

TE Vwgh Erkenntnis 2017/9/14 Ra 2016/15/0069

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 14.09.2017

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §167 Abs2;
LiebhabereiV 1993 §1 Abs1;
LiebhabereiV 1993 §2 Abs1 Z4;
LiebhabereiV 1993 §2 Abs1 Z5;
LiebhabereiV 1993 §2 Abs1 Z6;
LiebhabereiV 1993 §2 Abs1;
VwGG §41;
1. BAO § 167 heute
2. BAO § 167 gültig ab 01.01.1962
1. VwGG § 41 heute
2. VwGG § 41 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
3. VwGG § 41 gültig von 01.03.2013 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
4. VwGG § 41 gültig von 01.07.2012 bis 28.02.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
5. VwGG § 41 gültig von 01.01.1991 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 330/1990
6. VwGG § 41 gültig von 05.01.1985 bis 31.12.1990

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision des B V in M, vertreten durch die Altenweisl Wallnöfer Watschinger Zimmermann Rechtsanwälte GmbH in 6020 Innsbruck, Fallmerayerstraße 8, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 2. Juni 2015, Zl. RV/3100233/2012, betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2008, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt,

über die Revision des B römisch fünf in M, vertreten durch die Altenweisl Wallnöfer Watschinger Zimmermann Rechtsanwälte GmbH in 6020 Innsbruck, Fallmerayerstraße 8, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 2. Juni 2015, Zl. RV/3100233/2012, betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2008, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben.

Der Bund hat dem Revisionswerber Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Der Revisionswerber erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus unselbständiger Beschäftigung sowie aus Vermietung und Verpachtung. Weiters erklärte er negative Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Die Veranlagung der Streitjahre erfolgte zunächst erklärungskgemäß.

2 Im Bericht über das Ergebnis einer die Jahre 2006 bis 2008 umfassenden Außenprüfung stellte der Prüfer u.a. fest, der Revisionswerber habe seit Beginn der Tätigkeit im Jahr 2001 bis 2008 (das bisher letzte erklärte Veranlagungsjahr) Verluste im Ausmaß von insgesamt 308.621 EUR erklärt. Die erzielten Umsätze in diesem Zeitraum hätten insgesamt 232.578 EUR betragen. Aus den erklärten Zahlen sei ablesbar, dass seit dem Jahr 2004 relativ gleichmäßige Ergebnisse erwirtschaftet worden seien. Es sei weder ein Trend nach oben (Umsätze), noch ein Trend nach unten (Verluste) erkennbar. Nach Ansicht der Behörde sei ausgabenseitig kein Einsparungspotenzial gegeben, einnahmenseitig seien die Preise vorgegeben. Es lägen nicht ausreichend Kapazitäten im Einnahmenbereich vor, um die Ausgaben annähernd abzudecken. Der Revisionswerber argumentiere mit Mehrumsätzen durch Holzverkauf, Verkauf von Silagen, Nutzholz und Heuballen sowie erhöhte Förderungen durch mehr Fläche. Diese Umsätze könnten nicht als nachhaltig angesehen werden; auch könnten sie der Höhe nach nicht bestimmt werden. Die aus dem Verkauf von Vieh angenommenen zukünftigen Umsätze von etwa 5.000 EUR jährlich seien gering. Dass diese Mehrumsätze die bisherigen Umsätze, welche hauptsächlich durch Milchverkauf und EU-Förderungen erzielt worden seien, überstiegen, um die Ausgaben abdecken zu können, sei nicht realistisch. Hinsichtlich der Ausgaben werde mit längeren Nutzungszeiten für das Anlage- und Umlaufvermögen argumentiert. Die deutlich verminderten Abschreibungen würden die Ausgabenseite jedoch nur unwesentlich vermindern und den Aufwand zeitlich nur verschieben. Nach Ansicht der Betriebsprüfung seien die Voraussetzungen für eine Qualifizierung als Einkunftsquelle nicht gegeben. Für die Jahre ab 2004 (für den Zeitraum vorher sei Verjährung eingetreten) seien die Verfahren wiederaufzunehmen; die Einkommensteuer sei ohne Berücksichtigung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft neu zu veranlagern.

3 Mit Bescheiden vom 6. August 2010 nahm das Finanzamt die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2008 wieder auf und setzte die Einkommensteuer für diese Jahre neu fest. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wurden jeweils mit 0 EUR berücksichtigt. Begründend verwies das Finanzamt auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung.

4 Der Revisionswerber erhob gegen die Einkommensteuerbescheide Berufung; er beantragte die Berücksichtigung der erklärten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Der Revisionswerber habe in den letzten Jahren eine Vielzahl von Maßnahmen getroffen, die das Vorliegen einer Einkunftsquelle dokumentierten. Er habe im Jahr 2001 mit dem Kauf einer Hofstelle denkmalgeschützte Gebäude erworben. Da eine zeitgemäße Bewirtschaftung mit diesen Gebäuden nicht möglich gewesen sei, sei er gezwungen gewesen, eine neue Hofstelle zu errichten. Er habe weiters erhebliche Flächen erworben bzw. gepachtet. Aus Investitionen in Maschinen seien in Zukunft Einnahmen aus Tätigkeiten für den Maschinenring möglich. Im vorliegenden Fall gelange auch ein Anlaufzeitraum von fünf Jahren zur Anwendung; die Kriterienprüfung könne erst nach Ablauf dieser Jahre einsetzen.

5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die (nunmehrige) Beschwerde als unbegründet ab. Es sprach aus, eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof sei nach Art. 133 Abs. 4 B-VG unzulässig. 5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die (nunmehrige) Beschwerde als unbegründet ab. Es sprach aus, eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof sei nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG unzulässig.

6 Das Bundesfinanzgericht führte im Wesentlichen aus, der Revisionswerber sei Angestellter des Maschinenrings und beziehe aus dieser Betätigung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Bis zum Jahr 2006 habe er diese Tätigkeit in Vollzeit ausgeübt, seit dem Jahr 2007 nur mehr in Teilzeit.

7 In den Jahren 2001 bis 2014 habe der Revisionswerber - nach den von ihm vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen - folgende Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt:

Jahr

Einnahmen

Ausgaben

Gewinn/Verlust

2001

8.445,14

-8.445,14

2002

6.461,18

51.748,30

-45.287,12

2003

25.907,92

-54.163,52

2004

33.069,32

83.996,29

-50.926,97

2005

46.699,56

86.277,03

-39.577,47

2006

47.976,63

84.201,81

-36.225,18

2007

53.394,40

87.492,97

- 34.098,57

2008

49.193,35

88.860,86

-39.667,51

2009

54.268,81

88.128,66

-33.859,91

2010

63.855,29

79.034,81

-15.179,52

2011

72.240,08

85.622,61

-13.382,53

2012

69.441,79

80.080,78

- 10.638,99

2013

82.576,29

77.971,23

+4.604,00

2014

86.058,79

81.941,32

+4.117,47

8 Der Revisionswerber habe im Rahmen eines landwirtschaftlichen Siedlungsverfahrens die landwirtschaftliche Liegenschaft S bestehend aus land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen samt dazugehöriger Hofstelle sowie samt allen damit verbundenen Rechten zur landwirtschaftlichen Nutzung erworben. Die Liegenschaft weise eine Gesamtfläche von ca. 4,5 ha auf und bestehe zum Teil aus Ödland, zum Teil Wald, zum Teil landwirtschaftlich genutzter Fläche. Auf einem der Grundstücke befinde sich das unter Denkmalschutz stehende Wohn- und Wirtschaftsgebäude, das als solches zu erhalten gewesen sei.

9 Zum Zeitpunkt des Ankaufes der Liegenschaft seien die land- und forstwirtschaftlichen Flächen verpachtet gewesen; der Pächter habe aber das Pachtverhältnis im November 2001 aufgelöst. Mit Pachtvertrag vom 17. April 2001 habe der Revisionswerber land- und forstwirtschaftliche Flächen sowie ein Milchkontingent gepachtet.

10 Der Revisionswerber habe seine Tätigkeit als Landwirt mit 1. April 2001 aufgenommen. Im Jahr 2001 habe er bereits Einnahmen aus Land- und Forstwirtschaft erzielt (Verkauf von Rundballensilage, Einnahme ca. 10.000 S), die er nicht erklärt habe.

11 Mit Vertrag vom 8. Juni 2001 habe ein Onkel dem Revisionswerber ein Grundstück im Ausmaß von 6.370 m² zur Errichtung einer Hofstelle geschenkt. Mit Kaufvertrag vom 10. bzw. 12. Oktober 2001 habe der Revisionswerber landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften im Gesamtausmaß von 10.489 m² erworben.

12 Im Jahr 2002 habe der Revisionswerber ein Wirtschaftsgebäude, in den Jahren 2003 bis 2005 auch ein Wohnhaus errichtet.

13 Mit Kaufvertrag vom Februar 2009 habe der Revisionswerber Flächen im Ausmaß von ca. 23.000 m² sowie damit verbundene Agrarrechte (Mitgliedschaft an einer Agrargemeinschaft, Holz- und Streunutzungsrechte) erworben.

14 Die bewirtschafteten Flächen hätten im Jahr 2003 7,2 ha, im Jahr 2004 8,3 ha, in den Jahren 2005 und 2006 9,66 ha, im Jahr 2007 12,94 ha, im Jahr 2008 13,76 ha, im Jahr 2009 18,37 ha und in den Jahren 2010 und 2011 18,66 ha betragen.

15 Es habe nicht festgestellt werden können, welches konkrete Bewirtschaftungskonzept der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit des Revisionswerbers zugrunde gelegen sei (Rentabilitätsrechnung, Geschäftsplan, Wirtschaftlichkeitskonzept, Tätigkeitsausmaß etc.). Es habe auch nicht festgestellt werden können, dass die Neuerrichtung eines Wohn- und Wirtschaftsgebäudes unvorhersehbar gewesen sei. Weiters habe nicht festgestellt werden können, ob sich der Revisionswerber in den Streitjahren marktgerecht verhalten habe und ob er Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage gesetzt habe. Schließlich hätten keine Feststellungen zur Ertragsfähigkeit und zum Wert der Streu- und Holznutzungsrechte sowie des Eigenwaldes getroffen werden können.

16 Der Revisionswerber habe innerhalb eines Zeitraums von 12 Jahren einen Gesamtverlust von ca. 380.000 EUR erwirtschaftet. Die jährlichen Verluste, die in den Jahren 2003 und 2004 einen Höchststand erreicht hätten, wiesen in den Jahren 2005 bis 2012 eine sinkende Tendenz auf. Ein merkliches Absinken der Verluste sei ab dem Jahr 2010 feststellbar. Die Verluste der Jahre 2001 bis 2008 müssten als beträchtlich bezeichnet werden. Der im Jahr 2013 erzielte marginale Gewinn sei als wirtschaftlich unbedeutend einzustufen. Der im Jahr 2014 erklärte Gewinn beruhe auf einem Anlagenverkauf und einer Versicherungsvergütung; ohne diese sonstigen Einnahmen wäre im Jahr 2014 wieder ein Verlust erwirtschaftet worden.

17 Zum marktgerechten Verhalten sei eine gebotene Jahr-zu-Jahr-Beurteilung nicht möglich gewesen, weil der Revisionswerber nicht bereit gewesen sei, sein Vorbringen für jedes Jahr gesondert zu einzelnen Kriterien der Liebhabereiverordnung zu erstatten. Aus den vorliegenden Zahlen (zu Erlösen aus Milchverkäufen, Fleischverkäufen, Viehverkäufen, sonstigen Erlösen) könne nicht abgeleitet werden, ob sich der Revisionswerber marktgerecht verhalten habe. Es sei auch nicht erkennbar, aus welchem Grund Erlöse aus dem Kartoffelanbau überhaupt erst ab dem Jahr 2013 erzielt worden seien.

18 Betreffend strukturverbessernde Maßnahmen lasse sich den vorgelegten Unterlagen entnehmen, dass das Ausmaß der bewirtschafteten Flächen in den Streitjahren stetig zugenommen habe. Diese Zunahme habe aber zu keinem kontinuierlichen Anstieg der Einnahmen geführt. Dem Vorbringen des Revisionswerbers, dass die Fortentwicklung des Flächenausmaßes entscheidend sei, könne daher nicht gefolgt werden. Zutreffend sei aber, dass die Erlöse ab dem Jahr 2010 merklich gestiegen seien. Nicht gefolgt werden könne der Behauptung, die Neuerrichtung des Wohn- und Wirtschaftsgebäudes stelle eine Maßnahme zur Verbesserung der Ertragslage dar. Bei der 2001 erworbenen Hofstelle handle es sich um ein altes, baufälliges, nicht bewohnbares Bauernhaus. Der Neubau eines Wirtschaftsgebäudes habe demnach eine schlichte Notwendigkeit und nicht etwa eine strukturverbessernde Maßnahme dargestellt. Gleiches gelte für die maschinellen Zusatzinvestitionen.

19 Die Neuerrichtung der Hofstelle stelle auch keine Unwägbarkeit dar. Auch die Milchpreisentwicklung könne nicht als Unwägbarkeit eingestuft werden.

20 Zusammenfassend ergebe sich, dass die Kriterienprüfung das Vorliegen einer Einkunftsquelle nicht zu erweisen vermocht habe.

21 Der Revisionswerber habe sowohl für die Betriebsgründung als auch für den laufenden Betrieb erhebliche finanzielle Mittel von seinem Vater erhalten. Er verfüge auch seit 2002 über eine weitere Einkunftsquelle, nämlich ein Fruchtgenussrecht an bestimmten Räumlichkeiten einer Liegenschaft, die im Eigentum seines Vaters stehe. Die Einräumung des Fruchtgenussrechtes ermögliche es dem Revisionswerber, seinen Lebensunterhalt zu bestreiten und seine verlustbringende Tätigkeit auszuüben. Der Behauptung, der Betrieb sei existenzfähig, könne angesichts der finanziellen Unterstützung durch seinen Vater nicht gefolgt werden.

22 Da der Revisionswerber seine landwirtschaftliche Tätigkeit im Jahr 2001 aufgenommen und in diesem Jahr bereits Erlöse erzielt habe, sei von einem dreijährigen Anlaufzeitraum auszugehen.

23 Eine Revision sei nicht zulässig, weil es sich ausschließlich um die Beantwortung von Tatfragen handle und die zugrunde liegenden Rechtsfragen durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs und das Gesetz ausreichend beantwortet seien.

24 Der Revisionswerber erhob gegen dieses Erkenntnis zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof. Mit Beschluss vom 9. Juni 2016, E 1495/2015-11, hat der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde abgelehnt und sie zur Entscheidung dem Verwaltungsgerichtshof abgetreten. Begründend führte der Verfassungsgerichtshof insbesondere aus, gegen die Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993, bestünden vor dem Hintergrund des Beschwerdefalles keine verfassungsrechtlichen Bedenken. 24 Der Revisionswerber erhob gegen dieses Erkenntnis zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof. Mit Beschluss vom 9. Juni 2016, E 1495/2015-11, hat der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde abgelehnt und sie zur Entscheidung dem Verwaltungsgerichtshof abgetreten. Begründend führte der Verfassungsgerichtshof insbesondere aus, gegen die Liebhabereiverordnung, Bundesgesetzblatt Nr. 33 aus 1993,, bestünden vor dem Hintergrund des Beschwerdefalles keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

25 Der Revisionswerber erhob sodann Revision. Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung eingebracht.

26 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

27 Die Revision ist zulässig und begründet.

28 Die Liebhabereiverordnung (BGBl. Nr. 33/1993, idFBGBl. II Nr. 358/1997, LVO) lautet auszugsweise: 28 Die Liebhabereiverordnung Bundesgesetzblatt Nr. 33 aus 1993,, in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 358 aus 1997,, LVO) lautet auszugsweise:

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

- -Strichaufzählung
durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (Paragraph 3,) zu erzielen, und
- -Strichaufzählung
nicht unter Abs. 2 fällt.nicht unter Absatz 2, 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.Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (Paragraph 2, Absatz eins, 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.

(...)

§ 2. (1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:Paragraph 2, (1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des Paragraph eins, Absatz eins, Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (Paragraph 3,) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu

vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen

kein Gewinn oder Überschuß erzielt wird,

4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,

5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die

Preisgestaltung,

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

1. (2) Absatz 2, Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird. Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des Paragraph eins, Absatz eins,, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

(...)"

29 Unbestritten handelt es sich bei der Tätigkeit des Mitbeteiligten um eine solche nach § 1 Abs. 1 LVO (vgl. hierzu etwa VwGH vom 16. Dezember 2009, 2008/15/0059; vgl. auch VwGH vom 18. Dezember 2014, 2011/15/0164). 29 Unbestritten handelt es sich bei der Tätigkeit des Mitbeteiligten um eine solche nach Paragraph eins, Absatz eins, LVO vergleiche , hierzu etwa VwGH vom 16. Dezember 2009, 2008/15/0059; vergleiche , auch VwGH vom 18. Dezember 2014, 2011/15/0164).

30 Die Regelung des § 1 Abs. 1 LVO stellt das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt ihrer Betrachtung. Die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist jedoch ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es genügt daher nicht, dass der Abgabepflichtige die Absicht hat, Gewinne zu erzielen. Vielmehr muss diese Absicht an Hand der im § 2 Abs. 1 LVO beispielsweise aufgezeigten objektiven Kriterien beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen des Abgabepflichtigen kommt es hierbei nicht an, sondern auf ein Streben, auf das an Hand objektiver Umstände geschlossen werden kann (vgl. VwGH vom 11. November 2008, 2006/13/0124, VwSlg. 8387/F). 30 Die Regelung des Paragraph eins, Absatz eins, LVO stellt das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt ihrer Betrachtung. Die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist jedoch ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es genügt daher nicht, dass der Abgabepflichtige die Absicht hat, Gewinne zu erzielen. Vielmehr muss diese Absicht an Hand der im Paragraph 2, Absatz eins, LVO beispielsweise aufgezeigten objektiven Kriterien beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen des Abgabepflichtigen kommt es hierbei nicht an, sondern auf ein Streben, auf das an Hand objektiver Umstände geschlossen werden kann vergleiche , VwGH vom 11. November 2008, 2006/13/0124, VwSlg. 8387/F).

31 Bei der Beurteilung nach § 2 Abs. 1 LVO kommt dem in § 2 Abs. 1 Z 6 LVO genannten Kriterium - Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen - besondere Bedeutung zu (vgl. VwGH vom 20. März 2014, 2010/15/0123). Entscheidend ist dabei, ob die einzelnen Maßnahmen darauf ausgerichtet sind, die Erträge zu erhöhen oder die Aufwendungen zu mindern, und daraus den Schluss ermöglichen, dass die subjektive Einstellung des Abgabepflichtigen auf Gewinnerzielung gerichtet ist. Unter "strukturverbessernde Maßnahmen" fallen jegliche Schritte, die erkennbar darauf ausgerichtet sind, die Betätigung nicht nur kurzfristig gewinnbringend zu gestalten (vgl. VwGH vom 7. Oktober 2003, 99/15/0209, sowie VwGH vom 20. April 2006, 2004/15/0038, VwSlg. 8132/F).

Ob die Maßnahmen tatsächlich zum Erfolg führen, ist nicht entscheidend. Die Bemühungen müssen nur ihrer Art nach geeignet sein, die Ertragslage zu verbessern (vgl. VwGH vom 23. Februar 2005, 2002/14/0024, VwSlg. 8006/F). Es kommt auf die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Verfolgung der im § 1 Abs. 1 LVO beschriebenen Absicht ohne Rücksicht auf ihren tatsächlichen Erfolg an (vgl. VwGH vom 19. März 2008, 2005/15/0151).³¹ Bei der Beurteilung nach Paragraph 2, Absatz eins, LVO kommt dem in Paragraph 2, Absatz eins, Ziffer 6, LVO genannten Kriterium - Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen - besondere Bedeutung zu (vergleiche, VwGH vom 20. März 2014, 2010/15/0123). Entscheidend ist dabei, ob die einzelnen Maßnahmen darauf ausgerichtet sind, die Erträge zu erhöhen oder die Aufwendungen zu mindern, und daraus den Schluss ermöglichen, dass die subjektive Einstellung des Abgabepflichtigen auf Gewinnerzielung gerichtet ist. Unter "strukturverbessernde Maßnahmen" fallen jegliche Schritte, die erkennbar darauf ausgerichtet sind, die Betätigung nicht nur kurzfristig gewinnbringend zu gestalten (vergleiche, VwGH vom 7. Oktober 2003, 99/15/0209, sowie VwGH vom 20. April 2006, 2004/15/0038, VwSlg. 8132/F). Ob die Maßnahmen tatsächlich zum Erfolg führen, ist nicht entscheidend. Die Bemühungen müssen nur ihrer Art nach geeignet sein, die Ertragslage zu verbessern (vergleiche, VwGH vom 23. Februar 2005, 2002/14/0024, VwSlg. 8006/F). Es kommt auf die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Verfolgung der im Paragraph eins, Absatz eins, LVO beschriebenen Absicht ohne Rücksicht auf ihren tatsächlichen Erfolg an (vergleiche, VwGH vom 19. März 2008, 2005/15/0151).

³² Da die LVO das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung stellt, ist im Rahmen der Kriterienprüfung das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen (vgl. VwGH vom 22. März 2006, 2002/13/0158, mwN). ³² Da die LVO das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung stellt, ist im Rahmen der Kriterienprüfung das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen (vergleiche, VwGH vom 22. März 2006, 2002/13/0158, mwN).

³³ Ob die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen für die Ansicht des Verwaltungsgerichts zur Frage, ob subjektives Ertragsstreben gegeben ist, vorliegen, ist eine Frage der Beweiswürdigung, die insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich ist, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut bzw. den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen (vgl. neuerlich VwGH vom 19. März 2008, 2005/15/0151). ³³ Ob die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen für die Ansicht des Verwaltungsgerichts zur Frage, ob subjektives Ertragsstreben gegeben ist, vorliegen, ist eine Frage der Beweiswürdigung, die insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich ist, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut bzw. den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen (vergleiche, neuerlich VwGH vom 19. März 2008, 2005/15/0151).

³⁴ Entgegen dem Revisionsvorbringen ist davon auszugehen, dass der Betrieb im Jahr 2001 eröffnet wurde; dass in diesem Jahr bereits Einnahmen erzielt wurden, wird auch in der Revision nicht konkret bestritten, wenn lediglich ausgeführt wird, dieser Betrag sei nicht mehr nachvollziehbar. Der Anlaufzeitraum iSd § 2 Abs. 2 LVO endete daher bereits mit dem Jahr 2003. ³⁴ Entgegen dem Revisionsvorbringen ist davon auszugehen, dass der Betrieb im Jahr 2001 eröffnet wurde; dass in diesem Jahr bereits Einnahmen erzielt wurden, wird auch in der Revision nicht konkret bestritten, wenn lediglich ausgeführt wird, dieser Betrag sei nicht mehr nachvollziehbar. Der Anlaufzeitraum iSd Paragraph 2, Absatz 2, LVO endete daher bereits mit dem Jahr 2003.

³⁵ Soweit in der Revision gerügt wird, die Vorlage eines formal als solchen bezeichneten Bewirtschaftungskonzeptes sei nicht zwingend, ist dies an sich zutreffend; derartiges wurde aber auch vom Bundesfinanzgericht nicht verlangt. Im Übrigen handelt es sich hierbei nur um ein Begründungselement im Zusammenhang mit einem der Kriterien nach § 2 Abs. 1 LVO. ³⁵ Soweit in der Revision gerügt wird, die Vorlage eines formal als solchen bezeichneten Bewirtschaftungskonzeptes sei nicht zwingend, ist dies an sich zutreffend; derartiges wurde aber auch vom Bundesfinanzgericht nicht verlangt. Im Übrigen handelt es sich hierbei nur um ein Begründungselement im Zusammenhang mit einem der Kriterien nach Paragraph 2, Absatz eins, LVO.

³⁶ Hierzu gelingt es der Revision aufzuzeigen, dass das Bundesfinanzgericht einen unrichtigen Maßstab angewendet hat:

37 Beim (zentralen) Kriterium des § 2 Abs. 1 Z 6 LVO kommt es nicht darauf an, ob ein jahresbezogenes Bewirtschaftungskonzept (Rentabilitätsrechnung, Geschäftsplan, Wirtschaftlichkeitskonzept) vorgelegt oder geschildert werden kann. Entscheidend ist vielmehr, ob Maßnahmen vorliegen, die darauf ausgerichtet sind, die Erträge zu erhöhen oder die Aufwendungen zu mindern, und die den Schluss ermöglichen, ob die subjektive Einstellung des Abgabepflichtigen auf Gewinnerzielung gerichtet ist. Dazu hatte der Revisionswerber aber - wie auch im angefochtenen Erkenntnis geschildert - vorgebracht, er habe ursprünglich beabsichtigt, das erworbene denkmalgeschützte Haus im Rahmen einer Schafzucht zu nutzen und im Übrigen auch den Stall und Maschinen seines Onkels zu verwenden. Warum diese Darstellung vom Bundesfinanzgericht als unglaublich behandelt wird, blieb ohne zureichende Begründung. In diesem Zusammenhang wäre zu berücksichtigen gewesen, dass insoweit offenkundig eine Unterstützung durch den Onkel auch tatsächlich in der Weise erbracht wurde, dass dieser dem Revisionswerber eine Liegenschaft zur Errichtung einer Hofstelle schenkte. 37 Beim (zentralen) Kriterium des Paragraph 2, Absatz eins, Ziffer 6, LVO kommt es nicht darauf an, ob ein jahresbezogenes Bewirtschaftungskonzept (Rentabilitätsrechnung, Geschäftsplan, Wirtschaftlichkeitskonzept) vorgelegt oder geschildert werden kann. Entscheidend ist vielmehr, ob Maßnahmen vorliegen, die darauf ausgerichtet sind, die Erträge zu erhöhen oder die Aufwendungen zu mindern, und die den Schluss ermöglichen, ob die subjektive Einstellung des Abgabepflichtigen auf Gewinnerzielung gerichtet ist. Dazu hatte der Revisionswerber aber - wie auch im angefochtenen Erkenntnis geschildert - vorgebracht, er habe ursprünglich beabsichtigt, das erworbene denkmalgeschützte Haus im Rahmen einer Schafzucht zu nutzen und im Übrigen auch den Stall und Maschinen seines Onkels zu verwenden. Warum diese Darstellung vom Bundesfinanzgericht als unglaublich behandelt wird, blieb ohne zureichende Begründung. In diesem Zusammenhang wäre zu berücksichtigen gewesen, dass insoweit offenkundig eine Unterstützung durch den Onkel auch tatsächlich in der Weise erbracht wurde, dass dieser dem Revisionswerber eine Liegenschaft zur Errichtung einer Hofstelle schenkte.

38 Wenn der Revisionswerber sohin eine Änderung dieser zunächst vorgesehenen Art der Betätigung vorgenommen hat (Errichtung einer neuen Hofstelle), so handelt es sich dabei um eine Maßnahme, die jedenfalls bei der Prüfung der Frage, ob Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, zu berücksichtigen gewesen wäre. Auch die vom Revisionswerber wiederholt vorgebrachten Ankäufe oder Pachtungen von zusätzlichen Flächen wären unter dem Blickwinkel zu prüfen gewesen, ob daraus auf eine Gewinnerzielungsabsicht zu schließen sei; ob die Maßnahmen tatsächlich erfolgreich waren, ist hingegen nicht entscheidend, wobei freilich im vorliegenden Fall auch eine Reduzierung der Verluste im Verlauf der Jahre in der Tat eingetreten ist.

39 Zutreffend zeigt die Revision weiters auf, dass auch die Beurteilung des Bundesfinanzgerichts zu einem marktgerechten Verhalten mangelhaft ist. Unter marktgerechtem Verhalten im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 4 und 5 LVO ist ein solches zu verstehen, das den Marktverhältnissen unter Einschluss allfälliger marktregulierender Faktoren entspricht (vgl. VwGH vom 30. Juni 2010, 2005/13/0077, mwN). In welcher Weise das Verhalten des Revisionswerbers diesen Umständen nicht entsprechen soll oder warum dies - im Hinblick auf die vom Bundesfinanzgericht getroffene Negativfeststellung - unaufklärbar zweifelhaft geblieben sein soll, ergibt sich aus den Ausführungen des Bundesfinanzgerichts nicht. 39 Zutreffend zeigt die Revision weiters auf, dass auch die Beurteilung des Bundesfinanzgerichts zu einem marktgerechten Verhalten mangelhaft ist. Unter marktgerechtem Verhalten im Sinne des Paragraph 2, Absatz eins, Ziffer 4 und 5 LVO ist ein solches zu verstehen, das den Marktverhältnissen unter Einschluss allfälliger marktregulierender Faktoren entspricht vergleiche , VwGH vom 30. Juni 2010, 2005/13/0077, mwN). In welcher Weise das Verhalten des Revisionswerbers diesen Umständen nicht entsprechen soll oder warum dies - im Hinblick auf die vom Bundesfinanzgericht getroffene Negativfeststellung - unaufklärbar zweifelhaft geblieben sein soll, ergibt sich aus den Ausführungen des Bundesfinanzgerichts nicht.

40 Wenn die Revision zur Frage der Vergleichbarkeit mit anderen Betrieben das Kriterium des § 2 Abs. 1 Z 3 LVO anspricht, so zeigt sie zutreffend auf, dass auch das Bundesfinanzgericht davon ausgeht, dass der Erwerb eines landwirtschaftlichen Anwesens mit einem funktionsfähigen Wohn- und Wirtschaftsgebäude zu hohen Anschaffungs- und Finanzierungskosten führt. Gerade darin, dass es sich beim vorliegenden Betrieb nicht um einen seit Jahrzehnten im Familienbesitz geführten Betrieb, sondern einen neu aufgebauten (bzw. in den Streitjahren wohl noch im Aufbau befindlichen) Betrieb handelt, liegt notorisch eine Abweichung von anderen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, was in die Kriterienprüfung hätte einbezogen werden sollen. 40 Wenn die Revision zur Frage der Vergleichbarkeit mit anderen Betrieben das Kriterium des Paragraph 2, Absatz eins, Ziffer 3, LVO anspricht, so zeigt sie zutreffend auf, dass

auch das Bundesfinanzgericht davon ausgeht, dass der Erwerb eines landwirtschaftlichen Anwesens mit einem funktionsfähigen Wohn- und Wirtschaftsgebäude zu hohen Anschaffungs- und Finanzierungskosten führt. Gerade darin, dass es sich beim vorliegenden Betrieb nicht um einen seit Jahrzehnten im Familienbesitz geführten Betrieb, sondern einen neu aufgebauten (bzw. in den Streitjahren wohl noch im Aufbau befindlichen) Betrieb handelt, liegt notorisch eine Abweichung von anderen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, was in die Kriterienprüfung hätte einbezogen werden sollen.

41 Entscheidend für die Frage, ob bei einer Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO Liebhaberei vorliegt, ist, ob Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, was anhand der Kriterien nach § 2 Abs. 1 LVO zu prüfen ist. Das Bundesfinanzgericht hat abschließend ausgeführt, es sei das Vorliegen einer Einkunftsquelle nicht erwiesen. Es ist nicht erkennbar, ob und gegebenenfalls aus welchen Gründen das Bundesfinanzgericht damit auch davon ausging, dass keine Gewinnerzielungsabsicht des Revisionswerbers in den einzelnen Streitjahren vorlag. 41 Entscheidend für die Frage, ob bei einer Betätigung nach Paragraph eins, Absatz eins, LVO Liebhaberei vorliegt, ist, ob Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, was anhand der Kriterien nach Paragraph 2, Absatz eins, LVO zu prüfen ist. Das Bundesfinanzgericht hat abschließend ausgeführt, es sei das Vorliegen einer Einkunftsquelle nicht erwiesen. Es ist nicht erkennbar, ob und gegebenenfalls aus welchen Gründen das Bundesfinanzgericht damit auch davon ausging, dass keine Gewinnerzielungsabsicht des Revisionswerbers in den einzelnen Streitjahren vorlag.

42 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen (prävalierender) inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben. 42 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen (prävalierender) inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben.

43 Von der vom Revisionswerber beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden. 43 Von der vom Revisionswerber beantragten Verhandlung konnte gemäß Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 6, VwGG abgesehen werden.

44 Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet in den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014. 44 Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet in den Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014.

Wien, am 14. September 2017

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2017:RA2016150069.L00

Im RIS seit

13.10.2017

Zuletzt aktualisiert am

01.12.2017

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at