

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Helmut Mittermayr in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***1***, über die Beschwerden vom 22. Februar 2012, 29. April 2014, 29. Juli 2014 und 12. April 2016 gegen die Bescheide des FA Kirchdorf Perg Steyr vom 21. Dezember 2012, 27. März 2014 und 30. Juni 2014 betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2013, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2006 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe bleiben unverändert.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2013 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (abgekürzt: Bf) betrieb in den beschwerdegegenständlichen Jahren neben seiner Tätigkeit als Laborfacharzt noch eine Landwirtschaft.

Über die Jahre 2006 bis 2009 wurde hinsichtlich der Einkommensteuer im Jahr 2011 eine Betriebsprüfung abgehalten und im Bericht vom 09.12.2011 folgende Feststellungen getroffen:

(angeführt werden nur jene Feststellungen, welche in der Folge durch Berufung (jetzt als Beschwerde zu werten) angefochten wurden)

„Tz.1 Sozialversicherung der Bauern

Der Bf betreibt, neben seiner Tätigkeit als Laborfacharzt noch eine Landwirtschaft, bei der es sich laut Auskunft seines Steuerberaters um eine Liebhabereitätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO handelt. Die durch die Landwirtschaft anfallenden Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung der Bauern wurden mit der Begründung, dass es sich dabei um eine freiwillige Weiterversicherung handle, als Betriebsausgaben des Labors geltend gemacht. D es sich bei anfallenden Sozialversicherungsbeiträgen um keine freiwillige Weiterversicherung handelt und Aufwendungen jener Einkunftsquelle zuzuordnen sind, durch die sie verursacht worden sind, sind die Sozialversicherungsbeiträge zur SVA der Bauern im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Laborarzt nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

(Zur zahlenmäßigen Darstellung der Änderungen wird auf den Bp-Bericht verwiesen)

Tz. 5 km-Gelder

Im Prüfungszeitraum wurden km-Gelder für Fahrten mit dem privaten KFZ in folgender Höhe geltend gemacht: 2006: 10.680; 2007: 10.481,95; 2008: 116,76; 2009: 1.911,00 Grundaufzeichnungen dazu konnten keine vorgelegt werden, auch konnte nicht geklärt werden, mit welchem Privatauto die jeweiligen Fahrten bewältigt wurden. Aus Sicht der BP ist davon auszugehen, dass die Fahrten mit dem im Betriebsvermögen befindlichen KFZs durchgeführt wurden. Die km-Gelder sind auf Grund der mangelnden Aufzeichnungen nicht anzuerkennen.

(Zur zahlenmäßigen Darstellung der Änderungen wird auf den Bp-Bericht verwiesen)

Tz. 6 Citroen C4 Coupe

Im Prüfungszeitraum befanden sich 4 Fahrzeuge im Betriebsvermögen:

<i>Mercedes MB 500E, Bj. 1992:</i>	<i>01/1997-07/2007</i>
<i>Seat Inca Van CL:</i>	<i>ab 05/2003</i>
<i>Citroen Grand C4 Picasso:</i>	<i>ab 08/2007</i>
<i>Citroen C4 Coupe:</i>	<i>ab 03/2008</i>

Fahrtenbücher, Aufzeichnungen über die damit durchgeführten Fahrten konnten nicht vorgelegt werden. Anhand von vorgelegten Kalender, bzw. Taggeldabrechnungen ist ersichtlich, dass die im Betriebsvermögen befindlichen KFZ einerseits für Blutabholungen und andererseits vom Bf selbst genutzt wurden. Die oben erwähnten Kalender lassen darauf schließen, dass die Blutabholfahrten durchwegs mit dem im BV befindlichen Seat Inca durchgeführt wurden. Weiters ist aus Sicht der BP davon auszugehen, dass der Mercedes und später der Citroen Picasso vom Bf für anfallende Fahrten genutzt wurde. Die betriebliche Nutzung des Citroen C4 Coupe konnte nicht nachgewiesen werden. Auch wurde festgestellt, dass die Gattin des Bf kein KFZ angemeldet hat. Aus Sicht der BP ist davon auszugehen, dass der Citroen C4 Coupe ausschließlich privat genutzt wird. Aus diesem Grund sind die dafür anfallenden Kosten nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Da eine exakte Zuordnung der Kosten nicht möglich ist, werden die laufenden Betriebskosten für den Citroen C4 mit einem Drittel der gesamten KFZ-Aufwendungen geschätzt.

(Zur zahlenmäßigen Darstellung der Änderungen wird auf den Bp-Bericht verwiesen)

Tz. 7 Lohnaufwand A B

Der Mitarbeiter B A ist sowohl im Labor als auch in der Landwirtschaft tätig, wobei er laut Abgabenerklärung den überwiegenden Teil im Labor arbeitet. Im Zuge der Bp wurden Auskünfte über die genauen Tätigkeiten des Herrn A im Labor und auch Nachweise über die von ihm durchgeführten Arbeiten und des Arbeitsausmaßes angefordert. Von seiten des Pflichtigen wurde die Auskunft erteilt, dass Herr A als Haustechniker im Labor arbeite, allerdings wurden keinerlei Nachweise über die genauen Tätigkeiten oder das Ausmaß der Tätigkeit vorgelegt. Das Ausmaß der Arbeitsleistung von Herrn A im Labor wird mit 10% seiner gesamten Arbeitsleistung geschätzt. Der Lohnaufwand für 2008: 61.169,70 und 2009: 6.0431,00 wurde den vorgelegten Lohnkonten entnommen. Die Berechnung für die Jahre 2006 und 2007 findet sich untenstehend.

Eine Schätzung der Aufteilung des Arbeitsausmaßes, bzw. Lohnaufwandes von Mitarbeitern auf Labor und Landwirtschaft wird für zukünftige Zeiträume nicht akzeptiert.

	2006	2007
Bruttogehalt	52.380,66	45.706,08
SV lfd. DG	9.855,00	8.776,70
SV SZ DG	1.426,18	1.204,78
DB	2.357,13	2.056,77
Kommunalsteuer	1.571,42	1.371,18
MV-Beitrag	801,42	699,30
Lohnaufwand A	68.391,81	59.814,81

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2006	2007	2008	2009
	Euro	Euro	Euro	Euro
Einkommensteuer: (320) Einkünfte aus selbständiger Arbeit – A B	61.552,63	53.833,33	55.052,73	54.387,90

Tz. 8 Anträge des Steuerberaters

Im Jahr 2005 wurde vom steuerlichen Vertreter bekanntgegeben, dass der Bf in C an der D einen landwirtschaftlichen Betrieb mit Rinder- und Pferdezucht betreibt und dieser Betrieb gem. § 1 Abs. 2 Zif. 1 der LVO als Liebhaberei anzusehen ist. Im Zuge der Prüfung wurde vom steuerlichen Vertreter ausgeführt, da der vom Bf geführte Betrieb auf Grund seiner Größe nicht

mehr als Kleinlandwirtschaft angesehen werden kann und somit eine Betätigung gem. § 1 Abs. 1 LVO vorliegt.

In diesem Zusammenhang wurde vom Steuerberater der Antrag gestellt, die Verluste aus den Jahren 2006-2009 steuerlich anzuerkennen.

Auch wenn man von einer Betätigung gem. § 1 Abs. 1 LVO ausgeht können die Verluste aus den Jahren 2006-2009 steuerlich nicht anerkannt werden. Aus den vorgelegten Unterlagen geht hervor, dass die Landwirtschaft zumindest seit 2003 besteht, Einstellung der Pferdewärterin 28.04.2003. Somit würde sich der Anlaufzeitraum, 3 Jahre ab Beginn der Tätigkeit, über die Jahre 2003-2005 erstrecken. Der Anlaufzeitraum kann maximal 5 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben betragen. Da allerdings aus Sicht der BP durch das Einstellen einer Pferdewärterin eindeutig vom Beginn der Tätigkeit ausgegangen werden kann, fallen die Jahre 2006-2009 nicht in den Anlaufzeitraum.“

Zu den zahlenmäßigen Änderungen der Besteuerungsgrundlagen wird auf den BP.-Bericht verwiesen.

Mit **Bescheide vom 21.12.2011** erließ das Finanzamt die den Feststellungen der Betriebsprüfung folgenden Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2009.

Mit jetzt als **Beschwerde zu wertenden Berufung vom 22.02.2012** wandte sich der Bf mit folgender Begründung gegen diese Bescheide:

„Gegen die geänderten Einkommensteuerbescheide 2006, 2007, 2008 und 2009 erheben wir innerhalb erstreckter Frist das Rechtsmittel der Berufung.

Die Berufung richtet sich gegen die im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens der Jahre 2006 bis 2009 durchgeführten Änderungen in folgenden Punkten:

Sozialversicherungsbeiträge der SVA der Bauern

Herr Dr. E F ist als Facharzt für medizinische und chemische Labordiagnostik nach den Bestimmungen des FSVG nur in der Pensionsversicherung pflichtversichert. Im Bereich der Krankenversicherung besteht keine gesetzliche Pflichtversicherung für Ärzte. Selbständig tätige Ärzte schließen in der Regel für die Krankenversicherung die freiwillige Weiterversicherung bei der Gebietskrankenkasse ab, die dabei anfallenden Beiträge sind gemäß § 4 Abs. 1 Z. b EStG als Betriebsausgabe absetzbar. im Falle von Herrn Dr. F fallen im Bereich der Pflichtversicherung der SVA der Bauern nur Krankenversicherungsbeiträge an.

Diese Beiträge wurden, da sie an Stelle der steuerlich absetzbaren Beiträge für die Weiterversicherung in der Krankenversicherung bei der Gebietskrankenkasse treten, als Betriebsausgaben des Labors geltend gemacht.

Kilometergelder und KFZ Citroen

Wie im Prüfungsverlauf schon mitgeteilt, hatte Herr Dr. F im gesamten Prüfungszeitraum eine entsprechende Anzahl von privaten KFZ zur Verfügung :

*SE380BC Citroen C-Crosser, mit diesem KFZ fährt Frau F
SE227BG Toyota Hilux*

SR317AD Fiat 500

SR30LX Caterham/Wechselkennzeichen mit Jeep

Im Jahr 2006 befand sich der Mercedes Baujahr 1997 im Betriebsvermögen, von den Kosten dieses Autos wurden 20 % Privatanteil ausgeschieden. Weiter der Seat Van, der für Fahrten der Angestellten für Hausbesuche und Blutabholungen verwendet wurde.

Im Jahr 2007 ist der Mercedes durch einen Totalschaden ausgeschieden und das KFZ Citroen Picasso angeschafft. Durch die Notwendigkeit der Hausbesuche sowie Blutabholungen wurde im Jahr 2008 zusätzlich das KFZ Citroen C4 angeschafft.

Nur in den Jahren 2006 und 2007 sind die betragsmäßig hohen Kilometergelder angefallen, da der in diesen Jahren im Betriebsvermögen befindliche Mercedes durch Reparaturen sowie durch einen Unfall nicht betriebsfähig war. In den Jahren 2008 und 2009 wurden durch die nunmehr vorhandenen betrieblichen KFZ nur betragsmäßig geringe Kilometergelder geltend gemacht.

Aus der Verteilung der Kilometergelder in den Prüfungsjahren ist ersichtlich, dass nicht die von der Betriebsprüfung angenommene Geltendmachung von Kilometergeldern für betriebliche KFZ vorliegt.

Wir übermitteln Kopien der im Rahmen der Krankenkassenabrechnungen geltend gemachten Fahrten für Hausbesuche zur Blutabnahme der Jahr 2006 - 2009 aus denen die hohe Anzahl der notwendigen Fahrten ersichtlich ist.

Kürzung Gehaltsaufwand Angestellter B A

Von der Betriebsprüfung wurde der Anteil des betrieblichen Gehaltsanteiles von Herrn B A mit 10 % des in den Prüfungsjahren geltend gemachten Gehaltsaufwandes "geschätzt".

In dem ergänzten Schlussbesprechungsprogramm, das dem steuerlichen Vertreter am 31. Oktober 2011 übermittelt wurde, wurde auf eine Befragung eines Angestellten des landwirtschaftlichen Betriebes von Herrn Dr. E F Bezug genommen, laut dessen Angaben Herr B A im Jahr 2011 in der Landwirtschaft tätig ist. Wir verweisen auf unsere Schreiben vom 30. November 2011 sowie vom 2. Dezember 2011, in denen auf die Tätigkeit von Herrn B A im Labor eingegangen wurde.

Der vom Finanzamt befragte Dienstnehmer war im Jahr 2011 zu diesem Zeitpunkt nicht einmal ein Monat beschäftigt und konnte über den Prüfungszeitraum dadurch keine Angaben machen, die vom Finanzamt berechtigt einer abgaben rechtlichen Würdigung zugrunde gelegt werden konnten.

Auf den beruflichen Werdegang von Herrn B A mit dessen Tätigkeit im Landeskrankenhaus D als Haustechniker wurde hingewiesen.

Das medizinisch-chemische Labor von Herrn Dr. E F führt im Jahr rund 800.000 Laboruntersuchungen durch. Für die Abwicklung dieser Anzahl von Untersuchungen, die immer zeitnah erfolgen müssen, ist der reibungslose technische Ablauf eine Grundvoraussetzung. Bis zur Anstellung von Herrn A war Herr Dr. F selbst in jede Service- und Reparaturarbeit in der Form beschäftigt, dass sich seine Angestellten in diesen Fällen an ihn wandten und Herr Dr. F die notwendigen Veranlassungen (Beauftragung von Wartungsfirmen, Anwesenheit und Kontrolle bei Reparaturen durch Sewicefirmen usw.) in seiner Arbeitszeit durchführen musste. Auch dass alle Angestellten des Labors weiblichen Geschlechts sind hatte die Folge, dass auch bei kleineren Reparaturen sich die Angestellten an den Chef (Mann im Haus) wandten, da sie

selbst diese Arbeiten nicht durchführen konnten oder wollten (dies ist nicht abwertend gegenüber weiblichen Dienstnehmerinnen gemeint).

Durch die Anstellung von Herrn A konnte sich Herr Dr. F von dieser Arbeitsbelastung befreien um sich der medizinischen Seite des Laborbetriebes zu widmen.

Ungeachtet dieses Sachverhaltes hat die Finanzverwaltung den Gehaltsaufwand von Herrn A nur mit 10 % des geltend gemachten Aufwandes "geschätzt". Es ist in diesem Zusammenhang noch darauf hinzuweisen, und das führt die Betriebsprüfung im Schlussbesprechungsprogramm vom 31.10.2011 auch an, dass Herr A ab dem Jahr 2007 in der Landwirtschaft in einem Dienstverhältnis angemeldet und beschäftigt war. Der Dienstgeber, Herr Dr. F, hat durch die jeweilige Anmeldung im Labor und in der Landwirtschaft die durch die Beschäftigung im jeweiligen Betrieb veranlassten Aufwendungen entsprechend zugeordnet.

Die Bestimmungen des § 184 Bundesabgabenordnung berechtigen die Finanzverwaltung unter den dort angeführten Regelungen zur Schätzung. Dass diese Berechtigung zur Schätzung im Fall des Gehaltsaufwandes von Herrn A vorliegt, wird jedoch bestritten.

Die Finanzverwaltung führt als Zeugen einen im Jahr 2011 seit kurzem in der Landwirtschaft beschäftigten Dienstnehmer an, der über die Verhältnisse des Prüfungszeitraumes 2006 - 2009 nicht wissen kann, da er den Betrieb zu dieser Zeit überhaupt nicht kannte. Die Tatsache, dass bereits ab dem Jahr 2003 in der Landwirtschaft von Herrn Dr. F andere Dienstnehmer beschäftigt waren, wird von der Finanzverwaltung nicht berücksichtigt.

Herr Dr. E F führt unbestritten zwei Betriebe, die Ordination und die Landwirtschaft. Durch die entsprechenden Anmeldungen hat er die Tätigkeit des Dienstnehmers zugeordnet. Dass nun ein im Krankenhausbetrieb ausgebildeter Dienstnehmer nach Meinung der Finanzverwaltung nahezu zur Gänze der Landwirtschaft zugeordnet wird und im Laborbetrieb auf Grund seiner Kenntnisse eine Beschäftigung nicht gegeben ist, widerspricht wohl den Denkgesetzen.

Wir beantragen daher die Berücksichtigung des in den Steuererklärungen des Klienten für Herrn B A im Prüfungszeitraum geltend gemachten Gehaltsaufwandes als Betriebsausgaben des Labors.

Einkünfte aus der Landwirtschaft

Herr Dr. E F betreibt seit dem Jahr 2003 mit Standort G C a.d. D, C Nr einen landwirtschaftlichen Betrieb in Form der Pferde- und Rinderzucht. Im Jahr 2005 wurde dem Finanzamt aufgrund der damaligen Rechtsprechung mitgeteilt, dass die Landwirtschaft ein Liebhabereibetrieb wäre.

Auf Basis der jüngeren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wurden nunmehr die Einkünfte aus der Landwirtschaft für den Prüfungszeitraum 2006 bis 2009 nachgereicht.

Die Berücksichtigung dieser Verluste aus der Landwirtschaft wurde von der Finanzverwaltung mit Hinweis auf den abgelaufenen Anlaufzeitraum abgelehnt.

Unter Bezugnahme auf die nachfolgend angeführten Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates: UFS GZ RV/2037-W/03 vom 14. 7. 2004, UFS GZ RV/0126-L/02 vom 20.01.2005, UFS GZ RV/1722-W/06 vom 29.06.2009 in denen Beobachtungszeiträume von bis zu 14 Jahren angewendet wurden, um für diesen Zeitraum auch unter Berücksichtigung von Übergangs- und Veräußerungsgewinnen eine Gesamtgewinnbetrachtung durchführen zu können, beantragen wir die Berücksichtigung der in den nachgereichten Beilagen für die Landwirtschaft ausgewiesenen Verluste.

Anpassung Freibetrag für investierte Gewinne

In den Jahren ab 2007 hat Herr Dr. F Wertpapiere für die Geltendmachung des Freibetrages für investierte Gewinne angeschafft, die höher waren als die steuerlich mögliche Dotierung des Freibetrages. Für jene Gewinnänderungen, die im Berufungsverfahren nicht angefochten wurden, beantragen wie die Berücksichtigung des Freibetrages für investierte Gewinne im Ausmaß von 10 % der Beträge.

Für den Fall einer abweisenden Berufungsvorentscheidung beantragen wir die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Weiters beantragen wir gemäß § 282 Abs. 1 Z. 1 BAO die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat und gemäß § 284 Abs. 1 Z. 1 BAO die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. „

Mit **Vorlagebericht vom 30.03.2012** wurde die Berufung (jetzt Beschwerde) dem damaligen UFS zur Entscheidung vorgelegt.

In weiterer Folge wurde von Seiten des Betriebsprüfers eine **Niederschrift über die Vernehmung des Zeugen B A am 21.03.2017 übermittelt**. Die maßgeblichen Teile der Niederschrift hinsichtlich der Beschäftigung beim Bf lauten:

„Zur Sache gibt der Zeuge an:

Ich habe den Dr. F im Krankenhaus, als ich dort beschäftigt war. Ich hatte die Gärtnerei über. Ich habe mit dem Dr. F über private Dinge wie die Jagd geredet, er hat mir dann angeboten bei ihm zu arbeiten. Er meinte, er habe eine Landwirtschaft mit Tieren und was er mir zahlen würde. Das war für mich finanziell interessant und ich habe das Beschäftigungsangebot angenommen. Gearbeitet habe ich ausschließlich in der Landwirtschaft. Arbeitsaufzeichnungen habe ich keine mehr. Es war ein Beschäftigungsverhältnis im Ausmaß von 40 Wochenstunden, auch samstags. Ich habe die Tiere versorgt. Meistens leistete ich mehr als 40 Stunden pro Woche. Die Arbeit wurde mehr, weil es immer mehr Tiere gab, aber keine zusätzlichen Arbeiter. In der Arztpraxis habe ich nie gearbeitet, außer wenn Möbel oder Geräte aufzustellen waren.

Dem Zeugen werden Arbeitsaufzeichnungen aus der Prüfung vorgelegt.

Der Zeuge: Diese Aufzeichnungen stammen nicht von mir. Ich habe damals handgeschriebene Aufzeichnungen erstellt und diese dem Dr. F übergeben. Ob die vorgelegten Aufzeichnungen stimmen können: Ja, ich habe unregelmäßig gearbeitet. Es ist möglich, dass diese Aufzeichnungen korrekt sind. Ich hatte grundsätzlich keine regelmäßigen Arbeitszeiten.

Frage des Mag. H: Hat es andere Mitarbeiter in der Landwirtschaft gegeben?

Antwort: Ja, es hat mehrere gegeben, die haben öfter gewechselt.

Zu Frau I A: Das ist meine Tochter.

Ich war jahrelang überarbeitet, dazu habe ich Überstunden nicht ausbezahlt bekommen. Aufzeichnungen über geleistete Überstunden habe ich nicht mehr. Offene Rechtsfragen bei Auflösung des Dienstverhältnisses gab es nicht. Ich war gegen Ende des Dienstverhältnisses total überlastet und schon im Burn Out.

An der Art meiner Tätigkeit hat sich bis zum Ende des Dienstverhältnisses nichts geändert. Ein

Fahrzeug hatte ich in den letzten beiden Jahren. Einen Pick up hauptsächlich zum Transport von Tieren.

Nachtrag zur Frage nach offenen Rechtsfragen bei Auflösung des Dienstverhältnisses: Es gab schon Streitigkeiten wegen der Bezahlung der offenen Überstunden, es kam aber zu keinem Prozess. Ich war auch als Jäger in Dr. F tätig und habe Reviereinrichtungen wie Hochstände errichtet. Ich habe ihm dann vorgeschlagen, die Jagdeinrichtungen im Revier zu belassen. Als Gegenleistung hätte ich dort weiterhin jagen dürfen. Darauf ist Dr. F aber nicht eingegangen. Das hat aber mit dem Beschäftigungsverhältnis nichts zu tun.“

Am **18.02.2021** wurden bei einem **Erörterungstermin** die berufungsgegenständlichen Fragen besprochen und im Wesentlichen Folgendes schriftlich festgehalten:

Bei dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb handelt es sich um eine große Rinderzucht. Im Durchschnitt werden über 100 Rinder gehalten .Es handelt sich um eine Mutterkuh-Haltung. Aufgrund von Vorschriften der Tierhalterverordnungen wurde ein neuer Stall errichtet, der 2009 fertiggestellt wurde.

Zur Frage der Liebhabereibeurteilung der Tätigkeit wurde dem Bf aufgetragen, die errechneten Einkünfte für den Zeitraum 2004 bis 2020 vorzulegen, soweit diese nicht schon für die Jahre 2006 bis 2011 erklärt worden sind. Weiters möge der Bf mitteilen, wie hoch allfällige stille Reserven wären. die bei einer hypothetischen Betriebsaufgabe anfallen würden und die bei einer Liebhabereiprüfung zu berücksichtigen wären.

Die Beschwerde wurde hinsichtlich der Beschwerdepunkte betreffend den Lohnaufwand A, Kilometergelder und Kfz-Citroen, Taggelder 2006 bis 2012 und Telefonaufwand zurückgenommen.

Zum Beschwerdepunkt Gewinnfreibetrag wird der Bf hinsichtlich der einzelnen Jahre die konkreten Zahlen zur Höhe des Gewinnfreibetrages bekanntgeben.

Zu den **Feststellungen der Nachschau** über die Jahre 2010 bis 2014, welche bisher in den angefochtenen Bescheiden nicht berücksichtigt wurden, werden die Feststellungen zu den Reisekosten, zur privat veranlassten Kreditgebühr, Kosten Rechtsanwalt, dem Privatanteil Telefon für 2012 und die Kürzung der AfA hinsichtlich des nicht betrieblichen Wirtschaftsgutes vom Bf als richtig akzeptiert.

Mit **Schreiben vom 30.03.2021** wurde vom Bf eine Aufstellung über die ermittelten Einkünfte der Landwirtschaft für den Zeitraum 2004 bis 2020 vorgelegt, woraus ein Gesamtverlust von 1.846.586,97 € ausgewiesen wird, wobei in keinem einzigen Jahr ein Gewinn erzielt wurde. Weiters wurde erklärt, dass Unterlagen über stille Reserven im Betrieb, die die ausgewiesenen Verluste abdecken könnten, nicht beigebracht werden könnten.

Hinsichtlich des Anlaufzeitraumes im Sinne der Liebhabereiverordnung wurde Folgendes ausgeführt:

„BFG 20. März 2019, GZ RV/7103823/2018:

"Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre(Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebs) im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen gemäß § 2 Abs. 2 LVO jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Für den Beginn des Anlaufzeitraumes ist wiederum maßgeblich, zu welchen Zeitpunkt die ersten Einnahmen zugeflossen sind. Fallen bereits vor Einnahmenezufluss Aufwendungen (Ausgaben) an, beträgt der Anlaufzeitraum bis zu fünf Jahren. Der Zeitraum beginnt im Kalenderjahr des erstmaligen Anfallens derartiger Aufwendungen (Ausgaben)."

Ebenso BFG 8. Oktober 2019 GZ RV75100408/2013:

"Der dreijährige Anlaufzeitraum läuft grundsätzlich ab dem Beginn der Betätigung, sohin ab dem erstmaligen Erzielen von Einnahmen. Fallen bereits vor dem Erzielen von Einnahmen Aufwendungen (Ausgaben) an, beträgt der Anlaufzeitraum bis zu fünf Jahre ((Doralt/Renner, EStG § 2 Tz 435f)."

"Leistungen wurden jedoch erst im darauffolgenden Jahr (...) am Markt angeboten und damit Einnahmen erzielt."

Wir schließen eine Aufstellung der aufgegliederten Einnahmen und Ausgaben der Jahre 2003 bis 2005 bei.

Es ist ersichtlich, dass im Jahr 2003 keine Einnahme "am Markt" erzielt wurde, sondern lediglich eine Förderung erhalten wurde.

Auch in den Jahren 2004 und 2005 sind betragsmäßige geringe "sonstige Einnahmen" und Förderungen ausgewiesen.

Einnahmen "am Markt" wurden in diesen Jahren nicht erzielt. Dies lag auch an der Art der Landwirtschaft, nämlich die Rinderzucht, bei der natürlich einige Jahre vergehen, bis die Rinder zur Schlachtung und damit dem Verkauf am Markt herangewachsen sind.

Wir beantragen daher die Berücksichtigung eines fünfjährigen Anlaufzeitraumes.

Aufstellung für die Jahre 2007 - 2009 betreffend der Anpassung der Gewinnfreibeträge durch Zurechnungen im Rahmen der Betriebsprüfung nach der in diesen Jahren geltenden Rechtslage.

Aufstellung für die Jahre 2010 - 2012 betreffend der Anpassung der Gewinnfreibeträge durch Zurechnungen im Rahmen der Betriebsprüfung nach der in diesen Jahren geltenden Rechtslage.

Ergänzend möchten wir noch auf den im Rahmen der Beschwerde gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid 2010 eingebrachten Beschwerdepunkt der Zahlendifferenz in Höhe von € 23.000,— (Beilage anbei) hinweisen."

Zu diesem Schreiben des Bf nahm das Finanzamt mit 26.04.2021 folgendermaßen Stellung:

„1. Liebhaberei: Der dreijährige Anlaufzeitraum läuft grundsätzlich ab dem Beginn der Betätigung. Für den Fall, dass vor Beginn der Betätigung Aufwendungen im Zusammenhang mit der zielstrebigem Vorbereitung der Betriebseröffnung anfallen, beginnt der Anlaufzeitraum mit dem Kalenderjahr des erstmaligen Anfallens derartiger Aufwendungen. Nur in so einem Fall würde sich der Dreijahreszeitraum um die Zeit der Vorbereitung auf einen Zeitraum bis zu maximal fünf Jahren verlängern.

Laut Angaben des Stpfl. wurde mit der Landwirtschaft im Jahr 2003 begonnen. Zu keinem Zeitpunkt wurde vorgebracht, dass vor 2003 Aufwendungen in Zusammenhang mit der Vorbereitung der Betriebseröffnung angefallen wären. Die Anlaufverluste sind daher nur für die ersten drei Jahre 2003 bis 2005 zu gewähren.

2. *Für mich ist leider nicht nachvollziehbar, woher die Zahlendifferenz iHv 23.000 Euro stammt.“*

Im **Vorhalt vom 29.06.2021** wurde die Stellungnahme des Finanzamtes zum Schreiben vom 30.03.2021 dem Beschwerdeführer zur Kenntnis übermittelt, sowie dem Beschwerdeführer aufgetragen die im Schreiben vom 30.03.2021 angeführten Förderungen sowie sonstigen Einnahmen, die in den Jahren 2003 bis 2005 erhalten wurden, näher zu beschreiben und belegmäßig nachzuweisen.

Weiters wurde dem Bf Folgendes vorgehalten:

„1. Liebhaberei Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

§ 2 Abs. 2 LiebhabereiVO lautet:

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von

Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Soweit ersichtlich ist es unbestritten, dass es sich bei der Tätigkeit des Beschwerdeführers um eine solche nach § 1 Abs. 1 LVO handelt (vgl. hierzu etwa VwGH vom 16. Dezember 2009, 2008/15/0059; vgl. auch VwGH vom 18. Dezember 2014, 2011/15/0164).

Strittig ist zwischen den Parteien einzig, wann die Tätigkeit begonnen wurde (Eröffnung des Betriebes).

Um dies konkret beurteilen zu können, ist die Vorlage der geforderten Unterlagen hinsichtlich der Einnahmen (Förderungen) in den Jahren 2003 bis 2005 erforderlich. Hinsichtlich der Jahre nach Ablauf des Anlaufzeitraumes erscheint, in Hinblick auf den mitgeteilten Gesamtverlust von 1.846.586,97 € (2003 bis 2020 = 18 Jahre) und dem Vorbringen, dass Unterlagen über stille Reserven im Betrieb, die die ausgewiesenen Verluste abdecken können, nicht beigebracht werden könnten, ein Liebhabereibetrieb vorzuliegen.

2. *Gewinnfreibetrag*

Die Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages in der im Schreiben vom 30.03.2021 dargestellten Höhe wird vom Finanzamt nicht bemängelt und erscheint somit als nicht mehr strittig.

3. *Beschwerde hinsichtlich des Jahres 2013*

Soweit ersichtlich, wurden die in der Beschwerde hinsichtlich des Jahres 2013 aufgeführten Punkte (Kürzung Gehaltsaufwand, Kürzung KFZ-Kosten) beim Erörterungstermin am 18. Februar 2021 zurückgenommen.

Es wird ersucht mitzuteilen, ob hinsichtlich des Jahres 2013 noch strittige Beschwerdepunkte vorliegen oder ob die Beschwerde hinsichtlich des Jahres 2013 von Ihnen zurückgenommen wird.

4. Zahlendifferenz betreffend das Jahr 2010

Die Zahlendifferenz kann lt. Stellungnahme vom Finanzamt nicht erklärt werden. Es wird vom Finanzamt – soweit ersichtlich – gegen die Höhe der einzelnen Beträge kein Einwand erhoben.

Es ist daher davon auszugehen, dass die einzelnen Beträge (Selbständige Arbeit lt. Erklärung, SV-Beiträge Landwirtschaft, Gehalt A, Taggelder, Telefon, PKW-Privatanteil) richtig sind. Der Beschwerde wird daher in diesem Punkt stattzugeben sein

Mit E-Mail vom 17.08.2021 beantwortete der Bf den Vorhalt folgendermaßen:

„In Beantwortung des Ergänzungsbeschlusses vom 29. Juni 2021 übermitteln wir Ihnen innerhalb erstreckter Frist die Kontendrucke für die Jahr 2003, 2004 und 2005 der Einnahmen der Landwirtschaft.

Im Jahr 2003 sind Förderungen der Agrar Markt Austria für Rinderförderung/Mutterkuhprämien sowie eine Förderung des Landes Oberösterreich für Grünlandsicherung zugeflossen.

Im Jahr 2004 sind Förderungen der Agrar Markt Austria für Rinderförderung/Mutterkuhprämie sowie ÖPUL Förderung sowie vom Land Oberösterreich für Grünlandsicherung zugeflossen.

Weiters ist ein Erlös aus dem Verkauf eines Fahrzeuges in Höhe von € 320,- ausgewiesen.

Im Jahr 2005 sind Förderungen der Agrar Markt Austria für Rinderförderung/Mutterkuhprämie sowie ÖPUL Förderung sowie vom Land Oberösterreich für Grünlandsicherung zugeflossen.

Weiters sind betragsmäßig geringe Erlöse aus dem Verkauf einer Heuraupe und Zuschüsse für einen Betriebshelfer ausgewiesen.

Hinsichtlich der Beschwerde des Jahres 2013 teilen wir mit, dass die Beschwerde zurückgenommen wird. Ein Antrag auf Anpassung des Gewinnfreibetrages ist durch die im Jahr 2013 eingetretene gesetzliche Änderung nicht möglich.“

Mit Fax vom 15.11.2021 ergänzte der Bf sein Beschwerdevorbringen folgendermaßen:

„Wir ergänzen die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2006 bis 2013 hinsichtlich einer Unwirksamkeit der Bescheide (Erledigungen) wegen der Probleme der Wirksamkeit der Amtssignatur.

In den Artikeln von Mag. Dr. Roman Thunshirn in den Zeitschriften AVR (Abgabenverfahren und Rechtsschutz Heft 2/2021, S 42 ff.) und SWK (Heft 20-21/2021, S 1075 ff.) wird auf die Unwirksamkeit der Amtssignatur der Bescheide, auch im Hinblick auf EU-rechtliche Änderungen in der Umsetzung des E-Government-Gesetzes hingewiesen. In der Zeitschrift AVR wurde als Replik auf den Artikeln von Mag. Dr. Thunshirn die Sicht des Finanzministeriums dargelegt.

Die als Folge der Betriebsprüfung erlassenen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2006 bis 2009 wurden mit Datum 21. Dezember ausgestellt. Der Prüfhinweis der elektronischen Signatur

der am 22. Dezember erfolgten Zustellung weist die Amtssignatur „<https://amtssignatur.brz.gv.at>“ auf, die nicht überprüft werden kann. Ebenso die weiteren bekämpften Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2013.

Wir beantragen daher die Feststellung der Nichtigkeit der im Beschwerdeverfahren bekämpften Einkommensteuerbescheide.“

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Landwirtschaftlicher Betrieb

Der Beschwerdeführer betrieb in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2006 bis 2013 neben seiner Tätigkeit als Laborfacharzt noch eine Landwirtschaft betrieben.

Die landwirtschaftliche Tätigkeit wurde im Jahr 2003 begonnen.

Bei der Tätigkeit handelt es sich um eine große Rinderzucht (im Durchschnitt werden über 100 Rinder gehalten). Es handelt sich um eine Mutterkuh-Haltung.

Aufgrund Vorschriften der Tierhalterverordnungen wurde ein neuer Stall errichtet, der 2009 fertiggestellt wurde.

In den Jahren 2003 bis 2020 ergaben sich folgende Ergebnisse aus der Landwirtschaft:

Jahr	Einnahmen	Material	Personal	Betriebsaufwand	Zinsen	Ergebnis
2003	7.167,98	-2.959,75	- 14.040,32	-5.648,23	0,26	-15.480,06
2004	13.930,18	- 10.527,00	- 19.508,01	-9.650,47	-883,96	-26.639,26
2005	15.917,59	- 19.205,31	- 21.439,76	-12.872,69	-763,11	-38.363,28
2006	16.491,16	- 25.132,59	- 17.728,65	-14.350,95	-784,39	-41.505,42

2007	20.842,95	- 22.311,61	- 37.856,64	-12.305,31	-862,89	-52.493,50
2008	11.585,26	- 26.271,35	- 73.518,15	-21.178,78	- 3.237,62	-112.620,64
2009	26.635,33	- 43.154,41	- 73.224,99	-20.122,71	- 2.352,13	-112.218,91
2010	32.826,92	- 65.846,84	- 76.661,94	-45.554,85	-370,53	-155.607,24
2011	31.741,37	- 46.398,89	- 60.847,18	-57.053,18	-758,19	-133.316,07
2012	35.688,30	- 31.014,72	- 56.419,96	-50.940,76	- 1.524,16	-104.211,30
2013	34.575,78	- 47.195,72	- 56.082,62	-67.246,20	- 2.764,05	-139.012,81
2014	40.752,37	- 48.613,09	- 56.079,65	-66.236,20	- 1.333,73	-131.510,30
2015	48.604,27	- 50.871,50	- 54.022,37	-75.720,66	- 1.346,83	-133.357,09
2016	48.026,37	- 57.885,10	- 77.261,76	-70.942,44	- 1.826,92	-159.889,85
2017	67.903,99	- 58.051,08	- 86.515,04	-67.689,00	- 2.640,90	-146.992,03
2018	33.843,89	- 60.424,25	- 65.452,24	-34.300,85	- 2.909,47	-129.242,92
2019	24.635,67	- 39.026,51	- 58.216,66	-39.163,27	- 2.864,57	-114.635,34
2020	25.027,61	- 44.394,44	- 60.228,48	-17.268,44	- 2.627,20	-99.490,95

Gesamtergebnis					- 1.846.586,97
-----------------------	--	--	--	--	--------------------------

Nachweise über stille Reserven im Betrieb, die die Verluste abdecken könnten, konnten vom Bf nicht beigebracht werden.

2. Gewinnfreibetrag

Aufgrund der Gewinnerhöhungen im Rahmen der beiden Betriebsprüfungen über die Jahre 2007 – 2012 ergeben sich Gewinnerhöhungen, welche eine Anpassung des Gewinnfreibetrages in den einzelnen Jahren ermöglichen.

Zu der detaillierten Darstellung der Berechnung der Anpassung des Gewinnfreibetrages wird auf die Beilage des Schreibens vom 30.03.2021 des Bf verwiesen.

Der Gewinnfreibetrag ist in den Jahren 2007 bis 2012 in folgender Höhe anzupassen:

Jahr	Anpassung GFB		
2007	7.174,52		
2008	7.134,54		
2009	7.330,41		
2010	0		
2011	0		
2012	2.832,60		

In den Jahren 2010 und 2011 ergeben sich aufgrund Ausschöpfung des Höchstbetrages des Gewinnfreibetrages schon vor Änderungen durch die Betriebsprüfung keine Auswirkungen.

3. Zahlendifferenz

Für das Jahr 2010 wurden im Einkommensteuerbescheid nach Berücksichtigung der Feststellungen durch die Betriebsprüfung Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 870.548,01 € berücksichtigt.

Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung ergeben sich folgende Zurechnungen:

	2010	
Selbständige Arbeit lt. Erklärung	774.794,19	
+SV-Beiträge Landwirtschaft	+2.771,48	
+Gehalt A	+63.606,97	
+Taggelder	+2.487,10	
+Telefon	+1.200,00	
+Pkw- Privatanteil	+2.688,27	
Eink. aus selbständiger Arbeit	847.548,01	
Eink. aus selbständiger Arbeit lt. Bescheid	870.548,01	
Differenz	23.000,00	

Die Zahlendifferenz konnte nicht aufgeklärt werden, sodass von Einkünften aus selbständiger Arbeit in Höhe von 847.548,01 € im Jahr 2010 auszugehen ist.

4. Weitere Beschwerdepunkte

Hinsichtlich aller weiterer Beschwerdepunkte wurde die Beschwerde beim Erörterungsgespräch am 18.02.2021 zurückgenommen.

Diesbezüglich erübrigen sich daher entsprechende Sachverhaltsfeststellungen.

5. Anpassungen der Einkünfte aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung über die Jahre 2011 bis 2014

1. Strittiges Dienstverhältnis A B 2011 – 2014

Mit dem oben angeführten Dienstnehmer wurde am 21.3.2017 eine Niederschrift aufgenommen.

Aus dieser Niederschrift geht hervor dass Hr. A nie im Rahmen der selbständigen Tätigkeit des Bf tätig war, sondern immer in der Landwirtschaft des Bf.

Die Landwirtschaft des Bf wurde vom Finanzamt als Liebhaberei qualifiziert.

2. Reisekosten

Aus den Kürzungen der Reisekosten (Diäten für begründete Mittelpunkte der Tätigkeit, und nicht beruflich veranlasste Reisen) ergeben sich Gewinnzurechnungen wie folgt:

	2011	2012	2013
Gewinnzurechnung lt BP	608,00	328,00	2.580,00

3. Kreditgebühren privat veranlasst

Daraus ergeben sich Gewinnzurechnungen wie folgt:

	2011	2012	2013
Gewinnzurechnung lt BP	510,00	510,00	510,00

4. Kosten Rechtsanwalt 2013

Die Rechtsanwaltskosten 2013 in Höhe von € 7.800 waren privat veranlasst , daher keine Betriebsausgabe.

Jahr 2013 Gewinnzurechnung lt BP 7.800,00

5. Privatanteil Telefon 2012

Der PA Telefon für 2012 in Höhe von € 1.200 wurde bisher nicht berücksichtigt. In den Jahren 2011 und 2013 wurde der PA bereits bei der Veranlagung der Jahre durch das Finanzamt berücksichtigt.

Jahr 2012 Gewinnzurechnung lt BP 1.200,00

6. Kürzung Afa (WG nicht betrieblich)

Im Zuge der BP wurden Wirtschaftsgüter festgestellt, welche nicht dem Betrieb zugehören.

Daraus ergeben sich Kürzungen bei der bisher geltend gemachten Afa wie folgt.

	2012	2013
Gewinnzurechnung lt BP	1.831,00	3.662,00

2. Beweiswürdigung

1. Landwirtschaftlicher Betrieb

Die Feststellungen zum landwirtschaftlichen Betrieb gründen im Wesentlichen auf die Angaben des Bf, welche er im Rahmen der Betriebsprüfung und im Laufe des Beschwerdeverfahrens vorgebracht hat. Insbesondere die zahlenmäßigen Angaben der Einnahmen und Ausgaben sowie die daraus sich ergebenden Verluste wurden vom Bf vorgebracht.

Das Finanzamt hat diesen Angaben des Bf nichts entgegengesetzt, sodaß diesbezüglich von unstrittigen Feststellungen auszugehen ist.

Letztlich strittig ist somit nur die Frage des Anlaufzeitraumes, welche unten im Rahmen der rechtlichen Beurteilung beantwortet wird.

2. Gewinnfreibetrag

Die Höhe der errechneten Beträge wurden vom Bf bekanntgegeben und wurden vom Finanzamt nicht beanstandet. Die Feststellungen hinsichtlich des Gewinnfreibetrages können somit als nicht strittig betrachtet werden.

3. Zahlendifferenz

Eine rechnerische Nachkontrolle ergibt, dass die Berechnung durch den Bf richtig ist.

Die vom Bf bemängelte Zahlendifferenz im Jahr 2010 konnte vom Finanzamt nicht aufgeklärt werden.

Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass das Vorbringen des Bf zu Recht besteht.

4. Weitere Beschwerdepunkte

Hinsichtlich aller weiterer Beschwerdepunkte wurde die Beschwerde beim Erörterungsgespräch am 18.02.2021 zurückgenommen. Hinsichtlich dieses Umstandes wird auf die Niederschrift über das Erörterungsgespräch verwiesen.

5. Anpassungen der Einkünfte aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung über die Jahre 2011 bis 2013

Die Höhe und Begründung dieser Zurechnungen wurde vom Bf beim Erörterungsgespräch am 18.02.2021 anerkannt und außer Streit gestellt.

1. Rechtliche Beurteilung

a. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung 2007 bis 2013, Abweisung 2006)

1. Landwirtschaftlicher Betrieb - Liebhaberei

Gesetzliche Grundlagen:

Einkommensteuergesetz 1988

§ 21. (1) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind:

1. Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Werden Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, dann gilt für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb § 30 Abs. 9 bis 11 des Bewertungsgesetzes 1955.
2. Einkünfte aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben im Sinne des § 30 Abs. 3 bis 7 des Bewertungsgesetzes 1955.
3. Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft sowie aus Bienenzucht.
4. Einkünfte aus Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang steht.

LiebhabereiVO

§ 1. (1) Einkünfte liegen 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 anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(2) Liebhaberei ist 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 (zB 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

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

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren 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 (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach

Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Anlaufzeitraum

Im Beschwerdefall ist unstrittig, dass es sich bei der gegenständlichen Tätigkeit um eine solche gemäß § 1 Abs. 1 LVO handelt.

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum).

Der Anlaufzeitraum ist als eine Art „geschützter Betätigungszeitraum“ anzusehen und findet seine Rechtfertigung darin, dass der Beginn typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigungen grundsätzlich immer mit einem wirtschaftlichen Risiko behaftet ist. Während des Anlaufzeitraumes muss der sich Betätigende allerdings erkennen, ob sich die Betätigung insgesamt lohnend gestaltet bzw. gestalten wird (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei 2 Rz 330).

Ein Anlaufzeitraum wird in den Fällen des § 1 Abs. 1 LVO bei Beginn einer Betätigung (dh. erstmaliges Tätigwerden) bzw. bei Eröffnung eines Teilbetriebes (Teiles einer außerbetrieblichen Betätigung) gewährt. Unter Beginn einer Betätigung ist jedenfalls die Eröffnung eines noch nicht existierenden Betriebes (Teilbetriebes, außerbetrieblichen Betätigung) zu verstehen (siehe Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG 20 Liebhabereiverordnung Rz 428f.)

Für den Beginn des Anlaufzeitraumes ist wiederum maßgeblich, zu welchem Zeitpunkt die ersten Einnahmen zugeflossen sind. Fallen bereits vor Einnahmenezufluss Aufwendungen (Ausgaben) an, beträgt der Anlaufzeitraum bis zu fünf Jahre. Der Zeitraum beginnt im Kalenderjahr des erstmaligen Anfallens derartiger Aufwendungen (Ausgaben) (siehe Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG § 20 Liebhabereiverordnung Rz 435ff.).

Unbestritten ist, dass der Bf in den Jahren 2003 bis 2005 steuerpflichtige Einnahmen in folgender Höhe erzielt hat:

Jahr	Einnahmen (in €)
2003	7.167,98

2004	13.930,18
2005	15.917,59

Diese Einnahmen stammen in allen drei Jahren aus Förderungen der Agrar Markt Austria für Rinderförderung und Förderungen vom Land Oberösterreich für Grünlandsicherung. 2004 und 2005 erhielt der Bf zusätzlich ÖPUL Förderungen sowie 2004 einen Erlös aus dem Verkauf eines Fahrzeuges. 2005 sind zusätzlich Erlöse aus dem Verkauf einer Heuraupe und Zuschüsse für einen Betriebshelfer zugeflossen.

Ab dem Zufluss von Einnahmen im Jahr 2003 ist daher von der Eröffnung des Betriebes auszugehen. **In Hinblick auf diesen Einnahmenezufluss ab dem Jahr 2003 ist daher iSd Liebhabereiverordnung vom Beginn der Tätigkeit ab dem Jahr 2003 auszugehen.**

Es ergibt sich somit, dass der dreijährige Anlaufzeitraum die Jahre 2003 bis 2005 umfasst.

Der Bf bringt unter Hinweis auf Erkenntnisse des BFG (z.B. RV/7103823/2018) vor, dass in den Jahren 2003 bis 2005 nur Förderungen in geringer Höhe erzielt worden seien und diese Einnahmen seien somit nicht „am Markt“ erzielt worden. Dies läge an der Art der Landwirtschaft, nämlich der Rinderzucht, bei der einige Jahre vergingen, bis die Rinder zur Schlachtung und damit dem Verkauf am Markt herangewachsen seien.

Das Gericht teilt diese Ansicht nicht.

Es kann bei Einnahmen in Höhe zwischen 7.167,98 € und 15.917,59 € nicht von Einnahmen in geringer Höhe ausgegangen werden.

Darüber hinaus werden im landwirtschaftlichen Bereich nach allgemeiner Lebenserfahrung ein wesentlicher Teil der Einnahmen aus verschiedenen Landwirtschaftsförderungen erzielt. Sobald solche Förderungen vom Landwirt beantragt und vereinnahmt werden ist daher nach Ansicht des Gerichtes somit eine Teilnahme am wirtschaftlichen Geschehen (Teilnahme „am Markt“ iSd des oben vom Bf angeführten BFG Erkenntnisses) gegeben.

Somit ist auch unter diesem Aspekt von einer Eröffnung des Betriebes im Jahr 2003 auszugehen, sodass der Anlaufzeitraum mit dem Jahr 2005 abgelaufen ist.

Abschließend wird noch darauf hingewiesen, dass der Bf bis zur Betriebsprüfung selbst von einer Eröffnung des landwirtschaftlichen Betriebes im Jahr 2003 ausgegangen ist (vgl. auch die Ausführungen des Finanzamtes in seiner Stellungnahme vom 26.04.2021).

In Hinblick auf den Ablauf des Anlaufzeitraumes kann eine Anerkennung der Verluste der Jahre 2006 und 2007 daher nicht erfolgen.

§ 2 Abs. 1 LiebhabereiVO Liebhabereiprüfung (Kriterienprüfung)

Zur Feststellung, ob für die folgenden Jahre von einer Einkunftsquelle oder von einer Liebhabereitätigkeit auszugehen ist, ist für die Jahre 2006 bis 2013 daher eine Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LiebhabereiVO durchzuführen.

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste

Es wurden nur Verluste erzielt.

In Hinblick auf die Berücksichtigung allfälliger stiller Reserven im Betrieb ist darauf hinzuweisen, dass der Bf in seiner Stellungnahme vom 30.03.2021 ausdrücklich festgehalten hat, dass Unterlagen über stille Reserven im Betrieb, die die ausgewiesenen Verluste abdecken könnten, nicht beigebracht werden könnten.

Dieses Kriterium spricht für das Vorliegen einer Liebhabereitätigkeit.

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen

Es wurden nur Verluste, jedoch keine Gewinne erzielt.

Dieses Kriterium spricht für das Vorliegen einer Liebhabereitätigkeit.

3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,

Der Aufwand für das Personal ist in allen beschwerdegegenständlichen Jahren höher als die gesamten jährlichen Einnahmen. Darüber hinaus sind die Materialausgaben ebenfalls in fast allen Jahren höher als die jährlichen Einnahmen. Auch in den Folgejahren sind diese beiden Ausgabenposten in einem ähnlichen Verhältnis zu den Einnahmen.

Dieses Kriterium spricht für das Vorliegen einer Liebhabereitätigkeit.

4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen

Die Einnahmen bleiben in allen Jahren weit unter dem Personalaufwand, dem Materialaufwand und dem sonstigen Betriebsaufwand.

Dieses Kriterium spricht für das Vorliegen einer Liebhabereitätigkeit.

5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung

Zur Preisgestaltung wurde vom Bf keine Ausführungen gemacht.

In Hinblick auf die oben dargestellte Einnahmen-Ausgabenrelation besteht offensichtlich keine ausreichende Möglichkeit zur Preisgestaltung.

Dieses Kriterium spricht für das Vorliegen einer Liebhabereitätigkeit.

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

Es wurden vom Bf keine Maßnahmen zur Verbesserung der Struktur des Betriebes oder zur Verbesserung der Einnahmensituation dargetan.

Dieses Kriterium spricht für das Vorliegen einer Liebhabereitätigkeit

Bei Betrachtung der Ergebnisse der Kriterienprüfung ist eindeutig davon auszugehen, dass in den Beschwerdejahren 2006 bis 2013 vom Vorliegen eines Liebhabereibetriebes auszugehen ist und auch die Ergebnisse der Folgejahre belegen, dass bei der gewählten Bewirtschaftungsart keine Änderung der negativen Ertragslage zu erwarten ist.

Die erklärten Verluste aus der landwirtschaftlichen Tätigkeit können bei den Einkften aus Land- und Forstwirtschaft in den Jahren 2006 bis 2013 nicht berücksichtigt werden.

1. Gewinnfreibetrag

Rechtliche Grundlagen

Freibetrag für investierte Gewinne

Zeitraum 2007 bis 2010

§ 10. (1) EStG 1988 Natürliche Personen, die den Gewinn eines Betriebes gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, können bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren körperlichen Anlagegütern oder von Wertpapieren gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 einen Freibetrag für investierte

Gewinne bis zu 10 % des Gewinnes, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs. 10) und Veräußerungsgewinne (§ 24), höchstens jedoch 100 000 Euro gewinnmindernd geltend machen. Der Höchstbetrag von 100 000 Euro steht jedem Steuerpflichtigen im Kalenderjahr nur einmal zu. Der Freibetrag für investierte Gewinne kann nur im Jahr der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter geltend gemacht werden und ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten begrenzt. Die Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) wird dadurch nicht berührt.

Zeitraum 2011 bis 2012

§ 10. (1) EStG 1988 Bei natürlichen Personen kann bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag bis zu 13% des Gewinnes, insgesamt jedoch höchstens 100 000 Euro im Veranlagungsjahr, nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen gewinnmindernd geltend gemacht werden:

1. Bemessungsgrundlage ist der Gewinn, ausgenommen Veräußerungsgewinne (§ 24).

2. Der Gewinnfreibetrag steht dem Steuerpflichtigen für jedes Kalenderjahr einmal bis zu einer Bemessungsgrundlage von 30 000 Euro zu (Grundfreibetrag). Erzielt der Steuerpflichtige Einkünfte aus mehreren Betrieben, ist der Grundfreibetrag nach Wahl des Steuerpflichtigen zuzuordnen. Wird vom Wahlrecht nicht Gebrauch gemacht, ist der Grundfreibetrag im Verhältnis der Gewinne zuzuordnen.

3. Übersteigt die Bemessungsgrundlage den Betrag von 30 000 Euro, kann ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag geltend gemacht werden, soweit

- der Gewinn die Bemessungsgrundlage des zugeordneten Grundfreibetrages übersteigt und

-der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter gemäß Abs. 3 gedeckt ist.

Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag kann für das Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter (Abs. 3) geltend gemacht werden. Er ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten begrenzt. Die Absetzung für Abnutzung wird dadurch nicht berührt.

4. Wird der Gewinn nach § 17 oder einer darauf gestützten Pauschalierungsverordnung ermittelt, steht nur der Grundfreibetrag nach Z 2 zu. Ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag kann nicht geltend gemacht werden.

Die Höhe des zu berücksichtigenden Gewinnfreibetrages ist zwischen den Parteien nicht strittig und ist aus der Beilage zur Stellungnahme des Bf vom 30.03.2021 zu ersehen.

Eine Anpassung des Gewinnfreibetrages ergibt sich für die Jahre 2007 bis 2009 sowie 2012, nicht jedoch in den Jahren 2010, 2011 und 2013

Der Gewinnfreibetrag erhöht sich um folgende Beträge:

Jahr	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Anpassung Gewinnfreibetrag	7.174,52	7.134,54	7.330,41	0	0	2.832,60

2. Zahlendifferenz

Eine rechnerische Nachkontrolle ergibt, dass die Berechnung durch den Bf richtig ist.

Die vom Bf bemängelte Zahlendifferenz von 23.000 € im Jahr 2010 konnte vom Finanzamt nicht aufgeklärt werden.

Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass das Vorbringen des Bf zu Recht besteht.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind daher im Jahr 2010 um den Betrag von 23.000 € zu vermindern.

3. Berechnung der Bemessungsgrundlagen aufgrund der Änderungen der Betriebsprüfung über die Jahre 2011 bis 2013

Die Höhe und Begründung dieser Zurechnungen wurde vom Bf beim Erörterungsgespräch am 18.02.2021 anerkannt und außer Streit gestellt.

Für die Jahre 2011 bis 2013 ergeben sich dadurch folgende Zurechnungen bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit:

	2011	2012	2013
Reisekosten	608,00	328,00	2.580,00
Kreditgebühr privat veranlasst	510,00	510,00	510,00
Kosten Rechtsanwalt privat veranlasst			7.800,00
Privatanteil Telefon		1.200,00	

Kürzung AfA (WG nicht betrieblich)		1.831,00	3.662,00
---------------------------------------	--	----------	----------

Für das Jahr 2006 ergibt sich somit eine Abweisung der Beschwerde.

Für die Jahre 2007 bis 2013 sind die Einkommensteuerbescheide abzuändern.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit für die Jahre 2007 bis 2013 betragen:

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. Bescheid	852.631,99	690.588,79	839.539,15	870.548,01	908.031,13	722.480,60	739.101,58
Gewinnfreibetrag	-7.174,52	-7.134,54	-7.330,41			-2.832,60	
Zahldifferenz 2010				-23.000,00			
Reisekosten					+608,00	328,00	2.580,00
Kreditgebühren privat					510,00	510,00	510,00
Rechtsanwaltskosten privat							7.800,00
Privatanteil Telefon						1.200,00	
Kürzung AfA						1.831,00	3.662,00
Einkünfte aus selbständiger Arbeit neu lt. Erkenntnis	845.457,47	683.454,25	832.208,74	847.548,01	909.149,13	723.517,00	753.653,58

Hinsichtlich der Berechnung der Einkommensteuer wird auf die beiliegenden Berechnungsblätter verwiesen.

4. Nichtigkeit der Bescheide, Gültigkeit der Amtssignatur

Hinsichtlich dieses Einwandes des Bf zur Wirksamkeit der Amtssignatur schließt sich das Gericht den Ausführungen von Georg Bauer in AVR 2021, S 92 ff. an.

Das Gericht geht daher **nicht von der Nichtigkeit** der in Beschwerde gezogenen Bescheide aus.

Zur Begründung wird auf die Ausführungen von Georg Bauer in AVR 2021, S 92 ff. verwiesen.

Insbesondere wird darauf hingewiesen, dass sogar bei Annahme eines mangelhaften Prüfhinweises und Unterstellung der Ungültigkeit der Amtssignatur, jedenfalls davon ausgehen ist, dass die erkennbar mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellten Bescheide jedenfalls gemäß § 96 Abs. 2 BAO vom Behördenleiter als genehmigt gelten und daher wirksam ergangen sind.

5. Zur Zurücknahme der Beschwerde hinsichtlich Einkommensteuer 2013 in der E-Mail vom 17. August 2021

Bezüglich der E-Mail vom 17.08.2021, mit der die Beschwerde hinsichtlich des Jahres 2013 zurückgenommen wurde, ist Folgendes zu erwägen:

Gemäß § 256 Abs. 1 BAO können Beschwerden bis zur Bekanntgabe (§97) der Entscheidung über die Beschwerde zurückgenommen werden. Die Zurücknahme ist schriftlich oder mündlich zu erklären.

Gemäß § 85 Abs. 1 BAO sind Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3 schriftlich einzureichen (Eingaben).

Gemäß § 85 Abs. 2 BAO berechtigen Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

Gemäß § 86a Abs. 1 BAO können Anbringen, für die Abgabenvorschriften Schriftlichkeit vorsehen oder gestatten, auch telegraphisch, fernschriftlich oder, soweit es durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen zugelassen wird, im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise eingereicht werden. Durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen kann zugelassen werden, dass sich der Einschreiter einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle bedienen darf. Die für schriftliche Anbringen geltenden Bestimmungen sind auch in diesen Fällen mit der Maßgabe anzuwenden, dass das Fehlen einer Unterschrift keinen Mangel darstellt.

Gemäß § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Zulassung von Telekopierern (BGBl. Nr. 494/1991) wird für Anbringen im Sinn des § 86a Abs. 1 erster Satz

BAO, die in Abgaben-, Monopol- oder Finanzstrafangelegenheiten an das Bundesministerium für Finanzen, an eine Finanzlandesdirektion, an den Unabhängigen Finanzsenat, an ein Finanzamt oder an ein Zollamt gerichtet werden, die Einreichung unter Verwendung eines Telekopierers (Telefaxgerätes) zugelassen.

Mit der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Einreichung von Anbringen, die Akteneinsicht und die Zustellung von Erledigungen in automationsunterstützter Form (FinanzOnline-Verordnung 2006 - FOnV 2006) wird die automationsunterstützte Datenverarbeitung für Anbringen im Sinn des § 86a BAO geregelt, soweit nicht eigene Vorschriften bestehen.

Gemäß § 1 Abs. 2 FOnV 2006 ist die automationsunterstützte Datenübertragung für die Funktionen zulässig, die dem jeweiligen Teilnehmer in Finanz-Online zur Verfügung stehen.

Gemäß § 5 FOnV 2006 sind andere als die in den Funktionen gemäß § 1 Abs. 2 FOnV 2006 dem jeweiligen Teilnehmer zur Verfügung gestellten Anbringen, ungeachtet einer allfälligen tatsächlichen Übermittlung in FinanzOnline, unbeachtlich.

Da § 85 BAO, § 86a BAO und die beiden genannten Verordnungen die Einbringung von Anbringen mittels E-Mail nicht vorsehen, kommt einer E-Mail nicht die Eigenschaft einer Eingabe zu, wobei es sich nicht einmal um eine, einem Formgebrechen unterliegende, der Mängelbehebung zugängliche Eingabe handelt (vgl. VwGH 27.9.2012, 2012/16/0082 und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Nach herrschender Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fällt eine E-Mail demnach nicht in den Anwendungsbereich des § 85 Abs. 1 und 2 BAO, weshalb kein Mängelbehebungsverfahren einzuleiten war (vgl. VwGH vom 25.1.2006, 2005/14/0126). Denn ein, in einem Mängelbehebungsverfahren behebbares Formgebrechen liegt nicht vor, wenn die Eingabe auf unzulässige Weise (mittels E-Mail) und damit nicht rechtswirksam eingebracht wurde (vgl. VwGH vom 28.6.2007, 2005/16/0186).

Ein mit einem E-Mail eingebrachtes Anbringen löst weder eine Entscheidungspflicht der Behörde aus, noch berechtigt es die Behörde, eine bescheidmäßige Entscheidung zu fällen, die von einem Anbringen (Eingabe) abhängig ist. Die Abgabenbehörde ist nicht einmal befugt, das "Anbringen" als unzulässig zurückzuweisen, weil es sich bei einem solchen E-Mail eben nicht um eine Eingabe an die Behörde handelt (vgl. nochmals VwGH 27.9.2012, 2012/16/0082).

a. Zu Spruchpunkt II. (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 entscheidungswesentlichen Fragen lagen im Bereich der Beweiswürdigung und Sachverhaltsfeststellung. Das Erkenntnis hing nicht von der Lösung einer Rechtsfrage, 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.

Linz, am 7. Dezember 2021