jusline®
»» Recht. Schnell

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

# TE Vwgh Erkenntnis 1992/3/18 92/14/0019

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 18.03.1992

**Index**

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

**Norm**

BAO §114
BAO §184
BAO §28
EStG 1972 §2 Abs2
EStG 1972 §2 Abs3 Z3
EStG 1972 §21 Abs2 Z1
EStG 1972 §23
GewStG §1
UStG 1972 §22 Abs4
VwGG §34 Abs1

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Pokorny, Dr. Karger und Dr. Baumann als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kirchmayr, über die Beschwerde des B in P, vertreten durch Dr. G, Rechtsanwalt in R, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 25. Juni 1990, Zl. 8/35/6-BK/Ma-1990, betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für 1980 bis 1985, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

**Begründung**

Der Beschwerdeführer und seine Ehegattin sind zu gleichen Teilen Eigentümer eines pauschalierten land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Die landwirtschaftlich genutzte Fläche beträgt ca. 15 ha, wovon je die Hälfte auf Acker- und Grünland entfallen. Im Zuge einer den Beschwerdeführer betreffenden Betriebsprüfung für die Jahre 1980 bis 1985 stellte der Prüfer im wesentlichen folgendes fest:

Der Beschwerdeführer habe 1976 zu dem 1974 erworbenen Mähdrescher weitere angekauft und diese großteils für Lohndruscharbeiten bei den umliegenden Landwirten verwendet. Dem Beschwerdeführer seien für den Lohndrusch 1980 bis 1982 drei, 1983 vier und 1984 fünf Mähdrescher zur Verfügung gestanden. Diese Zahl habe sich 1985 wieder auf vier reduziert. Da der Beschwerdeführer die anfallenden Druscharbeiten nicht mehr allein bewältigen habe können, habe er auch fremde Drescherfahrer eingesetzt. Die Vermittlung und Abrechnung der Lohndruscharbeiten habe ein Maschinenring durchgeführt. Der Beschwerdeführer habe weder die mit den Lohndruscharbeiten im Zusammenhang stehenden Einnahmen und Ausgaben aufgezeichnet, noch Belege bzw. deren Durchschriften, insbesondere betreffend die Einnahmen, aufbewahrt, wodurch er § 132a BAO verletzt habe. Der Umfang der Lohndruscharbeiten, die Anzahl der eingesetzten Mähdrescher und die Verwendung fremder Arbeitskräfte sowie die Tatsache, daß vergleichbare landwirtschaftliche Betriebe die anfallenden Erntearbeiten mit einem Mähdrescher (der Beschwerdeführer habe demgegenüber vier bis fünf eingesetzt) durchführten, spreche nach dem Gesamtbild für das Vorliegen eines Gewerbebetriebes.

Da weder der Beschwerdeführer noch der laut dessen Angaben mit der Abrechnung der Lohndruscharbeiten befaßte Maschinenring entsprechende Unterlagen vorgelegt hatten, zog der Prüfer als Ermittlungsgrundlage für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb die Kontoausdrucke der Raiffeisenkasse heran, auf denen vom

Maschinenring an den Beschwerdeführer getätigte Überweisungen aufschienen. Der Prüfer nahm eine Zuschätzung zum Umsatz (brutto) in Höhe von S 119.000,-- für 1982, S 403.000,-- für 1983 und S 144.000,-- für 1984 vor und begründete dies in Anwendung eines internen und externen Betriebsvergleiches damit, daß sich ansonsten völlig unverständliche Treibstoffindizes (Verhältnis Treibstoffmenge zu Erlösen) ergäben und daß der Beschwerdeführer für 1981 und 1982 die Herkunft diverser Gutschriften auf dem landwirtschaftlichen Bankkonto in Höhe von S 99.181,-- bzw. S 76.042,-- und für 1984 die Finanzierung von zwei Kaufpreisraten in Höhe von je S 100.000,-- sowie 1985 die Finanzierung einer Wechseleinlösung von S 94.050,-- nicht habe klären können.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ entspechende Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide für 1980 bis 1985.

In seiner Berufung beantragte der Beschwerdeführer, die Einkünfte aus der Lohndruschtätigkeit als solche aus land- und forstwirtschaftlicher Nebentätigkeit im Sinne des § 21 Abs. 2 Z. 1 EStG 1972 zu qualifizieren. Er bekämpfte unter anderem die auf einem durchschnittlichen Treibstoffindex basierende Umsatzzuschätzung, weil weder Treibstoffvorräte noch die unterschiedlichen Verbrauchsdaten berücksichtigt worden seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid hob die belangte Behörde die das Jahr 1980 betreffenden Bescheide des Finanzamtes wegen Verjährung auf, reduzierte die Zuschätzungen (1982 bis 1984) und anerkannte weitere Betriebsausgaben von jährlich S 15.000,--. Sie führte im wesentlichen aus:

Der Umfang der vom Beschwerdeführer entfalteten Tätigkeit könne in Anbetracht des von ihm selbst in der Berufung ausgewiesenen Umsatzes aus dem Lohndrusch in etwa gleicher Höhe wie aus den Milch- und Fleischverkäufen des landwirtschaftlichen Betriebes der Gesellschaft bürgerlichen Rechts in Höhe von ca. S 370.000,-- pro Jahr (1981 bis 1983) nicht mehr als wirtschaftlich untergeordnet angesehen werden.

Der Umfang des vom Beschwerdeführer für den Lohndrusch eingesetzten Anlagevermögens, insbesondere von unbestritten bis zu drei Mähdreschern gleichzeitig, spreche ebenfalls für das

Vorliegen eines Gewerbebetriebes. Stelle man diesen Maschinen die geringe Fläche von 7,5 ha gegenüber, die von der Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit diesen Geräten bearbeitet worden sei, so liege ein erheblicher Überbestand von Betriebsmitteln vor, weil ein landwirtschaftlicher Betrieb dieser Fläche normal - wenn überhaupt - nur einen Mähdrescher einsetze. Die Abbuchungen (zugunsten des Maschinenringes) für Arbeiten auf den Feldern der Gesellschaft bürgerlichen Rechts durch andere Landwirte erreichten durchschnittlich (1982 bis 1984) nicht einmal 10 % der Gutschriften für den Lohndrusch des Beschwerdeführers. Die von ihm im Zuge des Lohndrusches bearbeitete Fläche betrage das 20 bis 48fache der Ackerfläche der Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Es seien unbestritten bis zu drei Männer gleichzeitig als Drescherfahrer eingesetzt worden, wofür im Zuge der Betriebsprüfung einvernehmlich ein entsprechender Lohnaufwand berücksichtigt worden sei. Nach dem Gesamtbild sei die Lohndruschtätigkeit des Beschwerdeführers daher als gewerblich anzusehen.

Sämtliche den Lohndrusch betreffenden Rechnungskopien - auch jene betreffend den Ankauf sowie die behördlichen Anmeldungen der Mähdrescher (mit Ausnahme des 1974 für die Gesellschaft bürgerlichen Rechts angeschafften) - lauteten allein auf den Namen des Beschwerdeführers. Dieser habe selbst angegeben, es seien drei Männer als Fahrer der Mähdrescher zur Verfügung gestanden, und habe nie direkt behauptet, daß seine Gattin einen der Mähdrescher beim Lohndruscheinsatz gefahren habe. Gegen eine derartige Annahme spreche auch, daß die Gattin die eigene Landwirtschaft, insbesondere die Tiere, betreuen müsse und ein eigenes Mietwagenunternehmen betreibe. Weiters liege keine vertragliche Regelung der Ehegatten vor, die entsprechend den Erfordernissen der Rechtsprechung zudem nach außen in Erscheinung hätte treten müssen. Daß der Beschwerdeführer in Vertretung seiner Gattin aufgetreten sei, erweise sich mangels jeglichen Nachweises als bloßes Zweckvorbringen. Da die Abrechnungen der Lohndruscharbeiten durch den Maschinenring durchgeführt worden seien und der Beschwerdeführer weder Aufzeichnungen vorgelegt noch behauptet habe, daß derartige überhaupt geführt worden wären, bleibe auch

kein Raum für eine etwaige Mitwirkung der Gattin, weshalb der Beschwerdeführer dies auch nicht konkretisieren habe können. Die Lohndruschtätigkeit sei daher dem Beschwerdeführer als Einzelunternehmer und nicht der Gesellschaft bürgerlichen Rechts zuzurechnen. Auch dadurch erscheine eine Beurteilung des Lohndrusches als Nebentätigkeit der Landwirtschaft der Gesellschaft bürgerlichen Rechts und somit eines anderen Unternehmers ausgeschlossen.

Der Beschwerdeführer habe keinerlei Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben geführt. Er sei auch der ihn ab 1982 treffenden Verpflichtung zur Ausstellung von Belegen und Aufbewahrung von Durchschriften derselben gemäß § 132a BAO nicht nachgekommen. Dem Grunde nach sei daher zweifellos die Berechtigung zur Schätzung gegeben bzw. sei eine Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen anders gar nicht möglich. Der Beschwerdeführer habe im Zuge des Berufungsverfahrens die Herkunft von Gutschriften auf dem landwirtschaftlichen Bankkonto betreffend die Jahre 1981 und 1982 aufklären können. Einen Nachweis über die Finanzierung von zwei 1984 bezahlten Mähdrescherkaufpreisraten in Höhe von je S 100.000,-- sowie eine Wechseleinlösung in Höhe von S 94.050,-- habe er auch im Berufungsverfahren nicht erbringen können. Auf Grund einer eigenen Berechnung reduzierte die belangte Behörde die vom Prüfer für 1982 vorgenommene Zuschätzung auf Null, jene der Jahre 1983 und 1984 auf S 200.000,-- bzw. S 70.000,--. Der Beschwerdeführer habe die Finanzierung von Zahlungen in Höhe von S 294.050,-- nicht direkt nachweisen können, was etwa der Höhe der Zuschätzungen entspreche.

Liebhaberei liege nicht vor, weil der Beschwerdeführer zweifellos die Absicht gehabt habe, einen steuerlichen Gesamtgewinn zu erzielen. Der Berufungszeitraum erfasse nur sechs Jahre und sei daher für sich allein zur Beurteilung dieser Frage zu kurz. Der Beschwerdeführer habe die Lohndruschtätigkeit jedoch spätestens seit 1976 ausgeübt. Für diese Jahre vor dem Berufungszeitraum lägen jedoch keine ausreichenden Unterlagen vor. Allein die Tatsache, daß der Beschwerdeführer laufend Mähdrescher angeschafft und auch fremde Drescherfahrer beschäftigt habe, spreche dafür, daß die

Tätigkeit in diesen Jahren Gewinne abgeworfen habe.
In seiner Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof beantragt der Beschwerdeführer die Aufhebung dieses Bescheides. Er behauptet Mangelhaftigkeit des Verfahrens, weil die Grundsätze des rechtlichen Gehörs, der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und von Treu und Glauben verletzt worden und bei der Schätzung Verfahrensmängel unterlaufen seien. Inhaltlich rechtswidrig sei der angefochtene Bescheid in Zusammenhang mit der Beurteilung landwirtschaftlicher Nebeneinkünfte, der Schätzung der Einnahmen, der Höhe des steuerfreien Betrages gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1972, der Ermittlung der Gewerbesteuer-Bemessungsgrundlage und des Vorliegens von Liebhaberei.
Die belangte Behörde beantragt in ihrer Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde.
Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
1. Gemäß § 21 Abs. 2 Z. 1 EStG 1972 gehören zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft auch Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb. Als Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist.
Gemäß § 22 Abs. 4 UStG gehören zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb auch die Nebenbetriebe, die dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt sind.
Aus den genannten Vorschriften ergibt sich, daß die Abgrenzungsmerkmale zwischen Gewerbebetrieb und landwirtschaftlichem Nebenbetrieb auf den Gebieten der Einkommen- und Gewerbesteuer einerseits und der Umsatzsteuer andererseits die gleichen sind. Ein Nebenbetrieb muß auf Grund seiner wirtschaftlichen Zweckbestimmung und seiner wirtschaftlichen Bedeutung zur Landwirtschaft im Verhältnis eines Hilfsbetriebes stehen. Den landwirtschaftlichen Nebenbetrieben gleichgestellt sind die Nebentätigkeiten (Nebenerwerbe) im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Ebenso wie die Nebenbetriebe wären auch Nebentätigkeiten ohne Verbindung zum land- und forstwirtschaftlichen (Haupt)Betrieb in der Regel als

eigenständige Gewerbebetriebe einzustufen. Eine Nebentätigkeit muß in ihrer Funktion mit einem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb verknüpft und gegenüber diesem Hauptbetrieb untergeordnet sein. Die wirtschaftliche Unterordnung muß sowohl hinsichtlich der Zweckbestimmung vorliegen (die Nebentätigkeit darf nicht einen eigenständigen Tätigkeitszweck annehmen, sondern muß lediglich als Ausfluß der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit anzusehen sein) als auch hinsichtlich des wirtschaftlichen Umfanges. Die Besteuerung erfolgt daher nur dann zusammen mit den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, wenn die Nebentätigkeit nach der Verkehrsauffassung in der Haupttätigkeit gleichsam aufgeht. Dies ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch, zweite Auflage, § 21 Tz 18 f, 23; Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 21 EStG 1972 Tz 13, 17; Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 22 UStG Tz 54 ff; Darohs, Finanz-Journal 1991, S 103; sowie die dort jeweils zitierte Judikatur, insbesondere die hg. Erkenntnisse vom 24. September 1975, 846/75, und vom 19. Februar 1985, 84/14/0125).

Im Beschwerdefall behauptet der Beschwerdeführer nicht, seine Lohndruschtätigkeit wäre als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb anzusehen. Tatsächlich diente diese Tätigkeit auch nicht der eigenen Landwirtschaft, sondern fremden Betrieben, sodaß im Verhältnis zur Landwirtschaft mangels Hilfsfunktion kein Hilfsbetrieb vorliegen kann.

Strittig ist aber, ob der Lohndrusch als Nebentätigkeit im oben dargestellten Sinne, insbesondere ob er als der Landwirtschaft wirtschaftlich untergeordnet zu betrachten ist. Der Verwaltungsgerichtshof pflichtet der belangten Behörde bei, daß dies im Beschwerdefall zu verneinen ist: Hiebei hat sich die belangte Behörde zu Recht auch am Verhältnis der Umsätze orientiert, was ein taugliches Beurteilungskriterium darstellt (vgl. etwa das bereits zitierte Erkenntnis vom 19. Februar 1985). Schon nach dem Berufungsvorbringen des Beschwerdeführers haben (in den beispielhaft genannten Jahren

1981 bis 1983) seine Umsätze aus dem Lohndrusch annähernd die gleiche Höhe erreicht, wie jene aus den Milch- und Fleischverkäufen des landwirtschaftlichen Betriebes; dies ohne Berücksichtigung der behördlichen Zuschätzungen. Schließt man die Zuschätzungen in die Betrachtung ein, überwiegen die Lohndruschumsätze bereits deutlich. Selbst wenn man aber bloß von dem in der Berufung genannten Anteil von 49,79 % ausginge, wäre die Frage der wirtschaftlichen Unterordnung noch keineswegs zugunsten des Beschwerdeführers entschieden.
Es trifft nicht zu, daß die Höhe der erzielten Einnahmen dann kein entscheidendes Indiz für die Annahme eines Gewerbebetriebes sein kann, wenn gleichzeitig die Höhe des für den Lohndrusch eingesetzten Anlagevermögens ins Treffen geführt wird. Vielmehr spricht die beträchtliche Höhe dieses Vermögens für einen eigenständigen Tätigkeitszweck und gegen ein Verständnis der Tätigkeit als bloßen Ausfluß der Landwirtschaft. Ein deutliches Indiz gegen eine untergeordnete Nebentätigkeit ist insbesondere, daß der Beschwerdeführer (zusammen mit seiner Ehegattin) bloß eine Ackerfläche von 7,5 ha bewirtschaftet. Daß für eine derartig kleine Anbaufläche die Anschaffung mehrerer Mähdrescher angezeigt wäre, vermag der Beschwerdeführer auch in seiner Beschwerde nicht zu begründen. Vielmehr hat er immer wieder Mähdrescher angekauft und jeweils mehrere dieser Geräte eingesetzt. Auch die unbekämpft gebliebene Feststellung, er habe im Lohndrusch mit Hilfe mehrerer Fahrer das 20 bis 48fache der eigenen Ackerfläche bearbeitet, spricht für den Standpunkt der belangten Behörde. Schon auf Grund der bisher genannten Umstände kann von einem untergeordneten wirtschaftlichen Umfang keine Rede sein. Es war daher nicht rechtswidrig, wenn die belangte Behörde die Lohndruschtätigkeit des Beschwerdeführers als Gewerbebetrieb eingestuft hat. Der vom Beschwerdeführer vermißten zusätzlichen Betrachtung von Gewinn- und Arbeitszeitrelationen bedurfte es im Beschwerdefall nicht mehr.
2. Was die Zurechnung der Einkünfte aus der Lohndruschtätigkeit anlangt, so haben sich keinerlei Hinweise auf irgendeine Beteiligung der Ehegattin des Beschwerdeführers ergeben. Die Ausführungen des Beschwerdeführers über die

traditionelle Arbeitsteilung auf einem Bauernhof wären nur dann zielführend, wenn es sich um eine landwirtschaftliche Nebentätigkeit handelte, was die belangte Behörde aus anderen Gründen zu Recht verneint hat. Da ein selbständiger Gewerbebetrieb vorlag, geht dieses Beschwerdevorbringen ins Leere. In der Zurechnung an den Beschwerdeführer als Einzelunternehmer ist somit eine Rechtswidrigkeit nicht gelegen.

3. Eine Verletzung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erblickt der Beschwerdeführer darin, daß auch andere Landwirte gleichzeitig zwei oder drei Mähdrescher eingesetzt hätten, ohne daß von der Finanzverwaltung daraus eine gewerbliche Tätigkeit abgeleitet worden wäre. Entgegen der Meinung des Beschwerdeführers mußte die belangte Behörde hiezu schon deshalb keine Ermittlungen durchführen, weil niemand aus einer - allenfalls rechtswidrigen - Vorgangsweise gegenüber Dritten für sich einen Anspruch auf vergleichbare Rechtswidrigkeit ableiten kann (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 6. November 1991, 91/13/0074). Abgesehen davon kommt es, wie oben ausgeführt, auf das Gesamtbild der Verhältnisse in jedem Einzelfall an; eine entsprechende Vergleichbarkeit behauptet auch der Beschwerdeführer nicht.

Soweit sich der Beschwerdeführer auf die Einkommensteuerrichtlinien beruft, ist hierauf nicht einzugehen, weil es sich hiebei mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für den Verwaltungsgerichtshof beachtliche Rechtsquelle handelt. Es trifft nicht zu, daß Erlässe der Finanzverwaltung für den Steuerpflichtigen Rechte und Pflichten begründen würden. Eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben kann in diesem Zusammenhang schon deshalb nicht erfolgt sein, weil die Tätigkeit des Beschwerdeführers über die in den Richtlinien genannte bäuerliche Nachbarschaftshilfe, innerhalb derer sich die gegenseitigen Dienstleistungen grundsätzlich ausgleichen, weit hinausgeht.

4. Die Schätzungsbefugnis der belangten Behörde wird vom Beschwerdeführer nicht bezweifelt. Er wendet sich auch nicht grundsätzlich gegen die Schätzungsmethode der belangten Behörde (Kalkulation auf Grund der verfügbaren Dieselmengen).

Hingegen bemängelt er, daß die belangte Behörde davon ausgegangen ist, die bei seinem Sohn, einem unbestritten gewerblichen Lohndruschunternehmer, fehlenden Treibstoffmengen könnten nur zur Hälfte aus dem Tank des Beschwerdeführers stammen, weil keine Belege hierüber existierten und überdies Lieferungen von Händlern an den Sohn nicht erfaßt seien. Letzteres sei im Verwaltungsverfahren aber nicht zur Sprache gekommen.

Dieser Vorwurf ist unbegründet. Ein entsprechender Vorhalt ist am 15. Jänner 1990 erfolgt. Irgendwelche Beweise für die gewünschte Umschichtung von Treibstoffmengen vom Unternehmen des Vaters zum Unternehmen des Sohnes existieren nicht. Vielmehr wurde insoweit lediglich vom steuerlichen Vertreter des Sohnes ein "zwingender Schluß" angestellt. Wenn die belangte Behörde dieser Argumentation bei der gegebenen Beweislage trotzdem zur Hälfte Rechnung getragen hat, so ist der Beschwerdeführer hiedurch in seinen Rechten nicht verletzt worden.

Der Verwaltungsgerichtshof vermag nicht zu erkennen, warum die Schätzung deshalb mangelhaft sein soll, weil die Behörde "grundsätzlich" von einer Verwendung der in den einzelnen Jahren eingekauften Treibstoffmengen für den Lohndrusch ausgegangen ist, für ein Jahr der Unterdeckung aber eine Erklärung in einem möglichen Lagerbestand des Vorjahres gesehen hat. Ein innerer Widerspruch ist in dieser differenzierenden Betrachtung nicht gelegen.

Die Ausführungen der belangten Behörde über mögliche Zahlungen für Lohndruscharbeiten auf dem Prüfer nicht bekannten Konten oder Barzahlungen sowie über erhöhte Sätze für Nichtmitglieder des Maschinenringes zählen nicht zur tragenden Begründung der vorgenommenen Schätzung, weshalb der angefochtene Bescheid hiedurch mit keiner Rechtswidrigkeit belastet werden konnte.

Der Beschwerdeführer wendet sich auch zu Unrecht gegen den Hinweis der belangten Behörde auf ungeklärte Finanzierungen in der Höhe von S 294.050,--, was in etwa der Summe der Zuschätzungen entspräche. Zum einen können auch die wesentlich geringfügigeren Einnahmen aus Vergütungen (Mineralölsteuer,

Sozialring) und aus Christbaum- und Strohverkäufen diese Finanzierungen nicht aufklären. Zum anderen kann eine Wechseleinlösung im Jahr 1985, für welches keine Zuschätzung erfolgte, auch mit nicht erfaßten Einnahmen der Vorjahre finanziert worden sein. Die behauptete Unschlüssigkeit liegt somit nicht vor.

Der Beschwerdeführer bemängelt, daß für die Schätzung nur die Jahre 1982 bis 1984 herangezogen wurden. Hiezu ist zu bemerken, daß nur für diese Jahre Zuschätzungen erfolgt sind. Für 1980 hat die belangte Behörde Verjährung angenommen, für 1981 sowie 1985 ist sie von den Kontoeingängen ausgegangen. Selbst wenn wegen der Unterlassung einer Kalkulation auch für außerhalb des Schätzungszeitraumes gelegene Vergleichsjahre ein Verfahrensmangel anzunehmen sein sollte, wird in der Beschwerde nicht dargetan, daß sich bei Ergänzung der Kalkulation ein anderes Bild bieten würde, ein allfälliger Verfahrensmangel also im Sinne des § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG wesentlich wäre.

Soweit der Beschwerdeführer eine "unzulässige Manipulation" darin vermutet, daß eine Diesellieferung von 500 Liter unberücksichtigt geblieben sei, ist er darauf hinzuweisen, daß die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid schlüssig ausgeführt hat, die betreffende Lieferung vom 21. November 1984 wäre erst nach Ende der Druschsaison 1984 erfolgt und daher für die Zuschätzung dieses Jahres nicht von Bedeutung. Auch die behauptete Winterfüllung der Mähdreschertanks wäre erst nach Saisonende erfolgt. Sollten in diesem Zusammenhang Ungenauigkeiten vorliegen, wäre zu bemerken, daß eine Fehlertoleranz der Schätzung immanent ist; es liegt geradezu im Wesen der Schätzung, daß die auf diese Weise zu ermittelnden Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können (vgl. Stoll, BAO Handbuch, Seite 418).

Wenn der Beschwerdeführer für 1981 wegen eines angenommenen Vorrates aus diesem Jahr einen Abzug vom Verbrauch begehrt, ist ihm entgegenzuhalten, daß für 1981 keine Zuschätzung erfolgt ist, sondern die Erlöse entsprechend den Kontoeingängen angenommen wurden. Zur wiederum gerügten (nur) teilweisen Anerkennung von unbelegten und unbezahlten

Treibstofflieferungen des Beschwerdeführers an seinen Sohn wird auf die obigen Ausführungen verwiesen.

Der vom Beschwerdeführer über Aufforderung schließlich vorgelegten eigenen Treibstoffkalkulation (global für den Zeitraum 1981 bis 1985) ist die belangte Behörde nicht gefolgt. In der Beschwerde wird nicht dargetan, daß die hiefür gegebene Begründung, den unterschiedlichen Verhältnissen der einzelnen Streitjahre sei damit nicht Rechnung getragen worden, unrichtig wäre. Der Beschwerdeführer hat in seiner Kalkulation im übrigen Verbrauchswerte von 17,9, 23 und 24 Liter pro Stunde Arbeitseinsatz des jeweiligen Mähdreschers genannt. Angesichts der verhältnismäßig geringen Verbrauchsunterschiede kann mit der Unterschiedlichkeit des Maschineneinsatzes die schon vom Betriebsprüfer festgestellte große Differenz im Verhältnis zwischen den auf dem Konto erfaßten Erlösen und den Treibstoffmengen der einzelnen Jahre nicht erklärt werden.

Die belangte Behörde war nicht verpflichtet, den Betriebsprüfer zur vom Beschwerdeführer vorgelegten Kalkulation zu vernehmen. Vielmehr war sie zur selbständigen Beurteilung dieses Beweismittels berechtigt. Unerfindlich ist, warum der Beschwerdeführer in seinem rechtlichen Gehör dadurch verletzt worden sein soll, weil dem Betriebsprüfer "keine Gelegenheit gegeben wurde", zur Kalkulation des Beschwerdeführers Stellung zu nehmen.

Auch mit seinem Vorbringen, die Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung wäre ihm erst nach über 14 Monaten zur Kenntnis gebracht worden, am Tag vor der mündlichen Berufungsverhandlung eingeholte telefonische Auskünfte erst bei dieser, vermag der Beschwerdeführer keine Verletzung des Parteiengehöres darzustellen. Vielmehr ergibt sich gerade daraus, daß ihm Parteiengehör gewährt wurde. Der Beschwerdeführer führt nicht aus, was er vorgebracht hätte, wäre dies zu anderen Zeitpunkten geschehen. Schon deshalb kann insoweit ein im Sinne des § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG relevanter Verfahrensmangel nicht angenommen werden.

5. In der Schlußbesprechung vom 9. Dezember 1986 beantragte der Beschwerdeführer für 1981 und 1983 die Bildung einer "Investitionsrücklage" (eines steuerfreien Betrages gemäß § 9

Abs. 3 EStG 1972) im Höchstausmaß. Diesem Antrag hat der Betriebsprüfer entsprochen. Für 1984 wurde entsprechend der unbestrittenen Absicht des Beschwerdeführers die Höhe der vorzeitigen Abschreibung für einen bestimmten Mähdrescher so gewählt, daß sie mit dem Rest des für 1981 gebildeten steuerfreien Betrages und mit dem für 1983 gebildeten steuerfreien Betrag gemäß § 9 Abs. 2 Z. 1 EStG 1972 verrechnet werden konnte. Im Zuge der in der angefochtenen Berufungsentscheidung vorgenommenen Reduktion der Zuschätzungen hat die belangte Behörde die für 1981 und 1983 gebildeten steuerfreien Beträge angepaßt bzw. storniert. Im selben Ausmaß hat sie bei der Feststellung des Verlustes für 1984 (wie in der Gegenschrift ziffernmäßig dargestellt) die in Rede stehende vorzeitige Abschreibung implicite vermindert (andernfalls hätte sich ein höherer Verlust ergeben) und damit ebenfalls der oben erwähnten Absicht des Beschwerdeführers entsprochen.
Zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens besteht Übereinstimmung, daß der Buchwert des betreffenden Mähdreschers per 31. Dezember 1984 nunmehr S 253.182,-- beträgt. Spruchmäßig war über die Änderung des Buchwertes nicht zu entscheiden. Dem Beschwerdeführer kommt es zu, das Anlagenverzeichnis im Sinne der Berufungsentscheidung zu berichtigen. Sein Vorbringen zu diesem Beschwerdepunkt geht somit ins Leere.
6. Der Beschwerdeführer meint, der angefochtene Bescheid wäre hinsichtlich der Gewerbesteuer deshalb rechtswidrig, weil die belangte Behörde noch nicht rechtskräftige, in Berufung gezogene Grundlagenbescheide betreffend Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens herangezogen habe.
Hiezu genügt es, auf § 192 BAO zu verweisen, wonach in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Meßbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt werden, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist. Gemäß § 252 Abs. 1 BAO kann ein abgeleiteter Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, daß die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Im Falle der Änderung eines

Feststellungsbescheides auf Grund eines Rechtsmittelerfolges des Beschwerdeführers würde dies für abgeleitete Bescheide eine Folgeänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO nach sich ziehen.

7. Schließlich behauptet der Beschwerdeführer, die belangte Behörde habe den angefochtenen Bescheid dadurch mit Rechtswidrigkeit belastet, daß sie nicht entsprechend der anzuwendenden Liebhabereiverordnung vorgegangen sei.

Aus Anlaß dieses Beschwerdefalles stellte der Verwaltungsgerichtshof beim Verfassungsgerichtshof den Antrag, die Liebhabereiverordnung hinsichtlich ihres Abschnittes I als gesetzwidrig aufzuheben (V 261/91 des Verfassungsgerichtshofes). Auf Grund dieses Antrages hat der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 12. Dezember 1991, V 53/91-15 u.a., in Abschnitt I der Liebhabereiverordnung Art. I § 1 Abs. 3 Z. 1 und Art. II als gesetzwidrig aufgehoben, den Antrag im übrigen aber abgewiesen.

Vom Verwaltungsgerichtshof ist im Beschwerdefall, der Anlaß für das erwähnte Normenprüfungsverfahren vor dem Verfassungsgerichtshof war, gemäß § 139 Abs. 6 B-VG die durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes bereinigte Rechtslage anzuwenden. Da mit diesem Erkenntnis die Übergangsbestimmung der Liebhabereiverordnung (Abschnitt I Art. II) als gesetzwidrig aufgehoben wurde, wonach Art. I auf alle (im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verordnung mit dem ihrer Kundmachung im Bundesgesetzblatt folgenden Tag, das ist der 23. Juni 1990) noch nicht endgültig rechtskräftig veranlagten Fälle anzuwenden ist, aufgehoben wurde, sind für den zeitlichen Anwendungsbereich der Verordnung nun die allgemeinen Grundsätze entscheidend. Nach diesen richtet sich die materiellrechtliche Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte, soweit der Gesetzgeber nichts anderes bestimmt, nach dem zur Zeit der Verwirklichung dieser Sachverhalte geltenden Recht. Änderungen der materiellen Rechtslage kommt daher grundsätzlich rückwirkende Kraft nicht zu. Da im Beschwerdefall die Veranlagung zu Steuern für 1981 bis 1985 zu beurteilen ist, scheidet nicht nur die Anwendung des ausdrücklich auch behobenen Art. I § 1 Abs. 3 Z. 1, sondern die des gesamten Art. I der Liebhabereiverordnung aus (vgl. das hg.

Erkenntnis vom 19. Februar 1982, 92/14/0016).
Soweit sich der Beschwerdeführer daher auf die Liebhabereiverordnung beruft, fehlt seinem Vorbringen die normative Grundlage. Im Verwaltungsverfahren hat er nicht näher begründet, warum es sich beim von ihm ausgeübten Lohndrusch um Liebhaberei handeln soll, sondern lediglich in der mündlichen Verhandlung über seine Berufung behauptet, "die Tätigkeit grenze schon an Liebhaberei".
Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1972 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 bezeichneten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben. Aus der Umschreibung der Begriffe "Einkommen" und "Einkünfte" haben Schrifttum und Rechtsprechung abgeleitet, daß nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen Gewinn 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 objektiv gesehen die Möglichkeit, Gewinne zu erzielen, oder mangelt es einem Abgabepflichten an der entsprechenden Absicht, so liegt keine Einkunftsquelle, sondern Liebhaberei im steuerrechtlichen Sinn vor. Dabei ist zu beachten, daß nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei der Beurteilung des jeweiligen Fal

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

© 2026 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at