

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter_A in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, Anschrift_A, vertreten durch Steuerberater_A, über die Beschwerde vom 27. August 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes_A vom 26. Juni 2018 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2014, Steuernummer_1, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2011 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2014 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1.) Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer betrieb in den Jahren 2005 bis 2016 (Beginn der Verpachtung) eine Pferdepension in Ort_A (siehe ua. den Fragebogen vom 25. August 2005). Nach Vorlage einer Prognoserechnung im Schreiben vom 24. Mai 2007 sowie einer Sachverhaltsschilderung in der Eingabe vom 31. August 2011 veranlagte das Finanzamt_A in den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2005 bis 2013 die als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärten Verluste aus der Pferdepension antrags- und erklärungsgemäß (mit vorläufigem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 27. April 2007, mit vorläufigem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 30. Jänner 2009, mit vorläufigem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 30. April 2009, mit vorläufigem Einkommensteuerbescheid für

das Jahr 2008 vom 18. Februar 2010, mit vorläufigem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 vom 9. Mai 2011, mit vorläufigem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 vom 20. Dezember 2016, mit endgültigem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 vom 20. Dezember 2016, mit endgültigem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 vom 20. Jänner 2014 iVm Bescheid gemäß § 293b BAO vom 20. Dezember 2016 sowie mit endgültigem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 vom 24. März 2015).

In Folge des Ergänzungsersuchens vom 19. Mai 2017 sowie einer Nachschau am 19. März 2018, AB.Nr.:_1, nahm das Finanzamt_A mit dem Beschwerdeführer nachfolgende Niederschrift auf:

„Tz.1 Liebhabereibeurteilung Landwirtschaft

Im Zuge der durchgeführten Nachschau wurde festgestellt, dass aus dem Betrieb Pferdepension seit Beginn im Jahr 2005 insgesamt ein Verlust in Höhe von Betrag_17 erwirtschaftet wurde. Seit 2005 wurde die Entwicklung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wegen der Liebhabereibeurteilung beobachtet und wurden deshalb die Bescheide 2005 - 2010 vorläufig erlassen. Da auf Dauer gesehen keine Steigerung der landwirtschaftlichen Ergebnisse möglich erscheint, ist der Betrieb Landwirtschaft aus ertragssteuerlicher Sicht als Liebhaberei zu beurteilen. (Die angeforderte Prognoserechnung, aus der sich gegenteiliges ergäbe, wurde nicht eingereicht). Auch eine objektive Kriterienprüfung gem. LVO Rz. 49 ff, die Sachverhalte, wie die Entwicklung von Umsatz- und Gewinnkennzahlen, das Ausmaß der Verlustentwicklung, Ursachen zur Steigerung der Erträge, etc. in Betracht ziehen, lassen eine Beurteilung des Betriebes als Einkunftsquelle nicht zu. Gem. § 2 Abs. 2 LVO sind die Verluste der ersten drei Kalenderjahre anzuerkennen. Somit sind die Einkommenssteuerbescheide 2005 bis 2007 erklärungsgemäß für endgültig zu erklären und die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ab dem Jahr 2008 mit Null anzusetzen.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht gilt für den Bereich der Landwirtschaft Folgendes: Im Regelfall sind land- und forstwirtschaftliche Betriebe unter § 1 Abs. 1 LVO einzureihen und es liegt nach § 6 LVO Liebhaberei im Bereich der USt nicht vor (vgl. VwGH 16.12.2009, 2008/15/0059). Wird hingegen eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit entfaltet, die auf einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung beruht (§ 1 Abs. 2 LVO; z.B. Nutzung für Freizeit Zweck und/oder zur Ausübung von Hobbytätigkeiten wie Jagen und Reiten) und sich bei objektiver Betrachtung nicht zur Erzielung von Gewinnen eignet, liegt keine unternehmerische Tätigkeit vor (z.B. VwGH 21.10.2003, 97/14/0161, zur Verpachtung einer landwirtschaftlichen Liegenschaft). In besonderen Ausnahmefällen kann aber auch eine Betätigung, die einkommensteuerlich Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 LVO darstellt, eine zum Vorsteuerabzug berechtigende umsatzsteuerpflichtige Betätigung darstellen (vgl. VwGH 19.9.2013, 2011/15/0157 mVa 25.4.2013, 2010/15/0107 zu einer in Verbindung mit der Bewirtschaftung einer kleinen Weidefläche betriebenen Tierzucht)“ (siehe Niederschrift über die Nachschau gemäß § 144 BAO vom 19. März 2018, AB.Nr.:_1).

Das Finanzamt_A folgte obiger Niederschrift und erklärte mit Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2005 bis 2007 (sämtliche Bescheide mit Ausfertigungsdatum 26. Juni 2018) die

vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007 gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig; in der Höhe der festgesetzten Einkommensteuer 2005 bis 2007 trat keine Änderung ein. Hingegen strich die Abgabenbehörde in den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2008 bis 2016 (sämtliche Bescheide mit Ausfertigungsdatum 26. Juni 2018) die (bescheidmäßig veranlagten) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft der Jahre 2008 bis 2016 ersatzlos und führte in der händischen Bescheidbegründung vom 22. Juni 2018 hierzu aus wie folgt:

„Im Zuge der durchgeführten Nachschau gem. § 144 BAO wurde festgestellt, dass aus dem Betrieb Pferdepenion seit Beginn im Jahr 2015 bis einschließlich 2016 ein Verlust in Höhe von Betrag_17 erwirtschaftet wurde. Seit 2005 wurde die Entwicklung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wegen der Liebhabereibeurteilung beobachtet und wurden deshalb die Bescheide 2005 - 2010 vorläufig erlassen. Eingereichten Abschlüssen und vorgelegten Buchhaltungskonten zufolge wurde die in Aussicht gestellte Umsatzsteigerung von bisher jährlich ca Betrag_20,- auf nunmehr ca. Betrag_21,- € (Antwort aus 2011 auf eine angeforderte Prognoserechnung), begünstigt durch Buchung von Reitstundenkontingenten durch mehrere große Ort_ler Hotels, nicht umgesetzt und letztlich der Betrieb ab Juni 2016 dauerhaft verpachtet. Die Nichteinhaltung der 2011 in Aussicht gestellten Umsatzsteigerung infolge der nicht umgesetzten Strukturverbesserungsmaßnahmen und damit die fehlende Möglichkeit ein positives Gesamtergebnis zu erwirtschaften hätte der Abgabepflichtige auf Grund seiner bis dahin langjährigen Tätigkeit erkennen müssen. Die Tatsache der Nichtumsetzung der 2011 angekündigten Maßnahmen kam in der nunmehr durchgeführten Nachschau neu hervor, weshalb die vorläufigen Bescheide für 2008 bis 2010 endgültig zu erlassen sind und für die Jahre 2011 - 2013 eine Wiederaufnahme des Verfahrens zu erfolgen hat. Da über den gesamten Zeitraum von Beginn der Tätigkeit bis zur nunmehr erfolgten Aufgabe kein positives Gesamtergebnis erwirtschaftet wurde, ist der Betrieb Landwirtschaft aus ertragsteuerlicher Sicht als Liebhaberei zu beurteilen. Auch eine objektive Kriterienprüfung gem. LVO Rz. 49 ff, die Sachverhalte, wie die Entwicklung von Umsatz- und Gewinnkennzahlen, das Ausmaß der Verlustentwicklung, Ursachen zur Steigerung der Erträge, etc. in Betracht ziehen, lassen eine Beurteilung des Betriebes als Einkunftsquelle nicht zu. Gem. § 2 Abs. 2 LVO sind die Verluste der ersten drei Kalenderjahre anzuerkennen. Somit sind die Einkommenssteuerbescheide 2005 bis 2007 erklärungskgemäß für endgültig zu erklären und die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ab dem Jahr 2008 mit Null anzusetzen.“

Die hiergegen – nach Fristverlängerungsantrag vom 13. Juli 2018 – fristgerecht gegen obige Bescheide erhobene Beschwerde vom 27. August 2018 begründete der Beschwerdeführer ua. wie folgt:

„In der gesondert - datiert vom 22.6.2018 - ergangenen Bescheidbegründung zu den Einkommensteuerbescheiden 2008 bis 2016, davon 2008 bis 2010 Neubemessung der vorläufigen Bescheide, 2011 bis 2013 Wiederaufnahme des Verfahrens, 2014 bis 2016 erstmalige Festsetzung der Einkommensteuern, wird die Versagung des Abzugs des Verlustes aus dem Betrieb einer Pferdepenion im Wesentlichen damit begründet, dass der Betrieb seit seiner Gründung nur

Verluste erwirtschaftet habe und daher als Liebhaberei (ex post) einzustufen sei. Dieser Sichtweise sei folgende Gesamtschau gegenübergestellt:

Vor dem (auch von erfahrenen Pferdesportlern (so auch der damalige Person_A) empfohlenen/angeratenen - vgl. dazu auch Bescheidebegründung der Landes-Grundverkehrsbehörde, 4. Absatz, - Ankauf des landwirtschaftlichen Objekts GB_Ort_A_Gst_1_und_2 wurde eine planerische Vorscheurechnung erstellt. Diese fußt auf der Annahme von 12 vermieteten (von 13 gesamt) Pferdeboxen zu je EUR Betrag_1 (netto) je Monat, sohin auf Einnahmen von etwa EUR Betrag_2,00 p.a., denen Abschreibungen (aus Anschaffungen) von etwa EUR Betrag_3,00 (rein Gebäude) und EUR Betrag_4,00 (für diverse Einbauten/Gerätschaften), Zinsen von etwa EUR Betrag_5,00 und diversen (angenommenen) Ausgaben 10% der Einnahmen, also grob EUR Betrag_3,00 gegenübergestanden haben. Als weitere Ausgaben wurden noch Futtermittel/Pensionsbedarf mit etwa EUR Betrag_6,00 p.a. angesetzt, woraus sich ein Gewinn von grob EUR Betrag_7,00 p.a. ergeben hätte. Diese (vor dem Hintergrund bei deutlich höheren Preisen voll ausgelasteter Vergleichsbetriebe nicht unrealistische) Planungsrechnung traf in der Realität leider nicht ein. Bereits die Umsatzprognose konnte im gewünschten Umfang nie erreicht werden, weder wurde trotz werblicher Einschaltungen in vielen lokalen Medien (bis in den Raum Ort_B), Postwurfsendungen, Mundpropaganda unter Reitfreunden etc., je Vollausslastung noch der daraus gewünschte/angenommene Umsatz erreicht. Sogar zuletzt waren im Schnitt so gut wie immer 3 bis 4 Pferdeboxen zumindest monatsweise leer. Die Ursachen für die mangelnde Auslastung dürften - im Nachhinein betrachtet - vielfältig sein; einerseits entwickelte sich der Pferdesport im städtischen Umfeld von Ort_C (zwischen Ort_D und Ort_E) wesentlich dynamischer als dies im Bereich_A der Fall war/ist (so werden im Umland Ort_C für die gleiche Betreuung der Pferde ohne Problem monatliche Bruttoeinstellpreise EUR Betrag_8,00 bis Betrag_9,00 erzielt - und die Anlagen sind voll, z.B. Reitstall Ort_F und Ort_G) und sowohl hinsichtlich der Reitsportler selbst als auch der Frage, wo Pferde untergestellt werden können; so scheint im Bereich_A vielfach eine Unterbringung von zwei bis drei Pferden bei Bauern auf deren Höfen günstiger zu sein, weshalb (gerade junge) Reiterinnen eher auf dieses noch günstigere Angebot zurückgreifen. Auch die innerhalb des Bereich-A eher ungünstige Randlage (in Relation Zentralraum Ort_H bzw. Ort_B) mag Einfluss gehabt haben und nicht zuletzt (jedenfalls aus Sicht des heurigen Sommers) die Destination Ort_I aus touristischer Sicht doch immer noch eher eine Winterdestination mit entsprechender Ausrichtung - eine konzertierte Bewerbung des Gebiets (auch) als Reitgelegenheit mit der Möglichkeit tatsächlich ins Gelände ausreiten zu können/dürfen wird wohl erst angegangen werden müssen. Die“ vom Beschwerdeführer „in den Prospekten des Unternehmen_A bzw. Unternehmen_B positionierte Werbung für sein Objekt erfüllt dabei sicher nicht das Erfordernis eines umfassenden Werbekonzepts einer ganzen Region. Wären auch nur annähernd die der Planungsrechnung unterstellten Umsätze eingetroffen bzw. erzielbar gewesen, wären fast alle Geschäftsjahre mit Gewinn abzuschließen gewesen. Aber nicht nur die Einnahmenseite lief gegenüber der Planung aus dem Ruder, auch ausgabenseitig waren negative Ausschläge zu verzeichnen. So trafen die deutlich höheren notwendigen Investitionen (sei es Anschaffungen,

sei es große Reparaturen) zeitlich mit den stark steigenden Zinsen zusammen - zeitweise machte der Zinsaufwand dreimal so viel aus wie prognostiziert - eine immense Belastung, die erst durch massive Privateinlagen im Jahr 2009 (allein in diesem Jahr etwa EUR Betrag_11,00) wieder auf das ursprünglich angedachte Niveau reduziert werden konnte (siehe Referenzzins-Diagramm). Massiv verschlechtert wurden die Ergebnisse jedoch ab Ende 2007 durch die Einstellung einer Mitarbeiterin ab März 2008. Hintergrund waren zwei schwere Armverletzungen (Operation, Gips, Reha) vom Beschwerdeführer „(19/12/2007 und 08/02/2008), die er sich beide im Zuge der Betreuung der Pferdepension zugezogen hatte und die es ihm in weiterer Folge zumindest kurz- und mittelfristig unmöglich machten, den Betrieb selbst zu betreiben. Die Notwendigkeit, die alltäglichen Arbeiten von einem Dienstnehmer machen zu lassen (statt selbst tätig zu sein) war finanziell sicherlich die größte und negativste Veränderung gegenüber den ursprünglichen Annahmen. Speziell negativ stach dabei 2011 hervor, das Jahr in dem durch Kooperation mit Hotels in Ort_I versucht wurde, durch Reitstunden, geführte Reitausflüge etc. den Reiterhof deutlich aktiver zu positionieren. Zwar konnten - in bescheidenem Ausmaß von etwa EUR Betrag_7,00 - Mehreinnahmen gegenüber der reinen Pferdeeinstellung erzielt werden, gleichzeitig musste jedoch zur Betreuung dieser Zusatzangebote ein weiterer Dienstnehmer beschäftigt werden, was die ohnehin schon hohen Lohnkosten weiter in die Höhe und das Ergebnis tiefer in die roten Zahlen trieb. Und schließlich erwies sich auch der Ansatz der sonstigen Aufwendungen/Kosten vor allem wegen der mit Ausbau und Sanierung anfallenden Begleitaufwendungen als zu niedrig. Negativ fiel aber auch ins Gewicht, dass die Landwirtschaftskammer eine im Zuge der Anschaffung des Objekts bereits mündlich zugesagte Förderung (der Anschaffung bzw. der Ausbaumaßnahmen) wegen eines Formalfehlers (konkret: die zur Vermeidung weiterer Gebäudeschäden dringend nötige Anbringung einer Dachrinne (!) wurde von der Landwirtschaftskammer als Baubeginn vor Förderzusage gewertet) nicht gewährte, was in einer Ausweitung der Fremdmittel im gleichen Ausmaß (rund EUR Betrag_10,00) samt sich daraus ergebender Zinsbelastung resultierte. Naturgemäß darf auch die Ausweitung der ursprünglich angenommenen Investitionssumme EUR Betrag_11,00 auf total EUR Betrag_12,00 nicht außer Acht gelassen werden - sowohl hinsichtlich der damit verbundenen Zinsbelastung, erweiterten Abschreibung als auch dem damit geschaffenen - nunmehr bei Verkauf gut marktgängigen Wirtschaftsgut. 2016 erfolgte die einschneidendste Änderung der Bewirtschaftung, indem die Pferdepension ab 1.6.2016 in Bausch und Bogen verpachtet wurde, seither übersteigen die Einnahmen aus der Betriebsverpachtung (wenn auch bescheiden, aber doch) die Betriebsausgaben. Hintergrund dieser Veränderung ist, dass“ der Beschwerdeführer „von seiner Mutter den Betrieb „Unternehmen_C“ in Ort_I übertragen bekam und zeitlich nicht mehr in der Lage gewesen wäre, sich im erforderlichen Umfang der Bewirtschaftung der Pferdepension zu widmen.

Faktenseitig kann daher zusammenfassend festgehalten werden:

- Das Projekt wurde vor Beginn mit (ex ante) realistischen Annahmen planerisch durchgerechnet
- Diese Planungen ergaben positive Betriebsergebnisse - sonst wäre das Projekt nie begonnen

worden.

- Massive, nicht vorhersehbare Abänderungen von Prämissen (z.B. Nichtgewährung Förderung, Unfall des Pflichtigen etc.) führten zu erheblichen Ausweitungen der Betriebsaufwendungen gegenüber den Planansätzen.
- Trotz der Kostenausweitungen wäre bei Erreichen der (ex ante) realistischen Umsatzziele größtenteils ein positives Betriebsergebnis zu erreichen gewesen.
- Es wurden über die Jahre dem Betrieb erhebliche private Mittel zugeführt, wodurch zumindest die Bankverbindlichkeiten (aus Anschaffung und Einbauten/Reparaturen) von anfänglich rund EUR Betrag_13,00 auf rund EUR Betrag_14,00 (im Jahr 2015) gedrückt werden konnten.
- Über die Jahre wurde ein Betriebsvermögen von grob EUR Betrag_12,00 (Anschaffungskosten) geschaffen, das heute einen leicht realisierbaren Wert zwischen EUR Betrag_15,00 und EUR Betrag_16,00 darstellt.

Der solcherart geschilderte Sachverhalt ist aus meiner Sicht wie folgt rechtlich zu würdigen:

Art und vor allem Umfang der“ vom Beschwerdeführer „betriebl. Tätigkeit (12 fremde Einstellpferde bei einem eigenen Pferd) stellt grundsätzlich eine Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO - also eine Betätigung mit Vermutung einer Einkunftsquelle dar. Die weitere Beurteilung muss sich - die offenbar auch vom Finanzamt nicht bestrittene (Argument: Die Begründung vom 22.6.2018 spricht im vorletzten Absatz von der Prüfung nach § 2 Abs. 2 LVO, mithin jedenfalls grundsätzlich Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO) Einordnung der Tätigkeit unter § 1 Abs. 1 LVO unterstellend - streng nach § 2 Abs. 1 LVO richten. Dabei ist - ausgehend von der (wie oben dargestellt) realistischen Planungsrechnung - zu prüfen bzw. zu untersuchen, weshalb es trotz positiver Planungsrechnung zu (Gesamt)Verlusten gekommen ist. Besondere Bedeutung kommt dabei insbesondere der Prüfung nach § 2 Abs. 1 Z. 3 bis 6 LVO zu. Bei dieser Prüfung ist streng darauf zu achten, einerseits die grundsätzliche Eignung einer Betätigung als Einkommensquelle (Planungsrechnung vor Beginn) und andererseits die theoretische Eignung von angedachten/begonnenen Maßnahmen zur Reduktion von Verlusten zu beurteilen. Der Eintritt eines tatsächlichen Erfolgs ist dabei unerheblich und hat jedenfalls keinen Einfluss auf die Beurteilung selbst. So führte der VWGH in 2006/15/0075 vom 12/12/2007 unter Hinweis auf das Erkenntnis 2003/14/0022 vom 14/12/2006 aus: (Zitat Anfang) „Es kommt nicht darauf an, ob die vom Steuerpflichtigen gesetzten Maßnahmen tatsächlich in die Gewinnzone führen, vielmehr ist die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Verfolgung der in § 1 Abs. 1 LVO beschriebenen Absicht ohne Rücksicht auf ihren tatsächlichen Erfolg zu prüfen“ (Zitat Ende). Und weiter (im Anlassfall ging es um Betrieb zur Herstellung von Oblaten und eines dabei laufenden Patentstreits) (Zitat Anfang): „Wie lange beim vorliegenden Sachverhalt die.... Fortsetzung der Tätigkeit noch als wirtschaftlich vernünftige Reaktion eines mit Gewinnabsicht handelnden Steuerpflichtigen betrachtet werden kann, ist nach den Umständen des konkreten Patentstreites - jedenfalls nicht rückwirkend in einer Art ex post Betrachtung - zu beurteilen“ (Zitat Ende). Genau diese ex-post Betrachtung liegt jedoch der Entscheidung des Finanzamts zugrunde. Damit wird einerseits die Tatsache außer Acht gelassen, dass man im Nachhinein immer klüger ist und außerdem in keiner Weise beurteilt, ob die vom Steuerpflichtigen angedachten/umgesetzten Maßnahmen

bei voller Wirksamkeit derselben nicht doch von Erfolg gekrönt hätten sein können und dies wiederum streng im Umfang „hätte sein können“ - ohne einen konkreten tatsächlichen Erfolg. Interessant ist auch der Rechtssatz des VwGH zu 98/15/0132 vom 20/09/2001 (Zitat Anfang): „Einkünfte aus Gewerbebetrieb liegen auch dann vor, wenn infolge einer Fehlinvestition Einnahmen ausbleiben. Es muss lediglich der unzweifelhafte Plan für die konkrete erwerbswirtschaftliche Betätigung, die ernsthafte Absicht der Gewinnerzielung klar erwiesen sein. Anderes würde nur gelten, wenn die Aufnahme der geplanten Betätigung von vornherein nicht möglich wäre (Hinweis auf E 94/13/0165 vom 30/10/1996).“ (Zitat Ende). Leider ist zu diesem Erkenntnis der Sachverhalt nicht abrufbar, aber die Kernaussage des Rechtssatzes weist auf die ausschließlich aus der Position ex ante anzustellenden Überlegungen und Beurteilungen hin. Auch Doralt/Renner schreiben - unter Bezugnahme auf E 12/12/2007, 2006/15/0075 - dass es nicht darauf ankommt, ob die vom Steuerpflichtigen gesetzten Maßnahmen tatsächlich erfolgreich sind, vielmehr ist (nur) die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Gewinnerzielungsabsicht zu prüfen. Interessant ist hierbei der in RZ 564/1 (zur LiebhabereiVO) wiederum unter Bezugnahme auf obiges Erkenntnis getätigte Hinweis, dass allein die Unsicherheit über die zukünftige Umsatzentwicklung es nicht rechtfertigt, vorläufige Bescheide zu erlassen. Die im gegenständlichen Verfahren (in Vorjahren) erfolgte Erlassung vorläufiger Bescheide erscheint im Lichte dieser Ausführungen bzw. dieser Judikatur zumindest hinterfragungswürdig. Ebenso wird in VwGH 90/13/0058 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass bei einem Gewerbebetrieb (und eine Pferdepension mit 13 Einstellboxen samt entsprechenden Betreuungseinrichtungen wird (auch wenn Land/Forstwirtschaft) vom Charakter her einem Gewerbebetrieb gleichzuhalten sein) nur in besonderen Ausnahmefällen Liebhaberei anzunehmen ist. Und weiter führt der VwGH in diesem Erkenntnis aus, dass das Auftreten von Verlusten für sich allein noch nicht ausreicht, das Fehlen eines Gewinnstrebens anzunehmen. Im (zwar noch zur alten Rechtslage ergangenen) Erkenntnis des VwGH zu 84/14/0055 verweist der VwGH ausdrücklich auf seine über Jahre (und auch heute noch gültige) Judikaturlinie hin, wonach das Auftreten von Verlusten für sich allein bei einem alle übrigen Merkmale einer (ich verallgemeinere) betrieblichen (im Sinn von Einkünften §§ 21 bis 23 EStG) Tätigkeit aufweisenden Betrieb eben nicht ausreicht, diesen als Liebhaberei (damals noch Voluptuar titulierte) einzustufen. Vielmehr - so auch hier der VwGH - sei nur dann von Liebhaberei auszugehen, wenn eine Betätigung/Betrieb nach objektiven Kriterien/Maßstab (ex ante) keine Möglichkeit beinhaltet, nachhaltig Gewinne abzuwerfen. Die Judikaturlinie des VwGH zusammenfassend kann mit Fug und Recht davon gesprochen werden, dass eine betriebliche Tätigkeit (wohl alle Einkünfte i.S. §§ 21 bis 23 EStG umfassend), nicht nur unter § 1 Abs. 1 LVO einzustufen ist, sondern der damit einhergehenden Einkunftsquellenvermutung nur bei Vorliegen besonderer Umstände (unter streng objektiver Auslegung des § 2 Abs. 1 Z 1-6 LVO) ebendiese Eigenschaft versagt werden darf. Besonderes Augenmerk ist dabei darauf zu legen, dass unter keinen Umständen eine ex-post Betrachtung stattfinden darf - vielmehr ist anhand objektiver Kriterien zu prüfen, ob bei der Betätigung ex ante die Chance auf Gewinn gegeben ist bzw. ob Handlungen/Vorhaben des Pflichtigen (in der Ver-

lustphase) wiederum objektiv die Chance hätten (sofern alles so eintritt, wie dies nach objektiven/realistischen Gründen angenommen werden durfte), angefallene Verluste zu egalisieren und wieder in die Gewinnzonen zurückzukommen. Insbesondere muss dabei im Zuge einer Beurteilung auch darauf Rücksicht genommen werden, ob einerseits die Grundannahmen nachvollziehbar und somit die Gewinnannahme gerechtfertigt waren/sind und (wie im konkreten Fall) ob auf unvorhersehbar eintretende Ereignisse (konkret der verletzungsbedingte Ausfall des Pflichtigen ab Anfang 2008) objektiv vertretbar und wirtschaftlich sinnvoll reagiert wurde. Ein wegen der Änderung der entsprechenden Rechtslage im Jahr 2012 nicht uninteressanter Aspekt wurde vom Finanzamt bei der Beurteilung der Situation komplett ausgeblendet. Bei Beginn des Projekts im Jahr 2004 galt hinsichtlich Betriebsvermögen (Grund/Boden/Gebäude) klarerweise noch die „alte“ Rechtslage, bei der sowohl bei Entnahme als auch Verkauf jedenfalls die gesamte Wertsteigerung des Gebäudes/Betriebseinrichtungen der normalen Tarifsteuer zu unterwerfen gewesen wäre. Hier schuf die Änderung des EStG im Jahr 2012 (§§ 30 ff EStG) deutliche Änderungen. Da man aber doch wiederum aus der ex-ante-Sicht auch das Ende einer wirtschaftlichen Betätigung (sei es durch Übernahme ins Privatvermögen, sei es durch Verkauf) mit ins Kalkül ziehen muss, wäre wohl auch der aus solchen Handlungen erzielbare, voll steuerpflichtige Gewinn in eine Gesamtberechnung/Überlegung mitzudenken und entsprechend zu würdigen. Die Bescheide vom 26.6.2018 müssen sich daher zusammen mit der Bescheidbegründung vom 22.6.2018 folgende Kritikpunkte bzw. Vorwürfe gefallen lassen:

Es wird in keinsten Weise dargestellt, auf Basis welcher objektiven Prüfung (ex ante) dem Projekt bzw. der Betätigung des Pflichtigen die Voraussetzungen fehlen, eine Einkunftsquelle gewesen zu sein bzw. sein zu können. Vielmehr wird in einer ex-post-Betrachtung auf die angefallenen Verluste verwiesen und sehr vage behauptet, der Pflichtige hätte 2011 die Nichteinhaltung der Umsatzsteigerungen dahingehend einschätzen müssen, dass damit ein Liebhabereibetrieb vorliege. Gerade diesem Argument muss entgegengehalten werden, dass es gerade 2011, 2013 und 2014 zu Umsatzsteigerungen kam; dass diese nicht nachhaltig waren kann jedoch wiederum erst ex-post mit Sicherheit gesagt werden, was jedoch im Lichte der Rechtsprechung des VwGH in jedem Fall unzulässig ist. Gerade in - einer wiederum ex-ante durchzuführenden - Neueinschätzung von erwartbaren Umsatzsteigerungen aufgrund gesetzter Maßnahmen 2010/2011 lag wiederum die objektive Möglichkeit zugrunde, dass damit nachhaltig Gewinne zu erzielen wären. Auf die objektiv (unvorhersehbar) veränderten Umstände (verletzungsbedingter Ausfall des Pflichtigen nach Operationen 2007/2008) wurde weder hinsichtlich ihrer unmittelbaren Auswirkung in den Jahren 2008/2009 noch in der damit in weiterer Folge dauerhaften Abänderungen der ursprünglich geplanten Bewirtschaftung Rechnung getragen. Inwieweit das Verfahren seitens des Finanzamts nach einer Rückfrage im Juli 2011 korrekt im Sinne einer gehörigen Fortsetzung geführt wurde - und inwieweit die in der Bescheidbegründung für die einzelnen Zeitabschnitte angeführten Rechtsakte (auch und gerade im Lichte der Erkenntnisse des VwGH) korrekt und angemessen sind/waren, sei dahingestellt und deutlich hinterfragt. Zumal nach der telefonisch/E-Mail Anfrage 2011 - und deren Beantwortung durch mich im gleichen Jahr - erst wieder 2018 seitens der Finanz Schritte gesetzt wurden, die zur nunmehr

zu bekämpfenden Entscheidung geführt haben. Der guten Ordnung halber sei der in der Bescheidbegründung mitschwingenden (subtil geäußerten - „dauerhaft verpachtet“) Betriebsaufgabe widersprochen. Weder Alter noch Gesundheitszustand des Pflichtigen machen einen derartigen Schritt zwingend nötig oder auch nur wahrscheinlich. Vielmehr ist die unbefristete, jederzeit unter Einhaltung klar definierter Fristen kündbare Verpachtung eine aus Sicht des Jahres 2016 objektiv sinnvolle Handlung (Abänderung der Bewirtschaftung) ohne damit auch nur ansatzweise zwingend davon ausgehen zu können, dass es sich hierbei um eine endgültige Maßnahme handelt.“

Das Finanzamt_A wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2016 (sämtliche Bescheide mit Ausfertigungsdatum 1. April 2019) als unbegründet ab und führte in der händischen Bescheidbegründung vom selben Tag aus wie folgt:

„Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist. Das Unterstellen und Füttern fremder Tiere gegen Entgelt (Pensionstierhaltung, Leihvieh, Lohnmast) ist bei ausreichender Futtergrundlage iSd § 30 Abs. 5 BewG 1955 regelmäßig als Tierhaltung iSd § 21 EStG 1988 anzusehen. In diesem Sinne rechnet die Pensions(reit)pferdehaltung auch dann noch zur landwirtschaftlichen Tierhaltung, wenn den Pferdeeinstellern Reitanlagen (einschließlich Reithalle) zur Verfügung gestellt und diesen gegenüber keine weiteren ins Gewicht fallenden Leistungen außer der Betreuung der Pferde (Fütterung, Pflege, Reinigung der Stallungen und dgl.) erbracht werden (siehe EStRL 2000 Rz 5066). Laut dem vorgelegten Grundverzeichnis für die Landwirtschaftskammer bewirtschaftete der Bf. rund 3 ha Fläche, dies aus dem Jahr 2014 Nutzung „Mähwiese/-weide zwei Nutzungen“. Hinsichtlich zweier Flächen wurden entgeltliche Pachtverträge vorgelegt, die restlichen Flächen wurden laut Vorhaltsbeantwortung gratis in Nutzung gegeben. Aus den vorgelegten Sachkonten „WEK Futtermittel“ der Jahre 2012 bis 2014 ist ersichtlich, dass jährlich neben diversen Futtermitteln auch Heu und Heuballen zugekauft wurden. In der gegenständlichen Beschwerde wurde ausgeführt, dass die monatliche Anzahl an vermieteten Boxen und sohin untergestellten Pferden divergiert, jedoch höchstens acht Boxen vermietet worden sind. Zudem wurde ein eigenes Pferd untergestellt. Diese Ausführungen kongruieren mit der bekannt gegebenen Zahl der Tierart „Pferde“ für die Landwirtschaftskammer im Jahr 2014, wo der Bestand in Stück mit neun Pferden der Rasse mit Widerristhöhe über 1,48 m oder Endgewicht über 500 kg mitgeteilt wird. Die dem Bf. zur Verfügung stehenden Mäh-/Weideflächen reichen nach der allgemeinen Lebenserfahrung nicht aus, um im Schnitt acht Pferde zu füttern. Ob der Bf. eine Infrastruktur mit Maschinenwerk besitzt, um landwirtschaftlich tätig zu werden, wurde im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung seitens des Bf. offengelassen. Hinsichtlich der Einkünftezuordnung ist zu berücksichtigen, dass neben der Pferdepension in Kooperation mit Hotels in Ort_I Reitstunden und geführte Reitausflüge angeboten

wurden. Eine Pferdepension mit dreizehn Einstellboxen samt entsprechenden Betreuungseinrichtungen gleicht charakteristisch einem Gewerbebetrieb. Unter Berücksichtigung der vorhandenen Pachtflächen und der Menge an zugekauften Futtermitteln ist davon auszugehen, dass keine ausreichende Futtergrundlage iSd § 30 Abs. 5 BewG 1955 vorliegt. Die Sachverhaltsdarstellungen ergeben das Gesamtbild, dass im gegenständlichen Fall nicht von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft auszugehen ist, sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG 1988 vorliegen.

Die Frage der Liebhaberei ist für die streitgegenständliche Jahre nach der Liebhabereiverordnung (LVO, BGBl. 1993/33) zu beurteilen. Die Anwendung dieser Verordnung wird durch das Anfallen eines nach steuerlichen Vorschriften ermittelten Verlustes ausgelöst. Die LVO unterscheidet Betätigungen mit widerlegbarer Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO), Betätigungen mit widerlegbarer Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 LVO) und Betätigungen mit unwiderlegbarer Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 3 LVO). Beurteilungseinheit bei den betrieblichen Einkünften ist der einzelne Betrieb, Teilbetrieb oder Nebenbetrieb unabhängig von der Rechtspersönlichkeit oder Rechtsform (siehe LRL 2012 Rz 7). Aufgrund der Größe und Struktur der Pferdepension ist gegenständlich von einem Betrieb (einer Betätigung) nach § 1 Abs. 1 LVO Betrieb auszugehen. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung, wie beispielsweise in seinem Erkenntnis vom 2. März 2006, 2006/15/0018, ausspricht, kommt es in erster Linie auf die subjektive Absicht des Steuerpflichtigen an, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Die Absicht einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist jedoch ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es genügt daher nicht, wenn ein Steuerpflichtiger die Absicht hatte, Gewinne zu erzielen. Vielmehr muss diese Absicht an Hand der im § 2 Abs. 1 LVO beispielsweise aufgezeigten objektiven Kriterien beurteilt werden (VwGH 19.3.2008, 2005/15/0151). Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, gemäß § 2 LVO insbesondere anhand folgender Kriterien zu beurteilen:

- Ausmaß und Entwicklung der Verluste
- Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen
- Ursachen der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben
- Marktgerechtes Verhalten/angebotene Leistungen
- Marktgerechtes Verhalten/Preisgestaltung
- Verbesserungsmaßnahmen

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

1.) Ausmaß und Entwicklung Verluste: Das Verhältnis der jährlichen Verluste zu den jährlichen Umsätzen stellt sich wie folgt dar:

[...]

Die jährlichen Verluste übersteigen betragsmäßig regelmäßig die jährlichen Umsätze. Einzige Ausnahme bildet das Jahr 2012, wo die Umsätze den Verlust übersteigen. Bei einer Gesamtbeurteilung der Verluste ist keine Tendenz ersichtlich, wonach sich diese jährlich ansteigend oder abfallend entwickeln. Vielmehr ist erkennbar, dass in den Jahren 2008 bis 2011 die Verluste jährlich angestiegen sind und sich dann ab dem Jahr 2012 wieder verringerten und dies bei fallenden Umsätzen. Die Höhe des Umsatzes korreliert mit der Höhe des Verlustes; sinkende Umsätze gehen mit sinkenden Verlusten einher - steigende Umsätze gehen mit steigenden Verlusten einher. Für das Finanzamt_A spricht diese Entwicklung bis einschließlich 2016 für Liebhaberei.

2.) Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen: In den beschwerdegegenständlichen Jahren sind immer Verluste angefallen. Der Gewinn im Jahr 2016 resultiert aus einer Änderung der Bewirtschaftung, ab Mitte dieses Jahres wurde der Pferdehof verpachtet. Da im gesamten Zeitraum keine Gewinne erzielt wurden, ist bezüglich dieses Kriteriums für die Jahre 2005 bis 2016 von Liebhaberei auszugehen.

3.) Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird: Zum Standort in Ort_A ist anzumerken, dass kein Reitwegenetz in diesem Raum vorhanden ist. Wenn der Bf. im Rahmen der Beschwerde ausführt, dass im Bereich_A vielfach eine Unterbringung von zwei bis drei Pferden bei Bauern auf deren Höfen günstiger sei, weshalb Reiterinnen eher auf dieses günstigere Angebot zurückgreifen würden und die eher ungünstige Randlage Einfluss gehabt habe, die Destination Ort_I touristisch eher eine Winterdestination sei und eine Bewerbung des Gebietes als Reitgelegenheit mit der Möglichkeit tatsächlich ins Gelände ausreiten zu können erst angegangen werden müsse, so ist dem entgegenzuhalten, dass diese Gründe wohl nicht aus einer ausschließlichen im Nachhinein betrachteten Wertung der Gesamtsituation resultieren. Vielmehr handelt es sich hierbei um Ursachen, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt werden konnte. Diese Faktoren wären nämlich bereits bei einer „ex ante“ Beurteilung abzuwägen gewesen. Die organisatorischen Bemühungen im Bereich Marketing können dem Bf. nicht abgesprochen werden. Trotz werblicher Einschaltungen in lokalen Medien, Postwurfsendungen, Prospekten und der Mundpropaganda unter Reitfreunden konnte allerdings keine Vollausslastung der Boxen erzielt werden. Der unfallbedingte Ausfall des Bf. ist kein Grund für das Fehlen von Gewinnen gegenüber Vergleichsbetrieben. Das Finanzamt_A vertritt daher die Ansicht, dass auch unter Berücksichtigung dieses Kriteriums von Liebhaberei auszugehen ist und die Gewinnerzielungsabsicht nicht klar zum Ausdruck kommt.

4.) Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen: Gehen die Leistungen erkennbar „am Markt vorbei“ und reagiert der Steuerpflichtige darauf nicht, spricht dies im Zusammenhang mit anderen Umständen für Liebhaberei (vgl. LRL 2012, Rz 52). Der Bf. versuchte

bereits im Jahr 2011 in Kooperation mit Hotels in Ort_I durch Reitstunden, geführte Reitausflüge etc. den Reiterhof deutlich aktiver zu positionieren. Wird eine objektiv ertragsfähige Betätigung aufgenommen und stellt sich sodann die Gewinnsituation nicht ein, so wird Liebhaberei nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes dann nicht anzunehmen sein, wenn der Steuerpflichtige sein Streben nach Gewinnerzielung durch eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte, rasche Reaktion dokumentiert (VwGH 3.7.1996, 92/13/0139). Das bedeutet, dass in der rechtzeitigen Aufgabe einer typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigung, welche offensichtlich nicht mehr wirtschaftlich sinnvoll ist, ein marktgerechtes Verhalten zu sehen ist, während das Festhalten an einer offensichtlich nicht bzw. nicht mehr wirtschaftlich sinnvollen Tätigkeit deren Beurteilung als Liebhaberei nach sich zieht (Rauscher - Grübler, „Steuerliche Liebhaberei“, RZ 365, 366). Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes wäre nach Ansicht des Finanzamtes die einzige nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen und kaufmännischen Überlegungen sinnvolle Reaktion wohl das rechtzeitige Einstellen der Tätigkeit gewesen.

5.) marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung: Für die Annahme einer Einkunftsquelle spricht, wenn der Steuerpflichtige sein „Preispotential“ weitgehend ausnützt. Die vorgelegte, planerische Vorscheurechnung fußt auf der Annahme von vermieteten Pferdeboxen zu je EUR Betrag_1 (netto) je Monat. Der vom Bf. in der Vorscheurechnung angesetzte Preis liegt im Mittelfeld vergleichbarer Einstellangebote und wäre somit hinsichtlich durchaus als marktgerecht zu beurteilen. Tatsächlich ist der erhoffte Erfolg aber aufgrund der Konkurrenzsituation (private Unterstellplätze auf Höfen) nicht eingetreten, was wiederum für die Annahme von Liebhaberei spricht.

6.) Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen): In der Beschwerdeschrift wurde dargelegt, dass durch private Mittel die Bankverbindlichkeiten von anfänglich rund EUR Betrag_13,-- auf rund EUR Betrag_14,- gedrückt werden konnten. Nach Ansicht der Abgabenbehörde gehört das Bemühen um einen Zinsabbau zu den gewöhnlichen, von einem Betriebsinhaber grundsätzlich beabsichtigten Vorgängen in einem Betrieb. Der Bf. versuchte bereits im Jahr 2011 in Kooperation mit Hotels in Ort_I durch Reitstunden, geführte Reitausflüge etc. den Reiterhof deutlich aktiver zu positionieren. Die Kooperation stellt jedenfalls eine strukturverbessernde Maßnahme dar, wobei auch hier anzumerken ist, dass mit dieser Maßnahme an einer offensichtlich nicht bzw. nicht mehr wirtschaftlich sinnvollen Tätigkeit festgehalten wurde. Dem Gesundheitszustand des sich Betätigenden kommt nach stRsp des VwGH bei der Vornahme der Liebhabereibeurteilung typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigungen keine Bedeutung zu (Rauscher - Grübler, „Steuerliche Liebhaberei“, RZ 355). Bei der Beurteilung, ob bei einer Betätigung von einer Einkunftsquelle oder von Liebhaberei auszugehen ist, ist eine Gesamtbetrachtung anzustellen. Bei der zu beurteilenden Betätigung sprechen aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes nach Ansicht des Finanzamtes - wie oben ausgeführt - die gewichtigeren Gründe gegen die Annahme einer Einkunftsquelle, weshalb der Betrieb der Pferdepension als Liebhabereitätigkeit einzustufen war. Die erklärten Verluste können daher - mit Ausnahme der Anlaufverluste betreffend die Jahre 2005 bis 2007 - nicht mit

anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden.

Da aus umsatzsteuerlicher Sicht gemäß § 6 LVO Liebhaberei nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO vorliegen kann und gegenständlich von einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO, wie oben ausgeführt, auszugehen war, ergeben sich im Bereich der Umsatzsteuer keine Änderungen.“

Der Beschwerdeführer begehrte mit elektronischer Eingabe vom 9. April 2019 fristgerecht die Vorlage der Beschwerde hinsichtlich der bekämpften Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2014 an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung.

2.) Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer bezog im streitgegenständlichen Zeitraum 2008 bis 2014 sowohl Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Beteiligungserträge; Gewerbebetrieb_A). Daneben betrieb er seit 1. Juli 2005 (bis zur Verpachtung im Jahr 2016) in Ort_A eine Pferdepension mit einer Kapazität von 13, hiervon 12 zur Verpachtung angebotenen Pferdeeinstellplätzen (siehe Fragebogen vom 25. August 2005). Zu diesem Zweck erwarb der Abgabepflichtige mit Kaufvertrag vom 23. Juni 2004 von Verkäufer_A die Grundstücke in GB_Ort_A_Gst-1 (Freiland) sowie Gst-2 (Sonderfläche Hofstelle; siehe Bescheid der Bezirkskauptmannschaft_A vom 13. Oktober 2004, GZ:_1) und pachtete von Verpächterin_A ab 1. Juni 2007 die Grundstücke GB_Ort_A_Gst_3 und von Verpächter_B ab 15. Mai 2007 die Grundstücke GB_Ort_A_Gst_4 an (siehe die Pachtverträge vom 14. Mai 2007 und 15. Mai 2007). Daneben standen ihm noch weitere Flächen unentgeltlich zur Verfügung; die bewirtschaftete Gesamtfläche betrug 3 ha zur Nutzung „Mähwiese/-weide zwei Nutzungen“ (siehe E-Mail vom 8. Februar 2019 in Verbindung mit dem vorgelegten Grundverzeichnis „Flächennutzung 2014“ im Mehrfachantrag Flächen 2014 der AgrarMarkt Austria vom 18. März 2014).

Die vom Beschwerdeführer bewirtschafteten Grundstücke dienten offensichtlich nicht dem Zweck der Futtermittelgewinnung, sodass es zum Unterhalt der Tiere des Ankaufes von Heu bzw. Heuballen sowie Futtermittel bedurfte (siehe ua. Kontoblätter 4100/5401 „WEK Futtermittel“ für 2012 bis 2015). Mangels einer entsprechenden Vorhaltsbeantwortung vom 22. Jänner 2019 konnte nicht festgestellt werden, dass der Beschwerdeführer seinen Betrieb mit land- und forstwirtschaftlichen Maschinen führt.

Von den zur Verpachtung vorgesehenen zwölf Pferdeboxen (die 13. Box war für das Pferd des Beschwerdeführers reserviert) konnten anfänglich lediglich drei bis vier Pferdeboxen für Einstellpferde (samt Betreuung) vermietet werden (siehe Schreiben vom 24. Mai 2007); später divergierte die monatliche Anzahl der vermieteten Boxen, wobei jeweils höchstens acht Boxen vermietet waren (siehe Beschwerde vom 27. August 2018). Zur Umsatzsteigerung wurden in Folge weiters Reitunterrichtsstunden und Reitausflüge offeriert sowie Kooperationen mit

Hotels in Ort_I und Umgebung, welche fixe Kontingente an Reitstunden für Gäste buchten, eingegangen (siehe Werbeblatt der Unternehmen_A sowie Eingabe vom 31. August 2011).

Der Beschwerdeführer bewarb seine Pferdepension weiters mit Werbeeinschaltungen (siehe im Jahr 2006 per Zeitungsinsertate im „Zeitung_A“ sowie im „Zeitung_B“ laut Rechnungen ua. vom 18. Mai, 24. Mai, 27. Mai, 30. Mai, 8. Juni, 10. Juni, 16. Juni, 17. Juni, 22. Juni, 28. Juni, 30. Juni, 30. September, 12. Oktober, 21. Oktober, 19. Oktober und 28. Oktober 2006), mittels Postwurfsendungen sowie durch Mundpropaganda unter Reitfreunden (siehe Beschwerde vom 27. August 2018).

Der Beschwerdeführer legte mit Schreiben vom 24. Mai 2007 eine Prognoserechnung vor, laut welcher er bei erfolgreicher Verpachtung von acht bis neun Pferdeboxen zumindest ausgleichend, bei Verpachtung von sämtlichen Pferdeboxen (á Betrag_18,00 € brutto per Monat) einen jährlichen Gewinn von Betrag_19 € erwirtschaften würde. In einer weiteren, in der Eingabe vom 31. August 2011 ausgeführten Prognoserechnung wurde unter Zugrundelegung der Reitstunden sowie vermehrter Kooperationen mit Hotels eine Steigerung der erzielten Einnahmen von Betrag_20,00 € „unter vorsichtiger Einschätzung des Potentials“ auf Betrag_21,00 € bis Betrag_22,00 € prognostiziert. Spätestens ab dem Jahr 2012 könnte laut Ausführungen des Beschwerdeführers mit bescheidenen, aber nachhaltig positiven Ergebnissen gerechnet werden. In der Beschwerde vom 27. August 2018 wird wiederum ein erwirtschaftbarer Gewinn bei einer Auslastung von zwölf verpachteten Pferdeboxen (nach Abschreibung, Zinsentilgung und weiteren Ausgaben) mit jährlich Betrag_7,00 € berechnet.

Der Beschwerdeführer erzielte aus der Bewirtschaftung seiner Pferdepension in den Jahren 2005 bis 2015 ausschließlich Verluste (ab Mitte des Jahres 2016 wurde der Betrieb verpachtet), nämlich

[...]

(siehe die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der Jahre 2005 bis 2016).

Nach anfänglichen geringeren Verlusten in den Jahren 2005 bis 2007 überstiegen - abgesehen vom Jahr 2012 - die jährlichen Verluste den erwirtschafteten Jahresumsatz. Der Beschwerdeführer konnte ab 2007 seinen – gegenüber den Jahren 2005 und 2006 rückläufigen - Umsatz bis 2011 zwar steigern, ab 2012 fiel dieser jedoch wiederum kontinuierlich ab. Die Höhe des erwirtschafteten Umsatzes korreliert ab 2007 mit der Höhe des erzielten Verlustes.

Der Beschwerdeführer verpachtet seit 1. Juni 2016 die streitgegenständliche Pferdepension. Seit Oktober 2015 führt der Beschwerdeführer den Gewerbebetrieb_A in Ort_I.

3.) Der streitwesentliche Sachverhalt ergibt sich aus der vorliegenden unstrittigen Aktenlage, insbesondere aus den oben näher bezeichneten Unterlagen.

4.) Rechtslage:

4.a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind nach § 23 Z 1 EStG 1988 Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

4.b) Einkünfte liegen nach § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung, LVO) vom 16. Jänner 1993 idF BGBl 358/1997, 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 LVO) zu erzielen, und nicht unter § 1 Abs. 2 LVO fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3 LVO) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Typisch erwerbswirtschaftliche Betätigungen sind nur ausnahmsweise Liebhaberei. Nach § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte aus Tätigkeiten, die nicht von vornherein der Liebhaberei verdächtig sind, dann vor, wenn die Betätigung durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn bzw. Überschuss zu erzielen und nicht unter § 1 Abs. 2 LVO fällt. Entscheidend für die Beurteilung (die zu lösende Rechtsfrage), ob Liebhaberei vorliegt, sind die Erfolgsaussichten für den jeweiligen Bemessungszeitraum (VwGH 20.1.2021, Ra 2020/15/0050; VwGH 17.12.2001, 95/14/0010). Bei Reitställen zählen nach der Rechtsprechung Anzahl und Umfang der Wirtschaftsgüter und die Qualität der Betätigung: Ein Betrieb mit fünf bis zwölf eigenen und bis zu vier weiteren Einstellpferden, bei dem auch Reitunterricht angeboten wird und Praktikanten ausgebildet werden, ist nicht als Betätigung nach § 1 Abs. 2 LVO anzusehen (VwGH 18.12.2014, 2011/15/0164). Ein Reitbetrieb mit 40 Einstellplätzen, von denen 25 fremdüblich vermietet sind, ist ein Betrieb nach § 1 Abs. 1 LVO. Ob Einkünfte vorliegen, ergibt sich aus der Kriterienprüfung des jeweiligen Jahres (VwGH 25.7.2018, Ra 2018/13/0049; Jakom/Ehegartner, EStG, 2022, § 2 Rz 233).

Nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen Gewinne bzw. Einnahmenüberschüsse erwarten lassen, kommen als Einkunftsquelle in Betracht und sind mit ihrem Ergebnis bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens zu berücksichtigen. Fehlt dagegen bei einer Tätigkeit (Betrieb) objektiv gesehen die Möglichkeit Gewinne oder Einnahmenüberschüsse zu erzielen, oder mangelt es einem Abgabepflichtigen an der entsprechenden Absicht, liegt keine Einkunftsquelle, sondern Liebhaberei im steuerlichen Sinn vor. Bei der Beurteilung des jeweiligen Falles muss in erster Linie auf die objektiven Merkmale (Gewinnerzielungsmöglichkeit) Bedacht genommen werden, während den subjektiven Merkmalen (Absicht des Steuerpflichtigen) nur untergeordnete Be-

deutung zukommt (VwGH 16.6.1987, 85/14/0125; VwGH 25.1.1989, 84/13/0150). Das subjektive Ertragsstreben zeigt sich in der Gesamtgewinn(überschuss)erzielungsabsicht, die mittels objektiver Umstände nachvollziehbar sein muss (VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082).

Nach der LVO bedeutet objektiv nachvollziehbare Gesamtgewinnerzielungsabsicht nicht das tatsächliche Erwirtschaften eines Gesamterfolges in einem bestimmten Zeitraum, sondern die objektive Eignung zur Erwirtschaftung eines solchen. Objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung ist daher nicht Tatbestandsvoraussetzung des § 1 Abs. 1 LVO (VwGH 25.2.2004, 2000/13/0092). Unter einem absehbaren Zeitraum zur Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges wird nach der Rechtsprechung eine Zeitspanne verstanden, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171 und die übliche Rentabilitätsdauer des geleisteten Mitteleinsatzes; Jakom/Ehegartner, EStG, 2022, § 2 Rz 234).

Veräußerungs-, Aufgabe- und Liquidationsgewinne (bzw. Verluste) waren nach der Rechtsprechung bisher in die Berechnung miteinzubeziehen, wenn die Betätigung auf die Erzielung eines Veräußerungsgewinnes nachweislich ausgerichtet oder die Veräußerung konkret beabsichtigt war bzw. tatsächlich stattgefunden hat (VwGH 15.6.93, 93/14/0032). Ergibt sich nach dem adaptierten steuerlichen Ergebnis kein Gesamtgewinn, sind theoretische Veräußerungs- und Aufgabegewinne nur relevant, wenn der Steuerpflichtige konkrete Maßnahmen zu deren Realisierung oder zur Aufgabe oder Veräußerung des Betriebes gesetzt hat bzw. die Umsetzung derartiger Maßnahmen geplant ist. Stille Reserven sind auch dann miteinzubeziehen, wenn die Bewirtschaftungsart auf die Aufdeckung stiller Reserven gerichtet ist (UFS 29.6.2009, RV/1722-W/06; Jakom/Ehegartner, EStG, 2022, § 2 Rz 235).

Als objektive Umstände zur Bejahung oder Verneinung der Gewinnerzielungsabsicht kommen in Betracht die Kriterien des § 2 Abs. 1 LVO, insbesondere eine wirtschaftliche Betriebsführung als objektiver Ausdruck der Gewinnabsicht (VwGH 21.3.1996, 94/15/0085) und das Reagieren oder Nichtreagieren auf elementar gewandelte wirtschaftliche Rahmenbedingungen, wobei es in der Regel eines Sachverständigen bedarf (VwGH 22.4.98, 96/13/0189) sowie die Kompensierung der Verluste durch andere Einkunftsquellen, wobei diese bei Gewerbebetriebe in der Regel nicht als Indiz für Liebhaberei in Betracht kommt, sondern nur bei der Lebensführung zuzuordnenden Neigungen (VwGH 22.4.1998, 96/13/0189; Jakom/Ehegartner, EStG, 2022, § 2 Rz 238).

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

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,

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

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen nach § 2 Abs. 2 LVO 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. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Ein Anlaufzeitraum ist nicht zu gewähren, wenn systembedingt mit Beendigung der Betätigung vor dem Erzielen des Gesamtgewinnes zu rechnen ist (VwGH 22.2.2000, 96/14/0038). Eine Betätigung ist „niemals erfolgreich“, wenn von Beginn an keine Hoffnung auf einen Gesamterfolg besteht (UFS 16.10.2007, RV/0205-G/07). Sind Einnahmen aus der gewählten Bewirtschaftungsart nicht erzielbar, stellen sich die prognostizierten Einnahmen nicht ein und bedarf es einer Sondertilgung von Fremdmitteln, ist ein Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraumes nicht zu erwarten, sodass ein Anlaufzeitraum nicht angenommen werden kann (UFS 2.8.2011, RV/0291-L/08; Jakom/Ehegartner, EStG, 2022, § 2 Rz 239).

Ergibt die Kriterienprüfung Liebhaberei, ist im ersten Jahr nach dem Anlaufzeitraum Liebhaberei anzunehmen, ergibt sich zunächst das Vorliegen einer Einkunftsquelle, erfolgt der Wandel zur Liebhaberei erst dann, wenn sich aufgrund fortgesetzter Verluste herausstellt, dass die Annahme einer Einkunftsquelle ab einem bestimmten Zeitpunkt nicht mehr gerechtfertigt ist. Maßgebliche Faktoren nach der LVO sind:

Ausmaß und Entwicklung der Verluste (Z 1): Das Auftreten von Verlusten in mehreren Jahren reicht für sich allein noch nicht aus, das Fehlen eines Gewinnstrebens anzunehmen (VwGH 5.8.1993, 93/14/0036).

Verhältnis der Verluste zu Gewinnen/Überschüssen (Z 2): Wirtschaftlich bedeutende Gewinne nach oder während der Verlustphasen sprechen gegen Liebhaberei. Entscheidend sind tatsächlich eingetretene Verluste und Gewinne, nicht aber angestrebte und nicht eingetretene. Liegt ein außerordentlicher Gewinn (zB aus Anlagenverkauf) vor, ist die Berücksichtigung dieses Umstandes nicht rechtswidrig, weil nur hohe Einnahmen aus der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit den Schluss zulassen, dass in Folgejahren höhere Einnahmen zu erwarten sind (VwGH

22.1.2004, 98/14/0003).

Ursache der Verluste in der Gegenüberstellung mit vergleichbaren Betätigungen (Z 3): durch Untersuchung der Ursachen für das Entstehen der Verluste, Analyse Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, Güter- und Leistungsangebot, Marktchancen, kostenverursachende Faktoren (VwGH 20.11.1996, 89/13/0259; VwGH 22.4.1998, 96/13/0189; VwGH 28.4.1999, 94/13/0100). Äußere Ursachen alleine (schlechte Infrastruktur, schlechte Lage) führen noch nicht zur Liebhaberei. Dagegen kann der Betriebsinhaber gegen innere Verlustursachen in der Regel gezielter vorgehen (zB Aufrechterhaltung des Betriebes aufgrund persönlicher Motive, wie Versorgung naher Angehöriger oder wegen der Familientradition; VwGH 30.6.1992, 92/14/0044 zu hohem Fremdkapitaleinsatz und Mitwirkung im Betrieb), sodass entsprechende Maßnahmen wie zB Umstrukturierung oder Betriebsaufgabe erwartet werden können.

Marktgerechtes Verhalten hinsichtlich der angebotenen Leistungen (Z 4): Die Anpassung der Produkte an die Marktgegebenheiten ist Indiz gegen Liebhaberei; die Nebenberuflichkeit der Betätigung verbunden mit Zeitknappheit und längerfristig ausbleibenden Aufträgen ist Indiz gegen ein marktgerechtes Verhalten (VwGH 22.1.2004, 98/14/0003).

Marktgerechtes Verhalten hinsichtlich der Preisgestaltung (Z 5): Das Ausnützen des Preispotentials ist ein Indiz für Gewinnerzielungsabsicht.

Ausmaß der strukturverbessernden Maßnahmen (Z 6): Darunter fallen alle Schritte, die dazu führen, dass die Absicht erkennbar wird, die Betätigung längerfristig gewinnbringend anzulegen und nicht nur kurzfristig gewinnbringend sind (VwGH 11.11.2008, 2006/13/0124). Das Setzen der Maßnahmen bewirkt in der Regel keine Änderung der Bewirtschaftung, daher führt eine rechtzeitig gesetzte Maßnahme zur Eigenschaft als Einkunftsquelle im gesamten Betätigungszeitraum; die Aktivitäten müssen nicht tatsächlich zum Erfolg führen bzw. objektiv geeignet sein, Gewinne abzuwerfen, sondern nur der Art nach dazu bestimmt sein, die Ertragslage zu verbessern (VwGH 23.2.05, 2002/14/0024; VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038; VwGH 12.12.2007, 2006/15/0075). Die Ernsthaftigkeit der Verfolgung der Ziele der Absicht nach § 1 Abs. 1 LVO ist ohne Rücksicht auf den tatsächlichen Erfolg zu prüfen (VwGH 14.4.1993, 90/13/0212; VwGH 28.2.2002, 96/15/0219; VwGH 19.3.2008, 2005/15/0151; UFS 23.3.2011, RV/0718-W/06; UFS 14.1.2011, RV/0010-G/11; BFG 24.7.2018, RV/5100415/2017; BFG 13.9.2019, RV/7100971/2010).

Kann eine Betriebsfortführung nicht mehr zum Erfolg führen, ist auch die Unterlassung von Umstrukturierungen und Einstellung des (Teil)Betriebes marktgerecht (VwGH 27.5.1999, 97/15/0113). Zu den möglichen Maßnahmen gehört auch die Einstellung der Tätigkeit. Bei der Setzung von Maßnahmen kommt es nicht entscheidend darauf an, ob sie tatsächlich zu einem Erfolg geführt haben, sondern viel mehr darauf, dass sie ex ante erfolgversprechend waren, auch wenn dies ex post doch nicht der Fall war (VwGH 20.1.2021, Ra 2020/15/0050). Werden Verbesserungsmaßnahmen nicht ergriffen, weil die Fixkosten nicht reduziert werden können, fehlt es an der subjektiven Gewinnerzielungsabsicht (VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; Jakom/Ehegartner, EStG, 2022, § 2 Rz 241).

Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO objektiv nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolbringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn sie dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (VwGH 20.1.2021, Ra 2020/15/0050; VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314). Wie lange die (vorübergehende) Fortsetzung einer an sich aussichtslosen Tätigkeit noch als wirtschaftlich vernünftige Reaktion angesehen werden kann, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Von Liebhaberei ist jedenfalls auszugehen, wenn bei Erkennbarkeit der Aussichtslosigkeit des Erfolges die Betätigung nicht eingestellt wird. Die Behörde muss darlegen, warum die Betätigung gerade ab einem bestimmten Jahr als nicht mehr erfolversprechend anzusehen ist, wenn sie Liebhaberei annimmt (VwGH 15.2.2006, 2002/13/0095; VwGH 16.5.2007, 2002/14/0083). Unternehmerische Fehlentscheidungen nehmen den Verlusten noch nicht die Qualität negativer Einkünfte (VwGH 22.4.1998, 96/13/0189). Alter und Gesundheitszustand des Steuerpflichtigen spielen keine Rolle (VwGH 27.3.2002, 2000/13/0020; VwGH 22.3.2006, 2002/13/0158). Soweit die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, mittels einer Prognose (zB betreffend die Entwicklung der Verluste) gestützt wird, muss diese auf entsprechende Tatsachenfeststellungen beruhen. Der Eintritt der Tatsachen sollte einen ausreichenden Grad an Wahrscheinlichkeit aufweisen, bloße Möglichkeiten oder Vermutungen genügen nicht (VwGH 30.6.1992, 92/14/0044); die Prognose soll grundsätzlich den Beginn der Betätigung oder den erstmaligen Mitteleinsatz mit einbeziehen (Jakom/Ehegartner, EStG, 2022, § 2 Rz 242).

4.d) Unter Gesamtgewinn ist nach § 3 Abs. 1 LVO der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.

5.) Erwägungen:

5.a) Die streitgegenständliche Pferdepension begründet nach Art und Umfang ihrer Bewirtschaftung (13 Pferdeeinstellboxen samt Angebot von Reitstunden und Reitausflügen ohne ausreichender Futtergrundlage iSd § 30 Abs. 5 BewG 1955) keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, sondern aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG. Das Bundesfinanzgericht schließt sich diesbezüglich der – vom Beschwerdeführer im Vorlageantrag nicht widersprochenen – Rechtsansicht des Finanzamtes an.

Die Parteien gehen im vorliegenden Fall weiters davon aus, dass es sich bei der gegenständlichen Tätigkeit um eine solche gemäß § 1 Abs. 1 LVO (dh. als um eine Betätigung mit widerlegbarer Einkunftsquellenbetätigung) handelt. Das Finanzamt_A erkannte dementsprechend die Verluste im Anlaufzeitraum 2005 bis 2007 steuerlich an.

Wenngleich die Abgabenbehörde in der Begründung der Beschwerdeentscheidungen vom 1. April 2019 dem Standort im Großraum Ort_I / Ort_H nur eine eingeschränkte Eignung (ua.

wegen dem fehlenden Reitwegenetz oder der Konkurrenz der günstigeren Einstellung bei Bauern) einräumt, gesteht diese dem Beschwerdeführer durch die Gewährung des Anlaufverlustes zu, dass einem derartigen Betrieb mit der gewählten Bewirtschaftungsart grundsätzlich die Erwirtschaftung eines Gesamterfolges möglich ist, dh. dieser erfolbringend (sohin mit Gesamtgewinn) geführt werden kann. Dies deckt sich auch - unter Verweis auf die (Planungs-) Rechnungen des Beschwerdeführers in den Schreiben vom 24. Mai 2007 und 27. August 2018 sowie die im Bescheid der Bezirkshauptmannschaft Ort_H vom 13. Oktober 2004, GZ_A, angeführte Aussage des Gutachters_A - mit der Ansicht des Bundesfinanzgerichtes, demzufolge – ua. bei einer entsprechenden Auslastung der Pferdeeinstellboxen – eine dauerhafte Gewinnerwirtschaftung objektiv erzielbar gewesen wäre.

5.b) Bei einer Betätigung gemäß § 1 Abs. 1 LVO ist zunächst die für die Qualifizierung als Einkunftsquelle maßgebliche Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, zu vermuten. Die Vermutung kann anhand der in § 2 Abs. 1 LVO genannten objektiven Kriterien, welche die Beurteilung der subjektiven Gewinnabsicht ermöglichen, widerlegt werden. Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolbringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (vgl. hierzu Herzog/Zorn, Das neue Liebhabereirecht, RdW 1990, 265ff).

Da die LVO das subjektive Ertragstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung stellt, ist im Rahmen der durch § 2 Abs. 1 LVO normierten Kriterienprüfung das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen. Dem Beschwerdeführer ist daher beizupflichten, dass der diesbezüglichen Beurteilung keine ex post Betrachtung zugrunde gelegt und die Qualifizierung als Einkunftsquelle nicht rückwirkend lediglich mit der Begründung der Verluste der Vorjahre verwehrt werden darf. Ergreift ein Steuerpflichtiger rechtzeitig auf Gewinnsteigerung angelegte Maßnahmen, geht die Eigenschaft als Einkunftsquelle auch dann nicht verloren, wenn diese nicht tatsächlich zum Erfolg führen bzw. objektiv geeignet sind, Gewinne abzuwerfen.

5.c) Der Beschwerdeführer tätigte nach der vorliegenden Aktenlage in Reaktion auf die erzielten Verluste im Anlaufzeitraum, insbesondere der fehlenden Auslastung der Pferdeeinstellboxen (anfänglich waren lediglich drei bis vier Plätze belegt), wesentliche Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage seines Unternehmens. Beschränkten sich diese Maßnahmen anfänglich zum einen auf vermehrte Werbeeinschaltungen in lokalen Printmedien (siehe hierzu die beispielhaft vorgelegten Rechnungen des Jahres 2006) und Postwurfsendungen zur Erhöhung der Auslastung sowie zum anderen auf eine Erweiterung des Leistungsangebotes (Reitunterricht und geführte Reitausritte; siehe ua. Schreiben vom 24. Mai 2007) stellte der Beschwerdeführer in den Folgejahren eine Reitlehrerin ein, um vermehrt Reitstunden anbieten zu können, und suchte die Kooperation mit verschiedenen Hotels in Ort_I und Umgebung, welche für ihre Gäste fixe Kontingente an Reitstunden buchten (siehe hierzu ua. das Unternehmen_A, das laut

vorliegendem Prospekt den Gästen kostenloses Reitvergnügen sowie die Einstellung von Pferden beim Beschwerdeführer lukrierte). Wenngleich diese Anstrengungen in Folge nur zum Teil erfolgreich waren (so standen im Schnitt immer noch drei bis vier Pferdeboxen zumindest monateweise leer; siehe Beschwerde vom 27. August 2018) und nur schrittweise Einnahmensteigerungen in überschaubarem Ausmaß (Umsatzzuwachs von Betrag_23 € im Jahr 2007 auf Betrag_24 € im Jahr 2011) bewirkten, stellten diese ernsthafte Bestrebungen des Abgabepflichtigen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen dar. Das Bundesfinanzgericht teilt diesbezüglich die Ansicht des Beschwerdeführers, dass diese Bemühungen grundsätzlich ex ante als erfolgversprechend anzusehen gewesen sind.

Die umfassenden Anstrengungen manifestieren zwar das subjektive Ertragsstreben des Beschwerdeführers, konnten jedoch im vorliegenden Fall nicht einen jährlichen Verlust verhindern. Die erwirtschafteten Umsatzsteigerungen deckten zum einen nicht den hiermit verbundenen (Personal)Aufwand ab, sodass die jährlichen Verluste die jährlichen Umsätze überstiegen. Die Verluste begründeten sich zum anderen auch in dem Umstand, dass den Beschwerdeführer unvorhergesehene, durch Unwägbarkeiten veranlasste Ausgaben trafen. Sowohl unvorhersehbar notwendig gewordene Investitionen (siehe Beschwerde vom 27. August 2018) als auch langwierige Verletzungen führten zu weiterem unerwarteten Finanzbedarf; die Privateinlagen im Jahr 2009 reduzierten nur eingeschränkt die übermäßig hohe Zinsbelastung.

Trotz aller widrigen Umstände hat der Steuerpflichtige nach der Aktenlage rechtzeitig marktgerechte Verhalten mit dem Ziel gesetzt, die wirtschaftliche und finanzielle Lage des Unternehmens durch umfassende Werbeeinschaltungen und Angebotserweiterungen wesentlich zu verbessern. Für den vorliegenden Fall ist von keinem Belang, dass diese – ex ante als erfolgsversprechend anzusehenden - Anstrengungen nicht zu dem erhofften Erfolg führten und ex post die erwirtschafteten Verluste nicht aufzuhalten vermochten, ist doch nach § 1 Abs. 1 LVO die Ernsthaftigkeit bzw. Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ohne Rücksicht auf den tatsächlichen Erfolg zu prüfen. Für das Bundesfinanzgericht steht aufgrund der dargestellten Bemühungen eine derartige Absicht des Beschwerdeführers bis in den Jahren 2011 außer Zweifel, sodass - entgegen der Auffassung der Abgabenbehörde - für diesen Zeitraum keine Liebhaberei iSd LVO gegeben ist.

5.d) Ab dem Jahr 2012 änderte sich hingegen das Gesamtbild des Unternehmens dahingehend, dass der Abgabepflichtige sein Leistungsangebot offensichtlich einschränkte, da er – neben dem Werbeaufwand - seinen Personalaufwand erheblich kürzte. Wenngleich dem Abgabepflichtigen der Versuch der Ausgabensenkung zuzugestehen ist, musste diesem auch bewusst sein, dass mit einem eingeschränkten Leistungsangebot nicht nur zwingend auch ein Umsatzrückgang verbunden ist (siehe hierzu auch die in den Jahren ab 2012 tatsächlich rückläufigen „übrigen Erträge“), sondern dass diese Einsparung keineswegs für sich allein geeignet ist, die Erwirtschaftung von jährlichen Verlusten zu verhindern (Personalaufwandskürzung im Jahr 2012 gegenüber dem Jahr 2011 im Ausmaß von Betrag_25 € bei einem Jahresverlust 2011 in

Höhe von Betrag_26 €). Anstatt weiterer Kostenkürzungen vorzunehmen tätigte der Beschwerdeführer jedoch ab 2012 erstmals wieder Pachtaufwendungen in erheblichem Ausmaß, ohne hierdurch einen – nach der Aktenlage – erwirtschafteten Erlös bzw. Umsatz zu lukrieren.

Aufgrund seiner Erfahrungen der vergangenen Jahre hätte der Beschwerdeführer ab 2012 nicht nur erkennen müssen, dass all seine Versuche, Umsatzsteigerungen im erforderlichen Ausmaß zu erwirtschaften, nicht fruchteten, sondern auch, dass ein (jährlicher) Gewinn bei der vorliegenden Ausgabenhöhe (trotz Kürzung des Personalaufwandes) niemals erzielt werden kann. Für das Bundesfinanzgericht steht außer Zweifel, dass dem Beschwerdeführer bewusst war, dass sein Unternehmen auch bei einer insbesondere mit der Pferdeboxen-Vermietung erwirtschafteten – geringfügigen – Umsatzsteigerung (siehe die Steigerung der „Erlöse ohne § 109a“ ab 2012) nie erfolgreich sein wird. Im offensichtlichen Wissen, dass sein Betrieb in der von ihm geführten Form und Ausgestaltung zu keinem Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraumes führen wird und es einer vollkommenen Neuausrichtung seiner Pferdepension bedurft hätte, setzte der Abgabepflichtige seine Tätigkeit jedoch unbeirrt weiter fort und erzielte dementsprechend auch in den Jahren ab 2012 ausschließlich jährliche Verluste.

Wird eine Betätigung trotz Erkennbarkeit der Aussichtslosigkeit des Erfolges nicht eingestellt, liegt ab diesem Zeitpunkt Liebhaberei iSd LVO vor.

Ergänzend wird bemerkt, dass der Beschwerdeführer die behauptete Wertsteigerung des Gebäudes bzw. der Betriebseinrichtung weder dargelegt noch belegt hat. Nach der Aktenlage war weder eine Veräußerung konkret beabsichtigt noch die Bewirtschaftungsart auf die Aufdeckung stiller Reserven gerichtet, sodass allfällige in der Zukunft gegebene Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidationsgewinne im vorliegenden Fall nicht miteinzubeziehen sind.

5.e) Aus obigen Ausführungen ergibt sich, dass die streitgegenständliche Tätigkeit in den strittigen Jahren 2008 bis 2011 als Einkunftsquelle zu qualifizieren ist. Der Beschwerde ist daher diesbezüglich Folge zu geben; die negativen Einkünfte sind im begehrten Ausmaß steuerlich anzuerkennen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2011 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Ab dem Jahr 2012 liegt hingegen Liebhaberei vor, weshalb das Finanzamt in den bekämpften Bescheiden zutreffend die steuerliche Anerkennung der begehrten negativen Einkünfte verwehrt hat. Die Beschwerde ist daher diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.

6.) 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Anhang: Berechnung Einkommensteuer 2008 bis 2011

Innsbruck, am 2. Juni 2022