



GZ. RV/1040-W/02

GZ. RV/1041-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Werner Obermüller, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 1996 und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1993 bis 1995 sowie Festsetzung von Umsatzsteuer für Jänner bis April 1997 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Umsatzsteuer wird festgesetzt:

für das Jahr 1993 mit:	-55.391,00 S	(-4.025,42 €)
für das Jahr 1994 mit:	-144.678,00 S	(-10.514,16 €)
für das Jahr 1995 mit:	-129.488,00 S	(-9.410,26 €)
für das Jahr 1996 mit	17.150,00 S	(1.246,34 €)
für Jänner 1997 mit:	-500,00 S	(-36,34 €)
für Feber 1997 mit:	-2.672,00 S	(-194,18 €)
für März 1997 mit:	-181,00 S	(-13,15 €)
für April 1997 mit:	-574,00 S	(-41,71 €)

Die im Kalenderjahr **1993** erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß § 188

BAO festgestellt mit: -482.233,83 S, (-35.045,30 €)

in den Einkünften sind enthalten:

nicht ausgleichsfähige Verluste: 24.617,00 S, (1.788,99 €)

nicht vortragsfähige Verluste: 457.616,83 S, (33.256,31 €)

Von den festgestellten Einkünften entfallen auf

Eva B. -434.010,45 S, (-31.540,77 €)

im Einkunftsanteil sind enthalten:

nicht ausgleichsfähige Verluste: 22.155,00 S, (1.610,07 €)

nicht vortragsfähige Verluste: 411.855,45 S, (29.930,70 €)

Martin S. -48.223,38 S, (-3.504,53 €)

im Einkunftsanteil sind enthalten:

nicht ausgleichsfähige Verluste: 2.462,00 S, (178,92 €)

nicht vortragsfähige Verluste: 45.761,38 S, (3.325,61 €)

Die im Kalenderjahr **1994** erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß § 188

BAO festgestellt mit: -599.566,18 S, (-43.572,17 €)

in den Einkünften sind enthalten:

nicht ausgleichsfähige Verluste: 36.750,00 S, (2.670,73 €)

nicht vortragsfähige Verluste: 562.816,18 S, (40.901,45 €)

Von den festgestellten Einkünften entfallen auf

Eva B. -539.609,56 S, (-39.214,96 €)

im Einkunftsanteil sind enthalten:

nicht ausgleichsfähige Verluste: 33.075,00 S, (2.403,65 €)

nicht vortragsfähige Verluste: 506.534,56 S, (36.811,30 €)

Martin S. -59.956,62 S, (-4.357,22 €)

im Einkunftsanteil sind enthalten:

nicht ausgleichsfähige Verluste: 3.675,00 S, (267,07 €)

nicht vortragsfähige Verluste: 56.281,62 S, (4.090,14 €)

Die im Kalenderjahr **1995** erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß § 188

BAO festgestellt mit: -1.628.366,82 S, (-118.338,03 €)

in den Einkünften sind enthalten:

nicht vortragsfähige Verluste: 1.628.366,82 S, (118.338,03 €)

Von den festgestellten Einkünften entfallen auf

Eva B. -1.465.530,14 S, (-106.504,23 €)

im Einkunftsanteil sind enthalten:

nicht vortragsfähige Verluste: 1.465.530,14 S, (106.504,23 €)

Martin S. -162.836,68 S, (-11.833,80 €)

im Einkunftsanteil sind enthalten:

nicht vortragsfähige Verluste: 162.836,68 S, (11.833,80 €)

Die Ermittlung der Einkünfte und der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Hinweis**

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Die Bw. führte im Streitzeitraum am Standort St. G./R. ein Unternehmen mit dem Gegenstand Jagdwirtschaft und Vermittlung in der Rechtsform einer OEG. Beteiligt an der – im Jahr 2002 gelöschten - OEG waren Eva B. zu 90 % und Martin S. zu 10 %.

Eva B. und Martin S. sind im gleichen Beteiligungsverhältnis an einer weiteren OEG, der Eva B. OEG beteiligt, die am selben Standort einen Hotel- und Restaurantbetrieb führt.

Die Gesellschafter bezogen im Streitzeitraum, abgesehen von in den Jahren 1993 und 1994 bezogenen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in nicht nennenswerter Höhe, nur Einkünfte aus ihren Beteiligungen an den beiden OEG's.

Den Gewinn ermittelte die Bw. durch Einnahmen- Ausgabenrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG.

In den für die Jahre 1993 bis 1996 eingereichten Steuererklärungen bzw. Einnahmen- Ausgaben – Rechnungen wies die Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in folgender Höhe aus:

1993:	- 454.744,00 S (Verlust)
1994:	-568.534,00 S (Verlust)
1995:	-1.594.445,00 S (Verlust)
1996:	39.003,00 S (Gewinn)

Für die Jahre ab 1997 hat die Bw. Jahressteuererklärungen bzw. Einnahmen- Ausgaben- Rechnungen nicht eingereicht.

Im Zuge einer im Jahr 1997 durchgeführten, die Jahre 1993 bis 1995 umfassenden abgaben- behördlichen Prüfung gelangte der Prüfer zu folgender Feststellung (Tz. 19 und Tz. 25 BP- Bericht):

Der Gegenstand des Unternehmens liege in der Führung und des Betriebes eines Forstgutes, von Jagdrevieren (in Form von Pachtrevieren oder Abschussverträgen) sowie die Vermittlung und Veranstaltung von Sport- und Jagdgelegenheiten im In- und Ausland mit allen Hilfs- und Nebengeschäften.

Die Gesellschaft sei im März 1993 zwecks Weiterführung des bis dahin von der insolvenz- bedrohten Jagdpension B. GmbH geführten Betriebes gegründet worden.

Im Prüfungszeitraum seien bei geringen Umsätzen beträchtliche Verluste erzielt worden. Die erzielten Erlöse würden nicht dazu ausreichen, die dazugehörigen Wareneinkäufe zu decken.

Im Zuge der Prüfung sei festgestellt worden, dass auf Grund der Art der Bewirtschaftung innerhalb eines überschaubaren Zeitraums ein Gesamtgewinn nicht zu erwarten sei.

Da sich die Art der Bewirtschaftung nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigne und typischerweise einer besonderen, in der Lebensführung begründeten Neigung entspreche, liege Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung vor. Da gemäß § 2 Abs. 4 dieser Verordnung das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Tätigkeit anzunehmen ist, sei die Umsatzsteuer ab 1993 mit null festzusetzen und seien, da keine steuerlich relevanten Einkünfte vorliegen würden, die Betriebsergebnisse bzw. Ergebnisanteile der Mitunternehmer ab 1993 mit null festzustellen.

Das Finanzamt folgte in den im Juli 1997 erlassenen, mit der gegenständlichen Berufung angefochtenen Bescheiden den Feststellungen der BP.

Die gegen diese Bescheide erhobene Berufung (Bl. 37/1995 F-Akt) richtet sich gegen die Einstufung des Jagdbetriebes als Liebhaberei. Begründend wird ausgeführt, die Bw. sei im März 1993 zur Weiterführung des bis dahin von der insolvent gewordenen Jagdpension B. GmbH geführten Betriebes gegründet worden. Zu diesem Zweck seien verschiedene Ablösen von der Vorgängerfirma notwendig gewesen. Wie sich herausstellte, seien solche "Altlasten" nicht kurzfristig und schon gar nicht ohne Verluste auszumerzen gewesen. So sei ein zu großer Fuhrpark übernommen worden, der erst nach und nach unter Verlusten verkleinert werden konnte, sodass sich nun nur mehr ein Fahrzeug im Betriebsvermögen befindet.

Die BP habe unberücksichtigt lassen, dass gerade in den ersten Jahren der Bestand an Lebendwild in den einzelnen Gattern aufzubauen war und infolge Einnahmen/Ausgabenrechnung ohne Ansatz der Inventurwerte zu großen Verlusten führte. Da aus diesem Bestand nun durch die natürliche Zuwachsrate in Zukunft die Abschüsse getätigt werden könnten, werde sich das Ergebnis wesentlich verbessern. Zu berücksichtigen sei auch, dass gerade bei Betriebsbeginn viele Preiszuckerl, Einladungen und sonstiger Werbeaufwand notwendig waren, um den Betrieb anzukurbeln. Nicht zuletzt mussten durch entlaufene, kranke und verendete Tiere Verluste hingenommen werden, die infolge der zwischenzeitig erworbenen Kenntnisse und Erfahrungen im Bereich der Gatterhaltung wesentlich verringert werden konnten.

Gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung sei bei einer Tätigkeit Liebhaberei zu vermuten, 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 bzw. typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. Diese der privaten Lebensführung zuzuordnenden Gründe würden bei Eva B. nicht zutreffen, da sie die Jagd aus einem einzigen Grund betreiben müsse, nämlich, dass der Betrieb des Jagdhotels, den die Eva B. OEG betreibe, überhaupt aufrechterhalten

bleiben könne. Ohne Jagd wäre im Hotelbetrieb wahrscheinlich überhaupt keine Auslastung zu erzielen. Außerdem besitze Eva B. keinen Jagdschein und übe daher die Jagd nicht einmal selber aus.

Um die bisher erzielten Verluste abdecken und künftig gewinnbringend wirtschaften zu können, sei zusätzlich noch ein rigoroses Sparprogramm gestartet worden. Wie aus der beigelegten Prognoserechnung ersichtlich, werde auch bei vorsichtiger Planung mindestens im 11. Jahr des Bestehens ein Gesamtüberschuss erzielbar sein.

Es werde daher beantragt, von der Einstufung als Liebhaberei abzusehen.

In der zur Berufung ergangenen Stellungnahme (Bl. 44/1995 F-Akt) führt der Prüfer aus, der Gegenstand des Unternehmens der Bw. liege einerseits in der Führung eines Jagdbetriebes in St. G./R., wobei mit Jagdgästen Abschüsse und Pirschgänge in gepachteten oder fremden Revieren getätigten werden. Bei Jagden in fremden Revieren werde für die Abschüsse an die Revierhalter bezahlt, in den selber betriebenen Revieren werde für den Wildbestand auf eigene Kosten aufgekommen. Weiters würden Jagden im Ausland organisiert und geleitet.

Vor der Gründung der Bw. seien der Jagdbetrieb sowie der Hotelbetrieb von der Jagdpension B. GmbH abgewickelt worden. Im Jahr 1993 sei eine Aufspaltung dahingehend vollzogen worden, dass der Hotelbetrieb von der Eva B. OEG und der Jagdbetrieb von der Bw. abgewickelt werden. Diese Maßnahmen seien in den rechtlichen und finanziellen Schwierigkeiten der Jagdpension B. GmbH begründet.

Wie aus einer Werbeaussendung hervorgehe (Bl. 49 bis 51/1995 F-Akt), sei diese Umgründungsmaßnahme nach außen hin nicht zum Vorschein gekommen. Im Jahr 1994 habe demnach das bewährte B. Team mit der gewohnten Mannschaft das 30-jährige Bestehen gefeiert. Die in der Berufung dargestellte Situation würde daher nicht den Tatsachen entsprechen. Es sei auch kaum anzunehmen, dass die Kenntnisse und Erfahrungen im Bereich der Gatterhaltung durch die Betriebsaufspaltung weitgehend verloren gegangen seien.

Was die Einwendungen gegen die Einstufung der Tätigkeit unter § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung betreffe, so sei nicht auf das Bestehen oder Nichtbestehen einer persönlichen Neigung der Eva B. abzustellen. Im Zuge der Prüfungshandlungen und bei Besprechungen sei hervorgekommen, dass sich Eva B. nur um die Tagesgeschäfte im Beherbergungs- und Gastronomiebereich kümmere. Die eigentliche Geschäftsführung – insbesondere den Verkehr mit Ämtern, Banken und anderen Stellen – habe weiterhin der frühere Geschäftsführer der Jagdpension B. GmbH über.

Maßgeblich für die Einstufung einer Tätigkeit als Liebhaberei sei deren objektive Eignung, auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse zu erzielen. Bei Jagdbetrieben werde grundsätzlich Liebhaberei angenommen, wobei diese Vermutung im Einzelfall widerlegbar sei.

Im konkreten Fall zeigten die eingereichten Steuererklärungen sowie die finanzielle Entwicklung der Vorgängerfirma, dass sich ein Gesamtgewinn des Jagdhofes B. mit Sicherheit nicht erzielen lasse. In den Jahren 1993 bis 1995 seien nur für Abschüsse in Fremdreviere insgesamt 1.312.676,00 S ausgegeben worden, die gesamten Jagdeinnahmen im Inland hätten 1.671.584,00 S betragen. Zur Deckung der Kosten für die selbst bewirtschafteten Reviere (Zukauf, Wild, Gatterhaltungskosten, Fuhrpark, etc.), Vertriebskosten, Verwaltungs- und Finanzierungsaufwand würden somit fast keine Mittel übrig bleiben.

Auf Grund der unterschiedlichsten Einflüsse und der starken Schwankungen werde es sehr schwierig sein, die Einnahmen für mehrere Jahre auch nur annähernd zu prognostizieren. In der vorgelegten Prognoserechnung werde in etwa ein Durchschnitt der vergangenen vier Jahre herangezogen. Die BP schließe sich dieser Annahme grundsätzlich an. Etwas leichter falle die Schätzung künftiger Betriebsausgaben, da sich gewisse Kosten gar nicht oder nur teilweise einsparen ließen. Unverständlich sei der Ansatz von Wildeinkauf mit null. Durch den natürlichen Abgang von Wildbestand und laufenden Abschüssen sei es immer wieder notwendig, Zukäufe zu tätigen. Im Jahr 1993 seien über 400.000,00 S aufgewendet worden, wobei 94.545,45 S auf die Ablöse des Bestandes von der Jagdpension B. GmbH entfallen, der Restbetrag entfalle auf laufende Zukäufe von diversen Wildtierhaltern. 1994 sei Wild um knapp 300.000,00 S, 1995 über 700.000,00 S zugekauft worden.

Die angesetzten Kosten für Abschüsse stünden in krassem Missverhältnis zu den Einnahmen. Bei durchschnittlichen Aufwendungen von knapp 400.000,00 S in den vergangenen vier Jahren könnte man bei geschätzten gleich hohen Erlösen nicht diese Kosten auf fast 1/10-tel der bisherigen Werte absenken.

Der Ansatz für Futterkosten, Gatterhaltung, Fremdleistung mit 130.000,00 S für die kommenden Jahre sei absolut unrealistisch. Angesichts der prognostizierten Auslandserlöse müssten die Fremdleistungen alleine schon deutlich über 200.000,00 S liegen. Dieser Posten wäre laut Ansicht der BP mindestens zu verdreifachen. Mit der Richtigstellung dieser drei Positionen allein werde in keinem Jahr ein Gewinn erzielt werden können, ein Gesamtgewinn erscheine der BP überhaupt nicht absehbar.

In der zur Stellungnahme der BP eingereichten Gegenäußerung (Bl. 52/1995 F-Akt) führt die Bw. aus, der bejagte Raum gehe weit über St. G./R. hinaus, es würden Fremd-Reviere in der Steiermark, in Oberösterreich und im östlichen Niederösterreich bejagt. Bei den Fremdre-

vieren würden von den Eigentümern oder Pächtern Rechnungen mit Mehrwertsteuerausweis ausgestellt und diese müssten daher auch bezahlt werden.

In den selbst betriebenen Revieren würde nicht nur die jährliche Pacht an die Eigentümer bezahlt, sondern es müssten neben der Pacht weitere Kosten für Reviereinrichtungen, Erhaltung, Revierpflege, Fütterung und Lebendwildeinsatz getragen werden.

Bei den im Ausland organisierten Jagden würden nicht nur einzelne Abschüsse gekauft, sondern auch Pauschalarrangements umfassend die Jagd, die Trophäe, deren Behandlung sowie auch Verpflegung und Unterkunft des jeweiligen Kunden. Diese Tätigkeit erstrecke sich auf die östlichen Nachbarländer wie auch auf Afrika und Kanada.

Ferner wendet die Bw. ein, die Jagdpension B. GmbH, die nur den Hotelbetrieb geführt habe, sei bereits vorher durch die Dr. B. & Partner GmbH übernommen worden, welche 1992 in Konkurs gegangen sei. Es bestehe daher kein Zusammenhang. Es werde versucht, in einer Art Nachfolgerhaftung Stimmung zu machen.

Es liege keine "Umgründung" vor, was schon die Verschiedenheit der handelnden Personen zeige.

Was die Werbeaussendung betrifft, so handle es sich um eine reine Marketing Maßnahme, wenn sich das junge und neue Unternehmen den präsumtiven Kunden gegenüber mit dem schon 30-jährigen Bestehen brüste und sich als ganze Mannschaft darstelle. Das sei als vertrauensbildende Maßnahme den Kunden gegenüber nicht nur verständlich, sondern auch durchaus üblich.

Es sei ferner nicht richtig, dass sich Eva B. lediglich um den Hotelbetrieb kümmere. Sie widme sich vielmehr, wie bei verschiedenen Stellen ganz leicht recherchiert werden könne, um die Geschäftsführung beider Firmen. In jagdlichen Dingen werde sie vom zweiten Gesellschafter, Martin S., unterstützt. Dass ein Betrieb mit 35 Betten auch eine umfangreiche Tätigkeit an Korrespondenz, Verrechnung, Werbung etc. auszuüben habe, werde von der BP einfach übergangen.

Es sei unwahr und unbeweisbar, dass der Lebensgefährte der Eva B. die Geschäfte führe. Dass er sie nach Möglichkeit unterstütze, sei verständlich.

Was die Gewinnerzielungsabsicht betreffe, so ergebe sich die Antwort von selbst, da eine Nichtjägerin kaum das noch dazu sehr kostenintensive Verschaffen von Jagdgelegenheiten für Gäste gegen Entgelt deswegen ausübe, um keinen Gewinn zu erzielen. Es werde nicht nur versucht Gewinne zu machen, sondern sei auch die für das Unternehmen einzig existenz-erhaltende Hoffnung, in den kommenden Jahren Gewinne aus dieser Sparte zu erzielen.

Zu den Ausgaben für Fremdeinkäufe führt die Bw. aus, es sei so, dass in einem Jagdbetrieb, dessen Wildbewirtschaftung sich auf der Alterspyramide des Rotwildes (10 Jahre), des Gamswildes (7 Jahre), des Muffelwildes (6 Jahre) aufbaue, nicht schon im Rumpfjahr 1993 und in den Jahren 1994 und 1995 Gewinne zu erzielen waren. Dies werde jeder Fachmann bestätigen. Die eingekauften Lebendwildmengen, die den Ertrag schmälern, würden erst in einigen Jahren zum Abschuss kommen und würden erst dann Gewinn erbringen. Es sei auch damit zu rechnen, dass von den ausgesetzten Lebendwild – Stücken einige verloren gingen oder in Nachbarreviere wechselten.

Zur Prognoserechnung erklärt die Bw., die Einnahmen der nächsten Jahre seien sehr genau zu definieren. Mit Erreichen eines gewissen Alters des ausgesetzten Wildes werde ein Abschuss überhaupt erst möglich. Es sei ein verhältnismäßig hoher Gewinn zu erzielen, wenn die entsprechende Trophäenstärke des Wildes bei Erreichung des vorgeschriebenen Alters vorhanden sei. Jeder Jäger im Amte könne dies bestätigen.

Wenn in der Prognoserechnung der Wildeinkauf mit null angesetzt werde, so deshalb, weil die Tiere sich von Natur aus vermehrten. Daraus erkläre sich, dass, wenn man einmal die Anfangskosten eines Gatterbetriebes, die natürlich durch die Errichtung und den Wildbesatz horrend hoch seien, so weit hinter sich gebracht habe, dass man eigenen Nachwuchs habe, diesen nicht mehr zukaufen muss. Damit würden die Anfangsinvestitionen wegfallen und es kämen die Gewinne.

Aus diesen Tatsachen gehe hervor, dass man die künftigen Kosten drastisch senken könne und auch wolle.

Dazu komme noch die beabsichtigte Steigerung des Ausland-Jagd Geschäfts.

Einem Ergänzungseruchen des FA (Bl. 55/1995 F-Akt), die Jagdabschüsse samt den dazu gehörigen Erklärungen für die Jahre 1996 und 1997 sowie eine Zwischenbilanz per 30. Oktober 1998 vorzulegen, kam die Bw. nicht nach. In der Folge erging eine abweisende Berufungsvorentscheidung.

In dem gegen die Berufungsvorentscheidung eingebrachten Vorlageantrag (Bl. 63/1995 F-Akt) wiederholt die Bw. ihre Berufungsausführungen.

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Arbeitsbogen über eine bei der bereits erwähnten Jagdpension B. GmbH in den Jahren 1992 und 1993 durchgeföhrte abgabenbehördlichen Prüfung (Arbeitsbogen Nr. 262/1992). Dabei wurde auf Grund von Niederschriften mit dem Geschäftsführer Folgendes festgestellt:

Die Jagdpension B. GmbH betrieb seit Längerem einen Pensionsbetrieb in St. G./R. Etwa Mitte der Achtzigerjahre wurde mit steigender Intensität mit dem Jagdgeschäft begonnen. Nachdem es im Jahr 1988 zur Kontaktaufnahme mit deutschen Partnern gekommen war, zog sich die Jagdpension B. GmbH aus dem Jagdgeschäft zurück und betrieb nur noch die Pension. Zum Betrieb der Jagd wurden zwei weitere Gesellschaften gegründet. Sämtliche Gesellschaften haben das Logo "Jagdhof B." verwendet. Die Umsätze aus der Jagd wurden bis einschließlich 1989 noch der Jagdpension B. GmbH zugerechnet, in den Jahren 1990 und 1991 wurden die Jagdumsätze den beiden neu gegründeten Gesellschaften zugeordnet. Im Jahr 1992 kam es zum Bruch mit den deutschen Partnern.

Der vom Geschäftsführer der Jagdpension B. GmbH geäußerten Ansicht, es handle sich bei dem Geschäftsbetrieb der GmbH im gesamten gesehen um Liebhaberei, folgte der Prüfer mit der Begründung nicht, es liege hier nicht eine Jagd im geläufigen Sinn als Verlustbetrieb vor, sondern es würden verschiedene Jagdgebiete und andere Abschussmöglichkeiten zur gewerblichen Verwertung herangezogen.

Beweis wurde ferner erhoben durch Einsichtnahme in den Arbeitsbogen über die bei der den Hotelbetrieb führenden Eva B. OEG durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung. Der Prüfer stellte dort zum Hotelbetrieb u.a. Folgendes fest (Bl.19, 20 Arbeitsbogen Nr. 101045/97):

Die Gäste des Hotels sind vorwiegend Ausländer, die zum Jagen kommen. Die Gäste erhalten zwei Rechnungen, eine von der Eva B. OEG über das Hotel und eine weitere von der Bw. über die Jagd. Die Saison des Hotelbetriebs hängt von der Jagdsaison ab.

Aus dem Arbeitsbogen über die bei der Bw. durchgeführte Prüfung (Arbeitsbogen Nr. 101046/97) wird ferner Folgendes festgestellt:

An die Bw. wurden im Streitzeitraum Rechnungen von verschiedenen Unternehmern gelegt, welche zum Teil die in § 11 UStG geforderten Rechnungsmerkmale nicht aufweisen (Bl. 36, 37, 39, 62, 63, 74, 80, 81, 88, 91, 92, 93, 94 und 96 Arbeitsbogen).

Der Bw. wurden diese Rechnungsmängel, soweit ihr diese nicht bereits im Zuge der BP zur Kenntnis gebracht wurden, mit Schreiben des UFS vom 12. März 2004 vorgehalten.

Die Bw. hat dazu mit Schreiben vom 30. April 2004 Stellung genommen. Auf die einzelnen Rechnungsmängel sowie die Stellungnahme der Bw. hiezu wird im Erwägungsteil näher eingegangen.

Mit Schreiben des UFS vom 12. März 2004 wurde der Bw. weiters mitgeteilt, dass für den Fall der Einstufung des Jagdbetriebes als Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung beabsichtigt ist, hinsichtlich der Bescheide über die Feststellung von Einkünften für die

Jahre 1993 bis 1995 in die Berufungsentscheidung die Feststellung aufzunehmen, dass die Verluste nicht gemäß § 18 Abs. 6 EStG vortagsfähig sind.

Die Bw. hielt dem mit Schreiben vom 30. April 2004 entgegen, die Bw. sei eine selbständige Firma, die ohne Einflussnahme von vorhergehenden Firmen den Jagdbetrieb geführt habe. Es sei allgemein bekannt, dass die Jägerschaft in Österreich eine sehr begrenzte Personenanzahl sei und daher natürlich Kunden von vorhergehenden Betrieben ebenfalls Kunden bei der Bw. geworden seien. Der vorhergehende Betrieb sei nicht ordnungsgemäß geführt worden. Die Bw. habe im Gegensatz dazu versucht, den Jagdbetrieb im Sinne eines ordentlichen Unternehmens zu betreiben und habe daher veraltete Anlagen renoviert. Die Verwendung des Logos "Jagdhof B." habe sich zwangsläufig ergeben, da dieses Logo in der Jägerschaft bereits eine anerkannte Marke gewesen sei.

Die Bw. teilte ferner mit, dass für die Jahre 1997 bis 2002 im Hinblick auf die Annahme von Liebhaberei eine detaillierte Einnahmen – Ausgaben – Rechnung nicht erstellt worden sei. Die Gesellschaft sei aufgelöst worden, weil die Umsatztätigkeit mangels Geschäftserfolges zum Erliegen gekommen sei.

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

1. Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO) liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fällt.

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 eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen.

Für die Beurteilung der Frage, ob die streitgegenständliche Tätigkeit Liebhaberei darstellt, ist zunächst festzustellen, ob eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung (Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO) oder eine typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechende Betätigung (Betätigung mit Annahme von Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO) vorliegt.

Als typischerweise besondere in der Lebensführung begründete Neigungen gelten im Wesentlichen die menschlichen Grundbedürfnisse wie z.B. Wohnversorgung sowie Sport- und Freizeitgestaltung (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, S. 51).

---

Die Frage, ob sich ein Wirtschaftsgut in besonderem Maß für die private Nutzung eignet bzw. was typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, ist abstrakt nach der Verkehrsauffassung und nicht nach den Verhältnissen des jeweiligen Steuerpflichtigen zu beurteilen (VwGH 24.4.1997, 94/15/0012). Die konkrete subjektive Sicht oder subjektive Neigung des Steuerpflichtigen ist unbeachtlich (Rauscher/Grübler, a.a.O., S. 51).

Für die Subsumtion unter § 1 Abs. 2 LVO ist u.a. entscheidend, dass sich die im Rahmen der zu prüfenden Betätigung verwendeten Wirtschaftsgüter von ihrem Umfang her für die private Nutzung eignen (VwGH 24.6.1999, 97/15/0146). Auch die Frage, ob ein Jagdbetrieb typisch erwerbswirtschaftlich ist oder typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, ist folglich anhand seines Umfanges zu beurteilen (vgl. Rauscher/Grübler, a.a.O., S. 340).

Eine entsprechende Qualität der Betätigung entspricht nach Auffassung des VwGH nicht einer bloßen Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen und stellt auch keine Tätigkeit dar, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0017).

Entscheidend für die Einordnung der streitgegenständlichen Betätigung als solche im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO oder solche im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO sind daher deren Umfang bzw. Intensität und Qualität. Da der Beurteilung ein abstrakter Maßstab zu Grunde zu legen ist, kommt es auf eine allenfalls bestehende persönliche Jagdleidenschaft der Bw. bzw. ihrer Gesellschafter und Geschäftsführer (oder des Lebensgefährten der Geschäftsführerin Eva B.) nicht an.

Es steht unstrittig fest, dass die Bw. im Rahmen der gegenständlichen Tätigkeit mit Jagdgästen Abschüsse und Pirschgänge in gepachteten oder fremden Revieren abgewickelt sowie Jagden im Ausland organisiert und geleitet hat. Die Bw. ist, wie die der Stellungnahme des Prüfers beigelegte Werbeaussendung (Bl. 49 bis 51/1995 F-Akt) bestätigt, Jagdinteressierten gegenüber auch werbend aufgetreten. Der Inhalt der der Werbeaussendung beigelegten Jagdinformation ist sichtlich darauf gerichtet, auf potentielle Jagdgäste einladend und ansprechend zu wirken, erweckt daher nicht den Eindruck einer bloß aus privatem Interesse unterhaltenen Jagd, sondern weist vielmehr auf ein erwerbswirtschaftliches, auf das Gewinnen von Kunden orientiertes Tätigwerden der Bw. hin. Verwiesen sei in diesem Zusammenhang auf den im Internet veröffentlichten Auszug aus dem Gästebuch des Jagdhof B. ([www.xxx.at](http://www.xxx.at)).

---

Dem äußereren Erscheinungsbild nach stellt sich daher die Tätigkeit der Bw. als typischer Gewerbebetrieb dar.

Die Einnahmen – Ausgaben- Rechnungen der Bw. weisen ferner für die Jahre 1993 bis 1996 Einnahmen aus der Jagd in Höhe von 874.420,00 S (1993), 1.136.544,00 S (1994), 865.499,00 S (1995) und 725.553,00 S (1996) aus. Das Erzielen von Einnahmen in dieser Höhe zeigt, dass das werbende Auftreten der Bw. nicht bloß der Form nach bestanden hat und dass die von der Bw. unterhaltene Jagd einen Umfang aufweist, der mit einer bloßen Sport- oder Freizeitgestaltung nicht in Einklang zu bringen ist.

Die gegenständliche Tätigkeit darf schließlich nicht losgelöst von dem am selben Standort geführten Hotel gesehen werden. Wenn auch die beiden Tätigkeiten von zwei verschiedenen Gesellschaften betrieben werden, so sind doch beide Tätigkeiten insoweit miteinander verwoben, als, abgesehen von der Identität der im gleichen Verhältnis beteiligten Gesellschafter, sowohl Jagd als auch Hotel unter dem selben "Logo", nämlich "Jagdhof B." (Werbeaussendung Bl. 49 bis 51/1995 F-Akt), geführt und beworben werden. Der inmitten eines Jagdgebietes gelegene "Jagdhof B." will dem interessierten Kunden Hotelaufenthalt und Jagd in einem bieten. Der Einwand der Bw., ohne Jagd wäre im Hotel wahrscheinlich keine Auslastung zu erzielen, ist angesichts dieser einheitlichen Präsentation des Hotels und des Jagdbetriebes glaubwürdig und nachvollziehbar. Bestätigt wird dies auch durch die Feststellung des Prüfers anlässlich der bei der den Hotelbetrieb führenden Eva B. OEG durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung, wonach Gäste des Hotelbetriebes vorwiegend solche seien, die zum Jagen kommen und die Auslastung des Hotels von der Jagdsaison abhänge. Die Eigenschaft des Hotels als erwerbswirtschaftliche Betätigung wurde nicht in Zweifel gezogen. Es wäre unschlüssig, den Hotelbetrieb als erwerbswirtschaftliche Betätigung einzustufen, die gemeinsam mit diesem Betrieb beworbene und diesen ergänzende Jagd jedoch dem Bereich der Sport- und Freizeitgestaltung zuzuordnen. Zu berücksichtigen ist dabei auch, dass der "Jagdhof B." für die Gesellschafter der beiden OEG's die einzige Erwerbsquelle darstellt, ein Umstand, der auch gegen die Annahme spricht, die Bw. hätte den Jagdbetrieb bloß aus privatem Interesse unterhalten.

Die Höhe der Umsätze, der zur Erzielung dieser Umsätze geleistete Einsatz (im Zeitraum 1993 bis 1996 haben die Wildeinkäufe bzw. Einkäufe für Abschüsse insgesamt 2.828.870,00 S sowie die Ausgaben für Jagdpacht und im Ausland veranstaltete Jagden insgesamt 1.477.258,00 S ausgemacht), die Tatsache, dass verschiedene Jagdgebiete und Abschussmöglichkeiten zur Bejagung herangezogen werden sowie die Bedeutung der Jagd für den Hotelbetrieb und damit für den Erwerb bzw. Lebensunterhalt der Gesellschafter lassen eine Intensität und einen Umfang der Tätigkeit erkennen, bei der von einem

bloßen Bewirtschaften eines Luxuswirtschaftsgutes bzw. von einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung nicht mehr gesprochen werden kann. Die Tätigkeit der Bw. weist eine Qualität auf, die eine Einstufung dieser Tätigkeit unter § 1 Abs. 2 LVO nicht zulässt. Die Tätigkeit der Bw. stellt vielmehr sowohl ihrem äußerem Anschein nach als auch nach deren Umfang und Qualität eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO dar.

2. Gemäß § 6 LVO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen. Da die Betätigung der Bw. keine im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO ist, kann sie umsatzsteuerlich nicht als Liebhaberei eingestuft werden.

Dem Berufungsbegehren war daher in umsatzsteuerlicher Hinsicht dem Grunde nach Folge zu geben.

Was die Höhe der Umsatzsteuer betrifft, so musste der Umstand berücksichtigt werden, dass im Arbeitsbogen Kopien von an die Bw. gelegten Rechnungen aufliegen, die nicht sämtliche der für eine Rechnung gemäß § 11 UStG geforderten Angaben aufweisen.

Enthält eine Urkunde nicht die in § 11 UStG geforderten Angaben, ist sie nicht als Rechnung im Sinne des § 11 UStG anzusehen und fehlt somit eine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug (vgl. VwGH 22.2.2000, 99/14/0062).

Auf die einzelnen Rechnungen, bei denen es sich jeweils nicht um Kleinbetragsrechnungen handelt, sei im Folgenden eingegangen:

*Rechnung der N. B. GmbH vom 1. Oktober 1994 (Bl. 36 Arbeitsbogen), Rechnung der N. B. GmbH vom 15. März 1995 (Bl. 62 Arbeitsbogen) sowie 2 Rechnungen der Jagd pension B. GmbH vom 31. August 1993 (Bl. 80 und Rückseite Bl. 80 Arbeitsbogen):*

Diesen Rechnungen ist gemeinsam, dass sie zwar ein Ausstellungsdatum aufweisen, es ihnen aber an der Angabe des Tages der Lieferung mangelt.

Dem von der Bw. im Schreiben vom 30. April 2004 erhobenen Einwand, das Fakturendatum beziehe sich gleichzeitig auf das Lieferdatum, kann nicht gefolgt werden. Das Fakturendatum sagt nämlich nichts darüber aus, wann die Lieferung tatsächlich ausgeführt worden ist. So haben etwa auch die den Erkenntnissen des VwGH 12.9.2001, 99/13/0069 und VwGH 26.2.2004, 2004/15/0004 zu Grunde liegenden Rechnungen jeweils ein Ausstellungsdatum enthalten. Der Gerichtshof hat dessen ungeachtet die Versagung des Vorsteuerabzugs wegen mangelnder Angabe des Zeitpunktes bzw. Zeitraumes der Leistung bestätigt.

Auch der, im Übrigen nur auf einer der hier behandelten Rechnungen, nämlich jener der N. B. GmbH vom 1. Oktober 1994, vorhandene Vermerk "Betrag bar erhalten", gibt keine Auskunft über den Zeitpunkt der Lieferung. Aus diesem Vermerk könnte lediglich im Zusammenhang mit der tatsächlichen Übernahme des Liefergegenstandes am Tag der Barzahlung auf den Lieferzeitpunkt geschlossen werden. Das Gesetz begnügt sich jedoch nicht mit Angaben, aus denen im Zusammenhang mit dem übrigen Sachverhalt hervorgeht, dass ein Unternehmer die konkret in Rechnung gestellten Lieferungen oder Leistungen zu einem konkret bestimmten Zeitpunkt erbracht hat (VwGH 26.2.2004, 2004/15/0004).

Davon abgesehen ist die Tatsache der Barzahlung keineswegs erwiesen. Die BP konnte nämlich, wie die unwidersprochen gebliebene, unter Tz. 17 des BP-Berichts getroffene Feststellung zeigt, Mittel für eine Barzahlung nicht feststellen.

Wenn die Bw. ferner zu den Rechnungen der Jagdpension B. GmbH vom 31. August 1993 betreffend Lebendwild anmerkt, dieses befindet sich in freier Natur und hier werde nur der mögliche Abschuss fakturiert, so ist nicht nachvollziehbar, warum dieser Umstand den Mangel des fehlenden Leistungszeitpunktes beseitigen sollte. Davon abgesehen werden mit diesen Rechnungen nicht Abschussmöglichkeiten fakturiert, sondern die Übernahme des Bestandes an Lebendwild von der Jagdpension B. GmbH, folglich die Lieferung von Lebendwild.

Da somit in den gegenständlichen Rechnungen die gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 UStG erforderliche Angabe des Tages der Lieferung fehlt, ist ein Abzug der darin ausgewiesenen Vorsteuern nicht möglich.

*Rechnungen des Mag. P.; 2 Rechnungen vom 31. August 1993 (Bl. 81 Arbeitsbogen), Rechnung vom 19. August 1994 (Bl. 88 Arbeitsbogen) und Rechnung vom 19. September 1994 (Bl. 88 Arbeitsbogen):*

Diesen Rechnungen mangelt es ebenfalls an der Angabe des Leistungszeitpunktes. Selbst wenn diese Rechnungen tatsächlich gleichzeitig mit dem Abschuss fakturiert wurden, so ändert dies nichts an der Tatsache, dass der Leistungszeitpunkt auf den Rechnungen nicht angegeben ist.

Rechnungen müssen ferner gemäß § 11 Abs. 1 Z 5 und 6 UStG das Entgelt und den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag enthalten. Es ist die getrennte Angabe des Entgeltes und des auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrages erforderlich (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, § 11 Anm. 127).

In den gegenständlichen Rechnungen sind Entgelt und Steuerbetrag in einer Summe ausgewiesen, zusätzlich ist jeweils der Vermerk " ... enthalten 20 % MWSt im Betrag von ... " angebracht. Damit fehlt es diesen Rechnungen am gesonderten Ausweis des Entgelts. Dem Erfordernis des Entgeltausweises ist nämlich nicht genügt, wenn Entgelt und Umsatzsteuer in einer Summe angegeben sind, auch wenn zusätzlich der Steuerbetrag ausgewiesen ist (Ruppe, UStG 1994, Kommentar<sup>2</sup>, § 11, Tz. 79).

Da somit in den gegenständlichen Rechnungen die gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 und 5 UStG erforderliche Angabe des Tages der Lieferung und des Entgelts fehlt, ist ein Abzug der darin ausgewiesenen Vorsteuern nicht möglich.

*Rechnungen der St.; Rechnung vom 2. Oktober 1994 (Bl. 91 Arbeitsbogen), Rechnung vom 31. März 1994 (Bl. 92 Arbeitsbogen), Rechnung vom 1. März 1994 (Bl. 93 Arbeitsbogen), Rechnung vom 31. Oktober 1994 (Bl. 94 Arbeitsbogen) und Rechnung vom 30. Mai 1995 (Bl. 96 Arbeitsbogen):*

Diesen Rechnungen ist jeweils gemeinsam, dass Entgelt und Steuerbetrag in einer Summe ausgewiesen sind. Es ist lediglich der Vermerk angebracht, dass im Rechnungsbetrag 10 % MWSt inkludiert sind.

Den gegenständlichen Rechnungen mangelt es daher sowohl an der gemäß § 11 Abs. 1 Z 5 UStG erforderlichen Angabe des Entgelts als auch an der gemäß § 11 Abs. 1 Z 6 UStG erforderlichen Angabe des auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrages, weshalb ein Abzug der in diesen Rechnungen ausgewiesenen Vorsteuern nicht möglich ist.

*Rechnung der Franz M. GesmbH Nfg. KG vom 30. April 1996 (Bl. 74 Arbeitsbogen):*

Eine Rechnung, die zum Vorsteuerabzug berechtigen soll, muss gemäß § 11 Abs. 1 Z 1 UStG die Angabe des Namens und der Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers enthalten.

Mit der gegenständlichen Rechnung verrechnete die Franz M. GesmbH Nfg. KG an die Bw. Jahrespacht für ein bestimmtes Jagdrevier in Höhe von 150.000,00 S zuzüglich 20 % MWSt. Diese Verrechnung beruht auf einem Jagdpachtvertrag (Bl. 76, 78 Arbeitsbogen), der zwischen Franz M. sen. und Franz M. jun. als Verpächter sowie Martin S. und einem Anton P. als Pächter abgeschlossen wurde.

Abgesehen davon, dass ein Bezug zur Bw., die als Pächterin nicht aufscheint, nicht erkennbar ist, ist jedenfalls die Franz M. GesmbH Nfg. KG nicht Partei des Jagdpachtvertrages und damit auch nicht leistender Unternehmer. Die Bw. hat dem bloß entgegengesetzt, sie habe keinen Einfluss auf den Rechnungsadressanten. Dazu ist zu bemerken,

dass die Rechtsfolge des Vorliegens einer mangelhaften Rechnung, nämlich die Versagung des Vorsteuerabzugs, von einem Verschulden des Leistungsempfängers unabhängig ist und dass die Bw. als Leistungsempfänger sehr wohl vom leistenden Unternehmer die Ausstellung einer formgerechten Rechnung verlangen kann.

Da die Rechnung vom 30. April 1996 nicht vom leistenden Unternehmer ausgestellt wurde, ist ein Abzug der in dieser Rechnung ausgewiesenen Vorsteuer nicht möglich.

*Rechnung über einen gebrauchten Mitsubishi Pajero vom 3. Jänner 1994 (Bl. 63 Arbeitsbogen):*

Zu dieser Rechnung wurde bereits im Zuge der BP unstrittig festgestellt, dass es sich bei dem Mitsubishi Pajero um Privatvermögen handelt. Nach den Angaben des Bw., enthalten in einer Erklärung zu den Fragen der BP, wurde die Rechnung irrtümlich in die Buchhaltung aufgenommen (Bl. 13 Arbeitbogen).

Ein Abzug der in dieser Rechnung ausgewiesenen Vorsteuer ist daher nicht möglich.

*Rechnung der Jagdpension B. GmbH vom 2. April 1993 (Bl. 37 Arbeitsbogen):*

Auch in dieser Rechnung sind Entgelt und Steuerbetrag in einer Summe ausgewiesen. Dieser Mangel wurde der Bw. ebenfalls bereits in Zuge der Prüfung vorgehalten. Die Bw. hat dazu erklärt, der Mangel der nicht ausgewiesenen Umsatzsteuer werde nachgebessert, was aber nicht geschehen ist (Bl. 13 Arbeitsbogen).

Der gegenständlichen Rechnung mangelt es daher sowohl an der gemäß § 11 Abs. 1 Z 5 UStG erforderlichen Angabe des Entgelts als auch an der gemäß § 11 Abs. 1 Z 6 UStG erforderlichen Angabe des auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrages, weshalb ein Abzug der in dieser Rechnung ausgewiesenen Vorsteuer nicht möglich ist.

Die abzugsfähigen Vorsteuern waren daher um folgende Beträge zu kürzen:

	1993	1994	1995	1996
Rchng. N. B. GmbH v. 1.10.94		19.200,00		
Rchng. N. B. GmbH v. 15.3.95			21.800,00	
Rchng. Franz M. GesmbH Nfg. KG v. 30.4.96				30.000,00
Rchng. Jagdpension B. GmbH v. 31.8.93	5.272,70			
Rchng. Jagdpension B. GmbH v. 31.8.93	4.181,80			

Rchng. Mag. P. v. 31.8.93	4.412,00			
Rchng. Mag. P. v. 31.8.93	2.790,00			
Rchng. Mag. P. v. 19.9.94		3.720,00		
Rchng. Mag. P. v. 19.8.94		4.380,00		
Rchng. St. v. 2.10.94		846,36		
Rchng. St. v. 31.3.94		732,73		
Rchng. St. v. 1.3.94		1.485,45		
Rchng. St. v. 31.10.94		667,64		
Rchng. St. v. 30.5.95			12.121,82	
Rchng betr. Mitsubishi v. 3.1.94		42.500,00		
Rchng. Jagdpension B. GmbH v. 2.4.93	10.833,33			
Gesamt:	27.489,83	73.532,18	33.921,82	30.000,00

Bemerkt wird, dass aus der unter Tz. 17 des BP-Berichts getroffenen Feststellung, dass hinsichtlich einer Reihe von Eingangsrechnungen, die den Vermerk "bar bezahlt" oder "bezahlt durch Gegenverrechnung" tragen, die für eine Barzahlung erforderlichen Barmittel nicht vorhanden gewesen seien bzw. die vermeintliche Gegenverrechnung nicht ersichtlich sei, keine den Vorsteuerabzug betreffende Konsequenzen gezogen werden können. Abgesehen davon, dass hier keine ziffernmäßig nachvollziehbaren Feststellungen getroffen wurden, reicht allein der Umstand, dass die Bezahlung nicht nachvollziehbar ist, für die Annahme, die Buchungsfälle könnten nicht den Tatsachen entsprechen, somit für die Feststellung, den Rechnungen würden keine tatsächlichen Leistungen zu Grunde liegen, nicht aus. So liegt etwa der Rechnung der N. B. GmbH vom 1. Oktober 1994 (Bl. 36 Arbeitsbogen), die ebenfalls den Vermerk "Betrag bar erhalten" trägt und hinsichtlich derer mangels Vorhandenseins von Barmitteln die Barzahlung ebenfalls nicht nachvollziehbar ist, sehr wohl eine tatsächliche Lieferung zu Grunde. Das fakturierte Kfz wurde nämlich, wie der Prüfer auf Blatt 10 des Arbeitsbogens vermerkte, im Jänner 1996 von der Bw. verkauft, was impliziert, dass das Kfz zuvor an die Bw. übergegangen ist bzw. geliefert wurde.

Weitere, gegen das Vorliegen tatsächlicher Lieferungen sprechende Besonderheiten hat die BP nicht festgestellt.

---

3. Gemäß § 2 Abs. 2 LVO liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird aber durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen.

Die Bw. wurde im März 1993 gegründet. Die Jahre 1993 bis 1995 weisen jeweils einen Verlust auf. Es ist daher zu prüfen, ob für diese drei Jahre der Anlaufzeitraum gemäß § 2 Abs. 2 LVO zum Tragen kommt und die Verluste dieser Jahre aus diesem Grund steuerlich anzuerkennen sind.

Der Anlaufzeitraum findet seine Rechtfertigung darin, dass der Beginn typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigungen grundsätzlich immer mit einem wirtschaftlichen Risiko behaftet ist (Rauscher/Grübler, a.a.O., S. 84). Beginn einer Betätigung ist die Eröffnung eines noch nicht existierenden Betriebes. Die Eröffnung eines entgeltlich oder unentgeltlich übernommenen Betriebes gilt nur dann als Beginn der Betätigung, wenn die Betätigung in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit der Übernahme völlig verändert wird (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 2 Tz. 26.2).

Betrachtet man die mit Mai 1994 datierte Werbeaussendung (Bl. 49 bis 51/1995 F-Akt) sowie das Vorbringen der Bw., so muss die Frage, ob der Anlaufzeitraum des § 2 Abs. 2 LVO zur Anwendung kommt, verneint werden.

In der Werbeaussendung tritt die Bw. nämlich nicht unter dem Namen auf, mit dem sie im März 1993 gegründet wurde, sondern unter "Jagdhof B." Es ist dort die Rede vom bewährten B. Team, vom Anlass des 30-jährigen Bestehens und davon, was sich "wie jedes Jahr" verändert hat. Die der Werbeaussendung beigelegte Jagdinformation spricht von einem perfekt nach weidmännischer Tradition geführten Jagdbetrieb, der seinen Jagdgästen "nach 30 Jahren erfolgreicher Bergjagd" erlebnisreiche Jagttage biete.

In der Berufung und im Vorlageantrag verweist die Bw. darauf, im März 1993 zur Weiterführung des bis dahin von der Jagdpension B. GmbH geführten Betriebes gegründet worden zu sein, was auch Ablösen von der Vorgängerfirma notwendig gemacht habe.

Die Bw. hat sohin den an einem bestimmten Standort etablierten Betrieb weitergeführt und sich dabei auch auf das diesen Betrieb kennzeichnende Logo "Jagdhof B." gestützt.

Wenn die Bw. in der zur Stellungnahme der BP eingereichten Gegenäußerung unter Bezugnahme auf die Werbeaussendung erklärt, dies sei als Marketingmaßnahme und als den Kunden gegenüber gesetzte vertrauensbildende Maßnahme zu verstehen, so bringt sie damit auch nichts anderes zum Ausdruck, als dass sie den Jagdbetrieb an dem bereits bestehenden Standort und aufbauend auf dessen Bekanntheit in unveränderter Form

weitergeführt hat. Gleiches gilt für die Erklärung der Bw. im Schreiben vom 30. April 2004, die Verwendung des Logos "Jagdhof B." habe sich zwangsläufig ergeben, da dieses Logo in der Jägerschaft bereits eine anerkannte Marke gewesen sei und die Kunden des vorhergehenden Betreibers seien auch Kunden der Bw. geworden. Dass die Bw. in den ersten Jahren ihres Bestehens Wild in größerem Umfang zugekauft und veraltete Anlagen erneuert hat, hat zu keiner Veränderung der Tätigkeit geführt, zumal diese Maßnahmen die Eigenschaft eines Jagdbetriebes nicht zu ändern vermögen.

Die Bw. hat sich daher nicht in der für eine Betriebseröffnung charakteristischen Situation befunden. Sie musste sich nicht auf dem Markt neu etablieren, sondern konnte bereits auf den bestehenden Betrieb "Jagdhof B." und dessen Ruf bzw. Bekanntheit zurückgreifen. Die Bw. musste keine Aufwendungen tätigen, um den Betrieb nach außen neu in Erscheinung treten zu lassen.

Es ist dabei unerheblich, wer unmittelbar vor der Bw. den Jagdbetrieb unter dem Logo "Jagdhof B." geführt hat, ob dies die Jagdpension B. GmbH oder ob dies die Dr. B. & Partner GmbH war. Auch die für ca. 2 Jahre als Betreiber des Jagdbetriebes aufgetretene Dr. B. & Partner GmbH hat nämlich das Logo "Jagdhof B." verwendet, was die Aussage des ehemaligen Geschäftsführers der Jagdpension B. GmbH beweist. Dass dies schlüssigerweise auch so gewesen sein muss, ergibt sich auch aus dem Hinweis auf das 30-jährige Bestehen in der Werbeaussendung.

Da die Bw. den Jagdbetrieb unverändert fortgeführt hat, hat sie das mit dem Beginn einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung üblicherweise verbundene wirtschaftliche Risiko nicht getragen, weshalb auch die Anwendung des 3-jährigen Anlaufzeitraums des § 2 Abs. 2 LVO nicht gerechtfertigt ist.

4. Die gegenständliche Betätigung der Bw. ist eine solche gemäß § 1 Abs. 1 LVO. Die für die Qualifizierung als Einkunftsquelle maßgebliche Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist bei einer solchen Betätigung zunächst zu vermuten (VwGH 28.2.2002, 96/15/0219). Typisch erwerbswirtschaftliche Betätigungen, insbesondere solche, die das typische Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes aufweisen, sind nur in Ausnahmefällen Liebhaberei (Rauscher/Grübler, a.a.O., S. 79).

Ein solcher Ausnahmefall liegt aber gegenständlich nicht vor.

Da die LVO das subjektive Ertragstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung stellt, ist im Rahmen der durch § 2 Abs. 1 LVO normierten Kriterienprüfung das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nach-

folgende Jahre zu legen (VwGH 28.2.2002, 96/15/0219). Der von der Bw. vorgelegten Prognoserechnung kommt daher im vorliegenden Zusammenhang keine Bedeutung zu.

Ein zum Zeitpunkt der Liebhabereibeurteilung ermittelter Gesamtverlust muss nach der Konzeption der LVO nicht unbedingt die Annahme von Liebhaberei nach sich ziehen (Rauscher/Grübler, a.a.O., S. 81).

Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolgbringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein (VwGH 28.2.2002, 96/15/0219).

Die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist insbesondere anhand der in § 2 Abs. 1 LVO genannten Kriterien zu beurteilen. Die in § 2 Abs. 1 LVO angeführten Umstände sind beispielhaft (VwGH 5.8.1993, 93/14/0036), bei Anfallen von Verlusten ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, insbesondere unter Berücksichtigung der in § 2 Abs. 1 LVO aufgezählten Kriterien zu beurteilen, ob die Gewinnerzielungsabsicht ausnahmsweise fehlt (VwGH 9.5.1995, 95/14/0001).

Im Rahmen des Gesamtbildes der Verhältnisse ist zunächst von Bedeutung, dass, worauf bereits hingewiesen wurde, der Jagdbetrieb in seinem Zusammenhang mit dem am selben Standort von einer weiteren - von den Gesellschaftern der Bw. mit identen Beteiligungsverhältnissen errichteten - OEG geführten Hotelbetrieb gesehen werden muss. Beide Betriebe präsentieren sich nach außen hin als Ganzes, nämlich als "Jagdhotel". Angesprochen werden soll in erster Linie ein bestimmter Kundenkreis, eben Jagdinteressierte. Die Feststellung des Prüfers, Gäste des Hotels seien vorwiegend solche, die zur Jagd kommen bzw. die Saison des Hotels hänge von der Jagdsaison ab, steht dabei im Einklang mit dem Berufungsvorbringen, ohne Jagd wäre im Hotelbetrieb wahrscheinlich überhaupt keine Auslastung zu erzielen. Die wirtschaftliche Verflechtung der beiden Bereiche "Hotel" und "Jagd" sowie der Umstand, dass hinsichtlich des Hotelbetriebes die Gewinnerzielungsabsicht nicht in Frage steht, legen auch hinsichtlich des gegenständlichen Jagdbetriebes das Bestehen einer Gewinnerzielungsabsicht nahe. Dabei ist insbesondere auch von Bedeutung, dass die Gesellschafter der Bw. neben der Führung des "Jagdhötel" über keine Erwerbsquelle, aus der sie ihren Lebensunterhalt finanzieren könnten, verfügen.

Damit liegen aber bereits gewichtige Indizien für das Bestehen einer Gewinnerzielungsabsicht vor.

Die Entwicklung der im Streitzeitraum 1993 bis 1996 angefallenen Einnahmen und Ausgaben zeigt folgendes Bild (bemerkt wird, dass die BP verlässliche und nachvollzieh-

bare, gegen die Richtigkeit der von der Bw. erklärten Einnahmen und Ausgaben sprechende Feststellungen nicht getroffen hat):

	<b>Umsätze</b>	<b>Ausg. f. Wild<sup>*)</sup></b>	<b>Fremdleistung</b>	<b>Futter etc.</b>	<b>Jagdpacht</b>	<b>Sonst. Ausg.</b>	<b>Verl./Gew.</b>
1993	874.420,00	-749.556,00	-5.000,00	-54.095,00	-218.182,00	-277.714,00	-430.127,00
1994	1.223.211,00	-710.843,00	-126.340,00	-112.455,00	-163.636,00	-641.944,00	-532.007,00
1995	878.899,00	-1.267.571,00	-419.484,00	-164.796,00	-150.000,00	-471.492,00	-1.594.444,00
1996	810.553,00	-100.900,00	-236.600,00	-12.506,37	-163.636,00	-257.908,00	39.002,63
	<b>3.787.083,00</b>	<b>-2.828.870,00</b>	<b>-787.424,00</b>	<b>-343.852,37</b>	<b>-695.454,00</b>	<b>-1.649.058,00</b>	<b>-2.517.575,37</b>

<sup>\*)</sup> Davon entfallen auf den Einkauf von Wild insgesamt 1.434.385,00 S (1993: 407.591,00 S, 1994: 281.886,00 S, 1995: 725.818,00 S und 1996: 19.090,00 S).

Die sonstigen Ausgaben setzen sich wie folgt zusammen:

	<b>Vertriebskosten</b>	<b>Betriebskosten</b>	<b>Verwaltung</b>	<b>Abschreibung</b>	<b>Zinsen</b>	<b>a.o. Ausgaben</b>	<b>Summe</b>
1993	55.812,00	58.838,00	57.348,00	54.488,00	51.228,00		277.714,00
1994	52.518,00	256.748,00	94.667,00	129.698,00	63.870,00	44.444,00	641.945,00
1995	75.279,00	96.277,00	133.015,00	117.856,00	49.065,00		471.492,00
1996	8.500,00	69.345,00	33.985,00	104.027,00	42.050,00		257.907,00
	192.109,00	481.208,00	319.015,00	406.069,00	206.213,00	44.444,00	1.649.058,00

Die in den Jahren 1993 bis 1995 erwirtschafteten Verluste sind zwar erheblich. Eine Analyse der Verlustursachen und der Ausgabenentwicklung des Streitzeitraums zeigt jedoch, dass allein das Auftreten der Verluste nicht geeignet ist, dass Bestehen einer Gewinnerzielungsabsicht auszuschließen.

Für das Entstehen der Verluste ursächlich waren zunächst im Wesentlichen die Ausgaben für den Einkauf von Wild in Höhe von insgesamt 1.434.385,00 S. Der Umstand, dass die Bw. Wild zugekauft hat, kann dabei nicht als Hinweis auf mangelndes Gewinnstreben gewertet werden, sondern ist im Gegenteil als Investition in den Betrieb und damit als Bemühen, durch Schaffung weiterer Abschussmöglichkeiten eine Ertragssteigerung herbeizuführen, zu werten.

Da die Gesellschafter der Bw. über eine andere Erwerbsquelle nicht verfügen, ist auch nicht erklärbar, aus welchem anderen Grund als zur Steigerung der Einnahmen aus dem Jagdbetrieb die Bw. den Wildbestand unter erheblichem Kostenaufwand hätte aufstocken sollen.

Dass der Zukauf im Jahr 1995 erheblich höher war als in den Vorjahren und im Folgejahr deutlich zurückgegangen ist, weist darauf hin, dass eine Investition in dieser Höhe nicht jährlich zu erwarten ist. Eine offensichtlich unwirtschaftliche Vorgangsweise kann in den getätigten Wildeinkäufen jedenfalls nicht erblickt werden, zumal auch die Erklärung der Bw., die eingekauften Lebendwildmengen würden erst in einigen Jahren zum Abschuss kommen und Gewinn bringen, plausibel ist.

Wenn die Bw. in diesem Zusammenhang vorbringt, erst bei Erreichen einer entsprechenden Trophäenstärke werde ein verhältnismäßig hoher Gewinn zu erzielen sein, so kann dem nicht entgegengetreten werden. Um beurteilen zu können, dass die Trophäenstärke mit zunehmenden Alter des Tieres steigt, muss man kein Jagdexperte sein. Je größer aber die Trophäenstärke ist, desto höher ist deren Bewertung und damit auch deren Abschusspreis (Nachweis: [www.top-hunt.at](http://www.top-hunt.at)).

Ein Vergleich der Verluste mit den Umsätzen zeigt, dass im Zeitraum 1993 bis 1996 die Umsätze insgesamt gesehen die Verluste überstiegen haben und außerdem im Jahr 1996 bereits ein Gewinn erzielt wurde. Dieser Entwicklung kann ein Indiz auf mangelnde Gewinnerzielungsabsicht nicht entnommen werden.

Der Gewinn des Jahres 1996 mag zwar in Relation zu den in den Vorjahren erzielten Verlusten gering sein. Zu berücksichtigen ist aber, dass dem Jahr 1996 eben eine Phase größerer Investitionen in den Wildbestand vorangegangen ist und dass sich auf Grund der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG der Einkauf des Wildes bereits bei Bezahlung in den Jahren 1993 bis 1995 als Betriebsausgabe auswirkt, die entsprechenden Einnahmen aus den Abschüssen jedoch erst in den Folgejahren zu Betriebseinnahmen führen.

Dass der Gewinn am Ende der Verlustphase entstanden ist, lässt auch erkennen, dass die Tendenz in Richtung Gewinn bzw. jedenfalls in Richtung Verminderung der Verluste und damit Verbesserung der Ertragslage geht.

Dafür spricht auch, dass die sonstigen Ausgaben ebenfalls eine rückläufige Tendenz erkennen lassen. So wurden etwa die Betriebskosten, die im Jahr 1994 noch 256.748,00 S betragen haben, reduziert, was in erster Linie auf eine Verringerung der Kfz-Ausgaben, die von rd. 130.000,00 S im Jahr 1994 auf unter 20.000,00 S in den Folgejahren gesunken

sind, zurückzuführen ist. Erheblich reduziert wurden auch die Verwaltungskosten. Auch die Abschreibungen und der Zinsaufwand weisen eine fallende Tendenz auf.

Was das marktgerechte Verhalten im Hinblick auf Preis und Leistung betrifft, so lässt ein Vergleich mit anderen in Niederösterreich betriebenen Jagdhotels wesentliche Unterschiede nicht erkennen.

Ein Vergleich mit Jagdpreisen (aus 2000/2001) anderer Jagdbetriebe (Nachweis: [www.jagdhotelverband.com](http://www.jagdhotelverband.com)) in Niederösterreich zeigt folgendes Bild (die Vergleichspreise sind jeweils von bis Preise und betreffen, ebenso wie jene der Bw., Wild in der jeweils höchsten Klasse):

	Betrieb A.	Betrieb B.	Betrieb C.	Betrieb D	Bw.
Auerhahn	36.000	33.000		35.000	34.000
Rehbock	7.100 - 10.300	8.900 - 14.100	8.900 - 14.100	6.300 - 9.500	6.600
Gams	15.800 - 21.800	11.000 - 16.000	11.000 - 16.000	11.500 - 19.500	22.800
Rothirsch	48.100 - 69.800	48.100 - 69.800		28.400 - 48.400	53.500
Muffelwidder	19.000 - 29.500	26.000 - 31.500		9.500 - 28.300	24.800

Die Vergleichspreise stammen zwar aus den Jahren 2000/2001, die Preise der Bw. aus dem Jahr 1994, eine Aussage darüber, dass die Preise der Bw. von denen anderer Jagdbetriebe nicht auffallend abweichen, ist jedoch trotzdem möglich.

Auch hinsichtlich der jagdbaren Wildarten entspricht das Angebot der Bw. jenem vergleichbarer Betriebe.

Dass das Verhalten der Bw. im Hinblick auf Preis und Leistung nicht marktgerecht wäre, kann aus den angestellten Vergleichen nicht abgeleitet werden.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass nach dem Gesamtbild der im Streitzeitraum gegebenen Verhältnisse trotz der angefallenen Verluste jedenfalls in diesem Zeitraum vom Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht und damit vom Bestehen einer Einkunftsquelle auszugehen ist. Für dieses Ergebnis sprechen insbesondere die wirtschaftliche Verflechtung mit dem Hotelbetrieb, die sich auch in den Werbeaussendungen wiedergespiegelt hat, der Umstand, dass der "Jagdhof B." für die Gesellschafter die einzige Erwerbsquelle darstellt, der Rückgang der Ausgaben und damit verbunden das Erreichen der Gewinnzone im Jahr 1996 sowie der Umstand, dass die Investition in den Wildbestand als solche in künftige Erträge gesehen werden muss. Ein auffallend vom Markt abweichendes Verhalten was

die angebotenen Leistungen und die Preisgestaltung betrifft, kann der Bw. ebenfalls nicht unterstellt werden.

Ob ab dem Jahr 1997 die von der Bw. in Aussicht gestellten Ertragssteigerungen eingetreten sind und daher weiterhin vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen ist, wird an Hand der Ergebnisse dieser Jahre zu beurteilen sein. In der gegenständlichen Entscheidung konnten diese Ergebnisse mangels Vorlage von Aufzeichnungen nicht berücksichtigt werden. Die Aussage, dass die im Streitzeitraum bestehenden Verhältnisse für das Vorliegen einer Einkunftsquelle sprechen, konnte aber ungeachtet der Ergebnisse der Jahre ab 1997 getroffen werden.

Die oben festgestellte nicht abzugsfähige Vorsteuer sowie die im Jahr 1994 für den – ins Privatvermögen gehörenden – LKW Mitsubishi geltend gemachte AfA (42.500,00 S) werden bei Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb berücksichtigt.

5. In Feststellungsbescheiden darf auch über die Vortragsfähigkeit von Verlusten abgesprochen werden (VwGH 15.12.1994, 92/15/0030). Für diese verfahrensrechtliche Vorgangsweise spricht vor allem, dass abgabenrechtlich relevante Feststellungen zweckmäßigerweise in jenen Verfahren getroffen werden sollen, in denen der maßgebende Sachverhalt mit dem geringsten Verwaltungsaufwand ermittelt werden kann.

Die Bw. ermittelte ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG. Gemäß § 18 Abs. 7 EStG sind auch bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, die Anlaufverluste, das sind Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstehen, nach Abs. 6 zu berücksichtigen.

Der Begriff "Betriebseröffnung" ist, wie der VwGH z. B. im Erkenntnis vom 7.8.2001, 96/14/0130 ausgeführt hat, an Hand des Sinnes des § 18 Abs. 7 EStG auszulegen. Es gehe dabei um die Einräumung des Verlustvortrags für typische Verlustsituationen, im Speziellen um die Einräumung des Verlustvortrags in der typischen Verlustsituation des Beginns einer bestimmten betrieblichen Tätigkeit. Dies spreche dafür, den Verlustvortrag des § 18 Abs. 7 all jenen Steuerpflichtigen einzuräumen, bei denen ein Beginn einer betrieblichen Betätigung im Sinne der LVO anzunehmen sei.

Wie unter Pkt. 3. ausgeführt wurde, liegt bei der Bw. kein Beginn einer betrieblichen Betätigung im Sinne der LVO vor. Damit sind bei der Bw. aber auch die Voraussetzungen für die Gewährung des Verlustvortrags gemäß § 18 Abs. 6 und 7 EStG nicht gegeben. Zur näheren Begründung wird auf die Ausführungen unter Pkt. 3. verwiesen.

Da der maßgebende Sachverhalt bereits im gegenständlichen Verfahren ermittelt wurde, ist es zweckmäßig, in diesem Verfahren auch über die Vortragsfähigkeit der auf die beiden Gesellschafter entfallenden Verlustanteile abzusprechen.

Aus den dargelegten Gründen war der Berufung im Ergebnis teilweise statzugeben.

Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

	1993	1994	1995
It. Erklärung	-454.744,00 S	-568.534,00 S	-1.594.445,00 S
- nicht abzugsf. Vorst.	-27.489,83 S	-73.532,18 S	-33.921,82 S
+ AfA Mitsubishi		42.500,00 S	
It. Berufungsentscheidung	-482.233,83 S	-599.566,18 S	-1.628.366,82 S

Ermittlung der Vorsteuern für die Jahre 1993 bis 1996:

	1993	1994	1995	1996
It. Erklärung	254.047,08 S	326.223,62 S	256.401,48 S	67.389,33 S
- nicht abzugsf. Vorst.	-27.489,83 S	-73.532,18 S	-33.921,82 S	-30.000,00 S
It. Berufungsentscheidung	226.557,25 S	252.691,44 S	222.479,62 S	37.389,33 S

Berechnung der Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 1996:

<b>Umsatzsteuer 1993:</b>		
Gesamtbetrag der Entgelte	874.420,31 S	
davon zu versteuern		Steuer
mit 20 %	837.243,94 S	167.448,79 S
mit 10 %	37.176,37 S	3.717,64 S
		171.166,43 S
abziehbare Vorsteuer		-226.557,25 S
Überschuss (gerundet)		-55.391,00 S

<b>Umsatzsteuer 1994:</b>		
Gesamtbetrag der Entgelte	547.958,94 S	
davon zu versteuern		Steuer
mit 20 %	532.174,58 S	106.434,92 S

mit 10 %	15.784,36 S	1.578,44 S
		108.013,36 S
abziehbare Vorsteuer		-252.691,44 S
Überschuss (gerundet)		-144.678,00 S

<b>Umsatzsteuer 1995:</b>		
Gesamtbetrag der Entgelte	469.962,33 S	
davon zu versteuern		Steuer
mit 20 %	459.955,51 S	91.991,10 S
mit 10 %	10.006,82 S	1.000,68 S
		92.991,78 S
abziehbare Vorsteuer		-222.479,66 S
Überschuss (gerundet)		-129.488,00 S

<b>Umsatzsteuer 1996:</b>		
Gesamtbetrag der Entgelte	810.553,12 S	
davon steuerfrei	-530.609,00 S	
	279.944,12	
davon zu versteuern		Steuer
mit 20 %	265.747,21 S	53.149,44 S
mit 10 %	13.899,91 S	1.389,99 S
		54.539,43 S
abziehbare Vorsteuer		-37.389,33 S
Zahllast (gerundet)		17.150,00 S

Die Umsatzsteuer für Jänner bis April 1997 wird erklärungsgemäß wie folgt ermittelt:

<b>Umsatzsteuer für:</b>	<b>Jänner 1997</b>	<b>Feber 1997</b>	<b>März 1997</b>	<b>April 1997</b>
Gesamtbetrag der Entgelte	0,00 S	0,00 S	0,00 S	0,00 S
Umsatzsteuer	0,00 S	0,00 S	0,00 S	0,00 S
Vorsteuer	-499,85 S	-2.671,64 S	-181,33 S	-573,50 S
Überschuss (gerundet)	-500,00 S	-2.672,00 S	-181,00 S	-574,00 S