



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, Adresse, vertreten durch die Steuerberatungsgesellschaft, gegen die Bescheide des Finanzamtes X betreffend Umsatzsteuer 2004 bis 2008, Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Juni 2008 und die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2006 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidungen werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Den angefochtenen Bescheiden liegt - mit Ausnahme des Umsatzsteuer-Jahresbescheides 2008 vom 22. April 2010, der gem. [§ 274 BAO](#) als mitangefochten gilt - eine Betriebsprüfung (kurz Bp) zu Grunde (vgl. Schlussbericht vom xxx - im Folgenden kurz Prüfbericht bzw. Bp-Bericht genannt). Zum bisherigen Verfahren ist festzustellen:

1. Schätzung:

Dem Prüfbericht (Tz 1) ist zu entnehmen, dass die Berufungswerberin (Bw) seit 2002 eine Golden Retriever Hundezucht und einen Tierbedarf- Onlinehandel betreibe. Laut Veranlagungsakt hat die Bw (nur) die Aufnahme der Tätigkeit „Handel mit Hundefutter und Zubehör“ dem Finanzamt mittels Beantwortung des „Fragebogens – Verf. 24“ am xxxx bekannt gegeben.

Zur „Hundezucht“ wurde im Bp-Bericht u.a. allgemein festgestellt, dass

- die Bw **vier weibliche Zuchthündinnen** (Namen) halte und aus dem Verkauf von Welpen Einnahmen erzielt habe. Im Zeitraum 2002 bis 2008 habe es elf Würfe gegeben. Pro Welpen habe die Bw im Jahr 2004 brutto 1.300,00 €, 2005 und 2006 brutto 1.350,00 € und 2007 und 2008 brutto 1.400,00 € erhalten. Wie viele Welpen in welchen Jahren geboren, wie lange sie vor Verkauf versorgt wurden, und wie viele in welchem Jahr veräußert wurden, ist dem Bp-Bericht nicht zu entnehmen.

- **zwei der Zuchthündinnen andere Besitzer hätten** (im Prüfbericht als „Leihhündinnen“ bezeichnet), nicht ständig bei ihr seien, sondern nur bei Trächtigkeit zur Bw kommen, deren Welpen von ihr aufgezogen und veräußert werden würden. In welchen Jahren seit Beginn der Betätigung „Leihhündinnen“ aufgenommen worden sind, wie viele Welpen aus Würfen von „Leihhündinnen“ sie wie lange versorgt hat, wer den Veräußerungserlös erhält bzw., ob er und falls ja, wie er zw. dem jeweiligen Besitzer der Hündin/ der Welpen und der Bw aufgeteilt wird, wurde nicht festgestellt.

- die Bw auch **drei Rüden** (xxxxx) halte. Laut Prüfbericht (Tz 1) wurden (nur) für den Rüden „xxxxxx“ Einnahmen (Decktaxen) erzielt. In welchen Jahren Decktaxen und in welcher Höhe solche eingenommen wurden, ist dem Bp-Bericht nicht zu entnehmen.

Ob die von der Betriebsprüfung (Bp) festgestellten Verhältnisse bereits bei Aufnahme der Tätigkeit (laut Prüfbericht 2002, laut Begründung zu den Vorlageanträgen bereits im Jahr 2000) bestanden haben, und ob sie in sämtlichen Berufungsjahren gleich waren, geht aus dem Prüfbericht ebenfalls nicht hervor.

Der Bp-Bericht gibt keinerlei Aufschluss darüber, wie das Finanzamt die dort angeführten Umsätze, Vorsteuern (2004 bis 2008) bzw. die Gewinne (laut Prüfbericht 2004: 801,19 €; 2005: 2.259,18 €) bzw. den Verlust 2006 iHv. - 3.883,47 € der Streitjahre ermittelt hat, bzw. wie die Umsätze für die Monate Jänner bis Juni 2008 ermittelt wurden. Die Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2006 und 2008 und die Einkommensteuerbescheide der Berufungsjahre sowie der Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheid enthalten **keine Begründung** (auch keinen Verweis auf den Bp-Bericht und darin getroffene Feststellungen als Begründung oder auf sonstige Beilagen). Lediglich im (vorläufigen) Umsatzsteuerbescheid 2007 wurde hinsichtlich der Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, verwiesen.

Ausgangspunkt für die Schätzung des Finanzamtes waren laut Prüfbericht vom steuerlichen Vertreter über Auftrag der Bp eingereichte und später adaptierte „*Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen*“ für die Jahre 2004 bis 2006 (gemeint wohl 2007). Der steuerliche Vertreter

bestreitet, dass es sich um Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen handle (vgl. Begründung zu den Berufungen, Seite 4 – Deckungsbeitragsrechnung), die den für den Zeitraum 2004 bis 2007 erzielten Verlust/Gewinn ausweisen würden. In der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen (BVEN) wurde - ohne auf den Einwand des steuerlichen Vertreters einzugehen und sich mit der Deckungsbeitragsrechnung auseinanderzusetzen - festgestellt, dass bereits die *Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen* auf geschätzten Zahlen aufbauen würden. Wie diese Schätzung in den einzelnen Jahren erfolgt ist, ergibt sich weder aus dem Bp-Bericht noch aus der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen (kurz: BVEN). In welchen Punkten das Finanzamt im Einzelnen von der „Schätzung“ der Bw wie und aus welchen Gründen abgewichen ist, ist weder dem Bp-Bericht noch der BVEN-Begründung zu entnehmen.

Zur Gewinnermittlung (Schätzung) des Finanzamtes ist unter Tz 1 des Bp-Berichtes lediglich allgemein Folgendes zu lesen: *„Nach Überprüfung der Einnahmen-/Ausgabenrechnung durch die Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die Ausgaben für 13 Jahre berechnet wurden, und die Einnahmen jedoch nur für 4 Jahre. Nach neuerlicher Berechnung durch die Betriebsprüfung wurde ein Gewinn für die Jahre 2004 bis 2007 von 5.869,44 € berechnet.“*

Wie die *„neuerliche Berechnung“* (laut Begründung zu den BVEN handelt es sich allerdings um eine Schätzung) der Jahresergebnisse 2004 bis 2007 erfolgt ist, ist dem Prüfbericht allerdings nicht zu entnehmen. Im Bp-Bericht wurde nur die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Gewinne 2004 und 2005 sowie der Verlust des Jahres 2006), also das jahresbezogene Schätzungsergebnis, betragsmäßig ausgewiesen. Unklar ist auch, ob die Schätzung des Finanzamtes in den einzelnen Jahren nur die Ausgabenseite oder auch die Einnahmenseite betroffen hat.

Inwiefern sich die von der Prüferin von der Bw abverlangten (angeblichen) *„Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen“* - wie die Prüferin meint - für eine *„steuerliche Einordnung“* der Betätigung eignen, ist für die Referentin schon mangels Begründung nicht erkennbar. Für die Einordnung einer Betätigung unter einen der Tatbestände der Liebhabereiverordnung sind sie jedenfalls ohne Relevanz.

In welcher Höhe seitens der Bw Umsätze und Vorsteuern für die Berufungsjahre bzw. -zeiträume (Festsetzung) bekannt gegeben wurden, wie sie ermittelt wurden, ob und inwiefern die Bp von dieser Schätzung abgewichen ist, wurde weder im Bp-Bericht noch in der gesonderten Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen festgestellt und begründet.

Zusammengefasst ist festzustellen, dass die den angefochtenen Bescheiden vom Finanzamt zu Grunde gelegten Besteuerungsgrundlagen (Umsätze / Vorsteuern, Einkünfte – Gewinne

bzw. Verlust(e)) der Berufungsjahre von der Referentin selbst unter Heranziehung des Bp-Berichtes nicht nachvollzogen werden können. Eine Überprüfung der Bescheide ist mangels (insbesondere auch zahlenmäßiger) Darstellung der Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, der von der Behörde angewandten Schätzungsmethode(n) und der einzelnen Teilergebnisse (Einnahmen-/Ausgaben des jeweiligen Jahres) unmöglich.

Die in der Begründung zu den BVEn festgestellte Nichtvorlage von Aufzeichnungen begründet lediglich die Schätzungsberechtigung der Behörde. **Schätzungsergebnisse** unterliegen aber nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO stets der **Begründungspflicht**. Die Begründung hat dabei u.a. die Schätzungsmethode, die der Schätzungsbefugnis zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung des Schätzungsergebnisses (Darstellung der Berechnung) darzulegen (vgl. Ritz, BAO³, § 184 Tz 21 mwN; VwGH 23.2.2005, [2002/14/0152](#); VwGH 29.7.2010, [2007/15/0234](#), 0236). Eine Darstellung der Methode, der Berechnung und Begründung des Schätzungsergebnisses hätte bereits im Rahmen des Bp-Berichtes für jedes Berufungsjahr gesondert zu erfolgen gehabt. Der Partei sind bereits vor Bescheiderlassung sämtliche Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis zur Kenntnis zu bringen (Ritz, BAO³, § 184 Tz 20). Erhebt sie dagegen Einwände, sind diese einer Beweismwürdigung zu unterziehen. Den Steuerpflichtigen trifft im Schätzungsverfahren eine Mitwirkungspflicht (Ritz, BAO³, § 184 Tz 19). Das Finanzamt hat nicht festgestellt, dass die Bw dieser nicht im erforderlichen Umfang nachgekommen wäre.

Die Vorgangsweise bei der Berechnungen der Umsätze, Vorsteuern und Einkünfte wurde auch in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10.2.2009 zur Betriebsprüfung weder begründet noch enthält diese eine Darstellung der Berechnung (Schätzung). Der Niederschrift sind nochmals die Prüfungsfeststellungen zu Tz 1 (Seite 1 bis 3) angeschlossen.

Ob fallbezogen eine oder mehrere Schätzungsmethoden gewählt wurden, in welchen Bereichen geschätzt wurde, und ob zur Erreichung des Ziels jeder Schätzung, den tatsächlichen Gegebenheiten (den wahren Besteuerungsgrundlagen) möglichst nahe zu kommen, die geeignetste(n) Methode(n) gewählt wurde(n), kann unter den gegebenen Umständen weder überprüft noch beurteilt werden. Mangels entsprechender Sachverhaltsfeststellungen zur und Begründung der Schätzung kann auch nicht beurteilt werden, in welchem Umfang eine Sachverhaltsergänzung tatsächlich erforderlich ist. Die fehlende Auseinandersetzung mit dem umfangreichen Berufungsvorbringen lässt aber den berechtigten Schluss zu, dass Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung unterbleiben hätte können. Dass das Ziel einer Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe

zu kommen, fallbezogen erreicht wurde, wurde vom steuerlichen Vertreter jedenfalls bestritten und vom FA bis dato tatsächlich mangels Begründung nicht ersichtlich gemacht.

Wird hinsichtlich der Begründung eines Sachbescheides auf die Ergebnisse der Prüfung (den Schlussbericht zur Bp und die Niederschrift über die Schlussbesprechung) verwiesen, muss der Prüfbericht aber auch den vorstehend dargestellten Begründungserfordernissen genügen und hätte damit die Schätzung (bzw. Abweichungen von der laut Finanzamt „Schätzung“ der Bw) dort rechnerisch nachvollziehbar dargestellt und sachverhaltsbezogen begründet werden müssen (vgl. Ritz, BAO³, § 93 Tz 15 mwN). Auch die Schätzungsberechtigung und -methode ist stets zu begründen. Dass der Bp-Bericht diesen Anforderungen an eine gesetzmäßige Begründung genügt und damit zumindest als Begründung für den Umsatzsteuerbescheid 2007, in dessen Begründung auf die Feststellungen der Bp im Prüfbericht bzw. der Niederschrift zur Schlussbesprechung verwiesen wurde, herangezogen werden könnte, ist aus obig dargestellten Gründen zu verneinen.

Eine Verpflichtung der Referentin, sich die Begründung der erstinstanzlichen Bescheide unter Heranziehung allfälliger Aufzeichnungen / Berechnungen im Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung selbst „zusammenzubasteln“ besteht ganz gewiss nicht (vgl. VwGH 23.2.2005, [2002/14/0152](#)). Es ist grundsätzlich Aufgabe der bescheiderlassenden Behörde, ihre Bescheide gesetzmäßig zu begründen, um dem Abgabepflichtigen und insbesondere auch dem Unabhängigen Finanzsenat als Kontrollinstanz eine inhaltliche Überprüfung angefochtener Bescheide zu ermöglichen. Im Übrigen könnten Aufzeichnungen und Berechnungen im Arbeitsbogen begründend nur dann herangezogen werden, wenn sie der Bw vorab zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt worden wären. Hinsichtlich welcher Berechnungen und Aufzeichnungen dies der Fall war, ist nicht feststellbar.

Es genügt angesichts der fehlenden bzw. mangelhaften Begründung (U 2007) der Bescheide keinesfalls, dass sich das Finanzamt einer inhaltlichen Auseinandersetzung mit den umfangreichen Einwendungen des steuerlichen Vertreters in der Begründung vom 17.3.2009 zu den Berufungen pauschal unter Hinweis darauf, dass die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung der Bw bereits auf geschätzten Zahlungen beruhe und auf die einer Schätzung immanente Ungenauigkeit entzieht (vgl. gesonderte Begründung zu den BVEn). Da das Finanzamt auch die Einwendungen in der Begründung zu den Vorlageanträgen (Schreiben vom 1.6.2010) nicht zum Anlass dafür genommen hat, notwendige Sachverhaltsergänzungen durchzuführen, entsteht zumindest der Eindruck, dass das Finanzamt es dem Unabhängigen Finanzsenat nicht nur überlassen möchte, seine Schätzung (die Abweichungen) der Bw gegenüber erstmals sachverhaltsbezogen zu begründen, sondern sich auch erstmals mit den in den Berufungen und Vorlageanträgen erhobenen Einwendungen, Beweisanträgen und vorgelegten /

angebotenen Beweismitteln auseinanderzusetzen, erforderliche zusätzliche Sachverhalts-ermittlungen durchzuführen, um dann erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt feststellen und diesen einer Beweiswürdigung unterziehen zu können. Entgegen der erkennbaren Ansicht erübrigt sich bei Fehlen von Aufzeichnungen bzw. mangelhaften Aufzeichnungen eine inhaltliche Auseinandersetzung mit und Würdigung substantiierter Einwendungen gegen die Schätzung und vorgelegten Beweismitteln keineswegs. Möchte das Finanzamt einem Beweisantrag nicht folgen, bedarf es einer entsprechenden Begründung für dessen Ablehnung. Nach ständiger Judikatur des VwGH dürfen Beweisanträge nur dann abgelehnt werden, wenn die Beweistatsachen als wahr unterstellt werden, es auf sie nicht ankommt oder das Beweismittel – ohne unzulässige Beweiswürdigung – untauglich ist (vgl. VwGH 21.7.2011, [2007/18/0827](#) mwN). Die Ablehnung von Anträgen auf Einvernahme von Zeugen ist hinsichtlich jedes angebotenen Zeugen gesondert zu begründen. Name und Anschrift des Zeugen und das Beweisthema, zu dem der Zeuge einvernommen werden soll, müssen allerdings vom Abgabepflichtigen bekannt gegeben werden.

Das Finanzamt hat vor Ergehen der Berufungsvorentscheidungen einen Vorhalt an die Bw gerichtet. Der Vorhalt wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw mit Schreiben vom 16. November 2009 unter Anschluss von Beweismitteln beantwortet. Aus unerklärlichen Gründen hat das Finanzamt aber in keiner Weise in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen auf den Vorhalt bzw. die Vorhaltsbeantwortung und dieser angeschlossene Beilagen Bezug genommen und diese damit keiner Beweiswürdigung unterzogen. Es wurde insgesamt nicht ersichtlich gemacht, aus welchen Gründen den einzelnen Einwendungen des steuerlichen Vertreters und den von ihm gestellten Beweisanträgen nicht zu folgen wäre, und weshalb vorgelegte Beweismittel aus Sicht des Finanzamtes nicht zu Bescheidänderungen führen. Werden Beweismittel vorgelegt, hat sich die Behörde in ihrer Entscheidung (Bescheidbegründung, BVEn-Begründung) mit jedem dieser Beweismittel inhaltlich auseinanderzusetzen und diese jeweils gesondert einer Beweiswürdigung zu unterziehen (vgl. SWK 2/2008, S 051). Die Referentin hat im Rahmen der Aktenanforderung (E-Mail vom 5. Juli 2011) u.a. um Anschluss der der Vorhaltsbeantwortung bzw. Berufungsbegründung angeschlossenen Beweismittel gebeten. Im vom Finanzamt vorgelegten Veranlagungsakt befindet sich lediglich die Vorhaltsbeantwortung vom 16.11.2009 und die Begründung zu den Berufungen, die Beilagen des steuerlichen Vertreters wurden ohne nähere Begründung nicht angeschlossen.

Des Weiteren ist die Ermittlung der Vorsteuern für die Berufungsjahre und sind die Abweichungen laut BVE-Begründung (Vorsteuern, Aufteilung der „Handelsumsätze“) erstmals rechnerisch nachvollziehbar darzustellen und zu begründen.

Nach hA ist eine Schätzung von Vorsteuern grundsätzlich möglich. Voraussetzung ist jedoch, dass es als erwiesen angenommen werden kann, dass dem Unternehmer auch Rechnungen iSd. § 11 UStG ausgestellt worden sind. Eine Schätzung von Vorsteuern kommt auch dann in Betracht, wenn Besteuerungsgrundlagen insgesamt geschätzt werden müssen, sofern der Unternehmer die Vorsteuern geltend macht. Geht die Behörde davon aus, dass keine Rechnungen ausgestellt wurden, muss sie dies schlüssig begründen (VwGH 20.6.1995, [91/13/0064](#), vgl. Ruppe, UStG³, § 12 Tz 49, 50 mwN).

2. Beurteilung der Betätigung als solche iSd. § 1 Abs. 1 LVO 1993 idF BGBl. II 1997/358 (kurz LVO II):

Die Betriebsprüfung und dieser folgend das FA ist davon ausgegangen, dass es sich bei der „Hundezucht“ der Bw um eine Betätigung iSd. § 1 Abs. 1 LVO II handelt.

Laut VwGH zählt z.B. die Haltung und die Zucht von Reitpferden zu den klassischen Fällen der Liebhaberei, in denen die - widerlegbare - Vermutung gegen die Einkunftsquelleneigenschaft spricht (vgl. VwGH 20.4.1993, [93/14/0001](#) unter Verweis auf VwGH 25.1.1989, [84/13/0150](#), 14.10.1992, 90/13/0133 – im Streitzeitraum Höchstbestand von 45 Pferden, neben Pferdezucht übernahm der Bf auch die „Einstellung von Pensionspferden“ - laut VwGH (Aussage zu Vollblutzucht) kann auf die Erzielung von Zuchtprämien **keine Gewinnerzielungsabsicht im kaufmännischen Sinn** gestützt werden. Hinsichtlich der Beurteilung einer Schaf-, Dammwild- und Hundezucht als Betätigung iSd. § 1 Abs. 2 LVO wird auf die Berufungsentscheidung des UFS, RV/0652-L/07 verwiesen.

Für die Feststellung von Liebhaberei nach § 1 Abs. 2 LVO ist nicht auf die konkrete Neigung des Abgabepflichtigen und die konkrete Art der Tätigkeit bzw. der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern abzustellen, sondern darauf, ob die konkrete Betätigung bei Prüfung anhand eines **abstrakten Maßstabes** („typischerweise“, nach der Verkehrsauffassung) einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist (VwGH 26.1.1999, [98/14/0041](#)). Die Beurteilung, was **typischerweise** einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, ist unter Anwendung einer Durchschnittsbetrachtung nach allgemeiner Lebenserfahrung vorzunehmen (VwGH 26.4.2000, [96/14/0117](#); Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Seite 84 f).

Das Finanzamt hat festgestellt, dass das Halten von Hunden einer privaten Neigung entspreche. Ob eine Hundezucht hobbymäßig betrieben werden kann, hat das Finanzamt offen gelassen. Aus Sicht der Referentin kann daran kein Zweifel bestehen (vgl. LRL 1997, Punkt 14.3.). Als Begründung für die Beurteilung der „Hundezucht“ der Bw als solche im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO II wurde u.a. die Anzahl der von der Bw gehaltenen Hunde (laut Bp sieben

eigene Hunde, laut BVEn-Begründung 5 bis 7 Hunde?) in`s Treffen geführt. Nach Ansicht der Referentin ist für die Einordnung der Hundezucht unter § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 LVO II die Anzahl der gehaltenen Hunde unmaßgeblich. Das bloße Halten von Hunden kann nicht als Betätigung iSd. Liebhabereiverordnung beurteilt werden. Vielmehr ist darauf abzustellen, wie viele für die Zucht taugliche Hündinnen und Rüden gehalten und tatsächlich für die Zucht zu Beginn und in weiterer Folge verwendet wurden, zumal nur durch deren Haltung betriebliche oder außerbetriebliche Einkünfte und zwar durch den Verkauf von Welpen bzw. durch Deckungen erzielt werden können (vgl. dazu auch das vom FA begründend herangezogene Erkenntnis vom 24.6.1999, 97/15/0146, wonach für die Subsumption unter § 1 Abs. 2 LVO u.a. entscheidend sei, dass sich die im Rahmen der Betätigung „verwendeten“ Wirtschaftsgüter von ihrem Umfang her (ihrer Anzahl) her für die private Nutzung eignen, vgl. auch LRL 1997 Pkt. 14.2). Konkrete, jahresbezogene Feststellungen ab Beginn der Betätigung zur Anzahl der für die Zucht tatsächlich geeigneten und für die Zucht „verwendeten“ eigenen und Leihhündinnen fehlen. Inwieweit die „Leihhündinnen“ der Hundezucht der Bw zugerechnet werden können, hängt von den unerhoben gebliebenen Vereinbarungen mit den Eigentümern ab. Eine Zuordnung der Tätigkeit zu einem der Tatbestände der Liebhabereiverordnung ist auf Basis der bis dato getroffenen Sachverhaltsfeststellungen nicht möglich. Aus der Anzahl der bei Durchführung der Prüfung „gehaltenen“ Hunde kann überdies nicht auf eine (von Beginn an) erwerbswirtschaftliche / gewerbliche Tätigkeit geschlossen werden. Eine Änderung der Bewirtschaftung ab einem konkret festzustellenden Zeitpunkt wurde vom Finanzamt nicht unterstellt, ansonsten das Finanzamt nicht einen Anlaufzeitraum von 5 Jahren (2002 bis 2007) annehmen hätte können. Soweit das Finanzamt in der Begründung zu den BVEn den Zeitaufwand (z.B. Reisetätigkeit) der Bw bzw. die hohen Umsatzzahlen als Indiz für eine erwerbswirtschaftliche Betätigung in`s Treffen führt, ist darauf zu verweisen, dass subjektive Verhältnisse für die Einordnung einer Betätigung nicht relevant sind. Die Frage, ob Tätigkeiten typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder nicht, ist abstrakt nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen (vgl. (vgl. VwGH 16.12.2009, [2008/15/0059](#) unter Verweis auf VwGH 26.4.2000, [96/14/0117](#)). Es werden im Übrigen auch von der Judikatur als Betätigungen iSd. § 1 Abs. 2 LVO beurteilte Tätigkeiten mit einem erheblichen Zeitaufwand betrieben (vgl. obig angeführte Erkenntnisse des VwGH, Berufungsentscheidung des UFS).

Das vom Finanzamt in den Begründungen zu den BVEn zitierte Erkenntnis des VwGH vom 21.5.1997 und die Entscheidung des UFS RV/0018-G/04 sind zu Betätigungen iSd. § 1 Abs. 2 LVO ergangen und vermögen daher die Rechtsansicht des FA, es handle sich fallbezogen um eine § 1 Abs. 1 LVO II-Tätigkeit, nicht zu stützen.

Geht das Finanzamt - wie im vorliegenden Fall - davon aus, dass ab dem vom Finanzamt mit 2002 angenommenen Beginn eine Betätigung iSd. § 1 Abs. 1 LVO vorgelegen hat (ein Wandel einer ursprünglich § 1 Abs. 2 LVO - Tätigkeit in eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO II wurde nicht unterstellt), ist die Einordnung nach den Verhältnissen zu Beginn der Betätigung vorzunehmen. Möchte das Finanzamt einen Wandel einer § 1 Abs. 1 LVO – Tätigkeit zu einem festzustellenden Zeitpunkt unterstellen, bedarf es dazu entsprechender Sachverhaltsfeststellungen. Auf Basis der vom FA bis dato getroffenen Sachverhaltsfeststellungen kann keine abschließende Beurteilung, ob es sich (insbesondere auch von Beginn an) um eine Betätigung iSd. § 1 Abs. 1 handelt (gehandelt hat) getroffen werden. Der steuerliche Vertreter geht im Übrigen von einem Beginn der Hundezucht bereits im Jahr 2000 aus. Das Finanzamt hat sich mit dem Vorbringen der Bw zur Einordnung der Tätigkeit (sie geht von einer § 1 Abs. 2 LVO II – Tätigkeit aus) nicht auseinandergesetzt und nicht begründet, weshalb davon auszugehen wäre, dass die Tätigkeit 2002 begonnen habe.

Ergänzend wird darauf verwiesen, dass das Finanzamt in der Begründung zu den BVEn festgestellt hat, dass die Hunde im Privathaushalt gehalten werden. Die Referentin geht davon aus, dass Hunde bei einer gewerblichen Hundezucht üblicherweise in einem eigens für diese Zwecke errichteten Gebäude untergebracht sind, und nicht - wie der steuerliche Vertreter vorgebracht hat – wie Familienmitglieder im Privathaus des Züchters leben. Laut Prüfbericht wird die Bw finanziell von ihrem Ehemann und ihrem Vater unterstützt. Der steuerliche Vertreter hat darauf hingewiesen, dass die für die Zucht nicht bzw. nicht mehr geeigneten Hündinnen und Rüden weiterhin „als Familienmitglieder“ versorgt werden (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 16.11.2009, Begründung zu den Berufungen). Die Referentin vertritt die Ansicht, dass Hunde, die sich (von vornherein) nicht bzw. nicht mehr für die Zucht eignen, bei einer gewerblichen Hundezucht aus betriebswirtschaftlichen Gründen nicht erworben bzw. abgegeben (Verkauf, Schenkung, Hundepension) werden, da sie keine Einnahmen bzw. keine Einnahmen mehr bringen, aber (weiterhin) Aufwendungen verursachen. Die Referentin geht ferner davon aus, dass ein gewerblicher Züchter von Rassehunden grundsätzlich nur Hunde anschafft, die sich zur Zucht eignen. Hunde, die sich nicht bzw. nicht mehr für die Zucht eignen, können der Einkunftsquelle „Hundezucht“ nicht (mehr) zugerechnet werden. Laut Bp hält die Bw drei Rüden. Decktaxen wurden aber nur für einen Rüden (xxxxxx) vereinnahmt. Dies wirft die bisher unbeantwortet gebliebene Frage auf, ob sich die anderen Rüden überhaupt für eine Zucht (Einkunftserzielung) geeignet haben. Hinsichtlich der für den Rüden vereinnahmten Deckprämien ist zu bemerken, dass der VwGH zur Pferdezucht (vgl. obige Ausführungen) die Ansicht vertreten hat, dass auf die Erzielung von Zuchtprämien keine Gewinnerzielungsabsicht im kaufmännischen Sinn gestützt werden kann. Das Finanzamt hat

sich auch mit der Frage, ob es sich um eine oder gesondert zu beurteilende Tätigkeiten handelt, bis dato nicht auseinandergesetzt.

3. Liebhabereibeurteilung:

Ausgehend von der Beurteilung des Finanzamtes, wonach es sich bei der Hundezucht um eine § 1 Abs. 1 LVO II – Tätigkeit handle, ist festzustellen:

Bei einer § 1(1) LVO II -Tätigkeit sind Anlaufverluste der ersten drei Jahre anzuerkennen, wenn nicht nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird. Welche Jahresergebnisse seit dem strittigen Beginn der Hundezucht bis einschließlich 2003 erzielt wurden, kann dem Bp-Bericht nicht entnommen werden. Aus dem Prüfbericht geht nicht hervor, weshalb die Bp von einem Beginn der Hundezucht im Jahr 2002 ausgegangen ist. Der steuerliche Vertreter hat allerdings auch nicht begründet, weshalb er von einem Beginn im Jahr 2000 ausgeht.

Fest steht, dass von der Bp für 2006 ein Verlust in Höhe von 3.883,47 € ermittelt wurde.

Die von der Prüferin im Bp-Bericht (Tz 1) angeführte Begründung für das Unterbleiben einer Liebhabereiprüfung/-beurteilung und für die Erlassung vorläufiger Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2007 (Zitat: *„Die Liebhabereivermutung ist widerlegbar, da trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten ist. Die Bw konnte einen Gesamtverlust in absehbarer Zeit nicht glaubhaft machen“*) (vgl. Tz 1, Seite 2 des Bp-Berichtes) ist aus nachstehenden Gründen verfehlt:

Eine Liebhabereivermutung, die widerlegbar ist und einen absehbaren Zeitraum gibt es nur bei Betätigungen iSd. § 1 Abs. 2 LVO. Von einer solchen ist die Bp bzw. das Finanzamt aber nicht ausgegangen. Die Ausführungen der Prüferin *„Die Bw konnte einen Gesamtverlust in einem absehbaren Zeitraum nicht glaubhaft machen“*, sind bei Annahme einer § 1 Abs. 1 LVO II-Tätigkeit ebenso verfehlt wie die Annahme, für die Liebhabereibeurteilung stehe auch bei Beurteilung einer Betätigung als solche im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO II-Betätigung (ertragswirtschaftliche Betätigung) ein *„Beobachtungszeitraum“* zur Verfügung. Die Erlassung vorläufiger Bescheide zum Zweck der Beobachtung von Erfolgsaussichten (künftige Umsatzentwicklung, künftige einkommensteuerrechtliche Jahresergebnisse) ist ebenso wie eine ex post Betrachtung unzulässig (vgl. Rauscher/Grübler in SWK 2/2008, S 51; VwGH 12.12.2007, [2006/15/0075](#) mwN). Bei **Auftreten von Verlusten nach Ablauf des Anlaufzeitraumes** von üblicherweise drei Jahren ist eine **Kriterienprüfung iSd. § 2 Abs. 1 LVO 1993** vorzunehmen, also das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss

der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, an Hand der objektiven Umstände gem. Z 1 bis Z 6 zu überprüfen. Das Gesamtbild ist entscheidend für die Frage, ob weiterhin von einer Gewinn-/Überschusserzielungsabsicht ausgegangen werden kann (vgl. VwGH 18.10.2007, [2005/15/0097](#)). Da die LVO das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung stellt, ist im Rahmen der durch § 2 Abs. 1 leg. cit. normierten Kriterienprüfung das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen.

Das Finanzamt hat ohne nähere Begründung einen Anlaufzeitraum von fünf Jahren (ab 2002) angenommen (vgl. Begründung zu den BVEn).

Sollte das Finanzamt im fortgesetzten Verfahren unter Berücksichtigung der Ausführungen zu Pkt. 2. seine Ansicht, dass seit Beginn (laut Bp 2002) eine Betätigung iSd. § 1 Abs. 1 LVO 1993 vorliegt, aufrecht erhalten, so ist - wenn nicht sachverhaltsmäßig gedeckt davon ausgegangen werden kann, dass in den ersten zwei Jahren der Tätigkeit zwar bereits Aufwendungen/Ausgaben angefallen sind, aber (noch) keine Einnahmen erzielt wurden – von einem dreijährigen Anlaufzeitraum auszugehen. Der dreijährige Anlaufzeitraum beginnt mit dem erstmaligen Erzielen von Einnahmen zu laufen (vgl. VwGH 19.3.2008, [2005/15/0151](#) unter Verweis auf Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 Tz 435f). Ausgehend von einem dreijährigen Anlaufzeitraum wäre, wenn zumindest 2003 bereits Einnahmen erzielt wurden (laut Begründung zu den Vorlageanträgen war dies der Fall), bereits für 2006 eine Kriterienprüfung iSd. § 2 Abs. 1 LVO durchzuführen, und an Hand des sich bei Beurteilung der Umstände (nach § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6) ergebenden Gesamtbildes zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften (von einer subjektiven Gewinn-/Überschusserzielungsabsicht) auszugehen ist (§ 2 Abs. 2 LVO II). Die Verhältnisse innerhalb des Anlaufzeitraumes sind in die Beurteilung einzubeziehen (VwGH 19.3.2008, [2005/15/0151](#)). Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO objektiv (erst) nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals Erfolg bringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein (vgl. VwGH 23.2.2005, [2002/14/0024](#)).

Da die Gewinn-/Verlustsituation und Umsatzentwicklung der Jahre ab Beginn der Betätigung nur eines der Beurteilungskriterien im Rahmen der einkommensteuerlichen Liebhabereiprüfung ist (vgl. § 2 Abs. 1 LVO II) und keine ex post Betrachtung (an Hand künftiger Ergebnisse) zulässig ist, kann deren Unterbleiben nicht damit begründet werden, dass eine „*vorherige Feststellung von Liebhaberei hinsichtlich der Hundezucht wegen der ungenauen und nicht vollständigen Aufzeichnungen nicht möglich sei*“. Dies umso weniger als das Finanzamt ja davon ausgeht, dass seine Schätzung (deren Ergebnisse) den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe gekommen ist, was allerdings bestritten wurde.

Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO können allerdings gem. § 6 LVO niemals umsatzsteuerrechtlich als Liebhaberei im Sinn des [§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994](#) angesehen werden.

Wird die Betätigung als solche iSd. § 1 Abs. 2 LVO II beurteilt, besteht

Liebhabeivermutung, die vom Steuerpflichtigen an Hand einer **realitätsnahen Prognoserechnung** widerlegt werden kann. Der steuerliche Vertreter der Bw behauptet allerdings gar nicht, dass die seiner Ansicht nach § 1 Abs. 2 LVO - Betätigung in einem absehbaren Zeitraum objektiv ertragsfähig wäre. Ist die zukünftige Entwicklung einer typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigung ungewiss, kann die Abgabenbehörde die Betätigung beobachten. Der Zeitraum bis zur endgültigen Liebhabereibeurteilung wird **Beobachtungszeitraum** genannt (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Seite 123, Rz 183). Welcher Zeitraum dazu ausreicht, die objektive Ertragsfähigkeit einer Betätigung iSd. § 1 Abs. 2 LVO zu beurteilen, lässt sich nicht generell festlegen, sondern muss anhand der jeweiligen Lage des Einzelfalles beantwortet werden (vgl. VwGH 30.10.1996, [95/13/0122](#)). Ist eine Betätigung iSd. § 1 Abs. 2 LVO Liebhaberei, so ist sie dies von Beginn an bis zu ihrer Beendigung (vgl. Rauscher/Grübler, aaO, Seite 83, Rz 114). Für typisch der Lebensführung zuzurechnende Betätigungen (§ 1 Abs. 2 LVO) gibt es keinen „geschützten“ Anlaufzeitraum (Rauscher/Grübler, aaO, Seite 116, Rz 172). Die umsatzsteuerrechtliche Liebhabereibeurteilung folgt bei einer § 1 Abs. 2 LVO II - Tätigkeit der einkommensteuerrechtlichen.

Auch zu diesem Streitpunkt ist festzustellen, dass es nicht Aufgabe des Unabhängigen Finanzsenates als Kontrollinstanz ist, die sachverhaltsmäßigen Grundlagen für eine Liebhabereiprüfung und -beurteilung zu schaffen und diese erstmals vorzunehmen.

4. Zur Einkünftezurechnung – gemeinschaftliche Tätigkeit oder Einzelunternehmen / Mitarbeit des Ehegatten:

Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann (VwGH 19.11.1998, [97/15/0001](#)). Zurechnungssubjekt hins. der Einkünfte ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt (vgl. VwGH 23.4.2002, [99/14/0321](#), Rauscher/Grübler, aaO, Seite 55).

[§ 24 BAO](#) regelt nur die Zurechnung von Wirtschaftsgütern (WG), nicht jedoch die Zurechnung von Einkünften (vgl. VwGH 20.9.1988, [87/14/0167](#)). Die Zurechnung von WG und die Zurechnung von Einkünften müssen sich nicht decken. Ist ein z.B. zwischen Ehegatten vereinbartes Gesellschaftsverhältnis nicht als Mitunternehmerschaft zu werten, können dennoch steuerlich anzuerkennende Rechtsbeziehungen bestehen (vgl. EStR Rz 5804). Maßgebend ist die tatsächliche Erbringung einer entsprechenden wirtschaftlichen Leistung durch den Empfänger der Vergütung.

Schlüssige wie ausdrückliche mündliche Gesellschaftsgründung stehen der steuerlichen Anerkennung eines Gesellschaftsverhältnisses auch unter nahen Angehörigen nicht entgegen, sofern die Voraussetzungen der sog. Angehörigenjudikatur erfüllt sind (VwGH 21.10.80, [2385/79](#); JAKOM/Baldauf, EStG 2011, § 23 Rz 147).

Es kann schon eine Vermögensbeteiligung allein den Beitrag eines Gesellschafters zu einer Erwerbsgesellschaft bürgerlichen Rechts bilden, ohne dass es daneben einer Arbeitsleistung bedarf (VwGH 21.10.80, [2385/79](#); JAKOM/Baldauf, aaO, § 23 Rz 148). Für die Annahme eines Gesellschaftsverhältnisses bedarf es grundsätzlich keines schriftlichen, ja nicht einmal eines ausdrücklichen Vertrages. Von einer **faktischen Erwerbsgesellschaft** ist zu sprechen, wenn der gesellschaftliche Vertragswille der Parteien nicht auf ausdrücklicher Vereinbarung beruht, sondern sich – als Folge stillschweigenden Konsenses – schlüssig aus dem **faktischen Zusammenwirken** ergibt. Die Grundlagen, die die Annahme einer gemeinsamen Einkunftserzielung - z.B. durch Ehegatten - rechtfertigen, müssen in eindeutiger und unzweifelhafter Weise erkennbar sein (VwGH 21.1.86, [84/14/0057](#)). Das Verhalten muss nach außen hin, zumindest gegenüber der Abgabenbehörde, in Erscheinung treten (VwGH 13.10.87, [87/14/0114](#)). Um eine Zurechnung von Einkünften z.B. von Ehegatten, an eine GesbR in Form einer Außengesellschaft vornehmen zu können, bedarf es zuverlässiger Anhaltspunkte dafür, dass die betroffenen Personen auch gemeinsam als GesbR (Gesellschaft bürgerlichen Rechts) **nach außen hin** in Erscheinung getreten sind (VwGH 29.11.94, [93/14/0150](#); JAKOM/Baldauf, aaO, § 23 Rz 151f). Die Anerkennung eines zw. nahen Angehörigen begründeten Rechtsverhältnisses setzt voraus, dass es nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (VwGH 21.2.1996, [92/14/0041](#)). So ist z.B. eine Erwerbsgesellschaft, zu der praktisch nur der eine Teil etwas und der andere Teil fast nichts beiträgt, nicht als fremdüblich anzusehen (VwGH 21.10.80, [2385/79](#)).

Eine inhaltliche Auseinandersetzung mit den Argumenten, die aus Sicht des steuerlichen Vertreters für eine gemeinsame Betätigung der Ehegatten ab Beginn der Tätigkeit sprechen,

hat bis dato nicht stattgefunden. Es genügt nicht, die Fremdüblichkeit eines behaupteten Rechtsverhältnisses / das Bestehen einer Erwerbsgemeinschaft zwischen den Ehegatten allein mangels zeitgerechter / zeitnaher Bekanntgabe des Gesellschaftsverhältnisses gegenüber der Behörde bzw. wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen zu verneinen, wenn der steuerliche Vertreter ein umfangreiches Vorbringen zur Frage, ob die Hundezucht nach außen erkennbar gemeinschaftlich betrieben wurde, erstattet hat (u.a. zur Rechnungslegung). Die vom VwGH aufgestellten Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen haben nur Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung. Es wurden zu den angeführten Umständen Beweismittel angeboten und Auskunftspersonen zum Auftritt nach außen angeführt (vgl. Seite 2 f der Berufungsbegründung, wonach eine „Liste der Personen für Auskünfte“ angeschlossen wurde). Der steuerliche Vertreter hat auf das Erkenntnis des VwGH vom 14.12.1987, [86/15/0026](#) hingewiesen. Das Vorbringen des steuerlichen Vertreters zum Bestehen einer Außengesellschaft wurde vom Finanzamt bis dato keiner Beweiswürdigung unterzogen.

Um zur Rechtsansicht (vgl. Tz 1 Bp-Bericht) zu gelangen, die **Mitarbeit des Ehegatten** übersteige das im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht zumutbare Maß nicht, hätte es entsprechender Sachverhaltsfeststellungen zu Art und Umfang der Mitarbeit des Ehegatten und zur Zumutbarkeit der Mitarbeit des Ehegatten am Erwerb des anderen bedurft. Für die Referentin ist im Übrigen nicht ersichtlich, dass die Bw beantragt hätte, in den Streitjahren solle ein gewissen Betrag als „Entlohnung“ des Gatten für seine Mitarbeit im Erwerb der Bw (vom FA festgestellter Gewerbebetrieb) als Ausgabe berücksichtigt werden. Der steuerliche Vertreter ist vom Vorliegen einer „*Gewinngemeinschaft*“ ausgegangen. Der als Zeuge angebotene Gatte der Bw wurde laut Bw ohne Angabe von Gründen nicht befragt. Das Finanzamt hat keine Feststellungen zur Frage, an wen von der Bw vorgelegte Rechnungen (z.B. Tierarztrechnungen etc.) adressiert sind bzw. wie Ausgangsrechnungen adressiert sind, getroffen. Auch in diesem Streitpunkt ist der Sachverhalt ergänzungsbedürftig und sind vom Finanzamt auch erstmals Sachverhaltsfeststellungen zu den von den Eheleuten (allenfalls auch nur mündlich) getroffenen Vereinbarungen zu treffen und der Sachverhalt einer Beweiswürdigung zu unterziehen.

Gem. [§ 289 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde zweiter Instanz erledigen, wenn Ermittlungen ([§ 115 Abs. 1 BAO](#)) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Hinsichtlich der Gründe für die Aufhebung und Zurückverweisung wird auf die vorstehenden Ausführungen verwiesen. Von der Aufhebung ist auch der Umsatzsteuerbescheid 2008 umfasst, zumal dieser an die Stelle des mit Berufung angefochtenen Festsetzungsbescheides tritt und deshalb - ohne dass es einer gesonderten Berufung bedarf - gem. [§ 274 BAO](#) als mitangefochten gilt (VwGH 4.6.2008, [2004/13/0124](#), VwGH 26.5.2010, [2009/13/0186](#)).

Zur Ermessensübung hinsichtlich der Aufhebung wird darauf hingewiesen, dass es nicht im Sinn des Gesetzes ist, wenn die Berufungsbehörde, statt die ihr obliegende (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals die Schätzung begründet, sich erstmals mit den in der Berufung bzw. im Vorlageantrag erhobenen Einwendungen auseinandersetzt, erstmals eine sachverhaltsbezogene Einordnung der Betätigung unter die Tatbestände der LVO II und eine Liebhabereiprüfung vornimmt, und damit im Ergebnis erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt, feststellt und einer rechtlichen Beurteilung unterzieht.

Da die Anträge auf Entscheidung durch den Berufungssenat und auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung erst in einem ergänzenden Schriftsatz vom 1. Juni 2010 zu den elektronisch (über Finanz-Online) eingebrachten Vorlageanträgen gestellt wurden, sind sie verspätet eingebracht worden (vgl. Ritz, BAO³, § 282 Tz 3 mwN, § 284 Tz 2).

Feldkirch, am 6. September 2011