

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Stb, über die Beschwerde vom 30.09.2016 gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 der belangten Behörde Fa vom 19.09.2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der **Einkommensteuerbescheid 2015** erging am 19.09.2016 vorläufig und ohne Berücksichtigung der beantragten Verluste aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 13.979,69 €.

Das Finanzamt verwies zur Begründung auf die Beschwerdevorentscheidung zur Einkommensteuer 2013 vom 08.04.2015, mit welcher die Qualifikation dieser Einkünfte als Liebhaberei begründet worden war.

Die vorläufige Veranlagung im Sinne des § 200 BAO wurde damit begründet, dass zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch keine endgültige Beurteilung zum Vorliegen einer steuerlichen Einkunftsquelle hinsichtlich der geplanten und erst in der Bauphase befindlichen Vermietungstätigkeit auf den Grundstücken Nr1 und Nr2 möglich sei. Laut Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 21.06.2016 könne eine Prognoserechnung mangels Kenntnis der Gesamtbaukosten gegenwärtig nicht erstellt werden.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen **Beschwerde** wurde vorgebracht wie in den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014; moniert wurde die Nichtanerkennung des beantragten Verlustes aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 13.979,69 €.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 07.11.2016 wurde die Beschwerde mit Verweis auf die Bescheidbegründung zur Beschwerdeentscheidung vom 08.04.2015 als unbegründet abgewiesen.

Im **Vorlageantrag** vom 11.11.2016 verwies der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter auf sein bisheriges Vorbringen. Den Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat hielt er aufrecht.

Mit **Schreiben vom 27.03.2019** ersuchte die Richterin den Bf, zu nachstehendem Sachverhalt bzw. zu nachstehenden Fragen Stellung zu nehmen:

„1) Sie machten zu Recht geltend, dass die Liebhabereibeurteilung auch bei voll pauschalierten land- und forstwirtschaftlichen Betrieben nach den tatsächlich erwirtschafteten Ergebnissen zu erfolgen habe (VwGH 21.05.1997, 92/14/0185; aA: Rz 28 Liebhabereirichtlinien (LRL), wonach bei einer pauschalierten Gewinnermittlung für Zwecke der Liebhabereibeurteilung zur Beurteilung der Totalgewinnfähigkeit auf die Ergebnisse der pauschalierten Gewinnermittlung nach der jeweiligen Pauschalierungsverordnung abzustellen ist).

Sie werden daher ersucht, die Ergebnisse der Jahre, für welche die Pauschalierung in Anspruch genommen wurde (laut Vorlagebericht für die Jahre 2000 bis 2012) an Hand der tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben darzustellen.

Auf die Möglichkeit der bloßen Glaubhaftmachung (§ 138 BAO) insbesondere für den Zeitraum, der über die Dauer der Aufbewahrungspflicht (§ 132 Abs. 1 BAO) zurückreicht, wird verwiesen.

Sollten Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben dieser Jahre nicht vorgelegt und die Einnahmen und Ausgaben auch nicht glaubhaft gemacht werden, ist beabsichtigt, eine Schätzung an Hand der Ergebnisse der Jahre 2013 bis 2017 vorzunehmen.

2) a) Wann, von wem und zu welchen Konditionen übernahmen Sie den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb? Erfolgte eine entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung?

b) Wann, von wem und in welchem Umfang pachteten Sie Flächen zu?

Die entsprechenden Verträge mögen zur Einsicht vorgelegt werden.

3) Führten Sie den Betrieb ab Übernahme im Wesentlichen unverändert fort? Falls nein, welche Änderungen nahmen Sie vor?

4) Welche Beweggründe hatten Sie für die Übernahme?

5) Wer bewirtschaftet den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb?

6) Wie hoch ist Ihr persönlicher Arbeitseinsatz? Wieviel Zeit nimmt die Bewirtschaftung der Landwirtschaft bzw. der Forstwirtschaft in Anspruch?

7) In welchem ungefähren Verhältnis verteilen sich Ihre Arbeitsstunden auf die a) nichtselbständige Tätigkeit, b) die Vermietung, c) die Landwirtschaft und d) die Forstwirtschaft?

8) Um Darstellung des (vorläufigen) Betriebsergebnisses für 2018 wird ersucht.

9) In den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen finden sich „Umsatzerlöse“ und „sonstige betriebliche Erträge“.

a) Welche konkreten Einnahmen wurden diesen beiden Positionen zugeordnet?

b) Welche jährlichen Einnahmen erzielten Sie (bis einschließlich 2018), getrennt nach den beiden Geschäftsfeldern Landwirtschaft und Forst?

c) Welche der erklärten Ausgaben waren der Landwirtschaft und welche der Forstwirtschaft zuzuordnen?

10) Wie hoch waren die Getreidepreise von 2013 bis laufend? Gibt es dafür festgelegte Preise?

11) Nach Ihren Angaben beträgt der Forstbereich 1,8 ha.

a) Grenzt dieser unmittelbar an die Landwirtschaft?

b) Welche Fläche ist tatsächlich mit Bäumen bepflanzt?

c) Mit welcher Baumgattung ist diese Fläche bestockt? Welches Alter weist der Baumbestand auf?

d) Wie oft und in welcher Höhe erzielen Sie Erträge aus der Nutzung des Holzes?

12) Sie brachten u.a. vor, dass im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb das Heizmaterial für die vermieteten Wohnungen erzeugt werde.

In welchem Umfang verwenden Sie Holz im eigenen Betrieb bzw. für die Vermietung, und in welchem Ausmaß verkaufen Sie Holz?

13) Nach Rz 32 LRL sind allenfalls (theoretisch) realisierbare stille Reserven des Anlagevermögens oder ein (theoretisch) erzielbarer Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn nur dann für die Liebhabereibeurteilung relevant, wenn konkrete Maßnahmen zu deren Realisierung oder zur Veräußerung bzw. Aufgabe des Betriebes gesetzt worden sind oder nachweislich die Umsetzung derartiger Maßnahmen geplant worden ist.

Abweichend davon sollen nach Rz 33 LRL stille Reserven aber dann in die Berechnung des Gesamtgewinnes einzubeziehen sein, wenn es in der besonderen Eigenart der Betätigung liegt, dass stille Reserven erwirtschaftet werden, wobei als Beispiel die Bewirtschaftung eines Forstgutes angeführt wird.

Nach Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 2, Tz 390/1, ist dem Wortlaut der Liebhabereiverordnung (LVO) die Einbeziehung „theoretischer“ Einnahmen nicht zu entnehmen, sodass die Liebhabereirichtlinien, die den Veräußerungsgewinn „unterstellen“, insoweit über den Verordnungstext hinausgehen.

Nach Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 522, ist – unter Beachtung der Intention der LVO – ein theoretischer Veräußerungsgewinn nur dann einzubeziehen, wenn der sich Betätigende eine konkrete Veräußerungsabsicht nachweisen kann oder es in der

besonderen Eigenart der Betätigung liegt, die stillen Reserven erst sehr spät bzw. bei ihrer Beendigung aufzudecken.

Nach diesen Literaturmeinungen könnten allenfalls die stillen Reserven des stehenden Holzes von 1.000,00 € laut Prognoserechnung, keinesfalls aber die stillen Reserven des Betriebsgebäudes in Höhe von 100.000,00 €, welche im Übrigen durch keinerlei Unterlagen dokumentiert sind, in den Gesamtgewinn einbezogen werden.

14) Die AfA bemisst sich nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes; die Nutzungsdauer ist von der Partei zu schätzen.

Die von Ihnen zur Begründung der Verdreifachung der Nutzungsdauer des landwirtschaftlichen Gebäudes bzw. der Verdoppelung der Nutzungsdauer des Maschinenparks in der Prognoserechnung herangezogene Rz 25 LRL stellt – wie auch die Gewinnermittlung – grundsätzlich auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ab. Nur dann, wenn auf Grund gesetzlicher oder erlassmäßiger Regelungen eine kürzere Abschreibungsdauer angesetzt wurde, ist die AfA entsprechend zu adaptieren.

Eine derartige gesetzliche Regelung sieht § 8 EStG 1988 für Gebäude vor.

Selbst wenn auf Grund der gesetzlichen Regelung des § 8 EStG 1988 eine Abschreibungsdauer von 33,3 Jahren für das landwirtschaftliche Gebäude zulässig ist, rechtfertigt dies ohne entsprechend fundierte Begründung keine Verdreifachung der als angemessen erachteten tatsächlichen Nutzungsdauer.

Für den Maschinenpark existiert keine derartige Regelung, weshalb in diesem Fall für eine Änderung der für die Gewinnermittlung gewählten Nutzungsdauer kein Anlass besteht.

15) Eine Land- und Forstwirtschaft stellt in der Regel eine Tätigkeit dar, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen (§ 1 Abs. 1 LVO).

Da die in § 1 Abs. 1 LVO vorausgesetzte Gewinnerzielungsabsicht nicht unmittelbar erkennbar ist, ist diese Absicht an Hand der in § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO genannten Kriterien zu überprüfen.

Die Beurteilung hat insbesondere an Hand folgender Umstände zu erfolgen: Ausmaß und Entwicklung der Verluste; Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen; Ursachen, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird; marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen; marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung; Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen.

Sie werden ersucht, zu den einzelnen Punkten, insbesondere dazu, ob in Zukunft ertragssteigernde Maßnahmen geplant sind, Stellung zu nehmen.

16) Auf Grund welcher Überlegungen führen Sie den verlustbringenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieb fort?

17) Beginn des Beurteilungs- wie auch des Prognosezeitraums ist die Aufnahme der Betätigung. Die vorgelegten Prognosen beginnen mit dem Kalenderjahr 2014 bzw. 2015 und sind daher insoweit fehlerhaft.“

Angemerkt wurde, dass die Äußerung der Rechtsmeinung der Richterin vorbehaltlich der Rechtsansicht des Senates erfolgte.

Mit **Schreiben vom 03.05.2019** gab der Bf durch seine steuerliche Vertretung dazu an:

Ad 1) Das Ergebnis des Jahres 2012 sei -2.552,75 € gewesen. Unterlagen früherer Jahre seien leider nicht mehr vorhanden.

Ad 2a) Die unentgeltliche Übertragung sei 1991 durch die Eltern erfolgt, der Übergabevertrag sei vom xx.xx.1991.

Ad 2b) Im Jahr 2017 sei ein Pachtvertrag über 1,82 ha und im Jahr 2019 ein Pachtvertrag über 0,63 ha abgeschlossen worden. In Abhängigkeit von der Verfügbarkeit sei beabsichtigt, weitere Flächen zuzupachten.

Ad 3) Ein Jahr nach der Übernahme sei der Schweinemastbetrieb aufgegeben und auf reinen Ackerbaubetrieb (neben dem Forst) umgestellt worden, da der Schweinemastbetrieb defizitär gewesen sei.

Ad 4) Die Beweggründe für die Übernahme seien die Schaffung eines zweiten finanziellen Standbeins, die Sicherung von Realvermögen im Familieneigentum sowie der Aufbau stiller Reserven in Grund und Boden gewesen.

Ad 5) Der Bf bewirtschaftete den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb.

Ad 6) Neben 350 jährlichen Traktorstunden würden weitere 150 Stunden für manuelle Arbeiten und Instandhaltungsarbeiten aufgewendet. Auf die Forstwirtschaft entfielen schätzungsweise 150 Stunden.

Ad 7) 350 Stunden Landwirtschaft, 150 Stunden Forstwirtschaft, 1.600 Stunden nichtselbständige Arbeit, 100 Stunden Vermietung.

Ad 8) Nach einer beigelegten geschätzten Überschussrechnung für 2018 beliefen sich die Einnahmen auf 9.080,91 € und die Ausgaben auf 32.826,27 €, woraus ein Verlust von 23.745,36 € resultierte.

Ad 9a) Umsatzerlöse seien die Erlöse aus dem Verkauf landwirtschaftlicher Produkte (Weizen, Hafer, Sojabohnen). Sonstige betriebliche Erträge seien die AMA-Förderung sowie die Entnahme von Brennmaterial für die Vermietung.

Ad 9b) Das Brennholz für die Vermietung betrage pro Jahr 1.800,00 €. Vereinzelt – aber nicht jährlich - werde Schnittholz an Dritte verkauft. Daraus würden Erlöse von 1.500,00 € bis 2.000,00 € erzielt.

Ad 9c) Auf die Ausführungen zu Punkt 9b) werde verwiesen. Die Erlöse aus der Landwirtschaft ergäben sich aus der Residualgröße.

Ad 10) Vorgelegt würden die Erzeugerpreise für diverse Getreide und Ölsaaten für die Jahre 2005 bis 2018.

Ad 11a) Nein

Ad 11b) Die gesamte Fläche

Ad 11c) Fichtenbestand, von 2 bis 70 Jahren

Ad 11d) Jährlich, siehe dazu Punkt 9b.

Ad 12) Siehe oben Punkt 9b.

Ad 13) Laufende Realisierung der stillen Reserven durch Entnahme von Grundstücken zwecks Errichtung von Mietobjekten und teilweise Objekten, die zur Weiterveräußerung bestimmt seien. Der Verkauf einer Liegenschaft sei im Dezember 2017 erfolgt. Derzeit würden Objekte errichtet, die nach Fertigstellung 2019 veräußert würden.

Ad 14) Da es sich bei der landwirtschaftlichen Liegenschaft um einen Erbhof handle, sei von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von deutlich mehr als 33,3 Jahren ausgegangen worden.

Ad 15) Ein marktgerechtes Verhalten werde an den Tag gelegt, da die land- und forstwirtschaftlichen Produkte zu marktkonformen Preisen veräußert würden. Dies gelte im Übrigen auch für die Entnahme von Brennholz für die Vermietung.

Ad 16) Unter Berücksichtigung der gehobenen stillen Reserven liege kein Verlustbetrieb vor.

Ad 17) Siehe Punkt 1.

In der Beilage wurden ein Pachtvertrag vom 15.04.2019 über 0,63 ha Ackerland und ein Pachtvertrag vom 05.12.2017 über 1,64 ha Ackerland und 0,18 ha Grünland vorgelegt.

Weiters wurden Listen mit Erzeugerpreisen für diverse Getreide im Zeitraum 2005 bis 2018 nach den Daten der Firma sowie eine Aufstellung der geschätzten Einnahmen und Ausgaben für 2018 vorgelegt.

Auch Kontoblätter der „Umsatzerlöse“ und der „sonstigen Erträge“ für die Jahre 2014 bis 2017 legte der Bf vor.

Mit weiterem **Schreiben vom 29.05.2019** wurde der Bf ersucht, zu nachstehenden Punkten Stellung zu nehmen und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

„1) Der Übergabevertrag vom xx.xx.1991 möge (in Kopie) zur Einsicht vorgelegt werden.

2) In der Finanzamtsdatenbank sind Einkommensteuerveranlagungen ab dem Jahr 1994 abrufbar. Danach erzielten Sie erstmals im Jahr 2000, nicht jedoch in den Jahren 1994 bis 1999, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, obwohl der land- und forstwirtschaftliche Betrieb bereits im Jahr 1991 an Sie übergeben wurde.

Aus welchem Grund wurden bis zum Jahr 1999 keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt?

3) In Ihrem Schreiben vom 03.05.2019 führten Sie zu Punkt 13) u.a. an, laufend stille Reserven durch die Entnahme von Grundstücken zwecks Errichtung von Mietobjekten und teilweise Objekten, die zur Weiterveräußerung bestimmt sind, zu realisieren.

a) Legen Sie zu den bisher getätigten Grundstücksverkäufen die entsprechenden Verträge (in Kopie) vor.

b) In welchem Ausmaß wurden (durch Entnahme bzw. Veräußerung) jeweils stille Reserven realisiert?

c) Wurden die Grundstücksverkäufe bzw. -entnahmen einer Besteuerung unterzogen (§§ 4 Abs. 3a und 30a Abs. 3 EStG 1988)? Falls ja, legen Sie die diesbezüglichen Unterlagen zur Einsicht vor.

d) Wie groß ist die aktuell landwirtschaftlich genutzte Fläche?

e) In welchem Ausmaß wurden bisher der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnende Grundflächen entnommen bzw. veräußert?

4) Ihre in der Beschwerde geäußerte Ansicht, dass die Liebhabereibeurteilung auch bei vollpauschalierten land- und forstwirtschaftlichen Betrieben nach den tatsächlich erwirtschafteten Ergebnissen zu beurteilen ist, wird geteilt.

Im Hinblick auf die im Ergänzungsersuchen vom 27.03.2019, Punkt 1, in Aussicht gestellte Schätzung an Hand der bekannten Ergebnisse (der Jahre 2012 bis 2018) wäre für diese Jahre ein durchschnittlicher jährlicher Verlust von 12.253,97 € anzusetzen, welcher auf die Jahre 2000 bis 2011 umzulegen wäre.

Selbst unter Berücksichtigung des stehenden Holzes und der Annahme einer Gebäudenutzungsdauer von 80 Jahren ergäbe sich im Zeitraum von 2000 bis 2018 nachstehender Gesamtverlust:

Jahr	Verlust/Gewinn	AfA-Korrektur Gebäude	stehendes Holz	adaptierter Verlust/Gewinn
2000	-12.253,97 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-7.913,38 €
2001	-12.253,97 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-7.913,38 €
2002	-12.253,97 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-7.913,38 €
2003	-12.253,97 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-7.913,38 €
2004	-12.253,97 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-7.913,38 €
2005	-12.253,97 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-7.913,38 €
2006	-12.253,97 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-7.913,38 €
2007	-12.253,97 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-7.913,38 €
2008	-12.253,97 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-7.913,38 €
2009	-12.253,97 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-7.913,38 €
2010	-12.253,97 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-7.913,38 €

2011	-12.253,97 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-7.913,38 €
2012	-2.552,75 €	3.340,59 €	1.000,00 €	1.787,84 €
2013	-15.970,03 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-11.629,44 €
2014	-13.693,90 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-9.356,31 €
2015	-13.979,69 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-9.639,10 €
2016	-10.720,17 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-6.379,58 €
2017	-5.115,86 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-775,24 €
2018	-23.745,36 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-19.404,77 €
Summe				-150.357,19 €

Unter diesen Voraussetzungen und nach den derzeit vorliegenden Unterlagen ist nach Ansicht der Richterin von keiner erwerbswirtschaftlichen Führung der Land- und Forstwirtschaft auszugehen.“

Mit **Schreiben vom 27.06.2019** legte der Bf ad 1) den am xx.xx.1991 zwischen ihm und seinen Eltern abgeschlossenen Übergabsvertrag vor.

Ad 2) Bis xx.xx.1999 sei die Mutter des Bf Betriebsführerin gewesen.

Ad 3a) Bis dato sei ein Grundstücksverkauf getätigt worden. Der Vertrag befinde sich in der Beilage, weitere Verkäufe seien geplant.

Laut dem beigelegten Kaufvertrag vom xx.xx.2017 wurde eine Eigentumswohnung mit der Grundstücksadresse „Adresse“ um 215.800,00 € verkauft.

Ad 3b) Der Bf führte – die Berechnung dokumentierte er ebenfalls in einer Beilage – 10.000,00 € an. Die Restfläche, auf der die vermieteten Einheiten stünden, umfasse 1.531 m² Adresse1 und Nr, resp. 982 m² Adresse1. Letztere Liegenschaft werde 2019 verkauft. Diese stillen Reserven würden – wiederum unter Verweis auf eine Beilage - rund 137.000,00 € betragen.

Als Summe der stillen Reserven wurden in der Berechnung 147.312,54 € ausgewiesen.

Ad 3c) Eine Besteuerung des Grund und Bodens sei vorgenommen worden, da für das Gebäude die Selbsterrichterbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z. 3 EStG 1988 in Anspruch genommen worden sei. Der Grundanteil sei mit 20 % des Verkaufspreises angenommen worden, die Berechnung befinde sich in der Anlage. Die Entnahme aus dem landwirtschaftlichen Betrieb sei, soweit es sich um Grund und Boden handle, gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 mit dem Buchwert anzusetzen.

Der Bf nahm in der genannten Beilage die Berechnung der Immobilienertragsteuer unter der Voraussetzung, dass die Errichterbefreiung anwendbar sei, in der Weise vor, dass er vom gesamten Veräußerungserlös von 215.800,00 € 20 % (= 43.160,00 €) als auf Grund und Boden entfallend annahm, die Anschaffungskosten pauschal mit 40 % (= 17.264,00 €)

ansetzte, weil die Umwidmung nach dem 31.12.1987 erfolgt sei, und vom verbleibenden Betrag 30 % ImmoEST (= 7.768,80 €) errechnete.

Ad 3d) Die aktuell landwirtschaftlich genutzte, in einer Beilage detailliert aufgelistete Fläche umfasse 8,7 ha.

Ad 3e) Entnommen worden seien Adresse2 und Nr mit insgesamt 1.746 m² und Adresse1 mit 982 m².

Abschließend werde vorgebracht, dass auch die meisten anderen kleinen und mittelgroßen österreichischen landwirtschaftlichen Betriebe als Liebhaberei einzustufen wären, wenn die Landwirtschaft des Bf Liebhaberei darstelle.

Die bisherigen Verfahrensergebnisse wurden der Amtspartei zur Stellungnahme übermittelt.

Diese hielt in ihrer **Stellungnahme vom 11.10.2019** fest, dass in die Gesamtgewinnprognose nur stille Reserven einzubeziehen seien, wenn eine konkrete Veräußerungsabsicht bestehe (vgl. „Gesamtgewinn ist das Gesamtergebnis von der Begründung bis zur Beendigung einer Betätigung. Bei betrieblichen Einkünften ist auch der Veräußerungsgewinn zu berücksichtigen. Dies gilt jedoch nicht, wenn keine konkreten Maßnahmen zur Veräußerung des Betriebes gesetzt werden“; vgl. VwGH 28.04.2009, 2006/13/0140).

Wie aus den Vorhaltsbeantwortungen der steuerlichen Vertretung des Bf ersichtlich sei, habe dieser Maßnahmen zur Veräußerung einzelner Grundstücke gesetzt, welche bereits aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen entnommen worden seien. Grund und Boden sei zum Buchwert zu entnehmen, es komme somit im Zeitpunkt der Entnahme nicht zur Aufdeckung stiller Reserven. Stille Reserven könnten nur bis zum Entnahmezeitpunkt im Rahmen der Prognose eines Gesamtgewinnes in der Land- und Forstwirtschaft berücksichtigt werden.

In der Beilage ad 3b) errechne der steuerliche Vertreter die Summe der zu berücksichtigenden stillen Reserven mit 147.312,54 €.

Dabei beziehe er auch stille Reserven von Grundstücksteilen in die Berechnung mit ein, die vermietet würden und bei denen keine Veräußerungsabsicht bestehe. Insofern seien die stillen Reserven jedenfalls um 84.294,00 € zu kürzen.

Stille Reserven Adresse1: Der Bf habe dem Finanzamt am 20.03.2019 die Eröffnung eines gewerblichen Grundstückshandels bekannt gegeben.

Aus diesem Grund seien nicht die gesamten stillen Reserven aus der Grundstücksveräußerung beim land- und forstwirtschaftlichen Gesamtgewinn im Rahmen der Prognoserechnung zu berücksichtigen, sondern nur jene, die bis zur Entnahme des Grund und Bodens aus der Landwirtschaft entstanden seien. Fraglich sei in diesem Zusammenhang der Entnahmezeitpunkt bzw. der Teilwert im Zeitpunkt

der Entnahme. Selbst unter Berücksichtigung dieser anteiligen stillen Reserven sei ein Gesamtüberschuss nicht mehr erzielbar.

Da von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen sei, stehe für den bereits veräußerten Gebäudeteil die Herstellerbefreiung nicht zu.

Wie bereits im Vorlagebericht ausgeführt, gehe das Finanzamt weiterhin von einer nicht erwerbswirtschaftlich geführten Land- und Forstwirtschaft aus und bleibe beim Antrag, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Mit **Schreiben vom 15.10.2019** übermittelte die Richterin dem Bf diese Eingabe des Finanzamtes zwecks Wahrung des Parteiengehörs.

Der steuerliche Vertreter des Bf teilte der Richterin telefonisch mit, dazu keine weitere Stellungnahme abgeben zu wollen.

Am 04.12.2019 wurden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Befassung des gesamten Senates zurückgezogen.

Rechtslage

Aus der Umschreibung der Begriffe „Einkommen“ und „Einkünfte“ (§ 2 EStG 1988) leitet die Rechtsprechung ab, dass nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen Gewinne bzw. Einnahmenüberschüsse erwarten lassen, als Einkunftsquelle in Betracht kommen und mit ihrem Ergebnis bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens zu berücksichtigen sind.

Gemäß **§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung 1993 (im Folgenden: LVO)** liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht an Hand objektiver – das heißt für Dritte nachvollziehbarer - Umstände (§ 2 Abs. 1 - Kriterienprüfung) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Nach § 2 Abs. 1 LVO ist, wenn bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste anfallen, das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere an Hand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen, kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,

4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Die LVO stellt zwar das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung, doch kommt es auf bloße „Wunschvorstellungen“ nicht an.

Der bloße Wille der Partei, Gewinne zu erzielen, führt daher noch nicht dazu, eine Tätigkeit, die in der Art und Weise, wie sie ausgeübt wird, objektiv nicht geeignet ist, Erträge zu erwirtschaften, steuerlich als Einkunftsquelle anzusehen. Die Gewinnerzielungsabsicht muss vielmehr an Hand der in § 2 Abs. 1 LVO demonstrativ aufgezählten Kriterien beurteilt werden.

Jedes der in § 2 Abs. 1 LVO angeführten Kriterien ist zunächst für sich zu untersuchen. Sodann ist an Hand des sich ergebenden Gesamtbildes zu beurteilen, ob von einer Einkunftsquelle auszugehen ist (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 341).

Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage kommt im Rahmen der Kriterienprüfung wesentliche Bedeutung zu (VwGH 07.10.2003, 99/15/0209).

Die Bemühungen müssen ihrer Art nach geeignet sein, die Ertragslage zu verbessern. Entscheidend ist dabei, ob die einzelnen Maßnahmen darauf ausgerichtet sind, die Erträge zu erhöhen oder die Aufwendungen zu mindern, und die den Schluss ermöglichen, ob die subjektive Einstellung der Partei auf Gewinnerzielung gerichtet ist.

Es kommt auf die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Verfolgung der in § 1 Abs. 1 LVO beschriebenen Absicht ohne Rücksicht auf ihren tatsächlichen Erfolg an.

Das objektiv erkennbare Ertragsstreben muss darauf gerichtet sein, innerhalb eines absehbaren mehrjährigen Zeitraumes Gewinne in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus zu einem Gesamtgewinn führen.

Nach Ablauf des Anlaufzeitraumes (dieser beträgt nach § 2 Abs. 2 LVO drei Wirtschaftsjahre nach Beginn der Tätigkeit) ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Dabei ist für jeden Veranlagungszeitraum im Nachhinein gesondert zu beurteilen, ob die Gesamtgewinnerzielungsabsicht im Sinne des stetigen Strebens des sich Betätigenden nach Gewinnen an Hand objektiver Umstände nachvollziehbar ist (Jahr-zu-Jahr-Beurteilung).

Die objektive Ertragsfähigkeit einer Betätigung bedeutet nicht, dass daraus tatsächlich ein Gesamtgewinn bzw. -überschuss erwirtschaftet wird, sondern dass die Betätigung unter normalen wirtschaftlichen Verhältnissen nach Art ihrer Ausübung überhaupt objektiv geeignet ist, ein positives Gesamtergebnis zu erzielen.

Ein im Zeitpunkt der Liebhabereibeurteilung ermittelter Gesamtverlust muss nicht unbedingt die Annahme von Liebhaberei nach sich ziehen. Ist das Gesamtergebnis zu diesem Zeitpunkt negativ, muss noch an Hand der Kriterien des § 2 Abs. 1 LVO das Streben nach künftigen Gewinnen (also einem künftigen Gesamtgewinn) geprüft werden.

Umgekehrt reicht auch der rechnerische Nachweis, dass zum Zeitpunkt der Liebhabereibeurteilung ein Gesamtgewinn vorliegt, für sich noch nicht zur Annahme einer Einkunftsquelle für jeden Veranlagungszeitraum aus.

Letztlich ist für das Vorliegen einer Einkunftsquelle einzig entscheidend, ob die Gesamtgewinnerzielungsabsicht des sich Betätigenden im jeweiligen Veranlagungszeitraum an Hand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Es ist daher im Nachhinein zu beurteilen, ob die bisherige Betätigung wirtschaftlich sinnvoll war und die Partei – allenfalls nach strukturverbessernden Maßnahmen – sich Hoffnungen auf einen Gesamtgewinn in einem angemessenen Zeitraum machen durfte.

Gewinnerzielungsabsicht liegt nur vor, wenn der sich Betätigende die Betätigung im jeweiligen Veranlagungszeitraum mit voller Gewinnerzielungsabsicht geführt hat und sich auch in Verlustjahren einen Gesamtgewinn in einem angemessenen Zeitraum erwarten konnte. Entscheidend ist vor allem, dass der sich Betätigende in Verlustjahren Verbesserungsmaßnahmen gesetzt hat und nicht, dass sie auch tatsächlich erfolgreich waren (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 320 ff).

Das Schwergewicht der Kriterienprüfung liegt auf der bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretenen Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgenden Jahren. Mit dieser Rechtsprechung wird allerdings nicht zum Ausdruck gebracht, dass im Rahmen der Kriterienprüfung der nach Ablauf des jeweiligen Veranlagungsjahres eintretenden Entwicklung überhaupt keine Bedeutung zukäme. Die Kriterien nach § 2 Abs. 1 LVO stellen Indizien dar, auf Grund derer auf das subjektive Gewinnstreben der Partei im maßgeblichen Veranlagungsjahr geschlossen werden kann (VwGH 28.05.2009, 2007/15/0299).

Da das Gesamtergebnis und somit auch die Einkunftsquelleneigenschaft erst am Ende einer Betätigung definitiv feststehen, ist zur Feststellung der Möglichkeit, einen Gesamtgewinn zu erzielen bzw. danach zu streben, eine Prognose zu erstellen. In dieser ist die Möglichkeit der Gesamtgewinnerzielung innerhalb eines bestimmten („angemessenen“) Zeitraums darzulegen [Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 2, Kommentierung LVO, Rz 376, 20. Lfg (Mai 2018)].

Beginn des Beurteilungs- wie auch des Prognosezeitraums ist die Aufnahme der Betätigung. Beweispflichtig dafür, dass die Art der Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt, ist die Partei.

Nach **§ 1 Abs. 2 LVO** ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, 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 (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) 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 Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Nach § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Die Tätigkeit muss objektiv ertragsfähig sein.

Im Hinblick auf die Länge des „absehbaren Zeitraums“ lassen sich weder aus dem Gesetz noch aus den höchstgerichtlichen Entscheidungen konkrete Anhaltspunkte ableiten. Dieser ist im Einzelfall zu beurteilen (z.B. VwGH 15.11.1994, 94/14/0083).

Bei Beurteilung, ob eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist, ist nicht auf die konkrete Neigung der Partei abzustellen, sondern darauf, ob bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes („typischerweise“) ein Zusammenhang mit einer derartigen Neigung besteht. Ob eine Tätigkeit einer derartigen Neigung entspricht, ist daher im Einzelfall an Hand ihrer Art, ihres Umfangs und ihrer Intensität und unter Bedachtnahme auf das im Wirtschaftsleben übliche Erscheinungsbild abzuklären.

Ein Indiz für mangelnde Gewinnerzielungsabsicht kann sein, wenn jemand neben der zu beurteilenden Tätigkeit eine Einkunftsquelle hat, die es ihm erlaubt, daraus seinen Lebensunterhalt zu bestreiten und die Verluste aus der zu beurteilenden Tätigkeit abzudecken (VwGH 30.01.1991, 90/13/0058). In Zweifelsfällen spricht daher eine solche Vorgangsweise für das Vorliegen von Liebhaberei (VwGH 07.08.1992, 88/14/0018).

Das Vorliegen anderer Einkunftsquellen als Indiz für die Liebhabereibeurteilung einer Tätigkeit taugt nur dort, wo eine zu beurteilende Tätigkeit typischerweise mit besonderen, der Lebensführung zuzuordnenden Neigungen einer Partei zusammenhängt. Dies ist bei Gewerbebetrieben und Einkünften aus selbständiger Arbeit regelmäßig zu verneinen. Diese Ansicht ist zu relativieren, wenn diese Betätigung nicht erwerbstypisch betrieben wird (etwa aus Familientradition oder weil es sich um einen „Generationenbetrieb“ handelt)

und somit trotz des Vorhandenseins einer betrieblichen Einkunftsart unter § 1 Abs. 2 LVO fällt.

Der Umstand, dass eine bestimmte Betätigung neben einer anderen Einkunftsquelle (im Nebenberuf) ausgeübt wird, berührt zwar die objektiven Ertragsaussichten, ist für sich aber kein Kriterium für eine Zuordnung zu § 1 Abs. 2 LVO, insbesondere, wenn sie nach Art, Umfang und Intensität den Rahmen einer derartigen Betätigung übersteigt.

Ob eine Betätigung typischerweise einer privaten Neigung entspricht, hängt daher wesentlich von Anzahl und Größe der bewirtschafteten Wirtschaftsgüter ab und ist bei geringer Anzahl bzw. kleiner Dimensionierung von Wirtschaftsgütern anzunehmen [Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 2, Kommentierung LVO, Rz 460/1 f, 20. Lfg (Mai 2018)].

Liebhabelei liegt daher bei typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigungen nur ausnahmsweise vor, und zwar insbesondere dann, wenn persönliche Motive für die Inkaufnahme von Verlusten ausschlaggebend sind.

Eine prinzipiell erwerbswirtschaftliche Tätigkeit ist selbst bei nachhaltigen Verlusten nicht typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen und fällt somit in der Regel nicht unter § 1 Abs. 2 LVO; auf den konkreten Fall (arg. „typischerweise“) kommt es dabei nicht an.

Auch bei einem **landwirtschaftlichen Betrieb** muss ein positives steuerliches Gesamtergebnis innerhalb eines angemessenen Zeitraumes erzielt werden, um so zum Schluss zu gelangen, dass in der ausgeübten Tätigkeit keine Liebhabelei, sondern eine Einkunftsquelle zu erblicken ist.

Land- und forstwirtschaftliche Betriebe sind im Allgemeinen unter § 1 Abs. 1 LVO einzureihen, außer die Tätigkeit beruht auf einer besonderen, in der Lebensführung begründeten Neigung. Ob die Bewirtschaftung typischerweise einer privaten Neigung entspricht, hängt wesentlich von der Größe der Landwirtschaft ab. Im Betrieb von Kleinlandwirtschaften ist eine solche Betätigung zu sehen (VwGH 21.05.1997, 92/14/0185).

Bei der gewählten Bewirtschaftungsart muss aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nach objektiven Maßstäben auf Dauer gesehen ein Gewinn zu erzielen sein, weshalb es nicht genügt, ohne wirtschaftlichen Nutzen bloß die Kosten zu decken.

Zur Mindestgröße eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes lassen sich keine allgemein gültigen Aussagen treffen.

Zwar erfordert ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb keine bestimmte Mindestgröße, doch liegt ein Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nicht vor, wenn wegen einer sehr geringen Nutzfläche nur solche Erträge erzielt werden können, wie sie in der Regel für Eigenbedarfszwecke erzielt werden, weil der Besitzer einer derart geringen Nutzfläche nicht nach einem echten, wirtschaftlich ins Gewicht fallenden Gewinn strebt (Fellner in

Hofstätter/Reichel, EStG, Kommentar, § 21, Tz 5, 66. Lfg, August 2018, mit Verweis auf BFH 05.05.2011, IV R 48/08).

Der Verwaltungsgerichtshof sah einen landwirtschaftlichen Betrieb mit einer Grundfläche von 1,8 ha als Kleinlandwirtschaft im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO an (VwGH 21.05.1997, 92/14/0185). In diesem Erkenntnis verwies der VwGH auf ein Erkenntnis vom 19.05.1988, 87/07/0070, in welchem der Gerichtshof eine Liegenschaft mit einer Gesamtgrundfläche von 3,75 ha als Kleinlandwirtschaft beurteilt hatte, sodass keine Bedenken bestünden, den gegenständlich erheblich kleineren Betrieb ebenfalls als Kleinlandwirtschaft zu beurteilen.

Eine Fläche von mehr als 16 ha könne dagegen nicht mehr als Kleinlandwirtschaft angesehen werden (VwGH 16.12.2009, 2008/15/0059).

Im Gegensatz dazu sah der VwGH aber auch eine mehr als 170 ha große Landwirtschaft als Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 LVO an (VwGH 29.06.1995, 93/15/0225).

Auch bei reinen **Forstbetrieben** wird eine generelle Fixierung auf eine Mindestgröße abgelehnt, weil auf die Umstände des Einzelfalles abzustellen sei. Der BFH bejahte das Vorliegen eines Forstbetriebes etwa bei einer Größe von 2 ha (BFH 18.05.2000, IV R 28/98), obwohl in Österreich bei Wäldern unter 10 ha von Kleinstwäldern gesprochen wird (Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 2. Aufl., 94; § 46 BewG 1955).

Beurteilungseinheit für die Liebhabereiprüfung nach der LVO ist jede organisatorisch geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit.

Die Entscheidung, ob jemand unterschiedliche Tätigkeiten oder eine einheitliche Tätigkeit entfaltet, ist an Hand objektiver Grundsätze, das heißt primär nach der Verkehrsauffassung, zu treffen. Entscheidend ist das Ausmaß der organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Bereichen.

Merkmale für einen einheitlichen Betrieb sind etwa eine einheitliche Buchführung, eine einheitliche Zurechenbarkeit von Einkünften oder die Verwendung gleicher Rohstoffe, gleicher Anlagen und desselben Personals.

Nach der Judikatur des VwGH ist bei der in Österreich häufig gegebenen Struktur kleinerer und mittlerer Landwirtschaften im Regelfall eine wirtschaftlich und daher auch steuerrechtlich als Einheit zu beurteilende Zusammenfassung der Landwirtschaft und der Forstwirtschaft anzunehmen (VwGH 28.06.1972, 2230/70).

Der Begriff des **Gesamtgewinns** nach § 3 Abs. 1 LVO ist das Gesamtergebnis betrieblicher Einkünfte (§§ 21 bis 23 EStG 1988) von der Begründung bis zur Beendigung der Tätigkeit.

Eine **pauschale Gewinnermittlung** lässt von Gesetzes wegen keine Verlustermittlung zu. Im Einzelfall sind daher für die Beurteilung, ob ein positives Gesamtergebnis möglich ist, nicht die pauschalisierten, sondern die tatsächlich erzielten Betriebsergebnisse maßgeblich (VwGH 21.05.1997, 92/14/0185, 0187; VwGH 30.06.2010, 2005/13/0077).

Dem gegenüber ist nach Rz 28 der LRL 2012 bei einer pauschalierten Gewinnermittlung für Zwecke der Liebhabereibeurteilung zur Beurteilung der Totalgewinnfähigkeit auf die Ergebnisse der pauschalierten Gewinnermittlung nach der jeweiligen Pauschalierungsverordnung abzustellen.

Erlässe und Richtlinien stellen mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine für das Bundesfinanzgericht beachtliche Rechtsquelle dar (VwGH 28.01.2003, 2002/14/0139).

Die Frage, ob eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle vorliegt, kann nur an Hand der für die in Betracht kommenden Einkünfte maßgebenden steuerlichen Vorschriften beantwortet werden. Bei Ermittlung des (prognostizierten) Gesamtgewinns ist das Jahresergebnis um die Auswirkungen steuerlicher Sondervorschriften (z.B. begünstigte Abschreibungen) zu bereinigen; grundsätzlich ist jene **AfA** anzusetzen, die sich bei Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die effektive betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer im Sinne des § 7 Abs. 1 EStG 1988 ergibt. Eine kürzere Abschreibungsdauer auf Grund gesetzlicher Regelungen (z.B. § 8 EStG 1988) ist zu adaptieren.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer kann nicht mathematisch genau ermittelt werden; sie ist daher zu schätzen.

Unter der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer versteht man die objektive, betriebsindividuelle Nutzungsdauer; das ist jene Zeitspanne, innerhalb der das Wirtschaftsgut einen wirtschaftlichen Nutzen abwerfen und im Betrieb nutzbringend einsetzbar sein wird. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist die nach objektiven Merkmalen bestimmte Zeitspanne, während der bei vernünftigem Wirtschaften eine Nutzung des Wirtschaftsgutes zu erwarten ist.

Die Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer obliegt dem Steuerpflichtigen. Von der einmal gewählten Nutzungsdauer kann nur abgegangen werden, wenn die Nutzung geändert wird oder die Schätzung auf einem Irrtum beruhte [Perl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 7 Rz 42 und 49/2, 13. Lfg (September 2009)].

Für die Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer können Erfahrungswerte herangezogen werden. Bei Gebäuden ist nicht das Alter, sondern der Bauzustand entscheidend.

Stellt das Gesetz (z.B. in § 8 EStG 1988) eine Vermutung für die Nutzungsdauer auf, trägt die Partei die Beweislast für eine abweichende Nutzungsdauer.

Für die Gesamtnutzungsdauer eines neu errichteten Gebäudes ist in erster Linie die Bauweise maßgebend, während die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes abhängt. Dabei ist auch auf die Vernachlässigung von notwendigen Erhaltungsarbeiten Bedacht zu nehmen.

Bei Gebäuden kann sich auch eine hundertjährige Gesamtnutzungsdauer durchaus im Rahmen dieser Erfahrungswerte halten (VwGH 27.01.1994, 92/15/0127).

Der VwGH hat zur Rechtslage vor der Liebhabereiverordnung wiederholt ausgesprochen, dass **stille Reserven** bei der Beurteilung einer Betätigung als Liebhaberei grundsätzlich nicht berücksichtigt werden können. Stille Reserven im Sinne eines allfälligen Veräußerungsgewinns sind dann nicht relevant, wenn keine konkreten Maßnahmen zur Veräußerung gesetzt wurden. Es müsste die Betriebsführung und das Bemühen des Betriebsinhabers auf die Erzielung eines Veräußerungsgewinnes gerichtet sein. Ein theoretischer Veräußerungsgewinn ist daher - ungeachtet der Frage unterschiedlicher Einkunftsarten - bei der Liebhabereibeurteilung nicht einzubeziehen (VwGH 17.12.2002, 99/14/0230).

Abweichend davon können stille Reserven bzw. ein theoretischer Veräußerungsgewinn dann in die Berechnung des Gesamtgewinnes einbezogen werden, wenn es in der besonderen Eigenart der Betätigung liegt, dass der die Betätigung kennzeichnende Ertrag durch die Aufdeckung stiller Reserven erwirtschaftet wird. Als Beispiel ist die Bewirtschaftung eines Forstgutes anzuführen (vgl. Rz 33 LRL).

Nach § 3 Abs. 3 letzter Satz LVO sind Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen. Danach sind Wertsteigerungen von Grund und Boden für die Liebhabereibeurteilung auch dann weiterhin unbeachtlich, wenn sie nach der Rechtslage des 1. StabG 2012 (BGBl I 22/2012) ab 01.04.2012 bei Veräußerungen nach § 4 Abs. 3a EStG 1988 (im betrieblichen Bereich) bzw. § 30 EStG 1988 (private Grundstücksgeschäfte) steuerpflichtig sind (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, aaO, Rz 388 ff).

Bereits vor der Rechtslage des 1. StabG verneinte der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 23.10.1984, 83/14/0266; VwGH 03.07.1996, 93/13/0171; VwGH 17.10.2001, 98/13/0025) die Einbeziehung von Gewinnen oder Verlusten aus der Veräußerung von Vermögen im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten in die Erfolgsermittlung, weil die Veräußerung keine Einkünfte aus dieser Einkunftsart bewirke (z.B. keine Einbeziehung eines etwaigen Spekulationsüberschusses nach § 30 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, da verschiedene Einkunftsarten vorliegen).

Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme im Zusammenhang mit Grund und Boden des Anlagevermögens waren nach der bisherigen Judikatur bei Ermittlung des Gesamtgewinns auch dann außer Ansatz zu lassen, wenn Wertsteigerungen nach § 30 EStG 1988 als Spekulationsgeschäft erfasst wurden. Dies war ein ausdrücklicher Unterschied zu den betrieblichen Einkünften, da dort ein Veräußerungsgewinn grundsätzlich zu den jeweiligen Einkünften zählt.

In der Literatur wurde diese Auffassung des VwGH zur Nichteinbeziehung eines Spekulationsüberschusses kritisiert (z.B. Prodinger in SWK 14/2012, 705, und SWK 1/2013, 25; Beiser, RdW 2012, 235)

Nach Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, aaO, Tz 389/1, ist diese Ansicht nach der aktuellen Rechtslage seit dem 1. StabG 2012 jedenfalls für betriebliche, *innerhalb*

derselben Einkunftsart auch außerhalb einer Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 stets steuerpflichtige Grundstückstransaktionen nicht mehr haltbar.

Die Ermittlung des steuerlichen Gewinnes aus der Veräußerung von Betriebsgrundstücken (des Anlagevermögens), auf welche der besondere Steuersatz des § 30a EStG 1988 anwendbar ist, erfolgt nach den Grundsätzen der Gewinnermittlung des Betriebes, zu welchem das Grundstück gehört, aber gesondert vom übrigen betrieblichen Gewinn (vgl. EStR 2000 Rz 785). Der grundstücksbezogene Gewinn stellt einen „Sondergewinn“ im Rahmen des Gewinnes des Betriebes dar. Im betrieblichen Bereich sind die Grundstücksgewinne zwar „Sondergewinne“, aber Teil des Gewinnes des jeweiligen Betriebes. Sie sind daher in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen und vom Finanzamt zu veranlassen (Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, Kommentar, § 4 Rz 211 ff, 17. Lfg., Juli 2014).

Nach § 6 Z 4 EStG 1988 sind Entnahmen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen. Grund und Boden ist mit dem Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen, sofern nicht eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 3 vorliegt.

Die Ausnahmeregelung des § 30a Abs. 3 EStG 1988 erfasst im Wesentlichen den gewerblichen Grundstückshandel.

Bei der Entnahme von Grund und Boden kommt es zu keiner Aufdeckung der stillen Reserven, weil diese nach dem 31.3.2012 zum Buchwert erfolgt, sofern nicht eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 3 und 4 EStG 1988 vorliegt.

Ab 01.04.2012 löst auch die Entnahme von Grund und Boden aus einem Betrieb und Überführung ins Privatvermögen des Betriebsinhabers keine Aufdeckung von stillen Reserven mehr aus, weil bei einer nachfolgenden Veräußerung im Privatvermögen (auch) die betrieblich gewachsenen stillen Reserven als Einkünfte nach § 30 EStG 1988 erfasst werden.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die **Schätzung** von Bedeutung sind (§ 184 Abs. 1 BAO).

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen.

Die Schätzungsberechtigung setzt kein Verschulden der Partei voraus.

Eine Schätzungsbefugnis kann auch dann bestehen, wenn Unterlagen nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist (§ 132 BAO) vernichtet wurden (Ritz, BAO⁶, § 184 Tz 10).

Erwägungen

Strittig war, ob die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit des Bf als Einkunftsquelle im Sinne des § 21 EStG 1988 oder als Liebhaberei zu qualifizieren war.

Der Einkommensteuerbescheid für das Beschwerdejahr 2015 erging als vorläufiger Bescheid, weil sich nach der Bescheidebegründung auf den Grundstücken Nr1 und Nr2 eine weitere Vermietung in der Anfangsphase befand.

In diesem Jahr beliefen sich die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auf 110.450,83 €. Die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betrugen 2.003,42 €.

Einigkeit bestand zwischen dem Bf und der Amtspartei dahingehend, dass es sich bei der gegenständlichen Betätigung um eine solche nach § 1 Abs. 1 LVO handelte und daher die Vermutung des Vorliegens einer Einkunftsquelle vorlag.

Zum einen war der Umstand, dass die Betätigung neben einer anderen Einkunftsquelle (im Nebenberuf) ausgeübt wurde, für sich kein Kriterium für eine Zuordnung zu § 1 Abs. 2 LVO, zum anderen fällt eine prinzipiell erwerbswirtschaftliche Tätigkeit selbst bei nachhaltigen Verlusten in der Regel nicht unter § 1 Abs. 2 LVO.

Mangels Rentabilität des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes sind viele Landwirte gezwungen, andere Erwerbsquellen zu erschließen, womit sie ihren Betrieb zumeist als Nebenerwerbslandwirte (weiter)führen; der Nebenerwerb ist gegenüber dem Vollerwerb die typische Betriebsform geworden. Aus diesem Umstand ist jedoch bei Verlusten noch nicht auf einen Liebhabereibetrieb gemäß § 1 Abs. 2 LVO zu schließen. Nur bei Hinzutreten neigungsbedingter Gründe, wie etwa die Nichtansässigkeit des Betriebsinhabers am Betriebsort, sondern die Beibehaltung eines städtischen Hauptwohnsitzes und die damit bedingte fehlende Intensität, den landwirtschaftlichen Betrieb intensiv und gewinnbringend zu nutzen, ist Liebhaberei zu vermuten (vgl. UFS 23.06.2004, RV/0030-W/02).

Für eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung spräche im vorliegenden Fall, dass der Bf jährlich rund 1600 Stunden in seine nichtselbständige Tätigkeit investierte, mit welcher er im Beschwerdejahr 2015 Einkünfte von rund 110.000,00 € (2015) erzielte, und im Vergleich dazu eine im Verhältnis hohe Stundenzahl von rund 650 Stunden (350 Traktorstunden, weitere 150 Stunden für manuelle Arbeiten und 150 Stunden für die Forstwirtschaft) in die Land- und Forstwirtschaft zur Erwirtschaftung der angeführten jährlichen Verluste (vgl. das Schreiben vom 03.05.2019).

In diesem Fall war die Frage zu stellen, weshalb ein wirtschaftlich vernünftig denkender Mensch, wenn nicht aus persönlichen Überlegungen, unter diesen Umständen rund ein Drittel seiner Arbeitszeit in eine seit vielen Jahren verlustbringende Tätigkeit investierte.

Der Bf nannte als Motivation, den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zur Sicherung von Realvermögen im Familienbetrieb zu übernehmen (vgl. das Schreiben vom 03.05.2019), was auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung schließen ließe.

Andererseits erhöhte sich die landwirtschaftlich genutzte Fläche von 6,7 ha (laut Beschwerde) auf 8,7 ha (laut Schreiben vom 27.06.2019), sodass die zugepachtete Fläche die verkaufte Fläche offenbar überstieg.

Wenngleich sowohl die genannten Zupachtungen als auch die Grundstücksverkäufe nach dem Beschwerdejahr erfolgten und der Fokus der Betrachtung hauptsächlich auf die Entwicklung bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr zu legen war, waren diese Umstände in der Gesamtbetrachtung nicht völlig außer Acht zu lassen.

Da eine prinzipiell erwerbswirtschaftliche Tätigkeit selbst bei nachhaltigen Verlusten nicht typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist und es somit auf den konkreten Fall nicht ankommt (VwGH 26.04.2000, 96/14/0117), reichten im vorliegenden Fall nach Ansicht der Richterinnen die für eine Tätigkeit nach § 1 Abs. 2 Z 2 LVO sprechenden Indizien nicht aus.

Es war daher von einer grundsätzlich erwerbswirtschaftlich ausgeübten Tätigkeit gemäß § 1 Abs. 1 LVO auszugehen.

Der Beginn der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit des Bf reichte in das Jahr 2000 zurück. Der land- und forstwirtschaftliche Betrieb wurde dem Bf zwar mit Übergabevertrag vom xx.xx.1991 unentgeltlich von seinen Eltern übergeben, doch war seine Mutter noch bis Ende des Jahres 1999 Betriebsführerin.

Der Bf ermittelte die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für die Jahre 2000 bis 2012 nach der Pauschalierungsverordnung und erklärte - erstmals - für das Kalenderjahr 2013 negative Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, weshalb sich - erstmals - für dieses Jahr die Frage nach dem Vorliegen von Liebhaberei stellte.

Beurteilungseinheit für die Liebhabereiprüfung nach der LVO ist jede organisatorisch geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit. Zu prüfen war daher, ob die Tätigkeit des Bf als einheitlicher land- und forstwirtschaftlicher Betrieb anzusehen war oder der landwirtschaftliche und der forstwirtschaftliche Betrieb als zwei Teilbetriebe getrennt zu beurteilen waren.

Der Bf begründete das Vorliegen eines einheitlichen Betriebes in der Beschwerde damit, dass der land- und forstwirtschaftliche Betrieb durch denselben Maschinenpark und dasselbe Gebäude derart verwoben sei, dass eine Teilbetriebsdarstellung nicht möglich sei.

Da eine Trennung in Landwirtschaft und Forstwirtschaft nicht vorgenommen wurde, eine einheitliche Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erstellt und die Anlagen und Infrastruktur gemeinsam genutzt wurden, war nicht zuletzt auch auf Grund der geringen Größe der Landwirtschaft und der Forstwirtschaft, die eine organisatorische, wirtschaftliche und technische Trennung nicht zweckmäßig erscheinen ließen, von einem **einheitlichen Betrieb** auszugehen, der als Einheit der Liebhabereiprüfung zu unterziehen war.

Im Schreiben vom 03.05.2019 teilte der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter mit, dass jährlich Brennholz für die Vermietung und Verpachtung entnommen werde und vereinzelt, jedoch nicht jährlich, Schnittholz an Dritte verkauft werde.

Auf den vorgelegten Kontoblättern schien in den Jahren 2014 bis 2017 kein Holzverkauf auf, sondern lediglich eine Verwendung von Brennmaterial für die Vermietung und Verpachtung.

Auf Grund der o.a. rechtlichen Ausführungen konnten zwar die **stillen Reserven** des stehenden Holzes von 1.000,00 € laut den Angaben des Bf, nicht aber die stillen Reserven des Betriebsgebäudes in Höhe von 100.000,00 € bei Ermittlung des Gesamtgewinns einbezogen werden.

Nach der Judikatur führt die abstrakte Möglichkeit der Auflösung der der Höhe nach durch keine konkrete Berechnung und durch keine Unterlagen untermauerten stillen Gebäuderessourcen nicht dazu, einen Veräußerungsgewinn bei der Beurteilung, ob Liebhaberei oder eine Einkunftsquelle vorliegt, anzusetzen.

Konkrete Maßnahmen zur Gebäudeveräußerung wurden nicht behauptet, weshalb allfällige stille Gebäuderessourcen nicht in die Liebhabereibeurteilung einzubeziehen waren.

Der steuerliche Vertreter des Bf verwies zu Recht darauf, dass die Entnahme von Grund und Boden aus dem landwirtschaftlichen Betrieb mit dem Buchwert zu erfolgen habe.

Sowohl die zur Vermietung als auch die zum Verkauf bestimmten Grundstücke wurden zum Buchwert aus dem landwirtschaftlichen Betrieb des Bf entnommen; die zum Verkauf bestimmten Grundstücke wurden in den gewerblichen Betrieb des Grundstückshandels überführt. Die Entnahmen lösten daher keine Aufdeckung stiller Reserven aus. Die Grundstücksveräußerungen erfolgten bzw. erfolgen nicht im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft, sondern im Rahmen des gewerblichen Grundstückshandels.

Den durch den Verkauf der Eigentumswohnung am xx.xx.2017 realisierten Gewinn erfasste der Bf daher nicht im Rahmen seiner Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Mangels Unterlagen zur Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in den Jahren 2000 bis 2011 waren diese zu **schätzen**. Da der Bf auf die Möglichkeit der Glaubhaftmachung für die Zeiträume, die über die Dauer der Aufbewahrungspflicht zurückreichten, verzichtete und gegen die beabsichtigte Schätzung in Anlehnung an die bekannten Betriebsergebnisse keine Einwendungen erhob bzw. nicht vorbrachte, dass die Verhältnisse der Jahre 2000 bis 2012 mit den Verhältnissen der Jahre 2013 bis 2018 nicht vergleichbar wären, erfolgte die dem Bf vorgehaltene Schätzung für die Jahre 2000 bis 2011 mit einem Durchschnitt der Betriebsergebnisse der Jahre 2012 bis 2017 sowie des geschätzten Betriebsergebnisses für 2018 (innerer Betriebsvergleich):

Summe der Verluste der Jahre 2012 bis 2018: 85.777,76 €, daher durchschnittlicher jährlicher Verlust von 2000 bis 2011 je 12.253,97 € ($85.777,76 : 7 = 12.253,97$).

Laut den Anlageverzeichnissen legte der Bf dem Betriebsgebäude der Land- und Forstwirtschaft eine **Nutzungsdauer** von 33,33 Jahren und den Maschinen eine Nutzungsdauer zwischen 5 und 20 Jahren zu Grunde. Sich auf Rz 25 LRL berufend, verdreifachte er für Zwecke der Prognoserechnung die Nutzungsdauer des

landwirtschaftlichen Gebäudes auf 100 Jahre und erhöhte die Nutzungsdauer des Maschinenparks auf 20 bis 40 Jahre.

Der Bf legte der Verdreifachung der Nutzungsdauer des landwirtschaftlichen Gebäudes für Zwecke der Liebhabereibeurteilung keinerlei Unterlagen zur Dokumentation des Bauzustandes zu Grunde und begründete diesen Ansatz auch nicht. In Punkt 14) des Schreibens vom 03.05.2019 wandte er lediglich ein, dass es sich um einen Erbhof handle und daher von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von deutlich mehr als 33,3 Jahren auszugehen sei.

Eine Nutzungsdauer von „deutlich mehr als 33,3 Jahren“ vermag keinesfalls den Ansatz einer Nutzungsdauer von 100 Jahren zu rechtfertigen.

Wegen der nur geringfügigen Auswirkungen auf die für die Ermittlung des Gesamtgewinnes erforderliche AfA-Korrektur ging die RichterIn zu Gunsten des Bf auch ohne Nachweis bzw. Glaubhaftmachung von einer Gebäudenutzungsdauer von 80 Jahren aus, obwohl der Bf trotz der Aufforderung in Punkt 14) des Schreibens vom 27.03.2019 eine fundierte Begründung für eine Verlängerung der Nutzungsdauer schuldig blieb.

Soweit er die Nutzungsdauer des Maschinenparks auf 20 bis 40 Jahre verlängern wollte, war ihm zu entgegen, dass er im Abgabenverfahren den Maschinen eine Nutzungsdauer zwischen 5 und 20 Jahren zu Grunde gelegt und damit zum Ausdruck gebracht hatte, dass die Höhe der jeweils gewählten Nutzungsdauer dem tatsächlichen Wertverzehr am ehesten Rechnung trug. Es wäre am Bf gelegen gewesen, zu begründen, weshalb die im Abgabenverfahren für zutreffend erachtete Nutzungsdauer für die Liebhabereibeurteilung unzutreffend wäre.

Der Bf war im Abgabenverfahren dazu verhalten, der Abschreibung die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu Grunde zu legen. Da diesbezüglich keine gesetzlichen Regelungen wie z.B. bei Gebäuden bestehen, bestand für eine Änderung der für die Gewinnermittlung gewählten Nutzungsdauer kein Anlass.

Unter Ansatz einer Gebäudenutzungsdauer von 80 Jahren ergab sich ein AfA-Satz von 1,25 % (= 2.386,14 €) im Vergleich zu bisher 3 % (= 5.726,73 €).

Selbst unter Ansatz des beantragten Wertes von 1.000,00 € für das stehende Holz und einer angenommenen Gebäudenutzungsdauer von 80 Jahren ergäbe sich für die Jahre 2000 bis 2018 nachstehender Gesamtverlust:

Jahr	Verlust/Gewinn	AfA-Korrektur Gebäude	stehendes Holz	adaptierter Verlust/Gewinn
2000	-12.253,97 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-7.913,38 €
2001	-12.253,97 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-7.913,38 €
2002	-12.253,97 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-7.913,38 €
2003	-12.253,97 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-7.913,38 €
2004	-12.253,97 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-7.913,38 €

2005	-12.253,97 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-7.913,38 €
2006	-12.253,97 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-7.913,38 €
2007	-12.253,97 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-7.913,38 €
2008	-12.253,97 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-7.913,38 €
2009	-12.253,97 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-7.913,38 €
2010	-12.253,97 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-7.913,38 €
2011	-12.253,97 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-7.913,38 €
2012	-2.552,75 €	3.340,59 €	1.000,00 €	1.787,84 €
2013	-15.970,03 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-11.629,44 €
2014	-13.693,90 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-9.356,31 €
2015	-13.979,69 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-9.639,10 €
2016	-10.720,17 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-6.379,58 €
2017	-5.115,86 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-775,24 €
2018	-22.745,36 €	3.340,59 €	1.000,00 €	-18.264,07 €
Summe				-149.216,49 €

Der im Vergleich zum Schreiben vom 29.05.2019 geringfügig geänderte Ansatz für das Jahr 2018 resultierte daraus, dass der Bf die Einkommensteuererklärung 2018 zwischenzeitig beim Finanzamt eingereicht hat.

War, wie im vorliegenden Fall, von einer Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO auszugehen und war das Gesamtergebnis negativ, musste noch an Hand der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO das Streben nach künftigen Gewinnen bzw. einem künftigen Gesamtgewinn geprüft werden.

Die Antwort auf das Ersuchen des Bundesfinanzgerichts, zu den einzelnen Punkten des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO Stellung zu nehmen, insbesondere dazu, ob in Zukunft ertragssteigernde Maßnahmen geplant seien (Punkt 15 des Schreibens vom 27.03.2019) erschöpfte sich darin, dass marktgerechtes Verhalten an den Tag gelegt werde, weil die land- und forstwirtschaftlichen Produkte zu marktkonformen Preisen veräußert würden. Dies gelte auch für die Entnahme von Brennholz für die Vermietung.

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste:

Für die Annahme von Liebhaberei spricht z.B., wenn die Verluste den Umsatz erreichen oder übersteigen. Die Entwicklung der Verluste ist dahingehend zu beobachten, ob die Verluste betraglich ansteigen oder absinken. Dabei ist auch die Umsatzentwicklung im Auge zu behalten.

Ein Indiz für Liebhaberei ist auch, wenn bereits die Fixkosten höher als die erzielten Einnahmen sind oder wenn die Verluste den Umsatz erreichen oder übersteigen.

In den Jahren 2000 bis 2012 erfolgte eine pauschalierte Gewinnermittlung.

Bei pauschalierter Land- und Forstwirtschaft ist das Problem der Liebhaberei nicht ohne weiteres ersichtlich, da sich von Rechts wegen weder bei der Vollpauschalierung noch bei den einzelnen Teilpauschalierungen Verluste ergeben können. Liebhaberei kann auch dann vorliegen, wenn infolge der Pauschalierung in einem Jahr ein Gewinn ausgewiesen ist (Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 3. Aufl., 268).

Der Bf erhob gegen die in Aussicht gestellte Schätzung der tatsächlichen Ergebnisse der Jahre 2000 bis 2012 keinen Einwand.

Im Jahr 2013 war der (durch die AfA-Korrektur und den vom Bf angesetzten Wert des stehenden Holzes adaptierte) Verlust von 11.629,44 € höher als die Erlöse von 6.497,92 €, im Jahr 2014 stand Erlösen von 9.959,53 € ein (adaptierter) Verlust von 9.356,31 € gegenüber.

Während im Beschwerdejahr 2015 der (adaptierte) Verlust von 9.639,10 € abermals höher war als die Erlöse von 8.358,80 €, überstiegen im nachfolgenden Jahr die Erlöse (11.728,41 €) den (adaptierten) Verlust (6.379,58 €) deutlich.

Durch den Verkauf und die Neuanschaffung von Anlagevermögen im Jahr 2017 ergaben sich in diesem Jahr zwar außergewöhnlich hohe Erlöse und daher ein wesentlich reduzierter Verlust, doch war ab diesem Jahr auch die AfA deutlich höher als in den Vorjahren.

Unter Herausrechnung des außerordentlichen Erlöses aus dem Anlagenverkauf (14.650,00 €) war ab dem Jahr 2017 die (adaptierte) AfA höher als die Erlöse und ergab sich im Jahr 2018 der bisher höchste Verlust.

Ein lineares Ansteigen oder Absinken der Verluste war zwar nicht feststellbar, wohl aber die Tendenz, dass alleine die (bereits adaptierte) AfA höher war als die Umsätze.

2) Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen:

Der Bf nannte für das Jahr 2012, ohne die Grundlagen für dieses Betriebsergebnis offen zu legen, einen Verlust von 2.552,75 € (Punkt 1 des Schreibens vom 03.05.2019), sodass sich nach der AfA-Korrektur für das Gebäude und dem Ansatz des Wertes des stehenden Holzes ein Gewinn von 1.787,84 € ergab.

Die restlichen 18 Jahre (2000 bis 2011, 2013 bis 2018) waren Verlustjahre.

3) Verlustursachen im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben:

Grundsätzlich steht der Bekanntgabe von Daten eines konkreten Vergleichsbetriebes die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht (§ 48a BAO) entgegen und ist die Heranziehung von der Partei nicht genannten Betrieben infolge Verletzung des Parteiengehörs rechtswidrig.

Im Ergebnis können daher Vergleichsbetriebe nur insoweit herangezogen werden, als es sich um Umstände der allgemeinen Lebenserfahrung oder um veröffentlichte Wirtschaftsdaten einer bestimmten Branche handelt [Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, aaO, § 2 Rz 412, 20. Lfg. (Mai 2018)].

Da der Bf die diesbezügliche Frage nicht beantwortete, konnten zu diesem Punkt keine Feststellungen getroffen werden.

Zu bedenken war aber, dass der Betrieb offenbar seit Jahrzehnten im Familienbesitz geführt wird und es trotz des Entfalls von Anschaffungs- bzw. Finanzierungskosten offenbar bisher dennoch nicht gelungen ist, Gewinne zu erzielen.

4) Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen:

Unter marktgerechtem Verhalten im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 4 und 5 LVO ist ein solches zu verstehen, das den Marktverhältnissen unter Einschluss allfälliger marktregulierender Faktoren entspricht (VwGH 30.06.2010, 2005/13/0077).

Nach Punkt 9a) des Schreibens vom 03.05.2019 verkaufte der Bf Weizen, Hafer und Sojabohnen („Umsatzerlöse“), während sich die „sonstigen betrieblichen Erträge“ aus der AMA-Förderung und der Entnahme von Brennholz für die Vermietung zusammensetzen.

Laut den vorgelegten Kontoblättern betreffend Umsatzerlöse für die Jahre 2014 bis 2017 verkaufte der Bf seine landwirtschaftlichen Produkte an einen einzigen Abnehmer.

5) Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung:

Der Bf nahm einzig zu diesem Punkt Stellung und machte den Ansatz von marktkonformen Preisen geltend. Dass sich der Bf im Hinblick auf die Preisgestaltung nicht marktgerecht verhalten hätte, war nicht erkennbar.

Nach den vorgelegten Listen der Firma betreffend Erzeugerpreise für unterschiedliche Getreidesorten war, wie bereits das Finanzamt in seinem Vorlagebericht feststellte, eine Ertragssteigerung nur schwer möglich, da eine direkte Preisgestaltung durch den einzelnen Landwirt wegen der Festlegung der Preise durch Vertreter der Landwirtschaft und Getreideeinkäufer (Mühlen) nicht möglich war.

Im Hinblick auf das Leistungsangebot und die Preisgestaltung konnte die Tätigkeit des Bf daher als marktgerecht angesehen werden.

6) Verbesserungsmaßnahmen:

Obwohl der Bf auf die wesentliche Bedeutung der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage im Rahmen der Kriterienprüfung hingewiesen wurde, nahm er zu diesem entscheidenden Punkt nicht Stellung.

Es wäre aber seine Sache gewesen, alle Kriterien für eine zuverlässige Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit offen zu legen.

Bemühungen zur Senkung der Produktionskosten oder Steigerung der Umsätze wurden nicht vorgebracht.

Die im Beschwerdejahr gewählte Art der Bewirtschaftung – nämlich Anbau von Weizen, Hafer und Sojabohnen auf einer Fläche von rund 7 ha im Beschwerdejahr und rund 9 ha aktuell sowie einer forstwirtschaftlichen Fläche von 1,8 ha – konnte bei unveränderter Beibehaltung alleine wegen der Höhe der Ausgaben in Relation zu den Erlösen zu keinem Gesamtüberschuss führen.

Ob die Ursache dafür in niedrigen Marktpreisen, hohen Produktionskosten, einer zu geringen Anbaufläche (laut Website bmnt.gv.at/land/produktion-maerkte/agrarstrukturhebung-2016 betrug die durchschnittliche landwirtschaftliche Nutzfläche im Jahr 2016 in Österreich 19,7 ha) oder in anderen Gründen zu suchen war, konnte mangels irgendeines Vorbringens des Bf nicht festgestellt werden.

Im Beschwerdejahr war der durch die AfA-Korrektur und den Wert des stehenden Holzes bereits reduzierte Verlust höher als der Umsatz. Dies traf auch auf das Veranlagungsjahr 2013 zu bzw. erreichte der adaptierte Verlust im Veranlagungsjahr 2014 annähernd den Umsatz. Dem Bf musste daher alleine aus dem Verhältnis des Umsatzes zum Verlust rasch klar gewesen sein, dass nur strukturverbessernde Maßnahmen zu einer Verbesserung der Ertragslage führen konnten. Entscheidend wäre demnach gewesen, ob bzw. welche diesbezüglichen Maßnahmen er zur Verbesserung der Situation gesetzt hätte.

Der Bf erwirtschaftete laufend Verluste, weshalb auch bereits im Beschwerdejahr wegen der nur geringfügig sich ändernden Einnahmen und Ausgaben und der offenbar gleichbleibenden Bewirtschaftung von der objektiven Unmöglichkeit der Erzielung eines Gesamtgewinnes aus der Land- und Forstwirtschaft ausgegangen werden musste.

Wenngleich die Grundstücksveräußerungen und Zupachtungen erst nach dem Beschwerdejahr erfolgten, waren diese dennoch nicht gänzlich außer Acht zu lassen.

Der Bf veräußerte 2017 Grundvermögen und beabsichtigte eine weitere Veräußerung noch im Jahr 2019, doch pachtete er im Gegenzug 2017 eine Fläche von 1,82 ha und im Jahr 2019 eine Fläche von 0,63 ha zu; die landwirtschaftlich genutzte Fläche vergrößerte sich dadurch geringfügig.

Nach Ansicht der Richterinnen ließen die Zupachtungen nicht auf eine Gewinnerzielungsabsicht schließen. Zwar brachte der Bf vor, in Abhängigkeit von verfügbaren Flächen weitere Zupachtungen vornehmen zu wollen, doch erfolgten gleichzeitig Entnahmen von Grundstücken zur Errichtung von Mietobjekten oder von zur Weiterveräußerung bestimmten Objekten. Das Augenmerk des Bf schien daher vordringlich auf der lukrativen Verwertung von Grundstücken zu liegen und nicht auf der Erzielung eines Gewinnes aus der Land- und Forstwirtschaft. Durch die Zupachtung geringer Flächen konnte sich der deutliche Überhang der Ausgaben gegenüber den Einnahmen keinesfalls dermaßen verschieben, dass die Erwirtschaftung von Gewinnen möglich gewesen wäre; dies untermauerten die Ergebnisse der Jahre 2017 und 2018.

Der Bf konnte sich die langjährigen Verluste, die er offenbar ohne Setzung von Verbesserungsmaßnahmen – solche brachte er nicht vor – in Kauf nehmen, nur wegen hoher anderer Einkünfte „leisten.“

Auch zur vorgehaltenen Fehlerhaftigkeit der **Prognoserechnungen** (Beginn erst mit dem Kalenderjahr 2014 bzw. 2015 und nicht bereits mit Beginn der Tätigkeit bzw. dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben, AfA-Korrektur bei Annahme einer Gebäudenutzungsdauer von 100 Jahren, wesentlich verlängerte Nutzungsdauer des Maschinenparks) nahm der Bf weder Stellung, noch legte er eine berichtigte Prognoserechnung vor.

Auffallend war, dass sich die AfA laut Prognoserechnungen im Laufe der Jahre deutlich reduzierte, während sie tatsächlich ab dem Jahr 2017 sprunghaft anstieg. In den beiden Prognoserechnungen betrug die AfA in den Jahren 2017 und 2018 10.145,07 € und 8.706,73 €, während sie sich tatsächlich auf 15.408,38 € und 15.848,13 € belief. Die in den Prognoserechnungen offenbar nicht berücksichtigte erforderliche Neuanschaffung von Maschinen bewirkte, dass die prognostizierte AfA in den genannten Jahren nur rund 66 % bzw. 55 % des tatsächlichen Wertes betrug.

Dem abschließenden Einwand des Bf, dass auch die meisten anderen kleinen und mittelgroßen österreichischen landwirtschaftlichen Betriebe als Liebhaberei einzustufen wären, wenn die Landwirtschaft des Bf Liebhaberei darstelle, war zu entgegnen, dass die Vollpauschalierung von mehr als 90 % der Steuerpflichtigen angewendet wird (Jilch, aaO, 33) und ein Vergleich daher kaum möglich war.

Aus dem Verhältnis der Einnahmen zu den Ausgaben war für den Bf bereits vor dem Beschwerdejahr klar ersichtlich, dass seine Tätigkeit in der bisher geführten Weise objektiv nicht geeignet war, jemals zu einem positiven Ergebnis zu führen.

Nach Vornahme der Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO kam das Bundesfinanzgericht in einer Gesamtbetrachtung zum Ergebnis, dass die gegenständlich zu beurteilende Betätigung bereits ab dem Jahr 2013 keine Einkunftsquelle zur Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 21 EStG 1988, sondern als Liebhaberei im Sinne der LVO einzustufen war.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Frage, ob eine land- und forstwirtschaftliche Betätigung als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei anzusehen ist, ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage, die zu keiner Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung führt.

Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 13. Jänner 2020