

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin \*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Edith Baumgartner, Hofgrabengasse 6, 2490 Ebenfurth, und Dr. Michael Kotschnigg, Stadlauer Straße 39/I/Top 12, 1220 Wien, über die Beschwerden vom 4. Mai 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 31. März 2016 betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2014 und Umsatzsteuer 2010 bis 2015 sowie den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für Jänner 2016, die nunmehr gemäß § 253 BAO als gegen den Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 10. September 2019 des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt (nunmehr Finanzamt Österreich) gerichtet gilt, Steuernummer \*\*\*BF1StNr2\*\*\*, zu Recht:

- I. Die Einkommensteuerbescheide sowie die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2012 und 2013 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den dem Erkenntnis als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- II. Die übrigen Beschwerden werden 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

### I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer erklärte ab dem Jahr 2009 neben seinen Einkünften und Umsätzen aus der von ihm betriebenen Ordination auch Einkünfte und Umsätze aus einem landwirtschaftlichen Betrieb, dessen Hauptbetriebszweig die Pferdezucht war (nunmehr

Gestüt). Die Einkommen- und Umsatzsteuer der Jahre 2010 bis 2014 wurden von der Abgabenbehörde gemäß § 201 Abs. 1 BAO vorläufig veranlagt.

Eine ab November 2015 durchgeführte Außenprüfung wurde mit folgenden Feststellungen abgeschlossen: Aufwendungen, die der Beschwerdeführer als solche seiner Ordination behandelte, seien ganz oder teilweise privat veranlasst (Tz 3 Kfz-Kosten, Tz 4 Sozialaufwand, Tz 5 Zeitschriften Ordination Wartebereich, Tz 6 Schreibtisch \*\*\*Geschäft2\*\*\*, Tz 7 Anschluss Kabelsignal, Tz 8 PA Telefon, Tz 12 Instandhaltung), die Anstellung einer Tochter des Beschwerdeführers stelle eine familienhafte Mitarbeit dar (Tz 10 Gehalt Tochter) und Aufwendungen des Gestüts seien zu Unrecht als Aufwendungen der Ordination erfasst worden (Tz 3 Kfz-Kosten \*\*\*Auto1\*\*\*, Tz 11 Kosten Reitstall). Des Weiteren sei ein Sicherheitszuschlag zu verhängen (Tz 9 Sicherheitszuschlag Konsiliartätigkeit). Darüber hinaus sei das Gestüt eine Liebhabereitätigkeit (Tz 13 Reitstall/Pferdezucht – Liebhaberei), woran die Außenprüfung Feststellungen in der Umsatzsteuer schloss (Tz 14 Umsatzsteuer Bemessungsgrdlg., Tz 15 USt.-Nachschau).

Aufgrund dieser Feststellungen erließ die Abgabenbehörde am 31. März 2016 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2014, den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2015 sowie einen Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für Jänner 2016. In den Begründungen wurde auf die durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung, die Niederschrift der Schlussbesprechung vom 6. Oktober 2015 sowie den Prüfungsbericht vom 29. März 2016 verwiesen.

Gegen diese Bescheide erhob der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 4. Mai 2016 Beschwerden. Im Schriftsatz vom 13. Juni 2016, mit dem der Beschwerdeführer dem Mängelbehebungsauftrag der Abgabenbehörde vom 10. Mai 2016 entsprach, führte er zusammengefasst aus, dass die Feststellungen der Außenprüfung (objektiv) unrichtig seien und vehement bestritten werden. Die Anstellung seiner Tochter sei keine familienhafte Mitarbeit und die entsprechenden Lohnkosten daher anzuerkennen. Weiters sei der fünfjährige Beobachtungszeitraum für das Gestüt viel zu kurz. Es bestehe die Absicht, Pferde zu züchten. Es liege geradezu auf der Hand, dass bis zum Verkauf der ersten Pferde Verluste entstehen würden. Die bekämpften Bescheide werden daher in vollem Umfang angefochten und deren Aufhebung begehrt. Die Abgabenbehörde wies die Beschwerden mit Beschwerdevoentscheidungen vom 14. September 2016 als unbegründet ab.

Mit Schreiben vom 14. Oktober 2016 beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht. Er führte aus, dass die Beschwerdevoentscheidungen ihrem gesamten Inhalt nach (in vollem Umfang) angefochten, das bisherige gesamte Vorbringen aufrechterhalten und eine ausführliche Begründung kurzfristig nachgereicht werde. Zudem stellte der Beschwerdeführer den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Am 11. November 2016 legte die Abgabenbehörde die

Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Die Beschwerden wurden unter der (führenden) Geschäftszahl RV/7105672/2016 erfasst.

Am 10. September 2019 erließ die Abgabenbehörde den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2016. Die dagegen erhobene Beschwerde vom 18. September 2019 wurde mit Beschwerdevereentscheidung vom 22. Jänner 2020 abgewiesen. Dagegen langte am 3. März 2020 ein Vorlageantrag ein. Am 13. August 2020 legte die Abgabenbehörde auch diese Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Diese Beschwerde wurde unter der Geschäftszahl RV/7103433/2020 erfasst.

Mit verfahrensleitendem Beschluss vom 28. Mai 2024 beraumte das Bundesfinanzgericht eine mündliche Verhandlung für den 16. Juli 2024 an. Mit Schreiben vom 11. Juli 2024 zog der Beschwerdeführer den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück. Am 19. Juli 2024 langte weiteres Vorbringen samt Beilagen zu dem Gestüt und dessen Beurteilung als Liebhaberei ein: Der Beschwerdeführer brachte vor, dass die Pferdezucht im Jahr 2019 aufgegeben worden und das Gestüt seitdem gewinnbringend sei bzw einen Gesamtgewinn von knapp € 50.000,- erzielt habe. Daher sei das Vorliegen einer Liebhaberei hinsichtlich des Gestüts zu verneinen. Gleichzeitig stellte der Beschwerdeführer einen Antrag auf Durchführung eines Ortsaugenscheines. Am 30. Juli 2024 wurde weiteres ergänzendes Vorbringen erstattet und einzelne Feststellungen außer Streit gestellt. Beides wurde der Abgabenbehörde am 8. August 2024 vom Bundesfinanzgericht zur Kenntnisaahme und allfälligen Stellungnahme übermittelt. Am 10. September 2024 legte der Beschwerdeführer ein Erkenntnis mit dem Hinweis, dass ähnliche Rechtsfragen zu klären waren, vor.

Die verfahrensgegenständlichen Beschwerden wurden beim Bundesfinanzgericht ab April 2025 unter der (führenden) Geschäftszahl RV/7105751/2016 (statt bisher RV/7105672/2016 und RV/7103433/2020) geführt.

Mit Beschluss vom 9. April 2025 wurde den Parteien Gehör zu den sich aus der Aktenlage ergebenden Sachverhalten hinsichtlich des Gestüts sowie zu den vom Beschwerdeführer vereinnahmten Beträgen für seine Konsiliartätigkeit, aus denen eine Abänderung zu Ungunsten des Beschwerdeführers ersichtlich war, eingeräumt. Nach zweimaliger Fristverlängerung erklärte die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers mit Schreiben vom 16. Juni 2025 zum Sachverhalt vorerst keine ergänzenden Anmerkungen zu machen. Die Abgabenbehörde übermittelte keine Stellungnahme.

## II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

### 1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist Facharzt und betreibt seit den 1990er Jahren seine Ordination an der Adresse \*\*\*Adresse 1\*\*\*. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum war diese Ordination von Montag bis Freitag geöffnet (FA-OZ 43, Seite 13). Neben den Terminen in seiner Ordination führte auch regelmäßig Patientenbesuche durch. Zusätzlich war er auch zweimal die Woche in einem Ärztezentrum tätig.

Ab dem Jahr 2009 wandte sich der Beschwerdeführer einer weiteren Betätigung zu: Er beabsichtigte, ein Gestüt zu eröffnen, welches er neben seiner Ordination als landwirtschaftlichen Nebenbetrieb führen wollte.

Die Ordination und das Gestüt führte der Beschwerdeführer unabhängig voneinander bzw übte er diese Tätigkeiten getrennt aus. Die Einkünfte wurden jeweils durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt.

Der Beschwerdeführer hatte im beschwerdegegenständlichen Zeitraum an der \*\*\*Adresse 3\*\*\*, seinen Hauptwohnsitz.

Die folgenden Feststellungen orientieren sich am Aufbau des Berichtes der Außenprüfung:

#### Tz 3 Kfz-Kosten

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum waren auf den Beschwerdeführer folgende KFZ zugelassen: ein \*\*\*Auto2\*\*\*, ein \*\*\*Auto4\*\*\*, ein \*\*\*Auto1\*\*\* sowie ein \*\*\*Auto3\*\*\*. Des Weiteren waren zwei Anhänger auf ihn zugelassen (FA-OZ 65, Seite 1).

Der \*\*\*Auto2\*\*\* wurde vom Beschwerdeführer als Betriebsvermögen der Ordination ausgewiesen und die damit in Verbindung stehenden Aufwendungen (zB Reparaturen, Service, Tanken, Versicherung) in voller Höhe als Betriebsausgaben der Ordination erfasst. Es wurde kein Fahrtenbuch geführt. Dieses KFZ wurde für private und für betriebliche Fahrten genutzt.

Der \*\*\*Auto1\*\*\* wurde als Betriebsvermögen der Ordination ausgewiesen und die damit in Verbindung stehenden Aufwendungen (zB Reparaturen, Service, Tanken, Versicherung) in voller Höhe als Betriebsausgaben der Ordination erfasst. Der \*\*\*Auto1\*\*\* wurde ausschließlich im Gestüt verwendet.

Der \*\*\*Auto3\*\*\* wurde als Betriebsvermögen der Ordination ausgewiesen und die damit in Verbindung stehenden Aufwendungen (zB Reparaturen, Service, Innen- und Außenpflege, Tanken, Versicherung) in voller Höhe als Betriebsausgaben der Ordination erfasst. Der \*\*\*Auto3\*\*\* wurde ausschließlich von einer Tochter des Beschwerdeführers genutzt.

In Summe betrugen diese Aufwendungen in den beschwerdegegenständlichen Jahren:

|                                 | <u>2010</u> | <u>2011</u> | <u>2012</u> | <u>2013</u> | <u>2014</u> |
|---------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| 65% Privatanteil<br>***Auto2*** | 7.450,69    | 6.976,97    | 7.569,52    | 4.069,70    | 2.882,40    |
| Kürzung Kosten ***Auto3***      | 7.633,33    | 3.000,-     | 3.709,71    | 4.375,77    | 1.095,18    |
| Kürzung Kosten ***Auto1***      |             |             |             |             | 7.129,-     |
| Summe                           | 15.084,02   | 9.976,97    | 11.279,23   | 8.445,47    | 11.106,58   |

Der \*\*\*Auto4\*\*\* wurde ausschließlich im Gestüt verwendet (Feststellungen hierzu siehe Tz 11 Kosten Reitstall).

#### **Tz 4 Sozialaufwand**

Der Beschwerdeführer erfasste Lebensmitteleinkäufe als Aufwendungen der Ordination (Konto 6700 „Sozialaufwand f. Sachbezüge“). Die Anzahl der jährlichen Einkäufe schwankte (zB 22 Einkäufe (2014) und 64 Einkäufe (2012)). Die Lebensmitteleinkäufe erfolgten in unregelmäßigen Abständen und fanden an allen Einkaufstagen (Montag bis Samstag) statt. Auf den Rechnungen finden sich unter anderem Posten wie Pizzakäse, Eierspätzle, Shrimps, Reis, Kräuterbaguette, Linsen, Mais, Krautkopf, Brot und Gebäck, Manner-Törtchen, Hundefutter, Taschentücher oder Topfreiniger. In Summe betrugen diese Aufwendungen in den beschwerdegegenständlichen Jahren:

|                       | <u>2010</u> | <u>2011</u> | <u>2012</u> | <u>2013</u> | <u>2014</u> |
|-----------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Kürzung Sozialaufwand |             | 3.054,83    | 4.820,84    | 4.221,20    | 2.004,04    |

#### **Tz 5 Zeitschriften Ordination Wartebereich**

Der Beschwerdeführer erfasste Kosten für die Tageszeitung Kurier und Zeitschriften (News und Servus in Stadt und Land) sowie Bücher mit den Titeln „die Schlafwandler“, „der falsche Krieg“ und „Frauenpower“ als Aufwendungen der Ordination (Konto 5520 „Zeitschriften, Zeitungen, Ordination Wartebereich“). Des Weiteren wurden Rechnungen für Rahmungen von Bildern bei einem Fachbetrieb und für Dekomaterial (\*\*\*Geschäft1\*\*\*) erfasst. In Summe betrugen diese Aufwendungen in den beschwerdegegenständlichen Jahren:

|                                 | <u>2010</u> | <u>2011</u> | <u>2012</u> | <u>2013</u> | <u>2014</u> |
|---------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Kürzung Ordination Wartebereich | 1.238,01    | 913,14      | 1.880,70    | 1.080,12    | 561,35      |

#### **Tz 6 Schreibtisch \*\*\*Geschäft2\*\*\***

Am 26. September 2012 erwarb der Beschwerdeführer einen Schreibtisch von der Firma \*\*\*Geschäft2\*\*\*. Der Kaufpreis betrug € 870,-. Dieser Schreibtisch wurde im privaten Wohnhaus des Beschwerdeführers verwendet. Er wies diesen Schreibtisch als Anlagevermögen der Ordination aus und machte Absetzung für Abnutzung geltend:

|                          | <u>2010</u> | <u>2011</u> | <u>2012</u> | <u>2013</u> | <u>2014</u> |
|--------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| AfA-Kürzung Schreibtisch |             |             | 145,-       | 290,-       | 290,-       |

#### **Tz 7 Anschluß Kabelsignal**

Der Beschwerdeführer erfasste Kosten für den Internetzugang an seinem privaten Wohnsitz als Aufwendungen der Ordination (Konto 7395 „Kabelsignal GmbH Anschluss \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*“). In Summe betrugen diese Aufwendungen in den beschwerdegegenständlichen Jahren:

|                     | <u>2010</u> | <u>2011</u> | <u>2012</u> | <u>2013</u> | <u>2014</u> |
|---------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Kürzung Kabelsignal |             | 169,56      | 842,65      | 868,43      | 516,-       |

#### **Tz 8 PA Telefon**

Der Beschwerdeführer erfasste die Kosten für seine gesamte Telefonie als Aufwendungen der Ordination (Konto 7390 „Kommunikation“). Der Beschwerdeführer nutzte seine Telefonanschlüsse zu 20% privat. In Summe betrugen die Aufwendungen für die private Telefonie in den beschwerdegegenständlichen Jahren:

|            | <u>2010</u> | <u>2011</u> | <u>2012</u> | <u>2013</u> | <u>2014</u> |
|------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| PA Telefon | 300,-       | 300,-       | 315,-       | 390,-       | 220,-       |

#### **Tz 9 SZ Honorare Konsilien**

In den Jahren 2012 und 2013 führte der Beschwerdeführer Konsilien der allgemeinen Klasse für die \*\*\*Krankenhaus1\*\*\* durch. Er erhielt hierfür Honorare und Sonderklassengelder.

Im Jahr 2012 stellte er Leistungen in Höhe von € 20.365,30 in Rechnung. Hiervon entfielen € 15.487,05 auf Honorare für Konsilien und € 4.878,25 auf Sonderklassengelder (Lieferantenkonten \*\*\*Krankenhaus1\*\*\* 2012).

Im Jahr 2013 stellte er Leistungen in Höhe von € 1.573,97 in Rechnung. Hiervon entfielen € 1.032,47 auf Honorare für Konsilien und € 541,50 auf Sonderklassengelder (Lieferantenkonten \*\*\*Krankenhaus1\*\*\* 2013).

**TZ 10 Gehalt Tochter**

Eine Tochter des Beschwerdeführers wurde als Angestellte der Ordination bei der Gebietskrankenkasse angemeldet (Versicherungsdatenauszug \*\*\*Tochter\*\*\*; Schriftsatz 10.9.2024, Beilage ./5). Der Beschwerdeführer machte für seine Tochter in den beschwerdegegenständlichen Jahren folgenden Lohnaufwand geltend:

|                        | <u>2010</u> | <u>2011</u> | <u>2012</u> | <u>2013</u> | <u>2014</u> |
|------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Kürzung Gehalt Tochter | 5.698,00    | 5.775,00    | 6.115,30    | 6.181,36    | 5.554,77    |

Zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Tochter wurde kein schriftlicher Vertrag abgeschlossen und die zu erbringenden Leistungen nicht schriftlich festgehalten. Arbeitsaufzeichnungen sowie Arbeitsleistungsaufzeichnungen wurden nicht geführt. Es kann nicht festgestellt werden, ob die Tochter des Beschwerdeführers Arbeiten für ihn erledigte.

**Tz 11 Kosten Reitstall**

Der Beschwerdeführer erfasste Aufwendungen, die ausschließlich im Zusammenhang mit dem Gestüt angefallen sind, als solche seiner Ordination.

**Lohnkosten** für einen Stallburschen: In der Buchhaltung der Ordination wurde dieser Aufwand in voller Höhe mit dem Vermerk „Baumschnitt, Rasenmähen, Strauchschnitt, Schneeräumung, ...“ erfasst. Der Stallbursche setzte seine gesamte Arbeitskraft im Gestüt ein.

Im Jahr 2013 meldete der Beschwerdeführer einen \*\*\*Auto4\*\*\* an und im Juni 2014 ab (FA-OZ 65, Seite 1). Das KFZ wurde mit seinen Anschaffungskosten (€ 22.200,-) 2013 als Anlagevermögen der Ordination erfasst und im selben Jahr in voller Höhe abgeschrieben. Der \*\*\*Auto4\*\*\* wurde ausschließlich im Gestüt verwendet.

Für die Ordination und das Gestüt fielen in gleicher Höhe **Steuerberatungskosten** an. Trotzdem erfasste der Beschwerdeführer alle Aufwendungen als solche der Ordination.

In Summe betrugen die Aufwendungen, die dem Gestüt zuzurechnen sind, in den beschwerdegegenständlichen Jahren:

|                       | <u>2010</u> | <u>2011</u> | <u>2012</u> | <u>2013</u> | <u>2014</u> |
|-----------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Lohnkosten            | 1.981,13    | 9.177,29    | 4.065,68    | 7.290,50    | 9.826,55    |
| AfA ***Auto4***       |             |             |             | 22.200,-    |             |
| Steuerberatungskosten | 3.158,22    | 3.605,94    | 7.032,63    | 7.325,20    | 7.619,20    |

|       |          |           |           |           |           |
|-------|----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Summe | 5.139,35 | 12.783,23 | 11.098,31 | 36.815,70 | 17.445,75 |
|-------|----------|-----------|-----------|-----------|-----------|

### Tz 12 Instandhaltung

Im Kalenderjahr 2012 beauftragte der Beschwerdeführer für seinen privaten Wohnsitz Arbeiten und erfasste die bezahlten Beträge (Rechnung Nr 2012078 (€ 716,82) und Rechnung Nr 2012083 (€ 1.005,60)) als Aufwendungen der Ordination. Des Weiteren kaufte er Ersatzteile (Rechnung der Firma SHT in Höhe von € 124,66) und erfasste die zugehörige Rechnung ebenfalls als Aufwand der Ordination.

### Tz 13 Reitstall/Pferdezucht – Liebhaberei (Gestüt)

Der Beschwerdeführer besaß seit Juni 2007 einen \*\*\*Pferderasse1\*\*\*-Wallach (\*\*\*Wallach1\*\*\* (ab 06/2007, verstorben 2/2022)). Im Mai 2008 erwarb er einen weiteren Wallach dieser Rasse (\*\*\*Wallach2\*\*\*). Im Jahr 2009 folgten zwei weitere \*\*\*Pferderasse1\*\*\*-Wallache (\*\*\*Wallach3\*\*\* (01/2009) und \*\*\*Wallach4\*\*\* (7/2009, verstorben 2/2013)) (\*\*\*Homepage\*\*\*).

Im Oktober 2009 erwarb der Beschwerdeführer einen landwirtschaftlichen Betrieb (\*\*\*Adresse 2\*\*\*) sowie an diesen angrenzende Grundstücke und begann im Anschluss mit dem Aus-, Um- und Neubau von Gebäuden. Der Beschwerdeführer errichtete insbesondere Stallungen (17 Pferdeboxen sowie zwei Abfohlboxen), Stallarbeiterwohnungen, einen Offenstall, eine Maschinen- und Werkzeughalle, ein Heu- und Strohlager sowie Nebenräume (Betriebskonzept \*\*\*Bf1\*\*\*, Seite 3).

Der Beschwerdeführer tat dies, um die Grundlage für ein Gestüt, welches er neben seiner Ordination betreiben wollte, zu schaffen. Der Hauptzweig des Gestüts sollte die Zucht und der anschließende Verkauf von \*\*\*Pferderasse1\*\*\* sein. Zusätzlich sollten Erlöse durch die Einstellung von Fremdpferden erzielt werden (Betriebskonzept \*\*\*Bf1\*\*\*, Seite 6f). Ebenfalls im Jahr 2009 zeigte der Beschwerdeführer die Aufnahme der Tätigkeit gegenüber der Abgabenbehörde an, in dem er einen Verlust aus dieser Tätigkeit erklärte.

Im Jänner 2010 erwarb er einen Zuchthengst (\*\*\*Hengst1\*\*\*) und eine trächtige Zuchtstute (\*\*\*Stute1\*\*\*) (\*\*\*Homepage\*\*\*, Kaufvertrag \*\*\*Stute1\*\*\*). Im April 2010 besaß der Beschwerdeführer sieben Pferde (Betriebskonzept \*\*\*Bf1\*\*\*, Seite 5). Das Fohlen der Stute \*\*\*Stute1\*\*\* (\*\*\*Hengst2\*\*\*) wurde im Mai 2010 geboren und befand sich zumindest bis 2022 im Besitz des Beschwerdeführers (\*\*\*Homepage\*\*\*).

Der Beschwerdeführer kalkulierte betriebswirtschaftlich wie folgt: Er rechnete mit jährlichen Erlösen des Gestüts zwischen € 48.000,- und € 66.000,-. € 20.000,- bis € 30.000,- sollten durch die Pferdezucht und € 18.000,- bis € 36.000,- durch die Einstellung von Fremdpferden erzielt werden. Diesen Erlösen sollten Aufwendungen in Höhe von € 36.400,- gegenüberstehen. Ausgehend davon kam der Beschwerdeführer zu dem Ergebnis, dass das Gestüt einen jährlichen Gewinn von € 7.250,- bis € 25.250,- erwirtschaften würde (Betriebskonzept \*\*\*Bf1\*\*\*, Seite 6).

Eine (steuerliche) Absetzung für Abnutzung für das Anlagevermögen des Gestüts berücksichtigte der Beschwerdeführer in seiner Kalkulation nicht. Das abnutzbare Anlagevermögen des Gestüts setzte sich insbesondere aus den Gebäuden (€ 387.363,71), der Ausstattung Stall (€ 149.034,57) sowie dem Fuhrpark Maschinen (€ 30.048,26) zusammen (FA-OZ 45, Seite 7).

Der Beschwerdeführer rechnete damit, dass er im Jahr 2014 den ersten Gewinn in Höhe von € 2.000,- erzielen würde, welcher sich 2015 auf voraussichtlich € 12.200,- steigern würde. Durch Verkäufe von Fohlen hielt der Beschwerdeführer es für möglich, bereits früher Gewinne zu erwirtschaften (Ergebnisvorschau Stallbetrieb \*\*\*Bf1\*\*\*).

Die Erlöse und Aufwendungen des Gestüts entwickelten sich in den Jahren 2009 bis 2014 wie folgt (Einkommensteuererklärungen 2009 bis 2014; Bericht Außenprüfung vom 29. März 2016 (FA-OZ 41)):

| <b>Jahr</b> | <b>Erlöse gesamt und übrige Erträge/Einnahmen in €</b> | <b>Aufwendungen in €</b> | <b>Ergebnis in €</b> |
|-------------|--------------------------------------------------------|--------------------------|----------------------|
| 2009        | 6.791,81                                               | 18.327,79                | - 11.535,98          |
| 2010        | 35.835,57                                              | 67.021,56                | - 31.185,99          |
| 2011        | 70.997,25                                              | 83.408,66                | - 12.411,41          |
| 2012        | 59.348,29                                              | 68.278,13                | - 8.929,84           |
| 2013        | 95.825,21                                              | 132.085,73               | - 36.260,52          |
| 2014        | 70.777,92                                              | 95.041,87                | - 24.263,95          |
|             |                                                        |                          | - <b>124.587,69</b>  |

Ab dem Jahr 2015 erklärte der Beschwerdeführer folgende Erlöse und Aufwendungen (ungeprüfte Einkommensteuererklärungen 2015 bis 2019):

| Jahr | Erlöse gesamt und übrige Erträge/Einnahmen in € | Aufwendungen in € | Ergebnis in €      |
|------|-------------------------------------------------|-------------------|--------------------|
| 2015 | 64.332,81                                       | 80.826,08         | - 16.493,27        |
| 2016 | 65.032,87                                       | 64.178,31         | 854,56             |
| 2017 | 66.597,97                                       | 85.598,68         | - 19.000,71        |
| 2018 | 91.689,17                                       | 92.133,65         | - 444,48           |
| 2019 | 76.723,21                                       | 102.025,36        | - 25.302,15        |
|      |                                                 |                   | - <b>60.386,05</b> |

Die Erlöse wurden vorrangig durch die Einmietungsaktivitäten erzielt bzw gesteigert. Darüber hinaus erzielte der Beschwerdeführer zusätzlich Erlöse durch den Verkauf von Kostümen, die Vermietung seiner eigenen Pferde sowie Pferdeanhänger und die Erteilung von Reitunterricht (Schriftsatz vom 19. Juli 2024, Seite 6).

Den Erlösen standen in den Jahren 2009 bis 2019 Aufwendungen gegenüber, die die Erlöse (mit Ausnahme des Jahres 2016) überstiegen. Wesentlicher Grund hierfür war die Pferdezucht und die damit in Zusammenhang stehenden Tierarztkosten (Schriftsatz vom 19. Juli 2024, Seite 5; Schriftsatz vom 30. Juli 2024, Seite 2). Die Verluste des Gestüts betrugen in Summe (zumindest) € 184.973,74.

In den Jahren 2015 bis 2019 wurden drei Zuchtstuten (\*\*\*Stute2\*\*\* (10/2015), \*\*\*Stute3\*\*\* (01/2017) und \*\*\*Stute4\*\*\* (04/2018)) sowie ein Wallach (\*\*\*Wallach5\*\*\* (09/2019, verstorben 3/2021)) erworben (\*\*\*Homepage\*\*\*). Diese befanden sich zumindest bis 2022 im Besitz des Beschwerdeführers (\*\*\*Homepage\*\*\*).

Nach elf Jahren gab der Beschwerdeführer die Pferdezucht mit Ablauf des Jahres 2019 auf. Seitdem konzentrierte sich der Beschwerdeführer auf die Einstellung von Fremdpferden (Schriftsatz vom 19. Juli 2024, Seite 6). Durch diese Art der Bewirtschaftung erzielte er jährlich Gewinne (Schriftsatz vom 30. Juli 2024, Beilage ./1).

Im Jahr 2024 besaß der Beschwerdeführer 13 Pferde (Schriftsatz vom 19. Juli 2024, Seite 3).

## 2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen beruhen jeweils auf den in Klammer gemachten Angaben bzw angegebenen Beweismitteln. Darüber hinaus beruhen die Feststellungen zur Person des Beschwerdeführers sowie die allgemeinen Feststellungen zu der Ordination und dem Gestüt auf dem eigenen

Vorbringen des Beschwerdeführers sowie der Einsicht in die Datenbanken der Abgabenbehörden.

Die Feststellungen hinsichtlich der beschwerdegegenständlichen Aufwendungen bzw deren Höhe ergeben sich aus dem Bericht der Außenprüfung vom 29. März 2016 sowie den von der Abgabenbehörde vorgelegten Auszügen bzw Belegen aus der Buchhaltung des Beschwerdeführers.

Die Feststellungen zu Tz 5, Tz 6, Tz 7, Tz 8 und Tz 12, welche die Nichtanerkennung von ganz bzw teilweise privat veranlassten Aufwendungen betreffen, wurden vom Beschwerdeführer als objektiv unrichtig bezeichnet, (teilweise) energisch bestritten und die Rechtmäßigkeit der Kürzung verneint. Näheres Vorbringen oder Unterlagen zum Beweis dieser Bestreitungen wurden vom Beschwerdeführer nicht erstattet oder vorgelegt. Die Abgabenbehörde wies in den Beschwerdevorentscheidungen, denen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vorhaltscharakter zukommt (VwGH 31.05.2011, 2008/15/0288), darauf hin, dass kein inhaltliches Vorbringen erstattet wurde. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wäre es am Beschwerdeführer gelegen, seine Ansicht, dass die Aufwendungen zu Tz 5, Tz 6, Tz 7, Tz 8 und Tz 12 ausschließlich für die Ordination angefallen sind, durch nähere Angaben und die Vorlage geeigneter Unterlagen zu stützen.

Zu den nachstehenden Feststellungen wurde vom Beschwerdeführer näheres Vorbringen erstattet. Festzuhalten ist jedoch, dass auch in diesem Zusammenhang keine Unterlagen vom Beschwerdeführer vorgelegt wurden, die sein Vorbringen bestätigen hätten können.

### **Tz 3 Kfz-Kosten**

Das Vorbringen des Beschwerdeführers, dass er den \*\*\*Auto2\*\*\* ausschließlich betrieblich genutzt habe, weil er über ein Fahrzeug verfügt habe, welches er ausschließlich privat nutzte, kann nicht gefolgt werden: Zunächst steht eine ausschließliche betriebliche Nutzung eines KFZ mit der Lebenserfahrung in Widerspruch (VwGH 26.11.1996, 92/14/0078). Hinzu kommt, dass im beschwerdegegenständlichen Zeitraum vier KFZ auf den Beschwerdeführer angemeldet waren, welche nach seinen eigenen Angaben alle ausschließlich für die Ordination verwendet wurden. Ausgehend davon verfügte der Beschwerdeführer über kein KFZ, welches er ausschließlich privat nutzen hätte können.

Die Feststellung der Außenprüfung, dass die anderen drei KFZs im Gestüt (\*\*\*Auto1\*\*\* und \*\*\*Auto4\*\*\*) bzw durch seine Tochter (\*\*\*Auto3\*\*\*) verwendet wurden, wurde vom Beschwerdeführer nicht bestritten. Ausgehend davon stand dem Beschwerdeführer lediglich der \*\*\*Auto2\*\*\* für seine betrieblichen (Fahrten Wohnsitz – Ordination, Patientenbesuche und Ärztezentrum) und privaten Fahrten zur Verfügung.

Die Feststellung, dass kein Fahrtenbuch für den \*\*\*Auto2\*\*\* geführt wurde, beruht auf dem Umstand, dass ein solches vom Beschwerdeführer nicht vorgelegt wurde.

#### **Tz 4 Sozialaufwand**

Die Feststellungen der Außenprüfung, dass die verbuchten Belege ausschließlich Lebensmittel (z.B. Obst, Gemüse, Wurst und Fleisch, Käse, Brot) bzw. Notwendigkeiten des täglichen Lebens (z.B. Taschentücher, Hundefutter, Topfreiniger) aufweisen und in voller Höhe als Aufwand der Ordination erfasst wurden, bestritt der Beschwerdeführer nicht.

Der Beschwerdeführer erstattete Vorbringen, dass es sich bei diesen Aufwendungen um die Verpflegung der Angestellten gehandelt habe, da man sich regelmäßig vor Ordinationsbeginn zum Frühstück zusammengesetzt habe. Dem konnte nicht gefolgt werden: Einerseits lassen die erfassten Rechnungen in keinem der Jahre eine Regelmäßigkeit für ein solches gemeinsames Frühstück erkennen (zB jeder zweite Donnerstag im Monat). Des Weiteren finden sich auf den Rechnungen Positionen wie Eierspätzle, Brokkoli, Shrimps, Reis oder Pizzakäse. Diese sind nach der typischen Lebenserfahrung nicht Teil eines Frühstücks bzw. einer Frühstücksjause, wobei auch insbesondere das erworbene Hundefutter dem Vorbringen des Beschwerdeführers entgegensteht. Daran kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch das Vorbringen des Beschwerdeführers, dass für die Angestellten der Ordination Sachbezüge versteuert wurden, nichts ändern.

#### **Tz 9 Sicherheitszuschlag Konsiliartätigkeit**

Die Feststellungen zu der Höhe der erzielten Honorare aus den Konsilien sowie den Sonderklassengebühren ergeben sich aus den von der \*\*\*Krankenhaus1\*\*\* erteilten Auskünften. Dem Beschwerdeführer wurden die von der \*\*\*Krankenhaus1\*\*\* bekannt gegebenen Beträge mit Beschluss vom 9. April 2025 vorgehalten. In seiner Stellungnahme vom 16. Juni 2025 bestritt der Beschwerdeführer diese auf dem Auskunftersuchen beruhenden Feststellungen nicht.

#### **Tz 10 Gehalt Tochter**

Die Feststellung hinsichtlich der Anmeldung der Tochter als Angestellte der Ordination ergibt sich aus der Meldung bei der niederösterreichischen Gebietskrankenkasse. Die Feststellung, dass kein schriftlicher Vertrag abgeschlossen wurde und keine Aufzeichnungen hinsichtlich der konkret geleisteten Arbeitszeit bzw. den erbrachten Arbeitsleistungen geführt wurden, beruhen auf dem Umstand, dass diese nicht vorgelegt wurden. Die beiden während der Außenprüfung vorgelegten Exceltabellen, die die Arbeitszeiten der Tochter (Freitagnachmittag für 4 Stunden bzw. Samstagvormittag für 5 Stunden) sowie die „Aufgaben von \*\*\*Tochter\*\*\* (Medizinstudium)“ belegen sollten, erfüllen, da es sich vom Beschwerdeführer erstellte Tabellen handelt, nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes diese Voraussetzungen nicht. Im

Schriftsatz vom 30. Juli 2024 behauptete der Beschwerdeführer erstmals, dass Stundenaufzeichnungen von der Tochter zu führen waren und diese auch geführt wurden. Vorgelegt wurden diese jedoch nicht. Aufgrund dessen konnte dem Vorbringen des Beschwerdeführers, dass seine Tochter tatsächlich Arbeiten für ihn erledigt hat, nicht gefolgt bzw eine entsprechende Feststellung getroffen werden.

#### **Tz 11 Kosten Reitstall**

Vom Beschwerdeführer bestritt, dass Lohnkosten für eine in der Ordination angestellte Person tatsächlich dem Gestüt zuzurechnen sind (Stallbursche). Der Beschwerdeführer brachte vor, dass dieser Angestellte für Tätigkeiten wie Baumschnitt, Rasenmähen, Strauchschnitt, Schneeräumung udgl in der Ordination angestellt wurde. Zunächst ist festzuhalten, dass eine solche Beschäftigung erstmals ab dem Jahr 2010 – dem Jahr der Eröffnung des Gestüts – erfolgte und ein solcher Bedarf zuvor nicht bestand. Hinzu kommt, dass der Beschwerdeführer auf dem Konto „7220 Instandhaltung“ der Ordination im Jahr 2012 von der Firma Polto Garten- und Landschaftsbau, Gebäude- und Schneeräumung Leistungen wie Strauchschnitt, Rasenmähen, Winterdienst, für die \*\*\*Adresse 1\*\*\* erfasste (FA-OZ 55, Seite 3). Gegen das Vorbringen des Beschwerdeführers spricht zudem, dass eine Auslastung eines Mitarbeiters mit Arbeiten wie insbesondere „Herunterdrehen der Heizung – Wochenende, Heizkörperentlüftung, WC Grundreinigung Verstopfungen beseitigen auch Kueche oder Kueche Grundreinigung“ nicht glaubwürdig erscheint. Es handelt sich hier um Arbeiten, die nach der Lebenserfahrung entweder einmalig bzw in sehr großen Zeitabständen durchzuführen sind oder nur sehr geringe Zeit in Anspruch nehmen. Insoweit konnte dem Vorbringen des Beschwerdeführers nicht gefolgt werden.

#### **Tz 13 Reitstall/Pferdezucht – Liebhaberei (Gestüt)**

Die Feststellungen zu den Pferden des Beschwerdeführers (insbesondere dem Zeitpunkt ihrer Anschaffung) beruhen jeweils auf den unter \*\*\*Homepage\*\*\* abrufbaren Angaben, dem Betriebskonzept \*\*\*Bf1\*\*\*, dem Kaufvertrag der Zuchtstute \*\*\*Stute1\*\*\* sowie den Ausführungen des Beschwerdeführers im Schriftsatz vom 19. Juli 2024.

Die Feststellungen zum Erwerb des landwirtschaftlichen Betriebes, dem Um-, Aus- bzw Neubau der Räumlichkeiten sowie die Bekanntgabe der Aufnahme dieser Tätigkeit gegenüber der Abgabenbehörde beruhen insbesondere auf den von der Abgabenbehörde vorgelegten Grundbuchsauszügen, den Ausführungen im Betriebskonzept \*\*\*Bf1\*\*\* sowie der Einsicht in die Datenbanken der Abgabenbehörden.

Die Feststellungen zu den vom Beschwerdeführer erwarteten Erlösen, Aufwendungen sowie Gewinnen beruhen auf dem Betriebskonzept \*\*\*Bf1\*\*\* sowie der Ergebnisvorschau Stallbetrieb \*\*\*Bf1\*\*\*.

Die Feststellungen zu den tatsächlich erzielten Erlösen, Aufwendungen und Verlusten ergeben sich aus der vom Beschwerdeführer übermittelten Aufstellung (Schriftsatz vom 19. Juli 2024, Beilage ./1) sowie der Einsichtnahme in die Datenbanken der Abgabenbehörden, insbesondere die Einkommensteuererklärungen des Beschwerdeführers der Jahre 2009 bis 2019, sowie die vom Beschwerdeführer im Wesentlichen unbestritten gebliebenen Feststellungen der Außenprüfung, dass die Aufwendungen zu Tz 3 (zu \*\*\*Auto1\*\*\*) und Tz 11 dem Gestüt zuzuordnen sind (Bericht vom 29. März 2016).

Die Feststellung, dass die Pferdezucht mit Ablauf 2019 eingestellt wurde, beruht auf den eigenen Angaben des Beschwerdeführers und wird durch die Rubrik „News“ auf \*\*\*Homepage\*\*\* bestätigt, wonach die letzten Fohlen im Jahr 2019 geboren und im Jahr 2020 verkauft wurden.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)**

Betriebseinnahmen sind betrieblich veranlasste Wertzugänge in Geld oder geldwerten Vorteilen. Betriebseinnahmen sind alle Einnahmen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Betrieb stehen (VwGH 22.3.2006, 2001/13/0289).

Der Beschwerdeführer ist Facharzt mit eigener Ordination. Aufgrund seiner Spezialisierung erbrachte er Konsilien für die \*\*\*Krankenhaus1\*\*\* und erzielte Einnahmen in der festgestellten Höhe. Aufgrund dieses unmittelbaren Zusammenhangs mit seiner Ordination sind die festgestellten Einnahmen in voller Höhe (€ 20.365,30 (2012) und € 1.573,97 (2013)) als Betriebseinnahmen zu erfassen.

Diese Einnahmen des Beschwerdeführers stellen des Weiteren Umsätze dar, die der Beschwerdeführer als Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführte. Als solche sind sie steuerbare Leistungen nach § 1 Abs. 1 UStG 1994. Die Umsätze der Jahre 2012 und 2013 waren entsprechend zu erhöhen bzw als Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 zu erfassen.

#### **Zu Spruchpunkt II. (Abweisung)**

##### **1. Als Betriebsausgaben der Ordination geltend gemachte Aufwendungen**

Betriebsausgaben sind Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den (einzelnen) Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG 1988). Voraussetzung der Abzugsfähigkeit ist, dass ein Veranlassungszusammenhang zur jeweiligen Tätigkeit vorliegt (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0031) und diese Aufwendungen oder Ausgaben nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen.

### **1.1. Fehlender objektiver Zusammenhang von Aufwendungen mit der Ordination**

Die Systematik des Einkommensteuergesetzes fordert, dass im Rahmen der Einkommensteuerermittlung zunächst stets die Einkünfte aus jeder einzelnen Einkunftsquelle ermittelt werden. Ist eine Aufwendung durch mehrere Bereiche veranlasst worden, so muss der aufgewendete Betrag aufgeteilt und mit jeweils einem Teilbetrag den unterschiedlichen Betätigungen zugeordnet werden (VwGH 21.7.2021, Ra 2021/13/0016 mwN).

Ob bei mehreren Tätigkeiten ein einheitlicher Betrieb vorliegt, ist nach objektiven Grundsätzen zu beurteilen. Es kommt auf das Ausmaß der organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betriebszweigen an (VwGH 19.2.1985, 84/14/0104). Ein einheitlicher Betrieb liegt vor, wenn mehrere Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Betriebs anzusehen sind (VwGH 28.11.2007, 2005/15/0034).

Sowohl der Beschwerdeführer als auch die Abgabenbehörde gehen davon aus, dass die Ordination und das Gestüt sowohl in wirtschaftlicher, finanzieller als auch organisatorischer Sicht getrennt geführt wurden. Das Bundesfinanzgericht schließt sich dieser Beurteilung an. Es ist daher zu unterscheiden, welche Aufwendungen durch den jeweiligen Betrieb veranlasst wurden. Nach den getroffenen Feststellungen wurden die Aufwendungen Tz 3 (betreffend \*\*\*Auto1\*\*\*) und Tz 11 (Kosten Reitstall) ausschließlich bzw anteilig durch das Gestüt verursacht. Sie waren daher bei der Ordination auszuscheiden und als Aufwendungen des Gestüts zu erfassen.

### **1.2. Nach § 20 EStG 1988 ausgeschlossene Aufwendungen**

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Dieser Ausschluss gilt nur dann nicht, wenn eine eindeutige, klar nachvollziehbare Trennung zwischen privater und betrieblicher Veranlassung besteht. Eine solche Trennbarkeit liegt nur vor, wenn ein objektiv überprüfbarer Aufteilungsmaßstab besteht und damit einer Nachprüfung zugänglich ist. Ist dies nicht möglich, kommt die Berücksichtigung von Betriebsausgaben nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis für eine (zumindest beinahe) gänzliche betriebliche Veranlassung erbringt (VwGH 2.10.2014, 2011/15/0162; 27.1.2011, 2010/15/0197).

Nach der ständigen Rechtsprechung muss bei Aufwendungen, die in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt werden (VwGH 28.2.1995, 91/14/0231; 18.3.1992, 91/14/0171). Derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Betriebsausgaben geltend machen will, hat im Hinblick auf seine Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen

Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die betriebliche Sphäre betreffen (VwGH 22.2.2007, 2006/14/0020).

Der Beschwerdeführer erfasste vielfach Aufwendungen als solche der Ordination, die typischerweise in den Kreis der privaten Lebensführung fallen. Es handelte sich hier um die Aufwendungen für ein KFZ, welches ausschließlich von seiner Tochter verwendet wurde (Tz 3 Kfz-Kosten - \*\*\*Auto3\*\*\*), den Einkauf von Lebensmitteln und sonstigen Notwendigkeiten des täglichen Bedarfs (Tz 4 Sachbezüge) sowie den Erwerb von Tageszeitungen, Zeitschriften, Literatur von allgemeinem Interesse, die nicht für einen fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt sind sowie Dekomaterialien und Kosten für Rahmungen von Bildern (Tz 5 Zeitschriften Ordination Wartebereich). Darüber hinaus wurden auch Aufwendungen für das private Wohnhaus des Beschwerdeführers als Betriebsausgaben erfasst: ein Schreibtisch (Tz 6 Schreibtisch \*\*\*Geschäft2\*\*\*), ein Internetzugang (Tz 7 Anschluß Kabel) sowie Instandhaltungsmaßnahmen (Tz 12 Instandhaltung).

Vom Beschwerdeführer wurde kein geeigneter Nachweis einer nahezu gänzlichen betrieblichen Veranlassung dieser Aufwendungen erbracht. Da die betriebliche Veranlassung im Einzelnen nicht dargetan wurde, waren diese Aufwendungen nicht anzuerkennen. Zuletzt hat der Beschwerdeführer zudem die private Veranlassung hinsichtlich Tz 5 und Tz 12 eingeräumt (Schriftsatz vom 30. Juli 2024, Seiten 5 und 12).

### **1.3. Auszuscheidende Privatanteile (Tz 3 Kfz-Kosten und Tz 8 PA Telefon)**

Aufwendungen für betriebliche Fahrten mit einem KFZ sowie betrieblich veranlasste Telefonate sind als Betriebsausgaben absetzbar. Diese Kosten unterliegen nicht dem Aufteilungsverbot.

Im Hinblick auf eine behauptete ausschließlich betriebliche Nutzung eines KFZ sowie eines Telefons ist ein diesbezüglicher Beweis durch die Führung eines Fahrtenbuches (VwGH 26.11.1996, 92/14/0078) bzw Aufzeichnungen aller Telefongespräche (VwGH 21.2.1996, 93/14/0167) zu erbringen. Werden diese Aufzeichnungen nicht geführt und wird kein Beweis dafür erbracht, welche Kosten im Interesse des Betriebes notwendig waren, ist die Abgabenbehörde berechtigt, den privaten Teil nach § 184 BAO zu schätzen (VwGH 16.4.1991, 90/14/0043).

Das Ziel der Schätzung muss stets darauf gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit ihrer Richtigkeit für sich haben. Dabei ist zu beachten, dass der Schätzung von Natur aus ein gewisser Unsicherheitsfaktor anhaftet. Leugnet eine Partei im Abgabenverfahren eine für sie nachteilige Tatsache, so ist es der Behörde nicht aufgegeben, im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn den Bestand der in Abrede gestellten Tatsachen nachzuweisen. Es genügt vielmehr, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine

überragende Wahrscheinlichkeit oder gar Gewissheit für sich hat. Das Unsicherheitsmoment einer ordnungsgemäßen Schätzung muss der Abgabepflichtige somit in Kauf nehmen (VwGH 19.5.2021, Ra 2020/15/0074).

### **Tz 3 Kfz-Kosten (\*\*\*Auto2\*\*\*)**

Der Beschwerdeführer brachte zunächst vor, dass er den \*\*\*Auto2\*\*\* ausschließlich betrieblich nutze, was er – mangels Führung eines Fahrtenbuches – nicht belegen konnte. Aus diesem Grund war der betrieblich und privat veranlasste Teil der Fahrten zu schätzen.

Durch die Berücksichtigung der Fahrten zwischen Wohnsitz und Ordination, der regelmäßigen Fahrten zu dem Ärztezentrum sowie sonstigen nachweisbaren betrieblichen Fahrten im Vergleich zu den gesamt gefahrenen Kilometern wurden von der Abgabenbehörde sowohl die Grundlagen als auch die Methode der Schätzung klar dargelegt. Der von der Außenprüfung ermittelte Anteil von 35% an betrieblichen und 65% privaten Fahrten lässt sich aus diesen Überlegungen logisch ableiten. Das allgemeine Vorbringen im Schriftsatz vom 30. Juli 2024, wonach der Beschwerdeführer in den beschwerdegegenständlichen Jahren regelmäßig Haus- und Konsiliarbesuche in Pflegeheimen in Bad Vöslau, Berndorf, Guntramsdorf, Laxenburg, Perchtoldsdorf und Pottendorf durchgeführt habe, steht hiermit nicht in Widerspruch, da Patientenbesuche bei der Schätzung berücksichtigt wurden. Darüber hinaus ist das Vorbringen zu allgemein gehalten, um bei der ordnungsgemäß durchgeführten Schätzung einen Mangel zu bejahen. Abschließend ist erneut darauf hinzuweisen, dass es Aufgabe des Beschwerdeführers gewesen wäre, ein Fahrtenbuch, welches eine verlässliche Beurteilung der beruflich und privat gefahrenen Kilometeranteile ermöglicht hätte, zu führen.

### **Tz 8 PA Telefon**

Der Beschwerdeführer erklärte zunächst, alle seine Telefonanschlüsse ausschließlich betrieblich zu nutzen, was er – mangels Führung von Aufzeichnungen – jedoch nicht belegen konnte. Im vorliegenden Fall war der Umfang der betrieblichen Nutzung der Telefonanschlüsse daher zu schätzen. Ausgehend von der allgemeinen Lebenserfahrung geht auch das Bundesfinanzgericht davon aus, dass das Ausscheiden eines Privatanteils von 20% den tatsächlichen Gegebenheiten am nächsten kommt. Der Beschwerdeführer führte zuletzt selbst aus, dass ein Privatanteil von 20% angemessen ist.

### **1.4. Tz 10 Gehalt Tochter**

Bei nahen Angehörigen werden aufgrund des fehlenden Interessensgegensatzes besondere Anforderungen an die steuerliche Beachtlichkeit von zivilrechtlichen Vereinbarungen gestellt. Nach der Rechtsprechung sind diese nur anzuerkennen, wenn kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllt sind: die Vereinbarungen kommen nach außen ausreichend zum Ausdruck, haben einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt und

wären auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden (VwGH 31.1.2019, Ra 2018/15/0050). Im vorliegenden Fall wurden diese Voraussetzungen nicht erfüllt:

Zunächst konnte der Beschwerdeführer keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt des mit seiner Tochter geschlossenen Vertrages nachweisen: Die vom Beschwerdeführer während der Außenprüfung vorgelegte Exceltabelle „Aufgaben von \*\*\*Tochter\*\*\* (Medizinstudium)“ nennt eine Vielzahl an Aufgaben. In der Beschwerde brachte er sodann zur Tätigkeit seiner Tochter vor, dass sie seine handschriftlichen Notizen in den Computer zu übertragen hatte, da er „kein Kind des Computer-Zeitalters“ sei und „auch nicht gewillt [sei], Abhilfe zu schaffen“. Später führte er wiederum aus, dass seine Tochter auch bei der Erstellung von Gutachten mitgewirkt, Abrechnungen mit den diversen Krankenkassen vorgenommen und Befunde vorbereitet habe (Schriftsatz vom 30. Juli 2024). Es blieb damit unklar, welche Aufgaben die Tochter des Beschwerdeführers konkret zu erledigen hatte und – mangels der Führung von Arbeitsleistungsaufzeichnungen – ob sie solche in den beschwerdegegenständlichen Jahren auch erbrachte. Unklare Vereinbarungen (VwGH 23.5.1978, 1943/77) bzw die fehlende Aufklärung von diesen (VwGH 29.6.1995, 93/15/0115) gehen zu Lasten desjenigen der sich darauf beruft. Dies ist zudem, ebenso wie der Umstand, dass keine Aufzeichnungen über die Arbeitszeit geführt wurden, nicht fremdüblich.

Der Beschwerdeführer führt für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ins Treffen, dass seine Tochter von ihm bei der niederösterreichischen Gebietskrankenkasse als Angestellte angemeldet wurde. Eine Anmeldung bei der Sozialversicherung alleine führt ebenso wenig zur Anerkennung eines Dienstverhältnisses wie das von ihm erstattete Vorbringen, dass bereits stattgefundene Prüfungen dieses Dienstverhältnisses zu keiner Beanstandung geführt haben (VwGH 15.6.2005, 2002/13/0104).

Auch das Vorbringen des Beschwerdeführers, dass seine Tochter seine Ordination übernehmen soll bzw im Herbst 2024 die Übernahme der Ordination unmittelbar bevor gestanden habe und daher das Dienstverhältnis jedenfalls wie vom Beschwerdeführer beschrieben gelebt worden sei (Schriftsatz vom 30. Juli 2024), kann eine konkrete Tätigkeit in den Jahren 2010 bis 2014 nicht belegen.

Zuletzt spricht auch die im Akt (FA-OZ 58, Seite 8) befindliche E-Mail Korrespondenz zwischen dem Beschwerdeführer und seiner steuerlichen Vertretung aus dem Jahr 2014, in der der Beschwerdeführer darauf abzustellen scheint, wieviel er seiner Tochter überweisen kann, ohne dass Sozialversicherung abgezogen wird, gegen eine Anerkennung des Dienstverhältnisses. Es entspricht nicht der Lebenserfahrung, dass ein Gehalt zwischen dem Arbeitgeber und dessen steuerlicher Vertretung und nicht zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer abgestimmt wird.

## **2. Gestüt als Liebhaberei**

Strittig ist, ob das vom Beschwerdeführer betriebene Gestüt als Einkunftsquelle oder Liebhaberei im steuerlichen Sinn anzusehen ist.

Beurteilungseinheit einer solchen Prüfung ist der jeweilige Betrieb (VwGH 25.2.2004, 2000/13/0092). Nach den Feststellungen war der Hauptbetriebszweig des Gestüts (zunächst) die Pferdezucht. Von Beginn an beabsichtigte der Beschwerdeführer jedoch auch, Einnahmen durch die Einstellung von Fremdpferden zu erzielen. Diese beiden Betriebszweige des Gestüts waren organisatorisch, finanziell und wirtschaftlich so eng verflochten, dass von einem einheitlichen Betrieb auszugehen war (ÖStZ 99, 428).

### **2.1. Vorliegen einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 2 Z 1 Liebhabereiverordnung (LVO)**

Nach § 1 Abs. 2 Z 1 LVO ist bei einer Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, Liebhaberei anzunehmen, wenn Verluste entstehen.

Ob eine Betätigung sich für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet bzw einer in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, ist im Einzelfall zu beurteilen. Der Tatbestand ist dabei abstrakt nach der Verkehrsauffassung bzw. nach einer typisierenden Betrachtungsweise auszulegen (VwGH 21.12.2016, Ro 2015/13/0002; 24.6.2004, 2001/15/0047). Unter dem Begriff der Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, fallen überwiegend „Hobbies“ im klassischen Sinn, wie insbesondere die (Freizeit-)Tierzucht. Nach der Rechtsprechung stellt insbesondere die Pferdezucht, wie sie vom Beschwerdeführer betrieben wurde, eine Tätigkeit mit Liebhabereivermutung dar (VwGH 20.4.1993, 93/14/0001 mwN). Das Vorliegen einer von der LVO geforderten persönlichen Neigung wird bestärkt, wenn – wie im vorliegenden Fall – eine Tätigkeit lediglich als Nebentätigkeit betrieben wird (VwGH 25.2.2003, 98/14/0088; 21.1.1987, 85/13/0037).

Eine persönliche Vorliebe des Beschwerdeführers für Pferde und insbesondere \*\*\*Pferderasse1\*\*\* zeigt sich zudem daran, dass er bereits vor Eröffnung des Gestüts zumindest vier Pferde dieser Rasse besaß. Im Jahr 2024 besaß der Beschwerdeführer 13 Pferde (Schriftsatz vom 19. Juli 2024, Seite 3). Zudem behielt er trotz der Einstellung der Pferdezucht viele der ursprünglich für die Zucht angeschafften bzw selbst gezüchteten Tiere (zB \*\*\*Stute3\*\*\*, \*\*\*Stute2\*\*\*, \*\*\*Stute4\*\*\*, \*\*\*Hengst2\*\*\*) (\*\*\*Homepage\*\*\*).

Das Gestüt erzielte nach den getroffenen Feststellungen (bis auf das Jahr 2016) jährlich Verluste, welche sich in Summe auf (zumindest) € 184.973,74 beliefen.

Das Gestüt ist daher grundsätzlich eine Liebhabereitätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 LVO.

### **2.2. Widerlegung der Vermutung des § 1 Abs. 2 LVO**

Nach § 2 Abs. 4 LVO liegt Liebhaberei bei Betätigungen nach § 1 Abs. 2 dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

### **Keine objektive Ertragsfähigkeit des Gestüts**

Eine Tätigkeit nach § 1 Abs. 2 LVO ist als steuerlich relevante Einkunftsquelle anzusehen, wenn sie objektiv ertragsfähig ist. Wesentlich ist, dass der Zeitraum, innerhalb dessen ein wirtschaftlicher Gesamtgewinn erwirtschaftet werden kann, absehbar ist (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171). Eine Zeitspanne ist dann noch absehbar, wenn sie nach den wirtschaftlichen Gepflogenheiten des betroffenen Verkehrskreises als übliche Rentabilitätsdauer des geleisteten Mitteleinsatzes kalkuliert wird. Die Länge des absehbaren Zeitraumes hängt von der Art der Betätigung und den Besonderheiten der jeweiligen Verhältnisse ab (VwGH 14.05.1991, 88/14/0167; UFS 15.6.2004, RV/0564-W/02).

In seinem Betriebskonzept führte der Beschwerdeführer zur objektiven Ertragsfähigkeit aus, dass er durch die Pferdezucht und die Einstellung von Fremdpferden mit jährlichen Erlösen von € 48.000,- bis € 66.000,- rechne, wobei € 20.000,- bis € 30.000,- durch die Pferdezucht erzielt werden würden. Die Grundlagen dieser Berechnung sind nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht nachvollziehbar:

Der Beschwerdeführer beabsichtigte, die Zucht zunächst mit zwei Stuten und zwei Hengsten zu betreiben. Er erwartete, dass das Gestüt mit dieser Menge an Zuchttieren jährlich durchschnittlich 1,5 Fohlen hervorbringen würde. Die Fohlen wollte er nach ein bzw zwei Jahren zu einem Preis von € 3.500,- bzw € 4.500,- verkaufen. Die Zuchtpferde selbst sollten nach zwölf Jahren zu je € 5.000,- veräußert werden. Aus diesen Überlegungen ist der vom Beschwerdeführer erwartete jährliche Rohertrag von € 20.000,- bis € 30.000,- nicht ableitbar. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes scheint ein solcher Erlös nur denkbar, wenn der Beschwerdeführer einen weit größeren Bestand an Tieren gehabt sowie über entsprechend größere Räumlichkeiten verfügt hätte. Die vom Beschwerdeführer angestellte Berechnung ist daher wegen der unrealistisch hohen Anzahl an Tieren, die gehalten, gezüchtet und verkauft hätten werden müssen, nicht geeignet, die objektive Ertragsfähigkeit dieses Gestüts glaubhaft zu machen. Hinzu kommt, dass den vom Beschwerdeführer angenommenen Erlösen des Gestüts (€ 48.000,- und € 66.000,-) Aufwendungen in Höhe von € 36.400,- sowie eine steuerliche AfA in Höhe von zumindest € 32.245,81 gegenüberstanden. Bereits aus der eigenen Prognoserechnung des Beschwerdeführers ergab sich daher ein jährlicher steuerlicher Verlust zwischen € 2.645,81 (minimal) und € 30.645,81 (maximal).

Diese sich aus der Kalkulation ergebende Einschätzung bestätigte sich: Der Beschwerdeführer erzielte in zehn von elf Jahren Verluste. Im Jahr 2016 erzielte er zwar einen Gewinn, dieser war

jedoch vergleichsweise gering (€ 854,56). Auch die Tatsache, dass der Beschwerdeführer die Pferdezucht mit Ablauf des Jahres 2019, mutmaßlich wegen des zu hohen Kapitalbedarfs (von 2009 bis 2019 wurde ein durchschnittlicher Jahresverlust von rund € 16.815,79 erzielt), einstellte, zeigt, dass von Anfang an eine Tätigkeit gemäß § 1 Abs. 2 LVO und keine Einkunftsquelle vorlag.

Es wäre Sache des Beschwerdeführers gewesen, Beurteilungsgrundlagen offenzulegen, aus denen sich die Einkunftsquelleneigenschaft des Verluste erwirtschaftenden Gestüts zuverlässig beurteilen lässt (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171). Der Beschwerdeführer brachte in diesem Zusammenhang lediglich vor, strukturverbessernden Maßnahmen (seit 2016 keine Personalkosten mehr verzeichnet, Verstärkung der Einmietungstätigkeit, Erteilung von Reitunterricht, Verkauf von Kostümen, Vermietung von eigenen Pferden sowie Pferdeanhängern) gesetzt zu haben, welche jedoch keine Wirkung gezeigt hätten. Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass die LVO bei Liebhabereitätigkeit nach § 1 Abs. 2 LVO keine strukturverbessernden Maßnahmen vorsieht.

Zu dem Vorbringen, dass auch der Wert der Pferde mitberücksichtigt werden müsste, da sich dieser stetig erhöhe „wie bei stehendem Holz“ ist festzuhalten, dass theoretische Veräußerungs- und Aufgabegewinne nur dann relevant sind, wenn konkrete Maßnahmen zu deren Realisierung oder zur Aufgabe oder Veräußerung des Betriebes gesetzt wurden bzw. die Umsetzung derartiger Maßnahmen geplant ist (VwGH 28.4.2009, 2006/13/0140). Solche Maßnahmen zur Realisierung wurden vom Beschwerdeführer nicht behauptet.

### **Kein Vorliegen von Unwägbarkeiten**

Der Beschwerdeführer brachte vor, dass das Anhalten der Verluste mehrere unvorhersehbare Gründe hatte:

Der Beschwerdeführer führte aus, dass im Jahr 2012 der Umsatzsteuersatz von 10% auf 20% erhöht und dies ein herber Rückschlag gewesen sei, da diese Steuersatzerhöhung „am Markt nicht unterzubringen gewesen ist“ (Schriftsatz 19. Juli 2024, Seite 5). Änderungen von für die Betätigung maßgeblicher Vorschriften, wie im vorliegenden Fall von Umsatzsteuersätzen, stellt keine Unabwägbarkeit dar (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>24</sup>, Tz 370).

Auch die vom Beschwerdeführer angeführten Tode von Fohlen stellen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes keinen unerwarteten Umstand dar. Komplikationen bei Geburt und Aufzucht stellen geradezu ein typisches Risiko einer Zucht dar. Der Beschwerdeführer führte selbst aus, dass bei \*\*\*Pferderasse1\*\*\* aufgrund ihrer Größe eine Abfohlrate von 70% erwartet werden kann (Betriebskonzept \*\*\*Bf1\*\*\*, Seite 5).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes traten keine unerwarteten Umstände auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirkten.

### **Angemessener Beobachtungszeitraum der Abgabenbehörde**

Die Beurteilung, ob innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielt werden kann, ist grundsätzlich erst nach Ablauf eines nach Lage des Einzelfalles tauglichen Beobachtungszeitraumes möglich (VwGH 18.3.1992, 92/14/0019).

Der Fokus des Gestüts lag auf der Zucht von \*\*\*Pferderasse1\*\*\*. Der Beschwerdeführer gab an, die Fohlen ein- oder zweijährig verkaufen zu wollen. Bei einer durchschnittlichen Tragedauer von Stuten von elf Monaten konnte 2012 bzw 2013 vom Vorhandensein von ein- bzw zweijährigen Fohlen ausgegangen werden, die der Beschwerdeführer verkaufen konnte. Insbesondere da die erste Zuchtstute bereits trächtig erworben wurde und ihr Abfohltermin im Mai 2010 lag. Somit wäre der erste Verkauf bereits im Sommer 2011 bzw 2012 möglich gewesen.

Zuletzt ist darauf hinzuweisen, dass der Beschwerdeführer selbst davon ausging, dass er spätestens ab 2014 einen Gewinn in Höhe von € 2.000,- erzielen wird. Dieser Gewinn sollte allein aufgrund der Einstellung von Fremdpferden erzielt werden. Der Beschwerdeführer erklärte weiter, dass durch den Verkauf der Fohlen ein Gewinn bereits zu einem früheren Zeitpunkt eintreten könnte (Ergebnisvorschau Stallbetrieb \*\*\*Bf1\*\*\*). Insoweit ist der von der Außenprüfung gewählte Beobachtungszeitraum von fünf Jahren (2010 bis 2014) jedenfalls angemessen.

Der Vollständigkeit halber wird darauf verwiesen, dass ein solcher Beobachtungszeitraum jedenfalls entbehrlich ist, wenn wie im vorliegenden Fall nach den Umständen des Einzelfalles die Erzielung eines Gesamterfolges in einem absehbaren Zeitraum von vornherein aussichtslos erscheint (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>24</sup> Tz 474).

### **Änderung der Bewirtschaftung**

Eine einmal als Liebhaberei qualifizierte Tätigkeit muss nicht auch zukünftig immer als Liebhaberei qualifiziert werden, weil der Liebhabereibetrachtung im Rahmen des § 1 Abs. 2 LVO jeweils nur Zeiträume gleicher Wirtschaftsführung zugrunde zu legen sind. Tritt bei Betätigungen nach § 1 Abs. 2 LVO eine Änderung der Bewirtschaftungsart ein, ist anhand der geänderten Verhältnisse neuerlich zu beurteilen, ob für den neuen Zeitraum Liebhaberei vorliegt. Mit einer Änderung der Wirtschaftsführung beginnt ein neuer Beurteilungszeitraum zu laufen (VwGH 17.3.2005, 2004/16/0252). Die Änderung der Bewirtschaftung führt nicht dazu, dass abgelaufene Zeiträume anhand der geänderten Verhältnisse neuerlich zu beurteilen sind (VwGH 29.4.2010, 2007/15/0227).

Wie bereits zuvor ausgeführt, betrachtete der Beschwerdeführer die Zucht von \*\*\*Pferderasse1\*\*\* als sein „erstes Standbein“, beabsichtigte jedoch von Beginn an auch durch die Einstellung von Fremdpferden Erlöse zu erzielen. Insoweit kann das Gestüt auch in diesem Zusammenhang nur als Einheit beurteilt werden. Die Einstellung des ursprünglichen Hauptbetriebszweiges Pferdezucht und nunmehrige Konzentration auf die Einstellung von Fremdpferden stellt eine Änderung der Bewirtschaftungsweise im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO dar. Basierend auf den eigenen Angaben des Beschwerdeführers konnten die Aufwendungen durch die Aufgabe der Pferdezucht massiv gesenkt werden und es gelang, ab 2020 Gewinne zu erwirtschaften. Die Aufgabe der Pferdezucht führt jedoch nicht dazu, dass das Gestüt rückwirkend als Einkunftsquelle anzuerkennen ist. Sofern ab 2020 Gewinne erzielt wurden, was durch die Abgabenbehörde gesondert zu prüfen ist, liegt ein steuerlich anzuerkennender Betrieb vor.

### **2.3. Abweisung Beweisantrag**

Der Beschwerdeführer stellte im Schriftsatz vom 19. Juli 2024 den Antrag, an der Adresse \*\*\*Adresse 2\*\*\*, einen Lokalausweis durchzuführen. Dies zum Beweis dafür, dass das Gestüt aufgrund seiner Größe und Führung geeignet sei, das schon jetzt vorhandene positive Gesamtergebnis sukzessive zu verbessern.

Erheblich ist ein Beweisantrag, wenn das Beweisthema eine für die Rechtsanwendung mittelbar oder unmittelbar erhebliche Tatsache ist (VwGH 28.1.2002, 99/17/0008).

Nach den getroffenen Feststellungen änderte der Beschwerdeführer mit Ablauf des Jahres 2019 die Bewirtschaftung des Gestüts. Er stellte die Pferdezucht ein und konzentrierte sich ab diesem Zeitpunkt auf die Einstellung von Fremdpferden. Eine Besichtigung der Anlage \*\*\*Adresse 2\*\*\*, die vom Beschwerdeführer nunmehr anders bewirtschaftet wird, ermöglicht keinen Erkenntnisgewinn für die gegenständlich relevante Frage, ob das (nunmehr vom Beschwerdeführer nicht mehr betriebene) Gestüt ein positives Gesamtergebnis erreichen hätte können.

## **3. Das Gestüt als umsatzsteuerliche Liebhaberei**

### **3.1. Verfahrensrechtliche Vorbemerkung**

Am 31. März 2016 erging der Bescheid, mit dem die Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner 2016 festgesetzt wurde. Gegen diesen richtete sich die Beschwerde vom 4. Mai 2016. Diese Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 11. November 2016 zur Entscheidung vorgelegt. Am 10. September 2020 erging der Umsatzsteuerjahresbescheid 2016, der an die Stelle des Bescheides über die Festsetzung der Umsatzsteuer für Jänner 2016 trat.

Nach § 253 BAO gilt in jenen Fällen, in denen ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, die Bescheidbeschwerde auch als gegen

den späteren Bescheid gerichtet. Dies auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

Der ursprünglich bekämpfte Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Jänner 2016 schied durch Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides 2016 aus dem Rechtsbestand aus bzw wurde durch diesen ersetzt. Die Beschwerde vom 31. März 2016 gilt daher ex lege gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2016 vom 10. September 2019 gerichtet und ist daher über diesen abzusprechen. Die Beschwerdevorentscheidung vom 22. Jänner 2020 ist nichtig nach § 300 Abs. 1 BAO.

### **3.2. Umsatzsteuerliche Liebhaberei**

§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 sieht vor, dass eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei), einerseits nicht der Umsatzsteuer unterliegt und andererseits die mit einer derartigen Tätigkeit zusammenhängenden Vorsteuern nicht abgezogen werden können.

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

Aus den oben stehenden Ausführungen ergibt sich, dass das Gestüt unter den Tatbestand des § 1 Abs. 2 LVO fällt. Der Beschwerdeführer konnte die Liebhabereivermutung des § 1 Abs. 2 Z 1 LVO nicht widerlegen. In seiner Beschwerde führte er aus, dass die Frage der Umsatzsteuer „lediglich die Konsequenz aus der Beurteilung der Liebhaberei sei“. Die erklärten Umsätze des Gestüts sowie die geltend gemachten Vorsteuern aus inländischen Umsätzen waren daher umsatzsteuerlich der nichtunternehmerischen Sphäre zuzuordnen und steuerlich unbeachtlich. Die in Abzug gebrachte Vorsteuer für innergemeinschaftliche Erwerbe war als Erwerbsteuer vorzuschreiben.

### **Zu Spruchpunkt III. (Unzulässigkeit der 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 wurde.

Im gegenständlichen Verfahren lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes hing von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Die rechtlichen Schlussfolgerungen gründen sich auf die entsprechenden Normen bzw die bereits vorliegende (oben zitierten) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 11. Juli 2025