

TE Vwgh Erkenntnis 2002/7/30 96/14/0020

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 30.07.2002

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §115 Abs1;

BAO §167 Abs2;

EStG 1972 §2 Abs2;

EStG 1972 §2 Abs3 Z1;

EStG 1972 §2 Abs3 Z6;

EStG 1972 §2 Abs3;

EStG 1972 §2 Abs4;

EStG 1972 §21;

EStG 1972 §28;

EStG 1988 §2 Abs2;

EStG 1988 §2 Abs3 Z1;

EStG 1988 §2 Abs3 Z6;

EStG 1988 §2 Abs3;

EStG 1988 §2 Abs4;

EStG 1988 §21;

EStG 1988 §28;

LiebhabeIV §2 Abs1;

LiebhabeIV §2 Abs2;

LiebhabeIV;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und den Senatspräsidenten Dr. Karger sowie die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde des L und der FK in S, vertreten durch Dr. Rudolf Zitta, Rechtsanwalt in 5020 Salzburg, Künstlerhausgasse 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat II, vom 30. November 1995, ZI 1/36/1-BK/Schb-1994, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1984 bis 1992, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen von 332 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die miteinander verheirateten Beschwerdeführer erwarben im Jahr 1984 einen rund 31 ha großen landwirtschaftlichen Betrieb mit allem Zubehör (lebender Betrieb) um rund 12,4 Mio S. Zwecks Arrondierung des landwirtschaftlichen Betriebes erwarben die Beschwerdeführer in den Jahren 1986 und 1990 Grundstücke im Ausmaß von rund 3 ha um rund 0,8 Mio S. Die hauptberuflich als Angestellte tätigen Beschwerdeführer arbeiteten im landwirtschaftlichen Betrieb nicht mit. Vielmehr wurde der landwirtschaftliche Betrieb in den Streitjahren von einem entgeltlich tätigen Wirtschaftler geführt. Gegen Ende des Jahres 1992 kündigte der Wirtschaftler, worauf die Beschwerdeführer den landwirtschaftlichen Betrieb mit Ausnahme der zugehörigen Waldfläche von rund 5 ha und bestimmten Wohnräumen im Hofgebäude ab dem Jahr 1993 verpachteten.

In den Streitjahren erklärten die Beschwerdeführer einen gemäß § 4 Abs 1 EStG ermittelten Gesamtverlust von rund 4,1 Mio S, der hauptsächlich durch die Bewirtschaftungskosten von rund 2,7 Mio S und die AfA von ebenfalls rund 2,7 Mio S entstanden ist.

Das Finanzamt erließ zunächst für die Jahre 1984 bis 1990 erklärungsgemäß vorläufige Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften. Anlässlich der Veranlagung für die Jahre 1991 und 1992 gelangte das Finanzamt insbesondere auf Grund der ab dem Jahr 1993 geänderten Bewirtschaftungsart zu dem Schluss, der landwirtschaftliche Betrieb stelle Liebhaberei im steuerlichen Sinn, somit keine Einkunftsquelle dar, weswegen es für die Streitjahre endgültige Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften erließ, in denen es die Einkünfte mit Null festsetzte. Zur Begründung verwies das Finanzamt auf den insbesondere durch die Bewirtschaftungskosten erwirtschafteten Verlust. Trotz Verpachtung des landwirtschaftlichen Betriebes sei mit weiteren Verlusten zu rechnen.

In ihrer Berufung führten die Beschwerdeführer aus, der voll arrondierte landwirtschaftliche Betrieb befinde sich in einer guten Lage, sei jedoch im Zeitpunkt des Erwerbes völlig herunter gewirtschaftet gewesen. Sie hätten daher unter erheblichen Investitionen die betriebliche Situation verbessern müssen, was zu Anlaufverlusten in den Jahren 1984 bis 1988 geführt habe. In den Jahren 1989 bis 1991 hätten sie Gewinne erzielt, wobei der im Jahr 1991 bilanzmäßig ausgewiesene Verlust auf die Inanspruchnahme von Investitionsbegünstigungen zurückzuführen sei. Seiner Lage entsprechend werde der landwirtschaftliche Betrieb als Futterbaubetrieb mit etwa 15 Kühen und der doppelten Zahl Jungvieh geführt. Erlöse seien hauptsächlich aus dem Verkauf von Milch erzielt worden. Das Milchkontingent habe bis zum Jahr 1988 40 t betragen und sei durch ratenweise Zukäufe in den Folgejahren auf 50 t aufgestockt worden. Schon allein auf Grund der gelieferten Milchmenge könne der landwirtschaftliche Betrieb nicht als Liebhaberei angesehen werden. Überdies sei noch Vieh und Durchforstungsholz verkauft worden. Zu größeren Holzschlägerungen sei es jedoch nur vereinzelt gekommen. Von einer "Freizeitlandwirtschaft" könne daher keine Rede sein. Das Vorliegen einer Einkunftsquelle sei - wenn überhaupt - nach § 1 Abs 1 LVO 1990 zu prüfen. Die Bewirtschaftungskosten entsprächen etwa den Einkünften aus einem vergleichbaren landwirtschaftlichen Betrieb. Schon daraus ergebe sich, dass sie sich marktkonform verhalten hätten. Gegen Ende des Jahres 1992 habe sich durch die Kündigung des Wirtschaftlers eine Notlage ergeben, die mit dem plötzlichen Ausfall des Inhabers eines selbst bewirtschafteten landwirtschaftlichen Betriebes zu vergleichen sei. Es habe daher der gesamte Viehbestand rasch verkauft werden müssen, wobei auf Grund der Notlage und des gegen Ende des Jahres 1992 bestehenden Überangebotes an Rindern nur geringe Preise hätten erzielt werden können. Der landwirtschaftliche Betrieb habe ebenfalls rasch verpachtet werden müssen, wobei zunächst nur eine geringe Pacht von monatlich 11.000 S habe erzielt werden können. Ab dem 1. Juli 1994 sei eine monatliche Pacht von rund 21.000 S erzielt worden. Dazu kämen noch die Einnahmen aus der nicht verpachteten Waldfläche von rund 5 ha, weswegen im landwirtschaftlichen Betrieb auf Dauer gesehen eine Einkunftsquelle zu erblicken sei.

Die belangte Behörde hielt den Beschwerdeführern Schätzungsgutachten über die Aufteilung des Kaufpreises für den landwirtschaftlichen Betrieb auf Grund und Boden, Gebäude sowie Maschinen und Geräte vor, woraus sich andere als von den Beschwerdeführern zum Ansatz gebrachten AfA ergaben. Weiters vertrat die belangte Behörde die Ansicht,

der im Jahr 1990 eingelegte Betrag von rund 1,4 Mio S sei aus betrieblicher Sicht nicht erforderlich gewesen. Die mit diesem Betrag im Zusammenhang stehenden Zinserträge seien bei der Lösung der Frage, ob der landwirtschaftliche Betrieb als Liebhaberei oder als Einkunftsquelle anzusehen sei, außer Ansatz zu lassen.

Unter teilweiser Berücksichtigung der Ausführungen in den Schätzungsgutachten und der der belangten Behörde berichtigten die Beschwerdeführer die von ihnen bisher geltend gemachten AfA, wobei sie so in den Streitjahren zu einem Gesamtverlust von rund 3,7 Mio S gelangten. Die Beschwerdeführer wiesen darauf hin, dass der im Jahr 1991 geltend gemachte Investitionsfreibetrag von rund 0,1 Mio S dem erklärten Verlust hinzuzurechnen sei, somit im Streitzeitraum durch drei Jahre hindurch Gewinne erzielt worden seien. Der nunmehr in den Streitjahren erklärte Gesamtverlust aus dem landwirtschaftlichen Betrieb von rund 3,7 Mio S sei noch um den Wert des Zuwachses an stehendem Holz zu verringern. Mit dem im Jahr 1990 eingelegten Betrag sollte der Stall erweitert und modernisiert werden, was zu einer Erhöhung des Viehbestandes geführt hätte. Dieser Plan sei jedoch durch die Kündigung des Wirtschafters zunichte gemacht worden. Die Zinserträge aus der Einlage von rund 1,4 Mio S hätten im Jahr 1990 rund 64.000 S und im Jahr 1991 rund 107.000 S betragen.

Im nunmehr angefochtenen Bescheid ging die belangte Behörde bei der Ermittlung des Gesamtergebnisses aus dem landwirtschaftlichen Betrieb von den von den Beschwerdeführern im Zug des Berufungsverfahrens erklärten Gesamtverlust von rund 3,7 Mio S aus. Die für jedes der Streitjahre (nunmehr) erklärten Beträge korrigierte die belangte Behörde um die geltend gemachten vzA, die sie jedoch in den Folgejahren als zusätzliche AfA berücksichtigte. Den jeweils erklärten Verlusten bzw. Gewinnen rechnete die belangte Behörde die geltend gemachten Investitionsbeträge zu und zog die erklärten Zinserträge ab. Die belangte Behörde gelangte so in den Streitjahren zu einem Gesamtverlust aus dem landwirtschaftlichen Betrieb von rund 3,6 Mio S, woraus sie den Schluss zog, der landwirtschaftliche Betrieb sei als Liebhaberei, nicht jedoch als Einkunftsquelle anzusehen.

Zur Begründung wies die belangte Behörde zunächst darauf hin, dass sich mit Inkrafttreten der LVO 1990 die Rechtslage geändert habe, weswegen die Frage, ob Liebhaberei oder eine Einkunftsquelle vorliege, für die Jahre 1984 bis 1989 nach anderen Kriterien als für die Jahre 1990 bis 1992 zu lösen sei.

Die belangte Behörde schloss sich den Ausführungen der Beschwerdeführer insofern an, als sie die von ihnen gewählte Bewirtschaftungsart des landwirtschaftlichen Betriebes als der in der Gegend üblichen (Acker-, Vieh- und Milchwirtschaft) ansah, somit das Vorliegen einer "Freizeitlandwirtschaft" verneinte. Den einzigen Unterschied zu der in der Gegend üblichen Bewirtschaftungsart erblickte die belangte Behörde im Umstand, dass die Beschwerdeführer als Betriebsinhaber nicht selbst mitgearbeitet, sondern einen Wirtschaftler beschäftigt hätten, wodurch hohe Bewirtschaftungskosten entstanden seien. Bei Wegfall der Bewirtschaftungskosten wäre in den Streitjahren ein Gesamtverlust von rund 0,9 Mio S erwirtschaftet worden, wobei in den Jahren 1989 bis 1992 ein Gesamtgewinn von rund 1 Mio S erzielt worden wäre. Die in den Jahren 1984 bis 1988 erwirtschafteten Verluste stellten Anlaufverluste dar, weswegen sie zunächst bei der Beurteilung, ob Liebhaberei oder eine Einkunftsquelle vorliege, außer Ansatz zu lassen seien. Mit der Verpachtung eines Großteiles des landwirtschaftlichen Betriebes ab dem Jahr 1993 sei die Bewirtschaftungsart geändert worden, weswegen die ab diesem Jahr erzielten Einkünfte ebenfalls bei der Beurteilung, ob Liebhaberei oder eine Einkunftsquelle vorliege, außer Ansatz zu lassen seien. In diesem Zusammenhang werde jedoch darauf hingewiesen, dass auch bei der Verpachtung des landwirtschaftlichen Betriebes ab dem Jahr 1993 Verluste erwirtschaftet worden seien. Ein zukünftig zu erzielender Veräußerungsgewinn könne mangels konkreten Vorbringens über dessen Höhe nicht berücksichtigt werden. Die abstrakte Möglichkeit der Auflösung der der Höhe nach nicht bekannt gegebenen stillen Reserven führe nicht dazu, einen Veräußerungsgewinn bei der Beurteilung, ob Liebhaberei oder eine Einkunftsquelle vorliege, zum Ansatz zu bringen.

Hinsichtlich der Jahre 1984 bis 1989 führte die belangte Behörde unter Hinweis auf die hg Rechtsprechung aus, für die Frage, ob Liebhaberei oder eine Einkunftsquelle vorliege, sei entscheidungswesentlich, ob aus einer Tätigkeit auf Dauer gesehen nach objektiven Kriterien positive Einkünfte erzielbar seien, während der subjektiven Einkünfteerzielungsabsicht nur untergeordnete Bedeutung zukomme. Bei einem landwirtschaftlichen Betrieb liege nur in Ausnahmefällen Liebhaberei, somit keine Einkunftsquelle vor. Ob ein solcher Ausnahmefall vorliege, sei im Einzelfall zu prüfen, wobei insbesondere die Bewirtschaftungsart (eigene Arbeitsleistung oder fremde Arbeitskraft) entscheidend sei. Es müsste bei der gewählten Bewirtschaftungsart nach objektiven Maßstäben auf Dauer gesehen ein Gewinn aus dem landwirtschaftlichen Betrieb zu erzielen sein, weswegen es auch nicht genüge, ohne wirtschaftlichen Nutzen bloß Kosten zu decken. Zur Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit des landwirtschaftlichen Betriebes seien nicht nur

die Investitionsbegünstigungen rechnerisch zu eliminieren, sondern auch außerordentliche Erträge außer Ansatz zu lassen. Die von den Beschwerdeführern erzielten Zinserträge zählten zweifellos nicht zu den typischen Einnahmen eines landwirtschaftlichen Betriebes, weswegen sie bei der Ermittlung des wirtschaftlichen Gesamtergebnisses außer Ansatz zu lassen seien. Die Beschwerdeführer hätten somit in den Jahren 1984 bis 1988 und in den Jahren 1991 und 1992 erhebliche, teilweise über den Umsätzen liegende Verluste erwirtschaftet, während in den Jahren 1989 und 1990 jeweils Gewinne von rund 100.000 S bzw. rund 10.000 S erzielt worden seien. Aus der Entwicklung der Umsätze sei ersichtlich, dass der volle Geschäftsumfang erstmals im Jahr 1989 erreicht worden sei, weswegen die Jahre 1984 bis 1988 gleichsam als Anlaufzeitraum anzusehen seien. Da bereits im Jahr 1984 landwirtschaftliche Produkte verkauft worden seien, beginne der maßgebliche Beobachtungszeitraum jedoch bereits im Jahr 1984. Die in den Jahren 1989 und 1990 erzielten Gewinne stünden in keiner Relation zu den in den übrigen Streitjahren erwirtschafteten Verlusten. Selbst unter der Annahme, der im Jahr 1989 erzielte Gewinn würde bei unveränderter Bewirtschaftungsart ab dem Jahr 1993 in jedem Jahr erzielt, wäre der bis zum Jahr 1992 erwirtschaftete Gesamtverlust von rund 3,6 Mio S erst nach weiteren 35 Jahren abgedeckt. Bei dieser Berechnung seien allerdings die mit Sicherheit während eines derart langen Zeitraumes wirtschaftlich notwendigen gewinnmindernden größeren Investitionen noch gar nicht berücksichtigt. Das Unterlassen der erforderlichen Investitionen hätte nach der allgemeinen Lebenserfahrung wiederum ein Absinken der Umsätze zur Folge, weswegen es fraglich sei, ob ein Gesamtgewinn innerhalb der nächsten 35 Jahre erzielt werden könnte. Bei Erzielung eines Gesamtgewinnes innerhalb eines Zeitraumes von mehr als 43 Jahren ab Beginn einer Tätigkeit könne von einer Einkunftsquelle keine Rede mehr sein. Darüber hinaus sei es notorisch, dass ein landwirtschaftlicher Betrieb nach Art und Umfang des von den Beschwerdeführern betriebenen bei Führung durch einen entgeltlich tätigen Wirtschaftler ohne Mitarbeit der Betriebsinhaber nicht ertragsfähig sei, weswegen auch aus diesem Grund keine Einkunftsquelle, sondern Liebhaberei vorliege.

Die belangte Behörde untermauerte ihre Ausführungen mit umfangreichen Berechnungen, wobei sie von dem von den Beschwerdeführern im Zug des Berufungsverfahrens erklärten Gesamtverlust ausging. Sie stellte hierbei ua rechnerisch dar, dass bei Wegfall der Bewirtschaftungskosten in den Jahren 1989 bis 1992 ein Gesamtgewinn von rund 1 Mio S zu erzielen gewesen wäre, was zur Annahme berechtigt hätte, der landwirtschaftliche Betrieb stelle keine Liebhaberei, sondern eine Einkunftsquelle dar.

Hinsichtlich der Jahre 1990 bis 1992 hielt die belangte Behörde zunächst fest, in der Bewirtschaftung des landwirtschaftlichen Betriebes sei eine Tätigkeit iSd § 1 Abs 1 LVO 1990 zu erblicken. Würden bei Betätigungen iSd § 1 Abs 1 LVO 1990 Verluste erwirtschaftet, so sei das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn nach § 3 leg cit zu erzielen, an Hand der in § 2 Abs 1 Z 1 bis 6 leg cit genannten Kriterien zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste:

Wie bereits ausgeführt, seien nicht die steuerlichen, sondern die wirtschaftlichen Verluste bei der Beurteilung, ob Liebhaberei oder eine Einkunftsquelle vorliege, heranzuziehen. Im Jahr 1990 sei ein wirtschaftlich unbedeutender Gewinn erzielt worden. In den Jahren 1991 und 1992 seien Verluste erwirtschaftet worden, wobei der Verlust des Jahres 1992 das 5,8-fache des im Jahr 1991 erwirtschafteten Verlustes betragen habe. Der Umstand, dass der Umsatz im Jahr 1991 geringer als im Jahr 1990 gewesen sei, spreche im Zusammenhang mit dem unbedeutenden Gewinn des Jahres 1990 und dem erwirtschafteten Verlust im Jahr 1991 für das Vorliegen von Liebhaberei.

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen:

Der im Jahr 1990 erzielte Gewinn von rund 10.000 S sei im Verhältnis zu den in den Jahren 1991 und 1992 erwirtschafteten Verlusten unbedeutend. Dies spreche für das Vorliegen von Liebhaberei.

3. Ursachen der Verluste im Verhältnis zu den Vergleichsbetrieben:

Der nach dem Anlaufzeitraum erwirtschaftete Gesamtverlust sei auf die Bewirtschaftungskosten zurückzuführen. Hätten die Beschwerdeführer - wie es bei Vergleichsbetrieben üblich sei - im landwirtschaftlichen Betrieb mitgearbeitet, wären nach dem Anlaufzeitraum keine Verluste mehr erwirtschaftet worden. Dies spreche für das Vorliegen von Liebhaberei.

4. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen:

Die Beschwerdeführer hätten Acker-, Vieh- und Milchwirtschaft betrieben, sich somit in Ansehung von Vergleichsbetrieben marktgerecht verhalten. Dies spreche für das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht.

5. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung:

Die Milchlieferungen seien bei festen Preisen kontingentiert gewesen, weswegen diesbezüglich Liebhaberei gar nicht in Frage käme. Bei den sonstigen Lieferungen könne von einem marktgerechten Verhalten ausgegangen werden. Dies spreche für das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht.

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

Laut einem vorgelegten Schreiben der Kammer für Land- und Forstwirtschaft hätte der Viehbestand und damit die Einnahmen erhöht werden müssen, um so den landwirtschaftlichen Betrieb mit fremden Arbeitskräften auf Dauer gesehen objektiv ertragreich zu gestalten. Hiefür wäre ein kostenintensiver Neubau bzw Umbau der Wirtschaftsgebäude erforderlich gewesen. Die Beschwerdeführer hätten behauptet, einen Neubau bzw Umbau der Wirtschaftsgebäude geplant zu haben. Tatsächlich sei jedoch die Betriebsstruktur nicht verbessert worden. Die bloß mögliche Verbesserung der Betriebsstruktur genüge nicht, um Liebhaberei auszuschließen. Vielmehr müssten Verbesserungen tatsächlich vorgenommen werden. Die nahe liegendste Verbesserung wäre die Bewirtschaftung des landwirtschaftlichen Betriebes durch die Beschwerdeführer gewesen. Diese Möglichkeit sei jedoch nicht ergriffen worden. Dies spreche für das Vorliegen von Liebhaberei.

Insgesamt betrachtet spreche die Mehrzahl der schwer wiegenden Kriterien somit für das Vorliegen von Liebhaberei.

Nach § 2 Abs 2 LVO 1990 lägen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung iSd § 1 Abs 1 leg cit jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Die Beschwerdeführer hätten den landwirtschaftlichen Betrieb bereits im Jahr 1984 erworben, somit bis zum Inkrafttreten der LVO 1990 bereits sechs Jahre geführt, weswegen in den Jahren 1990 bis 1992 von einem Anlaufzeitraum keine Rede mehr sein könne.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Sachverhaltsbezogen ist zunächst festzustellen, dass die Beschwerdeführer mit der Verpachtung eines Großteiles des landwirtschaftlichen Betriebes ab dem Jahr 1993 die Bewirtschaftungsart grundlegend geändert haben, weswegen die ab diesem Jahr erzielten Ergebnisse zur Beurteilung, ob in der Bewirtschaftung des landwirtschaftlichen Betriebes im Streitzeitraum Liebhaberei oder eine Einkunftsquelle zu erblicken ist, nichts beizutragen vermögen (vgl das hg Erkenntnis vom 24. April 1997, 94/15/0126, mwN).

In rechtlicher Hinsicht ist zwischen jener Rechtslage, die vor Inkrafttreten und jener, die nach Inkrafttreten der LVO 1990 gegolten hat, zu unterscheiden.

Rechtslage für die Jahre 1984 bis 1989:

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, gelten nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen positive Einkünfte erwarten lassen, als Einkunftsquelle, wobei es in erster Linie auf die objektive Möglichkeit, positive Einkünfte zu erzielen, auf die (subjektive) Einkünfteerzielungsabsicht hingegen nur im Zweifel ankommt (vgl beispielsweise die hg Erkenntnisse vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, Slg Nr 7107/F (verstärkter Senat), und vom 26. April 2000, 94/14/0103, beide mwN). Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, sich innerhalb eines nach der Verkehrsauffassung angemessenen Zeitraumes lohnend zu gestalten, ist ebenso eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage, wie der Umstand, ob diejenigen, die sich betätigen, damit ein bestimmtes wirtschaftliches Ergebnis überhaupt erzielen wollen.

Die belangte Behörde hatte daher zunächst zu prüfen, ob aus dem landwirtschaftlichen Betrieb nach objektiven Kriterien innerhalb eines nach der Verkehrsauffassung angemessenen Zeitraumes ein der positiven Steuererhebung zugänglicher wirtschaftlicher Gesamterfolg hätte erzielt werden können, wobei sie ihren Überlegungen nur Zeiten gleicher Bewirtschaftungsart zugrunde legen durfte. Die belangte Behörde hat daher zu Recht die Jahre 1984 bis 1992 als Beobachtungszeitraum angesehen und diesen iSd Ausführungen im bereits zitierten hg Erkenntnis vom 3. Juli 1996 ebenfalls zu Recht nicht mit dem Kalkulationszeitraum gleich gesetzt. Wenn die belangte Behörde aus dem Gesamtbild der Verhältnisse den Schluss gezogen hat, bei Erzielung eines Gesamtgewinnes innerhalb eines Zeitraumes von mehr als 43 Jahren ab Beginn einer Tätigkeit könne von einer Einkunftsquelle keine Rede mehr sein, kann ihr nicht entgegen

getreten werden. Der Verwaltungsgerichtshof hat beispielsweise als angemessenen Zeitraum bei einer gewerblichen Tätigkeit für ein noch nicht etabliertes Produkt einen solchen von deutlich mehr als 10 Jahren bezeichnet (vgl. das hg Erkenntnis vom 28. Februar 2002, 96/15/0219). In eben diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof als angemessenen Zeitraum bei Einkünften aus der Vermietung von Liegenschaften einen solchen von ca 20 Jahren und bei Einkünften aus Kapitalvermögen aus stillen Beteiligungen einen solchen von 17 Jahren als nicht mehr übliche Rentabilitätsdauer angesehen. Ein Zeitraum von mehr als 43 Jahren bei einem konventionell geführten landwirtschaftlichen Betrieb übersteigt die übliche Rentabilitätsdauer um ein Mehrfaches. Daran vermögen die Ausführungen der Beschwerdeführer nichts zu ändern. Dass ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb mehr als 43 Jahre bewirtschaftet werden könne, wobei beim forstwirtschaftlichen Teil wegen des Baumwuchses ein Totalgewinn erst nach 60 bis 100 Jahren zu erzielen sei, ändert - abgesehen davon, dass damit nur eine Neuaufforstung gemeint sein kann - nichts daran, dass ein positives steuerliches Gesamtergebnis auch bei einem landwirtschaftlichen Betrieb innerhalb eines angemessenen Zeitraumes erzielt werden muss, um so zu dem Schluss zu gelangen, in der ausgeübten Tätigkeit sei keine Liebhaberei, sondern eine Einkunftsquelle zu erblicken.

Den von der belangten Behörde ihren Überlegungen zugrunde gelegten Gesamtverlust von rund 3,6 Mio S stellen die Beschwerdeführer im Wesentlichen ebenso wenig in Abrede wie die Tatsache, dass nur im Jahr 1990 ein nennenswerter Gewinn aus dem landwirtschaftlichen Betrieb erzielt worden ist.

Der Behauptung, die belangte Behörde habe den Zuwachs an stehendem Holz nicht berücksichtigt, ist entgegen zu halten, dass die forstwirtschaftliche im Verhältnis zur landwirtschaftlichen Nutzung unbedeutend gewesen ist. In den Streitjahren haben die Beschwerdeführer überdies insgesamt Einnahmen aus Holzverkäufen von rund 0,67 Mio S erklärt. Wenn die Beschwerdeführer nunmehr behaupten, die belangte Behörde hätte den Zuwachs an stehendem Holz mit insgesamt rund 0,74 Mio S zum Ansatz bringen müssen, stellt dies nicht nur eine im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unbeachtliche Neuerung dar, sondern führt auch nicht zu einer ins Gewicht fallenden Änderung des in den Streitjahren erwirtschafteten Gesamtverlustes.

Unter teilweiser Wiederholung ihres Vorbringens im Administrativverfahren behaupten die Beschwerdeführer, es seien insofern atypische Verhältnisse vorgelegen, als sie einen heruntergewirtschafteten landwirtschaftlichen Betrieb erworben hätten, weswegen umfangreiche Investitionen erforderlich gewesen seien, sie einen entgeltlich tätigen Wirtschaftler hätten beschäftigen müssen, ihr Milchkontingent vorgegeben gewesen sei und sie im Jahr 1992 durch die Kündigung des Wirtschaftlers in eine Notlage geraten seien, weswegen bei dem sodann erfolgten Verkauf der Rinder nur geringe Preise hätten erzielt werden können.

Mit diesen Ausführungen zeigen die Beschwerdeführer weder auf, dass der von der belangten Behörde angenommene Kalkulationszeitraum wesentlich kürzer wäre, noch, dass die von ihnen ausgeübte Tätigkeit die Annahme rechtfertige, im landwirtschaftlichen Betrieb sei eine Einkunftsquelle zu erblicken. Zu tätige Investitionen führen keineswegs zu atypischen Verhältnissen, wobei im Beschwerdefall noch zu berücksichtigen ist, dass die belangte Behörde zur Ermittlung des Kalkulationszeitraumes das wirtschaftlich beste Jahr des Beobachtungszeitraumes herangezogen und fingiert hat, in den weiteren Jahren seien keine umfangreichen Investitionen erforderlich. Gerade die Beschäftigung eines entgeltlich tätigen Wirtschaftlers bei Führung eines kleinen oder mittleren landwirtschaftlichen Betriebes spricht für das Vorliegen von Liebhaberei (vgl. das hg Erkenntnis vom 6. November 1984, 84/14/0078). Selbst wenn die Beschwerdeführer ihr Milchkontingent bereits ab Beginn ihrer Tätigkeit um 25 %, somit auf jährlich auf 50 t hätten aufstocken können, wäre für sie nichts gewonnen. Denn der erwirtschaftete Gesamtverlust ist in erster Linie auf die Bewirtschaftungskosten zurückzuführen. Die Beschwerdeführer haben im Administrativverfahren auch nicht dargestellt, welche wirtschaftliche Verbesserung mit der Erhöhung des Milchkontingentes vor dem Jahr 1989 möglich gewesen wäre. Die Kündigung des Wirtschaftlers gegen Ende des Jahres 1992 und der sich daraufhin ergebenden, von den Beschwerdeführern als Notlage bezeichneten Situation führt nicht zum Vorliegen atypischer wirtschaftlicher Verhältnisse. Vielmehr stellen Kündigungen von Arbeitnehmern, Ertragsschwankungen und Konjunkturreinbrüche normale wirtschaftliche Risiken dar (vgl. das hg Erkenntnis vom 14. Oktober 1992, 90/13/0133).

Mit den Ausführungen, die in den Jahren 1984 bis 1988 erwirtschafteten Verluste seien beim Kalkulationszeitraum außer Ansatz zu lassen, verkennen die Beschwerdeführer die Rechtslage. Die in § 2 Abs 2 LVO 1990 geregelte steuerliche Anerkennung von Verlusten in den ersten drei bzw fünf Kalenderjahren, hat außerhalb des Geltungsbereiches der LVO 1990 keine Bedeutung (vgl. das hg Erkenntnis vom 21. Juni 1994, 93/14/0217). Wenn die belangte Behörde die Jahre 1984 bis 1988 gleichsam als Anlaufzeitraum angesehen hat und sodann die Jahre 1989

bis 1991, insbesondere wegen des erzielten Gewinnes das Jahr 1989 als Grundlage für den Kalkulationszeitraum herangezogen hat, sind die Beschwerdeführer in keinen Rechten verletzt worden. Die belangte Behörde ist nämlich nicht rechtswidrig vorgegangen, wenn sie die insgesamt im Beobachtungszeitraum erwirtschafteten Verluste erst nach einem Zeitraum von mehr als 43 Jahren als durch nachfolgende Gewinne ausgeglichen angesehen hat.

Im Zusammenhang mit der behaupteten Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides betreffend die Jahre 1984 bis 1989 rügen die Beschwerdeführer mehrmals, die belangte Behörde habe ihnen nicht vorgehalten, von welchem Zahlenmaterial sie ausgegangen sei bzw welche Schlussfolgerungen sie gezogen habe. In diesem Zusammenhang stellen die Beschwerdeführer teilweise auf Wunschvorstellungen beruhende Behauptungen auf, was sie vorgebracht hätten, wenn ihnen die belangte Behörde bestimmte Vorhalte gemacht hätte.

Mit diesem Vorbringen zeigen die Beschwerdeführer keine Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Abgesehen davon, dass die belangte Behörde bei der Ermittlung des Gesamtergebnisses aus dem landwirtschaftlichen Betrieb von dem von den Beschwerdeführern im Zug des Berufungsverfahrens erklärten Gesamtverlust ausgegangen ist, beträgt der Unterschied zwischen der Berechnung der belangten Behörde und dem von den Beschwerdeführern erklärten Gesamtverlust rund 0,1 Mio S. Bei diesem geringen Unterschied kann keine Rede davon sein, die belangten Behörde hätte nicht zu dem Schluss gelangen dürfen, der landwirtschaftliche Betrieb sei innerhalb eines angemessenen Zeitraumes nicht lohnend zu gestalten.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die belangte Behörde bereits nach objektiven Kriterien unbedenklich zu dem Schluss gelangen konnte, innerhalb eines nach der Verkehrsauffassung angemessenen Zeitraumes sei aus dem landwirtschaftlichen Betrieb kein wirtschaftlicher Gesamterfolg zu erzielen gewesen.

Rechtslage für die Jahre 1990 bis 1992:

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen davon aus, dass es sich bei der von den Beschwerdeführern ausgeübten Tätigkeit um eine solche gemäß § 1 Abs 1 LVO 1990 handelt, weswegen die Vermutung für das Vorliegen einer Einkunftsquelle spricht. Diese Vermutung kann anhand der im § 2 Abs 1 LVO 1990 genannten objektiven Kriterien, welche die Beurteilung der subjektiven Gewinnabsicht ermöglichen, widerlegt werden. Nach § 2 Abs 2 LVO 1990 liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung iSd § 1 Abs 1 leg cit, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre, ab dem erstmaligen Anfall von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung Einkünfte vor (Anlaufzeitraum).

Die Beschwerdeführer stellen zwar nicht in Abrede, dass der landwirtschaftliche Betrieb nicht erst ab Inkrafttreten der LVO 1990 betrieben worden sei, behaupten jedoch, aus § 2 Abs 2 leg cit ergebe sich, dass die ab dem Jahr 1990 erwirtschafteten Verluste steuerlich zu berücksichtigen seien.

Mit diesen Ausführungen negieren die Beschwerdeführer den Beginn ihrer Tätigkeit. Der in der LVO 1990 normierte Anlaufzeitraum hat im Jahr 1984 begonnen. Aus den Fristbestimmungen des § 2 Abs 2 LVO 1990 ist daher für die Beschwerdeführer in Bezug auf die Streitjahre 1990 bis 1992 nichts zu gewinnen (vgl das hg Erkenntnis vom 31. März 1998, 98/13/0006).

Die Beschwerdeführer bekämpfen die von der belangten Behörde im Hinblick auf § 2 Abs 1 Z 1 bis 6 LVO 1990 vorgenommene Beweiswürdigung, wobei sie im Wesentlichen behaupten, das Ausmaß und die Entwicklung der Verluste seien wirtschaftlich zwingend, somit nicht willkürlich gewesen, das Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen hätte bei den gegebenen Anlaufverlusten außer Betracht bleiben müssen, mit den Gründen, die zur Beschäftigung des entgeltlich tätigen Wirtschafters geführt hätten, habe sich die belangte Behörde ebenso nicht auseinander gesetzt wie mit ihrem Bemühen, Gewinne zu erzielen, und schließlich habe die belangte Behörde die von ihnen gesetzten Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage, wie den Erwerb von Grundstücken zwecks Arrondierung des landwirtschaftlichen Betriebes sowie die erheblichen Investitionen nicht entsprechend gewürdigt, wobei die belangte Behörde bei Zweifeln, ob die von ihnen gesetzten Maßnahmen der Strukturverbesserung hätten dienlich sein können, ein dementsprechendes Ermittlungsverfahren hätte durchführen müssen.

Die LVO 1990 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 die

Beschwerdeführer die Absicht hatten, Gewinne zu erzielen. Vielmehr muss diese Absicht an Hand der in § 2 Abs 1 LVO 1990 beispielsweise aufgezeigten objektiven Kriterien beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen der Beschwerdeführer kommt es hierbei nicht an (vgl das bereits erwähnte hg Erkenntnis vom 21. Juni 1994, 93/14/0217).

Ob die sachverhältnismäßigen Voraussetzungen für die von der belangten Behörde vertretene Ansicht, die Beschwerdeführer hätten kein subjektives Ertragsstreben gehabt, vorgelegen sind, ist eine Frage der Beweiswürdigung. Der Verwaltungsgerichtshof kann im Rahmen der ihm zustehenden Schlüssigkeitsprüfung (vgl Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit³, 548 f) nicht finden, die Beweiswürdigung der belangten Behörde wäre un schlüssig. Die belangte Behörde durfte ohne gegen Denkgesetze zu verstoßen, auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse, insbesondere wegen der Bewirtschaftungskosten, aber auch wegen der Nichtsetzung strukturverbessernder Maßnahmen zu dem Schluss gelangen, die Beschwerdeführer hätten kein subjektives Ertragsstreben gehabt, weswegen der landwirtschaftliche Betrieb als Liebhaberei anzusehen sei.

Die Beschwerde erweist sich insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl II Nr 501/2001.

Wien, am 30. Juli 2002

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2002:1996140020.X00

Im RIS seit

18.11.2002

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at