

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Richter und die weiteren Senatsmitglieder in der Beschwerdesache NN KG, Firmenadresse, gegen die Bescheide des FA Amstetten Melk Scheibbs vom 30.06.2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften 2004 bis 2007 sowie Feststellung von Einkünften 2004 bis 2008, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 14. September 2016,

1. zu Recht erkannt:

1.1. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften der Jahre 2004 bis 2007 wird Folge gegeben. Die Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

1.2. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend das Unterbleiben einer Feststellung von Einkünften für das Jahr 2008 wird Folge gegeben. Der Bescheid wird abgeändert. Die Einkünfte 2008 werden erklärungsgemäß wie folgt festgestellt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	FA St.Nr.	100%	-8.679,12
Kommanditist	StNr.1	75%	-7.061,31
Komplementärin	St.Nr.2	25%	-1,617,81

2. gemäß § 278 BAO den **Beschluss gefasst:**

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften 2004 bis 2007 wird gemäß § 261 Abs. 2 iVm § 307 Abs. 1 BAO als gegenstandslos erklärt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) aus den weiter unten angeführten Gründen unzulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 17.12.2004 als Kommanditerwerbsgesellschaft mit Sitz an der im Spruch genannten Firmenadresse gegründet und am 28.12.2004 im Firmenbuch eingetragen, wobei der Firmenname ursprünglich "NN-KEG" lautete. Mit Beschluss vom 09.06.2008 wurde der Firmenname auf NN KG geändert.

In dieser Gesellschaft fungierten im Streitzeitraum FrauNN, beteiligt zu 25%, als Komplementärin und HerrNN, beteiligt zu 75%, als (Erwerbs-)Kommanditist.

Tatsächlicher Gegenstand des Unternehmens waren ausschließlich der Handel mit gebrauchten (Oldtimer-) KFZ sowie KFZ-Ersatzteilen, die KFZ-Vermietung und der KFZ-Verleih.

Die Komplementärin stellte der Gesellschaft ihre Arbeitskraft zur Verfügung, wobei ihr für die Arbeitsleistung eine vertraglich festgelegte pauschale Vorabvergütung in Höhe von EUR 12.000,00 jährlich wertgesichert gebührte. Der Kommanditist erbrachte eine Kommanditeinlage von EUR 5.000,00.

Im Zuge eines Erstbesuches am 10.06.2005 bei dem am 30.03.2005 dem Finanzamt (FA) zur Betriebseröffnung gemeldeten Unternehmen wurde niederschriftlich festgehalten, dass die Bf. "Gebrauchtfahrzeuge - eher LIEBHABERFAHRZEUGE älteren Baujahres - ankauft." Im Anschluss würden die Fahrzeuge durch eine Firma in Ortsangabe repariert (teilweise auch durch eigene Arbeitskraft). An der Geschäftsadresse befinde sich keine Werkstatt. Verkauft werde hauptsächlich über Internet, "ebenso auch Ankäufe, welche für den Aufbau eines repräsentativen Warenlagers notwendig sind." Geschäftskontakte würden bei Messen und Oldtimertreffen geknüpft.

(Im Folgenden wird aus der Niederschrift über die am 21.06.2010 beim FA durchgeführte Schlussbesprechung zitiert, siehe dazu auch weiter unten:)

In Wien, Straße (Wohnadresse der beiden Gesellschafter) seien drei Stellplätze für die Besichtigung der Fahrzeuge um mtl. EUR 175,00 angemietet.

(Der Kommanditist) sei seit 1996 Alleineigentümer der Liegenschaft, an der sich der gemeldete Büro-sitz (= Firmenadresse) befinde. Auf zum Teil überdachten Abstellplätzen sei (dort) Platz für ca. 25 Autos. Diese seien zum Großteil abgedeckt (Fotos), es könne keinesfalls von einer "Zurschaustellung" die Rede sein. Dem (örtlichen) Bausachverständigen sei die betrieblich genutzte Fläche als Lager deklariert worden, weil für ein Verkaufsgelände keine gewerberechtliche Genehmigung erteilt worden wäre. Auch die topografischen Gegebenheiten seien für eine (entsprechende) Nutzung nicht geeignet. Eine "Umwandlung" dieser Flächen in einen Schauraum oder eine Verkaufsfläche wäre nur mit extrem hohen Investitionen (möglich) gewesen und aufgrund der Landschaftsschutzbestimmungen nicht genehmigt worden. Weder im Internet noch im Ortsgebiet seien irgendwo Hinweisschilder bzw. Orientierungshilfen zur Büroadresse vorhanden. Hinweisschilder seien (gemeint: laut Angabe des Kommanditisten) im Zeitalter des GPS entbehrlich, zumal der Bürositz und das Lager gar nicht für den laufenden Kundenverkehr gedacht (gewesen) seien.

In Abstellort2 habe HerrNN in einer Halle 7 Einstellplätze à 25 qm gemietet; laut abgabenbehördlicher Erhebung würden dort "im Moment" 15 Pkw abgestellt (Fotodokumentation).

Die Bf. reichte in der Folge des o. a. Erstbesuches Erklärungen über die Feststellung von Einkünften der Jahre 2004 bis 2007 ein. Ein Umsatzsteuersignal wurde wegen Nichtüberschreitens der Umsatzgrenzen für Kleinunternehmer und mangels Verzichtes auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994 nicht gesetzt und die Bf. zur Umsatzsteuer daher nicht veranlagt. Die Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) erfolgte zunächst mit Bescheiden vom 11.07.2006, 29.01.2007, 14.01.2008 und 10.06.2008 erklärungskonform. Mit Bescheiden vom 30.06.2010 nahm das FA das Verfahren hinsichtlich der Einkünfte-Feststellung 2004 bis 2007 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf, begründete dies mit Verweis auf Tz. 3 des Prüferberichtes vom 30.06.2010 und erließ neue, dem Ergebnis der Außenprüfung folgende von den Erklärungen abweichende Bescheide:

Nunmehr wurde, gestützt auf den Prüferbericht vom 30.06.2010, die Betätigung der Bf. gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung (L-VO) als Liebhaberei eingestuft und ausgesprochen, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der negativen Betriebsergebnisse der Bf. als Einkünfte unterbleibt. Begründet wurde der Spruch dieser neuen Sachbescheide mit Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht und die dort unter Tz. 1 und 2 getroffenen Feststellungen.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung am 21.06.2010 ist zusammengefasst zu lesen:

(Nach den oben wiedergegebenen Ausführungen)

"Übersicht der Einnahmen-Ausgabenrechnung 2004 bis 2007

Der Jahresabschluss 2004 ... weist -164.562,18 € Verlust aus, der in erster Linie durch die Einlage (von) Gebrauchtwagen (150.360,00 €) verursacht wurde.

Alle Verluste wurden mit hohen jährlichen Einkünften [aus anderen Quellen] ausgeglichen.

Mieterlöse 2004 - 2007

2004	0,00
2005	9.100,00
2006	6.500,00
2007	7.800,00

(Dabei) handelt es sich ausschließlich um Einnahmen aus Vermietung von Kfz an die Ordination des Kommanditisten-der-Bf, Adresse in Wien, mit dem Kennzeichen W-. Zulassungsbesitzer ist-der-Kommanditist.

Einnahmen Autoverkauf Gebrauchtwagen 2005-2007:

2005	12.800,00 € ... Übernahme ins Privatvermögen
2006	16.100,00 €

2007 5.800,00 €

Der Handel mit den Liebhaberfahrzeugen wird (demnach) nur in kleinstem Umfang betrieben.

Verluste seit Betriebsbeginn bis 2007:

Summe - 230.555,04 €

Zusammenstellung Gesamteinnahmen 2004 - 2007:

2004	200,00
2005	21.942,71
2006	22.860,49
2007	13.600,00
Summe	58.603,20

Ausgaben Einkauf-Material-Fremdleistungen, Betriebsstoffe

2004	164.445,34
2005	15.588,30
2006	35.622,90
2007	23.301,61
Summe	238.958,15

Sonstiger Aufwand

2004	316,84
2005	12.004,93
2006	13.926,27
2007	17.602,39
Summe	43.820,59

Aufwand gesamt 2004 - 2007: Summe 282.808,58 €.

Dazu kommen jährlich Ausgaben (pauschale Vorabvergütung) iHv 12.000,00 € für die Arbeitsleistung der Komplementärin.

Auf Grund der bislang noch unbefriedigenden Ertragslage wurde aus Einsparungsgründen der Geschäftsführerbezug ab 2007 nicht mehr ausbezahlt. (Vermerk: Die Komplementärin ist seit 2007 erstmals im Streitzeitraum anderwärts mit nichtselbständigen Einkünften ganztagsbeschäftigt.)

Wie aus den [im Prüfungsverfahren vorgelegten] Unterlagen ersichtlich, (hat der Kommanditist) 1983 mit dem Ankauf von gebrauchten Liebhaberfahrzeugen

begonnen und bis 2004 laut vorgelegter Liste - Einlage Gebrauchtwagen 2004 - ca. 100 Gebrauchtwagen angesammelt. Eine Anzahl (derselben) wurde z. T. bis zur Betriebseröffnung schon repariert. Lt. Zulassungsbehörde wurden Fahrzeuge unter 7 verschiedenen Kennzeichen (alle in Wien, 5 auf den Ehemann, 2 auf die Ehefrau) ab 1990 angemeldet und wieder abgemeldet.

Ab Betriebseröffnung wurden Liebhaberverfahrzeuge von der Ordination des Kommanditisten angemietet und unter den (obgenannten) Kennzeichen an-, ab- und umgemeldet. Im Zeitraum 2004 bis 2007 wurden lediglich 7 Gebrauchtwagen eingekauft - davon die Hälfte zu Schrottpreisen.

Zusammenfassung:

Verkäufen zum Preis von 21.900,00 und Kfz-Privatentnahmen im Gesamtwert von 18.600,00 steht ein Gesamtaufwand von 282.808,58 € gegenüber.

Da bei der Betätigung der Firma die typisch erwerbswirtschaftlichen Merkmale fehlen, geht das FA von keiner Einkunftsquelle aus ... *(es folgt die Wiedergabe des Wortlautes von § 1 Abs. 2 Z. 1 und Z. 2 Liebhabereiverordnung, im folgenden nur: L-VO)*

Maßgeblich für die Beurteilung der Tätigkeit nach den Tatbeständen der L-VO ist die Verkehrsauffassung und die typisierende Betrachtungsweise. Die konkrete subjektive Sicht oder subjektive Neigung des sich Betätigenden ist unbeachtlich.

In der Besprechung am 12.01.2010 sind die Gründe für eine Beurteilung nach § 1 Abs. 2 L-VO ausführlichst (sic!) besprochen worden! Dem steuerliche Vertreter ist es aber freigestellt worden, bis 29.01.2010 schriftlich Stellung zu nehmen. Am 01.02.2010 wurde ... eine Stellungnahme via Mail übermittelt. Der Schriftsatz geht in keiner Weise auf die Einschätzung des FA ... ein. Die Zuordnung ist eine Rechtsfrage!

Am 12.01.2010 wurde die Möglichkeit der Vorlage einer Prognoserechnung bis 26.02.2010 eingeräumt. Die Prognoserechnung wurde dem FA am 02.03.2010 übermittelt und ... mit dem inhaltlichen Hinweis auf die Beibehaltung der Rechtsansicht des Steuerberaters der Zuordnung nach § 1 Abs. 2 L-VO abgegeben."

Die Bf. hatte im Prüfungsverfahren mit Eingaben vom 03.09.2009, 29.01.2010 und 02.03.2010 in Beantwortung von Vorhalten des Außenprüfers nachstehend wiedergegebene Vorbringen erstattet.

03.09.2009:

"1. [...] dass (Kommanditist) laufend kleinere Reparaturen selbst besorgt hat.

2. [...] dass Firmenadresse als Bürositz dient, aber nicht als offizielles Verkaufsgelände verwendet werden darf. [...] geplant und laufend forciert, dass Verkäufe über das Internet erfolgen; ebenso Ankäufe, die für den Aufbau eines repräsentativen Warenlagers notwendig sind. [...]"

3. "[...] keine Hinweisschilder bzw. Orientierungshilfen": [Ortsaugenschein] zu einem Zeitpunkt, in dem die alten Hinweisschilder noch mit der Bezeichnung "KEG" bereits abmontiert waren und die nunmehrigen neuen Schilder ("KG") noch nicht montiert waren. Hinweisschilder sind unseres Erachtens im Zeitalter des GPS entbehrlich, zumal die Betriebsstätte gar nicht für den laufenden Kundenverkehr gedacht war und ist.

5. Einnahmen Autoverkauf 2005 bis 2007:

a) 2005 - Übernahme ins Privatvermögen

2004 wurden sämtliche Fahrzeuge in den Gewerbebetrieb eingebracht. 2005 ergab sich die Frage, ob es nicht sinnvoller wäre, für privat veranlasste Fahrten (der Komplementärin) Fahrzeuge zur Verfügung zu haben. (Daher) hat sich die Familie 2005 entschlossen, drei Fahrzeuge - alle auf einem einzigen Wechselkennzeichen) in das Privatvermögen zu überführen, um eine Verrechnung von Privatanteilen im Betriebsvermögen zu vermeiden.

b) Verkäufe 2006: Entgegen Ihren Ausführungen handelt es sich um Verkäufe an Dritte. (5 Fahrzeuge, Type, Fahrgestellnummer und Käufer genannt)

c) 2007: Auch 2007 erfolgte keine Übernahme ins Privatvermögen.

(2 Fahrzeuge, Type, Fahrgestellnummer und Käufer genannt; das letztgenannte um € 1.800,00 durch die KG über Internet in D ersteigert und um € 2500,00 verkauft)
Es resultieren daher die Einnahmen überwiegend aus Veräußerungen an Dritte.

6. Zusammenstellung der Verluste seit Betriebsbeginn:

Das steuerliche Ergebnis macht laut einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften - entgegen der Darstellung im Vorhalt -

2005	statt	-17.650,52	nur	-7.029,84
2006	statt	-38.688,68	nur	-29.016,84
2007	statt	-27.304,00	nur	-29.563,68

aus.

Anm.: zuzüglich des Verlustes 2004 (-164.562,36) -230.555,04.

Die pauschale Vorabvergütung von € 12.000,00 für die Arbeitsleistung (der Komplementärin) erfolgte 2005 und 2006; 2007 wurde aus Kosteneinsparungsgründen keine Vorabvergütung mehr gewährt.

7. Einkauf 2004 - 2007: Die Firma wollte sich von vornherein auf Fahrzeuge der Marken Horch, DKW, Audi, Wanderer und Volkswagen (älterer Provenienz) spezialisieren. Dass in diesem Segment eine längere Aufbauarbeit notwendig ist, liegt auf der Hand. Aus den Verkäufen kann abgelesen werden, dass entsprechende Margen (deutlich höher als im landläufigen Gebrauchtwagensektor) erzielbar sind. Dass Fahrzeuge aus den 50er- und 60er-Jahren in der Regel keine "Perlen" mehr darstellen, ist im Geschäftsmodell berücksichtigt. Die Einkäufe zu Schrottpreisen erfolgten mit der Zielsetzung, entweder Fahrzeuge zu halbwegs vernünftigen Preisen restaurieren zu

können oder als Ersatzteilspender für gleichartige (*gemeint*: schon vorhandene) Typen zu verwenden.

8. Zusammenfassung

(...)

Der Hinweis auf den Aufwand 2004 - 2007 (Gesamt € 317.761,80) ist aus steuertechnischer Sicht dahingehend zu relativieren, dass [der Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt wird]. Würde fiktiv eine Bilanzierung unterstellt, wäre der angefallene Verlust in diesen Jahren insgesamt mit lediglich € 29.000,00 zu beziffern.

[Ergänzend dürfen wir noch] Folgendes mitteilen:

- Die Kritik am fehlenden Internetauftritt ist dem Grunde nach richtig, doch wurde von (der Komplementärin) bereits 2005 das gewerbliche Mitgliedskonto bei Ebay eröffnet und hat sich (dieselbe) als geschäftsführende Gesellschafterin auch intensiv mit einem professionellen Internetauftritt auseinandergesetzt. Diesbezüglich gab es Vorbesprechungen mit Webdesignern, die im Jahr 2007 zu einer Auftragserteilung an die Firma XYZ führte (siehe Beilage). Von der ursprünglichen Idee einer bloßen Webseite ist die Geschäftsführung abgerückt und wollte im Internet sofort mit einem überzeugenden Auftritt inklusive Webshop starten. Der Webshop hat dem Webdesigner allerdings 'Kopfzerbrechen' bereitet, weil es sich um tausende Einzelteile handelt und es größtenteils 'Unikate' sind, die jeweils systematisiert (zum Teil auch fotografiert) und beschrieben werden müssen. Da die (Komplementärin) mittlerweile eine hauptberufliche Tätigkeit ausübt, konnte sie diese Vorbereitungstätigkeiten nur teilweise ausführen. Die Geschäftsleitung hofft, im Laufe des Jahres 2009 den Internetauftritt mit Portal und Webshop starten zu können.
- Weiters dürfen wir berichten, dass mittlerweile DKW-Fahrzeuge aus dem Bestand der Firma an ein Filmprojekt mit (Name des Schauspielers) vermietet werden konnten. Aus diesem Geschäftsfeld erhofft sich die Geschäftsleitung in der Zukunft weitere Deckungsbeiträge."

29.01.2010

"Unter Bezugnahme auf das Gespräch vom 12.01.2010 mit Dr.B. dürfen wir mitteilen, dass die Tätigkeit unserer Gesellschaft nicht einer typischerweise in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, sondern eine Geschäftstätigkeit mit Einkünftevermutung (vgl. § 1 Abs 1 LVO) vorliegt. Gemäß Auftrag (desFachbereichsleitersN) dürfen wir die Kriterienprüfung im Sinne des § 2 LVO beantworten wie folgt:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste

Vorausschickend ist festzuhalten, dass das Ausmaß der Verluste dahingehend zu relativieren ist, dass aus Kostengründen keine Bilanzierung erfolgt, sondern das steuerliche Ergebnis im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im Sinne des § 4 Abs 3 EStG ermittelt wird. Auf Grund dieser Gewinnermittlungsart ist angeschafftes

Umlaufvermögen sofortiger Aufwand; ein späterer Verkauf wird zur Gänze als Ertrag erfasst. Bereits in der Besprechung im Finanzamt hat unser steuerlicher Vertreter darauf hingewiesen, dass bei Bilanzierung der Gesamtverlust über den Prüfungszeitraum 2004 bis 2007 lediglich ca. € 29.000,00 betrage. Dieser Umstand wird unseres Erachtens vom Finanzamt nicht gewürdigt, wenn laufend argumentiert wird, dass eben auf Bilanzierung umgestellt werden müsse. Die Art der Gewinnermittlung obliegt ausschließlich dem Unternehmer; dies ist noch eine der wenigen unternehmerischen Freiheiten. Dennoch ist gemäß allgemeinen Bestimmungen des Einkommensteuerrechtes, der Einkommensteuerrichtlinien und der Liebhabereirichtlinien klar ersichtlich, dass auch ein (fiktiver) Übergangs-, Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn in die Liebhabereibetrachtung einbezogen werden muss. (Vgl. RZ 689 der EStRL: Der Totalgewinn nach § 4 Abs 1 und § 4 Abs 3 muss ident sein; weiters der Verweis auf § 4 Abs. 10 Z 1 EStG, wonach sämtliche Geschäftsvorfälle sich nur einmal auswirken dürfen; weiters Punkt 7.4. der Liebhabereirichtlinien etc.). Im Jahr 2008 waren bereits etliche Verkäufe zugesagt; wegen der Krisenstimmung sind aber einige Interessenten wieder abgesprungen. Dennoch konnten die zahlreichen Messebesuche in der Vergangenheit den Bekanntheitsgrad des Unternehmens soweit steigern, dass bereits im Jahr 2009 mit einer Umsatzsteigerung und einem deutlichen Gewinn zu rechnen ist. Im Jahr 2009 wurden fünf Fahrzeuge verkauft und die Restzahlung aus dem Jahr 2007 (welche vom Finanzamt als Kautions beurteilt wurde?) vereinnahmt. Weiters wurden als Nebenerlöse Filmgagen für den Einsatz von Fahrzeugen bei zwei Filmprojekten (Verfilmung „Eins“ sowie „Zwei“) erzielt. Für die Zukunft ist davon auszugehen, dass bei einem üblichen Betrachtungszeitraum von 8 bis 12 Jahren unter Berücksichtigung eines Übergangsgewinnes jedenfalls ein Totalgewinn erwirtschaftet wird:

(Es folgte die Darstellung der Umsätze und steuerlichen Ergebnisse 2004-2007)

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen

Gemäß den Liebhabereirichtlinien (vgl. Punkt 11.3.) ist zu untersuchen, ob Gewinne (Überschüsse), die nach oder während der Verlustphase anfallen, in Relation zur Höhe der Verluste von wirtschaftlicher Bedeutung sind. Ist dies der Fall, so spricht dies — auch bei Auftreten gravierender Verluste im Sinne des Punktes 11.2. — gegen Liebhaberei!

Wie bereits oben kritisiert, möchte die Finanzverwaltung das Faktum der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 3 EStG ausblenden und durch Aneinanderreihung der Verluste die Aussichtslosigkeit eines Totalgewinnes darstellen. Dem ist nochmals zu entgegen, dass voraussichtlich bereits im Jahr 2014 (d.h. innerhalb von 10 Jahren!) ein Totalgewinn erzielt wird, wobei für diese Betrachtung auch der fiktive Übergangsgewinn einbezogen wird. Dies ist laut den Richtlinien notwendig, weil sonst jeglicher objektive Vergleich unmöglich wäre.

3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird
und

4. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen

Die Ursachen für die entstandenen Verluste liegen in der sehr schwierigen Marktlage, da der Interessentenkreis für die Art von Fahrzeugen relativ klein und nicht immer sehr zahlungskräftig ist und der Marktwert im Vergleich zu allfälligen Restaurierungskosten relativ niedrig ist (im Vergleich etwa zu Mercedes- oder Jaguar- Fahrzeugen). Daher ist die Kontaktnahme mit Clubs und Teilnahme an einschlägigen Treffen und Messen unumgänglich; dies bedarf einer längeren Anlaufzeit und teilweise auch länger dauernder Verkaufsverhandlungen, wobei zwischen Erstkontakt und Kauf durchaus Monate, ja Jahre der Kontaktpflege liegen. Zudem sollen auch entsprechende Gewinnmargen erzielt werden, was aber durchaus möglich und anhand der getätigten Geschäfte auch nachweisbar ist. Eine bloße öffentliche Zurschaustellung auf einem gekiesten Verkaufsgelände ist nicht zielführend, ebenso(wenig) konventionelle Inserate in der Presse. Ein spezieller Internetauftritt ist im Laufen und wird die Verkaufsaktivitäten sicherlich positiv beeinflussen. Auch die Marktbeobachtung erfolgte hauptsächlich durch das Internet— speziell das Ebay-Portal, über welches sowohl An- als auch daraus folgende Verkaufstätigkeiten erfolgten.

Die Gesellschaft ist bei Ebay unter einem Händleraccount registriert. Für 2008 ist weiters mit einer deutlichen Minderung des Verlustes im Vergleich zu den Vorjahren zu rechnen; im Jahr 2009 ist nach den vorläufigen Zahlen bereits ein Gewinn eingetreten. Die konkreten Anfragen und Geschäftsanbahnungen lassen für 2010 ebenfalls einen Gewinn erwarten. Derzeit sind allein 7 Kraftfahrzeuge mit einem Verkaufspreis von € 20.000,00 in Verhandlung (Nr. 60, Nr. 123, Nr. 26, Nr. 87, Nr. 97 und 98 sowie die Nr. 66). Auch der Bereich „gewerbliche Vermietung“ lässt kontinuierliche Einnahmen bei faktisch Null Kosten erwarten. Für März 2010 ist bereits ein Filmprojekt fix zugesagt (Leichenwagen und Autos der 70er Jahre).

Wahrscheinlich wird auch ein zweites Filmprojekt im Jahr 2010 realisiert werden können.

5. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung

Wie ausgeführt ist es sinnvoller, über längere Zeit einen speziell interessierten Kenner ausfindig zu machen, um einen wirtschaftlich befriedigenden Verkaufserlös zu erzielen, da die Fahrzeuge DKW, Audi der 70er und 80er keinen breiten Fankreis, wie z.B. VW—Käfer, haben. Wie die wenigen spezialisierten Händler v.a. in Deutschland zeigen, ist auch in diesem Geschäftsfeld ein Erfolg möglich.

6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen

Die Bemühungen, die bislang noch unbefriedigende Ertragslage zu verbessern, sind zum einen in Einsparungen zu sehen (Geschäftsführergehalt seit 2007 weggefallen, Versicherungsrücklegungen zur Prämienersparnis), zum anderen im vermehrten Eigeneinsatz seit 2009 und der Eröffnung weiterer Geschäftsfelder (Verleih von KFZ für Filmaufnahmen) sowie in der Intensivierung der Internetvertriebsaktivitäten (Homepage) zu erblicken."

02.03.2010

"Bei der beiliegenden Prognoserechnung sind wir von äußerst konservativen Annahmen ausgegangen, wobei 2008 und 2009 bereits als gegeben betrachtet werden kann (die Steuererklärungen 2008 sind mittlerweile eingereicht worden).

In den nächsten Jahren ist eine kontinuierliche Umsatz- und Ergebnissteigerung geplant. Hierzu dürfen wir mitteilen, dass die von der Gesellschaft eingeschlagene Spezialisierung durchaus erfolgversprechend ist und sich die Gesellschaft in dem — zugegebenermaßen eingeschränkten— Interessentenkreis bereits einen Namen machen konnte. Dies kann allein aus der stärkeren Nachfrage nach Ersatzteilen und speziellen Audi-Produkten abgeleitet werden.

In diesem Zusammenhang dürfen wir auf einen Artikel im Wirtschaftsblatt vom 23.02.2010 verweisen, worin einem Unternehmer ein ganzseitiger Artikel gewidmet wird, welcher ausschließlich Mercedes-Produkte handelt. Wir gehen davon aus, dass auf Grund der Art und des Umfangs der Tätigkeit dieser Vergleichsbetrieb als steuerlich relevante Einkunftsquelle anerkannt wird. Zu der seitens der Betriebsprüfung vertretenen Argumentation, dass von vornherein Liebhabereivermutung vorliege, dürfen wir Folgendes entgegenen:

- Das Finanzamt hat von Beginn an die klare und offengelegte Geschäftsidee gekannt. Mit einem Vertreter des Finanzamtes wurde auch eine Niederschrift verfasst und es hat eine Besprechung vor Ort stattgefunden.
- Auch die derzeit laufende Betriebsprüfung hat die Vielzahl an Fahrzeugen durch Fotos dokumentiert und dabei darauf hingewiesen, dass diese Dokumentationsmappe gar nicht vollständig sei.
- Allein die von (Kommanditist) eingelegten Ersatzteile und Fahrzeuge, die als Ersatzteilstender gedacht sind, sind eine riesige stille Reserve, weil die einzelnen Artikel teils niedrigst und teils gar nicht bewertet wurden. Benötigt ein Kunde aber einen bestimmten Ersatzteil für eine bestimmte Serie, ist er bereit, (fast) jeden Preis zu bezahlen. Bei Null oder wenigen Euro Wareneinsatz wird sich daher das Ersatzteilgeschäft mittelfristig mit hohen Spannen bezahlt machen.
- Die Annahme einer Liebhabereivermutung wegen „hobbymäßiger“ Betätigung ist schon deshalb verfehlt, weil es zahlreiche Vergleichsbetriebe gibt, die auf Oldtimer spezialisiert sind und zweifelsohne als Einkunftsquelle seitens der Finanzverwaltung akzeptiert werden. Weiters widerspricht die Einschätzung der Betriebsprüfer der gängigen Praxis der Finanzverwaltung, welche beispielsweise Teilnehmer an Oldtimermessen überprüft und zur Legung von Steuererklärungen auffordert bzw. laut unseren Informationen sogar Schätzungen durchgeführt hat.

Um den Nachweis einer Totalgewinnerzielungsmöglichkeit und (Gewinn-) Absicht zu dokumentieren, wurde in der beiliegenden Prognoserechnung ein Übergangsgewinn zum Stichtag 31.12.2015 angenommen.

Kumuliert ergibt sich unter Berücksichtigung des Übergangsgewinnes ein Totalgewinn von ca. € 17.500,00 innerhalb von 12 Jahren."

Die angefügte Prognoserechnung erwartete für 2009 - 2015 folgende Jahresergebnisse (gerundet):

Text	09	10	11	12	13	14	15	Gesamt
Verkauf	26.025	24.000	23.300	25.000	30.500	37.000	48.000	
Ersatzteile	830	3.000	5.000	7.000	8.000	9.000	10.000	
Mieterlöse	4.074	8.150	8.200	8.200	8.300	8.400	8.500	
Verleih/ Filme	4.150	2.000	1.000	-	2.000	-	3.000	
Erträge gesamt	35.079	37.150	37.500	40.200	48.800	54.400	69.500	
Aufwand	20.905	23.700	23.100	22.300	22.100	21.400	21.400	
Ergebnis	14.174	13.450	14.400	17.900	26.700	33.000	48.100	167.724
Sonderbetriebsausgaben	-2.300	-2.300	-2.300	-2.300	-2.300	-2.300	-2.000	-15.817
Einkünfte	11.857	11.150	12.100	15.600	24.400	30.700	46.100	151.907

Den fiktiven Übergangsgewinn zum 31.12.2015 hatte die Bf. wie folgt ermittelt:

Inventurveränderung Warenvorrat		86.000
Inventurveränderung Fremdleistungen		20.000
Einnahmen		106.000
Rückstellung Jahresabschlussarbeiten	-1.200	
Ausgaben	-1.200	-1.200
Übergangsgewinn		104.800

Anm.: Aus Sicht der Prognoserechnung ergab sich folgendes Gesamtergebnis:

.... -230.555,04 (2004-2007)

.....256.707,00 (2009-2015)

= 26.151,96

..... -6.471,23 (2008)

= 19.680,73

Die Empfehlung zur Wiederaufnahme der Feststellungsverfahren 2004 bis 2007 begründete der Prüfer mit den Feststellungen laut Tz. 1, 2 und 3 seines Berichtes vom 30.06.2010 (dazu näher unter "Beweiswürdigung" und "Rechtslage").

Unter Tz. 3 führte der Prüfer die seines Erachtens vorliegenden Wiederaufnahmegründe in Gestalt neu hervorgekommener Tatsachen und Umstände an:

- Dem FA sei im Zuge des Vorhalteverfahrens vom 17.02.2009 eine Auflistung der 2004 eingelegten Fahrzeuge vorgelegt worden. Bei einigen Fahrzeugen sei kein Betrag ausgewiesen.
- Laut Vorhalts-Beantwortung vom 18.02.2009 seien die Belege 2004 nicht auffindbar und könnten daher nicht vorgelegt werden.
- Die polizeilichen Kennzeichen, unter denen die Fahrzeuge an-, ab- und umgemeldet worden seien, lauteten alle auf die Eheleute. Laut Vorbringen sei aus Kostengründen keine Ummeldung auf den Firmennamen erfolgt.
- Die Reparaturrechnungen 2004-2007 seien häufig nicht auf den Firmennamen ausgestellt worden.
- Treibstoffkosten könnten nicht zugeordnet werden.
- Die (Kfz-) Versicherungspolizzen lauteten ebenso auf Kommanditist wie die Zahlungsbelege.
- Der Kaufvertrag vom 28.09.2006 laute auf den Genannten und nicht auf die Firma.
- Die Verkäufe 2007 seien erst in der Vorhaltsbeantwortung vom 03.09.2009 klargestellt worden (*Anm. BFG: Keine Übernahme ins Privatvermögen, sondern Verkäufe an fremde Dritte*).

Unter Tz. 2 führte der Prüfer die oben zitierten Feststellungen wortgleich an und sah darin seine unter Tz. 1 getroffene Beurteilung der Tätigkeit nach § 1 Abs. 2 LVO als Liebhaberei untermauert.

Gegen die im Spruch genannten Bescheide erhob die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter innerhalb offener Rechtsmittelfrist Berufung (nunmehr: Beschwerde).

Die Wiederaufnahme der Verfahren wurde in Punkt 2. a) des Schriftsatzes unter Bestreitung jeglicher neu hervorgekommener Tatsachen mit folgender Begründung bekämpft:

Die unter Tz. 3 des Prüferberichts angeführten Tatsachen seien längst "vorhanden" gewesen und von der Behörde aufgrund früher durchgeführter Besichtigungen bzw. Kontrollmaßnahmen an der Geschäftsadresse im Jahr 2005 zur Kenntnis genommen worden. Das Erhebungsorgan habe im Zuge eines Lokalaugenscheins am 10.06.2005 niederschriftlich festgehalten

"Es werden Gebrauchtfahrzeuge - eher Liebhabereifahrzeuge älteren Baujahres - angekauft. ... [siehe weiter oben]". Weiters seien dem FA jährlich die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für 2004 - 2007 übermittelt worden. Anhand dieser Unterlagen sei das FA von der finanziellen Lage des Unternehmens von Anfang an in Kenntnis gesetzt worden, und habe es [diese] regelmäßig Jahr für Jahr verfolgen können. Aufgrund der Tatsache, dass der Sachverhalt zur Gänze offen gelegt, vom FA von Beginn an geprüft wurde, und weil das FA keine vorläufigen Bescheide erlassen habe, sei das amtliche Vorgehen [so aufzufassen], dass keine Zweifel am Vorliegen einer steuerlich beachtlichen Handelstätigkeit gehegt wurden.

Eine nachträglich anders geartete rechtliche Beurteilung oder Würdigung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein rechtfertigt einen behördlichen Eingriff in die Rechtskraft erlassener Bescheide nicht.

Im gegenständlichen Fall sei Liebhaberei einzig und allein auf Grund der Verluste 2004 bis 2007 angenommen worden. Diese Einstufung der Tätigkeit sei aber die einzige wesentliche Feststellung des FA. Aus dem Fragebogen anlässlich der Eröffnung des Betriebes und der Niederschrift vom 10.06.2005 habe das FA über die geplanten Geschäftstätigkeiten vollinhaltlich Kenntnis erlangt.

Die unter Tz. 3 angeführten Tatsachen erwiesen sich bei näherer Prüfung keineswegs als Wiederaufnahmegründe:

- "Belege 2004 nicht auffindbar": Einzelne Belege seien verreicht gewesen, sodass sie nicht hätten vorgelegt werden können. Nunmehr hätten sich die Belege gefunden und würden der Berufung in Kopie beigelegt (Anm. BFG: Rechnungen über Tank-, Motoröl- und sonstige Einkäufe, Reparaturen, Wartungen und Autoteile, jeweils unter Anführung des Kennzeichens und/oder der Fahrgestellnummer).
- "Kennzeichen lautend auf [die Gesellschafter]": Diese Personen seien die einzigen Gesellschafter der K(E)G, und es hätten sämtliche An-, Ab- und Ummeldungen die Bf. betroffen. Diese Ausgaben wären jedenfalls Sonderbetriebsausgaben des jeweiligen Gesellschafters. Aus Vereinfachungs- und Kostengründen seien diese Spesen insgesamt von der KEG getragen worden, weil diese auch den wirtschaftlichen Nutzen und Vorteil aus diesen Kosten gehabt hätten.
- "Reparaturrechnungen häufig nicht auf den Firmennamen ausgestellt": Auch dies sei (siehe die obigen Ausführungen) kein Wiederaufnahmegrund. Außerdem sei die Angabe des genauen Firmenwortlautes nur im Umsatzsteuerbereich notwendig (formelle Voraussetzungen einer Rechnung für den Vorsteuerabzug). Ist ein Beleg zweifelsfrei der betrieblichen Sphäre zuzurechnen, gelte der Beleg als Betriebsausgabe, unabhängig [von der Geltendmachung eines Vorsteuerabzuges]. Die Bf. habe umsatzsteuerrechtlich den Kleinunternehmerstatus in Anspruch genommen (gemeint: keinen Verzicht erklärt), sodass die diesbezüglichen Argumente ins Leere gingen.
- "Treibstoffkosten können nicht zugeordnet werden": Dieser Wiederaufnahmegrund sei bei einem Kfz-Gebrauchtwagenhändler (laut Außenprüfung handle es sich um ca. 100 Gebrauchtwagen!) [nicht] als neue Tatsache zu werten.
- "Versicherungspolizzen lauten auf [den Kommanditisten]": Der Genannte habe selbst günstigere Versicherungskonditionen erhalten, als die neu gegründete Gesellschaft bekommen hätte.

Einerseits behaupte das FA ein fehlendes Gewinnstreben, andererseits würden alle Maßnahmen, die für eine schlanke, kostenbewusste und sparsame Gestionierung eingesetzt würden, von der Außenprüfung nachteilig dargestellt.

- "Kaufvertrag vom 28.09.2006 lautend auf [den Kommanditisten]": Auf die Ausführungen oben werde verwiesen. Im Übrigen erkenne die Außenprüfung die Geschäftsgrundlage. Wenn im Typenschein als Eigentümer [der Kommanditist] aufscheine, werde jeder Käufer

darauf dringen, dass im Kaufvertrag die im Typenschein letztgenannte Person angeführt ist. Daraus lasse sich kein Wiederaufnahmegrund konstruieren. Es sei die gängige Praxis in der Kfz-Gebrauchtwagen-Branche und habe auch wirtschaftliche Gründe. Bei Kauf von einem Privaten sei eine Gewährleistung ausgeschlossen; bei Kauf von einem Autohändler übernehme der Händler jedenfalls eine Gewährleistungsverpflichtung.

- "Verkäufe 2007 erst in der Vorhaltsbeantwortung am 03.09.2009 klargestellt": Worin dabei ein Wiederaufnahmegrund gelegen sein solle, sei erläuterungsbedürftig.

Die behaupteten Wiederaufnahmegründe seien untauglich, eine Verfahrenswiederaufnahme zu rechtfertigen. Dies werde wohl auch der Grund dafür sein, dass die Außenprüfung über diese Wiederaufnahmegründe (Tz. 2 und 3) erst nach Beendigung der Schlussbesprechung nachgedacht habe, weil in der Schlussbesprechung keine einzige diesbezügliche Erwähnung erfolgt sei.

Soweit die Berufung Rechtswidrigkeit des Inhaltes einwendet, begründet sie dies wie folgt:

Die Beurteilung der betrieblichen Tätigkeit der Bf. als Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO werde zur Gänze bestritten.

Bei der KEG handle es sich um eine zur Einnahmenerzielung errichtete Personengesellschaft. Handelstätigkeiten würden von der Rechtsprechung des VwGH als erwerbstypische Betätigungen angesehen. Dies gelte auch dann, wenn während der ersten Jahre keine Gewinne zu erwarten seien, denn es lasse sich in der "gesamten Betrachtungsweise" eine Einnahmenquelle (sic!) von vornherein nicht ausschließen. Bei der Beurteilung, ob Liebhaberei vorliege oder nicht, müsse die Frage, ob die betriebliche Tätigkeit typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, immer "abstrakt nach der Verkehrsauffassung und niemals anhand der subjektiven vorhandenen Verhältnisse beurteilt" werden. Dies gelte auch im vorliegenden Fall.

Das Vorliegen von Liebhaberei bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO sei dann auszuschließen, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben erwarten lässt. Bei einer (solchen) Betätigung sei für die ... Erzielung eines Gesamtgewinnes laut österreichischer Rechtsprechung ein Zeitraum von etwa zwölf Jahren heranzuziehen. Zusätzlich müsse die Tätigkeit objektiv ertragfähig sein. Laut VwGH müsse ein längerer Zeitraum beobachtet werden. In der Anlaufphase oder durch Sonderabschreibung erlittene Verluste machten eine Tätigkeit noch nicht zur Liebhaberei. Die Bf. berufe sich dazu auf die dem FA bereits vorgelegte Prognoserechnung (Schreiben vom 02.03.2010 an den Außenprüfer). diese stimme mit der Realität überein, ein Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben sei 2009 vorhanden (beiliegende Einnahmen-Ausgabenrechnung für 2009). Bereits im 6. Jahr der Betätigung befinde sich das Unternehmen in der Gewinnzone. Die Anzahl der Fahrzeuge (ca. 100 Stück) spreche jedenfalls für eine gewerbliche Tätigkeit fernab jeglicher Liebhabereibetätigung.

Laut VwGH sei es unzulässig, Liebhaberei bei einer Handelstätigkeit nicht aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen, sondern nur auf Grund der Verluste innerhalb eines bestimmten Zeitraumes anzunehmen.

Der VwGH habe zudem ausgesprochen, dass es für die Feststellung des Vorliegens von Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 LVO nicht auf die konkrete Neigung des Abgabepflichtigen und die konkrete Art der Tätigkeit bzw. der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, sondern darauf ankomme, ob die konkrete Betätigung - geprüft anhand eines abstrakten Maßstabes ("typischerweise", "nach der Verkehrsauffassung") - einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist. So habe der VwGH ausgesprochen, dass dies beim Handel mit Uhren nicht vorliege, da eine solche Tätigkeit bei Anlegen des erwähnten abstrakten Maßstabes normalerweise zur Erzielung von Einkünften und nicht zur Vertiefung eines privaten Interesses an den gehandelten Gegenständen ausgeübt werde. Gegenstand des Unternehmens der Bf. sei - siehe Homepage - der Handel mit historischen Fahrzeugen, der Teilehandel (Ersatzteilhandel), der Kfz-Verleih und die Vermietung von historischen Fahrzeugen für Filmausstattung. Zusätzlich zu den Erlösen aus den Hauptgeschäftsbereichen flössen Erlöse aus laufender Nutzung des Fuhrparks ein. Diese Nebenerlöse ließen einen weiteren kontinuierlich steigenden Deckungsbeitrag in der Zukunft erwarten.

Laut ständiger Rechtsprechung des VwGH liege eine Einkunftsquelle vor, wenn nach der ausgeübten Art der Betätigung ein positives steuerliches Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielbar sei. Gegenständlich sei dies zu bejahen, da sich das Unternehmen ab 2009 in einer Gewinnzone befinde und auch ein positives steuerliches Gesamtergebnis innerhalb von 12 Jahren zu erwarten sei (Prognoserechnung laut Schreiben vom 02.03.2010).

Die Höhe der Verluste hänge auch mit der Gewinnermittlungsart zusammen; gemäß ausführlicher Vorkorrespondenz (Schreiben vom 29.01.2010 an den Außenprüfer) wäre bei fiktiver Bilanzierung der Gesamtverlust im geprüften Zeitraum lediglich ca. EUR 27.000,00. Die Wahl der Gewinnermittlungsmethode könne aber keinen Einfluss auf die Beurteilung einer steuerlich relevanten Einkunftsquelle haben.

Abschließend beantragte die Bf. volle Stattgabe ihrer Berufung, da einerseits Wiederaufnahmegründe fehlten und andererseits das FA unrichtigerweise vom Vorliegen eines Liebhabereibetriebes gemäß § 1 Abs. 2 LVO ausgehe, tatsächlich aber eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle "Einkünfte aus Gewerbebetrieb" vorliege. Hilfsweise beantragte die Bf. für den Fall der Vorlage ihrer Berufung an den UFS "die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat ... gemäß § 284 Abs. 1 BAO".

Die dem Schriftsatz beigelegte Einnahmen- Ausgaben-Rechnung für 2009 wies, bei Umsätzen aus Handelsgeschäften von EUR 26.855,00 und Mieterlösen von EUR 8.224,00 einen positiven Überschuss (Gewinn) von EUR 14.174,13 aus.

Der Außenprüfer gab am 11.10.2010 eine Stellungnahme zur Berufung ab, worin zu lesen ist:

"1) Im Bezug auf die Liebhabereibeurteilung wird auf die Niederschrift vom 21.6.2010 verwiesen (abgesprochen mit dem Fachbereich Rechtsmittel).

2) ... waren folgende neue Tatsachen - Sachverhalte, die im Zuge der BP neu hervorgekommen sind - für eine Wiederaufnahme relevant:

Die in Tz. 3 des BP-Berichts angeführten Gründe betreffen u.a.

divergierende Eigentumsbezeichnungen (Kennzeichen, Versicherungspolizzen, Reparaturrechnungen), nicht vorhandene Grundaufzeichnungen (Kaufverträge), nicht zuordenbare Betriebskosten (Treibstoffe), ein erst im Vorhalteverfahren nachgereichtes Anlageverzeichnis (Fahrzeugliste), und Belege für 2004 erst im Berufungsverfahren vorgelegt.

Es ergeben sich aus Prüfersicht auch nach Vorliegen der Berufung keine geänderten (sic) Wiederaufnahmegründe."

Das FA legte das Rechtsmittel zeitnah, ohne Akten und ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung, dem UFS vor. Die Akten legte es über Aufforderung des damaligen Referenten im UFS vom 21.02.2013 umgehend vor.

Am 01.01.2014 wurde das Bundesfinanzgericht (BFG) für das nun als Beschwerde geltende Rechtsmittel zuständig.

Im Vorverfahren hatte die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter schon am 05.11.2013 "Steuererklärungen" (Erklärungen über die einheitlich und gesondert festzustellenden Einkünfte) und Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Jahre 2009 und 2011 dem UFS übermittelt; am 17.09.2015 bzw. 30.10.2015 reichte sie über Verlangen des beisitzenden Richters die Erklärungen und Überschussrechnungen der Jahre 2008, und 2012 bzw. 2013 und 2014 sowie die Saldenliste für den Zeitraum 1-6/2015 nach.

Am 30.10.2015 übermittelte die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter eine Stellungnahme zu der mit BFG-Schreiben vom 27.08.2015 ihr zur Kenntnis gebrachten Prüferstellungnahme vom 11.10.2010. In der Eingabe der Bf., welche dem FA samt Erklärungen und Beilagen für 2013, 2014 und 1-6/2015 mit E-Mail vom 05.11.2015 zur Kenntnis und allfälligen Gegenäußerung übermittelt wurde, ist zu lesen:

"Im Punkt 2. hat der Prüfer angebliche Mängel bzw. die verspätete Nachreichung von Unterlagen angeführt. Hierzu ist festzustellen, dass die Liste der Fahrzeuge vom Prüfer ursprünglich nicht angefordert wurde, (sondern) erst in einem späteren Verfahrensschritt. Daraufhin hat er die angeforderte Liste unverzüglich erhalten. Bezüglich der Belege für 2004 [verweisen wir] auf die Ausführungen in der Berufungsschrift vom 21.07.2010, Seite 5."

Das Finanzamt replizierte darauf, abgesehen von einer Bestätigung des Erhalts und Bemerkung, dass die Erklärungen 2013 und 2014 dem FA noch nicht bekannt gewesen seien, nicht mehr.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 14. 09.2016 wurde ausgeführt:

Der Berichterstatter stellt fest, dass die Beschwerde betreffend Feststellungsbescheid 2008 vom Finanzamt nicht vorgelegt wurde.

Der FA-Vertreter ersucht um Ausdehnung der Verhandlung auf die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid 2008. Die Beschwerde führende Partei stimmt dem zu.

Der Senat fasst den Beschluss, dass in der Verhandlung auch die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid 2008 behandelt wird.

Der Berichterstatter trägt die Sache vor und berichtet über die Ergebnisse der durchgeführten Beweisaufnahmen.

Dr.B. führt aus wie in den bisherigen Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren und führt über Fragen des Berichterstatters aus:

"Gegenstand des Unternehmens:

Soweit ich weiß gab es im Wesentlichen nur Handelstätigkeiten, insbesondere Ersatzteile und Vermietung von Fahrzeugen (für Filme).

Die Verluste sind in den Anfangsphasen dadurch zustande gekommen, dass das Ganze im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung abgewickelt wurde. Am Anfang ist der Wareneinsatz in den Aufwand gegangen, danach beim Verkauf sofort in den Ertrag.

Der Gesetzgeber hat dieses Wahlrecht geschaffen."

(Kommanditist) zur Frage warum die Firma gegründet wurde und warum mit der Ehegattin:

"Ich habe vier Kinder. Man denkt, dass die Kinder die gleichen Interessen haben. Dieser Fall hat sich bei uns nicht herausgestellt. Wir wollten daher aus den vorhandenen Werten einen Nutzen ziehen.

Meine Gattin war Geschäftsführerin, hat sich aber aus der Gesellschaft zurückgezogen, als sie eine Vollzeitstelle gefunden hat.

Der derzeitige Wert der Fahrzeuge beträgt nach der Zeitschrift "Oldtimermarkt" (2016) unter Berücksichtigung des aktuellen Fahrzeugzustandes rd. € 358.950,--."

Der Beschwerdeführer übergibt dem Gericht eine Bewertungsliste des aktuellen Fahrzeugbestandes sowie mehrere Fotos im Zustand vor und nach der Instandsetzung.

"Ich habe Fahrzeuge auch auf Anfrage beschafft (28 VW Type 41, 412 LE - im Internet ersteigert). Ein oder zwei Fahrzeuge wurden jedes Jahr an- bzw. verkauft.

Im Jahr 2014 habe ich einen Talbot angekauft, weil ich dort eine Benzinleitung selbst verlegen konnte. Im Jahr 2015 habe ich aus Italien einen Golf angekauft, der völlig rostfrei war. Der Golf war Baujahr 1974.

Ich habe als Händler auch ein Probekennzeichen, das bei diversen Fahrten zum Einsatz kommt.

Der Ersatzteilhandel bestand darin, dass ich bspw. ein Kfz erworben habe und daraus Einzelteile ausgebaut und diese auch veräußert habe. Das Geschäftsziel ist aber hauptsächlich, die Sammlung abzuverkaufen."

Über Befragen des Richters zum "Marktauftritt":

"In dieser Branche gibt es keine Laufkundschaft. Wir haben unsere Kontakte hauptsächlich über Ebay hergestellt. Über "Willhaben" erreicht man nur österreichische Kunden."

Dr. C.:

"Zur Einstufung auf § 1 Abs. 2 LVO:

Der Bf. hat 20 Jahre Auto angesammelt und ist dann auf die Idee gekommen, diese gewinnbringend zu veräußern. Von marktgerechten Auftritten oder von marktgerechtem Verhalten konnte das FA im Zuge der Prüfung nicht ausgehen.

Bei der Adresse (Adresse Firmensitz) wurden vom Erhebungsorgan Fotos gemacht. Es konnte von einer "Zurschaustellung" der Fahrzeuge keine Rede sein. Sie waren abgedeckt.

Von einem Bausachverständigen (am Ort) wurde uns mitgeteilt, dass die Fläche als Lagerfläche genutzt wird. Von den topografischen Gegebenheiten ist die Fläche auch nicht als Verkaufsfläche geeignet. Es gibt im Ortsgebiet auch keine Hinweisschilder auf die Verkaufsadresse.

In Abstellort 2 gibt es 7 Einstellplätze. Darüber gibt es eine Fotodokumentation.

In Wien an der Wohnadresse sind 3 Stellplätze für den Betrieb angemeldet worden."

(Kommanditist):

"Das Privatauto steht draußen auf der Straße, da es ein Parkpickerl hat."

Dr. C.:

"Im Zuge der Prüfung wurde eingehend auf die Ertragssituation eingegangen und die Erlöse den Aufwendungen gegenübergestellt. Das ergibt natürlich ein eindeutiges Bild. Wir haben in den 4 prüfungsgegenständlichen Jahren insgesamt Verluste von 230.000 €, wobei Einnahmen nur in Höhe von 56.000 € anfielen, und davon waren echt fremd nur 22.000 €.

Echte Fremderlöse waren in diesen 4 Jahren nur 22.000 €. Sie waren einem Aufwand von 82.000 € gegenübergestellt. Nach Ansicht des FA war keine Gewinnabsicht vorhanden.

Das Finanzamt gewann den Eindruck, dass die Tätigkeit aus persönlichen Motiven oder als Nebentätigkeit ausgeübt wurde.

Der Oldtimerhandel ist nach Ansicht des Finanzamtes in der persönlichen Neigung begründet und es gab keinen marktgerechten Marktauftritt."

Dr.B.:

"Das Ganze war ja ganz anders angedacht. Die Gattin des Kommanditisten hatte damals einen Teilzeitjob."

(Kommanditist):

"Meine Gattin hat sich im Jahr 2007 aus dem operativen Geschäft zurückgezogen. Ich habe selbst keine Ausbildung zur Instandsetzung von Fahrzeugen. Das habe ich mir alles selbst beigebracht. Ich habe als Fahrzeughändler keine einschlägige Ausbildung und ich wusste auch gar nicht, welche Ausbildung ich dazu brauchen würde."

Ich habe nur einen Satz von Probekennzeichen auf die Firma angemeldet."

Die Laienrichterin Mag. U. stellt fest, dass es sich beim Kundenkreis um eine eng umgrenzte Klientel handelt, die auf persönlichen Bekanntschaften beruht.

Es werden Fotos der Wieselburger Oldtimer—Messe zum Beweis der Teilnahme am allge meinen Geschäftsverkehr vorgelegt. Das zweite bedeutende Treffen ist das Veteranentreffen in Ingolstadt.

Dr. C.:

"Das Sammeln von Oldtimern stellt nach der deutschen Rechtsprechung nur eine gewerbliche Tätigkeit dar, wenn Gewinne erzielt werden. Oldtimersammeln stellt nach der deutschen Rechtsprechung ein Hobby dar."

Ich lege dem Gericht die Berufungsentscheidung des UFS vom 8. Oktober 2004, GZ. RV/2514—W/02 vor."

Richter:

Wenn es stimmt — wie Sie gesagt haben — dass zum Zwecke des Abverkaufes zugekauft wurden, dann sind wir bei § 1/1 LVO."

Aus der übergebenen Liste zum Zeitpunkt 1/2007 geht hervor, dass 49 Kfz aus dem eingeleigten Altbestand teilweise verkauft oder verschrottet wurden.

Dr. B.:

"Wie bereits gesagt, gab es auch aus den Verschrottungen Erlöse. Nach meinem Dafürhalten handelt es sich um einen klassischen gewerblichen Betrieb. Woraus die Verluste resultieren, habe ich schon zu Beginn ausgeführt."

Es wurden rd. 200 [Anm. BFG: verschrieben; richtig: 100) Fahrzeuge in der Privatsphäre gesammelt, aber dann hat sich der Kommanditist entschlossen, die Fahrzeuge zu verkaufen. Auch der VwGH sagt, dass es sich bei einem planmäßigen Abverkauf um eine gewerbliche Einnahmequelle handelt."

Es darf auch nicht vergessen werden, dass die Firma auch bedeutende stille Reserven hat."

Man muss versuchen, den Fall nach objektiven Kriterien zu lösen. Die Finanzverwaltung kann nicht von Fall zu Fall unterschiedlich entscheiden."

Dr. C. führt aus, dass bis 2014 ein Verlust von ca. 180.000 € entstanden ist.

Dr.B.:

"Man kann nicht Äpfel mit Birnen verwechseln. Nach den Bilanzierungsvorschriften waren wir im positiven Bereich.

Wenn man den Handel aufgibt, dann würden bei einer Einnahmen—Ausgaben-Rechnung die stillen Reserven in die Steuerpflicht fallen."

(Kommanditist):

"Von 2007 bis 2012 wurden ungefähr 12 Oldtimer zugekauft."

Dr. C. gibt bekannt, dass im Prüfungszeitraum 7 Kfz angekauft wurden.

Diese Ankäufe hatten das Ziel, die erworbenen Kfz zeitnah wieder zu veräußern.

Richter R stellt fest, dass 2004 eine Zäsur stattgefunden hat.

Dr. C.:

"Ich weiß nicht, welche Gewinne sich in den nächsten Jahren ergeben werden. Ich bin der Meinung, dass nach § 1 Abs 2 LVO keine Adaptierung hinsichtlich Bilanzierung zu machen ist."

Dr.B.:

"Die Rechtsfrage muss sicher schon erledigt sein."

Richter:

"Die Wirtschaftsführung besteht in der Gestaltung des Marktauftrittes, der Wirtschaftsführung etc. Das hat mit der Bilanzierung nichts zu tun."

Den vom Amtsvertreter vorgelegten Argumentationsgrundlagen ist zu entnehmen:

- In dem vom BFH entschiedenen Fall hatte die GmbH 126 Fahrzeuge angekauft, einige davon Oldtimer, die Mehrzahl jedoch hochwertige Neufahrzeuge. Gesellschaftszweck war, die Fahrzeuge nach einer Einlagerung von 20 - 30 Jahren zu verkaufen, wobei man von einer deutlichen Wertsteigerung ausging. Die Fahrzeuge wurden museal gelagert. Der Verkauf erfolgte jedoch bereits 6 Jahre später mit einem deutlichen Verlust verkauft: bei einem Buchwert von ca. 7,4 Mio. DM für nur 3,2 Mio. DM. Der BFG urteilte, dass eine unternehmerische Betätigung bei Veräußerung einer Sammlung nur vorliegt, wenn sich der Steuerpflichtige bereits während des Aufbaus der Sammlung wie ein Händler verhält und nachhaltig An- und Verkäufe tätigt. Im entschiedenen Fall habe sich die GmbH weder hinsichtlich der Oldtimer noch der Neufahrzeuge "wie eine Händler", sondern wie ein privater Sammler verhalten (BFH 27.01.2011, Az V R 21/09).

- Der vom UFS mit BE vom 27.05.2010, RV/0064-K/08, entschiedenen Sache lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Der Bw hatte 1996 bis 2004 nebenberuflich einen Antiquitätenhandel geführt und daraus einen Gesamtverlust von mehr als EUR 329.000,00 erwirtschaftet. Er hatte die Tätigkeit in W. ausgeübt und an diversen

Messen teilgenommen, ehe er den Wohnsitz samt Antiquitätenhandel nach Deutschland verlegte. Die Verluste hatten in den einzelnen Jahren zumeist ein Vielfaches der Einnahmen betragen. Nähere Angaben über seine Pläne und die faktische Ausübung der Geschäftstätigkeit, wie Öffnungszeiten, Einsatzzeiten und Zustandekommen der Geschäftskontakte hatte er nicht gemacht. Das Fehlen von näheren Angaben hatte auf dem Nichtbeantworten eines Vorhaltes beruht.

Der UFS beurteilte die Tätigkeit als eine solche im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO und begründete dies mit dem Entstehen von Verlusten aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maße für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. "Aufgrund der vorliegenden Informationen im bisherigen Verfahren" gelangte der UFS zur Auffassung, dass sich der Bf. dem Antiquitätenhandel nicht in einem der für typisch erwerbswirtschaftliche Betätigungen erforderlichen Maße gewidmet habe. Er sah die vom Bw dargebotene Ertrag-Vorschau ("Prognose") als nicht gewinnversprechend an. Dazu komme noch, dass der Bw die Tätigkeit vor Erzielung eines Gesamtüberschusses beendet habe.

Nicht außer Acht gelassen werden dürfe die Tatsache, dass der Bw mit anderen Einkünften über eine Einkunftsquelle verfüge, die es ihm erlaubt habe, daraus seinen Lebensunterhalt zu bestreiten und die Verluste aus dem Antiquitätenhandel abzudecken.

- In einem weiteren, vom UFS mit BE vom 08.10.2004 behandelten Fall (Aufhebung mit Zurückverweisung gemäß § 289 Abs. 1 BAO) hatte der Bw seit 1982 einen Handel mit gebrauchten Kraftfahrzeugen betrieben. Das FA hatte den Bw auf Grund seiner Erklärungen antragskonform zur Einkommensteuer veranlagt, wegen des Verdachts auf Liebhaberei jedoch nur vorläufig. Danach erließ das FA endgültige Bescheide, in denen es Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht mehr ansetzte. Die Tätigkeit sei als Betätigung iSd § 1 Abs. 1 LVO zu qualifizieren, die prognostizierten Einnahmensteigerungen seien nicht realisiert worden, abgesehen von Zufallsgewinnen seinen ausschließlich Verluste erzielt worden. Das Erreichen eines Gesamtgewinnes erscheine daher als unrealistisch. Der Bf hatte dagegen eingewandt, er sei Einnahmen-Ausgaben-Rechner, weshalb es zwangsläufig zu einer Verschiebung von Einnahmen und Ausgaben komme.

Der UFS ordnete an, die unterlassene Prüfung der Ausgaben vorzunehmen und erst danach eine Prüfung, ob die Tätigkeit unter § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 LVO falle. Sollte sich aus den Umständen herausstellen, dass der Autohandel auf Grund der nebenberuflichen Tätigkeit bloß die Ausübung eines Hobbys sei, wäre die Tätigkeit unter § 1 Abs. 2 LVO einzuordnen.

- *B. Renner* erläuterte anlässlich eines Fachvortrages die Liebhabereirichtlinien (L-RL) 2012 hinsichtlich der Einordnung bestimmter Tätigkeiten unter die Tatbestände § 1 Abs. 1 oder § 1 Abs. 2. Dabei subsumieren die L-RL Sport- und Freizeitausübung, worunter auch Sammlertätigkeit falle, unter § 1 Abs. 2 LVO, sprechen beim Thema "Luxuswirtschaftsgüter" u. a. die Bereiche

- "kleiner Umfang Sammelleidenschaft" und

- "Vermietung von Luxusfahrzeugen, zB Oldtimer

an und bestätigen die Ansicht des UFS (15.06.2004, RV/0564-W/02), dass "für die Vercharterung einer Segelyacht ein absehbarer Zeitraum von zehn Jahren mehr als ausreichend" sei.

Der Vorsitzende verkündet den Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

Beweiswürdigung

Zum Neuhervorkommen der als Wiederaufnahmegründe herangezogenen Tatsachen und Umstände:

Es trifft zu, dass

- dem Finanzamt erst im Zuge des Vorhalteverfahrens der Außenprüfung am 17.02.2009 eine Auflistung der 2004 in das Betriebsvermögen eingelegten Fahrzeuge vorgelegt wurde, und dass bei einigen Fahrzeugen kein Betrag (Einlagewert) ausgewiesen war;
- laut Vorhalts-Beantwortung vom 18.02.2009 die Belege 2004 nicht auffindbar waren und nicht vorgelegt werden konnten;
- die polizeilichen Kennzeichen, unter denen die Fahrzeuge an-, ab- und umgemeldete wurden, auf die Gesellschafter der Bf. lauten;
- die Reparaturrechnungen häufig nicht auf den Firmennamen ausgestellt wurden;
- Treibstoffkosten nicht zuordenbar waren;
- Versicherungspolizzen auf den Kommanditisten lauten und
- diese Umstände dem Finanzamt bei Erlassung der Erst-Bescheide nicht bekannt waren.

Dazu stellt das BFG fest:

Die Einlage von 150 Gebrauchtwagen im Jahr 2004 bzw. deren Bewertung wurde dem FA im Zuge der Erklärung über die Feststellung von Einkünften 2004 bekannt gegeben (Beilage "Einnahmen- und Ausgabenrechnung 2004"). Dass es sich dabei - dem Unternehmensgegenstand entsprechend - durchwegs um Oldtimer handelte, war dem FA seit dem 10.06.2005 ebenso bekannt (Niederschrift über den Erstbesuch) wie die Tatsache,

- dass die Fahrzeuge zumeist durch eine Fremdfirma und teilweise durch eigene Arbeitskraft repariert wurden (gemeint: vor der Einlage in den Betrieb repariert worden waren),
- dass sich an der Geschäftsadresse keine Werkstatt befindet und
- dass die Fahrzeuge hauptsächlich über Internet verkauft werden.

Die Wertansätze der eingelegten Fahrzeuge begegneten im Ergebnis offensichtlich keinen Bedenken des Außenprüfers.

Bereits aus dem Gesellschaftsvertrag über die Errichtung der KEG war dem FA bekannt, dass die Komplementärin Anspruch auf eine Vorabvergütung ihrer Arbeitsleistung iHv EUR 12.000,00 p.a. (EUR 1.000,00 p.m.) hatte.

Dem Finanzamt war auf Grund der eingereichten Erklärung für 2004 auch bekannt, dass der ausgewiesene Jahresverlust von -EUR 164.562,18 in erster Linie durch die Einlage der Gebrauchtwagen (EUR 150.360,00) verursacht worden war und dass alle weiteren Zukäufe im Jahr der Bezahlung sofort aufwandswirksam wurden. Der Außenprüfer hatte die Jahresergebnisse 2004 - 2007 hinsichtlich der Wertansätze *Einnahmen und Ausgaben* auf Richtigkeit überprüft und insoweit nicht korrigiert.

Erst im Prüfungsverlauf wurde dem FA bekannt,

- dass bis 2007 einige wenige (sieben) Fahrzeuge für den Aufbau eines repräsentativen Warenlagers ebenso im Wege des Internet angekauft wurden,
- dass die Geschäftskontakte bei Messen und Oldtimertreffen geknüpft werden,
- dass an der Wohnadresse der Gesellschafter in Wien drei Stellplätze für die Besichtigung von Fahrzeugen angemietet wurden,
- dass der Büro-Sitz an der Geschäftsadresse in Niederösterreich gemeldet ist,
- dass auf zum Teil überdachten Abstellplätzen Platz für ca. 25 Autos ist, die zum Großteil abgedeckt sind und von einer "Zurschaustellung" keinesfalls die Rede sein konnte,
- dass sich das Gelände aus gewerberechtlichen Gründen nur als Lager nutzen lässt,
- dass weder im Internet noch am Ort der Geschäftsadresse irgendwelche Hinweisschilder oder Orientierungshilfen vorhanden waren und
- dass der Kommanditist in Abstellort2 in einer Halle in der Größe von 1.920 qm sieben Einstellplätze à 25 qm gemietet hatte, wobei dort "laut durchgeführter Erhebung im Moment 15 Pkw abgestellt" waren (Fotodokumentation im Prüferakt, erstellt am 24.04.2009),
- die Mieterlöse 2004 bis 2007 ausschließlich aus der Vermietung von Kraftfahrzeugen an die Ordination des Kommanditisten resultierten (Zulassung auf dessen Namen).

(Erst) Im Prüfungsverlauf wurde eine vollständige Bewertung (ein rechnerischer Nachvollzug) der einzelnen 2004 eingelegten Pkw vorgenommen (E-Mail-Verkehr mit dem Prüfer 26.03.2009, historisches Anschaffungsdatum und Reparaturrechnungen 1986 bis 2004). Der Einlagenwert erwies sich nachträglich als richtig ermittelt.

Wenn in der "Zusammenfassung" den erklärten Verkaufserlösen 2004 - 2007 für 10 Fahrzeuge ein überragender Gesamtaufwand gegenübergestellt und daraus der Schluss gezogen wird, dass bei der Betätigung der Firma die typischen erwerbswirtschaftlichen Merkmale fehlten, und daher "nach der Verkehrsauffassung bzw. nach der typisierenden Betrachtungsweise" vom Vorliegen einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 2 Z. 1 oder Z. 2 LVO auszugehen sei, so handelt es sich bei dieser Feststellung um eine *rechtliche Würdigung des Unternehmensgegenstandes*, der dem FA bereits bei der Anmeldung zur Betriebseröffnung am 30.03.2005 bekannt und anlässlich des Erstbesuches am 10.06.2005 näher erläutert wurde, während Höhe und Struktur der Jahresergebnisse

bereits aus den eingereichten Erklärungen für 2004 bis 2007 hervorgingen; diese Ergebnisse erfuhren in den vor Prüfungsbeginn 2009 erlassenen Feststellungsbescheiden 2004 -2007 keine Beanstandung.

Es erscheint offenkundig, dass das FA in den durch die Wiederaufnahme der Verfahren weggefallenen Erstbescheiden hinsichtlich des Oldtimerhandels vom Vorliegen einer typisch erwerbswirtschaftlich angelegten Tätigkeit, einem Gewerbebetrieb, ausgegangen war.

Wenn das FA damals auf jegliche Prüfung der Kriterien für eine Bestätigung oder Widerlegung des Vorliegens von steuerlichen Einkünften verzichtete, obwohl die insgesamt nicht unbedeutenden - wenngleich im Wesentlichen durch die Art der Gewinnermittlung bedingten - Anfangsverluste eine solche Kriterien-Prüfung nach § 2 Abs. 1 LVO geboten erscheinen ließen, so hat es auch in dem nach Wiederaufnahme wieder offenen Verfahren eine solche Kriterien-Prüfung selbst gar nicht angestellt. Statt dessen hat es die Tätigkeit nunmehr unter den Betätigungstypus des § 1 Abs. 2 LVO eingestuft und von der Bf. eine Prognoserechnung abverlangt.

Das BFG sieht in den vom FA herangezogenen Umständen der Betätigung anders als die belangte Behörde keine neu hervorgekommenen Indizien für neigungsbedingtes Weiter-Sammeln und Bewirtschaften von Liebhaberbfahrzeugen, sondern vielmehr eine Bestätigung der, nach glaubwürdig dargelegter Aufgabe der Sammeltätigkeit, neu begonnenen betrieblichen Tätigkeit im gewerblichen Handel mit größtenteils aus der privaten Sammlung des Kommanditisten stammenden Oldtimer-Fahrzeugen. Die Tätigkeit bezweckt den vollständigen Abbau dieser in der Vergangenheit erworbenen, ab 2004 nicht mehr fortgesetzten Sammlung und war erklärtermaßen mit der Absicht verbunden, daraus Gewinne zu erzielen. Die Liste der bisher erfolgten 31 Verkäufe (bei insgesamt 51, teils durch Ausweiden von brauchbaren Einzelteilen, zum kleinsten Teil durch bloßes Verschrotten ausgeschiedenen Fahrzeugen) weist jeweils einen nicht unerheblichen **Mehrerlös** gegenüber dem Buchwert der eingelegten (und der wenigen zugekauften) Fahrzeuge aus. Dies war dem FA zwar im ersten Verfahren nicht bekannt, spricht jedoch gegen einen weiteren Aufbau und gegen eine den Sammlerwert erhöhende Umschichtung der Sammlung, mögen auch die besten Stücke ältesten Baujahres mit relativ hohem Buchwert noch vorhanden sein. Konkrete Hinweise auf ein bei der Bf. (ihrem Kommanditisten) weiterhin bestehendes sammlertypisches Desinteresse am Gewinn zeigten - bezogen auf den Streitzeitraum - entgegen der Ansicht des FA weder die Außenprüfung noch das Beschwerdeverfahren vor dem BFG auf.

Rechtliche Würdigung der "neu hervorgekommenen Tatsachen", Spruchrelevanz

Der Tätigkeit der Bf. fehlte es in den Jahren seit Betriebseröffnung und bis in das Jahr 2008 nicht an subjektivem Gewinnstreben:

- Es wurden ab Marktauftritt 2005 Erlöse aus Autoverkäufen erzielt, die jeweils über dem Buchwert der Autos lagen;
- die Handelserlöse 2007 stammen nicht aus einer Überführung von Fahrzeugen in das Privatvermögen der Gesellschafter, sondern aus Verkäufen an Dritte;

- die Einnahmen aus Autoverkäufen beliefen sich 2006 auf EUR 16.100,00, fielen 2007 auf EUR 5.800,00 ab stiegen bis 2012 wieder an, ehe sie - wie der steuerliche Vertreter und der Kommanditist in der mündlichen Berufungsverhandlung unwidersprochen dargelegt haben - aufgrund eines Nachfragerückganges 2013 stagnierten und 2014 deutlich abfielen, was aber durch die seit 2005 weitgehend stabilen Vermietungserlöse teilweise kompensiert werden konnte; in den Jahren 2009 bis 2014 wurden Jahresgewinne erzielt;
- die Vergütung für Tätigkeiten der Komplementärin wurde ab 2007 aus Kostengründen nicht mehr ausbezahlt;
- die Versicherung der Autos erfolgte weiterhin auf Namen der Gesellschafter, wodurch Prämien erhöhungen erspart werden konnten;
- die Kostenstruktur des Reparaturbereiches ist seit Betriebseröffnung als schlank zu bezeichnen, da der Kommanditist über langjährige Erfahrung im Einbau von Oldtimer-Ersatzteilen verfügt und diese seit 2009 durch Eigenleistungen nutzbar machte;
- die wenigen Zukäufe erfolgten zielorientiert zur besseren Verwertung schon vorhandener Fahrzeuge gleichen Typs und Baujahres, im Wesentlichen durch Verwendung sonst schwer beschaffbarer Original-Ersatzteile ("Ausschlachten").;
- die Vermietung von Autos an die Arztpraxis des Kommanditisten brachte Zusatzerlöse, ebenso die Verleihung besonderer Fahrzeuge an bekannte Filmproduktionen, wofür der Kommanditist in der mündlichen Verhandlung anschauliche Fotobeweise lieferte;
- der Aufbau nicht unbedeutender stiller Reserven (durch Aufwertung instandgesetzter historischer Fahrzeuge) berechnete die Bf. zu einer längerfristigen Gesamtgewinnerwartung, die sich allerdings bis 2015 nicht einlöste, was der Bf. jedoch mit steuerlicher Konsequenz für den Streitzeitraum nicht vorzuwerfen ist. Die stillen Reserven blieben steuerhängig und konnten die bisher aufgelaufenen Verluste aus Sicht der Jahre 2004 - 2008 bei späterer Betriebsaufgabe mehr als wettmachen.

Die Streitjahre fallen daher in einen *Anlaufzeitraum*, innerhalb dessen die Ergebnisse steuerlich anzuerkennen sind. Ob danach noch seriöse Aussicht auf einen Gesamtgewinn bestand oder nicht, ob bzw. wann die Bf. ihre Tätigkeit hätte aufgeben müssen, ob die Abgabenbehörde in weiterer Folge von einer Betriebsaufgabe ausgehen wird (siehe dazu unter "Rechtslage"), ist nicht Gegenstand einer Beweiswürdigung in diesem Verfahren.

Es liegen somit keine spruch**relevanten** neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel vor.

Rechtslage

1. Liebhaberei

Die Verordnung Liebhaberei (im Folgenden nur: LVO), BGBl. II 33/1993 idF BGBl. II 15/1999, enthält folgende streitgegenständlich relevante Bestimmungen:

"Abschnitt I - Einkommen- und Körperschaftsteuer

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

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn ... (§ 3: Gesamtbetrag der Gewinne abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste) zu erzielen, und*
- nicht unter Abs. 2 fällt.*

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3: Anm.: "Kriterien-Prüfung") nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. 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 oder

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen sind oder

3. (Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen etc.)

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

(3) Liebhaberei liegt nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrecht erhalten wird.

§ 2 (1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn ... zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste.

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen ...

3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn ... erzielt wird,

4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,

5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,

6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

(2) innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre), ab Beginn der Betätigung (zB Eröffnung des Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor

(Anlaufzeitraum). (...) Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (...) beendet wird.

(4) Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn (...) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

§ 4 (1) Die §§ 1 bis 3 sind auch bei Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit anzuwenden.

(2) Es ist zuerst für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) zu prüfen, ob die gemeinschaftliche Betätigung als Liebhaberei im Sinn des § 1 zu beurteilen ist.

(3) Zusätzlich ist gesondert zu prüfen, ob jeweils beim einzelnen Gesellschafter (Mitglied) Liebhaberei vorliegt. Dabei sind auch besondere Vergütungen (Einnahmen) und Aufwendungen (Ausgaben) der einzelnen Gesellschafter (Mitglieder) zu berücksichtigen.

(4) Bei der Prüfung im Sinn des Abs. 3 ist weiters darauf Bedacht zu nehmen, ob nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass der Gesellschafter (Mitglied) vor dem Erzielen eines anteiligen Gesamtgewinnes (...) aus der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ausscheidet. In diesem Fall ist auch für den Zeitraum gemäß § 2 Abs. 2 das Vorliegen von Liebhaberei zu prüfen.

Abschnitt II - Umsatzsteuer

§ 7 Ergehen Bescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig, weil zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich ist, dass Liebhaberei vorliegt, so berührt dies nicht die Verpflichtung zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen."

Untersuchungsgegenstand ist jedes selbständige Leistungspotential als Beurteilungseinheit. Bei betrieblichen Einkünften ist der Betrieb, Teilbetrieb oder Nebenbetrieb, aber auch schon ein Teilbereich als kleinste Beurteilungseinheit anzusehen, und zwar unabhängig von der Rechtsform oder Rechtspersönlichkeit, sofern organisatorische Geschlossenheit und Selbständigkeit dieses "Teilbereiches" gegeben sind. Sparten eines Betriebs stellen jedoch keine eigene Beurteilungseinheit dar (Zu Beispielen für Beurteilungseinheiten siehe die bei *Laudacher*, in: *Jakom* 2015, § 2 Tz. 229 und 232 angeführte Rechtsprechung).

Typisch erwerbswirtschaftliche Betätigungen sind nur ausnahmsweise Liebhaberei. Entscheidend sind die Erfolgsaussichten im jeweiligen Kalenderjahr, für jeden Veranlagungszeitraum wird gesondert beurteilt, ob nach den objektiven Umständen die

Absicht besteht, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Daher kommen vorläufige Bescheide nicht in Betracht.

Im Falle gemischter Tätigkeiten - bspw. Autohandel und daneben Vermietung/Verleih solcher Kraftfahrzeuge, so lange sie nicht verkauft werden können oder sollen (dies etwa bei Vermietung an einen Gesellschafter für Zwecke seiner Arztpraxis oder für private Zwecke des Mitgesellschafters) - ist nach der Verwaltungspraxis (L-RL Pkt. 3.2. Rz 13) zur Unterscheidung von § 1 Abs. 1 und § 1 Abs. 2 LVO deren Schwerpunkt zu ermitteln.

Im Mittelpunkt steht die subjektive Absicht des Steuerpflichtigen, Gewinne ... zu erzielen, die grundsätzlich vermutet wird. Die Vermutung kann widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Die Gewinnerzielungsabsicht als solche genügt nicht. Sie ist zu vermuten, wenn die Betätigung objektiv gesehen und auf Dauer Gewinne abwirft; sie ist zu verneinen, wenn die Eignung für ein positives Gesamtergebnis fehlt. Geht die Absicht verloren, liegt ab diesem Zeitpunkt unter Umständen schon im Jahr nach dem Anlaufzeitraum Liebhaberei vor. Sie ist periodenübergreifend, nicht auf den Gewinnermittlungszeitraum bezogen zu prüfen. Kurzfristige Verluste oder negative Ergebnisse begründen für sich noch nicht fehlende Gewinnerzielungsabsicht. Stellt sich die Erfolglosigkeit objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, kann die Betätigung bis zu diesem Zeitpunkt eine Einkunftsquelle sein.

Ziel ist ein positiver Ergebnisüberhang, Kostendeckung reicht nicht aus. Laut *Beiser*, RdW 12, 235, bilden stille Reserven ein Indiz für das Streben nach dem positiven Totalerfolg. Ein unbedingter Schluss kann daraus wegen der vielfältigen möglichen Gründe für das Vorliegen stiller Reserven nicht gezogen werden, es kommt auf den Einzelfall an.

Objektiv nachvollziehbare Gewinnerzielungsabsicht bedeutet nicht das tatsächliche Erwirtschaften eines Gesamterfolges in einem bestimmten Zeitraum, sondern die objektive Eignung dazu. Objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung ist nicht Tatbestandsvoraussetzung des § 1 Abs. 1 LVO. Die Rechtsprechung versteht unter einem absehbaren Zeitraum zur Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges eine Zeitspanne, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen üblichen Relation steht und die übliche Rentabilitätsdauer des geleisteten Mitteleinsatzes.

Bei der Ermittlung eines Gesamtgewinnes sind theoretische Übergangsgewinne im Falle der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG dem Ergebnis zuzurechnen, wenn sich kein Gesamtgewinn ergibt. Veräußerungs-, Aufgabe- und Liquidationsgewinne (bzw. Verluste) sind nach Rechtsprechung und der dieser folgenden Verwaltungspraxis (L-RL, Pkt. 3.4.2. Rz 32) in die Berechnung dann miteinzubeziehen, wenn die Betätigung auf die Erzielung eines Veräußerungsgewinns nachweislich ausgerichtet oder die Veräußerung des Betriebes konkret beabsichtigt war bzw. tatsächlich stattgefunden hat. Ergibt sich nach dem adaptierten steuerlichen Ergebnis kein Gesamtgewinn, sind theoretische Veräußerungs- und Aufgabegewinne nur relevant, wenn der Steuerpflichtige konkrete Maßnahmen zu deren Realisierung oder zur Aufgabe oder Veräußerung des Betriebes gesetzt hat bzw. die Umsetzung derartiger Maßnahmen geplant ist. Stille Reserven sind

auch dann miteinzubeziehen, wenn die Bewirtschaftungsart auf die Aufdeckung stiller Reserven gerichtet ist (L-RL Pkt. 3.4.2. Rz 33, mit Beispiel).

Dies wird etwa dann angenommen werden dürfen, wenn aus einer dem vollständigen Abverkauf gewidmeten, ab Betriebseröffnung beendeten (Weiter-) Sammlung von zunächst in der Privatsphäre aus Liebhabergründen erworbenen, dann aber insgesamt in den Betrieb eingelegten Oldtimer-Kraftfahrzeugen regelmäßig gerade solche veräußert werden, die einen Erlös über dem Buchwert erbringen, während die restlichen vorhandenen Fahrzeuge erst in den Zustand einer Verkäuflichkeit mit (Roh-) Gewinn gesetzt werden müssen, um sie zum Verkauf anbieten zu können. Auskunft darüber kann im Regelfall die Entwicklung des Anlageverzeichnisses mit den Angaben von Einkaufspreis (Einlagewert) und Veräußerungserlös je Fahrzeug geben.

Laut bisheriger, ab 2012 aufgegebenen, Verwaltungspraxis führte der Wechsel einer zunächst (etwa: im Anlaufzeitraum) steuerlich anerkannten Betätigung als Einkunftsquelle zu einem Liebhabereibetrieb zur Betriebsaufgabe.

Ab 2012 wandelt sich eine trotz objektiv fehlender Gesamtgewinne fortgeführte Betätigung in eine Liebhabereibetätigung. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bleiben nach Maßgabe der zum Zeitpunkt des Wandels bestehenden Verhältnisse mit dem bisherigen Betrieb verbunden (Beispiele für nachhängiges Betriebsvermögen in L-RL Pkt. 3.34.2. Rz 34), stille Reserven bleiben weiterhin steuerhängig. Die Änderung der rechtlichen Qualifikation löst damit im Anwendungsbereich der L-RL keine sofortige Berücksichtigung stiller Reserven aus der Betriebsaufgabe mehr aus.

Nach § 2 Abs. 2 LVO liegen in den ersten drei Kalenderjahren (Wirtschaftsjahren, Rumpfwirtschaftsjahren) ab Beginn der Tätigkeit (Betriebseröffnung) jedenfalls Einkünfte vor, längstens in den ersten fünf Perioden ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen vor der Erzielung von Einnahmen. Die nachfolgende Kriterienprüfung oder das Erkennen des Nichtvorliegens einer Einkunftsquelle ändert daran nichts. Ruht die Betätigung im Anlaufzeitraum, wird dessen Frist gehemmt (etwa: Firmengründung und Einlage von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens in den Betrieb knapp vor dem 31.12., Marktauftritt erst im Folgejahr).

Ist nach den Umständen des Falles damit zu rechnen, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird, steht kein Anlaufzeitraum zu.

Tritt jedoch bloß ein erhoffter Gewinn oder eine erwartete Umsatzsteigerung nicht ein, rechtfertigt dies allein noch nicht die Annahme einer Beendigung der Betätigung vor dem Erreichen eines Gesamtgewinnes, und der Anlaufzeitraum steht wiederum zu.

Im Rahmen der **Kriterienprüfung** (§ 2 Abs. 1 LVO) nach Ablauf des Anlaufzeitraumes liegt das Hauptaugenmerk auf der bis zum jeweiligen Kalenderjahr eingetretenen Entwicklung, nicht auf den nachfolgenden Jahren. Bis zur objektiven Feststellung, dass die Betätigung niemals Erfolg bringend ist, bleibt sie Einkunftsquelle. Eine Indizwirkung auf das subjektive Streben des Steuerpflichtigen kann später in Erscheinung tretenden objektiven Umständen zukommen (siehe das Kriterium strukturverbessernder Maßnahmen

wie: späterer Wegfall einer Leistungsvergütung für den Arbeitsgesellschafter, Vermietung und Verleih noch nicht gewinnbringend verkäuflicher Handelsware).

Der Anlaufzeitraum wird in die Beurteilung miteinbezogen; geprüft wird jedes Kriterium für sich, doch ist eine Gesamtbetrachtung anzustellen. Den Struktur verbessernden Maßnahmen kommt nach der Rechtsprechung besondere Bedeutung zu. Keine Liebhaberei liegt nach der Rechtsprechung vor, wenn nicht einmal der Versuch einer Kriterienprüfung unternommen wird, etwa weil die Abgabenbehörde die Betätigung - rechtsirrtümlich - unter den Betätigungstypus des § 1 Abs. 2 LVO subsumiert.

Kann die Betätigung an Hand der bereits bekannten Umstände noch nicht eindeutig unter § 1 Abs. 1 oder § 1 Abs. 2 LVO eingeordnet werden, so sind vorläufige Bescheide zu erlassen.

- Ausmaß und Entwicklung der Verluste: Nach der Rechtsprechung besteht keine Gewinnerzielungsabsicht, wenn einzelne Kosten höher als die Umsätze sind.

Gleichbleibende oder steigende Verluste bei fallenden Umsätzen können ein Indiz für Liebhaberei darstellen. Das Auftreten von Verlusten in mehreren Jahren reicht für sich allein noch nicht aus, fehlendes Gewinnstreben anzunehmen; zumal dann nicht, wenn sich der Betrieb im Aufbau befindet, Kunden im speziellen Warenssegment erst durch einen entsprechenden Auftritt im Internet (zB beim Handel mit Liebhaberfahrzeugen wie Oldtimern) zu finden sind und die Handelsware vor dem Verkaufsangebot umfangreich bearbeitet werden muss. Bei Beurteilung der negativen Ergebnisse ist auch die Art ihres Zustandekommens (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 oder Abs. 1 EStG) zu berücksichtigen.

- Ursache der Verluste in Gegenüberstellung mit vergleichbaren Betätigungen:

Jahresergebnisse von neu eröffneten Betrieben lassen sich zumal in der Anfangsphase mit Jahresergebnissen langjährig geführter Betriebe derselben Branche, wo ein etablierter Kundenkreis bedient wird, nicht seriös vergleichen. Begnügt sich ein Unternehmen mit der Bewirtschaftung (Handel, Verleih und Vermietung) eines eng definierten, auf speziell interessierte Kunden zugeschnittenen Warenangebotes (zB Oldtimer-Fahrzeuge mit Liebhaberwert), setzt es dafür weder nennenswertes Personal noch entsprechende Zeit ein (wenn etwa der die Richtung vorgebende Gesellschafter im Hauptberuf zeitlich gebunden ist und seine das einzige Personal darstellende geschäftsführende Gattin über keine Erfahrung mit professionellen Marktauftritten verfügt, diese erst mühsam fremd zugekauft werden müssen), so wird dies als eine mitentscheidende Verlustursache dann anzusehen sein, wenn sich die Verluste über die mehrjährige Anfangsphase hinaus fortsetzen. Persönliche Motive für die Aufrechterhaltung des Betriebes, überhöhter Fremdkapitaleinsatz sind geeignet, das Fehlen von Gewinnerzielungsabsicht zu indizieren.

- Marktgerechtes Verhalten hinsichtlich der angebotenen Leistungen ist gegeben, wenn es die gegenständliche Branche samt Kundenkreis tatsächlich gibt; sind dies Liebhaber von bestimmten Luxusgütern wie Oldtimer-Fahrzeugen, so entfaltet sich der Markt auf spezifisch etablierten Ebenen: Bei Sammler-Treffen, Messen, Börsen und Schau-Veranstaltungen, oftmals über Landesgrenzen hinweg. Der diesbezügliche

Geschäftsverkehr wird zumeist über moderne Medien (Online-Plattformen) und nicht auf herkömmlichen Schienen (Standorte mit ständigen Schauräumen und Geschäftslokale mit fixen Öffnungszeiten) abgewickelt.

- Marktgerechtes Verhalten hinsichtlich der Preisgestaltung liegt vor, wenn sich die verlangten Preise innerhalb der Bandbreiten bewegen, die in Fachzeitschriften laufend publiziert werden, und tatsächlich erzielbar sind.

- Art und Ausmaß der strukturverbessernden Maßnahmen sind von besonderer Bedeutung. Darunter sind solche Schritte zu verstehen, die bessere Abläufe im Betrieb fördern und Kosten dauerhaft verringern, und solche, die dem Betrieb neue branchenverwandte Geschäftsfelder eröffnen, wie etwa der Gewinn bringende Verleih von bestimmten Fahrzeugen für öffentliche Veranstaltungen oder Filmproduktionen. Die Maßnahmen müssen nicht tatsächlich zum Erfolg führen bzw. objektiv geeignet sein, Gewinne abzuwerfen, sondern nur der Art nach dazu bestimmt sein, die Ertragslage zu verbessern. Die Ernsthaftigkeit solcher Aktivitäten ist ohne Rücksicht auf den tatsächlichen Erfolg zu prüfen.

Anders ist vorzugehen, wenn fest steht, dass eine Betätigung iSd § 1 Abs. 2 LV vorliegt. Ob dies der Fall ist, muss vorweg untersucht und beantwortet werden.

§ 1 Abs. 2 Z. 1 und Z. 2 LVO beziehen sich auf Tätigkeiten, die typischerweise durch eine besondere in der Lebensführung begründete **Neigung** motiviert sind.

Schon der Gebrauch dieses Begriffs schließt davon Tätigkeiten aus, die in Form eines neu eröffneten Betriebes nur deshalb ausgeübt werden, um in **Abkehr von einer früheren Neigungstätigkeit**, wie Sammeln von Kunst- und anderen Liebhabergegenständen, die angesammelten Liebhaberobjekte möglichst Weise mit Gewinn zu veräußern.

Wenn die LVO unter Z.1 die "Bewirtschaftung" von Wirtschaftsgütern anspricht, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (Sportgeräte und Sporteinrichtungen, Luxusgüter), so ist damit nach Ansicht des BFG die **Fortführung** solcher Liebhaberbetätigungen, nicht aber deren planmäßige, je nach den Möglichkeiten des Einzelfalles rasch oder längerfristig abgewickelte Beendigung (Aufgabe) gemeint. Eine solche Abwicklung kann freilich im Privatbereich stattfinden und wird dort - von Spekulationsergebnissen abgesehen - ohne entsprechend nachhaltiges ernsthaftes Bemühen kaum jemals Periodengewinne, geschweige denn einen Gesamtgewinn abwerfen. Wird aber auf Grund des Umfangs und der Einseitigkeit des angesammelten Privatvermögens an Kunst-, Freizeit- oder Sportgegenständen eine "dilettantische" Abverkaufs-Aktion zum unmöglichen Unterfangen, dann kann die Entscheidung, die Sammlung für einen Gewinn bringenden Verkauf an eine Vielzahl einschlägiger Interessenten sachkundig aufzubereiten und zweckdienlich anzubieten, als betriebliche Tätigkeit nachvollziehbar sein. Dies wird man aus Sicht und zu Beginn der unternehmerischen Entscheidung aber wohl nur dann bejahen dürfen, wenn die Expertise des Sammlers und die Qualität seiner Sammlungsgegenstände einen Gesamtgewinn innerhalb eines absehbaren Zeitraumes versprechen, mag sich dieses Versprechen im mehrjährigen Zeitablauf

auch nicht bestätigen. Die Eröffnung eines solchen Betriebes und die Dauer seiner Fortführung stehen mit der Vorgeschichte der Sammlung in zeitlicher, nicht aber in motivischer Korrelation: Wurde eine sukzessiv entstandene Sammlung seltener (selten gewordener) gleichartiger Gegenstände im Laufe von mehr als 20 Jahren aufgebaut, kann ihre Gewinn bringende Veräußerung (Abverkauf mit dem Ziel der "Versilberung") seriöser Weise nicht innerhalb von weniger als 8 Jahren gelingen; als absehbarer Zeitraum wird in solchen Fällen eher eine Spanne von 10 bis 12 Jahren anzunehmen sein. Die übliche Rentabilitätsdauer eines bestimmten Verkehrskreises ist noch "absehbar". Bei der Frage nach der Werthaltigkeit von Oldtimern bleibt die von Gesetz und Verwaltungspraxis (auch nach den deutschen AfA- Tabellen) angenommene betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Kfz irrelevant. Liebhaberverfahrzeuge behalten - oder steigern sogar - ihren (Handels-)Wert, je weiter Baujahr und Erstzulassung zurückliegen. Insofern steckt in gebrauchsfähigen beziehungsweise gebrauchsfähig gemachten Oldtimern ein wachsendes Potential an stillen Reserven, die den erhöhten Arbeits-, Material- und Zeitaufwand für ihre sachgerechte Sanierung (Suche nach und Einbau von Originalteilen) sowie eine längere Dauer bis zum Verkauf mehr als kompensieren und damit auch rechtfertigen können.

Während Unwägbarkeiten (z. B. unvorhersehbare Konkurse, akute schwere Erkrankungen), die ein positives Gesamtergebnis im absehbaren Zeitraum verhindern, bei der Prognoserechnung nicht miteinzubeziehen sind, was aber eine rasche und wirtschaftlich sinnvolle Reaktion voraussetzt, gelten Wertschwankungen und Mindererlöse am Markt auf Grund einer konjunkturell abgeschwächten Nachfrage nach Sammlerstücken zu jenen üblichen Risiken, mit denen ein Unternehmer rechnen muss. Letztere sind daher nicht auszublenden.

Wirtschaftsgüter im Zusammenhang mit der Lebensführung sind unter anderem Luxuswirtschaftsgüter, insbesondere bei Betätigung in kleinerem Umfang bzw. als Ausfluss der Sammelleidenschaft. Dazu gehören Handel, Verleih und entgeltliche Ausstellung von Kunstwerken und Antiquitäten, Handel mit (alten gesammelten) Weinen, wenig ertragreiche Jagd, Vermietung von Oldtimern, Yachten, Privatflugzeugen etc. Diese Zuordnungen werden von der Verwaltungspraxis (LRL Pkt. 4.2. Rz 74) und wurden vom UFS vertreten (Nachweise bei *Laudacher*, in: Jakom 2015, § 2 EStG, Rz 265). Die RSpr. des VwGH stellt jeweils auf die Größenordnung ab, in der die Betätigung entfaltet wird: Anzahl der gehandelten Umlaufgüter, Intensität der Vertriebsbemühungen, Größe des Betriebes (Nachweise ebenda). Ob der auf Basis einer früher privat aufgebauten Oldtimer-Sammlung später zwecks Abverkaufes geführte Gebrauchtwagenhandel der Liebhabereiannahme des § 1 Abs. 2 LVO anheimfällt (und davon allenfalls durch Widerlegung befreit werden kann), ist bislang noch nicht mit Beschwerde vor den VwGH getragen worden. Per analogiam ist jedoch aus den vorliegenden Judikaten der Schluss zu ziehen, dass die Bewirtschaftung von 100 Oldtimern im Gebrauchtwagenhandel samt begleitender Zwischennutzung durch Verleih und Vermietung in typisierender Betrachtungsweise dem Betätigungstyp des § 1 Abs. 1 LVO unterfällt, mit den oben

beschriebenen Konsequenzen für eine Beurteilung als Einkunftsquelle oder Liebhaberei, und - wenn Gewinnerzielungsabsicht bei Betriebseröffnung bestanden hat - unter Zuerkennung eines Anlaufzeitraumes von bis zu fünf Wirtschaftsjahren.

2. Verfahrenswiederaufnahme § 303 BAO (im Weiteren nur: WA)

Wird eine Betätigung, nachdem sie vorerst in endgültigen Bescheiden als Einkunftsquelle Anerkennung gefunden hat, im Gefolge einer Außenprüfung nach WA der Verfahren nunmehr als Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 BAO eingestuft und ihr so die steuerliche Anerkennung versagt, so ist - noch unabhängig von der Beantwortung der materiell-rechtlichen Frage - das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme von Amts wegen zu prüfen. Das Gesetz normiert

2.1. den Neuerungstatbestand:

"§ 303. (1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann (... oder) von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) ...
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind
- c) ...

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

2.1.1. Tatsachen sind u. a.

- nähere Umstände über die Marktgerechtigkeit des Verhaltens (zur Kriterien-Prüfung s. weiter oben) oder
- Hervorkommen von Rechtsirrtümern.

Keine WA-Gründe sind hingegen neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch Änderung der Verwaltungspraxis oder der Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung ... eigenständig von der Abgabenbehörde gewonnen werden (*Ritz*, BAO⁵, § 303 Rz 23).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (RSpr zitiert bei *Ritz*, aaO, Rz 24).

2.1.2. *Beweismittel* sind etwa Urkunden (Verträge, Rechnungen) und Aufzeichnungen (zB Anlagenverzeichnisse, Listen der in das Unternehmen eingelegten Wirtschaftsgüter sowie deren Bewertung im Einlagezeitpunkt).

2.1.3. *Neu Hervorkommen* im jeweiligen Verfahren ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Maßgebend ist der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres. Waren bestimmte Umstände im betreffenden Verfahren der Behörde

bekannt, hat sie diese Umstände jedoch für unwesentlich gehalten, sind sie keine WA-Gründe (RSpr zitiert bei *Ritz*, aaO, Rz 31).

2.1.4. *Verschulden* der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus, ist aber unter Umständen bei der *Ermessensübung* zu berücksichtigen.

2.1.5 An den *Beweis eines Wiederaufnahmegrundes* - an das Erwiesen-Sein von Tatsachen, die als WA-Gründe in Betracht kommen - sind keine höheren Anforderungen zu stellen als an andere Tatsachen, die der Besteuerung zugrunde zu legen sind. Es ist aber nicht Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines WA-Grundes nachzuweisen, sondern Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte WA durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (Rechtsprechungshinweise bei *Ritz*, BAO⁵, § 303 Rz 35).

Entscheidungswesentlichkeit

WA-Gründe sind nach dem eindeutigen Inhalt der Norm nur **entscheidungswesentliche** Sachverhaltselemente, nämlich solche, die im neuen Sachbescheid zu berücksichtigen, seinen Spruch zu beeinflussen geeignet sind.

Erwägungen

Der Beschwerde ist es gelungen, das Fehlen von zur Wiederaufnahme geeigneten (spruchrelevanten) neu hervorgekommenen Tatsachen aufzuzeigen. Dem Finanzamt ist es nicht gelungen, die herangezogenen Tatsachen mit einer zutreffenden Einstufung der Betätigung der Bf. nach § 1 Abs. 2 L-VO zu verbinden.

Daher war der Beschwerde, soweit sie die Verfahrenswiederaufnahme und den Feststellungsbescheid für 2008 bekämpft, Folge zu geben. Soweit sie die neuen Sachbescheide 2004 bis 2007 bekämpft, war sie als gegenstandslos zu erklären.

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. Die im Erkenntnis zu lösende Frage, ob Tatsachen neu hervorgekommen sind, die die Abgabenbehörde zu einer Verfahrenswiederaufnahme berechtigten, stellt als Aufgabe der Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung dar, sodass Unzulässigkeit der Revision an den VwGH auszusprechen war.

Wien, am 3. Oktober 2016