

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***StB***, über die Beschwerde vom 17. Juli 2024 gegen

1) die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 19. Juni 2024 zu StNr. ***BF1StNr1*** über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuern 2019 bis 2021, und

2) die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 19. Juni 2024 zu StNr. ***BF1StNr1*** über die Festsetzung der Einkommensteuern 2019 bis 2021 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist vollzeitbeschäftigter Angestellter der Fa. ***1*** GmbH (vormals ***1*** GmbH & Co KG). Daneben erzielt er Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Schließlich vertreibt der Beschwerdeführer Heubelüftungsanlagen.

Laut seiner Homepage (***2***) umfasst das Leistungsangebot die Berechnung, Planung und Lieferung von Lüftungsanlagen im landwirtschaftlichen Bereich, vorrangig Heubelüftungen. Durch seine langjährige Erfahrung könne er ein reichhaltiges und qualitativ hochwertiges Produktsortiment anbieten. Näher dargestellt und beschrieben werden Ventilatoren, Rundballenbelüftungen, Luftanwärmungsanlagen, Stockbelüftungen, Steuerungen und Stallbelüftungen. Weiters findet sich auf der Homepage ein Onlineshop, auf dem verschiedene Messgeräte und Schläuche für die Belüftungsanlagen zu näher angeführten Preisen angeboten werden.

Diesen Betrieb hat der Beschwerdeführer im Jahr 2014 unentgeltlich von seinem Vater übernommen. Bei diesem war im Jahr 2002 eine Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1999 und 2000 durchgeführt worden, bei der dieser Betrieb ertragssteuerlich als Liebhaberei eingestuft worden war. Dies wurde allein damit begründet, dass sowohl im Anlaufzeitraum (1995 bis 1997) als auch in den Folgejahren Verluste erzielt worden wären. Bei einem Verlustbetrieb sei grundsätzlich Liebhaberei gegeben, sodass die nach Ablauf des Anlaufzeitraumes erwirtschafteten Verluste nicht ausgleichsfähig seien (Punkt 10 des Schlussbesprechungsprogrammes vom 10.9.2002, Prüferin ***3***).

Nach Übernahme des Betriebes durch den Beschwerdeführer forderte das Finanzamt diesen am 3.5.2016 auf, für das Jahr 2014 eine berichtigte Einkommensteuererklärung 2014 einzureichen, da bisher keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt worden wären (Umsätze laut U1-Erklärung).

Dazu teilte die steuerliche Vertreterin am 31.5.2016 mit, dass der seitens der Finanzverwaltung als Liebhaberei eingestufte Gewerbebetrieb mit 30.6.2014 vom Vater an den Beschwerdeführer übergeben und von diesem unverändert fortgeführt worden wäre, weshalb keine Gewinnermittlung durchgeführt und keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt worden seien.

Eine gleichlautende Mitteilung an das Finanzamt erstattete die steuerliche Vertreterin am 7.10.2019 (E-Mail an ***4***). Ergänzend wurden überschlägige Einnahmen-Ausgaben Rechnungen für die Jahre 2014 bis 2018 vorgelegt. Demnach wurden folgende Ergebnisse erzielt:

Gesamtübersicht 2014-2018

Steuerlicher Verlust 2014	-4.557,59
Steuerlicher Verlust 2015	-9.485,03
Steuerlicher Verlust 2016	-14.985,82
Steuerlicher Gewinn 2017	21.682,51
Steuerlicher Gewinn 2018	285,35
Gesamtverlust	-7.060,56

Beim Jahr 2017 habe es sich nach den Angaben der steuerlichen Vertreterin um ein ungewöhnlich gutes Jahr gehandelt. Wie aus den Werten 2018 wieder entnommen werden könne, wären die Umsätze um ungefähr ein Drittel im Vergleich zu 2017 zurückgegangen. Darüber hinaus seien bereits in den als Liebhaberei klassifizierten Jahren 2000 und 2001 Umsatzerlöse in der Größenordnung von 2017 erzielt worden. Der Vater des Beschwerdeführers habe im Jahr 2000 Umsätze von 126.612 € und 2001 von 141.305 € erzielt. Aus dem Vergleich der Umsätze 2017 zu 2018 könne man erkennen, dass es sich beim Verkauf von Heubelüftungen um ein stark witterungsabhängiges Gewerbe handle. Darüber hinaus

hätten auch die diversesten Förderprogramme einen zentralen Einfluss auf die Umsatzzahlen. Aufgrund dieser Faktoren sei einerseits eine Prognose der künftigen Entwicklung des Betriebes Heubelüftung sehr schwierig und andererseits könne es zu starken Schwankungen zwischen einzelnen Jahren kommen. Da der Betrieb durch den Beschwerdeführer im selben Umfang und auf dieselbe Art wie von seinem Vater nebenberuflich fortgeführt werde, sei auch weiterhin nicht mit dem Erzielen eines Gesamtüberschusses zu rechnen. Das Jahr 2017 stelle einen „Ausreißer“ dar, der - wie das Jahr 2018 bereits wieder zeige - einmalig aufgetreten sei.

Auch in den in weiterer Folge eingereichten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2019 bis 2021 erklärte der Beschwerdeführer keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb und legte demzufolge die erzielten Einnahmen und die getätigten Ausgaben nicht offen.

Die Veranlagungen des Beschwerdeführers zu den Einkommensteuern 2019 bis 2021 mit Bescheiden vom 29.1.2021, 21.3.2022 und 9.5.2023 erfolgten (endgültig) ohne Ansatz von Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärungen wurden dagegen laufend eingereicht, da gemäß § 6 Liebhabereiverordnung Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen kann.

Da für September 2021 ein ungewöhnlich hoher Vorsteuerüberschuss geltend gemacht worden war, wurde vom Finanzamt eine Umsatzsteuersonderprüfung betreffend den Zeitraum Jänner bis Oktober 2021 durchgeführt. Dabei wurde festgestellt, dass der Beschwerdeführer Vorsteuern aus der Errichtung eines neuen Einfamilienhauses geltend machte, in dem zum Teil auch die betrieblichen Räumlichkeiten untergebracht sein würden. Wie dem Bericht vom 29.2.2022 zu entnehmen ist, wurde die betriebliche Nutzung des Gebäudes von der steuerlichen Vertreterin mit 67 % angenommen. Da das besichtigte Gebäude im Zeitpunkt der Prüfung noch im Bau war, wurde der betriebliche Anteil (Werkstatt, Büro, mehrere Lagerräume) vom Prüfer vorerst mit 47 % angenommen, sodass 47 % der Kosten des Neubaus als vorsteuerabzugsberechtigt gewertet wurden. Ausdrücklich wurde in Tz 2 des Prüfberichtes darauf hingewiesen, dass die Beurteilung hinsichtlich einer ertragsteuerlichen Liebhaberei im Sinne der LVO gesondert erfolgen werde.

Diese Beurteilung erfolgte im Rahmen der in weiterer Folge durchgeführten Betriebsprüfung für die Jahre 2019 bis 2021. Dabei vertrat der Prüfer die Ansicht, dass die Frage, ob eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle vorliegt, grundsätzlich anhand der vom jeweiligen Steuerpflichtigen jeweils ausgeübten Tätigkeit zu prüfen sei. Komme es zu einem Wechsel des Steuerpflichtigen, dann sei die Frage der Liebhaberei regelmäßig neu aufzuwerfen (VwGH 22.9.1987, 86/14/0196). Die Frage der Liebhaberei sei daher auch im konkreten Fall neu zu beurteilen. Nach Durchsicht der vorgelegten Unterlagen zeige sich, dass es nach Übernahme des Betriebes in den ersten drei Jahren zu Anlaufverlusten gekommen sei. Danach, also ab dem

Jahr 2017 seien stets positive Betriebsergebnisse erzielt worden. Auch in den Prüfungsjahren 2019 - 2021 seien Gewinne erzielt worden, einzig im Jahr 2022 sei es zu einem Verlust von 1.157,11 € gekommen. In Summe wäre im Prüfungszeitraum ein Gewinn von etwas mehr als 120.000 € erwirtschaftet worden. Es liege somit keine Liebhaberei vor. Die erwirtschafteten Ergebnisse unterlägen daher der Einkommensteuer. Der Grundfreibetrag (GFB) werde amtswegig berücksichtigt. Im Jahr 2021 sei ein Teil des Grundfreibetrags bereits für die Land- und Forstwirtschaft verwendet worden. Die Gewinne/Verluste seit Übernahme des Betriebes durch den Beschwerdeführer wurden wie folgt ermittelt:

Gewinne/Verluste seit Übernahme des Betriebs:

Jahr	Gewinn/Verlust		
2014	-€ 4.557,59		
2015	-€ 9.485,03		
2016	-€ 14.985,82		
2017	€ 21.682,51		
2018	€ 285,35		
		GFB 13 %	Gewinn/Verlust abzgl. GFB
2019	€ 17.294,11	€ 2.248,23	€ 15.045,88
2020	€ 16.771,24	€ 2.180,26	€ 14.590,98
2021	€ 100.005,95	€ 3.896,38	€ 96.109,57
2022	-€ 1.157,11	€ 0,00	-€ 1.157,11
Gesamtergebnis im Prüfungszeitraum		€ 124.589,31	
Gesamtergebnis seit Übernahme		€ 117.528,73	

Zur Frage der Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren wurde auf die Feststellungen in den Tz 1 (Liebhaberei), Tz 2 (Sonderausgaben Steuerberatungskosten) und Tz 4 (Privatanteil KFZ) verwiesen. Die „Kenntnis der in den bezeichneten Feststellungen bzw. in der gesonderten Begründung angeführten Wiederaufnahmetatbestände (gem. § 303 Abs. 1 lit. a bis c BAO) hätte allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt“.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen, nahm mit **Bescheiden vom 19.6.2024** die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2019, 2020 und 2021 wieder auf und erließ neue Sachbescheide, in denen die im Rahmen des Vertriebes der Heubelüftungsanlagen erzielten Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb und als Einkünfte im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO gewertet wurden.

Die Wiederaufnahme wurden wie folgt begründet: „Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an

der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“

Zur Begründung der neuen Sachbescheide wurde auf Feststellungen anlässlich der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen.

Gegen diese Bescheide richtet sich die **Beschwerde vom 17.7.2024**. Darin wurde zum Sachverhalt zunächst vorgebracht wie in den oben bereits zitierten Eingaben der steuerlichen Vertreterin. Ergänzend wurde auf die durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfungen Bezug genommen. Die Wiederaufnahme der Verfahren wurde mit der Begründung angefochten, dass die Bescheide nur formelhafte Ausführungen enthielten ohne konkret Tatsachen oder Beweismittel zu nennen, die neu hervorgekommen wären. Änderungen in der Betriebsführung wären seit der zuletzt im Oktober 2019 erfolgten Beurteilung durch die Behörde nicht eingetreten. Als Ergebnis der damaligen Ermittlungen wären endgültige Bescheide ohne Ansatz von Einkünften aus Gewerbebetrieb ergangen. Es werde hiermit „der Beweisantrag gestellt, die jeweiligen Leiter der beiden vorangegangenen Außenprüfungen, die ehemaligen Teamleiter ***4*** und ***3*** als Zeugen zu befragen.“ Die neuen Einkommensteuerbescheide wären rechtswidrig, da keine Änderung im Sachverhalt vorliege, der ein Abgehen von der bisherigen Liebhabereibeurteilung rechtfertige. Es wären insbesondere beim Marktauftritt keine Änderungen vorgenommen worden. Dieser erfolge auch in Bezug zur Bewirtschaftung durch den Vater im Wesentlichen unverändert. Die aktuellen Prospekte und auch der Webauftritt seien mit denen des Vaters praktisch ident. Dass sich im Jahr 2021 aufgrund der hohen Förderungsabhängigkeit der aus dem Bereich der Landwirtschaft stammenden Kunden außergewöhnlich hohe Einnahmen ergaben, liege nicht in der Sphäre des Beschwerdeführers; es handle sich um eine Unwägbarkeit. Der sich daraus durch eine im Nachhinein erstellte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung errechnete Gewinn habe sich durch einen starken Lagerabbau - auch resultierend aus der in der Umbauzeit nicht verfügbaren Lagerfläche - erhöht. Beziffern lasse sich diese Auswirkung mangels Durchführung einer Inventur naturgemäß nicht. Die Begründung der belangten Behörde laute in dem der Niederschrift beigelegten Schlussbesprechungsprogramm (Tz. 1 unter „Rechtliche Würdigung“) wie folgt: „... In Summe wurde im Prüfungszeitraum ein Gewinn von etwas mehr als € 120.000,- erwirtschaftet. Es liegt somit keine Liebhaberei vor“. Dieser Rechtsansicht der Behörde sei jedenfalls zu widersprechen. Im Rahmen der Liebhabereibeurteilung gäbe es eben gerade keine Erfolgsbetrachtung (die im Ergebnis darauf hinauslaufen würde, dass jährlich alternierend erzielte Gewinne der Ertragsbesteuerung unterworfen werden, während Verluste als Liebhaberei steuerlich unbeachtlich wären), sondern komme es nach dem klaren Wortlaut der Liebhabereiverordnung allein auf die Absicht an (§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung). Diese Absicht sei in der Vergangenheit beim Vater und beim Beschwerdeführer durch dieselbe Behörde stets verneint worden, zuletzt im Oktober 2019. Da seither keine Änderungen in der Betriebsführung eingetreten seien, könnten Ergebnisschwankungen nicht aus der Absicht des

Beschwerdeführers, sondern nur aus externen, von diesem nicht zu beeinflussenden Faktoren, resultieren. Ein Abgehen von der Liebhabereibeurteilung sei unter diesen Umständen somit rechtlich nicht gedeckt. Abschließend wurde beantragt, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben, und von der Erlassung einer Beschwerdeentscheidung abzusehen (§ 262 Abs. 2 BAO).

Das Finanzamt legte innerhalb der Dreimonatsfrist des § 262 Abs. 2 BAO am 24.9.2024 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Im Zeitraum seit Übernahme des Betriebes im Jahr 2014 bis zum Jahr 2021 wurden folgende erklärungsgemäß veranlagte Umsätze erzielt:

Jahr	Umsatz
2014	15.273,80
2015	81.431,20
2016	72.663,75
2017	135.469,12
2018	91.596,23
2019	177.048,95
2020	234.394,32
2021	344.188,49
Summe	1.152.065,86

II. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den zitierten Aktenteilen, dem Vorbringen des Beschwerdeführers sowie den im Abgabensinformationssystem gespeicherten Daten und ist unbestritten. Zu klären ist im vorliegenden Fall die Rechtsfrage, ob der Vertrieb der Heubelüftungsanlagen eine steuerrelevante Einkunftsquelle darstellt oder als Liebhaberei zu qualifizieren ist.

III. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1) Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2019 bis 2021

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden

ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. Solche Tatsachen sind beispielsweise der Zufluss von Einnahmen, die Betriebseinnahmen sind und getätigte Ausgaben, die Betriebsausgaben sind (Ritz, BAO⁸, § 303 Tz 21 mit zahlreichen Judikaturnachweisen).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (Ritz, BAO⁸, § 303 Tz 24 mit Hinweis auf VwGH 22.2.2024, Ro 2022/13/0009; VwGH 27.3.2024, Ra 2021/13/0092; VwGH 14.8.2024, Ra 2023/13/0159).

In den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2019 bis 2021 wurden keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt und auch die erzielten Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aus dem Vertrieb der Heubelüftungsanlagen nicht offengelegt, weshalb in den Erstbescheiden lediglich die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus Land- und Forstwirtschaft erfasst wurden. Erst im Zuge der Betriebsprüfung wurden die in diesen Jahren erzielten Einnahmen und Ausgaben festgestellt, weshalb dieselben neu hervorgekommene Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO darstellen. Durch den Verweis in den Wiederaufnahmebescheiden auf den Prüfbericht und den dortigen Verweis auf die in den Tz 1 getroffenen Feststellungen werden die neu hervorgekommenen Tatsachen (Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben) ausreichend bezeichnet.

Selbst wenn die erzielten Betriebseinnahmen und -ausgaben in den Steuererklärungen und Einnahmen/Ausgaben-Rechnungen offengelegt worden wäre, würde dies einer amtswegigen Wiederaufnahme der Verfahren nicht entgegenstehen, weil die im Rahmen der Beurteilung der Liebhaberei anzuwendende Kriterienprüfung der Liebhabereiverordnung (§ 2 Abs. 1 LVO) sich nicht auf die Feststellung des Vorliegens von Verlusten (oder Gewinnen) beschränkt, sondern eine umfassendere Prüfung der Betätigung voraussetzt (VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0097).

Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Wiederaufnahme der Verfahren liegen daher vor. Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen. Dabei kommt dem Gleichheitssatz, dem Normzweck und den im § 20 BAO genannten Kriterien Bedeutung zu. Stets hat eine Abwägung aller für die Ermessensübung relevanten Umstände zu erfolgen. Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben. Wiederaufnahmen werden idR nicht zu verfügen bzw. zu bewilligen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig (absolut und relativ) sind (Ritz, BAO⁸, § 303 Tz 62 ff mit zahlreichen Judikaturnachweisen).

Unter Berücksichtigung des Prinzips der Rechtsrichtigkeit und der steuerlichen Auswirkungen der verfügten Wiederaufnahmen (Nachforderungen an Einkommensteuern 2019 iHv 7.348,00 €, 2020 iHv 6.419,00 € und 2021 iHv 45.638,00 €, die im Übrigen bereits entrichtet wurden) erweisen sich diese als gerechtfertigt.

Zu den in der Beschwerde im Rahmen der Begründung für die Anfechtung der Wiederaufnahmebescheide gestellten Beweisanträgen wird darauf hingewiesen, dass Beweisanträge ein konkretes Beweisthema (Tatsachen und Punkte, die durch das angebotene Beweismittel geklärt werden sollen) enthalten müssen. Beweisanträgen, die nicht ausreichend erkennen lassen, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch das Beweismittel erwiesen werden sollen, brauchen die Abgabenbehörde und das Verwaltungsgericht nicht zu entsprechen (Ritz, BAO⁸, § 183 Tz 2 mit Judikaturnachweisen).

Aus dem in der Beschwerde lediglich allgemein formulierten Beweisantrag auf Einvernahme der Prüferin ***3***, welche vor nunmehr 23 Jahren die abgabenbehördliche Prüfung beim Vater des Beschwerdeführers durchführte, ist nicht erkennbar, welche näheren Auskünfte diese zu den verfahrensgegenständlichen und oben näher dargelegten Wiederaufnahmegründen geben soll. Sofern damit beabsichtigt gewesen sein sollte, Auskünfte über die Führung des Betriebes durch den Vater des Beschwerdeführers zu gewinnen, wird darauf hingewiesen, dass diese ohnehin bekannt ist. Ebenso sind die Gründe, welche die Prüferin zur Annahme eines Verlustbetriebes beim Vater des Beschwerdeführers für die Jahre 1999 und 2000 veranlassten, aktenkundig und unstrittig und bedürfen damit keines Beweises – wenngleich sich diese Annahme als rechtlich verfehlt erweist, da allein auf das Vorliegen von Verlusten abgestellt wurde und auch nicht ansatzweise eine Kriterienprüfung im Sinne des § 2 Abs. 1 LVO vorgenommen wurde (Punkt 10 des Schlussbesprechungsprogrammes vom 10.9.2002).

Zum Beweisantrag auf Einvernahme des ***4*** wird bemerkt, dass beim Beschwerdeführer im Jahr 2019 keine Außenprüfung stattfand, sondern Erhebungen durch den Innendienst erfolgten. Auf der aktenkundigen und im Rahmen der Sachverhaltsfeststellungen zitierten E-Mail der steuerlichen Vertreterin an ***4*** vom 7.10.2019 wurde erläutert, warum bezüglich der Veranlagungsjahre bis 2018 weiterhin von Liebhaberei auszugehen sei. Auch hinsichtlich dieses Zeugen wurde kein konkretes Beweisthema genannt, welches von Relevanz für die verfahrensgegenständlichen Wiederaufnahmegründe wären. Sofern der Beweisantrag dazu dienen sollte, eine unveränderte Betriebsfortführung darzutun und das Fehlen neuer Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO aufzuzeigen, wird auf die oben angeführten neuen Tatsachen, welche die Wiederaufnahme rechtfertigen, verwiesen. Auch unter diesem Gesichtspunkt kommt dem Beweisantrag keine Relevanz zu.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

2) Neue Sachbescheide betreffend Einkommensteuern 2019 bis 2021

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.

Die Liebhabereiverordnung (LVO) BGBl. Nr. 33/1993, zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 89/2024 bestimmt auszugsweise:

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

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

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

§ 2 (1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) 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).

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. 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.

Der vom Beschwerdeführer betriebene Vertrieb von Heubelüftungsanlagen stellt einen Gewerbebetrieb im Sinne des § 23 EStG 1988 dar. Die Tätigkeit wird selbständig ausgeübt, da der Betrieb auf eigene Rechnung und Gefahr und unter eigener Verantwortung betrieben wird, und der Beschwerdeführer das Unternehmerwagnis trägt, da die Höhe der Einkünfte vom Erfolg des eigenen Tätigwerdens abhängt. Da die Tätigkeit seit vielen Jahren tatsächlich ausgeübt wird, kann ohne weiteres die Nachhaltigkeit unterstellt werden (VwGH 18.9.1991, 91/13/0072). Ebenso ist ohne weitere Prüfung aufgrund des Internetauftrittes des Beschwerdeführers von einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr auszugehen, da er nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben in Form des Güter- und Leistungsaustausches teilnimmt.

Schließlich ist auch von Gewinnerzielungsabsicht, auf die nur mittelbar aufgrund des nach außen in Erscheinung tretenden Sachverhalts geschlossen werden kann, auszugehen. Dabei liegt ein Gewerbebetrieb selbst dann vor, wenn die Absicht der Gewinnerzielung nur ein Nebenzweck ist (§ 28 letzter Satz BAO). In diesem Zusammenhang wird bemerkt, dass das Vorliegen weiterer Einkunftsquellen (hier: nichtselbständige Vollzeitbeschäftigung) als Indiz für die Liebhabereibeurteilung einer Tätigkeit nur dort taugt, wo eine zu beurteilende Tätigkeit typischerweise mit besonderen, der Lebensführung zuzuordnenden Neigungen eines Steuerpflichtigen zusammenfällt, was bei Gewerbebetrieben regelmäßig nicht der Fall ist (z.B. VwGH 22.4.1998, 96/13/0189).

Die in § 23 Z 1 EStG normierte Gewinnabsicht korreliert mit der in § 1 Abs. 1 LVO normierten Absicht, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Weist eine Tätigkeit das typische Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes auf, dann ist Liebhaberei nur in Ausnahmefällen anzunehmen. Das Auftreten von Verlusten reicht für sich allein nicht dafür aus, Liebhaberei anzunehmen (Doralt, EStG, § 23 Tz 67 mit Judikaturnachweisen).

Die Gewinnerzielungsabsicht ist anhand der in § 2 Abs. 1 LVO normierten Kriterien zu prüfen. Bei Beurteilung des Ausmaßes und der Entwicklung der Verluste ist insbesondere darauf abzustellen, ob die Verluste in Bezug auf die konkrete Betätigung als gravierende Verluste einzustufen sind. Dabei ist das Verhältnis der jährlichen Verluste zu den jährlichen Umsätzen zu beachten. Für die Annahme von Liebhaberei spricht etwa, wenn die Verluste den Umsatz erreichen oder übersteigen. Die Entwicklung der Verluste ist dahin gehend zu beobachten, ob die Verluste betraglich ansteigen oder absinken. Dabei ist auch die Umsatzentwicklung im Auge zu behalten. Das Ausmaß und die Entwicklung der Verluste und Gewinne für die Jahre ab 2014 bis 2021 wurde vom Prüfer ermittelt und oben näher dargestellt. Die in diesem Zeitraum erzielten Umsätze wurden ebenfalls oben tabellarisch aufgeschlüsselt. Im Hinblick auf den in diesem Zeitraum erzielten Gesamtgewinn von rund 120.000 € besteht an der Gewinnerzielungsabsicht schon unter diesem Gesichtspunkt kein Zweifel. Damit ändern auch die im Verhältnis zu den erzielten Gewinnen nur geringfügigen Verluste nichts an der Gewinnerzielungsabsicht. Auch die dargestellte Umsatzentwicklung korreliert in einem nicht unüblichen Ausmaß mit der Ertragsentwicklung, wobei angemerkt wird, dass im Zeitraum seit Übernahme des Betriebes durch den Beschwerdeführer im Jahr 2014 bis zum Jahr 2021 ein Gesamtumsatz von über 1 Mio. € erzielt wurde. Der wirtschaftliche Zusammenhang von staatlichen Fördermaßnahmen mit der Umsatzentwicklung ist kein Kriterium, das für das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht entscheidend sein könnte, sondern trifft jeden Unternehmer, der in Bereichen tätig wird, die typischerweise staatliche Unterstützungen erfahren, in gleicher Weise. Auch das Vorliegen eines marktgerechten Verhaltens im Hinblick auf die angebotenen Leistungen und die Preisgestaltung ist der Homepage des Beschwerdeführers unschwer zu entnehmen; insbesondere erscheinen die für die im Onlineshop angebotenen Produkte ausgewiesenen Preise handelsüblich. Schließlich wurden durch den Gebäudeneubau, der nunmehr auch nach Ansicht des Prüfers überwiegend gewerblich genützt wird, strukturverbessernde Maßnahmen gesetzt. Gemäß Tz. 5 des BP-Berichtes vom 20.6.2024 wurde – abweichend von der Umsatzsteuersonderprüfung vom 29.9.2022 – ein betrieblicher Anteil des Gebäudes von 63 % angesetzt, und dieser Anteil umsatzsteuerlich ab dem Jahr 2021 berücksichtigt.

Nach der Bestimmung des zweiten Satzes im § 2 Abs. 2 LVO wird der Anlaufzeitraum durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Diese Bestimmung ist nach Ansicht des BMF teleologisch auf Fälle der unentgeltlichen Übertragung der Einkunftsquelle zu reduzieren (kritisch dazu Leyrer, ÖStZ 2019/802, 631). Bei einem entgeltlichen Erwerb beginnt somit für den Erwerber ein neuer Anlaufzeitraum zu laufen. Wird hingegen die Einkunftsquelle unentgeltlich übertragen und die Betätigung vom Erwerber im Wesentlichen unverändert fortgeführt, würde die neuerliche Berücksichtigung eines Anlaufzeitraumes die Zielsetzung des § 2 Abs 2 LVO verfehlen (Doralt, EStG, (LVO), § 2 Rz 429/1 mwN). Im gegenständlichen Fall sind daher die Jahre 2014 bis 2017 jedenfalls nicht als Anlaufzeitraum zu betrachten. Für den Beschwerdeführer ist daraus aber aufgrund der

dargestellten Entwicklung der Verluste und Gewinne in Verbindung mit der Umsatzentwicklung nichts zu gewinnen.

Verfehlt ist die vom Beschwerdeführer offenbar vertretene Ansicht, dass von einer vom Finanzamt einmal (allenfalls auch zu Unrecht) erfolgten Einstufung einer gewerblichen Tätigkeit als Liebhaberei bei gleichbleibender Art der Betätigung nicht mehr abgegangen werden könne. Das Schwergewicht der Kriterienprüfung liegt aber auf der *bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr* eingetretenen Entwicklung (Doralt, EStG, (LVO), § 2 Tz 403 mit zahlreichen Judikaturnachweisen). Es ist daher jedes Jahr im Zuge der Veranlagung neu zu prüfen, ob die oben angeführten Kriterien für die Einordnung einer Tätigkeit als Erwerbstätigkeit oder Liebhaberei sprechen. Dabei existieren fixe zeitliche Vorgaben zur Erreichung der Möglichkeit eines Totalüberschusses nur bei entgeltlichen Gebäudeüberlassungen. Bei anderen ertragsorientierten Betätigungen bestimmt sich dieser Zeitraum einzelfallbezogen (vgl. z.B. VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0073). Er kann daher je nach Betätigungsart und sonstiger Rahmenbedingungen unterschiedlich lang sein. Nach herrschender Ansicht ist unter einem absehbaren Zeitraum zur Ermöglichung der Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges eine Zeitspanne zu verstehen, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht. Das ist angesichts des im Zeitraum 2014 bis 2021 erzielten Gesamtüberschusses jedenfalls der Fall. Im Hinblick auf die in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2019 bis 2021 erzielten Gewinne ging das Finanzamt unter Berücksichtigung der bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretenen Entwicklung zutreffend vom Vorliegen einer Einkunftsquelle aus.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

IV. Revisionsbegründung

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. Da im gegenständlichen Verfahren die entscheidungsrelevanten Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt sind, und die Entscheidung von dieser Rechtsprechung nicht abweicht, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Linz, am 17. September 2025

