

# TE Vwgh Erkenntnis 1993/10/20 89/13/0230

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 20.10.1993

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

80/08 Zivilrecht;

## Norm

EStG 1972 §16 Abs1;

EStG 1972 §2 Abs2;

EStG 1972 §2 Abs4;

LandpachtG 1969 §6;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Pokorny, Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Oberkommissärin Dr. Büsser, über die Beschwerde des 1. KF und der 2. TF beide in W, beide vertreten durch Dr. M, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 11. September 1989, GZ 6/3-3207/85-07, betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1982, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die Beschwerdeführer verpachteten nach Erreichen des Pensionsalters im Jahre 1976 die bisher selbst bewirtschaftete Gärtnerei an ihren Sohn gegen einen jährlichen Pachtzins von S 12.000,--. In der Folge interessierte sich die Bundesgebäudeverwaltung für den Kauf der Betriebsliegenschaft, um dort eine internationale Schule zu erbauen. Mit Einverständnis des Sohnes veräußerten die Beschwerdeführer das Grundstück - die Betriebsmittel durften entfernt werden - schließlich um S 35.000.000,--. Einen Teil des Erlöses verwendeten die Beschwerdeführer dafür, ein anderes Grundstück anzuschaffen und darauf in den Jahren 1982 und 1983 wiederum eine Gärtnerei samt Wohngebäude zu errichten. Auch dieser Betrieb wurde zur Gänze bzw. das Wohnhaus zur Hälfte dem Sohn pachtweise überlassen.

Für das Jahr 1982 erklärten die Beschwerdeführer negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 1.445.892,--, wobei den Pachteinnahmen von S 12.000,-- Vorsteuern in Höhe von S 1.319.385,-- sowie Abschreibungen für Abnutzung von S 138.507,-- gegenübergestellt wurden.

Eine abgabenbehördliche Prüfung ergab, daß künftig allein die voraussichtlichen Abschreibungen jährlich über S 400.000,-- betragen würden, während aufgrund der mit dem Sohn bisher nur mündlich getroffenen Vereinbarungen in den ersten drei Jahren des Bestandverhältnisses überhaupt keine Einnahmen und danach monatlich lediglich S 3.000,-- zu erzielen seien. Wegen des Mißverhältnisses zwischen den zu erwartenden Einnahmen und den bereits auf Dauer vorgegebenen Aufwendungen sah der Prüfer in der gegenständlichen Verpachtung keine Einkunftsquelle. Das Finanzamt schloß sich dieser rechtlichen Beurteilung an und erließ Bescheide, denen die Feststellung zugrundelag, daß die Verpachtung einkommensteuerlich und umsatzsteuerlich als Liebhaberei anzusehen sei.

Die Beschwerdeführer erhoben Berufung und beantragten eine erklärungsgemäße Veranlagung. Der Wert des mit einem Investitionsaufwand von S 14.000.000,-- errichteten neuen Betriebes sei wesentlich geringer als der der veräußerten Gärtnerei, deren Verpachtung nicht als Liebhaberei beurteilt worden sei. Auch wären bei der Errichtung nur betriebswirtschaftliche Maßstäbe angelegt worden. Nach Anlaufverlusten - der Boden bedürfe einer mehrjährigen Aufbereitung - könne die verpachtete Gärtnerei so wie jede andere Gärtnerei im Wiener Raum Gewinne erzielen. Die Verbesserung der Bodenqualität werde vom Sohn vorgenommen und stelle, da der Wertzuwachs den Eigentümern zugute käme, ein zusätzliches Pachtentgelt dar. Auch dürften die Leistungen des Sohnes während der Demontage des alten Betriebes und der Errichtung der neuen Gärtnerei nicht außer acht gelassen werden. Der Betriebsprüfer übersehe, daß es sich bei dem Pachtverhältnis um einen Vertrag zwischen nahen Angehörigen handle und Eltern verständlicherweise ihren Sohn in den ersten Jahren zur Bewältigung der Anlaufverluste finanziell unterstützen müßten. Über die Höhe der zukünftigen Pachtzinse würden noch Vereinbarungen, die sich an der Ertragskraft des Unternehmens orientierten, getroffen werden. Die Beschwerdeführer verwiesen weiters auf die ungünstigen Marktpreise im Bereich der Landwirtschaft, sowie auf die Schutzbestimmungen des Miet- und Pachtrechtes, die als Zwangsgesetze anzusehen seien und daher im Sinne der Rechtsprechung nicht Anlaß für die Einstufung als Liebhaberei sein dürften. Auch lasse die Finanzverwaltung eine kürzere Abschreibungsduer zu als dem tatsächlichen Wertverzehr entspräche, sodaß stille Reserven entstünden, was das ausgewiesene Ergebnis bei einem Neuerwerb verschlechtere. Es könne den Beschwerdeführern nicht vorgeworfen werden, daß sie einen Teil des Veräußerungserlöses wiederum in einen Bereich investierten, der ihnen zeit ihres Lebens als Einkunftsquelle gedient habe. Angesichts der ständigen Geldentwertung sei eine Zukunftsvorsorge zudem auf lange Sicht überhaupt nur in Sachwerten möglich.

In einer Berufungsergänzung strichen die Beschwerdeführer die Rechtsposition des Sohnes als Pächter des alten Betriebes heraus. Da die Aufkündigung eines Pachtvertrages rechtlich noch schwieriger durchsetzbar sei als die Beendigung eines Mietverhältnisses, habe eine gütliche Einigung angestrebt werden müssen. Ihr Sohn habe den Pachtgegenstand nur unter der Bedingung geräumt, daß während der Aufbauzeit des Ersatzbetriebes der bisherige Pachtzins weiter gelte. Liebhaberei könne bei der gegebenen Gesetzeslage selbst bei dauernder Ertragslosigkeit nicht angenommen werden. Darüber hinaus äußerten die Beschwerdeführer die Hoffnung, der nach Erreichen der vollen Produktionskapazität zu vereinbarende ertragsabhängige Pachtzins werde bei einem 20-jährigen Beobachtungszeitraum zu positiven Einkünften führen. Weiters vertraten sie die Ansicht, auch ein möglicher Veräußerungsgewinn, d.h. der Wertzuwachs durch die Sachleistungen des Pächters, müsse bei der Beurteilung, ob eine Einkunftsquelle vorliege, berücksichtigt werden. Schließlich verwiesen die Beschwerdeführer auf ihre rechtliche und moralische Verpflichtung als Eltern, dem Kind beim Aufbau einer Existenz behilflich zu sein, zumal dem anderen Sohn bereits vor Jahren eine wertvolle Gärtnerei übereignet worden sei.

Der Betriebsprüfer nahm zur Berufung Stellung und entgegnete, wegen der geschilderten familiären Rücksichtnahmen könne ein Einnahmenüberschuß selbst dann nicht erzielt werden, wenn man Sachleistungen des Pächters als zusätzliches Entgelt ansetzen würde.

Darauf erwiderten die Beschwerdeführer, der Umsatz des Pächters habe zu Anfang keinen höheren Pachtschilling zugelassen. Im übrigen verwiesen sie auf den Entwurf eines Pachtvertrages, der für die Zukunft eine angemessene 30 %ige Umsatzpacht vorsehe.

Mit Schreiben vom 8. September 1986 gaben die Beschwerdeführer bekannt, daß der Pachtvertrag novelliert worden sei. Gleichzeitig legten sie ein Gedächtnisprotokoll vom 9. Jänner 1986 über den mündlich geschlossenen Pachtvertrag vor. Darin wurde festgehalten, daß ab 1. Jänner 1985 die Jahrespacht S 96.000,-- (wertgesichert) betrage und der Pächter zusätzlich vor allem im Zusammenhang mit der Verbesserung der Bodenqualität wesentliche Naturalleistungen erbringen müsse. Ab 1. Jänner 1986 sei der Pächter auch verpflichtet, auf seine Kosten für die

vollständige Instandhaltung und die jeweils notwendige Erneuerung der gesamten Betriebsausstattung zu sorgen. Bei Vertragsbeendigung wären die verpachteten und die vom Pächter erneuerten Anlagen unentgeltlich den Verpächtern zu übertragen. Der auf unbestimmte Zeit geschlossene Pachtvertrag könne vierteljährlich unter Einhaltung einer einmonatigen Frist ohne Angabe von Gründen gekündigt werden.

Erläuternd bemerkten die Beschwerdeführer, die getroffene Pachtzinsvereinbarung bilde das Optimum dessen, was vom Pächter verlangt werden könne, ohne dessen Existenz zu gefährden. Die Erträge würden voraussichtlich noch 20 Jahre hinter denen der aufgegebenen Gärtnerei zurückbleiben, da die Arbeit einer ganzen Generation notwendig sei, bis der Boden eine entsprechende Qualität aufweise.

Die belangte Behörde wies die Berufung ab. Den bereits vorliegenden Feststellungserklärungen für die Jahre 1983 bis 1987 seien folgende Werbungskostenüberschüsse zu entnehmen:

1983: - S 1.169.536,-

1984: - S 738.502,-

1985: - S 525.889,-

1986: - S 480.995,-

1987: - S 469.236,-

Die Verluste gründeten sich im wesentlichen auf die hohen Abschreibungsbeträge (1983 S 523.768,-- 1984 S 541.801,--, ab 1985 S 552.369,--) für jene Wirtschaftsgüter, die von den Beschwerdeführern in den Jahren 1982 bis 1984 zum Betrieb der neuen Gärtnerei angeschafft worden seien. Bei Abschreibungsdauern von 10, 20, 25 und 50 Jahren könne unter Zugrundelegung des vereinbarten jährlichen Pachtzinses von S 96.000,-- innerhalb einer Zeitspanne von 20 bis 25 Jahren kein Einnahmenüberschuß erzielt werden. "Naturalleistungen" seien nicht zu berücksichtigen, da konkrete Angaben für eine Bewertung fehlten. Ein möglicher Veräußerungsgewinn sei im Rahmen der streitgegenständlichen Einkünfte unbeachtlich. Die Berufungsausführungen zum verwandtschaftlichen Naheverhältnis ließen erkennen, daß nicht die Schaffung einer Einkunftsquelle, sondern die Unterstützung des Sohnes für das wirtschaftliche Engagement der Beschwerdeführer bestimmend gewesen sei.

Mietrechtliche Zwangsvorschriften, wie sie dem Verwaltungsgerichtshoferkenntnis vom 3. März 1970, 1721/69 zugrundelagen, kämen im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung. Da es objektiv gesehen an der Möglichkeit fehle, Einnahmenüberschüsse zu erzielen, stelle die Verpachtung eine steuerlich unbedeutliche Liebhaberei dar.

Gegen diese Entscheidung wendet sich die Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Abgabenbehörden gingen davon aus, daß nach Beendigung der Eigenbewirtschaftung von den Beschwerdeführern mit ihrem Sohn ein steuerlich anzuerkennender Pachtvertrag geschlossen wurde. Auch die im Verhältnis zur Größe von 10.951 m<sup>2</sup> und der wirtschaftlichen Leistungskraft der Gärtnerei niedrige Jahrespacht von S 12.000,-- nahmen sie nicht zum Anlaß, die Entgeltlichkeit der Vereinbarung in Frage zu stellen. Handelt es sich bei dem Rechtsgeschäft aber um einen Pachtvertrag (§ 1091 ABGB) zur landwirtschaftlichen Nutzung eines Grundstückes,

kommen die Bestimmungen des Landpachtgesetzes (LPG), BGBl. Nr. 451/1969, zwingend zur Anwendung. Diese rechtliche Folgerung ergibt sich aus dem von der belangten Behörde angenommenen Sachverhalt. Mit dem diesbezüglichen Vorbringen verstößen die Beschwerdeführer daher nicht gegen das aus § 41 Abs 1 VwGG abzuleitende Neuerungsverbot.

Das Landpachtgesetz sieht zwar keine Kündigungsbeschränkungen vor, gibt dem Pächter aber die Möglichkeit, im Falle einer Vertragsauflösung durch den Verpächter bei Gericht eine Pachtverlängerung zu beantragen. Überwiegen die Interessen des Pächters an der Fortsetzung die Interessen des Verpächters an der Beendigung des Bestandverhältnisses, hat das Gericht - soweit kein Ausschließungsgrund im Sinne des § 6 LPG vorliegt - den Landpachtvertrag (im gegenständlichen Fall um maximal vier Jahre) zu verlängern. Die Beschwerdeführer meinen, diese Schutzbestimmung hätte sie zu der möglicherweise verlustbringenden Verpachtung eines Ersatzbetriebes gezwungen. Verhalte der Gesetzgeber jedoch zu einer ertragslosen Tätigkeit, dürfe die mangelnde Gewinnerzielung dem Steuerpflichtigen nicht zum Nachteil gereichen. Dieser Auffassung ist nicht zuzustimmen.

Es mag zutreffen, daß nur das Anbot einer Ersatzliegenschaft im Sinne des § 6 Abs 2 Z 4 LPG eine gerichtliche Verlängerung des ursprünglichen Pachtvertrages verhindern hätte können. Die Kündigungserschwernisse des LPG hätten die Beschwerdeführer somit allenfalls dazu gezwungen, ihre frühere Verpächtertätigkeit, deren Eignung als Einkunftsquelle (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) unbestritten war, fortzusetzen. Wollten die Beschwerdeführer hingegen einen Veräußerungserlös erzielen, so standen allfällige dadurch verursachte Kosten im wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesem Vorgang. Gleiches gilt für die "ersparten Entschädigungszahlungen" an den Pächter. Ein derartiger Aufwand ist nicht anders zu behandeln als Freimachungskosten eines Miethauses. Diese sind bloß dann steuerwirksam (im Wege der Abschreibung), wenn sie aufgewendet werden, um eine (neue) Einkunftsquelle zu schaffen; nicht jedoch, wenn sie zur Veräußerung des freigemachten Objektes geleistet werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 9. Juni 1982, 81/13/0123).

Da das Landpachtgesetz den Verpächter zudem nicht zwingt, den Pachtzins unverändert zu lassen, sind auch keine gesetzlichen Einnahmenbeschränkungen in Rechnung zu stellen.

Ob die Verpachtung der Ersatzliegenschaft eine Einkunftsquelle darstellt, ist daher nach den allgemeinen, von Lehre und Rechtsprechung herausgearbeiteten, Grundsätzen zu beurteilen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann von einer Einkunftsquelle nur dann gesprochen werden, wenn aus ihr auf Dauer gesehen Gewinne bzw. Einnahmenüberschüsse zu erwarten sind. Andernfalls liegt "Liebhaberei" im steuerlichen Sinne vor.

Bei Beurteilung der steuerlichen Liebhaberei ist entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer nicht auf eine betriebswirtschaftliche Kostenrechnung abzustellen, sondern darauf, ob sich unter Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften in absehbarer Zeit insgesamt ein Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten ergibt (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 12. September 1989, 88/14/0177, 0194 und vom 5. Dezember 1991, 89/13/0243). Die Absetzung für Abnutzung (AfA) darf bei der Berechnung der Ertragsfähigkeit nicht außer Ansatz bleiben, da sie einem echten Wertverzehr Rechnung trägt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 3. Juni 1986, 86/14/0012 und die dort angeführte Vorjudikatur). Auch das Vorbringen, der Pächter sei spätestens seit 1986 verpflichtet, die Betriebsausstattung auf seine Kosten zu erneuern, ändert nichts daran, daß alle von der belangten Behörde berücksichtigten Abschreibungen auf Anschaffungen der Beschwerdeführer zurückzuführen sind, von denen jedenfalls eine Absetzung für Abnutzung vorzunehmen war. Künftige Investitionen des Pächters könnten sich im Rahmen der steuerlichen Überschußermittlung erst im Zeitpunkt einer allfälligen Vertragsauflösung auswirken. Da ein Pachtende im Zeitpunkt der Entscheidung nicht absehbar war, durften derartige (im übrigen noch gar nicht erbrachte) Sachleistungen des Pächters bei der Prognoserechnung auch nicht berücksichtigt werden.

Soweit die Beschwerdeführer eine Verlängerung der Abschreibungsdauer von den Anschaffungskosten landwirtschaftlicher Maschinen anstreben, ist ihnen entgegenzuhalten, daß sie selbst eine zehnjährige betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer in Ansatz brachten. Es wäre nun an ihnen gelegen gewesen, nicht nur zu behaupten, sondern näher zu begründen, warum die bei der Gewinnermittlung für angemessen erachtete Nutzungsdauer bei Lösung der Voluptuareigenschaft unangemessen sein sollte (vgl. das hg. Erkenntnis vom 3. Juni 1986, 86/14/0012). Eine allgemeine Erfahrungstatsache, wonach die "tatsächliche Gebrauchsdauer landwirtschaftlicher

Maschinen weit länger" sei als zehn Jahre, besteht nicht. Tatsächlich ist dieser Punkt auch nicht entscheidungsrelevant, da schon die Gebäudeabschreibungen (Fertighalle, Glashäuser, Wohnhaus) - dafür wurden Abschreibungszeiträume von 25 und 50 Jahren angenommen - die zu erwartenden Einnahmen bei weitem übersteigen.

Bei Beantwortung der Frage, ob eine Tätigkeit als Einkunftsquelle in Betracht kommt, bilden die dem Steuerpflichtigen in Rechnung gestellten Vorsteuern regelmäßig (soweit keine unechte Umsatzsteuerbefreiung vorliegt) keinen Kostenfaktor. Dies gilt auch dann, wenn der Vorsteuerabzug wegen des Vorliegens von Liebhaberei tatsächlich nicht gewährt wird. Daß die belangte Behörde dies verkannt hat, ist dem angefochtenen Bescheid indes entgegen den Beschwerdeaufführungen nicht zu entnehmen. Die von ihr aufgelisteten Betriebsergebnisse beinhalten zwar die Vorsteuern aus "Aktivierungen und GWG", doch wird nicht allein deswegen, sondern aufgrund des Mißverhältnisses zwischen Einnahmen und Anlagenabschreibungen (Aktivierungen ohne Umsatzsteuer) die Ertragsfähigkeit der Verpachtung verneint.

Da die Beurteilung einer Tätigkeit als steuerliche Einkunftsquelle, wie bereits erwähnt, ausschließlich nach steuerlichen Gesichtspunkten zu erfolgen hat, kam die von den Beschwerdeführern vermißte Anlegung "exakter betriebswirtschaftlicher Maßstäbe", insbesondere die Berücksichtigung der steuerlich unerheblichen Meliorationen bei Grund und Boden, nicht in Betracht. Der in diesem Zusammenhang erhobene Vorwurf einer unvollständigen Sachverhaltsermittlung erweist sich daher als unberechtigt.

Welche Bedeutung dem Umstand, daß die Beschwerdeführer ausschließlich den Beruf eines Erwerbsgärtners erlernt haben, bei Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit der Verpachtung zukommen soll, vermag die Beschwerde nicht aufzuzeigen.

Wenn die Beschwerdeführer schließlich rügen, der Beobachtungszeitraum von sechs Jahren sei zu kurz, um die Ertragsfähigkeit der Verpachtung beurteilen zu können, übersehen sie, daß bei der vorgegebenen Struktur der Werbungskosten - schon die AfA der auf 25 und 50 Jahre abzuschreibenden Anlagegüter übersteigt die Einnahmen - die Erzielung von Einnahmenüberschüssen auf absehbare Zeit ausgeschlossen ist. Die Beschwerde mußte daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abgewiesen werden.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers, BGBl. Nr. 104/1991.

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1993:1989130230.X00

**Im RIS seit**

19.09.2001

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)