

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Kudlichstraße 41, 4020 Linz , (StNr) gegen die Bescheide des FA Kirchdorf Perg Steyr vom 10.12.2009, betreffend Wiederaufnahme der Veranlagungsverfahren Umsatzsteuer 2002 und Umsatzsteuer 2003 und gegen den Bescheid vom 5.5.2011 betreffend den gemäß § 293b BAO zum Einkommensteuerbescheid 2008 berichtigenden Bescheid zu Recht erkannt:

Die genannten Bescheide werden gemäß § 279 Abs. 1 BAO ersatzlos aufgehoben.  
Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Weiters ergehen folgende

## BESCHLÜSSE

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Kudlichstraße 41, 4020 Linz , gegen die Bescheid des FA Kirchdorf Perg Steyr vom 30.8.2005, betreffend Umsatzsteuer 2002 und Umsatzsteuer 2003 beschlossen:

Die Beschwerden werden gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Kudlichstraße 41, 4020 Linz , gegen die Bescheid des FA Kirchdorf Perg Steyr vom 29.4.2009, betreffend Wiederaufnahme der Veranlagungsverfahren Umsatzsteuer 2005 und Umsatzsteuer 2006 sowie die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2005 und Umsatzsteuer 2006 sowie Umsatzsteuer 2007 (Bescheid vom 12.6.2009), Umsatzsteuer 2008 (Bescheid vom 30.11.2009), Umsatzsteuer 2009 (Bescheid vom 6.5.2011) und Umsatzsteuer 2010 (Bescheid vom 8.5.2012) beschlossen:

Die Beschwerden werden gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

Die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerfestsetzungen 12/2007 und 12/2008 gelten als gegen die jeweiligen Jahresbescheide gerichtet und sind somit erledigt (gegenstandslos).

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Kudlichstraße 41, 4020 Linz , gegen die Bescheid des FA Kirchdorf Perg Steyr vom 12.6.2009, betreffend Einkommensteuer 2007, vom 6.5.2011, betreffend Einkommensteuer 2009 und vom 8.5.2012, betreffend Einkommensteuer 2010, beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

Eine Revision gegen die angeführten Beschlüsse an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

### **Entscheidungsgründe**

Die gestellten Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat wurden mit Schreiben vom 20.10.2015 zurückgenommen.

#### **A. Zur Aufhebung der Wiederaufnahme-Bescheide Umsatzsteuer 2002 und 2003 § 279 Abs. 1 BAO**

##### **A.1. Festgestellter Sachverhalt**

Die maßgeblichen Erstbescheide zur Umsatzsteuer 2002 (vom 5.4.2005) und 2003 (vom 29.7.2005) ergingen jeweils erklärungsgemäß. Im Akt befindet sich ein Aktenvermerk vom 14.9.2004, nach dem dem Finanzamt mitgeteilt worden war, dass BF (in der Folge: Bf) ein gemischt genutztes Gebäude errichtet und der betriebliche Teil gegenüber dem privat genutzten Teil untergeordnet sei. Aus den ebenfalls vor Ergehen der USt-Bescheide eingereichten Beilagen zur ESt-Erklärung ist der betriebliche Anteil mit 6,56 % und die sich so ergebende AfA und die anteiligen Betriebskosten angeführt. Dennoch ergingen die Umsatzsteuer-Erstbescheide in der Folge erklärungsgemäß mit voller Anerkennung der (nach der damals seitens des Bf noch vertretbareren Ansicht aufgrund der EuGH Rechtsprechung „Seeling“) zu 100% geltend gemachten Vorsteuern.

Weder dem infolge einer durchgeföhrten Betriebsprüfung erstellten Betriebsprüfungsbericht noch den dann am 30.8.2005 ergangenen Wiederaufnahmebescheiden ist zu entnehmen, auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen sich die Wiederaufnahme der Umsatzsteuer-Verfahren stützt. In den Bescheiden wurde diesbezüglich lediglich auf den Bericht verwiesen. In diesem finden sich dann die erklärungsgemäße Darstellung der 6,56%igen betrieblichen untergeordneten Nutzung und rechtliche Ausführungen zur Nichtabzugsfähigkeit der Vorsteuer.

Die diesbezüglichen Vorhalte seitens des BFG an das Finanzamt blieben unbeantwortet bzw. teilte der Amtsvertreter mit Mail vom 12.10.2015 mit, dass man den Ausführungen des BFG nichts entgegen zu setzen habe.

Im Ergebnis ist fest zu halten, dass den Wiederaufnahmebescheiden keine Wiederaufnahmegründe zugrunde liegen.

#### A.2. Rechtliche Würdigung

Nach § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen (neben anderen hier nicht schlagenden Gründen) wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach § 279 BAO hat das BFG außer in den Fällen des § 278 immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschaugung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Nach Abs. 2 leg.cit. tritt durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Da keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen sind, die eine Wiederaufnahme gerechtfertigt hätten, ergingen die Wiederaufnahmebescheide zu Unrecht und waren daher aufzuheben.

#### A.3. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlautes und dem festgestellten Nichtvorliegen von Wiederaufnahmegründen ist die Entscheidung nicht von der Lösung einer grundsätzlichen Rechtsfrage abhängig, sodass eine Revision unzulässig ist.

### **B. Aufhebung des gemäß § 293b BAO berichtigenden Einkommensteuerbescheides 2008 vom 5.5.2011**

#### B.1. Sachverhalt

Im Zusammenhang mit der grundsätzlich strittigen Frage (siehe unten ausführlich bei Punkt E) der Anerkennung von Verlusten aus Gewerbebetrieb bzw. des Vorliegens einer Liebhabereibetätigung war der Einkommensteuerbescheid 2008 in seiner gem.

§ 293b BAO berichtigten Fassung (dann ohne Anerkennung der Verluste) aufgrund verfahrensrechtlicher Besonderheiten gesondert zu beurteilen.

Der nicht bekämpfte und die strittigen erklärten Verluste anerkennende Erstbescheid zur ESt 2008 erging am 1.12.2009. Der diesbezügliche Berichtigungsbescheid gemäß § 293b BAO wurde am 5.5.2011 erlassen. Im Berichtigungsbescheid wurde der erklärte und im Erstbescheid übernommene Verlust aus dem Gewerbebetrieb „Vertrieb und Vermietung von XY Produkten“ nicht anerkannt und begründend auf den Betriebsprüfungsbericht vom 28.4.2009 verwiesen.

In der Beschwerde gegen den Berichtigungsbescheid verweist der Bf hinsichtlich der seiner Ansicht nach anzuerkennenden Verluste auf seine Ausführungen in den Beschwerden zu den Vorjahren. Insbesondere betont der Bf aber auch, dass keine Übernahme einer offensichtlichen Unrichtigkeit vorliege. Nach Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 293b, Rz 2, würden Angaben, die auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruhen, keine offensichtliche Unrichtigkeit darstellen. Eine derartige Unrichtigkeit würde nur dann vorliegen, wenn diese ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich bzw. im Tatsachenbereich deutlich erkennbar wäre. Hier würde lediglich eine strittige Frage (ob die Verluste anzuerkennen seien oder nicht) vorliegen, die eine Berichtigung gem. § 293b BAO nicht rechtfertige.

## B.2 Rechtliche Würdigung

§ 293b BAO bestimmt, dass die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen kann, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Die in der Beschwerde angeführte Rz 2 zu § 293b BAO ist auch in der 4. Auflage des „Ritz-Kommentares“ mit Verweisen auf die VwGH-Judikatur angeführt. Den dort angeführten Beispielen ist zu entnehmen, dass derartige Unrichtigkeiten nur dann offensichtlich sind, wenn diese eindeutig gegen den Gesetzeswortlaut oder eine eindeutige Judikatur des VwGH verstößen, nicht aber, wenn sich eine Unrichtigkeit allenfalls erst nach Durchführung eines ordentlichen Verfahrens ergeben könnte.

Nach Ansicht des Richters kann dann, wenn die Frage der Anerkennung von Verlusten bzw. das Vorliegen einer Liebhabereitätigkeit strittig ist, keinesfalls von der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten ausgegangen werden, wenn die Verluste erklärungsgemäß übernommen wurden. Ebenso könnten sich die näher zu untersuchenden Verhältnisse wie zB. die Bewirtschaftungsart oder auch die Rechtsansicht des Finanzamtes geändert haben. Dies muss umso mehr gelten, wenn die Nichtanerkennung der Verluste durch das Finanzamt auf einem äußerst mangelhaften Verfahren (siehe unten Punkt E) beruht und es zumindest aus der Sicht des Abgabepflichtigen aufgrund des anhängigen Rechtsstreites naheliegend ist, nach seiner vertretbaren Rechtsansicht von der Anerkennung der Verluste auszugehen und diese zu erklären. In derartigen Fällen müsste das Finanzamt durch interne Verfahrensabläufe sicherstellen, dass in bekanntermaßen strittigen Fällen die Eingabe nicht im Sinn der Rechtsansicht des Abgabepflichtigen erfolgt.

So führt Ritz in seinem Kommentar wiederum mit Verweisen auf Erkenntnisse des VwGH in der Rz 6 aus, dass eine Übernahme aus der Erklärung nicht gem. § 293b BAO beseitigbar ist, wenn die Frage der Unrichtigkeit dieser Angabe erst nach Durchführung eines diesbezüglichen Ermittlungsverfahrens erkennbar wäre. Ein derartiges (ordnungsgemäßes) Ermittlungsverfahren hat noch nicht stattgefunden (siehe unten Punkt E).

Da die Berichtigung des ESt-Bescheides 2008 gemäß § 293b BAO zu Unrecht erfolgte, war der Berichtigungsbescheid ersatzlos aufzuheben und der ESt-Bescheid 2008 ist wieder in seiner nicht abgeänderten Fassung vom 1.12.2009 wirksam.

### B.3. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Aufgrund des festgestellten Nichtvorliegens einer offensichtlichen Unrichtigkeit ist nach dem Wortlaut des § 293b BAO die Entscheidung nicht von der Lösung einer grundsätzlichen Rechtsfrage abhängig, sodass eine Revision unzulässig ist.

## C. Zur Gegenstandsloserklärung der Beschwerden gegen U 2002 und 2003 gemäß § 261 Abs. 2

### C.1. Sachverhalt

Infolge der unter Punkt A dargestellten rechtswidrig ergangenen Umsatzsteuer-Wiederaufnahmebescheide ergingen ebenfalls am 30.8.2005 die Sachbescheide zur Umsatzsteuer 2002 und 2003.

### C.2. Rechtliche Würdigung

Gemäß § 261 Abs. 2 BAO ist eine gegen den aufgehobenen Bescheid ersetzenenden Bescheid (§ 299 Abs. 2) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären, wenn einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs 1 aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs 1) entsprochen wurde.

§ 307 Abs. 3 BAO ordnet an, dass im Fall der Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden Bescheides das Verfahren in die Lage des Verfahrens zurücktritt, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befand. Die aufgrund der Wiederaufnahme ergangenen Sachbescheide gehören somit nicht mehr dem Rechtsbestand an.

§ 261 Abs. 2 normiert die Gegenstandsloserklärung auch für Fälle, in denen nach bisheriger Rechtsauffassung Rechtsmittel als unzulässig geworden zurückzuweisen waren. Dies galt für Berufungen gegen neue Sachbescheide, wenn der Berufung gegen den Wiederaufnahmsbescheid stattgegeben wird, wodurch der neue Sachbescheid als Folge des § 307 Abs. 3 BAO aufgehoben ist. Die Gegenstandsloserklärung der Bescheidbeschwerde liegt nicht im Ermessen.

### A.3. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlautes § 307 Abs. 3 und § 261 Abs. 2 BAO und der erfolgten Aufhebung der Umsatzsteuer-Wiederaufnahmeverfügung für 2002 und 2003 richten sich die Beschwerden gegen nicht (mehr) existente Bescheide und sind daher als gegenstandslos zu erklären. Die Entscheidung ist somit nicht von der Lösung einer grundsätzlichen Rechtsfrage abhängig, sodass eine Revision unzulässig ist.

## D. Zur Gegenstandsloserklärung der Beschwerden gegen WA USt 2005 und 2006, USt 2005, USt 2006 USt 2007, USt 2008, USt 2009 und USt 2010 (mit dem Hinweis, dass die Beschwerden gegen U 12/2007 und U 12/2008 jeweils als gegen den Jahresbescheid gerichtet gelten und somit miterledigt sind) gemäß § 256 BAO

### D.1. Sachverhalt

Mit Schreiben vom 8.5.2015 wurden die angeführten Beschwerden zurückgenommen.

### D.2. Rechtliche Würdigung

Nach § 256 Abs. 3 BAO sind zurückgenommene Bescheidbeschwerden mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

Zu den ebenfalls bekämpften USt-Festsetzungsbeschreiten 12/2007 und 12/2008 ist festzuhalten, dass, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet gilt. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst. Mit diesem Beschluss sind somit auch die Beschwerden gegen die Festsetzungsbeschreite, welche als gegen die entsprechenden Jahresbescheide gerichtet gelten, miterledigt und gegenstandslos.

### D.3. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich

beantwortet wird. Aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlautes und der erfolgten Zurücknahme der angeführten Beschwerden ist die Entscheidung nicht von der Lösung einer grundsätzlichen Rechtsfrage abhängig, sodass eine Revision unzulässig ist.

## **E. Zur Aufhebung unter Zurückverweisung gen § 278 Abs 1 BAO: ESt 2007, 2009, 2010**

### E. 1. Sachverhalt

Strittig ist die Anerkennung von Verlusten aus dem Gewerbebetrieb „Vertrieb und Vermietung von XY Produkten“ bzw. das Vorliegen von nicht anzuerkennenden Verlusten aus einer sog. Liebhabereitähigkeit. Unstrittig wurden seit Aufnahme der Tätigkeit im Jahr 2004 bis 2013 (mit Ausnahme des Jahres 2011) nur Verluste erwirtschaftet.

Nach Tz 1 des BP Berichtes vom 1.4.2009 würde bei der Tätigkeit des Bf **objektiv gesehen die Möglichkeit fehlen , Gewinne zu erzielen**, weshalb keine Einkunftsquelle vorliege. In den Jahren 2004 bis 2008 hätte der Verlust 112% des Umsatzes betragen. Seit Gründung des Unternehmens seien nur Verluste erwirtschaftet worden und eine Gewinnerzielung sei nicht möglich, da alle paar Jahre ein Austausch der vermieteten XYs, welche bei hohen Anschaffungskosten auf drei Jahre abgeschrieben würden, erfolge.

Es sei auch kein stetiger Umsatzanstieg erkennbar, vielmehr gäbe es Schwankungen aufgrund saisonaler Interessen und Wochenendtätigkeiten. Es wäre auch keine Kalkulation bezüglich der Preisgestaltung vorgelegt worden, vielmehr hätte man sich am "XYmarkt" bzw den Preisen in den USA orientiert. Höhere Mietpreise seien nicht durchsetzbar, leichte Preissteigerungen hätten stattgefunden. Die Gewinnerzielung sei für den Bf nicht vorrangig, da er seinen Lebensunterhalt aus anderen Einkünften bestreiten könne. **Hinsichtlich des Anlaufzeitraumes 2004 bis 2006 erfolgte die Anerkennung der Verluste. Ab 1.1.2007 liege Liebhaberei vor.**

In den in der Folge ergangenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2006 bis 2010 wurden die erklärten Verluste bzw die Einkunftsquelle „Gewerbebetrieb- XYvermietung“ nicht anerkannt.

In der Berufung vom 10.8.2009 gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 stellte der Bf seine Tätigkeit und seine diesbezüglichen Initiativen zur Verbesserung der Ertragslage dar. Nach der Wiedergabe der Bestimmungen der Liebhaberei-VO und der Ausführungen dazu in den Liebehaberei-Richtlinien und den maßgeblichen österreichischen Kommentaren dazu kommt der Bf zu dem Ergebnis, dass die bloße Erwirtschaftung von Verlusten in den ersten fünf Jahren der Geschäftstätigkeit nicht ausreichend sei, die Gewinnerzielungsabsicht zu verneinen. Vielmehr müssten dazu noch weitere objektive Umstände hinzutreten, die den Schluss zuließen, dass die verlustbringende Tätigkeit ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben werde. Diese objektiven Umstände seien anhand der in § 2 Abs 1 LVO normierten Kriterienprüfung dahin gehend zu prüfen, ob ein Ertragsstreben vorliege.

In der Folge stellt der Bf nach den zu prüfenden Kriterien dar, warum seiner Ansicht nach sehr wohl eine Gewinnerzielungsabsicht und daher auch eine Einkunftsquelle vorliege.

Abschließend wies der Bf darauf hin, dass seitens des Finanzamtes lediglich aufgrund der Verlustsituation auf Liebhaberei geschlossen worden wäre. Das Finanzamt sei nicht darauf eingegangen, ob die Betätigung objektiv geeignet sei, ein positives Gesamtergebnis zu erzielen und der Bf bei seiner Tätigkeit von Gewinnerzielungsabsicht getragen sei. Auch sei keine Kriterienprüfung durchgeführt worden. Ebenso sei nicht dargelegt worden, warum die Betätigung gerade ab dem Jahr 2007, unmittelbar nach Ablauf der anzuerkennenden Anlaufverluste, nicht mehr erfolgversprechend sei.

Ergänzend brachte der Bf dazu im Schreiben vom 8.5.2015 vor, dass ab März 2008 weitere betriebswirtschaftlich erfolgversprechende Maßnahmen gesetzt worden wären und beschrieb diese näher.

Das Finanzamt wurde seitens des BFG insbesondere zum Vorwurf der nicht durchgeföhrten Kriterienprüfung und des nicht gewährten diesbezüglichen Parteiengehörs um eine Stellungnahme ersucht. Nach Ansicht des Finanzamtes hätte eine Kriterienprüfung stattgefunden und das Ergebnis sei dem Bf auch mehrmals mitgeteilt worden (so auch im Besprechungsprogramm für die Schlussbesprechung zur Außenprüfung). Zur näheren Darstellung der durchgeföhrten Kriterienprüfung wurde – unter teilweiser Wiedergabe des BP-Ergebnisses- ausgeführt, dass die Jahre 2004 bis 2008 der Prüfung unterzogen worden seien.

Per Mail vom 23.7.2015 wurde dem zuständigen Amtsvertreter mitgeteilt, dass nach Ansicht des BFG keine Kriterienprüfung durchgeführt worden wäre. Wenn man aufgrund der Gewährung von Anlaufverlusten davon ausgegangen sei, dass ursprünglich eine Gewinnerzielungsabsicht gegeben gewesen wäre, hätte man anhand der Kriterienprüfung dann für 2007 darstellen müssen, warum ab 2007 diese Absicht nicht mehr gegeben wäre. Die Argumentation des Finanzamtes (fehlende objektive Gewinnerzielungsmöglichkeit) passe nicht zur gewählten Vorgangsweise. Das BFG könne aufgrund des mangelhaft erhobenen Sachverhaltes auch das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht (insbesondere ab welchem Jahr diese nicht mehr vorliege) auch nicht ermitteln, sodass nach der Gesetzeslage wahrscheinlich mit einer Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache vorzugehen sein werde.

Daraufhin versuchten die Parteien ergebnislos eine einvernehmliche Streitbeilegung. Durch den steuerlichen Vertreter des Bf wurde dem BFG mitgeteilt, dass man seitens des Finanzamtes eine Aufhebung unter Zurückverweisung akzeptieren werde und man dann die weitere Vorgangsweise überdenken werde. Mit Mail vom 12.10.2015 wurde dies durch den Amtsvertreter mit dem Hinweis, dass ab 2015 aufgrund von Änderungen der Bewirtschaftungsart von einer Einkunftsquelle auszugehen sei, bestätigt.

## E.2. Rechtliche Würdigung

Hinsichtlich der Frage, ob Einkünfte oder eine unbeachtliche Liebhabereitfähigkeit vorliegt, ist die sogenannte Liebhaberei-Verordnung LVO II, BGBI 33/1993 idF BGBI. II Nr.

358/1997 (in der Folge: LVO), anzuwenden. Diese bestimmt in den hier maßgeblichen Bestimmungen folgendes:

§ 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. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.*

(2) ..... *Ann. des Richters:* ist hier unstrittig nicht anzuwenden

(3).....

§ 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.*

(3) ....

(4) .....

Unstrittig liegt keine Tätigkeit nach § 1 Abs. 2 LVO vor. Bei Vorliegen einer „§ 1 Abs. 1 LVO Tätigkeit“ mit Verlusten sind nach Ansicht des Richters zwei Fälle zu unterscheiden.

1. Wenn nach den Umständen des Einzelfalles nach den Feststellungen des Finanzamtes damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor der Erzielung eines Gesamtgewinnes beendet wird, darf kein Anlaufverlust anerkannt werden (§ 2 Abs. 2 letzter Satz LVO). In diesem Fall ist jener Zeitpunkt festzustellen, ab dem sich herausstellt, dass die Tätigkeit niemals erfolgbringend sein kann. Ab diesem Zeitpunkt würde jedenfalls keine Einkunftsquelle mehr vorliegen. Die Behörde muss darlegen, aus welchen Gründen sie davon ausgeht, dass sich gerade ab diesem Zeitpunkt herausgestellt hat, dass die Betätigung niemals einen Gesamtgewinn ergeben kann (VwGH 16.5.2007, 2002/14/0083). Die Prüfung ist für jeden VA-Zeitraum vorzunehmen und dabei primär auf die Umstände abzustellen, die sich bis dahin zugetragen haben. Die Argumentation des Finanzamtes scheint in diese Richtung zu gehen, widerspricht sich dann aber durch die Anerkennung der Anlaufverluste.

2. Wenn nach den Umständen des Einzelfalles nicht damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor Erzielung eines Gesamtgewinnes beendet wird, wird die Gewinnerzielungsabsicht vermutet und es ist jedenfalls einmal ein Anlaufverlust (ohne Kriterienprüfung) anzuerkennen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist anhand der Kriterien des § 2 Abs. 1 LVO wiederum für jeden der folgenden Veranlagungszeiträume zu prüfen, ob die Absicht einen Gesamtgewinn zu erzielen auch weiterhin nachvollziehbar ist. Ab dem Zeitpunkt, in dem die Gewinnerzielungsabsicht nach der Kriterienprüfung nicht mehr nachvollziehbar ist, liegt Liebhaberei vor. Die Behörde hat diesen Zeitpunkt und die dafür maßgeblichen Umstände darzulegen.

Den Ausführungen des Finanzamtes ist nicht schlüssig zu entnehmen, welche Voraussetzungen für welche Variante sie festgestellt hat. Einerseits wird ausgeführt, dass der Tätigkeit generell die Möglichkeit fehle, Gewinne zu erzielen, andererseits wird ein Anlaufzeitraum von drei Jahren gewährt. In den Jahren 2004 bis 2006 wurden die Verluste anerkannt. Warum dann gerade ab 2007 die Gewinnerzielungsabsicht (die ja nach Ansicht des Finanzamtes vermutlich gar nicht gegeben war) nicht mehr gegeben sein soll, wird nicht dargestellt.

Wenn das Finanzamt bei seiner aus der Textierung des BP-Berichtes zu erschließenden Ansicht bleibt, dass die Tätigkeit vor Erzielung eines Gesamtgewinnes eingestellt werden wird (die zuletzt erfolgten Mitteilungen sprechen übrigens dagegen), müsste seitens des Finanzamtes nachgewiesen werden, dass dies zutreffe und ab welchem Zeitpunkt dies feststehe.

Wenn dagegen aus der Gewährung der Anlaufverluste geschlossen werden kann, dass das Finanzamt eine Betätigung bis zu einer Erzielung eines Gesamtgewinnes sehr wohl für möglich hält und auch weiterhin diese Ansicht vertritt, müsste das Finanzamt anhand der Kriterienprüfung nach § 2 Abs.2 LVO darlegen, ab welchem Zeitpunkt die

Gewinnerzielungsabsicht nicht mehr nachvollziehbar ist. Anhand einer Gesamtwürdigung der Kriterien wäre Jahr für Jahr zu prüfen, wobei auch der Bf zu hören und insbesondere auch sein Vorbringen in der Beschwerde und im Schreiben vom 8.5.2015 an das BFG zu beachten wäre.

Das Finanzamt geht in seinem BP-Bericht zwar widersprüchlich aber grundsätzlich offensichtlich davon aus, dass die objektive Ertragsfähigkeit einer Betätigung maßgeblich sei („... bei Fehlen einer objektiven Gewinnerzielungsmöglichkeit liegt nach der Rechtsprechung des VwGH keine Einkunfstquelle vor..“). . Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 28.11.2007, 2006/14/0062 (mwN), kommt es aber seit dem Inkrafttreten der LVO 1990 bzw 1993 in erster Linie auf die Absicht des Steuerpflichtigen an, einen Gesamtgewinn erzielen zu wollen. Im Rahmen der Kriterienprüfung sind somit die angeführten Umstände danach zu ersuchen, ob eine subjektive Gewinnerzielungsabsicht vorliegt. Insofern kann schon aufgrund dieser grundsätzlich unterschiedlichen Prüfungsmaßstäbe keine der LVO entsprechende Kriterienprüfung vorliegen.

Überdies beziehen sich die Ausführungen des Finanzamtes nicht auf einen konkreten Veranlagungszeitraum bzw. auf einen Zeitpunkt, ab dem Liebhaberei angenommen werden könnte. Auf die in Zi 3 bis 6 des § 2 Abs. 1 LVO genannten Kriterien geht der BP-Bericht gar nicht hinreichend ein. Es finden sich auch im Arbeitsbogen oder im Akt keine Hinweise aufgrund derer das BFG eine diesbezügliche Kriterienprüfung vornehmen könnte.

Hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung der Prüfung der Kriterien nach § 2 Abs. 1 LVO wird auf die einschlägigen Kommentare und auch auf die Ausführungen in Tz 48ff der LRL 2012 verwiesen. Zu beachten wäre aber insbesondere auch, dass es im Rahmen der Kriterienprüfung nicht darauf ankommt, dass die vom Unternehmer gesetzten Maßnahmen tatsächlich in die Gewinnzone führen, vielmehr ist die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Verfolgung der im § 1 Abs. 1 LVO beschriebenen Absicht ohne Rücksicht auf ihren tatsächlichen Erfolg zu prüfen (VwGH 12.12.2007, 2006/15/0075). Weiters kommt nach ständiger Judikatur des VwGH dem Kriterium der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage große Bedeutung zu. Darunter fallen demnach alle Schritte, die erkennbar darauf gerichtet sind, die Betätigung nicht nur kurzfristig gewinnbringend zu gestalten (VwGH 28.4.2011, 2008/15/0198).

Das Finanzamt hat auch keine Feststellung zu der grundsätzlichen Erfolgseignung der seitens des Bf behaupteten Maßnahmen getroffen. Andererseits verlangt eine ernsthafte und nachhaltige Verfolgung einer Gewinnerzielungsabsicht dennoch auch, dass gesetzte Maßnahmen zumindest aus der ex-ante Sicht des Unternehmers betriebswirtschaftlichen Sinn haben. Dies setzt aber wiederum voraus, dass man die eigene Kostenstruktur kennt und diese mit erzielbaren Preisen in Zusammenhang bringt und so vorausplanend ermittelt, wie sich geplante Maßnahmen auf Kosten, Preise, Umsätze und letztlich auf die Gewinnsituation auswirken können. Dahingehend und generell müsste der Unternehmer jedenfalls auch iRd Kriterienprüfung seiner Mitwirkungspflicht nachkommen.

Nach § 278 Abs. 1 BAO kann die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes, falls diese

- a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch
- b) als zurückgenommen (§ 85 Abs 2, § 86a Abs 1) oder als gegenstandlos (§ 256 Abs 3, § 261) zu erklären ist,

durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigt werden, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Wie oben dargestellt wurde, kann aus den Ausführungen des Finanzamtes nicht mit Sicherheit geschlossen werden, mit welcher Begründung das Vorliegen einer Einkunftsquelle verneint wurde. Das BFG ist auch nicht in der Lage anhand der Aktenlage eine Entscheidung iSd § 279 BAO zu treffen und seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen, da dazu wesentliche Ermittlungsergebnisse fehlen. Es kann nicht beurteilt werden, welche der oben dargestellten Varianten tatsächlich angewandt werden muss und im Fall einer erforderlichen Kriterienprüfung für die einzelnen Jahre fehlen wesentliche Sachverhaltsfeststellungen dazu. Da derartige Abklärungen nur mit der erforderlichen Ortskenntnis, Abklärung der Usancen in der jeweiligen Branche und im Rahmen einer Außenprüfung erfolgen können und somit seitens des BFG nicht gewährleistet können, kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass eine Abklärung durch das BFG rascher oder mit einer Kostenersparnis verbunden wäre. Letztlich hat das Finanzamt sich mit dieser Vorgangsweise auch einverstanden erklärt.

Überdies ist mitzudenken, dass es auch hinsichtlich des Rechtschutzgedankens nicht zielführend ist, wenn das Verwaltungsgericht erstmals den maßgeblichen Sachverhalt ermittelt und anhand dieser Ermittlungsergebnisse gewissermaßen eine „Erstentscheidung“ trifft, gegen die sich der Bf nicht mehr an ein kontrollierendes Verwaltungsgericht wenden kann.

### E.3. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Nach den oben getroffenen Ausführungen sind die Voraussetzungen des § 278 Abs. 1 BAO für eine Aufhebung unter Zurückverweisung sowohl hinsichtlich der Unterlassung erforderlicher Ermittlungen durch das Finanzamt als auch hinsichtlich einer nicht gegebenen Möglichkeit einer rascheren oder kostengünstigeren Feststellung

des maßgeblichen Sachverhaltes durch das BFG erfüllt. Das Erkenntnis hängt somit nicht von der Lösung einer grundsätzlich bedeutsamen Rechtsfrage ab, weshalb eine Revision gegen diesen Beschluss als unzulässig zu erklären war.

Linz, am 27. Oktober 2015