



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für den Zeitraum 2001 bis 2003 entschieden:

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

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

Darüber hinaus betreibt die Bw. seit dem Jahr 1999 einen Reitstall sowie seit Juni 2000 das freie Gewerbe des Hausservice und erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Die Einkünfte aus den beiden Betrieben ermittelt die Bw. mit jeweils getrennten Einnahmen-/Ausgabenrechnungen gemäß § 4 Abs. 3 EStG.

Im Zuge der aus Anlass der Betriebsgründung des Reitstalles im Juni und Juli 2000 erfolgten Nachschauen durch das Finanzamt (ESt-Akt, Dauerbeleg AS 3 – 6, sowie ESt-Akt, Dauerbeleg AS 7 – 9) gab die Bw. bekannt, dass der Mietaufwand für das gesamte Grundstück und die darauf befindlichen Gebäude ÖS 13.000,-- inkl. USt beträgt. Zu 20% wird das Gebäude für private Wohnzwecke benutzt. Von dem rd. 9.000 m<sup>2</sup> großen Grundstück entfallen 512 m<sup>2</sup> auf die Reithalle, 64 m<sup>2</sup> auf die Nebenräume der Reithalle sowie 250 m<sup>2</sup> auf den im Obergeschoß befindlichen Heuboden. Für Einstellpferde stehen 250 m<sup>2</sup> Stall- und Nebenräume zur

Verfügung und wird das Pferdefutter für den Betrieb zugekauft. Ein Arbeitnehmer (Reitlehrer; Ehemann der Bw.; Anm. Ref.) ist im Reitstall beschäftigt. Weiteres Personal oder Aushilfskräfte werden nicht beschäftigt. In der Reitanlage werden die eigenen 3 Pferde und Ponys (davon 2 Schulpferde für den Reitunterricht) eingestellt und stehen für Fremdpferde 6 Pferdeboxen zur Verfügung. Derzeit werden 3 Fremdpferde zur Betreuung und Fütterung eingestellt. Der Erlös dafür liegt dem Aufwand entsprechend zwischen ÖS 2.000,-- und 3.300,-- monatlich. Mit dem Reitunterricht werden derzeit zwischen ÖS 10.000,-- und 14.000,-- erzielt.

Mit Bescheiden vom 26. November 2002 (für 2001), vom 8. Jänner 2004 (für 2002) und vom 17. Juni 2004 (für 2003) wurde die Bw. erklärungsgemäß zur Umsatz- und Einkommensteuer veranlagt.

Im Zuge einer die Abgabenjahre 2001 bis 2003 gemäß § 147 Abs.1 BAO durchgeführten Außenprüfung – Prüfungsbeginn 1. Februar 2005, Schlussbesprechung 2. Juni 2005 – traf die Prüferin nachstehende berufungsrelevante Feststellungen:

### **"Tz. 1 Reitstallbetrieb keine Einkunftsquelle**

*Die Abgabepflichtige betreibt seit 1999 einen Reitstall. Der Betrieb befand sich im Prüfungszeitraum in OrtBw. auf einem gemieteten Grundstück mit Wohntrakt, Einstellplätzen, Abstellräumen, Reithalle und Nebenräumen. Das Grundstück wird weiters für private Zwecke (Wohnung) und für den Betrieb des Hausservices (Einstellräume, Werkstatt) genutzt. Mit Kaufvertrag vom 25.8.2003 hat die B KG (gegründet Juli 2003) die Liegenschaft gekauft.*

*Die Verluste aus dem Betrieb des Reitstalles wurden bis einschließlich 2003 beim Einzelunternehmen erklärt.*

*Beim Reitstallbetrieb wurden z.B. folgende Einnahmen erklärt:*

*Erlöse Reitstunden 2001: ÖS 64.400,-- (danach wurden keine Reitstunden mehr gegeben)*

*Erlöse Futtergeld 2001: ÖS 77.541,-- 2002: € 7.517,-- 2003: € 7.088,-- ('Einsteller')*

*Erlöse Pferdeverkauf:*

*Von 2000 bis 2003 wurden 18 Pferde eingekauft und nur 3 davon verkauft.*

*Im Prüfungszeitraum wurden folgende Verluste erklärt:*

*2001 in ÖS - 413.382,51*

*2002 in € - 208.710,08*

*2003 in € - 103.461,30*

*Die Gewinnermittlung erfolgte gem. § 4(3) EStG. Unter Berücksichtigung des zum 31.12.2003 vorhandenen Pferdebestandes ergibt sich für die Jahre 1999 bis 2003 ein Gesamtverlust von rd. € 250.000,--.*

*Gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 LVO ist Liebhaberei 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 eigenen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen.*

*Als typischerweise besondere in der Lebensführung begründete Neigungen gelten im Wesentlichen die menschlichen Grundbedürfnisse wie z. B. Wohnversorgung sowie Sport- und Freizeitgestaltung.*

*Bei den Pferden des Reitstalles B handelt es sich Großteils um Turnierpferde, Herr Ing. XY (Ehegatte von Frau B ) nimmt mit den Pferden an diversen Springturnieren teil.*

*Seitens der Betriebsprüfung wird der Betrieb des Reitstalles nicht als Einkunftsquelle anerkannt.*

	2001 (in ÖS)	2002 (in €)	2002 (in €)
Verlust Reitstall lt. Erkl.	-413.382,51	-208.711,65	-103.461,30
Verlust Reitstall lt. Bp.	0,00	0,00	0,00
Änderung lt. Bp.	413.382,51	-208.711,65	103.461,30
lt. Gewinnermittlung		-208.710,08	
steuerliche Hinzurechnungen/Kürzungen lt. Erkl.		-1,57	
		-208.711,65	

#### **Reitstall:**

Zeitraum	2001 (in ÖS)	2002 (in €)	2003 (in €)
Vor Bp.	-413.382,51	-208.711,65	-103.461,30
Nach Bp.	0,00	0,00	0,00
Differenz	413.382,51	208.711,65	103.461,30

#### **Tz. 2 Umsatzsteuer Reitstallbetrieb**

*Wie in Tz 1 ausgeführt, wird der Betrieb des Reitstalles von der Bp. nicht als Einkunftsquelle anerkannt. Bei Betätigungen, die typischerweise der Lebensführung zuzurechnen sind und die einkommensteuerlich als Liebhaberei zu beurteilen sind, liegt auch Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn vor.*

*Die erklärten Umsätze und Vorsteuern, die den Reitstallbetrieb betreffen, sind daher aus den Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen auszuscheiden.*

	2001 (in ÖS)	2002 (in €)	2003 (in €)
Umsätze Reitstall	292.206,60	7.833,76	16.178,51
10%	170.808,15	7.517,42	16.178,51
20%	121.398,45	316,34	
Vorsteuern	77.989,08	6.686,36	7.231,80

#### **Steuerliche Auswirkungen**

Zeitraum	2001 (in ÖS)	2002 (in €)	2003 (in €)
<i>Umsatzsteuer:</i>			
[000] Steuerbarer Umsatz	-292.206,60	-7.833,76	-16.178,51
[022] 20% Normalsteuersatz	-121.398,45	-316,34	
[029] 10% Ermäßigerter Steuersatz	-170.808,15	-7.517,42	-16.178,51
[060] Vorsteuern (ohne EUSt)	77.989,08	6.686,36	7.231,80

#### **Tz. 3 Umsatzsteuernachschaubereich**

*Die für die Monate Jänner 2004 und Februar 2004 lt. UVA gebuchte Umsatzsteuer wird von der Bp. auf 0 berichtet, da die Beträge den Betrieb des Reitstalles betreffen.*

Jänner 2004	lt. UVA	lt. Bp.	Differenz
Steuerbarer Umsatz	218,02	0,00	
Umsatz mit 10% zu versteuern	218,02	0,00	
Vorsteuern	-218,33	0,00	
Steuerbetrag	-196,53	0,00	196,53
<b>Februar 2004</b>			
Steuerbarer Umsatz	405,79	0,00	
Umsatz mit 10% zu versteuern	405,79	0,00	
Vorsteuern	-142,95	0,00	
Steuerbetrag	-102,37	0,00	102,37

#### **Tz. 4 Kfz Kosten**

Der beim Betrieb Hausservice gebuchte Kfz Aufwand (Verrechnung von KFZ Kosten vom Reitstall an den Hausservice) kann nicht in der erklärten Höhe anerkannt werden. Die verrechneten Kosten sind in den Jahren 2001 und 2002 höher, als solche beim Reitstall überhaupt angefallen sind.

Der Aufwand wird durch die Bp. wie folgt gekürzt:

	2001 (in ÖS)	2002 (in €)	2003 (in €)
Aufwand lt. Erkl.	246.375,00	12.113,06	keine Änderung
Aufwand lt. Bp.	96.322,00	7.000,00	
Erfolgsänderung lt. Bp.	150.053,00	5.113,06	

#### **Hausservice:**

	2001 (in ÖS)	2002 (in €)
Vor Bp.	-246.375,00	-12.113,06
Nach Bp.	-96.322,00	-7.000,00
Differenz	150.053,00	5.113,06

#### **Tz. 5 Verrechnung Arbeitsleistung**

Vom Reitstall bzw. Reitverein R wurde im Jahr 2002 Arbeitsleistung in Höhe von € 12.300,00 verrechnet. Genaue Aufzeichnungen darüber konnten nicht vorgelegt werden. Lt. Ansicht der Bp. erscheint es glaubhaft, dass eine Arbeitsleistung an den Hausservice tatsächlich erfolgt ist und es werden daher in den Jahren 2001 und 2002 jeweils € 10.000,00 als Aufwand anerkannt.

	2001 (in ÖS)	2002 (in €)
Aufwand lt. Erkl.	0,00	12.300,00
Aufwand lt. Bp.	137.603,00	10.000,00
Erfolgsänderung lt. Bp.	-137.603,00	2.300,00

#### **Hausservice:**

Zeitraum	2001 (in ÖS)	2002 (in €)
Vor Bp.	0,00	-12.300,00
Nach Bp.	-137.603,00	-10.000,00
Differenz	-137.603,00	2.300,00

#### **Tz. 6 Miete**

Die für die gesamte Liegenschaft bezahlte Miete wurde auf Hausservice, Reitstall und Privat aufgeteilt (siehe auch Niederschrift vom 2.6.2005).

Eine genaue Berechnung der Aufteilungsgrundlagen konnte nicht vorgelegt werden. Von der

*Bp. wird der beim Hausservice angesetzte Mietaufwand im Jahr 2002 von € 6 976,59 auf € 3.500,-- gekürzt. Die in der Niederschrift angeführte Kürzung des Mietaufwandes 2003 betrifft St Nr. 987/6543 B KG.*

..."

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht der Betriebsprüfung und erließ nach Wiederaufnahme der jeweiligen Abgabenverfahren am 14. Juni 2005 den Feststellungen entsprechende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003. Dabei blieben die erzielten Umsätze, Vorsteuern und Verluste aus dem Reitstallbetrieb bei der Steuerbemessung unberücksichtigt.

Mit Schriftsatz vom 7. Juli 2005 erhob die Bw. gegen die im Zuge der Wiederaufnahme erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2003 Berufung und führte begründend aus:

*" ... Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide richtet sich gegen die Nichtberücksichtigung der Vorsteuer, die auf den Reitbetrieb entfallen ist und die infolge Liebhabereieinwand nicht zum Abzug gelangte. ...*

*Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide richtet sich gegen die Nichtberücksichtigung des Verlustes aus dem Reitstallbetrieb wegen des Einwandes, es läge Liebhaberei vor ... "*

Der Feststellung (Tz 1) der Betriebsprüfung werde entgegnet, dass der Reitbetrieb als Gewerbebetrieb geführt werde. Gegenstand des Reitbetriebes sei der Ankauf von Jungtieren, deren Training zu Turnierpferden und in der Folge der Verkauf dieser Pferde. Von den achtzehn gekauften Pferden seien drei wiederverkauft worden.

*" ... Im Jahre 2001 wurden zwei Pferde um ÖS 92.727,27 verkauft, die kurz vorher um ÖS 70.000,-- erworben worden sind, es wurde also ein Gewinn erzielt in der Höhe von ÖS 22.727,27. ..."*

Auch würden Pferde gezüchtet, sodann trainiert und verkauft werden. Fünf Fohlen seien im Prüfungszeitraum zur Welt gekommen. Das Training eines Pferdes nehme jedenfalls Zeit in Anspruch. Ein dreijähriges Pferd benötige etwa fünf Jahre Training bis es als Turnierpferd verkauft werden könne. Die für den Turnierpferdeverkauf erforderliche Werbung erfolge durch Turnierteilnahmen des XY mit den zum Verkauf beabsichtigten Pferden. Im Jahre 2002 seien zehn Pferde eingekauft worden, wovon allerdings zwei eingegangen seien. Ein Umstand, der aber nicht ausgeschlossen werden könne.

Es sei davon auszugehen, dass ein zweijähriges Pferd jährlich etwa 30 % durch fünf Jahre hindurch an Wert dazugewinne. Dies erhelle sich aus dem Pferdeverkauf im Jahre 2001, bei dem ein rund 30 % höherer Wiederverkaufswert erzielt worden sei.

"... Wie schon ausgeführt und auch anlässlich der Betriebsprüfung mehrmals vorgebracht, ist der Ankauf, das Training und die Verkaufbarmachung eines Pferdes ein längerfristiger Prozess, der jedenfalls mit ca. drei bis fünf Jahren kalkuliert werden muss. In dieser Zeit kann das Pferd auch einen hundertprozentigen oder noch höheren Wertzuwachs erzielen, wenn es z.B. auf einem Turnier einen guten Rang erreicht bzw. mit dem Turnierpferd ein guter Rang erzielt werden kann. Alle Pferde, die in den Jahren 2001 bis 2003 angeschafft worden sind, befanden sich noch im Zeitpunkt der Betriebsprüfung in Ausbildung und wird erst der heurige Herbst zeigen, inwieweit die bisher trainierten Pferde veräußerbar sind und zu welchem Preis. Derzeit geht [die Bw.] und Herr XY davon aus, dass gute Gewinne erwirtschaftbar sind. ... "

Davon ausgehend stelle sich die Wertentwicklung in den Jahren 2001 bis 2005 folgendermaßen dar:

#### ***Wertentwicklung angekaufter Pferde***

<b>Jahr des Einkaufs</b>	<b>ÖS bzw. €</b>	<b>Wertzuwachs 2001</b>	<b>Wert am 31.12.2001</b>	<b>Wertzuwachs 2002</b>	<b>Wert am 31.12.2002</b>
2000	40.000 2.907	872	3.779	1.134	4.913
2001	135.725 9.864	---	9.864	2959	11.837
2002	156.211	---	---	---	156.211
2003	6514	---	---	---	---
		<b>Wertzuwachs 2003</b>	<b>Wert am 31.12.2003</b>	<b>Wertzuwachs 2004</b>	<b>Wert am 31.12.2004</b>
2000		1.474	6.387	---	6.387
2001		3551	15.388	4.616	20.004
2002		46.863	203.074	60.922	263.997
2003		---	6.514	1.954	8.468
		<b>Wertzuwachs 2005</b>	<b>Wert am 31.12.2005</b>		
2000		---	6.387		
2001		---	20.004		
2002		79.188	343.185		
2003		1.694	10.162		

***Summe Wertzuwächse 205.227,--***

Im Jahr 2002 habe man Pferde im Wert von € 156.210,-- und 2003 im Wert von € 6.513,--, zum Zwecke des Handels, der Ausbildung und zum späteren Verkauf, angekauft. Insofern sei die Einnahmen-/Ausgabenrechnung des Reitstallbetriebes zu korrigieren und ergebe sich für 2002 ein Verlust in Höhe von € 63.391,30 und für 2003 ein Verlust in Höhe von € 96.948,--. Zudem müsse der Verlust des Jahres 2003 noch um die außerordentlichen Rechtsanwaltskosten berichtigt werden, sodass sich ein Verlust von € 69.824 ergebe.

" ... Die Summe der Verluste aus dem Reitstallbetrieb unter Berücksichtigung vorstehender Ausführungen ergibt sich demnach wie folgt:

	ÖS	€
1999	65.009,10	4.724,40
2000	424.451,75	30.846,11
2001 (lt. Bp.)	425.832,51	30.946,00
2002		63.391,30

<i>2003</i>	<i>69.824,74</i>
<i>Gesamtverlust</i>	<i>199.733,01</i>

Dieser Gesamtverlust berücksichtigt allerdings nicht, dass im Zeitraum 2001 bis 2005 Gewinnzuwächse zu erwarten sind in der Größenordnung von € 205.000,--, sodass insgesamt ein Totalgewinn erwirtschaftbar wird.

§ 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung führt Folgendes aus: Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung liegt 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 erwarten lässt. Wie oben ausgeführt wurde, verlangt die Art der Tätigkeit des Reitbetriebes einen längeren Beobachtungszeitraum, mindestens einen Beobachtungszeitraum von vier Jahren als "absehbaren" Zeitraum. Dies wurde ja auch im Zuge der Betriebsprüfung verlangt, doch beachtete man diese gesetzliche Bestimmung offenbar nicht als "einhaltungswürdig. ...".

Die Bw. beantrage die Vorsteuern aus dem Reitstallbetrieb zum Abzug zuzulassen, die Verluste aus dem Reitstallbetrieb mit den übrigen Einkünften gegenzuverrechnen und eine mündliche Berufungsverhandlung anzuberaumen.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung vom 29. August 2005 entgegnete die Prüferin, dass die Art der Bewirtschaftung des Reitstallbetriebes nicht geeignet erscheine, Gewinne zu erzielen. Reitstunden würden nach 2001 nicht mehr abgehalten werden und betragen die Erlöse aus der Pferdeeinstellung 2003 etwa € 7.000,--. In der Niederschrift vom 13. April 2005 (ABp AS 191 ff) vertrete der Ehegatte der Bw. die Ansicht, die Ertragssituation könne durch Pferdeverkäufe verbessert werden, obwohl wegen Gewährleistungsverpflichtungen und der allgemeinen wirtschaftlichen Situation die Lage schwierig sei.

Der Einwand in der Berufung, der Gegenstand des Reitbetriebes sei der Ankauf von Jungpferden, könne nicht nachvollzogen werden, zumal es sich bei den erworbenen Pferden um keine Jungtiere gehandelt habe. Gleichfalls erscheine die Berechnung der Wertentwicklung der angekauften Pferde nicht richtig, da einerseits die angekauften Pferde älter als 2 Jahre seien und bei der dargestellten Wertberechnung bereits verkaufte Pferde weitergeführt würden. Die Bw. habe darüber hinaus 2001 Pferde im Wert von ÖS 97.727,27 und nicht um ÖS 135.727,-- eingekauft.

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen stellen sich die seit Betriebsbeginn erfolgten Pferdekäufe und –verkäufe folgendermaßen dar;  
 [Anm. Referent: Der Übersichtlichkeit wegen wurden die ergänzenden Ausführungen der Bw. (ESt-Akt 2003, AS 59 – 61) zur Stellungnahme der Bp. in der folgenden Tabelle als "Replik Bw." eingearbeitet]:

<b>Pferd</b>	<b>Alter</b>	<b>Zeitpunkt</b>	<b>Kosten</b>	<b>Verkauf</b>	<b>Erlös</b>
Fohlen "LORD"	k.A	29.9.2000	20.000	aktiviert	

Replik Bw.	Pferd befindet sich in Ausbildung, derzeit Kaufpreisverhandlungen für € 6.000					
Fohlen (br. Wallach)	k.A	29.9.2000	20.000	aktiviert	9.8.2001	20.000
Anmerkung Bp.	Pferd entsprach nicht den Erwartungen, deshalb Verkauf ohne Gewinn und sonst kein Käufer zu finden gewesen wäre					
Stute "SARAH KAY"	8	14.11.2001	12.500	aktiviert		
Anmerkung Bp.	Pferd 2004 an Hufkrebs verendet					
Wallach "DRAGON"	14	14.11.2001	12.500	aktiviert		
Anmerkung Bp.	Pferd hat Pilzerkrankung auf einem Auge					
Replik Bw.	Pilzerkrankung zwischenzeitig verheilt					
Pferd "IKO"	k.A	12.12.2001	22.727	aktiviert		
Anmerkung Bp.	Pferd ist zum Verkauf vorgesehen, aber es koppt (rülpst)					
Pferd "COLOMBO 9"	k.A	13.8.2001	50.000	aktiviert	3.12.2001	80.000
Anmerkung Bp.	nach Erkrankung des Pferdes sei es zum Rechtsstreit gekommen, Rechtsberatungsaufwand in Höhe von € 14.362,26 setze sich aus der Preisminderung für das Pferd in Höhe von € 10.000, Zinsen in Höhe von € 516,67 sowie Rechtsanwaltskosten in Höhe von € 3.845,59 zusammen					
Replik Bw.	Pferd bestreitet 2005 wieder Turniere					
Pferd "MATISSE"	k.A	29.10.2002	€ 4.910	WEK		
Replik Bw.	Ehegatte der Bw. tritt mit diesem Pferd im Rahmen einer Show in Wien auf Honorar in Höhe von € 1.400, weiterer Showauftritt gegen Honorar und `Übernahme sämtlicher Spesen in Linz					
Pferd "PAVAROTTI"	12	2.12.2002	€ 17.000	WEK		
Anmerkung Bp.	soll nach ausgeheilter Sehnenverletzung trotz Koppens verkauft werden					
Replik Bw.	Pferd stehe zum Verkauf bereit					
Schimmel, Name unbek.	14	5.12.2002	€ 20.000	WEK		
Anmerkung Bp.	Schimmel verendete bei einem Ausritt am 11.1.2003					
Bayrisches Warmblut	k.A	10.1.2002	€ 7.000	WEK		
Anmerkung Bp.	2004 auf einem Pferdemarkt gegen das Pferd "REX" eingetauscht; "REX" soll verkauft werden					
Replik Bw.	Pferd wurde um € 10.000 verkauft					
Wallach "STARLIGHT"	k.A	13.12.2002	€ 21.000	WEK		
Anmerkung Bp.	Turnierpferd, noch vorhanden					

Pferd "QUICK STEP"	k.A	19.12.2002	€ 12.000	WEK	
Anmerkung Bp.	2004 auf einem Pferdemarkt gegen das Turnierpferd "VANDERBILDT" (ca. 5-6 Jahre und noch vorhanden) eingetauscht				
Replik Bw.	Pferd "VANDERBILDT" nunmehr um € 8.000 verkauft zuzüglich eines Pferdes im Wert von € 7.000				
"FISHERMANS FRIEND"	k.A	17.12.2002	€ 18.500	WEK	als Privateinlage geb.
Anmerkung Bp.	"FISHERMANS FRIEND" am 16.3.2003 um € 10.000 zzgl. einem jungen Pferd verkauft. XY gibt an das "junge Pferd" nicht erhalten zu haben, allerdings wurde ein Teil (€ 2.500) des vereinbarten Barbetrages durch die Übergabe eines Pferdes "LOMEX" beglichen. Wegen einer "Hufbeinsenkung" konnte nur ein niedriger Verkaufspreis erzielt werden.				
Replik Bw.	Wurde um € 10.000 verkauft zuzüglich das Pferd "LOMEX". Dieses Pferd wurde im September 2005 um € 8.000,-- zuzüglich ein Pferd im Wert von € 2.000 veräußert. Damit wurde "FISHERMANS FRIEND" um insgesamt € 20.000 veräußert				
Wallach, braun	k.A	29.12.2002	€ 17.500	WEK	als Privateinlage geb.
Anmerkung Bp.	Pferd 2004 bei einem Turnier gegen Wallach "DIGI" eingetauscht, "DIGI" noch vorhanden				
Stute "ANACONDA"	k.A	19.12.2002	€ 23.300	WEK	als Privateinlage geb.
Anmerkung Bp.	Turnierpferd, noch vorhanden				
Wallach "SCHLAPPI"	12	14.12.2002	€15.000	WEK	als Privateinlage geb.
Anmerkung Bp.	Turnierpferd, noch vorhanden				
Pferd, Friese		1.4.2003	€ 4.241	WEK	
Replik Bw	Pferd wurde am 5. Oktober um € 7.000 verkauft				
Pferd "LOMEX"					Teil des Verkaufspreises des Pferdes "FISHERMANS FRIEND"

Die Feststellung in Tz 1 sei jedenfalls eine reine Sachverhaltsdarstellung und habe sich der Totalverlust jedenfalls nicht allein aufgrund dieser Einkäufe ergeben. Von den im Prüfungszeitraum erfolgten 3 Verkäufen sei bei nur einem (Pferd "COLOMBO") ein Überschuss von ÖS 22 727,27 erzielt worden, welchem allerdings angefallene Prozesskosten im Ausmaß von € 14 362,26 gegenüberstehen.

Die durch Einnahmen-/Ausgabenrechnung ermittelten Verluste im Prüfungszeltraum stellen folgendermaßen dar:

	ÖS	Euro
2001	- 413.382,51	- 30.041,68
2002		- 208.710,08
2003		- 103.461,30
Gesamtverlust		- 342.203,06

Hinsichtlich des von der steuerlichen Vertretung der Bw. geforderten Beobachtungszeitraumes von vier Jahren werde auf die Eröffnung des Betriebes im Jahr 1999 verwiesen. Darüber hinaus erscheine eine Beobachtung entbehrlich, wenn sich nach den besonderen Umständen des einzelnen Falles die Erzielung eines Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum von vornherein aussichtslos darstelle.

Nachweislich nehme der Ehegatte der Bw. an diversen Springturnieren teil. Dies werde nicht bestritten und diene – laut Berufung – dem Werbezweck. Auch habe der "Reitverein R" seinen Sitz an der Wohn- und Betriebsadresse der Bw. und stellen die Familienmitglieder der Bw. die Funktionäre des Vereins dar.

Obmann:	Bw.
Obmann-Stv.:	CD
Schriftführer:	EF
Schriftführer Stv.:	GH
Kassier:	XY
Kassier-Stv.:	RS (Tochter von Bw.)

Nach Ansicht der Betriebsprüfung liege daher beim Betrieb des Reitstalles eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung vor und könne daher dem Berufungsbegehren nicht Folge geleistet werden.

Mit Schriftsatz vom 5. Oktober 2005 entgegnete die Bw. auf die Stellungnahme der Betriebsprüfung im Wesentlichen:

Für betriebsspezifische Auskünfte bzw. Besichtigungen sei der Ehegatte der Bw. zur Verfügung gestanden. Die Bw. selbst wäre im Zuge der Betriebsprüfung zur Verfügung gestanden, wäre nach ihr gefragt bzw. verlangt worden. Festzuhalten sei, dass die Marktsituation sich schnell ändern könne, derzeit seien fast überhaupt keine guten Pferde auf dem Markt.

*"... Gegen der Meinung der Betriebsprüfung, wird hier neuerlich vorgebracht, dass es sich bei dem Handel von Pferden unserer Mandantschaft um einen Gewerbebetrieb handelt, dem Liebhabereivermutung nicht von Anfang an zu unterstellen ist im Sinne § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung. Der Handel mit Pferden hat eine ganz eigene Charakteristik, die nur schwer beschreibbar ist und es zeigt ja auch die vorliegende Berufungssituation bzw. der vorliegende Sachverhalt, dass sich die Situation auf dem Gebiete des Pferdehandels rasch ändern kann und so wäre es das gerechteste, wenn man das Berufungsverfahren offen ließe und den Beobachtungszeitraum ausdehnte bis einschließlich 2007, weil dann in jedem Fall Klarheit herrscht darüber, ob nun der Pferdehandel tatsächlich nicht in der Lage ist, Gewinne auf Dauer zu erwirtschaften. ... "*

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung legte das Finanzamt die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Aus den übermittelten Einnahmen-/Ausgabenrechnungen der Jahre 1999 bis 2003 ergeben sich für den Reitstallbetrieb der Bw. folgende Umsätze und Erträge:

	<b>1999</b> (in ÖS)	<b>2000</b> (in ÖS)	<b>2001</b> (in ÖS)	<b>2002</b> (in €)	<b>2003</b> (in €)
Betriebsleistung	---	294.415,18	534.024,94	37.646,85	32.211,93
Aufwand	64.485,10	718.866,57	946.223,45	246.358,50	134.673,53
Erlöse 10 %	---	78.025,42	170.808,15	7.517,42	16.178,51
Erlöse 20 %	---	101.052,14	121.398,45	316,34	2,69
Verlust	- 65.009,10	- 424.451,75	- 413.382,51	- 208.710,08	- 103.461,30

Exemplarisch ausgewählte Ausgabenpositionen aus den vorliegenden Einnahmen-/Ausgabenrechnungen zeitigen nachstehendes Ergebnis:

	<b>2000</b> (in ÖS)	<b>2001</b> (in ÖS)	<b>2002</b> (in €)	<b>2003</b> (in €)
<b>Einnahmen</b>	294.415	534.024	37.646	32.211
Pferdeverkauf		92.727		9.090
<b>Ausgaben</b>				
Materialaufwand	237.055	427.092	190.174	43.656
Personalaufwand	24.206	68.181	12.481	27.935
sonstiger Aufwand	370.234	355.060	33.864	54.310
PKW	104.562	70.774	3.539	3.801
Telefon, Fax, Post	14.939	1.593	126	13
Wasserverbrauch	1.312	4.971	569	476
Pferdebetreuung	133.502	325.205	25.697	29.334
Pferdeeinkauf (im Materialaufwand erfasst)	---	---	156.210	6.513
Materialaufwand ohne Pferdeeinkauf	237.055	427.092	33.964	37.143
Verlust	- 424.451	- 413.382	- 208.710	- 103.461

Während die (negativen) Ergebnisse der Betätigung der Bw. der Jahre 1999 sowie 2000 mit Einkommen- und Umsatzsteuerbescheiden rechtskräftig festgesetzt wurden, vertritt das Finanzamt nach Durchführung der Betriebsprüfung die Ansicht, die Betätigung der Bw. stellt eine gemäß § 1 Abs. 2 L-VO dar. Dies begründet das Finanzamt einerseits mit den bisher aus dieser Betätigung erzielten Verlusten andererseits damit, dass es sich bei den Pferden des Reitstalles um Turnierpferde handelt, mit denen der Ehegatte der Bw. an Springturnieren teilnimmt.

Über diese Begründung hinausgehende Feststellungen lassen sich aus dem Betriebsprüfungsbericht allerdings nicht ersehen und wurden auch keine weiteren Feststellungen getroffen.

Im Zuge einer am 8. Juni 2000 gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG durchgeföhrten Nachschau (ESt-Akt, Dauerbeleg AS 7 – 9) gab die Bw. an, in der Reitanlage 3 eigene Pferde und 2 Ponys

---

einzustellen, wobei 2 Pferde als Schulpferde verwendet werden. Weiters stehen noch 6 Boxen für Fremdpferde zur Verfügung.

Gemäß § 2 Abs. 4 EStG sind Einkünfte als Gewinn bzw. Überschuss definiert. Somit sind aufgrund der positiven Umschreibung der Einkünfte grundsätzlich solche zu verstehen, die innerhalb eines bestimmten Zeitraumes zu einem Gesamt(-überschuss)gewinn führen.

Gemäß § 2 Abs. 5 UStG gilt nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit eine solche, die auf Dauer gesehen Gewinne nicht erwarten lässt (Liebhaberei). Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn ist gemäß § 6 L-VO nur bei Tätigkeiten gemäß § 1 Abs. 2 L-VO möglich.

Einkünfte liegen gemäß § 1 Abs. 1 L-VO bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, und die nicht unter § 1 Abs. 2 L-VO fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen. Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1 L-VO, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen gemäß § 2 Abs. 2 L-VO jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Liebhaberei ist gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 L-VO bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (u.a. Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. Die Frage, ob sich ein Wirtschaftsgut im Sinne des § 1 Abs. 2 L-VO in einem besonderen Maß für die private Nutzung eignet bzw. einer privaten Nutzung entspricht, ist abstrakt nach der Verkehrsauffassung und nicht nach den persönlichen Verhältnissen des jeweiligen sich Betätigenden zu beurteilen (VwGH 24.6.1999, 97/15/0146).

Bei der Bewirtschaftung von Luxuswirtschaftsgütern ist insbesondere dann Liebhaberei anzunehmen, wenn die Betätigung lediglich in kleinerem Umfang betrieben wird (z.B. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 52).

Unter § 1 Abs. 2 Z 2 L-VO fallen Tätigkeiten, die ohne Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern in typisierender Betrachtungsweise auf eine in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind (z.B. Reiseschriftsteller, Sportamateure, vgl. auch LRL 1997 Punkt 15). Steht bei einer Betätigung, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist, nicht die Bewirtschaftung eines Wirtschaftsgutes, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet, sondern eine bloße Tätigkeit im Vordergrund, so fällt diese unter § 1 Abs. 2 Z 2 LVO. Diese Bestimmung gilt einerseits für typische Hobbytätigkeiten, wie z.B. die Hobbymalerei, sowie andererseits auch für Tätigkeiten, die ihrer Art nach an sich typisch erwerbswirtschaftlich sind, jedoch im Hinblick auf ihren Umfang nicht erwerbstypisch ausgeübt werden (z.B. ein pensionierter Arzt betreut einige seiner Patienten weiter; ein pensionierter Versicherungsvertreter betreut Kunden in sehr eingeschränktem Ausmaß weiter; Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 61).

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

Für die Beurteilung, ob eine Tätigkeit, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist, vorliegt, ist nicht auf die konkrete Neigung des sich Betätigenden abzustellen, sondern darauf, ob die konkrete Tätigkeit bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes (arg. "typischerweise") einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist (VwGH vom 30.7.2002, 96/14/0116). Was grundsätzlich typisch erwerbswirtschaftlich ist, kann keine Tätigkeit sein, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist (VwGH vom 26.4.2000, 96/14/0095).

Die Liebhabereiverordnung sieht für typisch erwerbswirtschaftliche Betätigungen (§ 1 Abs. 1 L-VO) und Betätigungen, die typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen (§ 1 Abs. 2 L-VO) unterschiedliche Beurteilungsmaßstäbe vor (Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar Band III, § 2 RZ 14 ff).

---

Bei typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigungen stellt die L-VO darauf ab, ob die Betätigung durch eine anhand objektiver Kriterien nachvollziehbare Gewinnerzielungsabsicht veranlasst ist (Kriterienprüfung gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 – 6 L-VO).

Im Gegensatz dazu ist bei Betätigungen, die typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen (§ 1 Abs. 2 L-VO), die objektive Ertragsfähigkeit gemäß dem § 2 Abs. 4 L-VO maßgeblich. Die Abgabenbehörden sind bei der Beurteilung einer Tätigkeit gemäß dem § 1 Abs. 2 L-VO nicht dazu angehalten, die Vermutung des Vorliegens von Einkünften an Hand der in § 2 Abs. 1 Z 1 - 6 L-VO genannten Kriterien zu überprüfen (VwGH 30.7.2002, 96/14/0116). Allerdings kann die Vermutung im Sinne des § 1 Abs. 2 L-VO gemäß § 2 Abs. 4 L-VO widerlegt werden, wenn die Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt.

Objektive Ertragsfähigkeit ist die Eignung einer Tätigkeit innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) zu erzielen. Zu beurteilen ist dabei, ob die Betätigung in der geführten Art und Weise in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) erwarten lässt. Der rechnerische Nachweis, dass in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) zu erwarten ist, tritt bei der Beurteilung von Betätigungen, die typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, maßgeblich in den Vordergrund.

Die Unterscheidung zwischen Tätigkeiten gemäß § 1 Abs. 1 und § 1 Abs. 2 L-VO hat insofern auch Bedeutung, als bei Tätigkeiten gemäß § 1 Abs. 2 L-VO Anlaufverluste nicht zustehen und umsatzsteuerliche Liebhaberei vorliegt (Neuber, ÖStZ 2001, 34). Wegen dieser bedeutsamen Unterschiede, ist die Feststellung welcher Betätigungsart die zu beurteilende Betätigung zuzuordnen ist, von der Abgabenbehörde im Bescheid ausreichend zu begründen.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können, soferne die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären ist.

Betrachtet man nunmehr das bisherige Abgabenverfahren und die erhobene Berufung der Bw. unter dem Blickwinkel obiger Ausführungen, so kommt der Referent des unabhängigen

Finanzsenates zum Ergebnis, dass eine abschließende Beurteilung der Betätigung der Bw. aufgrund der sich aus den vorgelegten Akten ergebenden Unklarheiten nicht möglich ist. Folgende Überlegungen verdeutlichen dieses Ergebnis:

In der Niederschrift vom 8. Juni 2000 gab die Bw. an, in der Reitanlage 3 eigene Pferde und 2 Ponys eingestellt zu haben, wobei 2 Pferde als Schulpferde verwendet wurden. In diesem Zusammenhang wird auf die nicht unbeträchtlichen Ausgaben im Rechenwerk der Bw. der Jahre 2000 bis 2003 für "Pferdebetreuung" hingewiesen. Sollte die Bw. den Aufwand für die Betreuung ihrer eigenen Pferde in dieser Ausgabenposition miterfasst haben, so läge nach Dafürhalten des Referenten für diese Pferde eine private und somit eine nicht tätigkeitsbedingte Ausgabe vor, welche in der Einnahmen-/Ausgabenrechnung gemäß § 20 EStG keine Berücksichtigung finden dürfte. Das Ausmaß der Veränderung der erklärten Verlustentwicklung kann ohne weitere – durchaus umfangreiche – Erhebungen seitens des Referenten nicht abgeschätzt werden, zumal das Ausmaß der Unterbringung von privaten und fremden Pferden im Rahmen der Tätigkeit der Bw. nicht erhoben und entsprechende Feststellungen nicht getroffen wurden. Wegen des Fehlens dementsprechender Feststellungen kann daher von der Rechtmäßigkeit der Einnahmen-/Ausgabenrechnungen der Jahre 2001 – 2003 noch nicht ausgegangen werden.

Darüber hinaus unterließ die Amtspartei Feststellungen wie insbesondere

- über die Anzahl der jährlich für die Pferdeeinstellung zur Verfügung stehenden Pferdeboxen,
  - über eventuelle Betriebsvergrößerungen oder -verkleinerungen,
  - die Anzahl der in jedem Jahr eingestellten Fremdpferde,
  - der im Reitstall der Bw. eingestellten eigenen Pferde und deren Nutzung,
  - die Preisgestaltung der Pferdeeinstellung (Pferdepension) sowie der Reitschule,
  - Entlohnung des bzw. der Reitlehrer,
  - der von der Bw. bereitgestellten Leistungen,
  - letztendlich der konkret ausgeübten Tätigkeit der Bw. (Pferdeeinstellung und/oder Reitschule und/oder Pferdehandel),
  - über Art, Ausmaß und Zweck des Pferdehandels (zB. bloßer Weiterverkauf der Pferde, Ankauf der Pferde für einen Zucht- und Ausbildungsbetrieb, Ankauf der Pferde für Turniere),
- zu treffen.

Diese für die Beurteilung der Betätigung der Bw. hinsichtlich der Art und des Umfanges ihrer Tätigkeit – entweder einer typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigung gemäß § 1 Abs. 1 oder

---

einer typischerweise in der Lebensführung begründeten Neigung gelegenen Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 L-VO – notwendigen Feststellungen wurden von der Amtspartei nicht getroffen, sodass sich die vorliegende Bescheidbegründung als nicht tragfähig erweist. Für den Referenten des unabhängigen Finanzsenates ist nicht erkennbar, auf welchen Grundlagen die rechtliche Beurteilung der Tätigkeit der Bw. als eine gemäß § 1 Abs. 2 L-VO basiert.

Aufgrund des Umfanges der unterlassenen Ermittlungen und der noch notwendigen Erhebungen und der Tatsache, dass noch nicht absehbar ist, welche weiteren Erhebungsschritte zu setzen sein werden, erscheint es zweckmäßig, den Weg des weiteren Vorgehens nicht bloß in Form von Ermittlungsaufträgen an die Abgabenbehörde erster Instanz weiterzugeben, sondern die weitere Ermittlungsarbeit bei der Abgabenbehörde erster Instanz zu konzentrieren, bis eine neuerliche rechtliche Beurteilung möglich ist.

Zur Ermessensübung hinsichtlich der Aufhebung wird darauf hingewiesen, dass es die Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren unterlaufen würde, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 289 Rz 5).

Eingehend wurde dargestellt, dass der Sachverhalt in wesentlichen Punkten ergänzungsbedürftig ist und zwecks Entscheidungsreife nicht nur geringfügige zusätzliche Erhebungen zu tätigen sind. Würde der unabhängige Finanzsenat im gegenständlichen Fall sämtliche Ermittlungen erstmals durchführen, käme es überdies zu erheblichen Verfahrensverzögerungen, weil alle Ermittlungsergebnisse und Stellungnahmen wechselweise den Parteien des Verfahrens zwecks Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis zu bringen wären. Dies würde aber dem Zweck der Kassationsmöglichkeit, nämlich Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 289 Rz 5), zuwiderlaufen.

Von der Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung konnte gemäß § 284 Abs. 3 BAO abgesehen werden, da eine Aufhebung der angefochtenen Bescheide gemäß § 289 Abs. 1 BAO erfolgte.

Wien, am 15. November 2011