jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1997/5/21 92/14/0185

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 21.05.1997

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §17 Abs1;
EStG 1972 §2 Abs2;
EStG 1972 §21 Abs1 Z3;
LiebhabereiV §1 Abs2;
LiebhabereiV §2 Abs4;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 92/14/0187

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, in den Beschwerdesachen des W und der E in I, vertreten durch Dr. H, Rechtsanwalt in S,

1) gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 13. Juni 1991, Zl 1/23/3-BK/D-1991, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1982 bis 1987 sowie die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1982 bis 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen;

und 2) gegen die Finanzlandesdirektion für Oberösterreich wegen Verletzung der Entscheidungspflicht den Beschluß gefaßt:

Das Verfahren wird eingestellt.

Begründung

Die beschwerdeführenden Eheleute sind Gesellschafter einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (in der Folge Gesellschaft) und führen in dieser Form einen landwirtschaftlichen Betrieb mit einer Grundfläche von 1,8 ha.

Die Gewinnermittlung der Gesellschaft erfolgte in den Streitjahren 1982 bis 1987 nach § 4 Abs 3 EStG 1972, hinsichtlich

der Umsatzsteuer wurde gemäß § 21 Abs 8 UStG 1972 zur Regelbesteuerung optiert. Für das Jahr 1988 beantragten die Beschwerdeführer die Gewinnpauschalierung gemäß § 17 EStG 1972 bzw die Bemessung der Umsatzsteuer gemäß § 22 UStG 1972.

Ihren Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften und Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1982 bis 1987 schlossen die Beschwerdeführer jeweils eine Einnahmen-Ausgabenrechnung an, in welchen in gesonderten Spalten mit der Bezeichnung ua "Vermietung I. Stock" und "Landwirtschaft" folgende Summen an Aufwendungen und Erlösen aufscheinen:

	"Vermietung"		"Landwirtschaft"	
	Aufwendungen	Erlöse	Aufwendungen	Erlöse
1982	39.495,--	13.608,--	55.060,--	12.398,--
1983	40.967,--	18.144,--	90.745,--	25.991,--
1984	44.033,--	20.504,--	76.280,--	65.973,--
1985	41.135,--	17.130,--	84.938,--	24.380,--
1986	32.425,--	28.420,--	64.825,--	31.506,--
1987	24.624,--	26.400,--	53.668,--	63.989,--

Für die Jahre 1982 bis 1986 erklärten die Beschwerdeführer entsprechende Verluste, teilweise nur aus der Landwirtschaft, teilweise einschließlich der Verluste aus Vermietung. Für 1987 erklärten die Beschwerdeführer einen Gewinn von S 10.321,-- und für 1988 einen Gewinn von S 14.928,-- mit dem Vermerk "Pauschal.".

Das Finanzamt setzte die Umsatzsteuer der Jahre 1982 bis 1987 vorläufig erklärungsgemäß und stellte auch die Einkünfte vorläufig in Anlehnung an die Erklärungen bzw die Einnahmen-Ausgabenrechnungen fest, wobei es ebenfalls teilweise nur die Verluste aus Landwirtschaft erfaßte, teilweise die Verluste (und im Jahre 1987 den Gewinn) aus der Land- und Forstwirtschaft einschließlich der Ergebnisse aus der Vermietung bzw für 1982 (wohl irrtümlich) nur den Verlust aus Vermietung erfaßte. Die Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Anläßlich einer abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer zur Land- und Forstwirtschaft - auch unter Berücksichtigung einer Grobprognose für die Jahre 1988 bis 1993, wonach unter Vernachlässigung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen jeweils Verluste anzunehmen seien - fest, daß sich innerhalb eines Zeitraumes von 12 Jahren (mit Ausnahme des Jahres 1987) nur Verluste ergäben, weshalb keine Einkunftsquelle vorliege. Auch die Tätigkeit aus Vermietung und Verpachtung beurteilte der Prüfer im Hinblick auf die entsprechenden Ergebnisse und den Umstand, daß das Mietverhältnis Mitte 1988 aufgelöst worden sei, als Liebhaberei. In der Niederschrift über die Schlußbesprechung wurden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1982 bis 1988 in einer Summe dargestellt und festgehalten, daß es sich sowohl bei der Land- und Forstwirtschaft als auch bei der Vermietung und Verpachtung um Tätigkeiten handle, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten ließen.

Das Finanzamt folgte dieser Ansicht insoweit, als es im Rahmen endgültiger Bescheide die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft jeweils mit Null feststellte, und die vorläufigen Umsatzsteuerbescheide in Anwendung des § 2 Abs 5 Z 2 UStG 1972 aufhob.

In einer dagegen eingebrachten Berufung gingen die Beschwerdeführer von den insgesamt (aus der Vermietung und der Landwirtschaft) erzielten Erlösen aus und meinten, daß die Ertragsentwicklung die vom Prüfer angestellte Gewinn- und Verlustvorschau für die Jahre 1988 bis 1993 nicht bestätige. Die dort angeführten Einnahmen seien nach Ansicht der Beschwerdeführer als Mindesteinnahmen zu verstehen und die Aufwendungen schienen als zu hoch geschätzt. Ausgehend von der Entwicklung des Betriebes bis 1986 scheine in der Vorschau die unternehmerische Tüchtigkeit der Steuerpflichtigen nicht richtig Niederschlag gefunden zu haben. Der gegenständliche Landwirtschaftsbetrieb bestehe schon seit Generationen in dieser Größe. Ausgehend von einem durchschnittlichen jährlichen Betriebserlös von S 60.000,-- sei auch eine objektive Gewinnerzielungsmöglichkeit vorhanden. In der durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzt, bei der Prüfung seien die Einnahmen, die aus der Zimmervermietung resultierten, von der Landwirtschaft abgetrennt worden. Die Vermietungseinnahmen seien dadurch entstanden, daß die Person, die ein Pferd eingestellt habe, auch ein Zimmer gemietet habe. Das könne nicht getrennt betrachtet

werden. Unter Berücksichtigung dieses Umstandes seien die Verluste "am Anfang schon kleiner". Vier Jahre seien Verluste aufgetreten, im fünften Jahr "war Tschernobyl". Überdies wurde klargestellt, daß es sich um eine Nebenerwerbslandwirtschaft handle.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Die belangte Behörde vertrat die Ansicht, daß die gegenständliche (landwirtschaftliche) Tätigkeit unter § 1 Abs 2 der Liebhabereiverordnung BGBl Nr 322/1990 zu subsumieren und gegenständlich nicht geeignet sei, auf Dauer einen Gewinn bzw Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten im Sinne des EStG zu erwirtschaften. Die letztgenannte Ansicht begründete die belangte Behörde damit, daß sie den "ordentlichen Einnahmen" aus der Land- und Forstwirtschaft (durchschnittlich rd S 32.000,-- pro Jahr) die Fixkosten gegenüberstellte. In der Folge ging die belangte Behörde davon aus, daß (mit Ausnahme des Jahres 1987) allein die jährlichen Fixkosten jeweils die jährlichen "ordentlichen Einnahmen" aus der Land- und Forstwirtschaft überstiegen hätten. Das Jahr 1987 sei nicht repräsentativ, weil in diesem Jahr ein Erlös von S 26.450,-- aus dem Verkauf eines Fohlens habe erzielt werden können, derartige Beträge aus dem Verkauf von Fohlen aber nicht nachhaltig, jährlich erzielt werden könnten.

Gegen diese Berufungsentscheidung erhoben die Beschwerdeführer zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, welcher die Behandlung der Beschwerde mit Beschluß vom 29. September 1992, B 866/91, ablehnte und sie dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abtrat. Für das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof beantragten die Beschwerdeführer bereits in dieser Beschwerde 1) die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und 2) hinsichtlich der Gewinnfeststellung gemäß § 188 BAO für die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung der Jahre 1982 bis 1986, der Verwaltungsgerichtshof wolle wegen Verletzung der Entscheidungspflicht in der Sache selbst entscheiden.

Über gesonderte Mängelbehebungsaufträge des Verwaltungsgerichtshofes, einerseits hinsichtlich des angefochtenen Bescheides das Recht, in dem die beschwerdeführenden Parteien verletzt zu sein behaupten, bestimmt zu bezeichnen und die Gründe, auf die sich die Behauptung der Rechtswidrigkeit stützt, anzuführen, und andererseits hinsichtlich der behaupteten Verletzung der Entscheidungspflicht den Sachverhalt wiederzugeben und glaubhaft zu machen, daß die Frist gemäß § 27 VwGG abgelaufen ist, erstatteten die Beschwerdeführer einen ergänzenden Schriftsatz. Danach erachten sich die Beschwerdeführer hinsichtlich des angefochtenen Bescheides in ihrem Recht verletzt, daß die "gesamten und gemeinsamen Einkünfte der Gesellschaft", nämlich die Einnahmen aus Land- und Forstwirtschaft sowie aus Vermietung und Verpachtung, wie sie für die Jahre 1982 bis 1988 der Höhe nach in der Niederschrift über die Schlußbesprechung aufgelistet seien, als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft einheitlich und gesondert festgestellt werden und die diesbezügliche Tätigkeit nicht unter § 2 Abs 5 Z 2 UStG 1972 subsumiert werde. Der Mängelbehebungsauftrag hinsichtlich der behaupteten Verletzung der Entscheidungspflicht blieb unbeantwortet.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1) Soweit die Urbeschwerde durch den Antrag an den Verwaltungsgerichtshof, hinsichtlich der Gewinnfeststellung gemäß § 188 BAO für die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung und die Jahre 1982 bis 1986 in der Sache selbst zu entscheiden, eine Beschwerde wegen Verletzung der Entscheidungspflicht enthält, sind die Beschwerdeführer dem Auftrag des Verwaltungsgerichtshofes, die dieser Beschwerde anhaftenden Mängel zu beheben, nicht nachgekommen. Das diesbezügliche Beschwerdeverfahren war daher einzustellen.

2) Bescheidbeschwerde:

Die belangte Behörde beurteilte die Tätigkeit der Beschwerdeführer aus der Bewirtschaftung der lediglich 1,8 ha großen Landwirtschaft als solche gemäß § 1 Abs 2 der Liebhabereiverordnung (BGBl Nr 322/1990) und begründete in der Folge, weshalb die daraus folgende Liebhabereivermutung im Beschwerdefall nicht widerlegt werden könne.

Daß die Liebhabereiverordnung mit ihrem gesamten Inhalt im vorliegenden Beschwerdefall anwendbar war, steht im Hinblick auf die Erlassung des angefochtenen Bescheides am 24. Juni 1991 ungeachtet der in der Folge durch den Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 12. Dezember 1991, V 53/91-15 ua, erfolgten Aufhebung des Art. II der Verordnung außer Zweifel und wurde von den Beschwerdeführern auch nicht in Abrede gestellt. Von den Beschwerdeführern wird aber insbesondere gerügt, die belangte Behörde habe nur pauschal behauptet, daß sich die gegenständlichen Einkünfte des 1,8 ha großen Betriebes aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern ergäben, die

nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß der Sport- und Freizeitausübung oder dem persönlichen Wohnbedürfnis dienten bzw Luxusgüter darstellten und die Betriebstätigkeiten besonders eine in der Lebensführung der Beschwerdeführer begründete Neigung haben sollten, weitere Hinweise auf einen solchen Sachverhalt in der Bescheidbegründung aber nicht aufgezeigt. Auch würden die Behauptungen nicht den Tatsachen und der Aktenlage entsprechen.

Gemäß § 1 Abs 2 der Verordnung ist Liebhaberei zu vermuten bei einer Betätigung, wenn Verluste entstehen, 1) aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, oder 2) aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind. Die Frage, ob sich ein Wirtschaftsgut im Sinne des § 1 Abs 2 der Verordnung in besonderem Maß für die private Nutzung eignet bzw einer privaten Neigung entspricht, ist daher abstrakt nach der Verkehrsauffassung und nicht nach den Verhältnissen des jeweiligen Steuerpflichtigen zu beurteilen. Wenn nun die belangte Behörde die Betätigung im gegenständlichen Landwirtschaftsbetrieb schon im Hinblick auf seine Größe von 1,8 ha als eine solche im Sinne des § 1 Abs 2 der Verordnung beurteilt hat, so kann darin keine Rechtswidrigkeit erblickt werden. Der Verwaltungsgerichtshof teilt nämlich die in der Literatur vertretene Ansicht, daß die Beurteilung, ob eine bestimmte Betätigung typischerweise einer privaten Neigung entspricht, wesentlich auch von der Größe des bewirtschafteten Wirtschaftsgutes abhängt und ua im Betrieb einer Kleinlandwirtschaft eine solche Betätigung zu sehen ist (vgl Herzog/Zorn, Das neue Liebhabereirecht, Rdw 1990, 265). In seinem Erkenntnis vom 19. Mai 1988, 87/07/0070, hat der Gerichtshof im übrigen eine Liegenschaft mit einer Gesamtgrundfläche von 3,75 ha als Kleinlandwirtschaft beurteilt, sodaß auch keine Bedenken bestehen, den gegenständlichen, erheblich kleineren Betrieb als Kleinlandwirtschaft zu beurteilen.

Soweit die Beschwerdeführer meinen, die objektiv mögliche Ertragsfähigkeit des Betriebes sei aus der aufgezeigten Entwicklung des Betriebes in den Jahren 1983 bis 1988 und daraus abzuleiten, daß auch für die folgenden Jahre gemäß § 17 EStG 1972 nur positive Einkünfte möglich seien, ist folgendes zu sagen: In den Jahren 1982 bis 1986 erzielten die Beschwerdeführer durchwegs Verluste in unterschiedlichem, keineswegs aber kontinuierlich sinkendem Ausmaß. Auch aus dem Beschwerdevorbringen, in den Jahren 1983 bis 1987 hätten die Beschwerdeführer durchschnittliche Einnahmen des "gesamten einheitlichen Betriebes" von über S 66.000,-- erzielt, kann

-

abgesehen davon, daß dieser Durchschnittswert nach den eigenen Einnahmen- und Ausgabenrechnungen der Beschwerdeführer um rd S 1.500,-- niedriger anzusetzen wäre - die objektiv mögliche Ertragsfähigkeit des Betriebes nicht abgeleitet werden, weil diesen durchschnittlichen Einnahmen durchschnittliche Ausgaben von S 110.000,-- gegenüberstehen. Soweit sich die Beschwerdeführer auf das Jahr 1988 und die Folgejahre stützen, in welchen im Hinblick auf die Gewinnermittlung gemäß § 17 EStG 1972 nur "positive Einkünfte möglich" seien, ist darauf hinzuweisen, daß mit einer eine Einkunftsquelle voraussetzenden Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nicht das Bestehen einer Einkunftsquelle dargetan werden kann (vgl das hg Erkenntnis vom 27. Oktober 1987, 87/14/0129). Zur Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft können die sich aus der Pauschalierung nach Durchschnittssätzen ergebenden Betriebsergebnisse daher nicht herangezogen werden. Es war vielmehr richtig, daß der Prüfer zur Beurteilung dieser Frage unter Vernachlässigung der Gewinnpauschalierung eine Prognoserechnung angestellt hat. Zum Beschwerdevorbringen, unerklärlich sei der Hinweis der belangten Behörde, daß das Jahr 1987, in welchem im Verhältnis zu dem bis dahin erwirtschafteten Gesamtverlust ein relativ geringer Gewinn erwirtschaftet wurde, nicht repräsentativ sei, weil der Verkauf von Fohlen nicht nachhaltig jährlich zu erwarten sei, ist darauf hinzuweisen, daß das Jahr 1987 schon deswegen nicht repräsentativ ist, weil weder in den fünf Jahren davor, noch nach der Prognose des Prüfers, in welcher ausdrücklich auch Fohlenverkäufe berücksichtigt wurden, in den sechs Jahren danach ein ähnliches Ergebnis erzielt wurde bzw zu erzielen war. Der Prognoserechnung des Prüfers traten die Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren substantiiert nicht entgegen. Mit dem allgemein gehaltenen Hinweis in der Berufung, die "dort angeführten Einnahmen" seien nach Meinung der Beschwerdeführer als Mindesteinnahmen zu verstehen und die Aufwendungen erschienen als zu hoch geschätzt, wird die Unrichtigkeit der Prognoserechnung nicht aufgezeigt, zumal

die Beschwerdeführer in der Berufung aus dem Jahr 1990 auch nicht behaupteten, daß in den bereits abgelaufenen Jahren 1988 und 1989 anstelle der prognostizierten Verluste tatsächlich Gewinne entstanden seien oder tatsächlich je ein Fohlen hätte verkauft werden können. Es kann daher dahingestellt bleiben, ob

-

wie die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift ausführt - im Hinblick auf die elfmonatige Tragezeit von Stuten und die fünfbis achtmonatige Säugezeit des Fohlens bei einer einzigen Stute lediglich mit Fohlenverkäufen in Abständen von zwei Jahren gerechnet werden kann. Im übrigen sind im Jahr 1987 Einnahmen aus einer Pensionstierhaltung im Ausmaß von zuletzt rd S 20.000,-- mitberücksichtigt, die nach den (auch in der Berufung und in der Beschwerde unwidersprochen gebliebenen) Feststellungen des Prüfers ab dem zweiten Halbjahr 1988 weggefallen sind.

Die Beschwerdeführer haben nicht im Sinn des § 1 Abs 2 in Verbindung mit § 2 Abs 4 der Verordnung aufgezeigt, daß ihre Tätigkeit geeignet ist, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften. Es kann daher dahingestellt bleiben, welcher Zeitraum im gegenständlichen Fall noch als überschaubar (im Sinne des § 2 Abs 4 der Verordnung) anzusehen wäre. Daher ist der belangten Behörde im Ergebnis zuzustimmen, daß sie die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit der Beschwerdeführer ertragsteuerlich nicht als Einkunftsquelle und umsatzsteuerrechtlich nicht als unternehmerische Tätigkeit beurteilt hat, wobei unter Berücksichtigung des auch aus der Vermietung eines Gebäudeteiles entstandenen Gesamtverlustes - daß die Vermietungstätigkeit für den Fall der gesonderten Betrachtung eine Einkunftsquelle darstellte, haben die Beschwerdeführer selbst niemals behauptet - dahingestellt bleiben kann, ob diese Tätigkeit einen dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb dienenden Nebenbetrieb darstellt oder nicht.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1997:1992140185.X00

Im RIS seit

03.04.2001

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at