

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch V als Vorsitzende und die weiteren Senatsmitglieder R als Berichterstatter, L1 (Arbeiterkammer Steiermark) und L2 (Landeskammer für Land- und Forstwirtschaft Steiermark) in der Beschwerdesache Bf., X, vertreten durch Mag. Thomas Schöberl Steuerberatungs GmbH, Kärntner Straße 415b, 8054 Graz, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 31. März 2014, betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 2010 bis 2012, vertreten durch Mag. Dr. Angelika Konrad, MA, MSc. und FOI Sylvia Rinner sowie Mag. Robert Mössler, im Beisein der Schriftführerin S, in der Sitzung am 8. November 2016, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2012 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Den Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2012 wird teilweise Folge gegeben.

Die Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2012 werden abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe:

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Außenprüfung nachstehende, strittige Feststellungen getroffen:

1) Alpakazucht und Produkteverkauf / Produktion von Mehlspeisen

Die Beschwerdeführerin (Bf.), die hauptberuflich als Angestellte in Vollzeit bei der Fa. aaa AG beschäftigt sei, habe dem Finanzamt im September 2010 mit Beginn 1. März 2010 die Alpakazucht und den Verkauf von Alpaka-Produkten (Wolle, Strickprodukte) sowie die Produktion von Torten und Mehlspeisen angezeigt und am 31. August 2011 mittels U 12 den Antrag auf Regelbesteuerung ab dem Kalenderjahr 2010 gestellt.

Der landwirtschaftliche Betrieb in X mit einer Gesamtfläche von 3.474 m² sowie der forstwirtschaftliche Betrieb mit einem Flächenausmaß von 26.453 m² seien vom Vater ab 1. März 2010 gepachtet worden.

Mit Kaufvertrag vom 18. Februar 2013 sei in einer Entfernung von rd. 35 km in Y, im Wege der Fremdfinanzierung (monatliche Rückzahlungsrate 698,34 Euro) eine Liegenschaft erworben worden, um darauf ein Gebäude zur Haltung von höchstens 70 Alpakas zu errichten.

Auf Grund der Vollbeschäftigung der Bf. würden der Sohn, der seit 1. Februar 2014 als Arbeiter ebenfalls bei der Fa. aaa AG beschäftigt sei und der Lebensgefährte der Bf. im landwirtschaftlichen Betrieb, den einmal der Sohn übernehmen sollte, mitarbeiten. Im Zuge der Betriebsbesichtigung sei festgestellt worden, dass sich ein Stallgebäude in Bau befinde.

Die Herstellung von Torten und Mehlspeisen erfolge nur auf Bestellung; letztmalig im April und Oktober 2012. Im Jahr 2013 habe es keine Anfragen gegeben (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24. März 2014, Tz 1).

2) Liebhaberei - Einkommensteuer

Alpakazucht und Produkteverkauf / Produktion von Mehlspeisen

Gemäß § 1 Abs. 2 LVO sei Liebhaberei ua. bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstünden aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigneten, wie zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienten, wie Freizeitlandwirtschaft, Freizeittierzucht und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen würden. Die Bewirtschaftung einer Kleinlandwirtschaft könne typischerweise einer privaten Neigung entsprechen (gegenständlich Y). Nichts anderes gelte für eine in Verbindung mit der Bewirtschaftung einer kleinen Weidefläche betriebenen Tierzucht.

Mit der Vorlage der Prognoserechnung habe die Vermutung einer Liebhabereibetätigung nicht zur Gänze ausgeschlossen werden können. Auch bei einem verlängerten Anlaufzeitraum und einer in der Besprechung am 25. November 2013 vorgenommenen Korrektur der vorgelegten Prognose hätten die Zweifel nicht ausgeräumt werden können. Gemäß § 2 Abs. 4 LVO liege bei einer Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 LVO Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lasse. Andernfalls sei das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert werde.

Prognoserechnung

Hinsichtlich der Abgrenzung der einzelnen Alpakas zur Zucht und zum Verkauf habe die Bf. keine eindeutige Zuordnung bezüglich Anlage- und Umlaufvermögen getroffen, was eine begünstigende Auswirkung in der vorgelegten Prognoserechnung zur Folge habe. Die korrigierte Prognoserechnung lasse erkennen, dass darauf abgezielt worden sei, die verlustträchtigen Jahre zu kürzen, indem keine Ausgaben für den Einkauf der Tiere angesetzt worden seien. Der derzeitige Tierbestand von einem Zuchthengst und neun Stuten sei nicht ausreichend für die Aufrechterhaltung und Ausweitung von Qualitätstieren. Es könne nicht Ziel einer Zucht sein, Wallache zum Verkauf anzubieten.

Im Gegensatz zur ursprünglichen Prognoserechnung finde sich unter der Position "Einkauf Waren" kein Ansatz, obwohl eine beträchtliche Anzahl von Socken sowie fertige Alpakawolle zum Weiterverkauf eingekauft worden seien.

Die angeführten Beträge unter der Position "Ausgaben" seien in Gegenüberstellung mit den Ausgaben für den Kauf von insgesamt 14 Alpakas in Höhe von insgesamt 94.900 Euro in den Jahren 2010 bis 2013 nicht schlüssig.

Da die vorliegende Betätigung nicht erwerbswirtschaftlich ausgeübt werde, handle es sich um eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO ab dem Jahr 2010. Auch die vorgelegten Varianten der Prognoserechnungen ließen keine objektive Ertragsfähigkeit erkennen. Somit seien die erklärten Verluste aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 15.767,79 Euro (2010); 21.137,70 Euro (2011) und 40.866,55 Euro (2012) einkommensteuerlich nicht anzuerkennen (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24. März 2014, Tz 2).

3) Liebhaberei - Umsatzsteuer

Alpakazucht und Produktverkauf

Insoweit die gegenständliche verlustträchtige nebenberufliche Tätigkeit des Betriebes einer Kleinlandwirtschaft (Tierzucht mit Alpakas) einkommensteuerrechtlich als Liebhabereitätigkeit nach § 1 Abs. 2 in Verbindung mit § 2 Abs. 4 LVO 1993 beurteilt werden könne, sei im Rahmen der Prüfung, ob Liebhaberei im Sinne des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 angenommen werden könne, auf das Vorliegen einer "wirtschaftlichen Tätigkeit" abzustellen und das "marktkonforme Verhalten" zu prüfen.

Nach § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 gelte eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lasse (Liebhaberei) nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit. Die Umsätze aus einer solchen Tätigkeit unterlägen einerseits nicht der Umsatzsteuer und andererseits könnten die mit einer derartigen Tätigkeit zusammenhängenden Vorsteuern nicht abgezogen werden.

Nach Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten MwSt-Richtlinie gelte als Steuerpflichtiger, wer die wirtschaftliche Tätigkeit eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübten, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Diesem Verständnis habe die LVO Rechnung getragen, als Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn für grundsätzlich erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO nicht mehr in Frage komme. Im gegenständlichen Fall handle es sich jedoch um eine § 1 Abs. 2 LVO-Tätigkeit (Tätigkeit, die ein Hobby darstelle oder der Freizeitausübung diene oder aus persönlicher Neigung ausgeübt werde), die auch im Verständnis des Unionsrechtes grundsätzlich nicht als wirtschaftliche Tätigkeit angesehen werden könne.

Werde eine Tätigkeit aus persönlicher Neigung ausgeübt, dürfe auch die Erzielung gelegentlicher Einnahmen nicht dazu führen, als Unternehmer einen Vorsteuerabzug zu erlangen.

Die Abgrenzung der wirtschaftlichen Tätigkeit vom privaten Konsum erfordere nach der Rechtsprechung eine Betrachtung der Gesamtheit der Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalles. Konkret sei zu prüfen, ob die Tätigkeit als "wirtschaftliche Tätigkeit" zu beurteilen sei, ob sie gewöhnlich (marktkonformes Verhalten) ausgeübt werde.

Dabei sei zu entscheiden, ob die von der Bf. gewählte Form der Zucht von Alpakas und des Verkaufes von Alpakaprodukten auf eine Art und Weise erfolge, die sie als Unternehmer ausweise.

Die Bf. bzw. deren steuerlicher Vertreter seien im Dezember 2013 ersucht worden bezüglich der "Marktfähigkeitsprüfung"

- marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen im Zusammenhang mit der Zucht
- marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung im Zusammenhang mit der Zucht und
- Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen

zum Nachweis, dass die außerhalb einer sonstigen Erwerbstätigkeit liegende Tätigkeit eben nicht aus persönlicher/privater Motivation erfolge, darzulegen. Ausführungen über die Einschätzung der Ertragschancen, über die Ursachen der Verluste und betriebswirtschaftliche Betrachtungen im Sinne eines Businessplans hätten bis heute nicht vorgelegt werden können.

Der Umstand, dass einschlägige Seminare oder Kurse über beispielsweise das Scheren von Kameliden und Krankheiten bei Kameliden besucht worden seien, sei nicht als Qualifizierung per se zu verstehen, sondern insbesondere auch bei der Anschaffung bzw. Haltung von Tieren geboten.

Es ergebe sich nachstehendes Bild:

In den Jahren 2010 und 2011 seien jeweils Verluste in Höhe von 15.767,79 Euro und 21.137,70 Euro erwirtschaftet worden. Im Jahr 2010 seien drei Alpakas um 14.500 Euro und im Jahr 2011 zwei Alpakas um 12.500 Euro erworben sowie ein Anhänger um 3.300 Euro angeschafft worden. Im Jahr 2011 seien zwei Alpakas geboren worden. In beiden Jahren seien keine Umsätze aus der Alpakazucht und aus dem Verkauf von Alpakaprodukten sowie aus der angekündigten Pensionstierhaltung erzielt worden.

Im Jahr 2012 sei ein Verlust in Höhe von 40.866,55 Euro erwirtschaftet worden, der sich aus dem Kauf von sieben Alpakas um 37.900 Euro sowie aus Aufwendungen für die dreimalige Deckung von Stuten, tierärztlicher Betreuung, Lohnarbeit für Wolldecken, Teilnahme an Workshops, Wareneinkauf aus dem EU-Raum (24.230,70 Euro) sowie Flugkosten nach England ergebe. Außerdem seien im Jahr 2012 drei Alpakas geboren worden. Aus der Alpakazucht und der angekündigten Pensionstierhaltung sowie aus Deckleistungen seien keine Umsätze erzielt worden. Lediglich aus dem Verkauf von Alpakaprodukten seien Nebenumsätze in Höhe von 2.845,95 Euro netto und aus dem Verkauf von Torten seien Umsätze in Höhe von 899,97 Euro netto erzielt worden.

Im Jahr 2013 sei wiederholt ein Verlust erwirtschaftet worden, der sich aus Aufwendungen aus Baumaßnahmen in Höhe von 29.516,80 Euro für das Ende 2013 errichtete Stallgebäude ergebe. Im Jahr 2013 seien aus dem EU-Raum Waren um 21.780,23 Euro netto (fertige Socken, Kniestrümpfe sowie Alpakawolle) zum Weiterverkauf erworben worden. Weiters sei ein Zuchthengst um 30.000 Euro erworben und sechs Alpakas seien geboren worden, wobei eines verstorben sei. Aus der Alpakazucht, der angekündigten Pensionstierhaltung und aus Deckleistungen seien keine Umsätze erzielt worden. Lediglich aus dem Verkauf von Alpakaprodukten seien Nebenumsätze in Höhe von 6.551,96 Euro netto erzielt worden. Der Gesamtverlust aus den Jahren 2010 bis 2012 in Höhe von rd. 77.770 Euro erhöhe sich zumindest um 82.000 Euro.

Die Bf. verwende das im Frühjahr geschorene Vlies zur Füllung von Pölstern oder Steppdecken nach Aufbereitung und Fertigung durch ein Unternehmen in Deutschland.

Zum Jahresende 2013 habe die Bf. über insgesamt 43 Alpakas, davon 23 eigene (13 Stuten, 4 Zuchthengste und 6 Jungtiere) und 20 Tiere auf Kommission aus England, wobei keine konkreten Vereinbarungen hinsichtlich der Bedingungen für den Kommissionsverkauf vorlägen, verfügt.

Im äußeren Erscheinungsbild ergebe sich für die Jahre 2010 bis 2013, dass diese Tätigkeit in keiner im Wirtschaftsleben üblichen erwerbstypischen Ausprägung vorliege, insbesondere mangels Umsätzen aus Verkäufen von gezüchteten Alpakas im Prüfungszeitraum.

Da der Lebensunterhalt der Bf. über die hauptberufliche Tätigkeit als vollzeitbeschäftigte Angestellte finanziert werde, sei sie auf die Zuchtstätigkeit nicht angewiesen. Das Einkommen der Bf. werde durch die in Rede stehende Tätigkeit nicht verbessert, sondern durch die erklärten Verluste würde sich jeweils eine Verminderung der Einkommensteuer ergeben.

Am 5. Dezember 2013 sei bei der Raiffeisenbank ein Kreditvertrag über 36.000 Euro zur Finanzierung der Errichtung eines Viehgatters und Zaunes abgeschlossen worden; die monatliche Rate betrage 524,70 Euro.

Auf der Website www.xxxxxxx.at/shop seien mit Stand März 2014 Bekleidung für Erwachsene und Kinder, Accessoires (Handschuhe, Hauben, Heimtextilien, Schals und Socken), Strickwolle (Babyalpaka), Bettwaren (Kissen und Steppbetten) und Ergänzungsfutter für Alpakas angeboten worden. Im Jahr 2012 hätten über den Webshop vier und im Jahr 2013 sechs Personen Waren bestellt. Außer dem Webauftritt hätten von der Bf. keine (über)regionalen Marketingmaßnahmen beschrieben oder vorgelegt werden können.

Im Rahmen einer (Alpaka-)Zucht sei vorrangig, Alpakas mit herausragenden Eigenschaften zu züchten, wobei der Verkauf der Wolle bzw. die Veredlung der Rohfaser (Vlies) sekundär sei.

Marktgerechtes Verhalten bedeute die Beobachtung, ob und wie die Bf. auf die Aufnahme ihrer Produkte und Leistungen durch den Markt reagiere. Stelle sie sich auf den Markt in der Weise ein, dass sie ihre Produkte bzw. Leistungen den Marktbedürfnissen anpasse, sei dies ein Indiz gegen Liebhaberei. Gingen die Produkte erkennbar "am Markt vorbei" und reagiere die Steuerpflichtige darauf nicht durch Produktionsumstellung oder Produktionseinstellung oder Ausnützung des "Preispotentials" spreche dies im Zusammenhang mit anderen Umständen für Liebhaberei.

Im vorliegenden Fall sei anhand der zu Betätigungsbeginn seit 2010 bestehenden Umstände von vornherein erkennbar, dass mit der Betätigung der Alpakazucht in der geführten Art und Weise in den Jahren 2010 bis 2013 ein Gesamtgewinn nicht erzielt werden könne.

Aus nachstehenden Umständen sei kein marktgerechtes Verhalten zu erkennen:

Die Bf. habe in den Jahren 2010 bis 2013 nicht ausreichend auf die Verlustsituation reagiert. Nach der Prognoserechnung mit teils unrealistischen und nicht schlüssig nachvollziehbaren Zahlen würde sich rechnerisch frühestens im elften Jahr ein kumulierter Überschuss ergeben. Trotz hoher Verluste seien keine Rationalisierungsmaßnahmen und keine Werbemaßnahmen zur Steigerung des regionalen und überregionalen Bekanntheitsgrades gesetzt worden. Ebenso seien Verbesserungsmaßnahmen, die zu einer Verringerung der Ausgaben geführt hätten, nicht gesetzt worden. Vielmehr seien die Verluste stetig gestiegen und hätten sich verdoppelt bzw. vervielfacht. Demgemäß sind die geltend gemachten Vorsteuern (2010: 91,84 Euro;

2011: 1.869,35 Euro; 2012: 5.903,94 Euro) nicht anerkannt worden (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24. März 2014, Tz 3).

Im Zuge der Schlussbesprechung habe die Bf. erklärt, dass sie einen Zuchthengst nach England zurückgeben und im Übrigen den Bestand stark reduzieren werde.

Gegen die unter Zugrundelegung der Prüfungsfeststellungen ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2012 hat die Bf. mit jeweils gesonderten, gleichlautenden Schriftsätzen Beschwerden erhoben und in der Begründung im Wesentlichen Nachstehendes ausgeführt:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 LVO sei Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstünden, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigneten und typischerweise einer besonderen, in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen würden. Die Liebhabereirichtlinien (LRL) führten in Rz 73 diesbezüglich an, dass unter diesen Punkt beispielsweise Betätigungen im Bereich der Freizeittierzucht sowie der Freizeitlandwirtschaft fallen würden. Dabei teile der Verwaltungsgerichtshof die in der Literatur vertretene Ansicht, dass die Beurteilung, ob eine bestimmte Betätigung typischerweise einer privaten Neigung entspreche, wesentlich auch von der Größe des bewirtschafteten Wirtschaftsgutes abhängen und unter anderem im Betrieb einer Kleinlandwirtschaft eine solche Betätigung zu erblicken sei. Im Erkenntnis vom 19. Mai 1988, 87/07/0070 sei beispielsweise vom Verwaltungsgerichtshof eine Liegenschaft mit einer Gesamtgrundfläche von 3,75 ha als Kleinlandwirtschaft beurteilt worden.

Auf Basis dieser Judikatur sei die Feststellung der Finanzverwaltung, dass es sich bei der ausgeübten Tätigkeit um eine Tätigkeit mit Liebhabereivermutung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO handle, außer Streit zu stellen.

Diese Klassifikation als Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO habe zur Folge, dass § 2 Abs. 1 (Kriterienprüfung) sowie § 2 Abs. 2 (Anlaufzeitraum) insofern nicht anwendbar seien, als diese Regelungen nur für den Fall gelten würden, wenn bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO Verluste anfielen. Für Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO regle § 2 Abs. 4 LVO, dass Liebhaberei dann nicht vorliege, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit einen absehbaren Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse. Andernfalls sei das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Tätigkeit solange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert werde. In § 6 LVO werde ausgeführt, dass Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinne nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO vorliegen könne. Diese Voraussetzung sei im vorliegenden Fall grundsätzlich gegeben.

Zur Frage des "absehbaren Zeitraumes" führten die LRL 2012 in Rz 86ff an, dass eine Zeitspanne dann noch absehbar sei, wenn sie nach den wirtschaftlichen Gepflogenheiten

des betroffenen Verkehrskreises als übliche Rentabilitätsdauer des geleisteten Mitteleinsatzes kalkuliert werde. Die Länge des absehbaren Zeitraumes hänge daher von der Art der Betätigung und den Besonderheiten der jeweiligen Verhältnisse ab. Gemäß Rz 11 der LRL habe der Steuerpflichtige der Abgabenbehörde alle Beurteilungsgrundlagen offen zu legen, aus denen sich die Einkunftsquelleneigenschaft seiner verlustbringenden Betätigung zuverlässig beurteilen lasse. Das in diesem Zusammenhang wesentlichste Beurteilungskriterium sei die Vorlage einer dementsprechenden Prognoserechnung.

Eine solche Prognoserechnung sei von der Bf. bereits im Rahmen der Außenprüfung vorgelegt worden. Da es offensichtlich hinsichtlich der zum Ansatz gebrachten Werte zu Unklarheiten gekommen sei, werde deren Zustandekommen nunmehr nochmals im Detail erläutert und insbesondere auch um die dahinterstehende Planung betreffend Zuchtprogramm, Herdengröße bzw. Plausibilität mit der zur Verfügung stehenden Weidefläche ergänzt. Zusätzlich könne auf Grund der nunmehr für das Jahr 2013 und erste Quartal 2014 vorliegenden Buchhaltungsdaten ein Soll/Ist-Vergleich zur Verprobung der in der Prognoserechnung für diese Jahre angeführten Plandaten durchgeführt werden.

Hinsichtlich der am Hof befindlichen Tiere sei für die steuerliche Behandlung eine Abgrenzung in solche Tiere, die dauerhaft dem Zuchtbetrieb dienten und jene, die verkauft werden sollten, vorgenommen worden. Dementsprechend sei eine Zuordnung entweder zum Anlagevermögen oder zum Umlaufvermögen vorgenommen worden. In einer Beilage zur Prognoserechnung werde detailliert angeführt, welche Tiere im Jahr 2012 dem Anlagevermögen zugeordnet worden seien. Insgesamt handle es sich dabei um eingekaufte Tiere mit Anschaffungskosten von 34.500 Euro, die steuerlich auf zehn Jahre abgeschrieben werden würden. Aus dem fallweisen Zukauf fremder Blutlinien ergebe sich der auf derselben Beilage angeführte Investitionsplan über Zukäufe von Hengsten und Stuten, die sich wiederum ab dem Jahr der Anschaffung in Form einer Abschreibung auf zehn Jahre in der Prognoserechnung auswirken würden. Die Spalte "AfA Tiere" sei damit lückenlos aus den angeführten Erstanschaffungen sowie dem beigelegten Investitionsplan unter Zugrundelegung einer zehnjährigen Nutzungsdauer ableitbar.

Zum Einwand der Finanzverwaltung, dass durch eine undurchsichtige Zuordnung von Tieren zum Anlagevermögen bzw. Umlaufvermögen versucht worden sei, das Ergebnis der Prognoserechnung künstlich zu verbessern, sei anzuführen, dass gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ab 1. März 2013 auch bei Zugehörigkeit zum Umlaufvermögen die Anschaffungs- und Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern, die keinem regelmäßigen Wertverzehr unterliegen würden, erst beim Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen abzusetzen seien. Unter Zugrundelegung dieser Regelung seien selbst beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner auch die im Umlaufvermögen befindlichen Alpakas zu "aktivieren" und könnten erst bei deren Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen steuerlich abgesetzt werden, womit sich gegenüber dem Ausweis im Anlagevermögen abgesehen von der fehlenden Abschreibung keine geänderte Behandlung ergeben würde.

Die ins Anlagevermögen übernommenen Tiere im Gesamtwert von 34.500 Euro seien in der Prognoserechnung im Jahr 2013 als Bestandsveränderung einnahmenerhöhend angesetzt worden, da der Aufwand für diese Tiere zur Gänze in den mit 39.479,80 Euro ausgewiesenen Ausgaben des Jahres 2013 enthalten sei, wodurch die Neutralisierung des entstandenen Aufwandes erreicht werde. In den Folgejahren würden im Bereich der Bestandsveränderung nur mehr die Veränderungen des Tierbestandes hinsichtlich des Zuwachses berücksichtigt, wobei Neugeborene mit 500 Euro im ersten Jahr, 1.000 Euro im zweiten Jahr und 1.500 Euro im dritten Jahr bewertet werden würden. Diese Bestandsveränderung solle wiederum dem Umstand Rechnung tragen, dass durch im Bereich der Ausgaben enthaltenen Einsatz von Futter, Pflegemittel usw. ein entsprechender Vermögenswert in Form der Erhöhung des Tierbestandes geschaffen werde und damit in diesem Ausmaß der Aufwand zu neutralisieren sei.

Hinsichtlich der geplanten Verkaufserlöse Stute/Hengst bzw. Wallach werde nun eine Tabelle über die Entwicklung der Herde nach Stückzahlen beigelegt. Diese Tabelle liste in den jeweiligen Planjahren neben der Gesamtanzahl weiblicher und männlicher Tiere den Zuwachs bzw. den Verkauf von Tieren auf. Hinsichtlich des Zuwachses werde von einer Zuwachsrate von 50% bis 60% des Bestandes der weiblichen, gebärfähigen Tiere ausgegangen. Mittelfristig sei von einer Geschlechterverteilung von 50% weiblich bzw. 50% männlich auszugehen. Die in der Prognoserechnung angeführten Verkaufserlöse resultierten aus der in der beiliegenden Tabelle aufgestellten Verkaufszahlen, wobei für eine Stute und einen Hengst ein Verkaufserlös bis 5.000 Euro und für einen Wallach und weibliche Jungtiere bis 1.500 Euro kalkuliert werde.

Zusammengefasst ergebe sich aus der beiliegenden Entwicklung der Herde, dass sich diese entsprechend der vorgenommenen Planung von 23 Tieren im Jahr 2013 auf 63 Tiere im Jahr 2030 vergrößern müsse, um die in der bereits vorgelegten Prognoserechnung angeführten Planzahlen zu erfüllen.

Zur Plausibilisierung der geplanten Herdengröße seien in den weiteren Spalten auch die verfügbaren Weideflächen mit den erforderlichen Weideflächen gegenüber gestellt worden. Daraus ergebe sich, dass in den Jahren 2013 bis 2017 3,4 ha und ab dem Jahr 2018 bis zum Jahr 2030 auf Grund des Auslaufens des Pachtvertrages mit Herrn Ing. F 5,4 ha zur Verfügung stehen würden. Die Mindestweidegröße für Alpakas betrage für zwei Tiere 1.000 m², für jedes weitere Tier 100 m² zusätzlich. Diese Werte würden dem im Bundesgesetzblatt II vom 17. Dezember 2004, Nr. 485 angeführten Mindestanforderungen entsprechen und seien in der Spalte "Vorgeschriebene Weideflächen laut Tierschutzgesetz" für die jeweils bestehenden Herdengrößen angegeben. Daraus ergebe sich, dass in den Planjahren eine Mindestweidefläche zwischen 0,31 ha im Jahr 2013 und 0,71 ha im Jahr 2030 zur Verfügung stehen müsse. In der dritten Spalte werde die empfohlene Weidefläche unter der Voraussetzung, dass Futter zu 100% aus Eigenbedarf gedeckt werden solle, angegeben. Daraus resultierten erforderliche Weideflächen im Jahr 2013 von 1,90 ha, welche sich bis zum Jahr 2030 auf

5,30 ha steigerten. Insgesamt sei ersichtlich, dass diese Mindestweidefläche in jedem Jahr mit den zur Verfügung stehenden, tatsächlichen Weideflächen korrespondieren würde.

Die in der Prognoserechnung angeführten Einnahmen aus Warenverkäufen würden sich auf die Einnahmen aus Eigenprodukten bzw. veredelten Produkten und Handelswaren beziehen und seien aus dem Wareneinkauf unter Zugrundelegung eines Gewinnaufschlages von 50% errechnet worden.

Insgesamt zeige die vorgelegte Prognoserechnung, dass bereits ab dem zwölften Jahr ein Gesamtüberschuss von 9.423,49 Euro erwirtschaftet werden könne. Zur Frage des absehbaren Zeitraums bei einer Tierzucht werde in der Berufungsentscheidung des UFS Linz vom 27. April 2010, RV/0652-L/07 hinsichtlich einer Schafzucht mit dem Hinweis auf die entsprechende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.5.1991, 88/14/0167) darauf verwiesen, dass im Fall der Schafzucht von einer absehbaren Zeitspanne von ca. zwölf Jahren auszugehen sei, in welcher ein positives Ergebnis erzielt werden müsse. Diese absehbare Zeitspanne werde unter anderem auch damit begründet, dass die durchschnittliche Lebensdauer eines Schafes mit ca. zwölf Jahren begrenzt sei und daher zwölf Jahre als ausreichender Zeitraum angesehen werden könne, um beurteilen zu können, ob eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit eine Einkunftsquelle darstelle oder nicht. Im vorliegenden Fall von Alpakas liege hingegen die durchschnittliche Lebenserwartung zwischen 20 und 25 Jahren, woraus sich im Sinne dieser Judikatur auch ein längerer, absehbarer Zeitraum als die veranschlagten und tatsächlich auch eingehaltenen zwölf Jahre rechtfertigen lasse.

Darüber hinaus könne aus heutiger Sicht die Prognoserechnung auch insofern einer Prüfung unterzogen werden, als hinsichtlich der Zeiträume 2013 sowie erstes Quartal 2014 ein Soll/Ist-Vergleich aufgestellt werden könne. Wie aus der beiliegenden Saldenliste 2013 ersichtlich sei, stünden in diesem Jahr Erlöse von 6.451,94 Euro Aufwendungen in Höhe von 48.920,99 Euro gegenüber. Der daraus resultierende Verlust in Höhe von 42.469,05 Euro sei jedoch um die Bestandsveränderung der als Anlagevermögen übernommenen Tiere, welche in diesem Jahr, wie oben beschrieben, voll aufwandswirksam behandelt worden seien, in Höhe von 34.500 Euro zu korrigieren. Damit ergebe sich ein bereinigter Verlust in Höhe von 7.969,05 Euro, der nur unwesentlich über dem in der Prognoserechnung ausgewiesenen Verlust von 2.479,80 Euro liege. Bei Betrachtung der Saldenliste 2014 seien den Erlösen in Höhe von 4.404,62 Euro, die bereits aus dem Verkauf von Alpakas stammten, Aufwendungen in Höhe von 3.274,47 Euro gegenüber zu stellen, sodass sich nach Ablauf des ersten Quartals 2014 ein vorläufiger Gewinn in Höhe von 1.130,15 Euro errechne. Dies stelle eine geringfügige Verbesserung gegenüber der Prognoserechnung dar, in welcher ein Jahresverlust in Höhe von 3.208 Euro geplant worden sei.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass entgegen der von der Finanzverwaltung bisher vertretenen Rechtsansicht auf Grund der schon bisher vorgelegten Prognoserechnung im Zusammenhang mit den nunmehr dazu vorgenommenen Ergänzungen sowie Soll/Ist-Vergleichen die für die vorliegende Art der Tätigkeit bestehende

Liebhabereivermutung schlüssig widerlegt werden könne. Dies gelte gleichermaßen für die einkommensteuerliche Beurteilung wie auch für die umsatzsteuerliche Beurteilung, da sich die LVO in der gültigen Fassung, BGBl. Nr. 33/1993 auch auf § 2 UStG stütze.

Das Bundesfinanzgericht hat die Bf. im Zusammenhang mit den anhängigen Beschwerden im Vorhalt vom 3. September 2015 um Beantwortung nachstehender Fragen ersucht:

- 1) Da nunmehr die definitiven Betriebsergebnisse für die Jahre 2013 und 2014 bereits vorliegen bzw. ermittelbar sind, wird um deren Bekanntgabe und entsprechende Erläuterung im Lichte der aktenkundigen Prognoserechnung ersucht.
- 2) Es wird um Darstellung des vorläufigen Betriebsergebnisses für den Zeitraum Jänner bis einschließlich September 2015 ersucht.
- 3) Der derzeitige Tierbestand ist ziffernmäßig (Stuten, Zuchthengste und Jungtiere) im Vergleich mit dem prognostizierten Tierbestand (vgl. Beilage zu den Beschwerdeschriften) darzustellen.
- 4) Aus der Homepage der Bf., www.yyyyyyy.at, ist ersichtlich, dass ein Online-Shop betrieben wird und entgeltliche Betriebsbesichtigungen angeboten werden.
 - a) Seit wann wird der Online-Shop betrieben und seit wann werden die entgeltlichen Betriebsbesichtigungen angeboten?
 - b) Welche Einnahmen wurden aus diesen Geschäftsfeldern bis heute jährlich erzielt?
- 5) Nach den Feststellungen der Außenprüfung sind in den Jahren 2010 bis einschließlich 2013 aus der Alpakazucht und aus der angekündigten Pensionstierhaltung keine Umsätze erzielt worden.

Wie stellen sich die diesbezüglichen Verhältnisse in den Jahren 2014 und 2015 dar?

- 6) Es ist festzustellen, dass die Deckhengste der Bf. in der Deckhengstbörse des Vereines Alpaca Austria (siehe www.alpaca-austria.at) nicht angeboten werden.

Nach der Information auf der Homepage der Bf. werden aktuell für das Deckservice 3 Hengste gehalten.

- a) Welche Einnahmen sind aus dem Deckservice in den Jahren 2014 und 2015 erzielt worden?

- 7) Welche ertragssteigernden Maßnahmen sind für die Zukunft geplant?

Dieser Vorhalt ist von der bevollmächtigten Vertreterin der Bf. mit Schriftsatz vom 21. Oktober 2015 wie folgt beantwortet worden:

"ad 1

Das definitive Betriebsergebnis für das Jahr 2013 liegt nunmehr vor und wurde bereits in Form der Einkommensteuererklärung 2013 seitens meiner Mandantschaft

an das zuständige Finanzamt Graz-Umgebung elektronisch übermittelt. Eine diesbezügliche Veranlagung ist bis dato noch nicht erfolgt. Die abgegebene Einkommensteuererklärung 2013 weist einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von € -34.207,62 aus.

Dieses Ergebnis ist insofern unrichtig, als bei Erstellung der Abgabenerklärung 2013 von der beauftragten gewerblichen Buchhalterin offenkundig sämtliche im Jahr 2013 erworbenen Tiere im Umlaufvermögen ausgewiesen wurden und damit aufgrund des Vorliegens einer Einnahmen-Ausgabenrechnung der Einkauf der Tiere in voller Höhe zu einem Verlust führte. Richtigerweise wären, wie auch in der aktenkundigen Prognoserechnung dargestellt, ein Teil dieser Tiere mit den Gesamtanschaffungskosten in Höhe von € 34.500,00 als Anlagevermögen zu aktivieren und auf zehn Jahre abzuschreiben gewesen. Dieser Schritt wurde offensichtlich in der von der gewerblichen Buchhalterin für meine Mandantschaft eingereichten Abgabenerklärung nicht dementsprechend dargestellt. Eine in diesem Punkt korrigierte, berichtigte Abgabenerklärung 2013 wird umgehend beim Finanzamt Graz-Umgebung eingereicht werden. Wird dem bis dato ausgewiesenen Verlust in Höhe von € -34.207,62 die richtigerweise anzusetzende Aktivierung in Höhe von € 34.500,00 hinzugerechnet, ergibt sich ein berichtigtes Zwischenergebnis in Höhe von € 292,38. Von diesem Wert ist die Abschreibung des zu aktivierenden Betrages in Höhe von € 3.450,00 (1/10 von € 34.500,00) abzuziehen, sodass sich in der noch einzureichenden, berichtigten Abgabenerklärung ein Verlust in Höhe von € 3.157,62 errechnet. Dieser Betrag liegt nur geringfügig unter dem in der aktenkundigen Prognoserechnung für das Jahr 2013 ausgewiesenen Verlust in Höhe von € -2.429,80.

Für das abgelaufene Geschäftsjahr 2014 liegt nunmehr eine Saldenliste vor, in welcher Einnahmen in Höhe von € 12.364,65, Ausgaben in Höhe von € 12.045,53 gegenüberstehen. In Summe errechnet sich damit ein positives Ergebnis vor Abschreibung in Höhe von € 319,12. Nach Berücksichtigung der Abschreibungen in Höhe von € 3.450,00 betreffend den im Jahr 2013 aktivierten Tierbestand wird ein negatives Ergebnis in Höhe von € -3.130,88 ausgewiesen. Dieser Betrag ist geringfügig besser als der in der aktenkundigen Prognoserechnung geplante Verlust in Höhe von € 3.208,00.

ad 2

Zum vorläufigen Betriebsergebnis des Jahres 2015 ist auszuführen, dass laut beiliegender Saldenliste bis 30.09.2015 Einnahmen in Höhe von € 12.535,19, Ausgaben in Höhe von € 11.277,81 gegenüberstehen. Somit errechnet sich per 30.09.2015 ein vorläufiger Gewinn in Höhe von € 1.257,00 welcher der Ordnung halber um eine Halbjahresabschreibung in Höhe von € 1.725,00 (50% von € 3.450,00) zu reduzieren ist. Somit lässt sich nach Abschreibung per 30.09.2015 ein Betriebsverlust in Höhe von € -467,62 feststellen. Auch dieser Verlust weicht nur geringfügig von dem in der Prognoserechnung für das gesamte Jahr 2015 geplanten Verlust in Höhe von € -171,16 ab.

ad 3

Der derzeitige Tierbestand an eigenen Tieren beträgt aktuell 24 im Vergleich zu einem in der Prognoserechnung per Ende 2015 prognostizierten Stand von 27 Tieren. Zusätzlich dazu stehen derzeit auch 24 Kommissionstiere auf der Weide (vgl. Pkt. 7), sodass sich eine gesamte Herdengröße von 48 Tieren ergibt. Die diesbezügliche, detaillierte Aufstellung über die einzelnen Tiere liegt diesem Schreiben bei.

ad 4

Der angesprochene Onlineshop wurde im Zeitraum von 01.10.2012 bis ca. Mitte 2014 betrieben. Eine Auflistung der über diesen Webshop getätigten Bestellungen liegt diesem Schreiben bei. Aufgrund der Erkenntnis der Firma yyyyyyy, dass Kunden zwar gerne online Produkte ansehen und vergleichen, Kaufvorgänge aber überwiegend direkt am Hof zu Stande kommen, wurde ab Mitte 2014 der Webshop nicht mehr aktualisiert und ist dieser ab Anfang Oktober 2015 endgültig eingestellt worden. Als Reaktion auf diesen Umstand wurde mittlerweile mit dem Bau eines physischen "Shops" auf dem Hof begonnen (Vergleiche Punkt 7).

Betriebsbesichtigungen werden seit Anfang 2015 entgeltlich zu einem Preis von € 5,00 pro Person, € 4,00 bei Gruppenermäßigungen angeboten. Bis dato wurden in Summe € 390,00 über solche Betriebsbesichtigungen vereinnahmt. Ziel der Entgeltlichkeit dieser Betriebsbesichtigungen soll sein, dass tatsächlich Leute mit echtem Kaufinteresse angesprochen werden, zumal bei der entgeltlichen Besichtigung auch eine Führung mit umfassenden Erklärungen beinhaltet ist. Dies ist vor allem auch vor dem Hintergrund zu sehen, dass sich die Firma yyyyyyy als Zucht- und nicht als Zoobetrieb sieht. Das reine Ansehen von Tieren wird aus Werbegründen weiterhin unentgeltlich angeboten.

ad 5

Die in den Jahren 2014 und 2015 aus der Alpakazucht erzielten Umsätze sind den beiliegenden Saldenlisten zum 31.12.2014 sowie zum 30.09.2015 zu entnehmen. Der Vollständigkeit halber werden auch die zugrundeliegenden Verkaufsrechnungen diesem Schreiben beigelegt. Auf diesen Rechnungen wird auch gekennzeichnet, ob es sich um Kommissionstiere ("k") oder eigene Tiere ("eigen") handelt.

Aus der angekündigten Pensionstierhaltung konnten bis dato noch keine Umsätze erzielt werden. Der Grund dafür ist darin zu sehen, dass aufgrund der massiven Negativstimmung, welche vom Verein Alpaka Association nach dem Austritt meiner Mandantschaft im Jahr 2014 verbreitet wurde, keine diesbezüglichen Kunden angesprochen werden konnten. Insbesondere geht es hierbei um den Vorwurf des nicht mit dem Verein Alpaka Association akkordierten Einkaufes von englischen Tieren, hinsichtlich welcher durch den Verein Alpaka Association ein erhöhtes Seuchenrisiko hinsichtlich Tuberkulose attestiert wird. Faktum ist, dass es bei den Tieren der Firma yyyyyyy zu keiner einzigen Tuberkuloseerkrankung gekommen ist und die Kunden, welche entsprechende Tiere erworben haben, sowohl mit der Qualität der Tiere als auch mit der entsprechenden Betreuung immer voll auf zufrieden waren. Zur Illustration dieser unerfreulichen Situation verweisen wir auf den beiliegenden Schriftverkehr zwischen meiner Mandantschaft und dem Verein Alpaka Association Austria.

ad 6

Aufgrund der oben angeführten problematischen Situation mit dem Verein Alpaka Association werden auch die Deckhengste der Firma yyyyyyy mangels Zulassung nicht mehr in der Deckhengstbörse des Vereines angeboten. Nunmehr erfolgt das Anbot auf der Website www.zzzzzz.com wobei derzeit vier Deckhengste gehalten werden und ab 2016 ein zusätzlicher Deckhengst eingesetzt werden sollte. Aus dem Deckservice konnte aus oben angeführten Gründen im Jahr 2014 noch keine Einnahmen erzielt werden, im Jahr 2015 wurden bis dato Einnahmen von € 680,00 erzielt. Der geplante Weiterverkauf von Deckhengsten ist voraussichtlich erst ab 2016 möglich, da erst zu diesem Zeitpunkt die letztendliche Qualität des Erbgutes anhand bereits bestehender Nachkommen verifiziert werden kann.

ad 7

Folgende ertragsteigernde Maßnahmen sind zukünftig geplant:

- Aufgrund der Erfahrung, dass der ursprünglich unterhaltene Onlineshop zwar als Informationstool genutzt wird, jedoch nur geringfügige Umsätze abwarf, wird aktuell in den Bau eines "Shops" auf dem Gelände des Hofes investiert. Die umsatzsteigernde Wirkung wird insbesondere im Hinblick auf die allgemeine Eignung der Region als Tourismusgegend mit entsprechenden Werbemöglichkeiten im Hotel- und Gastronomiebereich erwartet.
- Weitere verkaufsfördernde Maßnahmen wurden durch die Anfang 2015 begonnene Google Adwords Kampagne gesetzt. Die diesbezüglichen Nachweise liegen diesem Schreiben bei.
- Vertragsabschluss mit der Firma xyz
Inhalt des beiliegenden Vertrages ist die Fertigung von Bettenprodukten mit der von der Firma yyyyyyy bereit gestellten Rohwolle vom Alpaka. Ausgegangen wird im abgeschlossenen Vertrag von einer geplanten Jahresmenge ab 2015 von ca. 400 Stück.
- Aufgrund der mittlerweile erweiterten Herdengröße wird dazu übergegangen, die angebotenen Wollprodukte aus eigenen Materialien herzustellen. Damit soll eine weitere kontrollierte Steigerung der sehr guten Qualität gewährleistet werden und die Kosten des Zukaufs von Wollprodukten minimiert werden.
- Geplant ist hinkünftig auch Seminare im Bereich Alpakazucht bzw. auch Alpakaprodukte anzubieten.
- Kommissionsverkauf
Aufgrund der Tatsache, dass eine gute und entsprechend gewinnbringende Platzierung der angebotenen Produkte nur bei einer entsprechend großen Herde möglich ist, wird neben der Aufzucht und dem Verkauf der eigenen Tiere auch die Haltung und Verkauf von sog. "Kommissionstieren" forciert. Die derzeitige Herde besteht in Summe aus 48 Tieren, wovon 24 auf eigene Tiere und 24 auf Kommissionstiere entfallen. Neben den rein finanziellen Erträgen durch die Provision für den kommissionsweisen Verkauf wirkt sich die größere Herde sowohl positiv auf das Geschäftsfeld "Zuchtbetrieb" als auch auf das Geschäftsfeld "Alpakaprodukte" aus.

Zusammenfassung

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass auch der Vergleich der nunmehr vorliegenden Ergebnisse mit der aktenkundigen Prognoserechnung zeigt, dass die dort getroffenen Plan-Annahmen durch die real vorliegenden Zahlen bereits in nahezu drei Jahren bestätigt werden. Die mit der gegenständlichen Betätigung verbundene, konkrete Absicht der Erzielung von Gewinnen wird durch die Vielzahl der getroffenen, verkaufsfördernden Maßnahmen trotz widriger Rahmenbedingungen noch zusätzlich unterstrichen."

Das Finanzamt hat nach ausführlicher Auseinandersetzung mit diesem Vorbringen in der Stellungnahme vom 15. Dezember 2015 zusammenfassend Nachstehendes ausgeführt:

"Es kann auf Basis der vagen, nicht betraglichen Darstellung der einzelnen Punkte - ausgenommen die sich wiederholende ziffernmäßige Angabe der Alpakatiere - nicht nachvollzogen werden, dass sich die seitens der Abgabepflichtigen offenbar getroffenen Plan-Annahmen durch die (nicht) real vorliegenden Zahlen bereits in nahezu drei Jahren bestätigt werden.

Auch kann nicht von einer Vielzahl von getroffenen verkaufsfördernden Maßnahmen gesprochen werden, die wie beschrieben jene überwiegend in Planung sind oder in Aussicht gestellt werden. Die Einstellung des Onlineshops kann für den Verkauf und die Vermarktung von (Alpaka-)Produkten in der heutigen Zeit als nicht zukunftsorientiert angesehen werden, zumal heutige Kunden verstärkt auf (zusätzliche) Onlineangebote ansprechen.

Von einer seriösen Unternehmerin iSd UStG kann angenommen werden, dass zur Kalkulation und Planung von bisher verlustigen Wirtschaftsjahren konkrete Preise und Vereinbarungen zur weiteren Einschätzung von Ertragschancen von (potentiellen) Geschäftspartnern verlangt werden bzw diese vollständig offen gelegt werden. Da dies bis heute nicht erfolgt ist muss davon ausgegangen werden, dass solche Umstände bzw Zahlen eben nicht vorliegen und fortgesetzt von Liebhaberei auszugehen ist.

Sämtliche Geschäftsfelder "Alpakazucht", "Kommissionsverkauf", "Pensionstierhaltung", "Online-Shop", "Ab-Hof-Verkauf", "Alpaka-Seminare", "Betriebsbesichtigungen" erweisen sich sowohl im Rückblick als auch mit Blick auf die Zukunft auf Basis einer realistischen Prognose als dauernd verlustträchtig oder wurden noch gar nicht verwirklicht."

Im Zuge des am 3. Mai 2016 gemäß § 269 Abs. 3 BAO durchgeführten Erörterungstermins ist die Sach- und Rechtslage wie folgt erörtert worden:

"Einkommensteuer:

Bezüglich der für die Abschreibung von Zuchthengsten und Zuchtstuten maßgeblichen Nutzungsdauer gehen beide Verfahrensparteien von einer Nutzungsdauer von 10 Jahren aus.

Es besteht des Weiteren Einvernehmen zwischen beiden Verfahrensparteien, dass die Verluste der Streitjahre 2010 bis 2012 neu ermittelt werden müssen unter Bedachtnahme auf die periodenrichtige Aktivierung der Zuchthengste und Zuchtstuten und die Abschreibung der diesbezüglichen Anschaffungskosten unter Zugrundelegung der 10jährigen Nutzungsdauer. Dabei sind die Betriebseinnahmen auf die einzelnen Betriebszweige (Verkauf von Alpacas, getrennt nach Eigentieren und Kommissionstieren, Deckleistungen, Verkauf von Alpaca-Produkten, getrennt nach zugekauften und selbst produzierten Waren und Einnahmen aus Hofführungen sowie Online-Shop) aufzugliedern.

Unter diesen Gesichtspunkten ist von der Bf. auch eine entsprechende Prognoserechnung, die die tatsächlichen Betriebsergebnisse der Jahre 2010 bis einschließlich 2015 beinhaltet, dem Finanzamt vorzulegen.

Beide Verfahrensparteien gehen einhellig davon aus, dass im vorliegenden Streitfall bezüglich der Liebhabereibeurteilung von einem absehbaren Zeitraum für die Erzielung des Gesamtgewinnes von 13 Jahren auszugehen ist, das heißt, dass im Jahr 2022 ein Gesamtgewinn vorliegen muss.

Von Seiten des Finanzamtes wird um Vorlage der Dienstvereinbarung bezüglich Herabsetzung der Wochenarbeitszeit ab 1.2.2016 auf 25 Stunden ersucht.

Des Weiteren wird vom Finanzamt darauf hingewiesen, dass der Jahresumsatz des Jahres 2015 nicht mit den vorangemeldeten Umsätzen übereinstimmt. Diesbezüglich wird von Seiten der bevollmächtigten Vertreterin ausgeführt, dass ihr diese Differenz bewusst sei. Zur Erklärung wird auf nicht erfasste Verkaufserlöse hingewiesen.

Umsatzsteuer:

Die Erklärungen nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 und jene nach § 6 Abs. 3 UStG 1994 sind dem Finanzamt vorzulegen.

Des Weiteren sind für die Jahre 2010 bis einschließlich 2015 sämtliche Eingangsrechnungen, aus denen Vorsteuern beansprucht wurden, zuzüglich einer entsprechenden Aufstellung zur Einsichtnahme vorzulegen.

Auch sämtliche Ausgangsrechnungen der Jahre 2010 bis einschließlich 2015 sind dem Finanzamt zuzüglich einer entsprechenden Aufstellung vorzulegen.

Es wird auch ersucht, um Vorlage der Auflistung jener Geldbeträge, die an die englische Züchterin überwiesen wurden, die die Kommissionstiere betreffen, mit Verweis auf bezügliche Ausgangsrechnungen einschließlich des bezughabenden E-Mail-Verkehrs.

Von Seiten der Amtsvertreterin Mag. Dr. Konrad wird ausgeführt, dass aus ihrer Sicht in den Streitjahren 2010 bis 2013 von der Bf. kein marktkonformes Verhalten im Sinne der EuGH-Judikatur an den Tag gelegt wurde. Dazu nimmt Mag. Schöberl wie folgt Stellung: Aus unserer Sicht ist das marktkonforme Verhalten von Anfang an gegeben gewesen, weil ohne dieses schon anfänglich vorhandene marktkonforme Verhalten das jetzige Ergebnis der Betätigung nie erzielbar gewesen wäre. Es hat im gesamten Zeitraum nie eine Veränderung des Verhaltens gegeben, sondern wurde von Anfang an versucht, mit

allen Möglichkeiten nach außen auf dem Markt in Erscheinung zu treten. Naturgemäß kann in den Startjahren nicht mit einer Herde von bereits 48 Tieren begonnen werden, sondern ist diese Herdenentwicklung der Auswuchs eines konsequenten Marktverhaltens bereits von Beginn an.

Die Bf. erklärt, dass sie glaublich seit dem Jahr 2015 beim Zuchtverein "LARA-Lama- und Alpaca-Register Austria" Mitglied ist. Ein diesbezüglicher Nachweis wird vorgelegt.

Die eigenen Tiere sind bei "LAREU", einem internationalen Tierregister mit Sitz in der Schweiz registriert.

Bezüglich der Kommissionstiere lautet nach der Aussage der Bf. die mündliche Vereinbarung mit dem englischen Zuchtbetrieb dahingehend, dass ihr im Falle eines Verkaufes als Provision 30% des Verkaufserlöses zusteht. Des Weiteren hat die Bf. das Recht, weibliche Kommissionstiere zu bedecken und die Nachzuchten zu verkaufen. Bezüglich des Erlöses aus dem Verkauf der Nachzuchten besteht die mündliche Vereinbarung, dass 65% des Verkaufserlöses der Bf. zustehen.

Nach den Ausführungen der Bf. ist für einen Zuchtbetrieb in dieser Herdengröße notwendig, eine Herdenmanagementsoftware zu führen, in der sämtliche Tiere namentlich mit ihrer Registriernummer, mit den Eigentumsverhältnissen, Geburtsdatum, Geschlecht, Faserdaten, medizinischer Behandlungen, Eigentümerwechsel eingetragen sind. Des Weiteren wird über den Zeitpunkt der Bedeckungen und über die Namen der Elterntiere und deren Abstammung Buch geführt. Außerdem sind in dieser Software sämtliche medizinische Behandlungen dokumentiert. Ein diesbezüglicher Ausdruck (Tierliste und ein Example Handoverreport von einer yyyyyyy-Stute, dem Cambridge-Sudoku-Zuchthengst und vom Zuchthengst Bozedawn-Regent) wird dem Finanzamt zur Verfügung gestellt.

Mag. Schöberl ergänzt in diesem Zusammenhang, dass gerade das Vorhandensein dieser Software ein Indiz für unternehmerisches Verhalten darstellt.

Zum Verständnis eines Alpaka-Zuchtbetriebes ist notwendig zu wissen, dass Zuchthengste auf der Farm erst ab einem Stutenbestand von mindestens 10 Stuten wirtschaftlich sinnvoll erscheinen. Überdies ist diese Mindestgröße auch aus züchterischen Überlegungen zur Vermeidung von Inzucht erforderlich. Aus diesem Grund wurden in den Streitjahren 2010 bis 2012 keine eigenen Zuchthengste gehalten, sondern man hat sich mit Fremdbedeckungen beholfen.

Auf die Frage der Amtsvertreterin Mag. Dr. Konrad, wie viele Zuchthengste und Zuchtstuten für die Tierzucht zur Verfügung stehen, gibt die Bf. Nachstehendes an:

Die Stuten zur Zucht stehen seit dem Beginn des Betriebes ab einem Alter von 2 Jahren zur Verfügung, werden aber nicht jährlich bedeckt. Denn man will im Hinblick auf die Gesundheit eine qualitativ hochstehende Zucht betreiben.

Zuchthengste stehen ab einem Alter von 3 Jahren zur Verfügung, wobei derzeit aktiv für die Zucht ab dem Jahr 2016 fünf Hengste zum Einsatz kommen.

Von Seiten der Amtsvertreterin wird ersucht, den Bestellauftrag für die Lieferung der Flyer bzw. Prospekte vorzulegen.

Von Seiten des Finanzamtes wird wiederholt ersucht, für die Jahre 2010 bis 2016 detailliert unter Vorlage diverser Beweismittel konkretisiert, jene Umstände und Maßnahmen bekannt zu geben, die das marktkonforme Verhalten der Bf. dokumentieren.

Von Seiten der Bf. wird zugesichert, dass die geforderten Unterlagen und Beweismittel dem Finanzamt Graz-Umgebung bis spätestens 30. Juni 2016 in Papier bzw. in elektronischer Form (Excel-Dateien) vorgelegt werden.

Im Zusammenhang mit der in der Beilage zur Niederschrift getroffenen Würdigung ist ausdrücklich festzustellen, dass es sich dabei um keine abschließende definitive steuerliche Würdigung handelt; diese kann ausschließlich durch den zur Entscheidung berufenen Senat des Bundesfinanzgerichtes getroffen werden."

Zu den von der bevollmächtigten Vertreterin der Bf. dem Finanzamt mit Schriftsatz vom 30. Juni 2016 vorgelegten umfangreichen Unterlagen (aktualisierte Prognoserechnung, Eingangs- und Ausgangsrechnungen für die Jahre 2010 bis 2015) hat das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht mit Schriftsatz vom 31. August 2016 eine detaillierte Stellungnahme übermittelt, die der bevollmächtigten Vertreterin samt den Bezug habenden Unterlagen (Excel-Dateien) per E-Mail am 2. September 2016 in Wahrung des Parteiengehörs zur Erstattung einer allfälligen Gegenäußerung zur Kenntnis gebracht worden ist. Dazu wurde von der bevollmächtigten Vertreterin mit der Eingabe vom 20. Oktober 2016 an das Bundesfinanzgericht eine Gegenäußerung erstattet, in der zu der am 30. Juni 2016 unter Bedachtnahme auf das Ergebnis des am 3. Mai 2016 durchgeführten Erörterungstermins übermittelten, aktualisierten Prognoserechnung - "Prognoserechnung Stand 10./15.06.2016 - Version III" - in der Zusammenfassung ua. Nachstehendes ausgeführt wurde:

"Die vorliegende Prognoserechnung wurde von unserer Kanzlei in sehr enger Abstimmung mit unserer Mandantschaft sowie deren Lebensgefährten, welcher die wirtschaftliche und finanztechnische Seite des Unternehmens betreut, mit aller zu Gebote stehenden Sorgfalt erstellt.

Gerade die Tatsache, dass sich ein Gesamtüberschuss tatsächlich erst im letzten Jahr des absehbaren Zeitraumes (2022) lt. Planrechnung einstellt, spricht für die sehr vorsichtige Einschätzung unserer Mandantschaft hinsichtlich zukünftig erzielbarer Gewinne.

Die aus der Prognoserechnung ableitbaren, jährlichen Ergebnissteigerungen stellen sowohl bei prozentueller Betrachtung als auch bei Betrachtung der Absolutwerte sehr realistische, vorsichtige Planannahmen dar. Das steuerpflichtige Jahresergebnis eines Einzelunternehmens, welches nach 13 Jahren unternehmerischer Tätigkeit einen Gewinn von rund EUR 25.000,00 erreicht, kann keinesfalls als überhalten und zu hoch geplant beurteilt werden.

Insbesondere ist die vorgelegte Prognoserechnung auch vor dem Hintergrund zu betrachten, dass es hierbei nicht um die steuerliche Rechtfertigung eines teuren Hobbies geht, sondern vielmehr unsere Mandantschaft sich mit diesem Betrieb ein zweites, wirtschaftliches Standbein aufbauen möchte. Dieses Faktum wird ganz klar dadurch untermauert, dass ab 01.02.2016 die bisherige Vollzeit-Beschäftigung unserer Mandantschaft auf ein Wochenstundenausmaß von 25 Stunden reduziert wurde. Damit ergibt sich zwangsläufig, dass unsere Mandantschaft wirtschaftlich darauf angewiesen ist, aus ihrem Betrieb zukünftige Gewinne zu erwirtschaften, um auch weiterhin ihren Lebensunterhalt finanzieren zu können."

Zum Zwecke der noch tiefer gehenden Erläuterungen der vorliegenden Plandaten werde die Einvernahme von Mag. NN, dem die wirtschaftliche und finanztechnische Unterstützung der Bf. obliege, als Zeuge beantragt.

In der mündlichen Verhandlung haben die beiden Parteien Nachstehendes ausgeführt:

"Mag. Thomas Schöberl führt zum Sachverhalt Folgendes aus:

Der in der maßgeblichen Prognoserechnung im Jahr 2016 unter Bestandsveränderung Tiere zum Ansatz gebrachte Wert von 3.000 Euro entspricht bei Unterstellung eines Wertes von 500 Euro pro Jungtier 6 Jungtieren. Nachdem aber von der Bf. festgestellt wurde, dass 2 Jungtiere leider verstorben sind, ist dieser Wert auf 2.000 Euro und die dazugehörige AfA auf 200 Euro zu korrigieren. Die Bf. führt dazu aus, dass dzt. 14 Stuten gedeckt sind, sodass sich dieser Wert im nächsten Jahr entsprechend erhöhen wird. In diesem Zusammenhang verweist der bevollmächtigte Vertreter, dass im Jahr 2017 nur ein Wert von 1.500 Euro eingestellt ist. Ergänzend dazu führt der Zeuge aus, dass das Reservepotential bei einem Ausfall im gesamten Herdengefüge vorhanden ist, um auch dementsprechend die Zuchtziele zu erreichen.

Die Amtsvertreterin, Mag. Dr. Konrad, führt dazu Folgendes aus:

Es wird wiederholt festgestellt, dass Werte, die für die Prognoserechnung herangezogen werden, einerseits konstant gehalten werden, die tatsächlichen Verhältnisse nicht widerspiegeln. Hier konkret bezogen auf die Bestandsveränderungen von Jungtieren. Vorbehaltlich, ob diese Methode überhaupt zulässig ist im Rahmen einer Einnahmen-Ausgabenrechnung.

Bezugnehmend auf die diesbezügliche Nachfrage der Amtsvertreterin führt der Vertreter der Bf. aus, dass auch eine sorgfältig erstellte Prognoserechnung naturgemäß nur die Planung berücksichtigen kann zum Zeitpunkt der Erstellung dieser Rechnung. Wirtschaftliche und naturbedingte Unwägbarkeiten können nicht im Voraus eingeplant werden und liegt es in der Natur einer verantwortungsvollen Führung des Unternehmens solche naturbedingte Ausfälle zu kompensieren.

Der derzeitige Herdenbestand beträgt 49 Tiere.

Der bevollmächtigte Vertreter bringt zu den Bestandsveränderungen in den Folgejahren ab 2016 vor, dass diese im reduzierten Ausmaß geplant wurden, was aber nicht bedeutet, dass auf Grund dessen die Herdengröße sinkt, sondern sich nur die Zuwachsrate der Herdengröße vermindert. Die Planrechnung geht davon aus, dass in den ersten Jahren des Zuchtbetriebes verstärkt die Jungtiere zur Zucht zurückbehalten werden, weshalb in den ersten Jahren höhere Bestandsveränderungen eingesetzt wurden. In den Folgejahren werden weniger Nachzuchten zur Zucht zurückbehalten, dafür aber mehr Nachzuchten verkauft.

Auf die Frage des Amtsvertreters Mag. Mössler, dass bspw. im Jahr 2016 die Gesamteinnahmen Tiere in Höhe von 19.000 Euro sowohl die Einnahmen für Wallach, Stute, Hengst und Bestandsveränderungen beinhalten, was für ihn unverständlich erscheint, antwortet Mag. Schöberl Folgendes: Die Bestandsveränderung ist zwar keine zahlungswirksame Einnahme, kürzt allerdings die in voller Höhe berücksichtigten Ausgaben für die Aufzucht der Jungtiere.

Die Amtsvertreterin Dr. Konrad führt zu den "Einnahmen Tiere" des Jahres 2015 aus, dass bezüglich des ausgewiesenen Erlöses von 5.976,16 Euro in der Prognoserechnung keine Rechnungen bzw. Abrechnungen vorgelegt wurden.

Dem entgegnet Mag. Schöberl, dass sich die Gesamteinnahmen von 31.452,58 Euro aus den Einnahmen laut Erfolgsrechnung in Höhe von 27.952,58 Euro zuzüglich der Bestandsveränderung ergeben. Gleiches gilt auch für das Jahr 2016.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht führt die Amtsvertreterin Dr. Konrad im Wesentlichen Nachstehendes aus:

Die gegenständliche Betätigung in nebenberuflicher Ausübung (im Prüfungszeitraum unter Vollbeschäftigung) hat im Streitzeitraum 2010 bis 2012 die Haltung einer Alpakaherde, beginnend im Jahr 2010 mit 3 Tieren, umfasst. Diesbezügliche Umsätze aus Tierverkäufen liegen nicht vor. Umsätze aus dem Verkauf von diversen Alpakaprodukten sind erstmalig im Jahr 2012 erfolgt.

Im Übrigen wird auf die Eingabe vom 15. September 2016 an das BFG verwiesen.

Der Zeuge führt zum marktkonformen Verhalten Folgendes aus:

Ein Alpakazuchtbetrieb kann bezüglich des marktkonformen Verhaltens nicht mit einem Schweinezuchtbetrieb oder mit einem Rinderzuchtbetrieb verglichen werden, weil diese Betriebe auf Grund der gesetzlichen Rahmenbedingungen kein marktkonformes Verhalten an den Tag legen können. Im vorliegenden Betrieb wurde versucht mit möglichst vielen Medien präsent zu sein und resultierend daraus den Synergieeffekt aus den effizientesten Medien beizubehalten. Weiters ist uns gelungen, auf Grund dieser Maßnahmen die Anerkennung als landwirtschaftlicher Vorzeigebetrieb zu gewinnen. Bspw. haben heuer ca. 500 Bäuerinnen aus der Weststeiermark im Wege von Lehrfahrten, organisiert durch die Landwirtschaftskammer, unseren Betrieb besichtigt und bei der Gelegenheit auch diverse Produkte gekauft.

Mag. Thomas Schöberl beantragt als bevollmächtigter Vertreter der Bf. den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide im Streitpunkt der Anerkennung als Einkunftsquelle und gegen die Umsatzsteuerbescheide im Streitpunkt der Anerkennung als unternehmerische Tätigkeit Folge zu geben.

Die Vertreter der Amtspartei beantragen die Abweisung der Beschwerden, wobei in umsatzsteuerlicher Hinsicht die Rechtsansicht vertreten wird, dass nicht ausschließlich auf das marktkonforme Verhalten abzustellen ist, sondern unter Bedachtnahme auf die Judikatur des VwGH zur kleinen Vermietung daneben auch die objektive Ertragsfähigkeit zu berücksichtigen sein wird."

Über die Beschwerden wurde erwogen:

EINKOMMENSTEUER

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 bzw. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung - LVO 1993), BGBl. Nr. 33/1993, idF BGBl. II Nr. 358/1997, ist Liebhaberei ua. bei einer Betätigung anzunehmen, 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 (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen.

Die Bewirtschaftung einer Kleinlandwirtschaft kann typischerweise einer privaten Neigung entsprechen (vgl. VwGH 16.12.2009, 2008/15/0059). Nichts anderes gilt für eine in Verbindung mit der Bewirtschaftung einer kleinen Weidefläche betriebene Tierzucht.

Nach § 2 Abs. 4 LVO 1993 liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

"Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, auf Dauer Einnahmenüberschüsse zu erzielen, ist eine Tatfrage, welche die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung zu lösen hat (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. September 2010, 2006/15/0318). Beweispflichtig dafür, dass die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt (§ 2 Abs. 4 LVO 1993), ist der Abgabepflichtige (vgl. das hg. Erkenntnis

vom 6. Juli 2006, 2002/15/0170). Diesem obliegt es, die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung des positiven Gesamtergebnisses innerhalb eines absehbaren Zeitraumes nachvollziehbar auf Grund konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmender Bewirtschaftungsdaten darzustellen (vgl. beispielsweise die hg. Erkenntnisse vom 28. Juni 2006, 2002/13/0036, und vom 19. April 2007, 2006/15/0055)" [VwGH 25.4.2013, 2010/15/0107, betr. eine Schaf- und Damwildzucht auf einer Weidefläche von 2 ha].

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage war den Beschwerden aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden:

Eingangs ist festzustellen, dass die bevollmächtigte Vertreterin der Bf. in den Beschwerdeschriften mit den Ausführungen, wonach "die Feststellung der Finanzverwaltung, dass es sich bei der ausgeübten Tätigkeit um eine Tätigkeit mit Liebhabereivermutung im Sinne des § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung handelt, außer Streit zu stellen ist," ausdrücklich die Subsumierung der strittigen Betätigung unter § 1 Abs. 2 LVO 1993 außer Streit stellt.

Die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung im Sinne der Erzielung eines Gesamtgewinnes in einem absehbaren Zeitraum (§ 2 Abs. 4 LVO 1993) liegt auf dem Abgabepflichtigen, den die Obliegenheit zur Widerlegung der Liebhabereivermutung trifft (vgl. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0107). Bezüglich der Bestimmung des absehbaren Zeitraumes besteht zwischen beiden Parteien Einvernehmen darüber, dass für die Erzielung eines Gesamtgewinnes, im vorliegenden Fall einer Alpakazucht, von einem Zeitraum von 13 Jahren auszugehen ist, sodass die steuerliche Anerkennung als Einkunftsquelle das Vorliegen eines Gesamtgewinnes im Jahr 2022 zur Voraussetzung hat.

Die von der bevollmächtigten Vertreterin der Bf. mit der Eingabe vom 30. Juni 2016 übermittelte aktualisierte Prognoserechnung, wonach sich im maßgeblichen Jahr 2022 ein kumulierter Gesamtgewinn in Höhe von 4.915,88 Euro ergeben würde, erweist sich aus nachstehenden Erwägungen nicht geeignet, die voraussichtliche Ertragsfähigkeit des gegenständlichen Betriebes unter Beweis zu stellen:

Es ist unbestritten, dass die Bf. im Jahr 2010 drei Alpakas um den Gesamtkaufpreis von 14.500 Euro (1.500 Euro, 6.000 Euro und 7.000 Euro) angeschafft hat [vgl. Konto 9901 der Einnahmen-Ausgabenrechnung 2010 und Spalte "EK Tiere (in Abschreibung berücksichtigt)" der Prognoserechnung, wonach sich in der Zeile 2010 der Betrag 14.500 Euro findet].

Die unter Zugrundelegung der unbestrittenen Nutzungsdauer von 10 Jahren für Zuchttiere (vgl. Niederschrift über die Durchführung des Erörterungstermins vom 3. Mai 2016) sich ergebende Absetzung für Abnutzung in Höhe von jährlich 1.450 Euro wurde von der Bf. weder in den vorliegenden Erfolgsrechnungen 2010 bis 2015, noch in der Folge in der Prognoserechnung bis zum Jahr 2019

berücksichtigt. Vielmehr sind die gesamten Anschaffungskosten unter dem Titel "Materialaufwand" ("Konto 5302 Warenverbrauch") lt. vorliegender Erfolgsrechnung 2010 als Betriebsausgabe zum Abzug gebracht worden.

Des Weiteren sind in den Erfolgsrechnungen 2011 bis 2014 auch die Einnahmen aus dem Verkauf von Torten als Betriebseinnahmen erfasst worden. Da ein sachlicher Zusammenhang mit dem strittigen landwirtschaftlichen Tierzuchtbetrieb nicht besteht, waren die diesbezüglichen Einnahmen sowohl aus den Gewinnermittlungen als auch aus der Prognoserechnung jedenfalls auszuschneiden. Dies gilt auch für die Ausgaben für den Einkauf von Hilfsstoffen, Materialien und Zutaten für die Tortenherstellung (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 29. September 2016).

Die Einkünfte aus der Herstellung und dem Verkauf von Torten waren in den Streitjahren als gewerbliche Einkünfte in Höhe von -1.203,10 Euro (2010); +116,53 Euro (2011) und +160,66 Euro (2012) zu erfassen (vgl. Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 26. September 2016 an die Bf.).

| | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
|---------------------------------|------------|------------|------------|------------|-----------|------------|
| erklärter Verlust | -15.767,79 | -13.534,40 | -24.878,90 | -29.619,92 | -5.178,39 | -13.579,95 |
| +Alpakakauf | +14.500,00 | | | | | |
| -AfA-Erhöhung | -1.450,00 | -1.450,00 | -1.450,00 | -1.450,00 | -1.450,00 | -1.450,00 |
| -Tortenerlöse | | -592,73 | -427,27 | -144,54 | -45,45 | |
| +Ausgaben iZm Tortenherstellung | +1.203,10 | +476,20 | +266,61 | +120,98 | | |
| Verluste lt. BFG | -1.514,69 | -15.100,93 | -26.489,56 | -31.093,48 | -6.673,84 | -15.029,95 |

Somit ergibt sich für die Jahre 2010 bis einschließlich 2015 ein kumulierter Gesamtverlust in Höhe von 95.902,45 Euro.

Für die Jahre 2016 bis einschließlich 2019 sind die aus der Anschaffung der drei Alpakas im Jahr 2010 resultierenden Beträge für Absetzung für Abnutzung in Höhe von jeweils 1.450 Euro von den von der Bf. prognostizierten Gewinnen in Abzug zu bringen.

Hinsichtlich des Zeitraumes Jänner bis einschließlich 30. September 2016 hat die bevollmächtigte Vertreterin über Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht mit der Eingabe vom 20. Oktober 2016 eine Erfolgsrechnung vorgelegt, wonach sich für diesen Zeitraum ein Verlust von 3.345,22 Euro ergibt. Diesem Verlust sind, ausgehend von den erklärten Betriebseinnahmen Jänner bis September in Höhe von 14.289 Euro, für die Monate Oktober bis Dezember noch Betriebseinnahmen von schätzungsweise 4.763 Euro (die durchschnittlichen monatlichen Betriebseinnahmen im Zeitraum Jänner bis September 2016 betragen 1.587,67 Euro) hinzuzurechnen. Als Betriebsausgaben in Abzug zu bringen sind jedenfalls die Beträge für die Absetzung für Abnutzung der Zuchttiere in Höhe von 4.330 Euro (= erklärte AfA lt. Anlagenverzeichnis 1. Jänner

bis 31. Dezember 2015 in Höhe von 3.430 Euro abzüglich AfA von 550 Euro für Abgang eines Tieres im Jahr 2015 zuzüglich AfA-Erhöhung in Höhe von 1.450 Euro lt. obigen Ausführungen) und die Stallgebäude-AfA lt. Anlagenverzeichnis 1. Jänner bis 31. Dezember 2015 in Höhe von 2.046 Euro und die Absetzung für Abnutzung für den PKW-Anhänger lt. Anlagenverzeichnis 1. Jänner bis 31. Dezember 2015 in Höhe von 330 Euro; somit Absetzung für Abnutzung in Höhe von insgesamt 6.706 Euro. Demnach errechnet sich für das Jahr 2016 ein Verlust in Höhe von 5.288 Euro $(-3.345-4.330-2.046-330+4.763)$.

Demnach stellen sich die für die Prognoserechnung maßgeblichen Betriebsergebnisse wie folgt dar:

| | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 |
|---|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Gewinne lt. Prognoserechnung | 3.863,55 | 6.951,76 | 11.416,89 | 17.945,32 |
| abzüglich AfA-Erhöhung | | -1.450,00 | -1.450,00 | -1.450,00 |
| prognostizierte Gewinne bzw maßgeblicher Verlust 2016 lt. BFG | -5.288,00 | 5.501,76 | 9.966,89 | 16.495,32 |

Damit stellt sich die korrigierte Prognoserechnung wie folgt dar:

| | Verlust bzw. Gewinn | kumuliert |
|--------------------|---------------------|-------------------|
| 2010 | -1.514,69 | |
| 2011 | -15.100,93 | |
| 2012 | -26.489,56 | |
| 2013 | -31.093,48 | |
| 2014 | -6.673,84 | |
| 2015 | -15.029,95 | |
| 2010 - 2015 | | -95.902,45 |
| 2016 | -5.288,00 | |
| 2017 | 5.501,76 | |
| 2018 | 9.966,89 | |
| 2019 | 16.495,32 | |
| 2020 | 18.085,43 | |
| 2021 | 18.327,65 | |

| | | |
|--------------------|-----------|-------------------|
| 2022 | 24.884,63 | |
| 2016 - 2022 | | +87.973,68 |
| 2010 - 2022 | | -7.928,77 |

Somit ist nach der vorliegenden, entsprechend korrigierten Prognoserechnung als erwiesen anzunehmen, dass der strittige Alpaka-Zuchtbetrieb objektiv nicht geeignet ist, auf Dauer Einnahmenüberschüsse zu erzielen. Denn bereits die Prognose für das Jahr 2016, dessen tatsächliches Ergebnis nunmehr bereits auf Grund der obigen Ausführungen ermittelbar ist, erweist sich als völlig unzutreffend. Während die Prognose von einem Gewinn in Höhe von 3.863,55 Euro ausgeht, errechnet sich ein Jahresverlust von 5.288 Euro. Aussagekräftig für die mangelnde Stichhaltigkeit der Prognoserechnung der Bf. erweist sich wohl auch die Prognose der gesamten Betriebseinnahmen des Jahres 2016. Während diese mit 32.680 Euro angenommen werden, betragen diese tatsächlich im Zeitraum Jänner bis 30. September 2016 lediglich 14.289,36 Euro, sodass hochgerechnet auf das gesamte Jahr 2016 lediglich von Betriebseinnahmen in Höhe von 19.052,36 Euro auszugehen sein wird. Das sind aber lediglich 58,30 % der prognostizierten Betriebseinnahmen.

Auch bei Betrachtung der Betriebseinnahmen "Tiere", die in der Prognoserechnung mit 19.000 Euro zum Ansatz gebracht werden, zeigen die tatsächlichen Ziffern (lt. Erfolgsrechnung Jänner bis 30. September 2016 betragen diese 4.424,78 Euro; hochgerechnet auf das gesamte Jahr 5.899,68 Euro), dass die Prognose tatsächlich nur mit 31,05 % erfüllbar ist.

In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass die Bf. in der Prognoserechnung für den Zeitraum 2010 bis einschließlich 2015 einen kumulierten Gesamtverlust von 96.559,35 Euro ausweist, während dieser unter Bedachtnahme auf die obigen Ausführungen lediglich 95.902,45 beträgt. Da das Bundesfinanzgericht bei der Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der strittigen Tätigkeit ohnedies von diesem niedrigeren Betrag ausgeht und die Bf. sich dadurch keinesfalls beschwert erachten kann, erübrigt sich jedenfalls die nähere Begründung des Differenzbetrages.

Überdies ist unter Bezugnahme auf die Ausführungen des bevollmächtigten Vertreters in der mündlichen Verhandlung zu der in der Prognoserechnung der Jahre 2014 bis 2022 ausgewiesenen Position "Bestandsveränderung Tiere", die "zwar keine zahlungswirksame Einnahme darstellt, allerdings die in voller Höhe berücksichtigten Ausgaben für die Aufzucht der Jungtiere kürzt", Nachstehendes festzustellen:

Im Rahmen einer Einnahmen-Ausgabenrechnung, die eine vereinfachte Gewinnermittlung im Wege einer Geldflussrechnung darstellt und Betriebseinnahmen im Zeitpunkt ihres Zuflusses erfasst [vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 4, Tz 178 und 185 (1.7.2014)], sind Bestandsveränderungen, im vorliegenden Fall Bestandserhöhungen des zur Zucht bestimmten Herdenbestandes durch im Betrieb geborene Jungtiere, keinesfalls als Betriebseinnahmen zu erfassen (vgl. in

diesem Zusammenhang auch Ausfüllhilfe (E 2) zur Einkommensteuererklärung (E 1) für 2012 sowie zur Beilage zur Einkommensteuererklärung für Einzelunternehmer/innen (betriebliche Einkünfte) für 2012 (E 1a), B) 15.3, wonach Einnahmen-Ausgaben-Rechner Bestandsveränderungen nicht zu erfassen haben).

Demzufolge sind die in der Prognoserechnung aus diesem Titel in den "Einnahmen Tiere" enthaltenen Beträge (2016: 3.000 Euro; 2017: 1.500 Euro und 2018 bis 2022: jeweils 1.000 Euro) um insgesamt 9.500 Euro zu kürzen.

Damit erhöht sich der oa. Gesamtverlust in Höhe von 7.928,77 Euro um 9.500 Euro auf einen Gesamtverlust von 17.428,77 Euro.

Da die in der Prognoserechnung für die Jahre 2016 bis 2022 zum Ansatz gebrachten "Einnahmen Gesamt" völlig schwankende Steigerungsraten von Jahr zu Jahr in Höhe von 3,9% (von 2015 auf 2016) bis 22,6% (von 2018 auf 2019) aufweisen, die, wie das Jahr 2016 eindrucksvoll beweist, wohl nicht zu erwirtschaften sein werden, können diese Beträge mangels nachvollziehbarer, schlüssiger verbaler Begründung wohl eher nur als willkürliche Zahlenangaben interpretiert werden.

Im Übrigen hat sich die bevollmächtigte Vertreterin in der Gegenäußerung vom 20. Oktober 2016 nicht mit einem Wort mit der Erfolgsrechnung für den Zeitraum Jänner bis September 2016 auseinandergesetzt.

Somit waren die oa. Verluste der Jahre 2010 bis 2012 im Rahmen der Einkommensermittlung nicht zu berücksichtigen.

UMSATZSTEUER 2010 bis 2012

Nach Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL, 2006/112/EG gilt als "Steuerpflichtiger", wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Als "wirtschaftliche Tätigkeit" gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

Gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 gilt eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei) nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.

Gemäß § 6 LVO 1993 kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

"In Bezug auf die Umsatzsteuer wird im angefochtenen Bescheid lediglich die Bestimmung des § 6 LVO 1993 wiedergegeben, wonach Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur dann vorliegen könne, wenn eine Betätigung unter § 1 Abs. 2 falle (Betätigung mit

Liebhabeivermutung). Eine Auseinandersetzung mit den unionsrechtlichen Vorgaben enthält der Bescheid nicht.

Nach Art. 4 Abs. 1 und 2 der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG gilt als Steuerpflichtiger, wer die wirtschaftliche Tätigkeit eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig, zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

Das umsatzsteuerliche Verständnis von Liebhaberei ist seit dem UStG 1994 damit wesentlich enger gefasst als das ertragsteuerliche. Dem wurde in Österreich durch die LVO 1993 insofern Rechnung getragen, als Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn für grundsätzlich erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten (vgl. § 1 Abs. 1 LVO 1993) nicht mehr in Frage kommt. Die Bestimmung des § 1 Abs. 2 LVO 1993 erfasst Tätigkeiten, die auch im Verständnis des Unionsrechts oftmals nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten angesehen werden können. Tätigkeiten, die ein Hobby darstellen oder der Freizeitgestaltung dienen, bilden keine wirtschaftlichen Betätigungen iSd Unionsrechtes.

Wird eine Tätigkeit nicht zur Erzielung von Einnahmen, sondern beispielsweise aus persönlicher Neigung ausgeübt, darf auch die Erzielung gelegentlicher Einnahmen nicht dazu führen, als Unternehmer einen Vorsteuerabzug zu erlangen (vgl. Melhardt/Tumpel, UStG, § 2 Rz. 376).

Die Abgrenzung der wirtschaftlichen Tätigkeit zum privaten Konsum erfordert nach der Rechtsprechung des EuGH eine Betrachtung der Gesamtheit der Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalls (vgl. EuGH vom 26. September 1996, *Enkler*, C-230/94, Randnr. 30, und zur Nutzung eines Privatforstes das Urteil vom 19. Juli 2012, *Redlihs*, C-263/11, Randnr. 40).

Im Urteil *Redlihs* hat der EuGH darauf abgestellt, ob der Betroffene aktive Schritte der Forstwirtschaft unternimmt, indem er sich ähnlicher Mittel wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleister im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der RL 2006/112/EG (entspricht Art. 4 Abs. 1 und Abs. 2 der RL 77/388/EWG) bedient. Bejahendenfalls sei die fragliche Tätigkeit als "wirtschaftliche Tätigkeit" (somit als unternehmerisch im Sprachgebrauch des UStG 1994) zu beurteilen.

Der angefochtene Bescheid enthält eine eingehende Auseinandersetzung mit dem - umsatzsteuerlich nicht relevanten - Ergebnis der streitgegenständlichen Tätigkeit. Feststellungen zu den näheren Umständen, unter denen der Beschwerdeführer die strittige Betätigung ausübt, liegen nicht vor. Wie sich diese Umstände im Vergleich zu jenen Umständen verhalten, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird (marktkonformes Verhalten), fehlen zur Gänze. Da die belangte Behörde von einer nachhaltigen Einnahmenerzielung ausgeht, hätte es solcher Feststellungen aber bedurft, um das Vorliegen einer "wirtschaftlichen Tätigkeit" im Sinne der 6. MwSt-RL verneinen zu dürfen.

Sollte sich im fortgesetzten Verfahren erweisen, dass ein marktkonformes Verhalten vorliegt, wird zu prüfen sein, ob der Beschwerdeführer nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 optiert hat (eine diesbezügliche Optionserklärung liegt in den Verwaltungsakten nicht ein)" [VwGH 25.4.2013, 2010/15/0107].

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage war den Beschwerden, soweit die Anerkennung des Alpaka-Zuchtbetriebes als wirtschaftliche Tätigkeit in Streit steht, aus nachstehenden Erwägungen ein Erfolg beschieden:

Allein der mittlerweile - vgl. Ausführungen in der mündlichen Verhandlung - auf 49 Alpakas angestiegene Tierbestand ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ein wesentliches Indiz dafür, dass der gegenständliche Zuchtbetrieb in den Streitjahren als wirtschaftliche Betätigung und damit als unternehmerische Tätigkeit im Sinne des UStG 1994 zu qualifizieren ist. Dass die Haltung eines derart großen Tierbestandes nicht mehr ein Hobby darstellt oder keinesfalls der Freizeitgestaltung dient, erscheint angesichts des damit verbundenen großen Zeit- und Kapitalaufwandes wohl geradezu selbsterklärend.

Auch die durch die Reduktion des Vollzeit-Anstellungsverhältnisses der Bf. ab 1. Februar bis jedenfalls 31. Dezember 2016 auf 25 Wochenstunden bewirkte Steigerung der Arbeitszeit im Zuchtbetrieb spricht für das Bestreben nach Ertragssteigerung und damit für ein marktkonformes Verhalten. Im Übrigen werde von ihr eine Verlängerung der Teilzeitbeschäftigung angestrebt.

Die Errichtung eines Verkaufsshops auf dem Hofgelände im Jahr 2015 ist ebenfalls als verkaufsfördernde Maßnahme zu bewerten.

Die einzelnen Werbemaßnahmen, der Online-Auftritt (www.yyyyyyy.at), die Verteilung von Broschüren und Folder (vgl. die diesbezüglichen Rechnungen aus den Jahren 2012 bis 2016 der Fa. Vistaprint B.V., Niederlande, betr. die Lieferung von diversem Werbematerial), die Präsentation des Betriebes in Zeitungen und auch die (entgeltlichen) Hofführungen vermitteln eindrucksvoll das wohl ernsthafte Bestreben der Bf. die Ertragslage zu verbessern.

An dieser Beurteilung vermag die Tatsache, dass die Bf. im Jahr 2014 aus der Alpaca Association Austria ausgetreten ist, nichts zu ändern, da die Kündigung der Mitgliedschaft im Zuchtverein für sich allein nicht entscheidend für die umsatzsteuerliche Beurteilung der Betätigung ist. Hingegen ist durch die nachgewiesene Zahlung des Mitgliedsbeitrages 2016 die Mitgliedschaft bei LAMA und ALPAKA REGISTER AUSTRIA, einem aus über 200 Mitgliedsbetrieben bestehendem Verband österreichischer Lama- und Alpakahalter, dokumentiert.

Schließlich vermögen auch die Ausführungen des Finanzamtes in der ergänzenden Stellungnahme vom 15. September 2016 die Würdigung des Bundesfinanzgerichtes nicht in Zweifel zu ziehen. Denn in dieser Stellungnahme, die sich primär an der umsatzsteuerlich irrelevanten Verlustträchtigkeit der Betätigung orientiert, bleibt der

zahlenmäßig doch beachtliche Herdenbestand von derzeit 49 Tieren vollkommen unberücksichtigt. Dieser Tierbestand übersteigt angesichts des damit verbundenen Zeit- und Kapitalbedarfs bei weitem eine bloß als Freizeitbeschäftigung betriebene Tierzucht.

Demgemäß sind die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2012 entsprechend abzuändern.

Die dafür maßgeblichen Bestimmungen des UStG 1994 lauten:

§ 22 Abs. 1 UStG 1994:

"Bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, wird die Steuer für diese Umsätze mit 10% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden, wird die Steuer für diese Umsätze mit 12% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden jeweils in gleicher Höhe festgesetzt.

Die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 8 bis 26, des § 11 und des § 12 Abs. 10 und 11 sind anzuwenden. Weiters sind Berichtigungen nach § 16 vorzunehmen, die Zeiträume betreffen, in denen die allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes Anwendung gefunden haben."

§ 22 Abs. 3 UStG 1994:

"Als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb ist ein Betrieb anzusehen, dessen Hauptzweck auf die Land- und Forstwirtschaft gerichtet ist. Als Landwirtschaft gelten insbesondere der Acker-, Garten-, Gemüse-, Obst- und Weinbau, die Wiesen- und Weidewirtschaft einschließlich der Wanderschäferei, die Fischzucht einschließlich der Teichwirtschaft und die Binnenfischerei, die Imkerei sowie Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe im Sinne des § 30 des Bewertungsgesetzes 1955."

§ 22 Abs. 5 UStG 1994:

"Führt der Unternehmer neben den im Abs. 1 angeführten Umsätzen auch andere Umsätze aus, so ist der land- und forstwirtschaftliche Betrieb als gesondert geführter Betrieb im Sinne des § 12 Abs. 7 zu behandeln."

§ 22 Abs. 6 UStG 1994:

"Der Unternehmer kann bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass seine Umsätze vom Beginn dieses Kalenderjahres an nicht nach den Abs. 1 bis 5, sondern nach den allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes besteuert werden sollen. Diese Erklärung bindet den Unternehmer für mindestens fünf Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären."

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen die Umsätze der Kleinunternehmer steuerfrei. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der

im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 30.000 Euro nicht übersteigen. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben die Umsätze aus Hilfgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich.

Zufolge § 6 Abs. 3 UStG 1994 kann der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 befreit sind, bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 verzichtet. Die Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären.

Gemäß Art. 1 Abs. 4 Z 1 lit. b und Z 2 UStG 1994 liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb im Sinne der Abs. 2 und 3 nicht vor, wenn der Erwerber ein Unternehmer ist, der den Gegenstand zur Ausführung von Umsätzen verwendet, für die die Steuer nach den Durchschnittssätzen des § 22 festgesetzt ist und der Gesamtbetrag der Entgelte für Erwerbe im Sinne des Abs. 2 Z 1 und des Abs. 3 den Betrag von 11.000 Euro im vorangegangenen Kalenderjahr nicht und im laufenden Kalenderjahr noch nicht überstiegen hat (Erwerbsschwelle).

Zufolge Art. 1 Abs. 5 UStG 1994 idF AbgÄG 2011, BGBl. I Nr. 76/2011 (ab 2.8.2011), kann der Unternehmer auf die Anwendung des Abs. 4 verzichten. Der Verzicht ist gegenüber dem Finanzamt innerhalb der Frist zur Abgabe der Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum eines Kalenderjahres, in dem erstmals ein Erwerb getätigt worden ist, schriftlich zu erklären. Als Verzicht gilt auch die Verwendung einer aufgrund eines Antrags gemäß Art. 28 Abs. 1 zweiter Satz erteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer gegenüber dem Lieferer beim Erwerb von Gegenständen aus dem übrigen Unionsgebiet. Ein Verzicht bindet den Erwerber mindestens für zwei Kalenderjahre und kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden.

Der nichtbuchführungspflichtige Land- und Forstwirt, der zugleich Kleinunternehmer ist (§ 6 Abs. 1 Z 27), will mit der Erklärung nach § 22 Abs. 6 regelmäßig auch auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 verzichten. Formal sind jedoch zwei Erklärungen nötig (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 22, Tz 54).

"Möchte der Land- und Forstwirt in die Regelbesteuerung optieren und würde er bereits im ersten Regelbesteuerungsjahr mit seinen Umsätzen unter die Kleinunternehmerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 fallen, muss er grundsätzlich sowohl eine Erklärung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 als auch eine nach § 6 Abs. 3 leg. cit. abgeben, sofern er anlässlich des Überganges auf die Regelbesteuerung auch auf die Anwendung der Kleinunternehmerbefreiung verzichten will (Erfordernis einer "Doppeloption"; vgl. dazu auch Ruppe, UStG, 3. Aufl., § 22 Tz 54 sowie Sarnthein, ÖStZ 8-9/2007, 202).

Vereinzelte wird argumentiert, der Wortsinn des § 22 Abs. 6 UStG 1994 sei in richtlinienkonformer Auslegung (vgl. Art. 296 Abs. 3 der MwSt-RL 2006/112/EG) so zu verstehen, dass das Recht zur Optionsausübung nicht dadurch verloren gehen könne, wenn in einer rechtzeitig vorgelegten Erklärung nicht ausdrücklich auf den Verzicht der Pauschalierungsbestimmungen des § 22 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 hingewiesen worden sei. Es sei vielmehr ausreichend, wenn dem Inhalt der Erklärung keine andere Bedeutung beigemessen werden könne, als nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes versteuern und von einer Pauschalierung Abstand nehmen zu wollen (vgl. UFSL 27.11.2006, RV/0480-L/05, zu einem Fall, in welchem nur eine Verzichtserklärung auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung (vgl. § 6 Abs. 3 UStG 1994) aktenkundig war, nicht aber eine Verzichtserklärung gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994).

Dieser Auffassung kann nur insoweit zugestimmt werden, als der pauschalisierte Landwirt ausschließlich Umsätze aus Land- und Forstwirtschaft iSd § 22 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 erzielt und die Frist des § 22 Abs. 6 UStG 1994 (= Ablauf des Veranlagungszeitraumes) gewahrt wird (vgl. Sarnthein, a.a.O.). Bewirkt der Unternehmer außerhalb seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes auch noch andere Umsätze (zB als Vertreter für Futtermittel etc.) und möchte er insgesamt zur Regelbesteuerung optieren, sind schon aus Gründen der Eindeutigkeit sowohl eine Optionserklärung nach § 22 Abs. 6 als auch eine solche nach § 6 Abs. 3 UStG 1994 erforderlich" (Scheiner/Kolacny/Caganeck, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band VI, § 22, Anm. 147/1 und UFS 29.4.2010, RV/0339-W/10, wonach die in UFS 27.11.2006, RV/0480-L/05 vertretene gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation wohl voraussetzt, dass der Unternehmer nur als Landwirt unternehmerisch tätig ist).

Im vorliegenden Fall sind zwei gesonderte Erklärungen aktenkundig.

Einerseits eine von der Bf. am 31. August 2011 unterfertigte und am selben Tag beim Finanzamt eingelangte, in dem amtlichen Formular U 12 - "Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG) (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer)" - zum Ausdruck gebrachte Erklärung, dass sie "auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 ab dem Kalenderjahr 2010 verzichtet."

Andererseits eine von der bevollmächtigten Vertreterin der Bf. am 27. Dezember 2013 beim Finanzamt eingebrachte Eingabe folgenden Inhaltes:

"Antrag auf Regelbesteuerung gemäß § 22(6) UStG ab dem Kalenderjahr 2013

...

Sehr geehrte Damen und Herren,

Namens und Auftrags der im Betreff angeführten Klientin stellen wir gemäß § 22 (6) Umsatzsteuergesetz hiermit für das Kalenderjahr 2013 einen Antrag auf Regelbesteuerung und teilen Ihnen mit, dass die Umsätze des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ab dem Jahr 2013 nicht nach den Bestimmungen des

§ 22 Abs. 1-5 sondern nach den allgemeinen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes versteuert werden."

Die gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 am 31. August 2011 abgegebene Erklärung kann selbst unter Bedachtnahme auf die gebotene, gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation (vgl. UFS 27.11.2006, RV/0480-L/05 und UFS 29.4.2010, RV/0339-W/10) bereits mangels Rechtzeitigkeit im Sinne des § 22 Abs. 6 UStG 1994 für das Streitjahr 2010 - Fristablauf 31. Dezember 2010 - keinesfalls die Besteuerung der Umsätze aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nach den allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 bewirken.

Bezüglich der Streitjahre 2011 und 2012 ist festzustellen, dass in den mit Schriftsatz vom 30. Juni 2016 dem Finanzamt vorgelegten Erfolgsrechnungen 2011 und 2012 unter den Erlösen "Erlöse 10% Torte" (2011: 592,73 Euro und 2012: 427,27 Euro) Entgelte aus dem Verkauf von Torten ausgewiesen werden. Wie auf der Website www.yyyyyyy.at unter "Fotogalerien" / Link: Fondant Torten, ersichtlich ist, wird auch der Verkauf von Torten beworben. Da demnach die Bf. nicht ausschließlich Umsätze aus dem landwirtschaftlichen Betrieb der Alpaka-Zucht erzielt, sind im Sinne der obigen Ausführungen schon aus Gründen der Eindeutigkeit sowohl eine Optionserklärung nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 als auch eine solche nach § 6 Abs. 3 UStG 1994 erforderlich.

Somit ist gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 die Steuer für die Umsätze aus dem Alpaka-Zuchtbetrieb mit 10% bzw. mit 12% der Bemessungsgrundlage festzusetzen. Da die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge jeweils in gleicher Höhe festgesetzt werden, kann weder eine Zahllast noch ein Überschuss entstehen (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 22, Tz 4).

Da jedoch die am 31. August 2011 gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 abgegebene Erklärung, ab dem Kalenderjahr 2010 auf die Kleinunternehmerregelung nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 zu verzichten, hinsichtlich der unternehmerischen Tätigkeit im Zusammenhang mit der Herstellung und dem Verkauf von Torten jedenfalls wirksam ist, war dem in der Eingabe vom 21. September 2016 unter Vorlage der Rechnungen beantragten Abzug von diesbezüglichen Vorsteuern in Höhe von 85,14 Euro im Streitjahr 2010 zu entsprechen.

Die Umsatzsteuerbescheide 2011 und 2012 sind folgendermaßen abzuändern:

Umsatzsatzsteuer 2011

Das Finanzamt hat, ausgehend von der vom Bundesfinanzgericht nicht geteilten umsatzsteuerlichen Beurteilung der Alpaka-Zucht als Liebhaberei, die auf die Umsätze von Torten entfallende Umsatzsteuer in Höhe von 59,27 Euro damit begründet, dass diese nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 geschuldet werden würde. Abgesehen davon, dass vom Bundesfinanzgericht der Alpaka-Zuchtbetrieb umsatzsteuerlich als wirtschaftliche Tätigkeit qualifiziert wird und gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 das Unternehmen der Bf. ihre gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, damit auch die Erzeugung von Torten umfasst, ist in den vorliegenden fünf Rechnungen über die Tortenverkäufe - diese Umsätze stellen Umsätze im Sinne des § 22 Abs. 5 UStG 1994 dar - in keiner

einzigsten Rechnung ein Steuerbetrag gesondert ausgewiesen; damit ist der Tatbestand des § 11 Abs. 14 UStG 1994 nicht erfüllt.

Hingegen wird die darauf entfallende Umsatzsteuer in Höhe von 59,27 Euro kraft Leistung geschuldet, da die Bf. durch die am 31. August 2011 beim Finanzamt eingereichte Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 hinsichtlich dieser Umsätze jedenfalls auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtet hat. Wenn nämlich ein Unternehmer neben Umsätzen seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes auch noch andere Umsätze (zB im Rahmen eines Gewerbebetriebes, einer selbständigen Arbeit oder einer Vermietung und Verpachtung) ausführt, so sind die land- und forstwirtschaftlichen Umsätze bei Zutreffen der Voraussetzungen des § 22 UStG 1994 nach Durchschnittssätzen, die übrigen Umsätze hingegen nach den allgemeinen Vorschriften zu versteuern. Bezüglich der land- und forstwirtschaftlichen Umsätze bleibt es bei der Pauschalbesteuerung (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band VI, § 22, Anm. 36, 37 und das dort angeführte Beispiel 1).

Bezüglich des verbleibenden Steuerbetrages von 1.220,76 Euro, der sich aus der Erwerbsteuer und nicht anerkannten Vorsteuern zusammensetzt, ist Folgendes auszuführen:

Auch wenn sich hinsichtlich des Alpaka-Zuchtbetriebes auf Grund der nach den obigen Ausführungen zwingend anzuwendenden Durchschnittssatzbesteuerung nach § 22 UStG 1994 weder eine Zahllast noch ein Überschuss ergibt, sind die innergemeinschaftlichen Erwerbe pauschalierter Landwirte nach Art. 1 Abs. 2 iVm. Abs. 4 bis 6 UStG 1994 grundsätzlich erwerbsteuerbar. Die innergemeinschaftlichen Erwerbe sind aber nur steuerbar, wenn die Erwerbsschwelle überschritten oder auf diese verzichtet wurde. Wie beim Übergang der Steuerschuld kann der pauschalisierte Landwirt die angefallene Steuer nicht als Vorsteuer abziehen, da diese bereits pauschal berücksichtigt wird [vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band VI, § 22, Anm. 123 und Gepperth in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON^{2.07} Art. 1 UStG-BMR, Rz 3636 (Stand 1.1.2016, rdb.at)].

Die Bf. ist seit dem 19. September 2011 im Besitz einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer. Eine schriftliche Verzichtserklärung gemäß Art. 1 Abs. 5 UStG 1994 auf Anwendung des Abs. 4 leg. cit. (Erwerbsschwelle von 11.000 Euro) wurde nicht abgegeben. Da jedoch nach Art. 1 Abs. 5 UStG 1994 idF AbgÄG 2011, BGBl. I Nr. 76/2011 (ab 2. August 2011) als Verzicht auch die Verwendung einer aufgrund eines Antrags gemäß Art. 28 Abs. 1 zweiter Satz erteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer gegenüber dem Lieferer beim Erwerb von Gegenständen aus dem übrigen Unionsgebiet gilt [vgl. Gepperth in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON^{2.07} Art. 1 UStG-BMR, Rz 3636 (Stand 1.1.2016, rdb.at)], waren innergemeinschaftliche Erwerbe aus dem Erwerb von Alpakas in der Gesamthöhe von 8.128,30 Euro der Erwerbsteuer zum ermäßigten Steuersatz von 10% zu unterwerfen (vgl.

Eingabe der bevollmächtigten Vertreterin vom 21. September 2016, wonach lt. Konto 5310 im Oktober 2011 zwei Alpakas um den Gesamtbetrag von 8.128,30 Euro in England erworben worden sind.).

Während auf Grund der obigen Ausführungen die Erwerbsteuer im Rahmen der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 22 UStG 1994 nicht abzugsfähig ist, waren die im Zusammenhang mit der Herstellung und dem Verkauf von Torten angefallenen Vorsteuern in Höhe von 25,37 Euro antragsgemäß in Abzug zu bringen.

Umsatzsteuer 2012

Das Finanzamt hat, ausgehend von der vom Bundesfinanzgericht nicht geteilten umsatzsteuerlichen Beurteilung der Alpaka-Zucht als Liebhaberei, die Umsätze aus dem Verkauf von Torten in Höhe von 427,27 Euro nach § 11 Abs. 14 UStG 1994 versteuert. Abgesehen davon, dass vom Bundesfinanzgericht der Alpaka-Zuchtbetrieb umsatzsteuerlich als wirtschaftliche Tätigkeit qualifiziert wird und gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 das Unternehmen der Bf. ihre gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, damit auch die Erzeugung von Torten umfasst, stellen diese Umsätze solche im Sinne des § 22 Abs. 5 UStG 1994 dar; damit ist der Tatbestand des § 11 Abs. 14 UStG 1994 nicht erfüllt.

Hingegen wird die aus dem Verkauf von Torten geschuldete Umsatzsteuer in Höhe von 42,72 Euro kraft Leistung geschuldet, da die Bf. durch die am 31. August 2011 beim Finanzamt eingereichte Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 hinsichtlich dieser Umsätze jedenfalls auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtet hat. Wenn nämlich ein Unternehmer neben Umsätzen seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes auch noch andere Umsätze (zB im Rahmen eines Gewerbebetriebes, einer selbständigen Arbeit oder einer Vermietung und Verpachtung) ausführt, sind die land- und forstwirtschaftlichen Umsätze bei Zutreffen der Voraussetzungen des § 22 UStG 1994 nach Durchschnittssätzen, die übrigen Umsätze hingegen nach den allgemeinen Vorschriften zu versteuern. Bezüglich der land- und forstwirtschaftlichen Umsätze bleibt es bei der Pauschalbesteuerung (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band VI, § 22, Anm. 36, 37 und das dort angeführte Beispiel 1).

Auch wenn sich hinsichtlich des Alpaka-Zuchtbetriebes nach der auf Grund der obigen Ausführungen anzuwendenden Durchschnittssatzbesteuerung nach § 22 UStG 1994 (siehe Erkenntnis Seiten 26 bis 30) weder eine Zahllast noch ein Überschuss ergibt, sind die innergemeinschaftlichen Erwerbe pauschalierter Landwirte nach Art. 1 Abs. 2 iVm. Abs. 4 bis 6 UStG 1994 grundsätzlich erwerbsteuerbar. Die innergemeinschaftlichen Erwerbe sind aber nur steuerbar, wenn die Erwerbsschwelle überschritten oder auf diese verzichtet wurde. Wie beim Übergang der Steuerschuld kann der pauschalisierte Landwirt die angefallene Steuer nicht als Vorsteuer abziehen, da diese bereits pauschal berücksichtigt wird [vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer,

UStG 1994, Band VI, § 22, Anm. 123 und Gepperth in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON^{2.07} Art. 1 UStG-BMR, Rz 3636 (Stand 1.1.2016, rdb.at)].

Da die Bf. durch den im Streitjahr 2011 durch Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer gegenüber dem Lieferer bewirkten Verzicht auf die Erwerbsschwelle mindestens zwei Jahre gebunden ist, waren die unbestrittenen innergemeinschaftlichen Erwerbe des Jahres 2012 in Höhe von 24.288,58 Euro (vgl. Antrag auf Festsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 2012 entsprechend der eingereichten Abgabenerklärung im Beschwerdeschriftsatz vom 12. Juni 2014) der Erwerbsbesteuerung (24.172,86 Euro zum Normalsteuersatz von 20% und 115,72 Euro zum ermäßigten Steuersatz von 10%) zu unterwerfen. Die Erwerbsteuer ist allerdings im Rahmen der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 22 UStG 1994 nicht als Vorsteuer abzugsfähig, da diese bereits pauschal berücksichtigt wird [vgl. Scheiner/Kolacny/Caganeck, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band VI, § 22, Anm. 123 und Gepperth in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON^{2.07} Art. 1 UStG-BMR, Rz 3636 (Stand 1.1.2016, rdb.at)].

Die im Zusammenhang mit der Herstellung und dem Verkauf von Torten angefallenen Vorsteuern in Höhe von 12,31 Euro waren antragsgemäß in Abzug zu bringen.

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. In den vorliegenden Beschwerden werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Vielmehr handelt es sich bei der einkommensteuerlichen Streitfrage, ob der strittige Alpaka-Zuchtbetrieb als Einkunftsquelle zu qualifizieren ist, mit Rücksicht auf die zu klärende Frage der objektiven Ertragsfähigkeit um eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage (vgl. VwGH 23.9.2010, 2006/15/0318). Bezüglich der umsatzsteuerlichen Würdigung als wirtschaftliche Betätigung im Sinne des Unionsrechtes orientiert sich die Entscheidung an der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0107). Die Revision ist somit nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilagen: 6 Berechnungsblätter

Graz, am 8. November 2016