

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. Peter Bilger und die weiteren Senatsmitglieder Yvonne Primosch, Bernd Feldkircher und Mag. Wolfgang Bahl in der Beschwerdesache Bf., gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 24.03.2014 betreffend Wiederaufnahme der Einkommen- und Umsatzsteuerverfahren 2007 bis 2009, Einkommen- und Umsatzsteuer 2007 bis 2010 und Anspruchszinsen 2007 bis 2009 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Einkommen- und Umsatzsteuerverfahren 2007 bis 2009 wird abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Die Bescheide betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2007 bis 2010 werden abgeändert.

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

3. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen 2007 bis 2009 wird abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) erklärte in den Steuererklärungen für die Jahre 2007 bis 2009 Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit als Geschäftsführer der P. GmbH, einem Autohandelsunternehmen, ferner Einkünfte und Umsätze aus einer Gebäudevermietung sowie weitere Einkünfte und Umsätze aus einem Gewerbebetrieb. Der Gewerbebetrieb bestand in einer Rennfahrtätigkeit und dem Handel mit Waren unterschiedlicher Art.

Die gewerbliche Tätigkeit wurde mit 31.12.2010 und einem Jahresverlust in Höhe von -121.002,21 Euro eingestellt.

Aufgrund dieser Betriebsaufgabe wurde die Rennfahrtätigkeit der Jahre 2007 bis 2010 im Jahr 2013 einer abgabenbehördlichen Prüfung gemäß § 147 BAO unterzogen.

Über das Ergebnis dieser Prüfung stellte der Prüfer mit Prüfbericht vom 26.03.2014 fest:

Der Bf. habe für seine Rennfahrtätigkeit im Jahr 2007 ein neues, nicht zum Verkehr zugelassenes Rennfahrzeug der Marke „ZT“ um netto 125.000,00 Euro und im Jahr 2008 eine weiteres nicht zum Verkehr zugelassenes gebrauchtes Rennfahrzeug der Marke „ZT S“ um netto 268.000,00 Euro erworben. Mit diesen Fahrzeugen habe er an verschiedenen Motorsportveranstaltungen teilgenommen und dabei Einnahmen aus der Vermietung von Werbeflächen auf den Rennfahrzeugen, aus Sponsorenzahlungen und dem Handel mit Fahrzeugzubehör erzielt. Die Ausgaben und Vorsteuern resultierten zum weit überwiegenden Teil im Zusammenhang mit den Fahrzeugankäufen und der Teilnahme an den Motorsportveranstaltungen.

Aufgrund der in den Jahren 2007, 2009 und 2010 entstandenen Verlusten sei anhand der Liebhabereiverordnung BGBI. 1993/33 zu prüfen, ob diese Tätigkeit überhaupt steuerlich anerkannt werden könne. Da der Bf. die Rennfahrtätigkeit nebenberuflich ausgeübt habe, sei diese Tätigkeit als solche im Sinne des § 1 Abs. 2 L-VO einzustufen. Eine objektive Ertragsfähigkeit dieser Tätigkeit habe nicht nachgewiesen werden können. Mit der Neuanschaffung der Rennfahrzeuge in den Jahren 2007 und 2008 habe sich die Art der Bewirtschaftung gegenüber den Vorjahren wesentlich geändert. Die wesentlich höheren Anschaffungskosten für diese Fahrzeuge sowie eine vermehrte Teilnahme an Motorsportrennen hätten nach entsprechend höheren Einnahmen verlangt, um in eine Gewinnzone zu kommen. Der Bf. habe aber keinerlei Sponsor- oder Rennstallverträge abgeschlossen, die ihm Einnahmen in einer gewissen Höhe gesichert hätten. Es habe auch keine bindenden Vereinbarungen bzw. Zusagen von Sponsoren oder eine Verpflichtung zur Teilnahme an bestimmten Motorsportveranstaltungen gegeben.

Trotz Aufforderung durch den Prüfer habe der Bf. keine Aufzeichnungen vorgelegt, denen hätte entnommen werden können, an wie vielen und an welchen Rennen der Bf. tatsächlich teilgenommen habe. Bei einigen vom Prüfer festgestellten tatsächlichen Teilnahmen an Rennen hätten keine Kostenabrechnungen vorgelegen, ferner habe es auch keine Kostenbeteiligung der Mitfahrer am Wertverzehr der Fahrzeuge gegeben und sei für den „ZT. S“ keine AfA angesetzt worden.

Der während der Prüfung vorgebrachte Einwand, mit diesem Z sei keine Rennfahrtätigkeit ausgeübt worden und sei dieser daher nicht der Rennfahrtätigkeit, sondern der Handelstätigkeit des Bf. zuzurechnen, widerspreche den Prüfungsergebnissen. Internetrecherchen hätten ergeben, dass dieses Fahrzeug mit der Fahrgestellnummer xx in verschiedenen Ergebnislisten und Rennberichten sowie auf einigen Rechnungen über die Kosten der Teilnahme an Rennen aufscheine. Es sei daher

davon auszugehen, dass der ZT S an einigen Rennen eingesetzt worden sei. Daher sei auch dieses Fahrzeug der Rennfahrtätigkeit zuzurechnen.

Im Jahr 2009 habe der Bf. einen Wettbewerbsmotor ZT.. Cup um 28.900,00 Euro erworben und für das eigene Rennfahrzeug verwendet. Die Bezahlung dieses Motors sei nach Angaben des Bf. mit geliehenem Geld erfolgt. Auch wenn keine Angaben oder gar Nachweise über die Identität des Leihgebers und über den Empfang des Geldes vorgelegt worden seien, bedeute das nicht, dass die Kosten für den Motor bei der Liebhabereibeurteilung nicht berücksichtigt werden könnten.

Da aufgrund der Betriebsaufgabe ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum mit einem Gesamtverlust vorliege, sei von einer Liebhabereibetätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO auszugehen mit der Folge, dass diese Tätigkeit weder einkommen- noch umsatzsteuerrechtlich anzuerkennen sei.

Diesem Ergebnis sei für die Jahre 2007 bis 2009 durch eine Wiederaufnahme der Einkommen -und Umsatzsteuerverfahren Rechnung zu tragen. Die Wiederaufnahme sei durch die bei der Außenprüfung neu hervorgekommenen Tatsachen wie, dem Fehlen kostendeckender Sponsoren- und Rennstallverträge oder Teilnahme an verschiedenen Rennen auch mit dem ZT S entgegen der Darstellung im Anlageverzeichnis gerechtfertigt.

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen und setzte am 24.03.2014 mit in wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen neuen Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheiden 2007 bis 2009 sowie mit ersten Einkommen- und Umsatzsteuerbescheiden 2010 die Einkommensteuern ohne Berücksichtigung der Einkünfte aus der Rennfahrtätigkeit sowie die Umsatzsteuern ohne Berücksichtigung der Umsätze und Vorsteuern aus dieser Tätigkeit fest. Trotz Liebhabereiannahme setzte das Finanzamt entsprechend dem Prüfbericht Umsatzsteuern aufgrund Rechnungen in Höhe von 11.416,44 Euro (2007), 6.123,91 Euro (2008), 16.156,52 Euro (2009) und 8.366,50 Euro (2010) und Erwerbsteuern ohne Vorsteuerabzug in Höhe von 31.863,32 Euro (2007), 64.262,13 Euro (2008) und 15.573,42 Euro (2009) fest. Gleichzeitig setzte es mit weiteren Bescheiden Anspruchszinsen für die Einkommensteuern 2007 bis 2009 in Höhe von 879,31 Euro (2007), 123,55 Euro (2008) und 1.200,22 Euro (2009) fest.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Beschwerde wandte der Bf. durch seine Steuervertretung ein, im Vorprüfungszeitraum 2002 bis 2006 sei die Rennfahrtätigkeit des Bf. als Einkunftsquelle anerkannt worden. Den Ausführungen des Prüfers betreffend die Verfügung der Wiederaufnahme der Einkommen- und Umsatzsteuerverfahren, es sei erst im Zuge der Außenprüfung Kenntnis davon erlangt worden, dass keine kostendeckende Sponsoren- oder Rennstallverträge vorgelegen hätten, sei zu entgegnen, dass auch bei der im Vorprüfungszeitraum ausgeübten Tätigkeit keine solchen Verträge vorhanden gewesen seien. Eine Verpflichtung zur Teilnahme an Motorsportveranstaltungen ergebe sich automatisch aus wirtschaftlichen Überlegungen, weil nur dadurch Sponsorengelder erzielt werden könnten. Der Feststellung, entgegen der bisherigen Darstellung im Anlageverzeichnis sei auch mit dem ZT S an Rennen

teilgenommen worden, sei entgegenzuhalten, dass dieser Z auf Rennstrecken mitgenommen worden sei, um ihn potentiellen Käufern zu präsentieren. Teilweise habe der Bf. mit einem Cup S von Rennkollegen an Rennen teilgenommen. Die Internet-Daten von Ergebnislisten seien hinsichtlich der verwendeten Fahrzeuge oft nicht richtig. Ein im Internet gefundenes Foto eines Fahrzeuges mit einer Seriennummer auf der Windschutzscheibe sage nichts über die Teilnahme mit diesem Fahrzeug an Rennen aus. Die Umstände hätten aufgrund der zur Veranlagung eingereichten Unterlagen erkannt und hinterfragt werden können. Der ZT S sei sogar systemwidrig ohne AfA im Anlageverzeichnis erfasst worden, um dessen Vorhandensein trotz Gewinnermittlung mittels Einnahme-Ausgabe-Rechnung darzustellen und gegenüber der Abgabenbehörde offenzulegen. Damit sei das zweite Fahrzeug dem Finanzamt sehr wohl bekannt gewesen. Auch die Behauptung, die Verluste seien erst bei der Außenprüfung neu hervorgekommen, sei zurückzuweisen, da diese Tatsachen schon im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide bekannt gewesen seien. In diesem Zusammenhang werde auf die Online-Beantwortung des Ergänzungsersuchens zur Steuererklärung 2009 vom 17.3.2011 verwiesen, mit der diese Tatsachen der Behörde bereits mitgeteilt worden sei.

Dabei sei Folgendes ausgeführt worden:

„In Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 09.02.2011 darf ich namens und auftrags meines Mandanten mitteilen, dass 2009 aufgrund der schlechteren Wirtschaftslage weniger Sponsorengelder erzielt werden konnten. Diese Situation hat sich 2010 noch verschlechtert, weswegen mit 31.12.2010 eine Betriebsaufgabe durchgeführt wird. Eine detaillierte Aufstellung der sonstigen Aufwendungen kann der gleichzeitig mit den Abgabenerklärungen eingereichten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2009 entnommen werden. Im Jahr 2008 wurden 112.700,00 Euro an KFZ-Kosten geltend gemacht. Im Jahr 2009 waren es 100.331,74 Euro. Es handelt sich um Rennaufwendungen für einen Z T Cup. Für dieses Fahrzeug gibt es keinen Zulassungsschein, weil dieses Fahrzeug keine Straßenzulassung besitzt. Es gibt auch keinen Prüfbericht, da es sich um keinen normalen PKW, sondern um einen Rennwagen handelt. Ebenso verhält es sich mit dem Fahrtenbuch und privat gefahrenen Kilometern. Entsprechend der vor ein paar Jahren durchgeföhrten Betriebsprüfung wurde ein Privatanteil ausgeschieden.“

Zur Liebhabereibeurteilung durch das Finanzamt sei zu sagen, dass im Beschwerdefall eine Wechselwirkung zwischen der Rennfahrtätigkeit des Bf. und seiner Tätigkeit als Geschäftsführer bei einem Autohaus bestehe. Denn einerseits könne der Bf. die Kontakte aus der Geschäftsführertätigkeit dazu nutzen, um zu für die Teilnahme am Rennzirkus unerlässlichen Sponsoreneinnahmen zu kommen und anderseits bewirkten die Kontakte aus der Rennfahrtätigkeit wiederum eine besserer Beratung von Kunden, die am Erwerb eines Z Sportwagens interessiert seien und damit auch eine Geschäftsankurbelung bei der P. GmbH. Daher spiele die private Neigung für die Ausübung der Rennfahrtätigkeit keine Rolle. Zudem erwähnten die Liebhabereirichtlinien im Zusammenhang mit Tätigkeiten im

Sinne des § 1 Abs. 2 LVO nur den Betrieb eines Rennstalles, nicht aber die Tätigkeit eines Rennfahrers.

An den Rennen sei nur mit einem Fahrzeug teilgenommen worden, und zwar mit dem ZT, während der ZT S als Spekulationsobjekt angeschafft worden sei. Die höheren Anschaffungskosten des ZT im Vergleich zu seinem Vorgänger „ZT..“ seien durch den Markt vorgegeben gewesen. Die Verteuerung der Anschaffungskosten habe die ganze Branche betroffen. Zudem werde ein Sponsor- und Rennstallvertrag zwar von vielen Fahrern gewünscht, aber nur wenige erhielten einen solchen. Ohne einen derartigen Vertrag müsse sich der Rennfahrer selbst um einzelne Sponsoreneinnahmen bemühen. Dies sei aber im Wirtschaftsleben durchaus üblich, denn auch ein Steuerberater habe keinen Fixvertrag, sondern müsse sich um Einzelmandate bemühen.

Der Bf. habe sich um höhere Einnahmen bemüht. Es habe auch Zusagen zu wesentlich höheren Zahlungen gegeben, als schlussendlich zugeflossen seien. Manche Unternehmen hätten aufgrund der geänderten wirtschaftlichen Lage ihre Sponsorenzusagen wieder zurückziehen müssen. Dabei habe es sich um ein gewöhnliches Unternehmerrisiko gehandelt. Als absehbar gewesen sei, dass die wirtschaftliche Lage keine höheren Einnahmen zulasse, sei der Rennfahrbetrieb aufgegeben worden.

Dem Prüfer sei mitgeteilt worden, dass der Wertverzehr am ZT bei manchen Rennen als Kostenanteil angesetzt worden sei und dafür im Gegenzug der Rennfahrtner die Kosten für die Rennabwicklung, Service, Verbrauch etc. getragen habe. Solche Vereinbarungen seien absolut branchenüblich.

Auch der Ansatz des ZT S ohne AfA im Anlagenverzeichnis sei dem Prüfer mehrfach erklärt worden.

Dem Prüfer sei auch eine Liste mit den Renneinsätzen vorgelegt worden. Dass auf Rechnungen der ZT S aufscheine, könne mehrere Ursachen haben wie z.B. Schlamperei in der Werkstatt, die Verwendung eines Z Cup S eines Rennfahrerkollegen oder die Wartung des Z Cup S nach einer Demonstration dieses Rennwagens auf der Rennstrecke im Rahmen einer besuchten Rennveranstaltung.

Zum Motorerwerb sei zu sagen, dass der damit verbundene Aufwand steuerlich nicht zu berücksichtigen sei, wenn die Bezahlung des Aufwandes nicht nachgewiesen werden könne.

Zur objektiven Ertragsfähigkeit der Rennfahrtätigkeit wurde auf die Stellungnahme vom 3.12.2013 verwiesen. Dort wurde ausgeführt, dass ohne Wirtschaftskrise ein Gesamtgewinn erzielt worden wäre. Der Bf. sei wie in den Jahren davor auch am Markt aufgetreten, um Gewinne zu erzielen. Aufgrund äußerer Umstände wie dem Ausfallen zugesagter Sponsorenbeiträge, zurückhaltender Zusagen über neue Sponsorengelder oder gestiegener Kosten sei es aber wesentlich schwieriger geworden, Gewinne zu erzielen.

Die Rennfahrtätigkeit des Bf. sei schon einmal Gegenstand einer Betriebsprüfung gewesen und dabei sei diese Tätigkeit bis einschließlich 2006 als Einkunftsquelle anerkannt worden. Ein Abgabenpflichtiger müsse sich auf die Ergebnisse einer Vorprüfung verlassen können. Die Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben stellten dazu unter Punkt 3.2 . fest:

„Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabenpflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen.... Wurde allerdings die betreffende Vorgangsweise ausdrücklich als rechtmäßig anerkannt, spricht der Grundsatz von Treu und Glauben gegen eine abweichende Beurteilung für Folgejahre. Dies gilt gleichermaßen, wenn eine Vorgangsweise bei der Veranlagung zugelassen wurde oder das Finanzamt eine Vorgangsweise auf Vorschlag der Betriebsprüfung akzeptiert hat“.

Bei der Betriebsprüfung der Jahre 2002 bis 2006 sei die Rennfahrtätigkeit des Bf. ausgiebig diskutiert und anerkannt worden. Lediglich Korrekturen bei den Privatanteilen und sonstigen Kosten seien vorgenommen worden. Dementsprechend seien die Jahre 2007 bis 2009 endgültig veranlagt worden. Wenn das Finanzamt nunmehr von Liebhaberei ausgehe, liege ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vor.

In der Stellungnahme vom 3.12.2013 wurde schließlich noch ausgeführt, dass beim Bf. zwei Betriebe vorlägen, nämlich die Rennfahrtätigkeit und der Handel mit Waren aller Art. Der ZT S sei dem Handelsbetrieb des Bf. zuzurechnen, denn er sei ausschließlich mit der Absicht gekauft worden, mit Gewinn weiterverkauft zu werden. Die Produktion dieses Fahrzeuges sei weltweit auf 18 Stück limitiert worden. Es sei nur durch die ausgezeichneten Kontakte des Bf. bei Z möglich gewesen, ein solches Fahrzeug zu erwerben. Bei der Auslieferung des Fahrzeuges habe davon ausgegangen werden können, dass es mit Gewinn weiterverkauft werden könne. Die Gewinnerzielungsabsicht durch Weiterverkauf ergebe sich aus dem endfälligen Kredit, bei dem nur die Zinsen während der Laufzeit des Kredites bezahlt würden. Für ein Fahrzeug, das für den Rennbetrieb angeschafft werde, werde üblicherweise eine andere Finanzierungsweise gewählt. Der geplante Weiterverkauf mit Gewinn sei aber ebenfalls an der Wirtschaftskrise gescheitert. Um das Fahrzeug dennoch weiterverkaufen zu können, habe er damit an diversen Rennevents teilgenommen und dabei das Fahrzeug präsentiert, da sich bei solchen Veranstaltungen auch eine potentielle Käuferschicht aufhalte. Durch das Fahren einiger Runden erfahre ein solches Fahrzeug keine Wertminderung.

Daher müsse die Gewinnermittlung für die beiden Betriebe getrennt vorgenommen werden.

Die Zinsen im Zusammenhang mit der Anschaffung des ZT S (2008: 12.811,65 Euro, 2009: 6.519,35 Euro und 2010: 2.439,13 Euro) und der Verlust bei dessen Veräußerung seien dabei herauszurechnen. Da für den Kauf des Motors mit einem Kaufpreis in Höhe

von 28.900,00 Euro kein Zahlungsbeleg vorgelegt worden sei, müsse auch dieser Aufwand ausgeschieden werden.

Daraus ergebe sich folgende Gewinnermittlung:

Jahr	Gewinn lt. Steuererklärung	Rennfahrtätigkeit	Handel
2007	-17.264,66	-17.264,66	
2008	2.595,28	15.406,93	-12.811,65
2009	-29.911,21	23.391,86	-6.519,35
2010	-120.019,21	419,92	-120.439,13
+Motoraufwand		28.900,00	
Gewinn		4.070,33	-139.770,13

Bei der Rennfahrtätigkeit liege demnach ein Gesamtgewinn vor, sodass eine Liebhabereibeurteilung ausscheide.

Schließlich beantragte die Steuervertretung des Bf. die direkte Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Beschwerdesenat.

Zur Klärung des Sachverhaltes übermittelte das Bundesfinanzgericht der Steuervertretung die Rennergebnislisten mit Einsätzen des ZT.. Cup S mit der Fahrgestellnummer xx (SR, LR, NR) sowie Rechnungen über Serviceleistungen am Cup S aus dem Akt der Betriebsprüfung mit der Einladung, hierzu Stellung zu nehmen.

Mit Schreiben vom 04.01.2017 gab die Steuervertretung folgende Stellungnahme ab (wörtlich):

„Z hat in Absprache mit ihrer Rennsportabteilung Fahrzeuge des gegenständlichen Sondermodells ZT S nur an Käufer abgegeben, die damit auch an der GT Masters Rennserie oder der n Serie teilnehmen bzw. sich dazu verpflichten. Die Intention dahinter war, dass diese limitierten Fahrzeuge nicht als Sammlerobjekte enden, sondern in den Renneinsatz kommen sollten. Aus diesem Grund war es notwendig, den Z Cup S offiziell bei einigen Rennen zu nennen.

Die Nennungen waren auch wichtig, um den guten Kontakt zu Z nicht zu verlieren.

Weiters war es, wie schon in den vorherigen Schriftsätzen erwähnt, erforderlich, das Fahrzeug zu nennen, damit es grundsätzlich zu Präsentationen bei potentiellen Käufern mit zur Rennstrecke genommen werden konnte. Dabei wird der T Cup S als Einsatzfahrzeug gemeldet und steht daher in den Ergebnislisten. Für den leistungsschwächeren T Cup erfolgt eine Meldung als Einsatzfahrzeug. Damit können beide Fahrzeuge in den gesperrten Bereich der Boxengasse etc. mitgenommen werden. Wenn nun Fahrer eines Renntteams nur mit dem leistungsschwächeren T Cup das Rennen bestreiten, ist dies dem Veranstalter egal.

Etwaige Fotos des T. Cup S können bei Präsentationsrunden entstanden sein. Veranstalter sind selbstverständlich bemüht, auf ihren Internetseiten vor allem Fotos von seltenen, limitierten Fahrzeugen zu veröffentlichen, weil dies natürlich deren Ansehen zuträglich ist. Zudem stellten im Internet veröffentlichte Fotos keinen absoluten Beweis dar, weil in diesem Medium vieles retouchiert, kopiert oder sonst verändert wird.

Auf dem LR musste der T Cup S mitgenommen werden, weil bei dieser Veranstaltung Mechaniker bzw. Techniker des ZTW vor Ort waren. Diese hatten festgestellt, dass die meisten der Cup-S-Fahrzeuge mit fehlerhaften Nockenwellen ausgeliefert worden sind. Die betreffenden Teile sind über Nacht ausgetauscht worden und am 2. Renntag wurden von den Technikern einige Proberunden zur Kontrolle absolviert. Diese Runden dienten der Überprüfung der Reparatur. Zu diesem Zweck musste das Fahrzeug bei der Rennstrecke sein.

Zusammengefasst heißt das, dass der gegenständliche Z T Cup S in keinem Renneinsatz war und deshalb auch keine Inbetriebnahme stattgefunden hat. Das Fahrzeug wurde einige Male zur Präsentation bei den potentiellen Käufern an die Rennstrecke mitgenommen. Weiters musste das Fahrzeug aufgrund der Vergabepraktiken der Firma Z zumindest auf Meldelisten in Rennserien aufscheinen. Am LR wurde das Fahrzeug von Werksmechanikern bzw. –technikern überprüft und als Gegenleistung wegen möglicherweise fehlerhafter Teile repariert.

Hinsichtlich der Rechnungen der Firma G-P haben wir vom Eigentümer bzw. Unternehmer B. sowie seinem Chefmechaniker C. die Auskunft erhalten, dass ein Rechnungsformular eingelegt und weiterkopiert worden ist. Es ist kein Augenmerk darauf gelegt worden, ob „Cup“ oder „Cup S“ angeführt worden sei. Insoferne ist die Bezeichnung auf den Rechnungen „willkürlich“.

Die Stellungnahme wurde A. (Rennpartner), B. (Inhaber der Firma G.) und C. (Chefmechaniker der Firma G.) durch ihre Unterschrift bestätigt.

II. Sachverhalt

Der Bf. war bis zum Jahr 2006 hauptberuflich als Angestellter bei der S GmbH und danach als Geschäftsführer der KG (P.) beschäftigt.

Im Jahr 2002 eröffnete er einen Gewerbebetrieb, im Rahmen dessen er vorwiegend als Rennfahrer als Teil des Teams G., aber mit eigenen Rennfahrzeugen an Autorennen teilnahm und daneben mit Waren unterschiedlicher Art handelte.

Die im Rahmen der Rennfahrtätigkeit zum Renneinsatz gelangten Rennfahrzeuge waren ein im Jahr 2002 um 90.000,00 Euro angeschaffter und im Jahr 2006 wiederverkaufte „Z R T Cup“, ein im Jahr 2007 um netto 125.350,00 Euro erworbener „ZT“ mit der Fahrgestellnummer x. und ein im Jahr 2008 um netto 268.000,00 Euro angeschaffter „ZT S“ mit der Fahrgestellnummer x.... Zur Beweiswürdigung betreffend die Zuordnung des ZT S zur Rennfahrtätigkeit siehe die Ausführungen unter Punkt III 2a).

Die Einnahmen aus dieser Tätigkeit wurden mit sog. Taxifahrten, das heißt mit der Mitnahme von Personen als Beifahrer auf Fahrten mit den Rennfahrzeugen sowie mit der Vermietung von Werbeflächen auf den Fahrzeugen und mit Sponsoring erzielt. Beim Sponsoring wurde ein „Paket“ verkauft, das Taxifahrten, VIP-Tickets, Kundenbetreuung und die Vergabe einer Werbefläche auf dem Fahrzeug beinhaltete.

Die Ausgaben setzten sich aus Kosten in Zusammenhang mit der Teilnahme an Rennen wie Transport des Fahrzeugs zur Rennstrecke, Treibstoff, Maut, Betreuung auf der Strecke, Kosten für die Mechaniker, Reifenmontage, Servicearbeiten an den Rennfahrzeugen, Boxenmiete u.a. sowie im Falle des ZT S aus Zinsen für die fremdfinanzierte Anschaffung dieses Rennfahrzeuges.

Im Jahr 2010 gab der Bf. die Rennfahrtätigkeit auf und veräußerte den „ZT“ am 30.06.2010 um 50.000,00 Euro bzw. entnahm am Ende dieses Jahres den ZT S mit einem Entnahmewert von 150.000,00 Euro. Der Restbuchwert des ZT betrug zum 30.06.2010 70.509,37 Euro.

Die in den Jahren 2007 bis 2010 erklärten Ergebnisse aus dem Gewerbetrieb betragen -17.264,66 Euro im Jahr 2007, 2.595,20 Euro im Jahr 2008, -29.911,21 Euro im Jahr 2009 und -121.002,21 Euro im Jahr 2010.

In diesen erklärten Einkünften waren nicht nur die mit der Rennfahrtätigkeit unmittelbar verbundenen Erträge und Aufwendungen, sondern auch Erträge und Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Handel mit Haushaltsgeräten, Rennzubehör (Rennanzüge, Helme etc.) und eines Gebrauchtwagens enthalten.

III. Rechtslage und Rechtliche Würdigung

1. Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2006 bis 2009

Gemäß § 303 Abs. 1 iVm Abs. 4 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a bis c und in allen Fällen, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte, wiederaufgenommen werden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinn § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich auf den Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres;

maßgebend ist allein der Wissensstand des Finanzamtes über die Verhältnisse der betreffenden Besteuerungsperiode. Ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (vgl. z.B. VwGH 11.12.1996, 94/13/0070; 22. 03.2000, 99/13/0253; 17.12.2008, 2006/13/0114; 26.2.1013, 2009/15/0016).

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen. Die Ermessensübung ist zu begründen.

Im Prüfbericht, Tz 1, wurde die Wiederaufnahme dieser Verfahren damit begründet, dass das Finanzamt erst anlässlich der Prüfung Kenntnis davon erlangt habe, dass für die geänderte Tätigkeit kein kostendeckender Sponsoren- und Rennstallvertrag oder bindende Zusagen von Sponsoren vorgelegen hätten und es auch kein Verpflichtungen gegeben habe, an bestimmten Motorsportveranstaltungen teilzunehmen. Auch sei erst während dieser Prüfung festgestellt worden, dass entgegen der bisherigen Darstellung laut Anlagenverzeichnis auch mit dem „ZT S“ an Rennen teilgenommen worden sei. Die Umstände, dass in den Veranlagungsjahren Verluste erzielt worden seien sowie die Höhe dieser Verluste und das Vorliegen eines abgeschlossenen Beobachtungszeitraumes infolge der Betriebsaufgabe seien Tatsachen, die bei der Außenprüfung neu hervorgekommen seien. Wären diese Tatsachen schon zum Zeitpunkt der Erlassung der jeweiligen Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide bekannt gewesen, hätte die Betätigung als Liebhaberei beurteilt werden müssen und hätte die Kenntnis dieser Tatsachen zu im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt.

In der Tat wurden dem Finanzamt die näheren Umstände der in den Jahren 2007 bis 2010 ausgeübten Rennfahrtätigkeit erst während der Betriebsprüfung bekannt. Als neu hervorgekommene Tatsachen iSd § 303 Abs. 4 BAO sind dabei insbesondere zu werten, dass für die Rennfahrtätigkeit keine Sponsorenverträge oder Rennstallverträge vorlagen und auch keine Verpflichtungen zu Rennteilnahmen bestanden und dass auch der ZT S zu Renneinsätzen kam.

Dass auch im Vorprüfzeitraum keine Sponsoren- oder Rennstallverträge vorgelegen haben, heißt nicht, dass dem Finanzamt dies bei der Veranlagung der Jahre 2007 bis 2009 auch bekannt gewesen wäre. Den Steuererklärungen der Jahre 2007 bis 2009 ließ sich dieser Umstand jedenfalls nicht entnehmen. Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang, dass ab dem Jahr 2007 neue, sowohl in der Anschaffung wie in der Haltung teurere Fahrzeuge zum Einsatz kamen, mit denen entsprechend höhere Einnahmen hätte erzielt werden müssen, um Gewinne zu erwirtschaften und schon deshalb die Tätigkeit nicht mehr jener vor dem Jahr 2007 entsprach. Der Umstand, dass der ZT S im Anlagenverzeichnis aufschien, bedeutet nicht, dass dem Finanzamt bekannt gewesen wäre, dass auch dieses Fahrzeug zum Renneinsatz gelangt ist, wurde für diesen Z im Anlageverzeichnis doch keine AfA ausgewiesen und war auch in der online-Beantwortung zur Steuererklärung 2009 nur vom Renneinsatz des ZT.. Cup die Rede.

Diese Tatsachen waren durchaus geeignet, die Rennfahrtätigkeit als Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO und in der Folge als Liebhaberei zu beurteilen (siehe dazu die Ausführungen weiter unten unter III. 2b) und damit anders lautende Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide herbeizuführen.

Auch das Ermessen hat das Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden nachvollziehbar begründet.

Die Wiederaufnahmen der Einkommen- und Umsatzsteuerverfahren 2007 bis 2010 sind daher zu Recht verfügt worden.

2. Einkommensteuer 2007 bis 2010

Gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer die Einkünfte. Zu den steuerrelevanten Einkünften zählen u.a. die Einkünfte aus Gewerbetrieb.

Gemäß § 1 Abs. 1 der zu § 2 Abs. 3 EStG und zu § 2 UStG ergangenen Liebhabereiverordnung BGBI. 1993/33 (LVO) liegen Einkünfte nur 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 zu erzielen und die nicht unter § 1 Abs. 2 LVO fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist.

Liebhaberei hingegen ist gemäß § 1 Abs. 2 LVO zu vermuten, wenn Verluste entstehen

- aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen wie z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen (Z 1) oder
- aus Tätigkeiten, die typischerweise auf einer besonders in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen sind (Z 2) oder
- aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten (Z 3).

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen werden. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Einheit gesondert zu beurteilen.

Ob eine Betätigung typisch erwerbswirtschaftlich ist oder typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist, ist im Einzelfall anhand ihrer Art und ihres Umfangs zu beurteilen. Dabei kommt es nicht auf die konkrete Neigung eines Abgabepflichtigen an, sondern darauf, ob die konkrete Tätigkeit bei Anlegen einer Durchschnittsbetrachtung (Argument "typischerweise") einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist (vgl. VwGH 28.11.2007, 2004/15/0128, m.w.N.). Die allgemeine Zuordnung einer Tätigkeit - in

diesem Fall der Tätigkeit eines Autorennfahrers - zu den Betätigungen mit widerlegbarer Liebhabereivermutung nach § 1 Abs. 2 LVO 1993, ohne konkrete Prüfung im Einzelfall, ob die vorliegende Tätigkeit bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist, ist nicht zulässig (vgl. VwGH 22.3.2006, 2001/13/0290).

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Liebhaberei nur dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei solange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann gemäß § 6 LVO nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 vorliegen, nicht aber bei anderen Betätigungen. Mit dieser Einschränkung der Liebhaberei auf typische Liebhabereibetätigungen wird der dem nationalen Umsatzsteuerrecht zu Grunde liegenden Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG Rechnung getragen. Nach deren Artikel 9 Abs. 1 erster Satz gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Da die Steuerpflicht nach dieser Bestimmung nur an das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit unabhängig von deren Erfolg anknüpft, werden für Zwecke der Umsatzsteuer nur (Verlust-) Tätigkeiten, die typischerweise der Konsumosphäre zuzurechnen sind, von der Steuerpflicht ausgenommen (vgl. *Ruppe*, UStG 1994, § 2 Rz 248).

a) Beurteilungseinheit

Gemäß § 1 Abs. 1 letzter Satz der LVO ist Liebhaberei „*für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen*“.

Dabei gilt jede noch als selbständig anzusehende Einheit als unterste Beurteilungseinheit. Die Grenze der Beurteilung liegt in der Verkehrsauffassung, wobei das Gesamtbild der Verhältnisse zu prüfen ist.

Beurteilungseinheit bei betrieblichen Einkünften ist der einzelne Betrieb, Teilbetrieb oder Nebenbetrieb (vgl. *Doralt/Renner*, EStG¹⁴, § 2 Tz 335).

Das Finanzamt hat bei seiner Liebhabereibeurteilung der Rennfahrtätigkeit auch die Einkünfte und Umsätze aus dem Handel mit Waren wie Haushaltsgeräten (Kühlschränke etc.), Rennfahrerzubehör (Rennsportbekleidung etc.) und einem Gebrauchtwagen einbezogen. Nun besteht aber zwischen einer Rennfahrtätigkeit und dem Handel mit solchen Waren nicht der geringste Zusammenhang. Auch dass der Verkauf dieser Waren für die Rennfahrtätigkeit eine dienende Funktion hätte und in dieser gleichsam aufgegangen wäre, kann nicht ernsthaft behauptet werden. Auch wenn der

Verkauf von Rennsportbekleidung wie Overalls, Helme, Schuhe usglm. im Rahmen von Rennveranstaltungen verkauft worden sein oder die Käufer sich im Umfeld des Rennbetriebes befunden haben sollten, ist eine Handelstätigkeit doch in keiner Weise mit einer Rennfahrtätigkeit vergleichbar. Diese Tätigkeiten sind in Bezug auf die Beurteilung als solche mit Einkunftsquelleneigenschaft (§ 1 Abs. 1 LVO) und solche mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 LVO) unterschiedlich zu behandeln. Während eine Rennfahrtätigkeit unter bestimmten Voraussetzungen als Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 eingestuft werden kann, ist dies bei einer reinen Handelstätigkeit kaum denkbar.

Die Beurteilung der Rennfahrtätigkeit als Liebhabereibetätigung hat nicht automatisch dieselbe Beurteilung der Handelstätigkeit zur Folge, auch nicht, wenn sie von derselben Person ohne Angestellte und Verkaufsraum und auch dann nicht, wenn die Umsätze aus der Handelstätigkeit geringer sind als die aus der Rennfahrtätigkeit oder wenn vom Steuerpflichtigen beide steuerlichen Ergebnisse in einer Steuererklärung zusammengefasst erklärt werden.

Für die Liebhabereibeurteilung der Rennfahrtätigkeit sind daher die dieser zuzuordnenden Erträge und Aufwände aus den gesamten erklärten Ergebnissen herauszuschälen. Erst dann lässt sich exakt beurteilen, ob und gegebenenfalls von welchen Verlusten ausgegangen werden kann und welche Einkünfte bzw. Umsatzsteuern und Vorsteuern im Falle einer Liebhabereibeurteilung steuerlich nicht anerkannt werden können.

Dabei sind für die Feststellung und die Zuordnung der Ergebnisse zu den für die Entscheidung der Liebhabereifrage maßgeblichen Beurteilungseinheiten Handelsbetrieb und Rennfahrtätigkeit nicht nur der ZT, sondern auch der ZT S der Rennfahrtätigkeit zuzuordnen. Denn nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes hat der Bf. auch mit dem im Jahr 2008 angeschafften T Cup S mit der Fahrgestellnummer x... an Rennen teilgenommen.

Zu dieser Feststellung gelangt das Bundesfinanzgericht im Wege der freien Beweiswürdigung im Sinne des § 167 Abs. 2 BAO. Folgende Beweisunterlagen waren für die Annahme des Gerichtes ausschlaggebend:

Rennergebnislisten

Laut Ermittlungen des Betriebsprüfers hat der Bf. mit diesem Fahrzeug am 17.08.2008 an einem Rennen am NR, am 7.9.2008 an einem Rennen am LR und am 21.9.2008 an einem Rennen am SR teilgenommen. Dies ist den vom Prüfer erhobenen Rennergebnislisten zu entnehmen, auf denen die Rennfahrer (I. und der Bf. bzw. und II. und der Bf.), die Fahrzeugbezeichnung (ZT S) und die Fahrgestellnummer (x...), die absolvierten Runden, die Gesamtfahrzeiten und die Rundenzeiten angegeben sind. Laut diesen Angaben wurde bei den Rennen am NR und am SR bei je zwei Rennläufen jeweils ca. 1 Stunde gefahren. Am LR wurde im ersten Durchgang eine Fahrzeit von ca. einer halben Stunde bis zur Aufgabe und im zweiten Lauf eine Fahrzeit von ca. 52 Minuten zurückgelegt.

Rechnungen

Der Teilnahme laut Ergebnislisten entsprechen die vom Rennteam G. an den Bf. ausgestellte Rechnungen. So wurde am 18.08.2008 für diverse Leistungen (Transport, Diesel, Maut, Betreuung auf der Strecke, Mechaniker an normalen Arbeitstagen, Reifen: Montage, Service: Arbeiten, Verpflegung Mechaniker, Boxenmiete) auf dem GT-Masters auf dem NR vom 15.08.2008 bis zum 17.08.2008 am ZT S mit der Fahrgestellnummer x... ein Gesamtbetrag in Höhe von brutto 8.925,00 Euro in Rechnung gestellt. Ebenfalls für dieses Rennen wurde am 15.09.2008 für Reifenersatz, Kraftstoffe (300 l), Bremsflüssigkeit, Abdeckung, Zusatzgewichtung und Slick für den Z T. Cup S ein Betrag in Höhe von 5.443,23 Euro in Rechnung gestellt. Weiters liegen Rechnungen für Leistungen am ZT S für die Rennen am LR (05.09.2008 - 07.09.2008) und am SR (19.09.2008-21.09.2008) über Beträge in Höhe von 5.243,33 Euro brutto (Reifenersatz etc.) und zweimal über 8.925,00 Euro brutto (Transport, Diesel, Maut etc.) vor. Hinzu kommen Rechnungen vom 11.08.2008 für Leistungen im Zusammenhang mit dem 3 Stunden Rennen in M. vom 07.08.2008 – 09.08.2008 in Höhe von je 7.500,00 Euro, für das gleiche Rennen im Jahr 2009 mit Rechnungen vom 09.07.2009 über 4.040,00 Euro (Bf. und OP, Zusatz: „nur verbrauchte Reifen für BF...“), 1.856,76 Euro (Zusatz: Anteil RC 928,38 Euro) und 7.500,00 Euro (Anteil RC 7.500,00 Euro) und für den Frühjahrspreis in O. mit Rechnungen vom 09.07.2009 über Beträge in Höhe 2.258,14 Euro (Karbonmatte, Motoröl etc.), 11.778,12 Euro (Bremsbelag, Satz Reifen etc.) und 7.500,00 Euro (Transport, Diesel, Maut etc.).

All diese Beträge, insgesamt 43.284,76 Euro, wurden aufwandswirksam verbucht und trugen zum Gesamtverlust bei.

Angesichts dieser Unterlagen kann nicht davon die Rede sein, der ZT S sei nie zum Renneinsatz gelangt und damit nie in Betrieb genommen worden.

Die von der Steuervertretung dazu abgegebene Erklärung in der Stellungnahme vom 04.01.2016 überzeugt das Gericht nicht:

Zunächst ist festzustellen, dass mit der im ersten Absatz der Stellungnahme formulierten Äußerung, wonach der Z in Absprache mit ihrer Rennsportabteilung Fahrzeuge des Sondermodells ZT S nur an Käufer abgegeben habe, die sich zur Teilnahme an der GT Masters Rennserie oder der n Serie verpflichteten, damit diese nicht als Sammlerobjekte endeten, sondern zum Renneinsatz kämen, die Annahme, dass der in Rede stehende Z auch tatsächlich in Rennen eingesetzt wurde, gerade bestätigt wird. Dass dieser Z lediglich bei einigen Rennen genannt, aber dort nicht zum Einsatz gelangt worden sein soll, hält das Gericht in Anbetracht der vorliegenden Beweisunterlagen für völlig unglaublich. Auch wenn es dem Rennveranstalter gleichgültig gewesen sein sollte, mit welchen Fahrzeug tatsächlich am Rennen teilgenommen wurde, wäre nicht verständlich, weshalb der Z mit Fahrgestellnummer, Namen von Fahrer und Beifahrer und der Fahrzeit (von teilweise über einer Stunde) in Rennergebnislisten aufscheint, wenn mit diesem Fahrzeug gar nicht gefahren worden ist.

Auch beim Rennen am LR scheint der in Rede stehende Z nicht einfach in einer Nennliste, sondern in einer Ergebnisliste auf. Laut der Ergebnisliste wurde das Fahrzeug nicht nur am zweiten Renntag, sondern schon am ersten Renntag (für 17 Runden) und auch nicht nur für ein paar Proberunden, sondern am zweiten Renntag für 35 Runden bei einer Fahrzeit von ca. 52 Minuten eingesetzt.

Der Einwand schließlich, die G-P habe bei der Ausstellung der Rechnungen kein Augenmerk darauf gelegt, ob auf der Rechnung „Cup“ oder „Cup S“ angeführt worden sei, vermag nicht den Nachweis zu erbringen, dass die Rechnungen betreffend den Cup S falsch sind.

Dass der Bf. mit dem ZT.. Cup S auch Einnahmen erzielt hat, ergibt sich z.B. aus einer Rechnung des Bf. an die Y. GmbH vom 04.12.2008, mit der für „Werbeaufschriften auf Z T Cup S für das FIA 6 Stunden Langstreckenrennen in BR. vom 24.10.08 – 26.1.08 mit Catering, Taxifahrten in einem Renn-T Cup und Eintrittskarten für 10 Personen“ 9.000,00 Euro zuzüglich 20% MWSt in Rechnung gestellt wurden.

Schließlich geben auch die Bestätigungen des Renntteams G. über Motorsporteinsätze der Kalenderjahre 2007 bis 2010 keinen Nachweis über den ausschließlichen Renneinsatz des ZT, weil in diesen Bestätigungen das zum Einsatz gelangte Fahrzeug nicht genannt ist.

Auch wenn der Bf. immer auch die Absicht gehabt haben mag, die Rennfahrzeuge nach einer Zeit des Renneinsatzes wieder zu verkaufen und durch eine neues zu ersetzen, wird daraus noch keine Handelstätigkeit, sondern steht der Verkauf in Zusammenhang mit der Rennfahrertätigkeit. Am Renneinsatz des Z Cup S steht nach dem oben Gesagten kein Zweifel. Dass die Finanzierung des Z durch einen endfälligen Kredit erfolgt ist, ändert an dieser Beurteilung nichts.

Und selbst dann, wenn der Bf. zu Beginn die Absicht gehabt haben sollte, den ZT S nur gewinnbringend weiter zu verkaufen und nicht auch in Rennen einzusetzen, so ist diese Absicht eben wieder aufgegeben und der Z schon kurz nach dem Kauf im Juni 2008 bereits im Oktober desselben Jahres und im Jahr 2009 bei mehreren Rennen eingesetzt worden. Maßgebend für die Liehabereibeurteilung sind aber tatsächlich ausgeübte und nicht lediglich beabsichtigte Betätigungen.

b) Aufteilung des Gesamtergebnisses auf die Rennfahrer- und die Handelstätigkeit

Wie oben ausgeführt, sind die für beide Tätigkeiten zusammen erklärten Einkünfte und Umsätze/Vorsteuern aufzuteilen und den jeweiligen Tätigkeiten zuzurechnen.

Der von der Steuervertretung in der Beschwerde vorgenommenen getrennten Gewinnermittlung kann nicht gefolgt werden, erstens, weil dabei die Ergebnisse der ZT S der Handelstätigkeit und nicht der Rennfahrertätigkeit zugerechnet wurde und zweitens, weil der Handelstätigkeit nur die erklärten Ergebnisse aus der Bewirtschaftung des Z Cup

S und nicht auch die mit dem Handel von Waren erzielten Einnahmen und Ausgaben bzw. Umsätze zugerechnet wurden.

Zur Ermittlung der jeweiligen Einkünfte hat das Bundesfinanzgericht das Finanzamt um eine Trennung der Ergebnisse aus den beiden Betätigungen ersucht. Diese ist aber nicht in allen Punkten nachvollziehbar. Zwar können Aufwendungen für die Absetzung für Abnutzung für den ZT, die Aufwendungen für die Rennen und die Zinsen für den ZT S und auch weitere im Jahr 2007 geltend gemachte Aufwendungen z.B. für Fremdarbeit und Werbung mit Sicherheit der Rennfahrertätigkeit zugeordnet werden. Aufwendungen wie solche für geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG), Telefon, Internet, Miete, Wasser Müll, Buchhaltung, Zeitungen, Steuerberatung, Beträge gesetzlicher Berufsvertretungen, Spesen Geldverkehr, GSVG Beiträge, Gerichtskosten, Zinsen Bankkredite 2007 und Verzugszinsen hingegen betreffen beide Betriebe und ist eine Zuordnung derselben allein zur Rennfahrertätigkeit, wie sie der Prüfer vorgenommen hat, nicht nachvollziehbar.

Das Gericht hat in der Folge die Steuerververtretung des Bf. ersucht bekanntzugeben, wie diese Kosten aufzuteilen seien. Dazu hat die Steuerververtretung mitgeteilt, diese Kosten seien in den Jahren 2007 und 2010 im Verhältnis 50:50, in den Jahren 2008 und 2009 im Verhältnis 75% Rennfahrertätigkeit und 25% Handelstätigkeit aufzuteilen. Das Gericht folgt dieser Aufteilung.

Dies führt zu folgenden Ergebnissen aus der **Rennfahrertätigkeit**

Erträge	2007	2008	2009	2010
Sponsingerlöse	38.000	19.000,00	74.500,00	39.000,00
Sponsingerlöse igL		120.365,00		
Erlöse Anlagenverkauf				200.000,00
BW ausgeschiedene Anlagen				-338.509,00
Eigenverbrauch 20%	5.846,00	4.175,00	25.033,00	3.917,00
Provisionserlöse 20%		1.000,00		
Erlöse ohne USt		158,00		
Summe Erträge	43.846,00	144.698,00	99.542,00	-95.584,00
Fremdarbeit	10.000,00			
AfA	15.842,20	15.668,00	15.668,00	7.834,00
GWG	333,00		292,50	
Versicherung	4.862,00			1.182,00
Telefon	491,50	459,00	514,50	280,00
Internet	151,50	227,25	228,00	119,50

Miete	1.849,22			
Wasser Müll				22,50
PKW Aufwand Z T	6.687,00	110.677,00	100.331,00	8.795,00
Provision Dritte	850,00		350,00	
Buchhaltungsaufwand	120,00	180,00		
Zeitungen	43,00		84,00	43,00
Werbeaufwand	15.000,00			
Reisekosten	1.000,00	1.500,00	1.500,00	1.000,00
Steuerberatung	90,00		1.356,75	1.151,00
Beiträge gesetzl. Berufsvertreter				51,00
Spesen Geldverkehr	9,50		16,50	7,50
GSVG Beiträge	44,50	68,25	70,50	48,00
GSVG Beiträge Vorperioden	10,50			
Gerichtskosten	618,00	206,25		
Zinsen für Bankkredite	143,00	9.702,00	4.889,25	1.468,50
Verzugszinsen	33,00	0,75		
Summe Aufwendungen	58.177,91	138.688,50	126.483,00	20.820,00
Gewinn/Verlust	-14.331,91	6.009,50	-26.941,00	-116.404,00

Es ist daher von einem Gesamtverlust aus der Rennfahrtätigkeit der Jahre 2007 bis 2010 in Höhe von -151.667,41 Euro auszugehen.

In diesem Verlust ist auch der Aufwand für einen im Jahr 2009 angeschafften neuen Motor für den ZT in Höhe von 28.900,00 Euro enthalten. Dieser Betrag wurde von der Verkäuferin, der Mw, am 19.3.2009 dem Bf. in Rechnung gestellt und von diesem mit Buchungsdatum 19.03.2009 als Aufwand gebucht. Es ist daher davon auszugehen, dass dieser Betrag im Jahr 2009 auch bezahlt wurde. Dass kein Zahlungsbeleg gefunden werden konnte, ändert nichts daran, dass mit der Anschaffung des Motors ein entsprechender Aufwand entstanden ist, der bei der Liebhabereibetrachtung zu berücksichtigen ist.

Demgegenüber ist von folgenden Ergebnissen aus der **Handelstätigkeit** auszugehen:

Erträge	2007	2008	2009	2010

Erlöse	19.082,00	10.619,00	6.282,00	2.832,00
Warenerlöse igL	5.152,00			
Erlöse Verkauf Gebrauchtwagen				19.166,00
Summe Erträge	24.234,00	10.619,00	6.282,00	21.998,00
Wareneinsatz HW	23.587,00	9.849,00	6.152,00	2.502,00
Wareneinsatz Gebrauchtwagen				18.916,00
Bezugskosten	17,00	40,00		
Skonto Material	106,00	-76,00		
AfA	122,81			
GWG			97,50	
Telefon	491,50	153,00	171,50	280,00
Internet	151,50	75,75	76,00	119,50
Miete	682,55			
Wasser Müll				22,50
Buchhaltungsaufwand	120,00	60,00		
Zeitungen	43,00		28,00	43,00
Reisekosten	1.000,00	500,00	500,00	1.000,00
Steuerberatung	90,00		452,25	1.151,00
Beiträge gesetzl. Berufsvertreter	102,00	102,00	102,00	51,00
Spesen Geldverkehr	9,50		5,50	7,50
GSVG Beiträge	44,50	22,75	23,50	48,00
GSVG Beiträge Vorperioden	10,50			
Gerichtskosten	618,00	68,75		
Zinsen für Bankkredite	143,00	3.234,00	1.629,75	1.468,50
Verzugszinsen	33,00	0,25		
Summe Aufwendungen	27.159,85	14.029,50	9.238,00	25.609,00
Gewinn/Verlust	-2.925,85	-3.410,30	-2.956,00	-3.611,00

c) Beurteilung der Rennfahrtätigkeit als Liebhaberei oder als Einkunftsquelle

Der Bf. hat die Rennsporttätigkeit neben seinem Beruf als Geschäftsführer eines Autohauses ausgeübt. Auch wenn er an den Rennen als Teil eines Renntteams (G.) teilgenommen hat, hat er die Kosten, die mit der Tätigkeit verbunden waren, dennoch selbst getragen. Diese Kosten waren nicht unbeträchtlich, wurden vom Team doch allein als Grundkosten für den Transport des Fahrzeugs, Treibstoff, Maut, Betreuung auf der Strecke, Reifenmontage, Servicearbeiten, Verpflegung und Unterkunft der Mechaniker und die Boxenmiete ein Pauschale in Höhe von 7.500,00 Euro je Fahrzeug und Rennen verrechnet. Dazu kamen regelmäßig weitere Materialkosten, Reparaturen usw.

Schließlich hatte der Bf. die Anschaffungskosten für die beiden Fahrzeuge selbst zu tragen.

Da der Bf. die Rennfahrtätigkeit nebenberuflich ausübte, fehlte ihm auch die Zeit, diese professionell zu gestalten. Dementsprechend konnte er auch keinen Dauersponsoren gewinnen oder einen Rennstallvertrag erhalten, um das Kostenrisiko zu minimieren, und hat er auch keine Einnahmen aus Preisgeldern, sondern lediglich aus „Taxifahrten“ im Rahmen des Trainings, Entgelte für Werbeaufschriften und Sponsoring für einzelne Rennen erzielt.

Eine solcherart ausgeübte Tätigkeit stellt eine Tätigkeit dar, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist (vgl. UFS 26.06.2007, RV/1894-W/04; UFS 14.05.2013, RV/0256-G/10; vgl. auch UFS 26.1.2006, RV/3250-W/02 zu einem nebenberuflichen Pilot).

Denn die Tätigkeit eines Autorennfahrers ist keine gewöhnliche gewerbliche Betätigung, die ausgeübt wird, um ein Einkommen zu erzielen. Sie setzt vielmehr eine besondere Neigung und Leidenschaft - eben die für den Autorennsport - voraus. Diese Leidenschaft auszuleben ist nur möglich, in dem auch tatsächlich an Rennen teilgenommen wird. Bei einer nebenberuflich ausgeübten Renntätigkeit ist die Aussicht, aus dieser Tätigkeit einen Gesamtgewinn zu erzielen, angesichts der damit verbundenen Kosten aber von vornherein unwahrscheinlich. Sie ist daher auch nur möglich, wenn wie im Beschwerdefall der Lebensunterhalt bereits durch den Hauptberuf gesichert ist. In solch einem Fall steht aber eben nicht die Gewinnerzielungsabsicht im Vordergrund, sondern eine besondere Neigung, der nachzugehen durch den Hauptberuf erst ermöglicht wird. Es liegt daher eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO vor, sodass von der Annahme der Liebhaberei auszugehen ist.

Diese Annahme wäre nur widerlegt, wenn die Art der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten hätte lassen. Das ist nach dem oben Gesagten aber nicht der Fall. Der Bf. hat aus der laufenden Renntätigkeit von 2007 bis zur Betriebsaufgabe im Jahr 2010 ohne Berücksichtigung des Buchwertverlustes einen Verlust in Höhe von insgesamt -28.313,00 Euro erzielt. Nicht berücksichtigt sind bei diesem Verlust die für den ZT Cup S vorzunehmende (siehe dazu die obigen Ausführungen

zum Sachverhalt und unter III 2.b), in den Steuererklärungen aber unterbliebene Abschreibung für Abnutzung. Bei einer angenommenen Nutzungsdauer von acht Jahren und einem AfA-Satz von 12,5% p.a. hätte das eine jährliche Abschreibung in Höhe von 31.160,00 Euro und nach vier Jahren eine (Gesamt)Abschreibung von 128.640,00 Euro ergeben und damit sich der Verlust aus der laufenden Tätigkeit entsprechend erhöht. Mit der Betriebsaufgabe liegt ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum mit einem Gesamtverlust in Höhe -151.667,41 Euro vor.

Der Bf. hat laut seinen Angaben den Betrieb aufgegeben, weil keine (Gesamt)Gewinnaussicht mehr bestanden hat. Dass sie jemals bestanden hätte, hat er nicht dargetan.

Das Argument, die erwarteten Erträge wären nur aufgrund der Wirtschaftskrise ausgeblieben, vermag an dieser Einschätzung nichts zu ändern. Denn eine aufgrund einer allgemeinen Verschlechterung der Wirtschaftslage eintretende Verminderung von Gewinnchancen gehört zum gewöhnlichen Risiko eines Unternehmers.

Auch der Einwand, die Einkunftsquelleneigenschaft der Rennfahrtätigkeit des Bf. werde dadurch belegt, dass diese Tätigkeit bei einer Betriebsprüfung die Jahre 2002 bis 2006 betreffend steuerlich anerkannt worden sei, überzeugt nicht.

Denn die Rennfahrtätigkeit wurde in diesem Zeitraum mit einem anderen, in der Anschaffung wesentlich günstigeren Z (Anschaffungskosten 90.000,00 Euro netto) ausgeübt als im Streitzeitraum, in dem zwei Fahrzeuge mit Anschaffungskosten in Höhe von 125.000,00 Euro und 268.000,00 Euro zum Einsatz kamen. Alleine durch die AfA für diese Fahrzeuge und die vergleichsweise höheren Betriebskosten entstanden steuerliche Aufwendungen, die nur durch wesentlich höhere Erträge ausgeglichen hätten werden können. Daher ist der Betriebsprüfung zuzustimmen, dass diese Tätigkeiten nicht miteinander vergleichbar sind und ab dem Jahr 2007 von einer Änderung der Bewirtschaftung auszugehen war. Ein gesamtpositives Ergebnis über einen Zeitraum kann daher nicht verhindern, dass ab einer Änderung der Bewirtschaftung, die ein positives Ergebnis nicht mehr erwarten lässt, Liebhaberei vorliegt (vgl. Jakom/Laudacher, EStG 2016, § 2 Tz 262).

Schon aus diesem Grund kann sich der Bf. nicht mit Erfolg auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen.

Abgesehen davon schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht allgemein das Vertrauen der Abgabenpflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungspraxis abzugehen. Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabenpflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (vgl. Ritz, BAO⁵, § 114 Tz 9; VwGH 28.5.2002, 99/14/0021; 21.10.2004, 2000/13/0179).

Die Rennfahrtätigkeit ist daher als ertragsteuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung zu beurteilen. Die in diesem Zusammenhang erklärten Ergebnisse bleiben im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung außer Ansatz.

d) Einkünfte aus Handelsbetrieb

Eine Handelstätigkeit ist eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO. Bei einer solchen gilt die Vermutung, dass sie durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Auch wenn der Bf. in den Jahren 2007 bis 2010 Verluste erzielt hat, ist diese Tätigkeit als steuerlich beachtliche Einkunftsquelle anzuerkennen. Die Verluste aus dieser Tätigkeit sind daher bei der Festsetzung der Einkünfte zu berücksichtigen.

3. Umsatzsteuer 2007 bis 2010

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei).

a) Rennfahrtätigkeit

Da die Rennfahrtätigkeit eine Liebhaberbeibetätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO darstellt, wirkt sich diese Beurteilung auch auf die umsatzsteuerliche Behandlung dieser Tätigkeit aus. Daher sind die mit dieser Tätigkeit erzielten Umsätze steuerlich unbeachtlich und können die geltend gemachten Vorsteuern nicht abgezogen werden.

Das Finanzamt hat in den Umsatzsteuerbescheiden 2007 bis 2009 infolge der Liebhabereibeurteilung der Rennfahrtätigkeit die im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Erwerben geltend gemachten Vorsteuern aberkannt, die Erwerbsteuern aber bestehen lassen, was zu einer beträchtlichen Umsatzsteuernachforderung in diesen Bescheiden geführt hat.

Gemäß Art. 1 Abs. 2 Z 2 lit. a der Binnenmarktregelung (Anhang zu § 29 Abs. 8 UStG 1994) liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb vor, wenn der Erwerber des Gegenstandes ein Unternehmer ist, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt. Aus welchen Gründen das Finanzamt das Bestehen einer Erwerbsteuerpflicht angenommen hat, obwohl es die diese auslösende Tätigkeit auch umsatzsteuerlich als Liebhabereibetätigung und damit als nichtunternehmerische Tätigkeit beurteilt hat, geht weder aus dem Prüfbericht noch aus den Umsatzsteuerbescheiden hervor.

Ein ausnahmsweise auch bei einer privaten Tätigkeit steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb neuer Fahrzeuge im Sinne des Art. 1 Abs. 7 UStG 1994) liegt im Beschwerdefall jedenfalls nicht vor.

Fahrzeuge im Sinne des Art. 1 Abs. 7 sind u.a. motorbetriebene Landfahrzeuge mit einem Hubraum von mehr als 48 Kubikzentimetern oder einer Leistung von mehr als 7,2 Kilowatt, sofern diese Fahrzeuge zur Personen- oder Güterbeförderung bestimmt sind.

Nicht zu den Landfahrzeugen im Sinne des Art. 1 Abs. 7 BMR zählen Fahrzeuge, die der Freizeitgestaltung oder der Sportausübung dienen (vgl. *Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Art 1 BMR Tz 8; Melhart/Tumpel, UStG, Art. 1 Tz 139*).

Ein Fahrzeug gilt als neu, wenn die erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als drei Monate zurückliegt. Für motorbetriebene Landfahrzeuge beträgt der Zeitraum sechs Monate. Dasselbe gilt, wenn das Landfahrzeug nicht mehr als 6.000 Kilometer zurückgelegt hat.

Die beiden in Rede stehenden Z sind nicht für den Verkehr zugelassen worden. Sie eigneten sich daher ausschließlich als Rennfahrzeuge. Solche Fahrzeuge dienen nicht der Personenbeförderung und sind daher keine Landfahrzeuge im Sinne des Art. 1 Abs. 8 BMR. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass mit diesen Fahrzeugen sog. Taxifahrten unternommen worden sind, da es für die Beurteilung solcher Fahrzeuge als Landfahrzeuge auf den bestimmungsgemäßigen Zweck und nicht auf die tatsächliche Verwendung ankommt.

Aufgrund der Liebhahereibetätigung der Rennfahrtätigkeit besteht daher auch keine Erwerbsteuerpflicht, auch nicht für den Erwerb der Rennfahrzeuge.

Als Umsatzsteuerpflicht verbleibt daher im Bereich der Rennfahrtätigkeit lediglich jene kraft Rechnung in der von der Betriebsprüfung festgestellten Höhe.

b) Handelsbetrieb

Die Umsätze und Vorsteuern aus der Handelstätigkeit sind steuerlich zu berücksichtigen.

Sie betragen:

	2007	2008	2009	2010
Umsätze 20 %	19.082,00	10.619,00	6.282,00	21.999,17
Umsatzsteuer	3.816,40	2.123,80	1.256,40	4.399,83
Vorsteuern	1.986,10	2.054,48	1.252,10	4.596,09

4. Anspruchszinsen 2007 bis 2009

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen Anspruchszinsen. Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

- a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden
- b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,
- c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassener Rückzahlungsbescheiden.

Die Anspruchszinsen betragen gemäß § 205 Abs. 2 BAO pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Ein Anspruchszinsenbescheid ist mit Bescheidbeschwerde anfechtbar. Da ein Anspruchszinsenbescheid an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheide ausgewiesene Nachforderung oder Gutschrift gebunden ist, kann er nicht mit der Begründung angefochten werden, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert oder aufgehoben, wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid oder Aufhebungsbescheid gebunden Zinsenbescheid Rechnung getragen. Der Zinsenbescheid ist daher nicht abzuändern, vielmehr hat ein weiterer Zinsenbescheid zu ergehen (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 205 Rz 32ff.)

Da aus den oben angeführten Gründen auch bei inhaltlicher Rechtswidrigkeit des Stammabgabenbescheide keine Abänderung des Anspruchszinsenbescheides zu erfolgen hat, war die Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheid 2007 bis 2009 abzuweisen.

IV. 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.

Das Erkenntnis fußt auf einer klaren rechtlichen Grundlage. Was die Beweiswürdigung, insbesondere die Zuordnung des zweiten Z zur Rennfahrtätigkeit, sowie die konkret vorgenommene Liebhabereibeurteilung dieser Tätigkeit angeht, kommt der

Entscheidung keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor und ist eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 5. April 2017