vorliegenden Prognoserechnung auf eine Ertragsfähigkeit hätte geschlossen werden können, habe nicht zur Widerlegung der Vermutung der Liebhaberei führen können, da die realen Zahlen in keinem Verhältnis zu den prognostizierten gestanden seien. Laut Prognoserechnung sei im Jahr 1998 schon mit Preis- und Sponsorgeldern von S 1 Mio. gerechnet worden, dem seien tatsächlich nur Preisgelder in Höhe von rund S 50.000,-- gegenüber gestanden. Aber auch die ins Treffen geführte Reaktion der Gesellschafter auf den schleppenden Erfolg, indem sie 1998 nur noch S 150.000,-- zugeschossen hätten, könne nicht als solche Änderung der Bewirtschaftung angesehen werden, weil davon ausgegangen werden müsse, dass wohl auch ein privater Unterstützer seine Zahlungen reduzieren bzw. einstellen würde, wenn sich der erwartete Erfolg nicht innerhalb einer gewissen Zeit einstelle und sich vor allem auch kein Trend zu einer positiven Entwicklung abgezeichnet habe. Insgesamt hätten daher die Beteiligungen der Gesellschafter B und C nicht als Einkunftsquelle betrachtet werden können, sodass Liebhaberei im Sinne des Einkommensteuerrechts anzunehmen gewesen sei. Das Berufungsbegehren sei daher grundsätzlich als unbegründet abzuweisen gewesen. Auf Grund der Feststellung, dass die Einkünfte der Gesellschafter B und C wegen Vorliegens von Liebhaberei keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des Einkommensteuergesetzes darstellen, seien an den von der ehemaligen Gesellschaft erwirtschafteten Einkünften nicht mehrere Personen beteiligt, sodass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus der Beteiligung an dieser Gesellschaft zu unterbleiben hatte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Einheitlich und gesondert werden nach § 188 Abs. 1 lit. b BAO die Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind nach § 23 Z. 2 EStG 1988 auch die Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften).

Voraussetzung für die Annahme einer Mitunternehmerschaft ist, dass für die beteiligten Personen mit ihrer Position Unternehmerwagnis verbunden ist, was sich in der Unternehmerinitiative und dem Unternehmerrisiko ausdrückt. Unternehmerinitiative entfaltet, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann. Das Unternehmerrisiko besteht in der Teilnahme am Wagnis des Unternehmens und kommt u.a. in der Beteiligung am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes zum Ausdruck (vgl. dazu das hg. Erkenntnis vom 29. Juni 1995, 94/15/0103, mwN).

Eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zählt zu den Mitunternehmerschaften dann, wenn sie nach außen in Erscheinung tritt und die Gesellschafter Unternehmerrisiko tragen und Unternehmerinitiative entfalten. Sie zählt aber auch dann zu den Mitunternehmerschaften, wenn sie eine bloße Innengesellschaft ist, an der nach außen hin nicht in Erscheinung tretende Gesellschafter aber am Betriebserfolg und am Betriebsvermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes beteiligt sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. November 1994, 93/14/0150, und vom 17. September 2003, ZI. 2001/14/0211).

Im Beschwerdefall liegt nach Punkt VI des abgeschlossenen Gesellschaftsvertrages eine reine Innengesellschaft vor, was "bedeutet, dass keiner der Vertragspartner berechtigt ist, die Gesellschaft zu vertreten oder im Namen der Gesellschaft Rechte und Pflichten zu übernehmen, sondern nach außen immer im eigenen Namen auftritt, dabei jedoch die Interessen der Gesellschaft zu wahren sowie die gegenständliche Vereinbarung einzuhalten hat".

Eine Beteiligung am Betriebserfolg wurde nur hinsichtlich einer bestimmten Aufteilung der von A für seine Tätigkeit allenfalls erzielten Preis- und Sponsorgelder, nicht aber hinsichtlich eines allfälligen Verlustes der Gesellschaft vereinbart. Auch eine Vereinbarung über eine Beteiligung am Betriebsvermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes erfolgte nicht.

Es ist daher schon mangels einer in den Jahren 1987 und 1988 Bestand habenden steuerlichen Mitunternehmerschaft nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn die belangte Behörde ausgesprochen hat, dass eine Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb unterbleibt.

Die Beschwerde erweist sich daher insgesamt als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 19. Oktober 2006

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2006:2002140108.X00

#### **Im RIS seit**

29.11.2006

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)