

TE Vwgh Erkenntnis 1988/9/21 87/13/0222

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 21.09.1988

Index

EStG

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

BAO §245 Abs3

BAO §307 Abs1

EStG 1972 §2 Abs2

EStG 1972 §2 Abs3

EStG 1972 §2 Abs4

EStG 1972 §21

1. BAO § 245 heute
2. BAO § 245 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. BAO § 245 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
4. BAO § 245 gültig von 27.08.1994 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
5. BAO § 245 gültig von 19.04.1980 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. BAO § 307 heute
2. BAO § 307 gültig ab 26.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
3. BAO § 307 gültig von 26.06.2002 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
4. BAO § 307 gültig von 30.12.1989 bis 25.06.2002 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
5. BAO § 307 gültig von 19.04.1980 bis 29.12.1989 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. EStG 1972 § 2 gültig von 01.01.1991 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 2 gültig von 13.12.1972 bis 31.12.1990
1. EStG 1972 § 2 gültig von 01.01.1991 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 2 gültig von 13.12.1972 bis 31.12.1990
1. EStG 1972 § 2 gültig von 01.01.1991 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 2 gültig von 13.12.1972 bis 31.12.1990
1. EStG 1972 § 21 gültig von 22.12.1984 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 21 gültig von 13.12.1972 bis 21.12.1984

Beachte

Besprechung in:

ÖStZB 1989, 66;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Iro, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Graf als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Hollinger, über die Beschwerde des A vertreten durch Dr. B, Rechtsanwalt, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 6. Mai 1987, Zl. 6/3-3576/86, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der gesonderten Feststellung von Einkünften für die Jahre 1974 bis 1981 sowie Unterbleiben der gesonderten Feststellung von Einkünften für die Jahre 1974 bis 1984, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit damit die Berufung gegen die die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 1979 bis 1981 verfügenden Bescheide zurückgewiesen und gegen die das Unterbleiben der gesonderten Feststellung von Einkünften für diese Jahre aussprechenden Bescheide abgewiesen wird, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 10.260,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Rechtsanwalt in Wien und hat hier auch seinen Wohnsitz. Mit Kaufvertrag vom 24. Juni 1974 erwarb er ein Forstgut in T im Ausmaß von rund 287 ha um einen Kaufpreis von S 9 Mio. Die Gewinnermittlung erfolgte nach § 4 Abs. 3 EStG 1972. Der Beschwerdeführer ist Rechtsanwalt in Wien und hat hier auch seinen Wohnsitz. Mit Kaufvertrag vom 24. Juni 1974 erwarb er ein Forstgut in T im Ausmaß von rund 287 ha um einen Kaufpreis von S 9 Mio. Die Gewinnermittlung erfolgte nach Paragraph 4, Absatz 3, EStG 1972.

Für die Jahre 1974 bis 1976 erklärte der Beschwerdeführer Verluste aus Land- und Forstwirtschaft in der Höhe von S 755.460,15, S 1.440.829,29 und S 188.067,57. Im Zuge einer den forstwirtschaftlichen Betrieb des Beschwerdeführers betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung hinsichtlich der Jahre 1974 bis 1976 vertrat der Prüfer die Auffassung, daß es sich um einen nach forstwirtschaftlichen Grundsätzen mit Gewinnerzielungsabsicht geführten Betrieb handle. Er schätzte den Wert des Wohnhauses und der Stallungen in Abweichung von der Erklärung, in der S 1.500.000,-- angesetzt waren, mit je S 250.000,--, wobei das Wohngebäude nur zur Hälfte berücksichtigt wurde, da es auch privat genutzt wurde. Die für die Jahre 1975 und 1976 geltend gemachten Aufwendungen für eine Forststraße wurden aktiviert. Unter Berücksichtigung dieser und einiger weiterer Abweichungen von den Erklärungen gelangte der Prüfer für 1974 zu einem Verlust von S 138.232,--, für 1975 zu einem Verlust von S 890.929,-- und für 1976 zu einem Gewinn von S 60.253,--. In diesem Jahr hatte der Beschwerdeführer im Hinblick auf den Bau der Forststraße atypisch hohe Einnahmen aus dem Holzverkauf, und zwar S 930.543,34 erzielt, während in den Vor- und in den Folgejahren jeweils nur ein Bruchteil dieses Betrages aus diesem Titel eingenommen wurde. Die auf Grund der Ergebnisse dieser Betriebsprüfung erlassenen Bescheide über die gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1974 bis 1976 wurden rechtskräftig.

Für die Jahre 1977 bis 1985 erklärte der Beschwerdeführer Verluste aus Land- und Forstwirtschaft in der Höhe von S 528.630,55, S 247.552,28, S 196.860,93, S 371.330,59, S 724.437,69, S 428.502,53, S 187.976,82, S 34.409,61 und S 243.964,48. Hinsichtlich der Jahre 1977 bis 1981 erließ das Finanzamt Feststellungsbescheide, in denen die Verluste mit S 319.247,--, S 621.393,--, S 554.191,--, S 371.331,-- und S 724.438,-- festgestellt wurden.

Im Jahre 1983 fand eine weitere Betriebsprüfung statt, die sich auf die Jahre 1974 bis 1982 erstreckte. In der vom Prüfer eingeholten Stellungnahme des Forstsachverständigen der belangten Behörde vom 20. September 1983 wird für das Forstgut des Beschwerdeführers die jährlich zuwachsende Holzmasse mit 520 Vorratsfestmetern errechnet, was bei einem Holzernteverlust von etwa 20 % 420 Erntefestmetern entspreche. In seinem Bericht vom 21. Dezember 1983 gelangte der Prüfer zu dem Ergebnis, daß das Forstgut des Beschwerdeführers als Voluptuarbesitz und nicht als Einkunftsquelle im Sinne des § 2 Abs. 2 EStG 1972 anzusehen sei. Er ging davon aus, daß sich der

Verlustzeitraum auf den gesamten Prüfungszeitraum, somit auf neun Jahre, erstrecke; der wirtschaftlich beachtliche Zeitraum umfasse acht Jahre (1975 bis 1982), weil mit der Forstnutzung erst im Jahre 1975 begonnen worden sei. Die Verluste seien nachhaltig aufgetreten, der im Jahre 1976 erzielte Gewinn von S 60.253,-- sei für die Beurteilung der Frage, ob Voluptuarvermögen vorliege, unbeachtlich, weil er einerseits im Verhältnis zu den in den übrigen Jahren des Prüfungszeitraumes erzielten Verlusten (insgesamt S 4,048.264,--) unbedeutend sei und andererseits auf den außergewöhnlichen Umstand zurückgeführt werden müsse, daß in diesem einzigen Gewinnjahr Einnahmen aus Holzverkäufen in der Höhe von S 930.544,-- erzielt worden seien. Die gesamten Einnahmen aus diesem Titel hätten im Prüfungszeitraum S 2,435.019,-- betragen; dies bedeute, daß im Jahre 1976 38,22 % der gesamten Einnahmen aus Holzverkäufen im Prüfungszeitraum erzielt worden seien. Unter Berücksichtigung des Gewinnes im Jahre 1976 ergebe sich im Prüfungszeitraum ein steuerlich berücksichtigter Gesamtverlust von S 3,988.011,--. Nach Abzug der Investitionsfreibeträge von insgesamt S 356.194,-- verbleibe im Prüfungszeitraum ein tatsächlicher Gesamtverlust von S 3,631.817,--. Auch wenn man die für Abnutzung abgesetzten Beträge und die Reparaturkosten nicht auf die steuerrechtlich zulässige, sondern auf eine wirtschaftliche Nutzungsdauer verteile und einen allenfalls wegen Nichterfüllung des möglichen Einschlags realisierten Holzgewinn berücksichtige, ergäben sich nachhaltige Verluste von durchschnittlich S 170.000,-- jährlich. In Anbetracht der gegebenen Bewirtschaftungsweise erscheine es auch in Zukunft nicht möglich, einen wirtschaftlichen Gewinn aus dem Betrieb zu erzielen, geschweige denn, die in der Vergangenheit erzielten Verluste abzudecken. Auf subjektive Momente, welche die Beurteilung als Voluptuarbesitz indizieren, brauche nicht eingegangen zu werden, weil bereits die objektive Betrachtung des gegebenen Sachverhaltes zu dieser Beurteilung geführt habe. Im Jahre 1983 fand eine weitere Betriebsprüfung statt, die sich auf die Jahre 1974 bis 1982 erstreckte. In der vom Prüfer eingeholten Stellungnahme des Forstsachverständigen der belangten Behörde vom 20. September 1983 wird für das Forstgut des Beschwerdeführers die jährlich zuwachsende Holzmasse mit 520 Vorratsfestmetern errechnet, was bei einem Holzernteverlust von etwa 20 % 420 Erntefestmetern entspreche. In seinem Bericht vom 21. Dezember 1983 gelangte der Prüfer zu dem Ergebnis, daß das Forstgut des Beschwerdeführers als Voluptuarbesitz und nicht als Einkunftsquelle im Sinne des Paragraph 2, Absatz 2, EStG 1972 anzusehen sei. Er ging davon aus, daß sich der Verlustzeitraum auf den gesamten Prüfungszeitraum, somit auf neun Jahre, erstrecke; der wirtschaftlich beachtliche Zeitraum umfasse acht Jahre (1975 bis 1982), weil mit der Forstnutzung erst im Jahre 1975 begonnen worden sei. Die Verluste seien nachhaltig aufgetreten, der im Jahre 1976 erzielte Gewinn von S 60.253,-- sei für die Beurteilung der Frage, ob Voluptuarvermögen vorliege, unbeachtlich, weil er einerseits im Verhältnis zu den in den übrigen Jahren des Prüfungszeitraumes erzielten Verlusten (insgesamt S 4,048.264,--) unbedeutend sei und andererseits auf den außergewöhnlichen Umstand zurückgeführt werden müsse, daß in diesem einzigen Gewinnjahr Einnahmen aus Holzverkäufen in der Höhe von S 930.544,-- erzielt worden seien. Die gesamten Einnahmen aus diesem Titel hätten im Prüfungszeitraum S 2,435.019,-- betragen; dies bedeute, daß im Jahre 1976 38,22 % der gesamten Einnahmen aus Holzverkäufen im Prüfungszeitraum erzielt worden seien. Unter Berücksichtigung des Gewinnes im Jahre 1976 ergebe sich im Prüfungszeitraum ein steuerlich berücksichtigter Gesamtverlust von S 3,988.011,--. Nach Abzug der Investitionsfreibeträge von insgesamt S 356.194,-- verbleibe im Prüfungszeitraum ein tatsächlicher Gesamtverlust von S 3,631.817,--. Auch wenn man die für Abnutzung abgesetzten Beträge und die Reparaturkosten nicht auf die steuerrechtlich zulässige, sondern auf eine wirtschaftliche Nutzungsdauer verteile und einen allenfalls wegen Nichterfüllung des möglichen Einschlags realisierten Holzgewinn berücksichtige, ergäben sich nachhaltige Verluste von durchschnittlich S 170.000,-- jährlich. In Anbetracht der gegebenen Bewirtschaftungsweise erscheine es auch in Zukunft nicht möglich, einen wirtschaftlichen Gewinn aus dem Betrieb zu erzielen, geschweige denn, die in der Vergangenheit erzielten Verluste abzudecken. Auf subjektive Momente, welche die Beurteilung als Voluptuarbesitz indizieren, brauche nicht eingegangen zu werden, weil bereits die objektive Betrachtung des gegebenen Sachverhaltes zu dieser Beurteilung geführt habe.

Mit zwei Bescheiden vom 21. Dezember 1983, die am selben Tag dem steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers durch Hinterlegung zugestellt wurden, wurden die Verfahren betreffend die gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1974 bis 1976 bzw. 1977 und 1978 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen. Die diese Jahre betreffenden Feststellungsbescheide wurden aufgehoben und der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft jeweils mit Null festgestellt. Hinsichtlich der Begründung wurde auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen, der dem Vertreter des Beschwerdeführers erst am 3. Jänner 1984 zugestellt wurde. Mit zwei Bescheiden vom 21. Dezember 1983, die am selben Tag dem steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers durch Hinterlegung zugestellt wurden, wurden die Verfahren betreffend die gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1974 bis 1976 bzw. 1977 und 1978

gemäß Paragraph 303, Absatz 4, BAO wiederaufgenommen. Die diese Jahre betreffenden Feststellungsbescheide wurden aufgehoben und der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft jeweils mit Null festgestellt. Hinsichtlich der Begründung wurde auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen, der dem Vertreter des Beschwerdeführers erst am 3. Jänner 1984 zugestellt wurde.

Mit drei (im EDV-Weg hergestellten) Bescheiden vom 30. Dezember 1983 wurden die Verfahren für die Jahre 1979 bis 1981 wiederaufgenommen und die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft jeweils mit Null festgestellt. In der Begründung wurde jeweils auf die Niederschrift über die abgabenbehördliche Prüfung und den Prüfungsbericht verwiesen. Mit einem weiteren Bescheid vom 30. Dezember 1983 wurden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für das Jahr 1982 mit Null festgestellt. Alle vier Bescheide vom 30. Dezember 1983 wurden dem Vertreter des Beschwerdeführers am 5. Jänner 1984 zugestellt.

Mit einem am 23. Jänner 1984 zur Post gegebenen Schreiben beantragte der Vertreter des Beschwerdeführers die Verlängerung der Frist zur Erhebung einer Berufung gegen die im folgenden angeführten Bescheide bis zum 31. März 1984. Der Antrag führt die beiden Bescheide vom 21. Dezember 1983 (betreffend Wiederaufnahme und Feststellung von Einkünften für die Jahre 1974 bis 1976 bzw. 1977 und 1978) an, ferner „Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 187 BAO für die Jahre 1979, 1980, 1981 und 1982, alle vom 30.12.1983, zugestellt am 5.1.1984“. Mit einem am 23. Jänner 1984 zur Post gegebenen Schreiben beantragte der Vertreter des Beschwerdeführers die Verlängerung der Frist zur Erhebung einer Berufung gegen die im folgenden angeführten Bescheide bis zum 31. März 1984. Der Antrag führt die beiden Bescheide vom 21. Dezember 1983 (betreffend Wiederaufnahme und Feststellung von Einkünften für die Jahre 1974 bis 1976 bzw. 1977 und 1978) an, ferner „Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß Paragraph 187, BAO für die Jahre 1979, 1980, 1981 und 1982, alle vom 30.12.1983, zugestellt am 5.1.1984“.

Mit Bescheid vom 2. Februar 1984 bewilligte das Finanzamt die Verlängerung der Berufungsfrist „bezüglich Bescheid über Wiederaufnahme des Verfahrens und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1974 bis 1982“. Auf Grund weiterer Fristerstreckungsanträge des Beschwerdeführers wurde die Berufungsfrist vom Finanzamt „bezüglich der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1974 bis 1982“ schließlich bis 15. Dezember 1984 verlängert.

In der am 13. Dezember 1984 beim Finanzamt eingelangten Berufung werden sämtliche Bescheide vom 21. und 30. Dezember 1983 bekämpft. In der Berufung wurde im wesentlichen geltend gemacht, daß keine neuen Tatumstände hervorgekommen und die Bescheide in dieser Richtung auch nicht begründet worden seien. Der Sachverhalt sei dem Finanzamt bei Erlassung der Bescheide zur Gänze bekannt gewesen. Eine geänderte rechtliche Beurteilung des bereits bekannten Sachverhaltes sei kein Grund für die Wiederaufnahme des Verfahrens. Im übrigen sei die rechtliche Beurteilung durch das Finanzamt unzutreffend, weil die Anlaufzeit bis 1983 im Hinblick auf die erforderlichen Investitionen außer Betracht hätte bleiben müssen. Der Beschwerdeführer habe die Betriebsprüfer ausdrücklich darauf hingewiesen, daß er ab 1984 Gewinne machen werde.

In einer Stellungnahme zur Berufung vertrat der Betriebsprüfer die Auffassung, die Begründung der Bescheide ergebe sich aus der Verweisung auf den dem Vertreter des Beschwerdeführers zugestellten Betriebsprüfungsbericht. Da sich erst jetzt ergeben habe, daß der gegenständliche Betrieb als Liebhabereibetrieb anzusehen sei, liege auch eine neue Tatsache vor. Der Hinweis des Beschwerdeführers auf den schlechten Zustand des von ihm gekauften Betriebes deute darauf hin, daß nicht so sehr wirtschaftliche Überlegungen für den Ankauf des Betriebes ausschlaggebend gewesen seien. Der Beschwerdeführer lege sehr viel Wert auf die Gebäude und deren ursprüngliche Erhaltung, obwohl diese für die Führung des Forstbetriebes nicht von großer Bedeutung seien. Im Hinblick auf die im Prüfungsbericht angeführten laufenden Kosten und die Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung selbst unter Zugrundelegung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer sei auch für 1984 und die Folgejahre nicht mit nachhaltigen Gewinnen zu rechnen. Außerdem spreche eine Reihe von subjektiven Momenten für das Vorliegen eines Voluptuarbesitzes, so das Vorhandensein ausreichender anderer Einkünfte, die Liebe zur Jagd und der Erwerb eines Landohnsitzes für Wochenend- und Ferientaufenthalte.

Nach Einholung einer Stellungnahme des Beschwerdeführers wurde ihm u.a. bekanntgegeben, daß im Rahmen der Betriebsprüfung die tatsächliche Holzzuwachsmenge mit 520 Vorratsfestmetern wesentlich geringer festgestellt worden sei, als bei der Betriebsprüfung im Jahre 1978 bekanntgegeben worden sei. Bei Kenntnis der tatsächlichen

Holzzuwachsmenge wäre die Beurteilung als Voluptuarbesitz bereits seinerzeit möglich gewesen. Der Beschwerdeführer hielt dem in einer weiteren Stellungnahme entgegen, das Finanzamt hätte auch schon 1978 die Schätzung des Holzzuwachses durch einen Forstsachverständigen durchführen können. Er habe jedenfalls dem Finanzamt nichts verschwiegen.

Mit den Berufungsvorentscheidungen vom 9. Oktober 1986 wies das Finanzamt die Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 1974 bis 1981 sowie gegen die Bescheide über die gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 187 BAO für die Jahre 1974 bis 1982 ab, wobei hinsichtlich der zuletzt genannten Bescheide der Spruch in den Beilagen zur Berufungsvorentscheidung insofern modifiziert wurde, als ausgesprochen wurde, daß eine Feststellung gemäß § 187 BAO nicht stattzufinden hat. Die Berufungsvorentscheidung, welche die Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide zum Gegenstand hat, führt verschiedene bei der Betriebsprüfung festgestellte Umstände an, bezeichnet es jedoch als ausschlaggebend, daß erst auf Grund des im Zuge der Betriebsprüfung eingeholten Gutachtens vom 20. September 1983 erkannt worden sei, wie hoch die nachhaltig zur Verfügung stehende Holznutzungsmenge pro Jahr sei. Für die amtswegige Wiederaufnahme sei es unmaßgeblich, ob die Behörde im Erstverfahren ein Verschulden an der Unkenntnis der später neu hervorgekommenen Tatsachen treffe. Die Berufungsvorentscheidung, die sich auf die Feststellungsbescheide bezieht, wird im wesentlichen damit begründet, daß nachhaltige Gewinne durch den Betrieb des Forstgutes nicht zu erzielen seien, insbesondere wenn man die in den Jahren 1974 bis 1982 erwirtschafteten Verluste berücksichtige. Die Ausführungen des Beschwerdeführers, er könne in den folgenden Jahren (ohne Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung) Gewinne erzielen, seien deshalb verfehlt, weil es sich bei der laufenden Absetzung für Abnutzung um echte Wertverluste handle, die bei der Beurteilung der Ertragssituation zu berücksichtigen seien. Durch die Maßnahmen des Beschwerdeführers sei im Gegensatz zu seinen Ausführungen in der Berufung kein neuer Betrieb geschaffen worden. Mit den Berufungsvorentscheidungen vom 9. Oktober 1986 wies das Finanzamt die Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 1974 bis 1981 sowie gegen die Bescheide über die gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß Paragraph 187, BAO für die Jahre 1974 bis 1982 ab, wobei hinsichtlich der zuletzt genannten Bescheide der Spruch in den Beilagen zur Berufungsvorentscheidung insofern modifiziert wurde, als ausgesprochen wurde, daß eine Feststellung gemäß Paragraph 187, BAO nicht stattzufinden hat. Die Berufungsvorentscheidung, welche die Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide zum Gegenstand hat, führt verschiedene bei der Betriebsprüfung festgestellte Umstände an, bezeichnet es jedoch als ausschlaggebend, daß erst auf Grund des im Zuge der Betriebsprüfung eingeholten Gutachtens vom 20. September 1983 erkannt worden sei, wie hoch die nachhaltig zur Verfügung stehende Holznutzungsmenge pro Jahr sei. Für die amtswegige Wiederaufnahme sei es unmaßgeblich, ob die Behörde im Erstverfahren ein Verschulden an der Unkenntnis der später neu hervorgekommenen Tatsachen treffe. Die Berufungsvorentscheidung, die sich auf die Feststellungsbescheide bezieht, wird im wesentlichen damit begründet, daß nachhaltige Gewinne durch den Betrieb des Forstgutes nicht zu erzielen seien, insbesondere wenn man die in den Jahren 1974 bis 1982 erwirtschafteten Verluste berücksichtige. Die Ausführungen des Beschwerdeführers, er könne in den folgenden Jahren (ohne Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung) Gewinne erzielen, seien deshalb verfehlt, weil es sich bei der laufenden Absetzung für Abnutzung um echte Wertverluste handle, die bei der Beurteilung der Ertragssituation zu berücksichtigen seien. Durch die Maßnahmen des Beschwerdeführers sei im Gegensatz zu seinen Ausführungen in der Berufung kein neuer Betrieb geschaffen worden.

Am 6. Dezember 1985 erließ das Finanzamt die Jahre 1983 und 1984 betreffende Bescheide, in denen es aussprach, daß eine Feststellung gemäß § 187 BAO nicht stattzufinden hat. Über die Berufungen des Beschwerdeführers fällt das Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Am 6. Dezember 1985 erließ das Finanzamt die Jahre 1983 und 1984 betreffende Bescheide, in denen es aussprach, daß eine Feststellung gemäß Paragraph 187, BAO nicht stattzufinden hat. Über die Berufungen des Beschwerdeführers fällt das Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung.

Nach dem Antrag auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz legte der Beschwerdeführer im Verfahren vor der belangten Behörde mit Schriftsatz vom 23. April 1987 das Gutachten eines allgemein beeedeten gerichtlichen Sachverständigen für Forstwirtschaft vor. Dieser gelangte in seinem schriftlichen Gutachten zu dem Ergebnis, daß die bisherigen Untersuchungszeiträume aus forstbetriebswirtschaftlicher Sicht und auf Grund der forstgesetzlichen Bestimmungen zu kurz und auf einen Zeitraum von 20 bis 30 Jahren zu erstrecken seien. Abschließend meint der Sachverständige, bei den Aufforstungen könne durch eine Verringerung der Anzahl der

gesetzten Pflanzen und die Einbeziehung des natürlichen Anfluges eine Verringerung des Aufwandes erzielt werden. Bei der Nutzung sei dem Einsatz von sogenannten Bauernakkordanten der Vorzug zu geben. Desgleichen werde die Abgabe von Holz am Stock als zweckmäßig erachtet. Hinsichtlich des Jagdbetriebes sei der Verkauf von Einzelabschüssen in Zukunft anzustreben. Unter diesen Voraussetzungen sei auch in Zukunft die rentable Führung des Forstbetriebes möglich. Wenn auch der im Durchschnitt der Jahre zu erzielende Reinertrag gering sei, werde über einen längeren Beobachtungszeitraum der Betrieb bei Beachtung der forstgesetzlichen Bestimmungen einen Ertrag ausweisen.

In der mündlichen Verhandlung über die Berufung am 29. April 1987 führte der Vertreter des Beschwerdeführers u.a. aus, daß das allfällige Fehlen eines Fristverlängerungsansuchens für die Jahre 1979 bis 1981 auf ein unvorhergesehenes Ereignis zurückzuführen sei, von dem er erst jetzt Kenntnis erlangt habe. Die strengen forstgesetzlichen Bestimmungen seien wirtschaftlichen Zwangsmaßnahmen gleichzuhalten, welche die Erzielung von Gewinnen verhindern. Derartige Fälle seien nach der Rechtsprechung nicht als Liebhaberei zu behandeln. Im Hinblick darauf, daß ein „niedergewirtschafteter Betrieb“ übergeben worden sei und die notwendigen Maßnahmen in Ertragsabsicht getätigt worden seien, sei der erforderliche Beobachtungszeitraum noch nicht abgelaufen, sodaß nur vorläufige Bescheide ergehen hätten dürfen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung gegen die die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheide hinsichtlich der gesonderten Feststellung von Einkünften für die Jahre 1979 bis 1981 zurück. Im übrigen wies sie die Berufung ab. Begründend führte sie aus, die die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Jahre 1979 bis 1981 verfügenden Bescheide seien am 5. Jänner 1984 zugestellt worden. Im Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist vom 23. Jänner 1984 seien diese Bescheide nicht angeführt worden. Das Fristverlängerungsansuchen vom 30. März 1984 und schließlich die Berufung vom 12. Dezember 1984 umfaßten zwar auch diese Bescheide, doch sei die Berufung diesbezüglich verspätet. Die Berufung gegen diese Bescheide sei daher zurückzuweisen gewesen, obwohl das Finanzamt „in ungesetzlicher und daher rechtsungültiger Weise“ mit seinem stattgebenden Fristverlängerungsbescheid und schließlich mit der Berufungsvorentscheidung auch diese Bescheide miterfaßt habe.

In den Erklärungen für die Jahre 1977 und 1978 seien bestimmte Beträge falsch angesetzt worden. Außerdem sei das Finanzamt bis zur Betriebsprüfung im Jahre 1983 der Meinung gewesen, daß der Zuwachs im Forst des Beschwerdeführers

3 Festmeter Holz je Hektar betrage. Da das im Zuge der Betriebsprüfung eingeholte Gutachten nur 420 Erntefestmeter ergeben habe, sei die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich aller strittigen Jahre gerechtfertigt.

Für die Beurteilung des Forstbetriebes als Voluptuarvermögen sei ausschlaggebend, daß nachhaltige Gewinne aus diesem Betrieb auch in Zukunft nicht erzielt werden. Der Beschwerdeführer habe selbst erklärt, sich mit dem Kauf des Forstes einen Jugendtraum erfüllt zu haben. Seine Absicht, „den in der Chronik T. 1746 erstmals erwähnten Hof in seiner bisherigen Form zu erhalten“, und die Tatsache, daß er aus selbständiger Tätigkeit in den Jahren 1974 bis 1982 durchschnittlich jährliche Einkünfte von mehr als 1 Mio S erzielt habe, seien Hinweise auf das Vorliegen eines Voluptuarbetriebes. Das im Berufungsverfahren vorgelegte Gutachten führe zu keiner für den Beschwerdeführer günstigeren Beurteilung, weil auch dieses Gutachten davon spreche, daß der Forstbetrieb dann zu einem Betrieb mit positiven Ergebnissen werden könne, wenn der Beschwerdeführer die Aufwandseite maßgebend ändere. In der Art, wie der Beschwerdeführer den Betrieb von 1974 bis 1985 geführt habe, also bei Fortsetzung der bisherigen Einnahmen- und Ausgabenstruktur sei die Erzielung von nachhaltigen Gewinnen nicht möglich. Für diese Beurteilung sei ein Beobachtungszeitraum von mehr als zehn Jahren ausreichend. Die Bestimmungen des Forstgesetzes seien keine wirtschaftlichen Zwangsmaßnahmen des Gesetzgebers im Sinne des Mietengesetzes, sodaß die Bezugnahme auf die betreffende Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verfehlt sei.

Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der zunächst an ihn erhobenen Beschwerde mit Beschluß vom 26. September 1987 ab und trat sie gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof ab. In dem die Ergänzung der Beschwerde gemäß § 34 Abs. 2 VwGG beinhaltenden Schriftsatz erachtet sich der Beschwerdeführer in seinen Rechten verletzt, daß die Wiederaufnahme des Verfahrens nur bei Vorliegen der gesetzlichen Gründe amtswegig verfügt werden darf, daß über die Wiederaufnahmsbescheide für die Jahre 1979 bis 1981 eine Sachentscheidung gefällt wird sowie daß die Sachbescheide das erklärte Ergebnis berücksichtigen. Der Verfassungsgerichtshof lehnte die

Behandlung der zunächst an ihn erhobenen Beschwerde mit Beschluß vom 26. September 1987 ab und trat sie gemäß Artikel 144, Absatz 3, B-VG dem Verwaltungsgerichtshof ab. In dem die Ergänzung der Beschwerde gemäß Paragraph 34, Absatz 2, VwGG beinhaltenden Schriftsatz erachtet sich der Beschwerdeführer in seinen Rechten verletzt, daß die Wiederaufnahme des Verfahrens nur bei Vorliegen der gesetzlichen Gründe amtswegig verfügt werden darf, daß über die Wiederaufnahmsbescheide für die Jahre 1979 bis 1981 eine Sachentscheidung gefällt wird sowie daß die Sachbescheide das erklärte Ergebnis berücksichtigen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

I. Zu,den die Jahre 1979 bis 1981 betreffenden Bescheidenrömisch eins. Zu,den die Jahre 1979 bis 1981 betreffenden Bescheiden:

Gemäß § 245 Abs. 1 BAO beträgt die Berufungsfrist einen Monat. Gemäß § 245 Abs. 3 BAO kann die Berufungsfrist aus berücksichtigungswürdigen Gründen, erforderlichenfalls auch wiederholt, verlängert werden. Durch einen Antrag auf Fristverlängerung wird der Lauf der Berufungsfrist gehemmt. Gemäß Paragraph 245, Absatz eins, BAO beträgt die Berufungsfrist einen Monat. Gemäß Paragraph 245, Absatz 3, BAO kann die Berufungsfrist aus berücksichtigungswürdigen Gründen, erforderlichenfalls auch wiederholt, verlängert werden. Durch einen Antrag auf Fristverlängerung wird der Lauf der Berufungsfrist gehemmt.

Auch die belangte Behörde geht davon aus, daß Bescheide über die Verlängerung der Frist zur Erhebung der Berufung gegen sämtliche Bescheide vorliegen, meint aber, daß dies „in ungesetzlicher und daher rechtsungültiger Weise“ geschehen sei. Dieser Auffassung hält die Beschwerde mit Recht entgegen, daß Verlängerungsbescheide vorliegen, an die auch die Berufungsbehörde gebunden ist. Im vorliegenden Fall kann dahingestellt bleiben, ob das Finanzamt zu Recht die Frist für die Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide für die Jahre 1979 bis 1981 verlängert hat. Mit der Erlassung und Zustellung der Fristverlängerungsbescheide sind diese im Sinne des § 97 Abs. 1 BAO wirksam geworden, d.h. die in der Fristverlängerung bestehenden, rechtsgestaltenden Bescheidwirkungen sind jedenfalls eingetreten, sodaß die Berufung auch hinsichtlich der genannten Bescheide als rechtzeitig erhoben zu behandeln ist. Auch die belangte Behörde geht davon aus, daß Bescheide über die Verlängerung der Frist zur Erhebung der Berufung gegen sämtliche Bescheide vorliegen, meint aber, daß dies „in ungesetzlicher und daher rechtsungültiger Weise“ geschehen sei. Dieser Auffassung hält die Beschwerde mit Recht entgegen, daß Verlängerungsbescheide vorliegen, an die auch die Berufungsbehörde gebunden ist. Im vorliegenden Fall kann dahingestellt bleiben, ob das Finanzamt zu Recht die Frist für die Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide für die Jahre 1979 bis 1981 verlängert hat. Mit der Erlassung und Zustellung der Fristverlängerungsbescheide sind diese im Sinne des Paragraph 97, Absatz eins, BAO wirksam geworden, d.h. die in der Fristverlängerung bestehenden, rechtsgestaltenden Bescheidwirkungen sind jedenfalls eingetreten, sodaß die Berufung auch hinsichtlich der genannten Bescheide als rechtzeitig erhoben zu behandeln ist.

Das von der belangten Behörde in der Gegenschrift zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. März 1986, Zl. 85/14/0148, ist nicht geeignet, den von der belangten Behörde eingenommenen Standpunkt zu stützen. Der Verwaltungsgerichtshof hat in jenem Erkenntnis nämlich nur erklärt, daß dann, wenn die Berufung verspätet eingebracht wird, die Fristversäumung nicht dadurch beseitigt wird, daß die Abgabenbehörde erster Instanz dies übersieht und sich mit dem verspätet eingebrachten Rechtsmittel etwa in Form von Vorhalten oder Mängelbehebungsaufträgen befaßt. Im vorliegenden Fall ist hingegen die Berufung auf Grund der Fristverlängerungsbescheide als rechtzeitig erhoben anzusehen, weshalb die in dem zitierten Erkenntnis angestellten Überlegungen hier nicht zum Tragen kommen.

Die belangte Behörde hat somit zu Unrecht die Berufung gegen die die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Jahre 1979 bis 1981 verfügenden Bescheide als verspätet zurückgewiesen und damit die Sachentscheidung über die Berufung in diesem Umfang verweigert. Auf (im angefochtenen Bescheid sowie in der Gegenschrift enthaltene) Ausführungen der belangten Behörde über die mangelnden Erfolgsaussichten einer rechtzeitig erhobenen Berufung war nicht weiter einzugehen (siehe Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 6. März 1963, Slg. Nr. 5983/A, mit weiteren Judikaturhinweisen).

Die rechtswidrige Ablehnung der meritorischen Behandlung der Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide machte auch die Entscheidung über die Berufung gegen die Sachbescheide für die Jahre 1979 bis 1981 rechtswidrig. Gemäß § 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger

Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Vor der Entscheidung über die Berechtigung der Wiederaufnahme dürfen somit geänderte Sachbescheide nicht erlassen werden (siehe Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. November 1983, Zl. 82/13/0038). Da die belangte Behörde zu Unrecht die Sachentscheidung über die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Jahre 1979 bis 1981 abgelehnt und somit über die Berechtigung der Wiederaufnahme nicht entschieden hat, waren die in der Sache selbst gefällten neuen Bescheide für diese Jahre unzulässig. Die rechtswidrige Ablehnung der meritorischen Behandlung der Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide machte auch die Entscheidung über die Berufung gegen die Sachbescheide für die Jahre 1979 bis 1981 rechtswidrig. Gemäß Paragraph 307, Absatz eins, BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Vor der Entscheidung über die Berechtigung der Wiederaufnahme dürfen somit geänderte Sachbescheide nicht erlassen werden (siehe Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. November 1983, Zl. 82/13/0038). Da die belangte Behörde zu Unrecht die Sachentscheidung über die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Jahre 1979 bis 1981 abgelehnt und somit über die Berechtigung der Wiederaufnahme nicht entschieden hat, waren die in der Sache selbst gefällten neuen Bescheide für diese Jahre unzulässig.

Der angefochtene Bescheid war daher in Ansehung der Zurückweisung der Berufung gegen die die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheide für die Jahre 1979 bis 1981 sowie in Ansehung der Abweisung der Berufung gegen die neuen Sachbescheide für diese Jahre gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war daher in Ansehung der Zurückweisung der Berufung gegen die die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheide für die Jahre 1979 bis 1981 sowie in Ansehung der Abweisung der Berufung gegen die neuen Sachbescheide für diese Jahre gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

II. Zum weiteren Inhalt der Beschwerderömisches zwei. Zum weiteren Inhalt der Beschwerde:

Der Beschwerdeführer betont, daß über den entscheidungsrelevanten Sachverhalt mit der belangten Behörde im wesentlichen keine Differenzen bestehen. Er wendet sich auch nicht gegen die Ausführungen der belangten Behörde über das Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen, sondern bekämpft die Auffassung der belangten Behörde, daß Liebhaberei vorliege. Er meint, daß ein Beobachtungszeitraum von fünf bis zehn Jahren bei Einkünften aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit, aus Vermietung und Verpachtung und aus Landwirtschaft ausreichend sei, bei Einkünften aus Forstwirtschaft sei dieser Zeitraum jedoch insbesondere dann nicht ausreichend, wenn infolge des schlechten Holzbewuchses etwa umfangreiche Aufforstungen notwendig werden. Im übrigen seien die steuerlichen Verluste in der Anlaufphase gesunken, zuletzt im Jahre 1984 auf rund S 34.000,--. Sie seien vor allem auf die Absetzung für Abnutzung für die angeschafften Werkzeuge und die errichtete Forststraße zurückzuführen. Bei der Beurteilung, ob eine Tätigkeit nachhaltige Gewinne erwarten lasse, habe der Anlaufzeitraum außer Betracht zu bleiben. Dem von ihm vorgelegten Sachverständigengutachten sei zu entnehmen, daß sein Betrieb nach forstrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführt werde und auf Dauer (allenfalls nur geringe) Gewinne erwarten lasse. Die Tatsache, daß er den Betrieb derzeit nur nebenberuflich führe, spreche nicht für das Vorliegen von Liebhaberei, weil er rechtzeitig an seine Altersversorgung gedacht habe und daher das Forstgut wegen der bekannt langen Anlaufzeit schon neben seiner Tätigkeit als Rechtsanwalt betreibe. Die Tatsache, daß er sich einen Jugendtraum erfüllt habe, spreche nicht gegen die Gewinnerzielungsabsicht. Er betreibe keinen unwirtschaftlichen Aufwand, etwa für Swimmingpool oder Tennisplatz, er halte sich auch keinen Reitstall. Das Forstgesetz 1975 enthalte zahlreiche Vorschriften, die zwar nicht über den Preis, wohl aber über die Menge einschneidende Einschränkungen des Gewinnstrebens eines Forstbesitzers normieren. Wenn daher auf Dauer keine Gewinne erzielt werden können, sei dies in den einschneidenden Bestimmungen des Forstgesetzes begründet.

Diese Ausführungen überzeugen nicht. Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1972 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 bezeichneten Einkunftsarten nach Ausgleich von Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben; und nach Abzug der Sonderausgaben. Einkünfte in diesem Sinn sind zufolge des Abs. 4 der zitierten Gesetzesstelle bei Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb der Gewinn, bei den anderen Einkunftsarten der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten. Diese Ausführungen überzeugen nicht. Gemäß Paragraph 2, Absatz 2, EStG 1972 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Absatz 3, bezeichneten Einkunftsarten nach Ausgleich von Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben; und

nach Abzug der Sonderausgaben. Einkünfte in diesem Sinn sind zufolge des Absatz 4, der zitierten Gesetzesstelle bei Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb der Gewinn, bei den anderen Einkunftsarten der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten.

Aus der Umschreibung der Begriffe „Einkommen“ und „Einkünfte“ haben Schrifttum und Rechtsprechung abgeleitet, daß nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen Gewinne bzw. Einnahmenüberschüsse erwarten lassen, als Einkunftsquelle in Betracht kommen und mit ihrem Ergebnis bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens zu berücksichtigen sind. Fehlt dagegen bei einer Tätigkeit (einem Betrieb) objektiv gesehen die Möglichkeit, Gewinne oder Einnahmenüberschüsse zu erzielen, oder mangelt es einem Abgabepflichtigen an der entsprechenden Absicht, liegt keine Einkunftsquelle, sondern Liebhaberei im steuerrechtlichen Sinne vor. Dabei ist zu beachten, daß nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes bei der Beurteilung des jeweiligen Falles in erster Linie auf die objektiven Merkmale (Gewinnerzielungsmöglichkeit) Bedacht genommen werden muß, während den subjektiven Merkmalen (Absicht des Steuerpflichtigen) nur untergeordnete Bedeutung zukommt (vgl. Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 2 Tz 13; Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch2, Tz 21 ff zu § 2). Ob nun eine Tätigkeit nach den genannten Kriterien einer bestimmten Einkunftsart zuzuordnen oder als Liebhaberei im weiteren, steuerlichen Sinn zu werten ist, kann regelmäßig erst nach einem gewissen Zeitraum beurteilt werden (siehe Hofstätter-Reichel, a.a.O.). Diese Regel gilt allerdings dann nicht, wenn bei einer Tätigkeit nach den besonderen Umständen des einzelnen Falles die Erzielung von (positiven) Einkünften (Gewinnen) von vornherein aussichtslos erscheint (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Februar 1985, Zl. 84/14/0079, Slg. Nr. 5961/F).

Aus der Umschreibung der Begriffe „Einkommen“ und „Einkünfte“ haben Schrifttum und Rechtsprechung abgeleitet, daß nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen Gewinne bzw. Einnahmenüberschüsse erwarten lassen, als Einkunftsquelle in Betracht kommen und mit ihrem Ergebnis bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens zu berücksichtigen sind. Fehlt dagegen bei einer Tätigkeit (einem Betrieb) objektiv gesehen die Möglichkeit, Gewinne oder Einnahmenüberschüsse zu erzielen, oder mangelt es einem Abgabepflichtigen an der entsprechenden Absicht, liegt keine Einkunftsquelle, sondern Liebhaberei im steuerrechtlichen Sinne vor. Dabei ist zu beachten, daß nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes bei der Beurteilung des jeweiligen Falles in erster Linie auf die objektiven Merkmale (Gewinnerzielungsmöglichkeit) Bedacht genommen werden muß, während den subjektiven Merkmalen (Absicht des Steuerpflichtigen) nur untergeordnete Bedeutung zukommt vergleiche , Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Paragraph 2, Tz 13; Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch2, Tz 21 ff zu Paragraph 2,). Ob nun eine Tätigkeit nach den genannten Kriterien einer bestimmten Einkunftsart zuzuordnen oder als Liebhaberei im weiteren, steuerlichen Sinn zu werten ist, kann regelmäßig erst nach einem gewissen Zeitraum beurteilt werden (siehe Hofstätter-Reichel, a.a.O.). Diese Regel gilt allerdings dann nicht, wenn bei einer Tätigkeit nach den besonderen Umständen des einzelnen Falles die Erzielung von (positiven) Einkünften (Gewinnen) von vornherein aussichtslos erscheint vergleiche , Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Februar 1985, Zl. 84/14/0079, Slg. Nr. 5961/F).

Im vorliegenden Fall hat die belangte Behörde einen Beobachtungszeitraum von mehr als zehn Jahren ihrer Beurteilung zu Grunde gelegt, in dem der Beschwerdeführer die eingangs genannten hohen Verluste aus dem Forstbetrieb erzielt hat. Dieser Zeitraum reicht im Regelfall aus, um beurteilen zu können, ob bei Land- und Forstwirtschaften eine Einkunftsquelle oder ein Voluptuarbetrieb gegeben ist (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Juni 1986, Zl. 86/14/0012, mit weiteren Judikaturhinweisen). Umstände, warum im vorliegenden Fall eine derartige Beurteilung noch nicht möglich sein soll, sind im Verwaltungsverfahren nicht hervorgekommen. Es mag zutreffen, daß dann, wenn infolge schlechten Holzbewuchses umfangreiche Aufforstungen notwendig sind, auch längere Verlustperioden noch nicht auf das Vorliegen von Voluptuarvermögen schließen lassen, doch sind im Verwaltungsverfahren keine konkreten Umstände hervorgekommen, daß beim Beschwerdeführer in den Streitjahren unverhältnismäßig umfangreiche Aufforstungen durchgeführt werden mußten. Aufforstungen im üblichen Ausmaß gehören aber zu den regelmäßig durchzuführenden Wirtschaftsmaßnahmen und werden auch in den folgenden Jahren erforderlich sein. Sie rechtfertigen daher keine Verlängerung des Beobachtungszeitraumes.

Im vorliegenden Fall hat die belangte Behörde einen Beobachtungszeitraum von mehr als zehn Jahren ihrer Beurteilung zu Grunde gelegt, in dem der Beschwerdeführer die eingangs genannten hohen Verluste aus dem Forstbetrieb erzielt hat. Dieser Zeitraum reicht im Regelfall aus, um beurteilen zu können, ob bei Land- und Forstwirtschaften eine Einkunftsquelle oder ein Voluptuarbetrieb gegeben ist vergleiche , das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Juni 1986, Zl. 86/14/0012, mit weiteren Judikaturhinweisen). Umstände, warum im vorliegenden Fall eine derartige

Beurteilung noch nicht möglich sein soll, sind im Verwaltungsverfahren nicht hervorgekommen. Es mag zutreffen, daß dann, wenn infolge schlechten Holzbewuchses umfangreiche Aufforstungen notwendig sind, auch längere Verlustperioden noch nicht auf das Vorliegen von Voluptuarvermögen schließen lassen, doch sind im Verwaltungsverfahren keine konkreten Umstände hervorgekommen, daß beim Beschwerdeführer in den Streitjahren unverhältnismäßig umfangreiche Aufforstungen durchgeführt werden mußten. Aufforstungen im üblichen Ausmaß gehören aber zu den regelmäßig durchzuführenden Wirtschaftsmaßnahmen und werden auch in den folgenden Jahren erforderlich sein. Sie rechtfertigen daher keine Verlängerung des Beobachtungszeitraumes.

Aus dem Hinweis des Beschwerdeführers, daß sich die Verluste vor allem durch die Absetzung für Abnutzung bezüglich der Werkzeuge und der Forststraße ergeben hätten, ist für seinen Standpunkt nichts zu gewinnen, weil diese Aufwandpost echten Wertverlusten Rechnung trägt, die bei der Beurteilung der Ertragsfähigkeit nicht außer Ansatz bleiben dürfen (siehe Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Jänner 1985, Zl. 84/14/0048, und vom 3. Juni 1986, Zl. 86/14/0012). Richtig ist zwar, daß im Jahre 1984 der Verlust nur mehr rund S 34.000,-- betragen hat, doch darf einerseits nicht übersehen werden, daß der für das Jahr 1985 erklärte Verlust S 243.964,48 beträgt, und andererseits auch ein geringer Verlust in einem Wirtschaftsjahr nicht bedeutet, daß es sich bei dem Betrieb um eine Einkunftsquelle handelt. Nur dann, wenn nach einer Reihe von Verlustjahren auf Grund hoher Investitionen des Steuerpflichtigen spätere Gewinne mit ziemlicher Sicherheit absehbar sind, könnte der geringe Verlust im Jahre 1984 im Rahmen der Gesamtbetrachtung von Bedeutung sein (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Jänner 1985, Zl. 84/14/0048). Eine derartige günstige Prognose kann jedoch im Falle des Beschwerdeführers nicht gestellt werden. Im Gegensatz zur Auffassung des Beschwerdeführers kann der Zeitraum zwischen dem Erwerb des Betriebes und der Erzielung der ersten Gewinne nicht aus der Beurteilungszeit ausgeschieden werden. Nur jene Zeiten, in denen Vorbereitungen für die angestrebte Tätigkeit getroffen werden, die Tätigkeit mangels Abschlusses der Vorbereitungen aber noch nicht aufgenommen werden kann, scheiden aus dem Beobachtungszeitraum aus (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Oktober 1980, Zl. 1619/79). Der Beschwerdeführer hat aber bereits 1974 das Forstgut übernommen und spätestens 1975 mit dem Holzverkauf begonnen. Aus dem Hinweis des Beschwerdeführers, daß sich die Verluste vor allem durch die Absetzung für Abnutzung bezüglich der Werkzeuge und der Forststraße ergeben hätten, ist für seinen Standpunkt nichts zu gewinnen, weil diese Aufwandpost echten Wertverlusten Rechnung trägt, die bei der Beurteilung der Ertragsfähigkeit nicht außer Ansatz bleiben dürfen (siehe Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Jänner 1985, Zl. 84/14/0048, und vom 3. Juni 1986, Zl. 86/14/0012). Richtig ist zwar, daß im Jahre 1984 der Verlust nur mehr rund S 34.000,-- betragen hat, doch darf einerseits nicht übersehen werden, daß der für das Jahr 1985 erklärte Verlust S 243.964,48 beträgt, und andererseits auch ein geringer Verlust in einem Wirtschaftsjahr nicht bedeutet, daß es sich bei dem Betrieb um eine Einkunftsquelle handelt. Nur dann, wenn nach einer Reihe von Verlustjahren auf Grund hoher Investitionen des Steuerpflichtigen spätere Gewinne mit ziemlicher Sicherheit absehbar sind, könnte der geringe Verlust im Jahre 1984 im Rahmen der Gesamtbetrachtung von Bedeutung sein vergleiche , das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Jänner 1985, Zl. 84/14/0048). Eine derartige günstige Prognose kann jedoch im Falle des Beschwerdeführers nicht gestellt werden. Im Gegensatz zur Auffassung des Beschwerdeführers kann der Zeitraum zwischen dem Erwerb des Betriebes und der Erzielung der ersten Gewinne nicht aus der Beurteilungszeit ausgeschieden werden. Nur jene Zeiten, in denen Vorbereitungen für die angestrebte Tätigkeit getroffen werden, die Tätigkeit mangels Abschlusses der Vorbereitungen aber noch nicht aufgenommen werden kann, scheiden aus dem Beobachtungszeitraum aus vergleiche , das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Oktober 1980, Zl. 1619/79). Der Beschwerdeführer hat aber bereits 1974 das Forstgut übernommen und spätestens 1975 mit dem Holzverkauf begonnen.

Die Schlußfolgerung des vom Beschwerdeführer vorgelegten Gutachtens, wonach auf Dauer (allenfalls nur geringe) Gewinne erzielt werden können, spricht nicht gegen die Auffassung der belangten Behörde, weil es nicht darauf ankommt, ob aus dem Betrieb theoretisch bei wirtschaftlicher Führung Gewinne erzielt werden können. Bei der Beurteilung der Frage, ob eine Tätigkeit auf Dauer gesehen Gewinne erwarten läßt, kommt es vielmehr darauf an, wie der Steuerpflichtige diese Tätigkeit tatsächlich gestaltet (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Oktober 1984, Zl. 83/14/0266, und vom 3. Juni 1986, Zl. 86/14/0012). Da im Falle des Beschwerdeführers bei Fortsetzung der Tätigkeit in der bisher geübten Weise nachhaltige Gewinne nicht zu erwarten sind, kann der Beurteilung durch die belangte Behörde nicht mit Erfolg entgegengetreten werden. Die Schlußfolgerung des vom Beschwerdeführer vorgelegten Gutachtens, wonach auf Dauer (allenfalls nur geringe) Gewinne erzielt werden können, spricht nicht gegen die Auffassung der belangten Behörde, weil es nicht darauf ankommt, ob aus dem Betrieb

theoretisch bei wirtschaftlicher Führung Gewinne erzielt werden können. Bei der Beurteilung der Frage, ob eine Tätigkeit auf Dauer gesehen Gewinne erwarten läßt, kommt es vielmehr darauf an, wie der Steuerpflichtige diese Tätigkeit tatsächlich gestaltet (vergleiche, die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Oktober 1984, Zl. 83/14/0266, und vom 3. Juni 1986, Zl. 86/14/0012). Da im Falle des Beschwerdeführers bei Fortsetzung der Tätigkeit in der bisher geübten Weise nachhaltige Gewinne nicht zu erwarten sind, kann der Beurteilung durch die belangte Behörde nicht mit Erfolg entgegengetreten werden.

Auf die Ausführungen des Beschwerdeführers über die Motive für den Ankauf des Forstgutes und das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht brauchte nicht weiter eingegangen zu werden, weil im Hinblick auf die Feststellungen der belangten Behörde von der objektiven Ertragsunfähigkeit auszugehen war (vgl. Weinzierl, Zum Begriff der „Liebhaberei“ im Einkommensteuerrecht, FJ 1979, Seite 129 ff). Auf die Ausführungen des Beschwerdeführers über die Motive für den Ankauf des Forstgutes und das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht brauchte nicht weiter eingegangen zu werden, weil im Hinblick auf die Feststellungen der belangten Behörde von der objektiven Ertragsunfähigkeit auszugehen war (vergleiche, Weinzierl, Zum Begriff der „Liebhaberei“ im Einkommensteuerrecht, FJ 1979, Seite 129 ff).

Richtig ist, daß nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes eine ständige Verluste mit sich bringende Tätigkeit ausnahmsweise dann nicht als Liebhaberei zu qualifizieren ist, wenn die Erzielung von Gewinnen bzw. Einnahmenüberschüssen durch wirtschaftliche Zwangsmaßnahmen des Gesetzgebers verhindert wird. Solche wirtschaftlichen Zwangsmaßnahmen wurden insbesondere in den durch das Mietengesetz und das Zinsstoppgesetz vorgesehenen Mietzinsbeschränkungen erblickt (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. September 1986, Zl. 84/13/0039, mit weiteren Judikaturhinweisen). Das Argument des Beschwerdeführers, daß die Bestimmungen des Forstgesetzes solchen wirtschaftlichen Zwangsmaßnahmen gleichzuhalten seien, überzeugt jedoch nicht. Das Forstgesetz sieht zwar auf Grund der Besonderheit der Forstwirtschaft, insbesondere des langen „Erzeugungszeitraumes“, eine Reihe von Beschränkungen der Holzgewinnung vor. Dennoch kann nicht gesagt werden, daß dadurch der gesamten Forstwirtschaft die Möglichkeit, Gewinne zu erzielen, entzogen wurde. Insofern ist der vom Beschwerdeführer gezogene Vergleich mit gesetzlichen Mietzinsbeschränkungen verfehlt, weil diese Bestimmungen marktgerechte Preise verhinderten, während dies in der Holzwirtschaft nicht der Fall ist. Richtig ist, daß nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes eine ständige Verluste mit sich bringende Tätigkeit ausnahmsweise dann nicht als Liebhaberei zu qualifizieren ist, wenn die Erzielung von Gewinnen bzw. Einnahmenüberschüssen durch wirtschaftliche Zwangsmaßnahmen des Gesetzgebers verhindert wird. Solche wirtschaftlichen Zwangsmaßnahmen wurden insbesondere in den durch das Mietengesetz und das Zinsstoppgesetz vorgesehenen Mietzinsbeschränkungen erblickt (vergleiche, das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. September 1986, Zl. 84/13/0039, mit weiteren Judikaturhinweisen). Das Argument des Beschwerdeführers, daß die Bestimmungen des Forstgesetzes solchen wirtschaftlichen Zwangsmaßnahmen gleichzuhalten seien, überzeugt jedoch nicht. Das Forstgesetz sieht zwar auf Grund der Besonderheit der Forstwirtschaft, insbesondere des langen „Erzeugungszeitraumes“, eine Reihe von Beschränkungen der Holzgewinnung vor. Dennoch kann nicht gesagt werden, daß dadurch der gesamten Forstwirtschaft die Möglichkeit, Gewinne zu erzielen, entzogen wurde. Insofern ist der vom Beschwerdeführer gezogene Vergleich mit gesetzlichen Mietzinsbeschränkungen verfehlt, weil diese Bestimmungen marktgerechte Preise verhinderten, während dies in der Holzwirtschaft nicht der Fall ist.

Soweit sich die Beschwerde auf die Jahre 1974 bis 1978 und 1982 bis 1984 bezieht, erweist sie sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Soweit sich die Beschwerde auf die Jahre 1974 bis 1978 und 1982 bis 1984 bezieht, erweist sie sich somit als unbegründet und war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, Bundesgesetzblatt, Nr. 243.

Wien, am 21. September 1988

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1988:1987130222.X00

Im RIS seit

21.09.1988

Zuletzt aktualisiert am

02.04.2026

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at