

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Mag. R. *** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Gerhard Peither, Sandgasse 16, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 28. September 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 28. Juli 2023 betreffend Einkommensteuer 2021 Steuernummer ***1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) reichte beim Finanzamt Österreich (im Folgenden: Finanzamt) am 15. April 2022 seine Einkommensteuererklärung für 2021 auf elektronischem Weg via Finanzonline ein. In dieser Erklärung wies der Bf. betreffend Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (Adresse, Ort) einen Verlust in Höhe von € 39.915,55 aus.

Am 21. April 2022 richtete das Finanzamt folgenden Vorhalt betreffend Einkommensteuer 2021 an den Bf., wobei für die Beantwortung eine Frist bis 6.5.2022 gesetzt wurde:

Aus dem Betrieb der Land- u. Forstwirtschaft wären in den Jahren 2013 bis laufend Verluste erzielt worden.

Es wäre daher anhand objektiver Kriterien zu prüfen, ob ein Ertragsstreben vorliegt. Das objektiv erkennbare Ertragsstreben des Steuerpflichtigen müsse darauf gerichtet sein, im Laufe der Betätigung Gewinne in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus bei einer betrieblichen Einkunftsquelle zu einem

Gesamtgewinn führen.

Zwecks Überprüfung, ob und inwieweit Maßnahmen gesetzt wurden, die zu einer Verbesserung der Ertragslage führen, werde dem Bf. die Möglichkeit zur Stellungnahme gegeben.

Weiters wäre bekanntzugeben, welche Flächenausmasse (Einheitswert) vom Eigenbesitz bzw. Zupachtungen wie bewirtschaftet werden.

Auch wäre eine detaillierte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2020-2021 samt Anlagenverzeichnis vorzulegen.

Dieser Vorhalt wurde vom Bf. innerhalb der gesetzten Frist nicht beantwortet.

Am 13. Juni 2022 ist eine Einvernahme des Bf. zur wirtschaftliche Situation des vom Bf. geführten land- und forstwirtschaftlichen Betriebes durch das Finanzamt erfolgt.

Am 4. Oktober 2022 richtete das Finanzamt einen weiteren Vorhalt an den Bf. betreffend die Einkommensteuererklärung 2021 mit folgendem Inhalt:

Es werde um Stellungnahme laut persönlicher Vorsprache und Vereinbarung am 7.7.2022 gebeten wie nun weiters vorgegangen wird und ob der Bf. einen Steuerberater bezüglich Umsatzsteuer-Option gem. § 22 UStG und Übergang auf die verpflichtende Teilpauschalierung (wg. SV-Option seit 2010) kontaktiert habe.

Weiters wurde der Bf. ersucht, wie besprochen ein korrigiertes Formular E1c (da dies seitens des Finanzamtes einzugeben wäre, weil keine elektronische Übermittlung mehr erfolgen könne, weil bereits eine Einkommensteuererklärung für 2021 abgegeben wurde) und eine Aufstellung bezüglich Zuschüsse betreffend Covid 19-Förderung abzugeben.

Offensichtlich hätte der Bf. die vereinbarte Frist bis 30.9.2022 übersehen, daher werde der Bf. nochmals ersucht, dies bis spätestens 18.10.2022 nachzuholen.

Sollte der Bf. bis zur angegebenen Frist keine Unterlagen vorgelegt bzw. eine Stellungnahme abgegeben haben, müssten die Steuererklärungen im Schätzungswege gem. § 184 BAO festgesetzt werden.

Auch diesen Vorhalt hat der Bf. nicht beantwortet.

Mit Bescheid vom 28. Juli 2023 wurde der Bf. zur Einkommensteuer für 2021 veranlagt, wobei keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft berücksichtigt wurden (mit 0,00 € angesetzt).

In der Begründung wurde auf eine gesondert ergehende Begründung verwiesen.

In dieser gesonderten Begründung, die mit 26.7.2023 datiert ist, wurde vom Finanzamt folgendes ausgeführt:

Die Abgabenbehörde würde beim Unternehmen des Bf. (Land- u. Forstwirtschaft 2010-2021: Gesamtverlust -166.937,17 Euro) von einem Betrieb nach § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung

(LVO) ausgehen. Fallen bei einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO Verluste an, so wäre das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen (Kriterien nach § 2 Abs. 1 LVO):

Dies wäre bereits durch die persönliche Vorladung des Bf. am Finanzamt am 13.6.2022 erörtert und in einer Niederschrift festgehalten worden, die auch an den Bf. ausgehändigt worden wäre. An diesem Tag wäre mit dem Bf. vereinbart worden, nachdem der Bf. eine steuerliche Vertretung aufgesucht hätte, eine Stellungnahme durch den Bf. bzw. seiner steuerlichen Vertretung zu der geplanten Umstellung der Gewinnermittlung (Einnahmen Ausgaben Rechner zur Teilpauschalierung) und ein korrigiertes Formular E1a und eine Aufstellung der Covid-19-Zuschüsse für 2021 nachzureichen.

Da bis dato, vom Bf. bzw. der steuerlichen Vertretung des Bf., Hrn. STB nichts abgegeben worden wäre, würde das FA in einer Gesamtbetrachtung zum Ergebnis kommen, dass die gegenständlich zu beurteilende Betätigung ab 2021 keine Einkunftsquelle zur Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gem. § 21 EStG 1988, sondern als Liebhaberei im Sinne der LVO einzustufen gewesen wäre.

Dieser Bescheid wurde an den Bf. am 31. Juli 2023 zugestellt.

Mit Fax vom 28. August 2023 wurde ein erstes Ansuchen um Verlängerung der Beschwerdefrist hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2021 vom 28. Juli 2023 bis 4. September 2023 gestellt, das wie folgt begründet wurde:

Die Verfassung des Rechtsmittels könne innerhalb der gesetzlichen Frist nicht fertiggestellt werden, weil sich der Bf. derzeit in Urlaub befinden würde.

Mit Fax vom 4. September 2023 wurde ein weiteres Ansuchen um Verlängerung der Beschwerdefrist hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2021 vom 28. Juli 2023 bis 11. September 2023 gestellt, das wie folgt begründet wurde:

Die Verfassung des Rechtsmittels könne innerhalb der gesetzlichen Frist nicht fertiggestellt werden, weil der Bf. noch erforderliche Unterlagen beibringen werde.

Mit Fax vom 11. September 2023 wurde ein drittes Ansuchen um Verlängerung der Beschwerdefrist hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2021 vom 28. Juli 2023 bis 18. September 2023 gestellt, das wie folgt begründet wurde:

Die Verfassung des Rechtsmittels könne innerhalb der gesetzlichen Frist nicht fertiggestellt werden. Die vom Bf. zur Verfügung gestellten Unterlagen würden einer eingehenden Besprechung bedürfen zu der erst in der 37. Woche ein Termin festgelegt werden könne.

Mit Fax vom 18. September 2023 wurde ein viertes Ansuchen um Verlängerung der Beschwerdefrist hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2021 vom 28. Juli 2023 bis 25. September 2023 gestellt, das wie folgt begründet wurde:

Die Verfassung des Rechtsmittels könne innerhalb der gesetzlichen Frist nicht fertiggestellt werden. Die vom Bf. zur Verfügung gestellten Unterlagen würden einer eingehenden Besprechung bedürfen, welche leider in der 37. Woche nicht zustande gekommen wäre.

Mit Bescheid vom 20.9.2023 wurde dem Ansuchen vom 18.9.2023, eingelangt am 18.9.2023, um Verlängerung der Rechtsmittelfrist zur Einbringung einer Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 stattgegeben. Die letztmalige Frist bis spätestens 25.09.2023 wäre einzuhalten.

Folgender Hinweis findet sich im Bescheid vom 20.9.2023:

Achtung! Durch den Antrag des Bf. auf Fristverlängerung wäre der Lauf der Beschwerdefrist (Antragsfrist) gehemmt. Die Hemmung des Fristenlaufes würde mit dem Tag der Einbringung des Antrages beginnen und mit dem Tag enden, an dem dem Bf. diese Entscheidung zugestellt wird. Diese Hemmung könne jedoch nicht dazu führen, dass die Beschwerdefrist erst nach dem Zeitpunkt, bis zu dem letztmals Ihre Verlängerung beantragt wurde, abläuft.

Dieser Bescheid vom 20.9.2023 wurde an den Bf. am 27.9.2023 zugestellt.

Schließlich kam es mit Fax vom 25. September 2023 zu einem weiteren Ansuchen um Verlängerung der Beschwerdefrist bis 2. Oktober 2023 mit folgender Begründung:

Die Verfassung des Rechtsmittels könne innerhalb der gesetzlichen Frist nicht fertiggestellt werden. Die vom Bf. zur Verfügung gestellten Unterlagen würden einer eingehenden Besprechung bedürfen, welche leider wegen einer dringlichen Angelegenheit in der vergangenen Woche abberaumt hätte werden müssen.

Das Ansuchen vom 25.9.2023 um weitere Fristverlängerung wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 2. Oktober 2023 abgewiesen, wobei in der Begründung darauf verwiesen wurde, dass ein die Fristverlängerung stattgebender Bescheid (Anmerkung: vom 20.9.2023) mit letztmaliger Frist bis 25.9.2023 versendet worden wäre.

Mit Fax vom 28. September 2023 erhob der Bf. schließlich Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 vom 28.7.2023. Die Beschwerde würde sich gegen die Festsetzung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit EUR 0,00 richten. Es werde beantragt die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit EUR - 26.165,55 festzusetzen. Hinsichtlich der Rechtzeitigkeit der Eingabe werde darauf hingewiesen, dass der Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 20.9.2023 mit dem über die Gewährung der Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis 25.9.2023 abgesprochen wurde, nachweislich erst am 27.9.2023 zugestellt worden wäre. Am 25.9.2023 wäre ein weiteres Ansuchen um Verlängerung der Rechtsmittelfrist eingebracht worden, zu dem noch keine Erledigung vorliegen würde. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 vom 23. Juli 2023 wäre daher rechtzeitig eingebracht.

Hinsichtlich der Begründung der Beschwerde werde ein gesonderter Schriftsatz eingebracht werden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 4. Oktober 2023 wurde die Beschwerde vom 28.9.2023 gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 vom 28.7.2023 gemäß § 260 BAO zurückgewiesen und wurde diese Beschwerdeverentscheidung wie folgt begründet:

Da der Bf. seine Beschwerde vom 28.9.2023 nicht fristgerecht abgegeben hätte, wäre die Beschwerde als verspätet zurückzuweisen.

Hinweis: Mit Bescheid vom 20.9.2023, zugestellt lt. Rsb-Übernahmebestätigung am 27.9.2023, wäre die Rechtsmittelfrist LETZTMALIG bis zum 25.9.2023 verlängert worden.

Mit Bescheid vom 2.10.2023 wäre daher der Antrag auf eine weitere Fristverlängerung abgewiesen worden.

Diese Beschwerdeverentscheidung wurde dem Bf. am 10.10.2023 durch eigenhändige Übernahme nachweislich übermittelt.

Mit Fax vom 6. November 2023 brachte der Bf. durch seinen steuerlichen Vertreter einen Vorlageantrag betreffend die Beschwerde vom 28.9.2023 gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 vom 28.7.2023 ein. In diesem Vorlageantrag wurde vorgebracht, dass hinsichtlich der Rechtzeitigkeit der Beschwerde darauf hingewiesen werde, dass der Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 20.9.2023 mit dem über die Gewährung der Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis 25.9.2023 abgesprochen wurde, nachweislich erst am 27.9.2023 zugestellt worden wäre. Am 25.9.2023 wäre ein weiteres Ansuchen um Verlängerung der Rechtsmittelfrist eingebracht worden. Mit Bescheid von 2.10.2023 wäre dieser Antrag abgewiesen worden. Erst damit hätte die Rechtsmittelfrist hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2021 vom 28. Juli 2023 geendet. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 vom 28. Juli 2023 wäre daher rechtzeitig eingebracht worden.

Am 27.11.2023 legte das Finanzamt die Beschwerde des Bf. vom 28.9.2023 betreffend den Einkommensteuerbescheid 2021 vom 28.7.2023 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Beschluss vom 4. Dezember 2023 wurde dem Bf. betreffend die Beschwerde vom 28.9.2023 ein Mängelhebungsauftrag gemäß § 85 Abs. 2 BAO erteilt, weil die Beschwerde keine Begründung enthält. Die Frist zur Mängelbehebung wurde mit vier Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses gesetzt. Die Zustellung dieses Beschlusses an den Bf. ist am 12. Dezember 2023 erfolgt.

Mit Fax vom 8. Jänner 2024 erfolgte eine Mängelbehebung der Beschwerde wie folgt:

Der Grundbesitz würde sich auf die Gemeinde Gemeinde1 und Gemeinde2 erstrecken. Er wäre auf die EZ EZ1, EZ2 und EZ3, GB GB, KG KG, mit ***8*** ha und die EZ EZ4 GB GB, KG KG, mit ***9*** ha verteilt. Davon würden die landwirtschaftlich genutzten Flächen ***10*** ha und die forstwirtschaftlich genutzten Flächen ***11*** ha betragen. Der gesamte Grundbesitz würde sich auf 34,4707 ha belaufen. Diese wäre dem Einheitswertbescheid zum 1.1.2023 des Finanzamtes Österreich zum Einheitswertaktenkennzeichen ***2*** zu entnehmen. Die Gewinnermittlung würde gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 erfolgen.

Seit der Übernahme der Land- und Forstwirtschaft im Jahr 2010 wären insgesamt landwirtschaftliche Maschinen und Geräte zu einem Anschaffungswert von EUR 366.802,00 angeschafft worden. Davon würden auf das Jahr 2021 EUR 76.104,00 entfallen.

Dies würde in objektiver Hinsicht wiedergeben, dass das land- und forstwirtschaftliche Unternehmen nicht als Kleinbetrieb betrachtet werden könnte.

Die Gesamterlöse hätten seit 2010 EUR 458.447,91 betragen. Diesen würden Ausgaben für Waren, Roh- und Hilfsstoffe von EUR 201.599,76 gegenüberstehen. Daraus würde sich eine Betriebsleistung von EUR 256.484,15 ergeben. Nach Abzug der sonstigen betrieblichen Ausgaben in Höhe von EUR 258.888,79 würde ein geldwerter Abgang von EUR 1.404,64 verbleiben. Dieser wäre mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgedeckt.

In der Absicht die Land- und Forstwirtschaft effizienter und rationeller zu bewirtschaften wären beträchtliche Investitionen in die Anschaffung von Maschinen und Geräten vorgenommen worden. Dabei wäre auch darauf Wert gelegt worden, die Bearbeitung des Grund und Boden so schonend es geht zu ermöglichen, um wachstumsfördernden Kleinstorganismen den Weg zu bereiten. Die dadurch erzielbare Qualität anzubauender Getreide und Feldfrüchte würde in Zukunft nicht nur einen wertvollen Beitrag zur regionalen Versorgung sichern, sondern würde auch ein Anwachsen der betrieblichen Erträge erwarten lassen, das weit über die getätigten Investitionen hinausgehen würde.

Der wöchentliche durchschnittliche Arbeitsaufwand zur Bewirtschaftung der Felder und des Waldes, der Wartung des Maschinenparkes und der Verwaltungstätigkeit würde abhängig von der jeweiligen Saison 40 bis 60 Wochenstunden betragen. Im Jahr 2023 wäre im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ein Wechsel des Arbeitgebers vorgenommen worden, um die zeitlichen Ansprüche der Land- und Forstwirtschaft leichter wahrnehmen zu können.

Die Vermarktung der Produkte würde durch die Belieferung regionaler Getreidehändler, insbesondere der Lagerhausgenossenschaft erfolgen.

Zusammenfassend werde festgehalten, dass die hohen Investitionen, welche zu nicht unwesentlichen Absetzungen für Abnützung führen würden, Grundlage für ein effizientes Betreiben der Land- und Forstwirtschaft wären. Es würde sich damit zwangsläufig eine höhere

Ertragslage ergeben, welche gegen die Annahme der Tatbestände der §§ 1 Abs. 2 und 2 Abs. 1 Liebhabereiverordnung sprechen würde.

Dieser Schriftsatz wurde der belangten Behörde mit Beschluss vom 9. Jänner 2024 zur Kenntnis gebracht und eine Frist von vier Wochen für eine Äußerung gesetzt.

Mit Schreiben vom 22. Jänner 2024 erfolgte eine Stellungnahme des Finanzamtes zum Schreiben des Bf. vom 8.1.2024.

Dieses Schreiben des Finanzamtes wurde dem Bf. mit Beschluss vom 29.1.2024 zur Kenntnis übermittelt. Für eine Äußerung wurde eine Frist von vier Wochen gesetzt.

Mit Fax vom 29.2.2024 gab der Bf. zum Schreiben des Finanzamtes vom 22.1.2024 eine Äußerung ab. Mit diesem Schreiben wurde auch eine vom Bf. gefertigte Vollmachtsurkunde an den Steuerberater STB vom 14.7.2022 vorgelegt.

Diese Äußerung wurde dem Finanzamt Österreich mit Beschluss vom 15. März 2024 zur Äußerung übermittelt, wobei eine Frist von zwei Wochen gesetzt wurde. Eine Äußerung durch das Finanzamt Österreich zum Fax des Bf. vom 29.2.2024 ist nicht erfolgt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. betreibt seit dem Jahr 2010 und zwar ab xx.07.2010 eine Land- und Forstwirtschaft an der Anschrift Adresse in Gemeinde1 und zwar mit circa 27,75 ha landwirtschaftlich und circa 6,7 ha forstwirtschaftlich genutzter Flächen (Einheitswertbescheid des Finanzamtes Finanzamt vom 24.11.2020 zum 1.1.2015 Wertfortschreibung gem. § 21 Abs. 1 Z 1 BewG betreffend die wirtschaftliche Einheit zu Einheitswertaktenkennzeichen ***2*** und Einheitswertbescheid zum 1.1.2014 Hauptfeststellung mit Wirksamkeit ab 1.1.2015 des Finanzamtes Finanzamt vom 30.10.2015 zu Einheitswertaktenkennzeichen ***3***). Dieser land- und forstwirtschaftliche Betrieb wurde dem Bf. von seinem Vater, Name, mit Übergabsvertrag vom xx.06.2010 übertragen, wobei die Übertragung der dazu gehörigen Liegenschaften jeweils zur Hälfte durch seinen Vater und seine Mutter, Name, erfolgt ist. Der land- und forstwirtschaftliche Betrieb erstreckt sich auf die Gemeinden Gemeinde1 und Gemeinde2 und umfasst die in den EZ EZ1, EZ2 und EZ3 Grundbuch GB und der EZ EZ4 Grundbuch GB enthaltenen Grundstücke. Der Bf. hat 2010 von der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlagenoption des § 23 Abs. 1a des BSVG Gebrauch gemacht, dh. da beim land(forst)wirtschaftlichen Betrieb des Bf. ein Einheitswert des land(forst)wirtschaftlichen Vermögens nach den §§ 29 bis 50 BewG 1955 festgestellt wurde, hat der Bf. als Betriebsführer beantragt, dass an Stelle des Versicherungswertes (§ 23 Abs. 2 BSVG) als Beitragsgrundlage die im Einkommensteuerbescheid ausgewiesenen Einkünfte heranzuziehen sind.

Zum Wirksamkeitszeitpunkt der Hauptfeststellung des land- und forstwirtschaftliches Vermögens 2014 1.1.2015 hat der Einheitswert der vom Bf. bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Flächen € 20.400,00 (EWAZ ***4***) sowie € 6.400,00 (EWAZ ***5***) betragen. Der Bf. hätte daher ab Übergabe der Land- und Forstwirtschaft durch seinen Vater im Jahr 2010 sein Ergebnis aus der Land- und Forstwirtschaft mittels Teilpauschalierung über entsprechenden Antrag gemäß LuF-Pausch-VO 2006, BGBl II Nr. 258/2005 (für 2010), LuF-Pausch-VO 2011 BGBl II Nr. 471/2010 (2011 bis 2014), LuF-Pausch-VO 2015, BGBl II Nr. 125/2013 (ab 2015) ermitteln können.

Vor dem xx.07.2010 wurde dieser land- und forstwirtschaftliche Betrieb mit der Anschrift Adresse vom Vater des Bf., Name, geführt. Name war Mitglied einer Maschinengemeinschaft, die ihm Maschinen für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zur Verfügung gestellt hat. Der Vater des Bf. hat aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb fast im gesamten Zeitraum Gewinne erzielt und nur in den Jahren 2006, 2009 und 2010 (erstes Halbjahr) Verluste, wobei die ab 1988 erzielten Gewinne die Verluste der Jahre 2006, 2009 und 2010 bei weitem – und zwar über € 75.000,00 - überstiegen haben.

Der Bf. hingegen ist nicht Mitglied einer Maschinengemeinschaft und musste deshalb die für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb erforderlichen Geräte selbst anschaffen. So hat er im Jahr 2021 zwei Kipper erworben. In Summe hat der Bf. ab Übernahme des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes Maschinen und Geräte mit Geamtanschaffungskosten von € 368.802,00 erworben.

Der Bf. ermittelt seinen Gewinn bzw. Verlust aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988, dh. mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

Im Zeitraum ab xx.07.2010 bis Ende 2021 haben sich die vom Bf. aus der von ihm betriebenen Land- und Forstwirtschaft erzielten Einkünfte wie folgt entwickelt.

Jahr	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Ergebnis	-5.124,57	7.840,16	2.105,79	-11.295,58	-16.654,43	-17.882,11	-21.474,64

Jahr	2017	2018	2019	2020	2021
Ergebnis	-9.790,23	-5.131,97	-40.500,24	-22.863,77	-39.915,55

Summe Ergebnisse 2010 bis 2021: minus -180.687,14

Die vom Bf. erzielten Umsätze (laut abgegebener Umsatzsteuererklärungen) seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes stellen sich wie folgt dar:

Jahr	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Umsatz	18.594,06	36.747,03	37.867,57	29.640,31	42.052,59	33.802,36	24.950,18

Jahr	2017	2018	2019	2020	2021
------	------	------	------	------	------

Umsatz	30.404,21	30.107,84	15.823,97	46.790,81	46.340,75
--------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------

Die regelmäßigen Einnahmen des Bf. aus der Land- und Forstwirtschaft resultieren aus dem Verkauf von Nutztieren, dem Milchverkauf und der Verwertung der von ihm angebauten Feldfrüchte wie insbesondere Raps und Weizen.

Die Vermarktung der Produkte des Bf. erfolgt durch die Belieferung regionaler Getreidehändler und zwar insbesondere der Lagerhausgenossenschaft.

Der Bf. beschäftigt seit 2010 in seiner Land- und Forstwirtschaft keine Dienstnehmer und zwar weder Arbeiter noch Angestellte. Die Gattin der Bf. verrichtet im landwirtschaftlichen Betrieb des Bf. unentgeltlich Hilfstätigkeiten wie Arbeiten mit dem Traktor. Die Bewirtschaftung des Waldes führt der Vater des Bf. unentgeltlich durch.

Nicht festgestellt werden kann, dass die Anschaffung von land- und forstwirtschaftlichen Geräten und Maschinen vom Bf. in den Jahren 2010 bis 2021 deswegen vorgenommen wurde, um die Land- und Forstwirtschaft effizienter und rationeller bewirtschaften zu können.

Erlöse aus dem forstwirtschaftlichen Vermögen hat der Bf. nur gelegentlich erzielt.

Der Aufwand durch die Absetzung für Abnutzung der Geräte für die Land- und Forstwirtschaft bzw. geringwertige Wirtschaftsgüter stellt sich wie folgt dar:

Jahr	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
AfA	2.636,47	6.300,07	6.119,00	10.400,63	13.157,00	13.448,00	13.932,15

Jahr	2017	2018	2019	2020	2021
AfA	14.451,93	15.185,98	19.103,00	23.339,23	27.823,27

Der Bf. ist bestrebt in seinem landwirtschaftlichen Betrieb den für den Anbau verwendeten Grund und Boden möglichst schonend zu bearbeiten.

Der Bf. ist auch in den Jahren ab 2010 bei der ***6*** bzw. seit xx.08.2018 bei der ***7*** als Angestellter und zwar als Projektleiter in Vollzeit beschäftigt gewesen, wobei er auch Überstunden (durchschnittlich 10 Stunden pro Woche) geleistet hat. Erst seit 2022 arbeitet der Bf. bei der ***7*** nicht mehr in Vollzeit.

Der Bf. erzielt auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen betreffend den Umfang des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ergeben sich aus den angeführten Bescheiden betreffend Feststellung des Einheitswertes des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens. Soweit in der Mängelbehebung

vom 8.1.2024 vom Bf. auf den Einheitswertbescheid des Finanzamtes Österreich zum 1.1.2023 zu Einheitswertaktenkennzeichen ***2*** Bezug genommen wird, ist festzuhalten, dass im beschwerdegegenständlichen Fall auf die Verhältnisse in den Jahren 2010 bis 2021 abzustellen ist und es vor dem in der Mängelhebung angeführten Hauptfeststellungsbescheid für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zwei wirtschaftliche Einheiten gegeben hat (vgl. Seite 3 der Niederschrift mit dem Bf. vom 13.6.2022).

Dass der Vater des Bf., dessen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Bf. im Jahr 2010 übernommen hat, Mitglied einer Maschinengemeinschaft war, ergibt sich aus den Angaben gegenüber dem Finanzamt vom 13.6.2022 (Seite 1 der Niederschrift).

Dass der Vater des Bf. aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb fast im gesamten Zeitraum Gewinne erzielt hat und nur in den Jahren 2006, 2009 und 2010 (erstes Halbjahr) Verluste, wobei die ab 1988 erzielten Gewinne die Verluste der Jahre 2006, 2009 und 2010 bei weitem überstiegen haben, ergibt sich zum einen aus der Stellungnahme der belangten Behörde vom 22.1.2024, der der Bf. in diesem Punkt nicht entgegengetreten ist. Zum anderen ergibt sich dies aus den Veranlagungen des Vaters des Bf. seit 1988.

Dass nicht festgestellt werden kann, dass die Anschaffung von land- und forstwirtschaftlichen Geräten und Maschinen vom Bf. in den Jahren 2010 bis 2021 deswegen vorgenommen wurde, um die Land- und Forstwirtschaft effizienter und rationeller bewirtschaften zu können, folgt zum einen daraus, dass der Vater des Bf. vor der Übergabe im Jahr 2010 einen Gesamtgewinn erwirtschaftet hat obwohl dieser sein Ergebnis auch mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt hat. Überdies ergibt sich aus dem festgestellten Sachverhalt, dass der Aufwand aus der Absetzung der Abnutzung in einzelnen Jahren gegenüber dem Vorjahr kaum gestiegen ist (vgl. zB die Jahre 2014 bis 2016 sowie 2017 und 2018). Überdies besteht ein Widerspruch zum Vorbringen, dass eine bodenschonende Bearbeitung des Bodens erfolgen soll, weil eine bodenschonende Bearbeitung einem intensiven Geräteeinsatz entgegensteht. Auch wird weder in der Mängelhebung vom 8.1.2024 noch im Fax vom 29.2.2024 konkret der Zusammenhang zwischen den vom Bf. angeschafften Geräten und der dadurch laut Vorbringen des Bf. einhergehenden Effizienzsteigerung dargelegt. Auch hat der Bf. in seiner Einvernahme vom 13.6.2022 auf die Frage welche Maßnahmen ergriffen wurden um die Ertragslage zu verbessern den Ankauf der land- und forstwirtschaftlichen Geräte nicht als Maßnahme zur Verbesserung der Ertragslage angeführt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Zur Rechtzeitigkeit der mit Fax vom 28.9.2023 eingebrachten Beschwerde:

Gemäß § 245 Abs. 1 BAO beträgt die Beschwerdefrist einen Monat. Gemäß Absatz 3 leg.cit. ist die Beschwerdefrist auf Antrag von der Abgabenbehörde aus berücksichtigungswürdigen Gründen, erforderlichenfalls auch wiederholt, zu verlängern. Durch einen Antrag auf Fristverlängerung wird der Lauf der Beschwerdefrist gehemmt.

Die Hemmung des Fristenlaufes beginnt mit dem Tag der Einbringung des Antrages (Abs. 2 oder 3) und endet mit dem Tag, an dem die Mitteilung (Abs. 2) oder die Entscheidung (Abs. 3) über den Antrag dem Antragsteller zugestellt wird. In den Fällen des Abs. 3 kann jedoch die Hemmung nicht dazu führen, dass die Beschwerdefrist erst nach dem Zeitpunkt, bis zu dem letztmals ihre Verlängerung beantragt wurde, abläuft (§ 245 Abs. 4 BAO).

Im gegenständlichen Fall ist dem mit Fax vom 18. September 2023 gestellten Fristverlängerungsansuchen mit Bescheid vom 20.9.2023 stattgegeben und eine Fristverlängerung bis 25. September 2023 gewährt worden. Bei Stattgabe eines Fristverlängerungsantrages durch die Abgabenbehörde geht eine noch offene Restfrist in der vom Finanzamt verlängerten Frist auf (VwGH 30.6.2021, Ra 2021/15/0019). Allerdings ist der Bescheid dem Bf. erst am 27.9.2023 zugestellt worden und hat der Bf. vor Zustellung dieses Bescheides einen weiteren Fristverlängerungsantrag am 25.9.2023 eingebracht. Daher war die Beschwerdefrist bis 27.9.2023 gehemmt und die am 28.9.2023 eingebrachte Beschwerde rechtzeitig erhoben wie auch von der belangten Behörde im Vorlagebericht vom 27.11.2023 ausgeführt wird.

3.1.2. Zur Frage, ob die Beschwerde vom 28.9.2023 dem Bf. zuzurechnen ist:

Das Finanzamt hat im an das Bundesfinanzgericht gerichteten Schreiben vom 27.11.2023 folgende Rechtsansicht vertreten:

Gemäß § 83 Abs. 1 BAO können sich die Parteien durch eigenberechtigte natürliche Personen, juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften vertreten lassen, die sich durch eine schriftliche Vollmacht auszuweisen haben. Bei Wirtschaftstreuhandern würde nach § 77 Abs. 11 WTBG 2017 die Berufung auf die Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis ersetzen.

Die Beschwerde vom 28.9.2023 wäre vom Wirtschaftstreuhand STB per Telefax eingebracht worden. Das einseitige Anbringen würde weder eine Bevollmächtigung von Herrn STB noch eine Berufung auf eine Bevollmächtigung enthalten. Der Abgabenbehörde wäre auch zu keinem Zeitpunkt vor oder nach Einbringen der Beschwerde eine Urkunde vorgelegt worden, die eine Bevollmächtigung von Herrn STB nachweisen würde. Die Beschwerde wäre somit von einer Person eingebracht worden, die dazu nicht berechtigt wäre, und wäre daher mangels Aktivlegitimation des Einschreiters gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen

Mit Beschluss vom 9. Jänner 2024 wurde dem Finanzamt folgendes mitgeteilt:

Zur ergänzenden Stellungnahme des Finanzamtes Österreich vom 27.11.2023 ist aus Sicht des Bundesfinanzgerichts nachstehendes festzuhalten:

Laut Grunddatenverwaltung wurde StB STB am 14.7.2022 als steuerlicher Vertreter eingetragen, dh. vor der Erhebung der gegenständlichen Beschwerde. Die in FinanzOnline von einem Parteienvertreter gesetzte Berechtigung ist einer Erklärung nach § 77 Abs. 11 WTBG gleichzusetzen (vgl. zB BFG vom 17.7.2023, RV/7102423/2023). Aus diesem Grund kann die vom Finanzamt Österreich im Schreiben vom 27.11.2023 vertretene Ansicht, dass die Beschwerde von einer Person eingebracht wurde, die dazu berechtigt wäre, nicht geteilt werden, sondern ist von einer wirksam eingebrachten Beschwerde auszugehen.

Dazu nahm das Finanzamt mit Schreiben vom 22. Jänner 2024 wie folgt Stellung:

Die gegenständliche Beschwerde vom 28.9.2023 wäre vom Steuerberater STB per Telefax eingebracht worden, jedoch ohne sich gemäß § 77 Abs. 11 WTBG 2017 auf eine allfällig erteilte Vollmacht zu berufen oder eine entsprechende Vollmacht vorzulegen. Es wäre zwar richtig, dass die in FinanzOnline von einem Parteienvertreter gesetzte Berechtigung einer Erklärung nach § 77 Abs. 11 WTBG 2017 gleichzusetzen wäre. Allerdings hätte der Steuerberater das gegenständliche Rechtsmittel nicht über FinanzOnline, sondern in Papierform per Telefax eingebracht. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs hätte die Bevollmächtigung im laufenden Verfahren geltend gemacht werden müssen (vgl. Ritz, a.a.O., § 9 ZustG, Tz 19 und die dort angeführte VwGH-Judikatur). Dies deshalb, da sich eine Bevollmächtigung nur auf das jeweilige Verfahren beziehen würde, in dem sich der Bevollmächtigte durch eine schriftliche Vollmacht ausgewiesen oder sich auf eine erteilte Vollmacht wirksam berufen hat, nicht jedoch auch auf andere bei der Behörde bereits anhängige oder anfallende Verfahren (VwGH 30.3.2016, Ra 2016/09/0023; VwGH 28.6.2012, 2010/16/0275).

Die Erteilung einer "Generalvollmacht" für alle (anhängigen oder künftig anfallenden) Verfahren wäre mangels gesetzlicher Grundlage unzulässig (VwGH 8.7.2004, 2004/07/0080; VwGH 16.12.2003, 2001/15/0026).

Demgemäß hätte auch das Bundesfinanzgericht im Erkenntnis RV/5100336/2020 vom 12.1.2021 die per Telefax eingebrachte Beschwerde eines Steuerberaters, der in der Grunddatenverwaltung der Finanzverwaltung als steuerlicher Vertreter eingetragen war, als unzulässig zurückgewiesen (in diesem Sinne auch RV/2101078/2019 vom 24.2.2020).

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass grundsätzlich davon auszugehen ist, dass ein Parteienvertreter, der ein Rechtsmittel gegen einen Bescheid einbringt, dies im Namen jener Partei vornimmt, die zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert ist (VwGH 16.12.2010, 2009/16/0091).

Für die Beurteilung wem ein Anbringen zuzurechnen ist kommt es auf dessen Inhalt an, auf das erkennbar oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes. Besieht man sich den Inhalt der am 28.9.2023 erhobenen Beschwerde ergibt sich folgendes:

Einleitend wird der Bf. mit seiner Anschrift und Steuernummer angeführt. Es wird in der Folge ausgeführt, dass sich die Beschwerde gegen die Festsetzung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit EUR 0,00 richtet und beantragt die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit – EUR 26.165,55 festsetzen, woraus sich ergibt, dass sich die Beschwerde gegen die Nichtberücksichtigung negativer Einkünfte des Bf. aus Land- und Forstwirtschaft im angefochtenen Bescheid richtet. Daher ist eine zweifelsfreie Deutung der Beschwerde vom 28.9.2023 dahingehend, dass die Beschwerde vom Steuerberater STB im eigenen Namen und nicht im Namen des Bf. erhoben worden ist, nicht möglich. Auch ist das Finanzamt in der ergangenen Beschwerdeentscheidung selbst davon ausgegangen, dass es sich um eine Beschwerde des Bf. und nicht seines steuerlichen Vertreters handelt, weil diese Beschwerdeentscheidung an den Bf. adressiert und auch zugestellt wurde (vgl. VwGH 10.2.2022, Ra 2021/15/0104).

Da vom Finanzamt die Bevollmächtigung des die Beschwerde vom 28.9.2023 verfasst habenden steuerlichen Vertreters in Zweifel gezogen wurde (vgl. VwGH 1.6.2002, Ra 2022/15/0038), wurde vom Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 29.1.2024 dem Bf. bzw. dessen steuerlicher Vertreter die Vorlage der Vollmachtsurkunde, die die Bevollmächtigung durch den Bf. enthält, aufgetragen.

Mit Fax vom 29.2.2024 wurde die vom 14. Juli 2022 vom Bf. dem Steuerberater STB erteilte Vollmacht vorgelegt, aus der sich ergibt, dass der Steuerberater STB vom Bf. bevollmächtigt wurde als sein Vertreter in allen steuerlichen Angelegenheiten gegenüber den zuständigen Behörde, Verwaltungsgerichten, insbesondere dem Bundesfinanzgericht, rechtsgültig zu vertreten, für den Bf. Eingaben, Steuererklärungen etc. zu unterfertigen ... Rechtsmittel und Rechtsbehelfe einzubringen, sodass entgegen der im Schreiben vom 27.11.2023 und in der Stellungnahme vom 22.1.2024 vertretenen Ansicht davon auszugehen ist, dass die Beschwerde wirksam namens des Bf. eingebracht wurde.

Zum Vorbringen in der Stellungnahme vom 22.1.2024 die Erteilung einer „Generalvollmacht“ für alle anhängigen oder künftig anfallenden Verfahren wäre mangels gesetzlicher Grundlage unzulässig, ist festzuhalten, dass sich Inhalt und Umfang der Vertretungsbefugnis primär aus der Vollmachtsurkunde ergeben. Subsidiär kommen die Regelungen des bürgerlichen Rechts zur Anwendung (vgl. zB Ritz/Koran, BAO⁷, Tz 15 zu § 83 BAO). Aus der mit Fax vom 29.2.2024 vorgelegten Vollmacht ergibt sich eine umfassende Bevollmächtigung durch den Bf. an den Steuerberater STB in steuerlichen Angelegenheiten des Bf. Soweit sich das Finanzamt zur Stützung seiner Rechtsansicht auf das VwGH-Erkenntnis vom 16.12.2003, 2001/15/0026, bezieht, ist festzuhalten, dass der VwGH in dieser Entscheidung lediglich ausgesprochen hat, dass es grundsätzlich bei der Partei liegt, ob sie gegenüber der Behörde selbst einschreiten oder sich vertreten lassen will. Der entsprechende Willensentschluss, sich vertreten zu lassen, erlangt erst durch Erklärung gegenüber der Behörde Bedeutung. Diese Erklärung umgrenzt die Ausübung des Rechtes der Partei, sich vertreten zu lassen. Auch aus dem Erkenntnis des VwGH

8.7.2004, 2004/07/0080, kann die Ansicht des Finanzamtes nicht abgeleitet werden. Vielmehr hat der VwGH in dieser Entscheidung betont, dass eine Vollmacht nicht nur so formuliert sein darf, dass sie ausschließlich zur Vertretung in einem ganz konkreten Verfahren berechtigt und die Erteilung einer Generalvollmacht ausdrücklich als zulässig angesehen.

3.1.3 Mängelbehebungsauftrag vom 8.1.2024

Gemäß § 250 Abs. 1 lit. d BAO muss die Bescheidbeschwerde eine Begründung enthalten. Da in der Beschwerde vom 28.9.2023 keine Begründung enthalten war, sondern in dieser lediglich angekündigt wurde, dass hinsichtlich der Begründung der Beschwerde ein gesonderter Schriftsatz eingebracht werde, war gemäß § 85 Abs. 1 BAO verpflichtend ein Mängelbehebungsauftrag zu erteilen (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, Tz 15 zu § 85 BAO). Da mit der Beschwerdevorlage vom 27.11.2023 das Bundesfinanzgericht für die Erledigung der Beschwerde vom 28.9.2023 zuständig ist, war der Mängelbehebungsauftrag durch das Verwaltungsgericht zu erteilen (vgl. Ritz/Koran, aaO, Tz 19 zu § 85 BAO). Mit dem Schriftsatz vom 8.1.2024 hat der Bf. innerhalb der gesetzten Frist für die Mängelbehebung den Mangel einer fehlenden Begründung behoben weswegen die Beschwerde vom 28.9.2023 als ursprünglich richtig, dh. mängelfrei eingebracht gilt.

3.1.4 Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat im Mängelbehebungsschriftsatz vom 8.1.2024

Gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO obliegt die Entscheidung über die Beschwerde dem Senat, wenn dies in der Beschwerde bzw. im Vorlageantrag beantragt wird.

Gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn dies in der Beschwerde bzw. im Vorlageantrag beantragt wird.

Im gegenständlichen Fall wurde weder in der Beschwerde vom 28.9.2023 noch im Vorlageantrag vom 6.11.2023 ein Antrag auf Entscheidung durch den Senat sowie auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gestellt. Erst im Schriftsatz vom 8.1.2024 mit dem der Mangel der fehlenden Begründung der Beschwerde vom 28.9.2023 behoben wurde, wurde vom Bf. die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat beantragt.

Wird der Antrag auf Senatsentscheidung bzw. auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung in einem die Beschwerde ergänzenden Schriftsatz gestellt, stellt dies keinen Antrag iS des § 272 Abs. 2 Z 1 BAO bzw. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO dar. Dies gilt insbesondere auch dann, wenn diese Anträge erst im Rahmen der Verbesserung einer ursprünglich mangelhaft eingebrachten Beschwerde gestellt werden (vgl. VwGH 20.9.2023, Ra 2023/13/0003). Daher besteht für die Erledigung der gegenständlichen Beschwerde Einzelrichterzuständigkeit und besteht für den Bf. auch kein Anspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

3.1.5 Zur Frage des Vorliegens von Liebhaberei hinsichtlich der vom Bf. betriebenen Land- und Forstwirtschaft

Einkünfte liegen gemäß § 1 Abs. 1 LVO 1993 bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen (TS 1), und nicht unter Abs. 2 fällt (TS 2).

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 (§ 2 Abs. 1 LVO):

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 (z. B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z. B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) liegen gemäß § 2 Abs. 2 LVO für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). 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.

Unter Gesamtgewinn ist gemäß § 3 Abs. 1 LVO der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen.

Die Beurteilung der Frage, ob eine Tätigkeit typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht oder unter die Einkunftsquellenvermutung des § 1 Abs. 1 LVO fällt, ist abstrakt nach der Verkehrsauffassung und nicht an Hand der subjektiven Verhältnisse zu beurteilen. Ob die Bewirtschaftung einer Landwirtschaft

typischerweise einer privaten Neigung entspricht, hängt wesentlich von der Größe der Landwirtschaft ab. Die vom Beschwerdeführer bewirtschaftete Fläche umfasst insgesamt mehr als 30 ha und zwar mehr als 25 ha landwirtschaftlich und mehr als 6,5 ha forstwirtschaftlich genutzte Fläche. Eine Landwirtschaft dieser Größenordnung kann aber jedenfalls nicht mehr als Kleinlandwirtschaft angesehen werden, weshalb deren Bewirtschaftung - abstrakt nach der Verkehrsauffassung - keine Betätigung darstellt, die unter § 1 Abs. 2 LVO subsumiert werden kann, sondern unter § 1 Abs. 1 LVO fällt (vgl. VwGH 16.12.2009, 2008/15/0059, zu einem landwirtschaftlichen Betrieb mit 16,79 ha).

Bei Betätigungen, die unter § 1 Abs. 1 LVO fallen, also nach der Verkehrsauffassung ertragsorientierten Tätigkeiten, steht im Mittelpunkt der Prüfung, ob eine Einkunftsquelle zu bejahen ist oder nicht, die subjektive Absicht des Steuerpflichtigen, Gewinne oder Überschüsse zu erzielen, die grundsätzlich vermutet wird. Die Regelung des § 1 Abs. 1 LVO stellt daher das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt ihrer Betrachtung.

Die in § 1 Abs. 1 LVO angesprochene „Absicht“ ist allerdings ein innerer Vorgang (Willensentschluss) des Abgabepflichtigen, der nur dann steuerlich von Relevanz ist, wenn er durch Manifestation, dh. durch entsprechende Handlungen, in die Außenwelt tritt (vgl. zB VwGH 20.1.2021, Ra 2020/15/0050).

Die in § 1 Abs. 1 LVO niedergelegte Vermutung kann widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3 LVO) nachvollziehbar ist (vgl. zB VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038). Die Absicht der Gewinnerzielung als solche genügt daher nicht (VwGH 19.3.2008, 2005/15/0151). Die Absicht ist jedenfalls zu vermuten, wenn die Betätigung objektiv gesehen und auf Dauer Gewinne abwirft, sie ist zu verneinen, wenn die Eignung fehlt, ein gesamtpositives Ergebnis zu erzielen.

Voraussetzung ist sohin, dass die Gewinnerzielungsabsicht 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. Die in § 2 Abs. 1 LVO vorgesehene Kriterienprüfung dient der Feststellung, ob die Gesamtgewinnerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen in den einzelnen Veranlagungszeiträumen anhand objektiver Umstände nachvollzogen werden kann oder nicht.

Geht die Absicht verloren, liegt ab diesem Zeitpunkt (uU schon im Jahr nach dem Anlaufzeitraum) Liebhaberei vor. Sie ist periodenübergreifend und nicht auf den Gewinnermittlungszeitraum bezogen zu prüfen, kurzfristige Verluste oder negative Ergebnisse begründen per se noch keine fehlende Gewinnerzielungsabsicht. Stellt sich die Erfolglosigkeit objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, kann die Betätigung bis zu diesem Zeitpunkt eine Einkunftsquelle sein (vgl. zB VwGH 27.6.2018, Ra 2017/15/0109).

Entgegen der im Schreiben des Bf. vom 8.1.2024 offenbar vertretenen Ansicht, wonach eine Betriebsleistung von € 256.484,15 vorliegen und lediglich ein geldwerter Abgang von € 1.404,64 verbleiben würde, ist bei der Prüfung, ob ein Streben nach einem Gesamtgewinn vorliegt oder nicht, nicht auf einen finanzwirtschaftlichen Überschuss (Cashflow) bzw. einen verfügbaren Geldbetrag abzustellen (vgl. Fuchs/Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²², Tz 360/1 zu § 2 LVO), sondern darauf, ob erwirtschaftete Gewinne zu einer Mehrung des Betriebsvermögens führen oder nicht.

Der LVO folgend ist bei Vorliegen von Verlusten nach Ablauf des Anlaufzeitraumes unter Einbeziehung des Anlaufzeitraumes in einer ex-ante-Betrachtung von Jahr für Jahr zu prüfen, ob (noch) eine Einkunftsquelle vorliegt, oder aber ab einem bestimmten Jahr von Liebhaberei auszugehen ist. Dabei zeigt sich betreffend die vom Bf. ab Juli 2010 betriebene Land- und Forstwirtschaft folgendes Bild:

Z. 1: Ausmaß und Entwicklung der Verluste:

Der Bf. hat in den Jahren 2010 bis 2021 Verluste von insgesamt – € 180.687,14 erwirtschaftet. Ein Verlust in dieser Höhe ist jedenfalls als beträchtlich bzw. gravierend anzusehen. Besieht man sich die im festgestellten Sachverhalt dargestellte Entwicklung der Verluste zeigt sich, dass bis auf zwei Jahre in der Anfangsphase (2011 und 2012) durchwegs nur Verluste erzielt wurden. Auch ist es ab dem Jahr 2013 bis 2016 zu einem kontinuierlichen Ansteigen der Verluste gekommen. 2019 wurde sodann der höchste bis dato erwirtschaftete Verlust in Höhe von € 40.500,24 erreicht, wobei dieser Verlust die erzielten Umsätze fast um das Vierfache übersteigt. Nach der Judikatur sind Tätigkeiten, bei denen Verluste die Umsätze um ein Vielfaches übersteigen, voraussichtlich nicht geeignet, Gewinne zu erzielen (VwGH 22.2.2000, 96/14/0038).

Auch ist es gegenüber dem Jahr 2014 (Umsätze in Höhe von € 42.052,09) in den Folgejahren zu einem nicht nur geringfügigen Sinken der Umsätze gekommen und haben diese 2019 nur mehr € 15.823,97 betragen. Sinkende Umsätze sprechen gegen das Vorliegen einer Einkunftsquelle (vgl. zB BFG 23.5.2017, RV/5100167/2013).

Zusammenfassend ist zu diesem Punkt festzuhalten, dass der vom Bf. insgesamt erzielte Verlust aufgrund seiner Höhe für das Vorliegen von Liebhaberei spricht.

Zum Vorbringen im Fax des Bf. vom 29.2.2024 wonach der Bf. seiner Energie verstärkt in die Verbesserung der Landwirtschaft gesteckt hätte, ist festzuhalten, dass dieses Vorbringen mit dem ebenfalls unter diesem Punkt erstatteten Vorbringen, der Bf. wäre neben seiner Landwirtschaft einer nichtselbständigen Tätigkeit in verstärktem Ausmaß nachgekommen, in einem Widerspruch steht. Auch ist festzuhalten, dass das zu diesem Punkt erstattete Vorbringen sich einer Nachprüfbarkeit entzieht zumal der Bf. in seiner Einvernahme vom 13.6.2022 ausgesagt hat, dass er einen 50 Stunden Job hätte und auch die Land- und

Forstwirtschaft. Von einer wöchentlichen Arbeitszeit von 60 oder mehr Stunden in der Land- und Forstwirtschaft war bei seiner Einvernahme hingegen vom Bf. keine Rede.

Z. 2: Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen:

Lediglich in den Jahren 2011 und 2012 wurde vom Bf. ein Gewinn erwirtschaftet (2011: € 7.840,16; 2012: € 2.105,79, das ergibt in Summe EUR 9.945,95). Dies entspricht gerundet 5,5% der erzielten Verluste. In Relation zu den Verlusten stehen die erzielten Gewinne in einem krassen Missverhältnis und spricht auch dieses Kriterium für das Vorliegen von Liebhaberei.

Soweit der Bf. in seinem Fax vom 29.2.2024 vorbringt in der Stellungnahme des Finanzamtes vom 22.1.2024 werde vom Finanzamt auf einen Zeitraum eingegangen, der ganz am Beginn der selbständigen Bewirtschaftung durch den Bf. liegen würde, ist festzuhalten, dass der Kriterienprüfung des § 2 Abs. 1 Z 2 LVO der gesamte Zeitraum der Betätigung durch den Bf. zugrunde zu legen ist, wenn in diesem Zeitraum Verluste erzielt wurden. Überdies folgt aus der Anführung der beiden einzigen Gewinnjahre 2011 und 2012 nicht, dass das Finanzamt diesbezüglich nur auf den Zeitraum ganz am Beginn der selbständigen Bewirtschaftung eingegangen wäre, weil ja auf den erzielten Gesamtverlust im gesamten Zeitraum ab Beginn bis zum Jahr 2021 Bezug genommen wird und ein Zeitraum von 11 Jahren jedenfalls ein „längerer Beobachtungszeitraum“ ist.

Z. 3: Ursachen, auf Grund derer im Gegensatz zu Vergleichsbetrieben keine Gewinne erzielt werden konnten:

Diesbezüglich wird vom Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 22.1.2024 darauf hingewiesen, dass die weitaus überwiegende Mehrheit von landwirtschaftlichen Betrieben die pauschale Gewinnermittlung anwendet, sodass nur wenige Betriebe zum Vergleich stehen. Dieser Umstand wird vom Bf. in seiner Äußerung vom 29.2.2024 zu diesem Schreiben der belangten Behörde nicht in Abrede gestellt und wird auch vom Bundesfinanzgericht davon ausgegangen, dass es überhaupt nur wenige Vergleichsbetriebe zum Bf. geben kann und demnach diesem Kriterium eine geringe Bedeutung zukommt.

Soweit der Bf. in der Äußerung vom 29.2.2024 vorbringt, dass es in diesem Zusammenhang logisch erscheinen würde, dass bei Gewinnermittlung i.S. §§ 4 Abs. 1 oder 4 Abs. 3 EStG 1988 höhere Besteuerungsgrundlagen zu Stande kommen würden, ist festzuhalten, dass es sich dabei lediglich um eine Vermutung des Bf. handelt zumal für die Inanspruchnahme der Pauschalierung auch Gründe der Vereinfachung und kostengünstigeren Verwaltung des Betriebes sprechen und vom Bf. auch keinerlei Vergleichsbetriebe genannt werden.

Ein Grund für die anhaltenden Verluste sind jedenfalls die vom Bf. getätigten Investitionen in Maschinen für den Betrieb. Diese wären vermeidbar gewesen, wenn der Bf. wie sein Vater und

Betriebsvorgänger einer Maschinengemeinschaft beigetreten wäre. Der Vater des Bf. hatte den Betrieb bis 2010 ebenfalls als Einnahmen-Ausgaben-Rechner geführt und nur in drei Jahren einen Verlust erklärt und insgesamt einen Gesamtgewinn erwirtschaftet. Das bedeutet aber, dass mit dem gegenständlichen Betrieb ein Gesamtgewinn erzielbar wäre. Dass es der Bf. unterlassen hat, entsprechende Maßnahmen zu ergreifen, um dieses Ziel zu erreichen, spricht gegen eine Gewinnerzielungsabsicht.

Auch im Fax vom 29.2.2024 wird vom Bf. nicht in Abrede gestellt, dass ein Grund für die anhaltenden Verluste jedenfalls die vom Bf. getätigten Investitionen in Maschinen für den Betrieb sind und zwar durch die aus der Absetzung für Abnutzung resultierenden Aufwendungen. Daneben sind bezüglich dieser Maschinen natürlich auch die Kosten des Betriebes (Strom; Treibstoffe; Versicherung,...) sowie die Wartung und Reparatur mitzuberechnen.

Steht eine Verlustursache fest, die durch den Abgabepflichtigen beeinflussbar ist (interne Verlustursache), ist es Aufgabe des Abgabepflichtigen darzulegen welche Maßnahmen ergriffen werden, um trotz dieser Verlustursache einen Gesamtgewinn zu erzielen. Solche Maßnahmen werden vom Bf. auch im Fax vom 29.2.2024 nicht dargestellt, sondern wird nur die nicht nachvollziehbare Behauptung aufgestellt, dass mit der gezielten Verbesserung der Bodenqualität eine Verbesserung der Erträge einhergehen würde.

Auch das Vorbringen, dass ein Vergleich mit dem Vorgängerbetrieb nicht zielführend wäre, weil dieser nur konventionell betrieben worden wäre, ist für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar, weil der Bf. laut eigener Aussage eine „Hybrid-Landwirtschaft“ betreibt und dies auch eine konventionelle Landwirtschaft beinhaltet. Daraus folgt aber zwingend, dass bei Nichtmitgliedschaft zu einer Maschinengemeinschaft entsprechende Geräte für den konventionellen Teil der Landwirtschaft angeschafft werden müssen und insoweit eine Vergleichbarkeit zum Betrieb des Vaters des Bf. gegeben ist. Außerdem hat der Bf. am 13.6.2022 ausgesagt, dass er auf biologische Landwirtschaft erst in den nächsten Jahren umstellen wird (vgl. Seite 2 oben der Niederschrift vom 13.6.2022).

Schließlich ist es dem Bundesfinanzgericht unverständlich wieso für die „Hybrid-Landwirtschaft“ des Bf. ein Beitritt zur Maschinengemeinschaft absurd wäre zumal ja laut Schreiben vom 8.1.2024 Maschinen und Geräte für die schonende Bearbeitung des Ackerbodens angeschafft wurden und es nicht nachvollziehbar ist, wieso solche Geräte und Maschinen nicht von einer Maschinengemeinschaft dem Bf. zur Verfügung gestellt werden können, wenn dieser einer solchen beitritt.

Soweit der Bf. darauf hinweist, dass er mit seiner Betriebsführung einen wesentlichen Beitrag zum Umweltschutz leisten würde, ist festzuhalten, dass das Inkaufnehmen von Verlusten, die in der persönlichen Sphäre liegen, gegen die Absicht eines Gewinnstrebens sprechen.

Z. 4: Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen

Bei diesem Kriterium ist zu prüfen, ob der Steuerpflichtige sein Leistungsangebot bzw. seine Produktpalette mit dem vorhandenen Markt abstimmt und sein Angebot den verändernden Marktverhältnissen anpasst oder nicht (vgl. Fuchs/Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²², Tz 417 zu § 2 LVO).

Ein marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die vom Bf. angebotenen Produkte kann nicht festgestellt werden, weil vom Bf. nicht dargelegt wird, dass sein Bestreben „Komponenten der Bio-Landwirtschaft“ in seinen Betrieb einzuführen (vgl. das Vorbringen des Bf. auf Seite 2 unten des Faxes vom 29.2.2024) durch sich verändernde Marktverhältnisse bedingt ist bzw. der Abstimmung der vom Bf. angebotenen Produktpalette an den vorhandenen Markt gedient hat wie zB einem Einbruch der Nachfrage für Produkte aus der konventionellen Landwirtschaft.

Überdies ist zu bedenken, dass die Nebenberuflichkeit einer Betätigung verbunden mit Zeitknappheit aufgrund der Betätigung in anderen Bereichen ein Indiz für ein nicht marktgerechtes Verhalten darstellt (VwGH 22.1.2004, 98/14/0003).

Der Bf. ging im gesamten Zeitraum 2010 bis 2021 im Vollzeit einer nichtselbständigen Erwerbstätigkeit nach. Auch ist zu bedenken, dass er die Landwirtschaft bis auf Hilfstätigkeiten durch seine Gattin alleine – dh. ohne Arbeitskräfte – betrieben hat. Auch hat der Bf. in seiner Einvernahme vom 22.6.2022 angegeben, dass es aufgrund seines 50-Stunden Jobs als Angestellter und seiner fünf Kinder derzeit nicht absetzbar (Anmerkung: gemeint: absehbar) wäre wann ein Umstieg in die Bio-Landwirtschaft möglich ist. Der Betrieb einer „Hybrid-Landwirtschaft“ ist daher nicht Ausfluss eines Reagierens des Bf. auf sich verändernde Marktverhältnisse, sondern resultiert aus der Unmöglichkeit mit den vorhandenen Ressourcen eine Bio-Landwirtschaft zu betreiben.

Soweit im Fax vom 29.2.2024 vom Bf. vorgebracht wird, dass die vom Bf. auf sich genommenen enormen Anstrengungen, um den Betrieb in ökologisch nutzbringender Weise zu bewirtschaften, auf eine marktgerechte Betriebsführung hinweisen, ist festzuhalten, dass alleine aus dem Umstand einer ökologisch nutzbringenden Betriebsführung keine marktgerechte Betriebsführung folgt.

Auch wird zu diesem Punkt vom Bf. im Fax vom 29.2.2024 darauf verwiesen, dass er seine bisherige nichtselbständige Tätigkeit beendet hätte und erst am 1. September 2023 eine nichtselbständige Tätigkeit wiederaufgenommen hätte, die nicht annähernd so zeitintensiv wäre wie die vorangegangene nichtselbständige Beschäftigung. Diesbezüglich wird in der Mängelbehebung vom 8.1.2024 weiters vorgebracht, dass der Wechsel des Arbeitsgebers vorgenommen worden wäre, um die zeitlichen Ansprüche in der Land- und Forstwirtschaft leichter wahrnehmen zu können. Dies wäre ein Hinweis auf ein marktgerechtes Verhalten des Bf.

Zu diesem Vorbringen ist festzuhalten, dass aufgrund des festgestellten Sachverhaltes davon auszugehen ist, dass der Bf. bereits vor dem Jahr 2023 hätte erkennen müssen, dass ohne einen umfänglich größeren Personaleinsatz in der von ihm betriebene Land- und Forstwirtschaft die Erzielung von Überschüssen in absehbarer Zeit aussichtslos ist zumal alleine 2019 ein massiver Verlust eingetretenen ist, der die erzielten Umsätze um ein Vielfaches überstiegen hat. Außerdem ergibt sich aus der Einvernahme des Bf. vom 13.6.2022, dass 2022 ein Wechsel des Arbeitgebers vom Bf. gar nicht geplant war, sondern lediglich eine Stundenreduktion beim bisherigen Arbeitgeber.

Überdies hat es sich beim Wechsel des Arbeitgebers – entgegen dem Vorbringen des Bf. – gar nicht um eine aus eigenen Stücken des Bf. getroffene Entscheidung gehandelt: Laut vorliegenden Lohnzettel war der Bf. bei der ***7*** bis xx.08.2023 beschäftigt. Über diese Gesellschaft wurde mit Beschluss des Landesgerichtes vom xx.09.2023 Aktenzeichen das Sanierungsverfahrens ohne Eigenverwaltung eröffnet, sodass davon auszugehen ist, dass die wirtschaftlichen Schwierigkeiten des Arbeitgebers den Jobwechsel bedingt haben.

Z 5: Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung:

Mit diesem Kriterium wird geprüft, ob vom Abgabepflichtigen das am Markt mögliche Preispotential im Rahmen einer üblichen unternehmerischen Entscheidung ausgenutzt wird oder aus nichtunternehmerischen Motiven die Produkte um einen geringeren bzw. weit überhöhten Preis angeboten werden (vgl. VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038).

Nachdem davon auszugehen ist, dass die Lagerhausgenossenschaft allen Landwirten die gleichen Preise bezahlt und hier wenig Verhandlungsspielraum besteht, spricht dieses Kriterium gegen das Vorliegen von Liebhaberei.

Z. 6: Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z. B. Rationalisierungsmaßnahmen):

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt den Bemühungen um die Verbesserung der Ertragslage im Rahmen der Kriterienprüfung wesentliche Bedeutung zu (vgl. zB VwGH 20.1.2021, Ra 2020/15/0050). Entscheidend ist dabei, ob die einzelnen Maßnahmen darauf ausgerichtet sind, die Erträge zu erhöhen oder die Aufwendungen zu mindern, und daraus den Schluss ermöglichen, dass die subjektive Einstellung des Abgabepflichtigen auf Gewinnerzielung gerichtet ist. Unter „strukturverbessernde Maßnahmen“ fallen jegliche Schritte, die erkennbar darauf ausgerichtet sind, die Betätigung nicht nur kurzfristig gewinnbringend zu gestalten. Ob die Maßnahmen tatsächlich zum Erfolg führen, ist nicht entscheidend. Die Bemühungen müssen nur ihrer Art nach geeignet sein, die Ertragslage zu verbessern. Es kommt auf die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Verfolgung der im § 1 Abs. 1 LVO beschriebenen Absicht ohne Rücksicht auf ihren tatsächlichen Erfolg an (vgl. VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0069).

Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 LVO objektiv nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolgreich sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren. Wie lange die (vorübergehende) Fortsetzung einer an sich aussichtslosen Tätigkeit noch als wirtschaftlich vernünftige Reaktion angesehen werden kann, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen.

Dabei liegt im Rahmen der Kriterienprüfung das entscheidende Gewicht auf den bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretenen Umständen, nicht hingegen auf nachfolgenden Jahren (vgl. zB VwGH 22.11.2012, 2010/15/0026).

Vom Bf. wurde in der Mängelbehebung der Beschwerde vom 8.1.2024 als strukturverbessernde Maßnahme lediglich die Vornahme von Investitionen in die Anschaffung von Maschinen und Geräten angeführt. Aufgrund der Umsatzentwicklung vor und nach Vornahme dieser Investitionen sind aber keine höheren Erträge erkennbar:

2012 hat die Absetzung für Abnutzung € 6.119,00 betragen. Da die Absetzung für 2011 € 6.300,07 ausgemacht hat, ist davon auszugehen, dass im Jahr 2012 kaum Investitionen getätigt wurden. Der Umsatz im Jahr 2012 hat € 37.867,57 und die Erlöse € 47.264,84 betragen. Demgegenüber haben die Umsätze 2021 € 46.340,75 betragen und die Erlöse € 41.732,39. Es ist daher trotz der Investitionen zu keiner Steigerung der Umsätze gekommen.

Auch wenn man sich die weitere Entwicklung besieht, ist festzustellen, dass es durch die Investitionen zu keiner Ertragssteigerung gekommen ist:

2022 haben die vom Bf. in der Land- und Forstwirtschaft erzielten Erlöse nämlich lediglich € 35.412,49 betragen und sind daher gegenüber 2021 um mehr als 15% gesunken.

Überdies wurde vom Bf. die Eignung der von ihm getätigten Investitionen durch diese höhere Erträge zu erzielen in keinsten Weise dargelegt. Vielmehr wurde lediglich auf bloßer Behauptungsebene vorgebracht, dass dadurch ein Anwachsen der betrieblichen Erträge zu erwarten wäre (vgl. Seite 2 unten der Mängelbehebung vom 8.1.2024). Auch die Darlegung im Fax vom 29.2.2024 zu den strukturverbessernden Maßnahmen bleibt lediglich auf Behauptungsebene, wenn ausgeführt wird, dass die Art der Bepflanzung und die Art der Bearbeitung des Bodens zu einem „besseren Wachstum der Kulturpflanzen“ führen würde. Überdies führt diese Art der Bodenbearbeitung laut Aussage des Bf. auch dazu, dass Materialien wie Kalzium, Bor, Selen, Zink und Schwefel eingekauft werden müssen, die ein Vielfaches mehr als Insektizide kosten (vgl. Seite 2 unten der Niederschrift vom 13.6.2022).

Auch die Verringerung des Beschäftigungsausmaßes des Bf. im Jahr 2022 (auf 25 Stunden) hat nicht zu höheren Erträgen geführt. Vielmehr ist das Gegenteil der Fall: Der im Jahr 2022 eingetretene Verlust von - € 47.707,78 stellt eine Steigerung um fast 20% gegenüber 2021 dar.

Beurteilt man die einzelnen Kriterien des § 2 Abs. 1 LVO nach einem Gesamtbild zeigt sich, dass der Bf. seit 2010 gravierende Verluste von mehr als € 180.000,00 erzielt hat ohne dass eine Tendenz für eine Verlustverringerung erkannt hätte werden können. Auch wurden vom Bf. als strukturverbessernde Maßnahmen zum einen nur Maßnahmen angeführt, deren Eignung für eine Ertragsverbesserung nicht gegeben ist (Investition in Maschinen und Geräte) bzw. deren Eignung nicht nachvollziehbar ist und lediglich auf Behauptungsebene bleibt, obwohl ihn diesbezüglich eine Mitwirkungsverpflichtung trifft (vgl. VwGH 24.4.1997, 94/15/0012).

Neben den in § 2 Abs. 1 LVO aufgezählten Kriterien können auch andere Umstände für die Beurteilung, ob ein subjektives Ertragsstreben gegeben ist oder nicht, berücksichtigt werden (vgl. Fuchs/Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²², Tz 400/1 zu § 2 LVO). Dazu zählt bei typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigungen auch das Vorliegen einer oder mehrerer anderer Einkunftsquellen, die es dem Abgabepflichtigen erlaubt daraus seinen Lebensunterhalt zu bestreiten (vgl. VwGH 15.1.1991, 89/14/0187).

Der Bf. erzielt neben nichtselbständigen Einkünften auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, mit denen er seinen Lebensunterhalt bzw. jenen seiner siebenköpfigen Familie verdient. Die Verluste aus der Landwirtschaft wurden daher nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichts nur aufgrund seiner übrigen Einkünfte in Kauf genommen.

Zusammenfassend ergibt sich daher, dass der Bf. spätestens im Jahr 2020 erkennen hätte müssen, dass für die von ihm betriebene Land- und Forstwirtschaft auch unter Berücksichtigung der bis in dieses Jahr gesetzten Maßnahmen (Hybrid-Landwirtschaft; Investition in landwirtschaftliche Geräte und Maschinen) keine Aussicht besteht in absehbarer Zeit Überschüsse zu erzielen. Wird trotz Aussichtslosigkeit eines Erfolges die Bestätigung nicht eingestellt, ist sie ab Erkennen dieser Situation als Liebhaberei zu werten (vgl. zB VwGH 27.6.2018, Ra 2017/15/0109).

3.2. 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.

Das Bundesfinanzgericht ist der in der Entscheidung angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Im Übrigen waren Sachverhaltsfragen zu lösen weswegen eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 8. April 2024