



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des M. E S, geb. xx.xx.xxxx, 0001 G, G00, vom 2. Oktober 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 1. September 2006 betreffend **Umsatzsteuer** für die Jahre **2002 bis 2004** und betreffend **Einkommensteuer** für die Jahre **2002 bis 2004** entschieden:

Die Berufungen gegen die **Umsatzsteuerbescheide 2002, 2003 und 2004**, alle vom 01. September 2006, werden als unbegründet abgewiesen.

Die Berufungen gegen die **Einkommensteuerbescheide 2002, 2003 und 2004**, alle vom 01. September 2006, werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw), Herr M . E S, betreibt neben seiner Tätigkeit als Lehrer (Wirtschaftspädagoge) an der T-schule in B ab 2002 eine Kleinlandwirtschaft. Vom Bw wurde seit 01.10.0003 mit seiner Familie ein Wohnhaus auf der Liegenschaft 0001 G, G00 gemietet. Mit diesem Wohnhaus wurde eine Garage, ein Obstgarten, ein Stall, ein Heustadel und eine landwirtschaftliche Nutzfläche mit Wald von ca. 2 ha auf der Liegenschaft Y 007 der KG R gepachtet (siehe Miet-/Pachtvertrag S. 35 ff. im Veranlagungsjahr 2004).

Laut Dauerakt hat der Bw **am 30.12.2002** im Fragebogen des Finanzamtes angegeben, dass er ab 01.01.2002 mit einer Tierzucht begonnen hat und Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielen wird. Der voraussichtliche Jahresumsatz würde 1.000.- € und der voraussichtliche Gewinn 0.- € betragen.

Am **28.Mai 2003** wurde der Bw vom Finanzamt aufgefordert seine Steuererklärungen für das Jahr 2002 einzureichen.

Am **02.Juni 2003** reichte der Bw seine Erklärung gem. § 6 Abs.3 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 (= Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer), die Umsatzsteuererklärung 2002 mit einem Vorsteuerguthaben von 1.290,73 € und die Einkommensteuererklärung 2002 mit einem Verlust aus der Land- und Forstwirtschaft in Höhe von -10.006,09 € beim Finanzamt ein.

Am **30. Juli 2004** reichte der Bw seine Umsatzsteuererklärung 2003 mit einem Vorsteuerguthaben von 533,64 € und die Einkommensteuererklärung 2003 mit einem Verlust aus der Land- und Forstwirtschaft in Höhe von -1.909,92 € beim Finanzamt ein.

Am **21. Juli 2005** reichte der Bw seine Umsatzsteuererklärung 2004 mit einem Vorsteuerguthaben von 1.388,75 € und die Einkommensteuererklärung 2004 mit einem Verlust aus der Land- und Forstwirtschaft in Höhe von -9.155,02 € beim Finanzamt ein.

Der Bw hat jedes Jahr ein einziges Blatt mit der Überschrift Bilanz- und Erfolgsübersicht des landwirtschaftlichen Nebenerwerbsbetriebes, die Beilage E1a für seine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (L+F) und die Umsatz- und Einkommensteuererklärung eingereicht. Die Jahre 2002, 2003 und 2004 wurden vom Finanzamt Gmunden Vöcklabruck erklärungskgemäß veranlagt.

Vom Finanzamt Gmunden Vöcklabruck wurde am **14.12.2005** eine Nachschau unter Anfertigung einer Niederschrift durchgeführt. Der Miet-/Pachtvertrag wurde in Kopie zum Akt genommen. In der Niederschrift steht im Wesentlichen Folgendes:

"Herr M. S betreibt neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit eine Schafzucht und eine Damwildzucht.

*Das „Betriebsgelände“ umfasst ca. **2 ha**. Auf dieser Fläche befindet sich ein alter Stall für die Schafe und ein Freigehege für das Damwild. Die übrige Fläche wird als Beweidungsfläche genutzt.*

*Zu den in der Bilanz angeführten Posten wird Folgendes betreffend **das Jahr 2004** erläutert:*

Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG): Schafankäufe, Hirschankäufe – unter 500 €

Verkaufserlöse: Überwiegender Verkauf über Schafverband; Geringer Teil Privatverkauf

Gewinnabsicht: Zur Zeit erfolgt Aufstockung des Tierbestandes

Hr.S betont, wenn Aufstockung durchgeführt ist und sich dadurch Zuchterfolg einstellt, wird mit Gewinn gerechnet.

Futtermiteileinkauf: Überwiegender Einkauf von der Fa. Fixkraft bzw. Lagerhaus. Geringer Anteil aus privater L+F

Stromverbrauch: Der in der Schafzucht benötigte Strom kann nicht 100% ermittelt werden. Dieser Betrag ist geschätzt.

Unterbringung der Tiere: Schafe eigenes Stallgebäude, Hirsche im Freien mit Unterstand

Bei oberflächlicher Durchsicht der Eingangsrechnungen wurde festgestellt, dass für manche Anschaffungen kein Privatanteil ausgeschieden wurde.

Herr M. S verkauft seine Tiere an diversen Versteigerungsveranstaltungen z.B. Maishofen, Wels und Kuchl bei Hallein. Hr. M. S hat bis dato kein Km-Geld verrechnet. Es wurde auch bis zum heutigen Tag kein Fahrtenbuch geführt.

Förderungen von öffentlicher Stelle (ARA, EU und Land OÖ) sind als Erlöse ausgewiesen.

Struktur des Betriebes: Reiner Schafzuchtbetrieb, kein Mastbetrieb. Durch die diversen Zuchtvorschriften sehr hohe Ausgaben – Tierarzt, CT-Untersuchungen

Momentaner Tierbestand (14.12.2005): 27 Schafe (Höchststand 2005 42 Stück) , 15 Hirsche und 2 tschechische Wolfshunde zur Zucht.

Der ganze landwirtschaftliche Betrieb kann nur durch die massive Mehrarbeit der Gattin aufrechterhalten werden.

In weiterer Folge ist von Herrn M. S beabsichtigt den Betrieb so zu vergrößern, dass seine Gattin angestellt werden kann. Unter diesen Voraussetzungen müssen landwirtschaftliche Flächen zugepachtet werden. Im momentanen Betriebsvermögen befindet sich kein Fahrzeug (Traktor usw.).

Die in der Bilanz unter Passiva angeführten „Darlehen“ sind Privatgelder von Hr. und Fr. S."

Vom Finanzamt Gmunden Vöcklabruck wurde vom **26.04.2006** (Beginn der Betriebsprüfung) bis **09.06.2006** (Datum der Schlussbesprechung) eine Betriebsprüfung (Bp) für die Jahre 2002 bis 2004 durchgeführt. Das Ergebnis der Betriebsprüfung erklärte unter Wiederaufnahme dieser Jahre diese Einkünfte aus der Land- und Forstwirtschaft zur steuerlichen Liebhaberei nach § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung (LVO). Sowohl alle Beträge bei der Umsatzsteuer, als auch die Einkünfte aus der Land- und Forstwirtschaft wurden auf 0.- € = Null Euro gesetzt.

Die Betriebsprüfung führte im Wesentlichen zu folgenden Feststellungen laut dem **Betriebsprüfungsprogramm und dem Betriebsprüfungsbericht vom 30.08.2006:**

Tz 1 Tätigkeit:

Die allgemeinen Feststellungen der Bp zur Tätigkeit, zur Züchtung der einzelnen Tierarten werden **direkt in den Sachverhalt** übernommen und dort mit Ergänzungen wiedergegeben. Angeführt werden die Berechnungen der Betriebsprüfung.

Schafzucht

Beschreibung der Schafzucht - siehe im Sachverhalt dieser Berufungsentscheidung.

Von der Bp wurden Zusammenstellungen über die Abfolge der Geburten der Schafe etc. angefertigt.

"Anmerkungen zu der nachfolgenden Tabelle von der Bp:

Verkauft zeitnah = Der Verkauf erfolgt spätestens im nachfolgenden Kalenderjahr*

2003 erfolgten Geburten im Februar und im November (2-mal gleiche Muttertiere)

2004 erfolgten Geburten im Juli und September

2005 wurden nur die Geburten dargestellt, da zum Zeitpunkt der Prüfung noch nicht absehbar war, ob die spätgeborenen Lämmer als Zuchtschafe verkauft werden oder zur Eigenzucht verwendet werden.

Diese Erlöse sind nicht periodenrein, die Tabelle bezieht sich auf die Geburten im Kalenderjahr (z.B. Geburt 2003, Verkauf 2004)

2002 wurden relativ junge Schafe gekauft. Das Erstablammalter beträgt 12-14 Monate. Die ersten Geburten stellten sich 2003 ein.

Der Stand an Schafen bei der Schlussbesprechung am 09. Juni 2006 war 29 Stück, das sind 10 Muttertiere, 4 Widder, 13 Lämmer und 2 Merinoschafe.

Tabelle 1

Geburten 2003	verkauft zeitnah*	verendet	Zucht oder später verkauft
10 Suffolk männlich	09 Stück	01 Stück	
04 Suffolk weiblich	02 Stück	01 Stück	01 Stück
05 Mischlinge Merino/Suffolk	geschlachtet / EV		
19 Geburten (Summe)			
Erlöse Suffolk männlich netto	2.817,27 €		
Erlöse Suffolk weiblich netto	381,82 €		

Tabelle 2

Geburten 2004	verkauft zeitnah*	verendet	Zucht oder später verkauft
01 Suffolk männlich	01 Stück		
07 Suffolk weiblich	05 Stück		02 Stück
03 Mischlinge Merino/Suffolk	geschlachtet / EV		
11 Geburten (Summe)			

Erlöse Suffolk männlich netto	320,00 €		
Erlöse Suffolk weiblich netto	1.164,00 €		

Tabelle 3

Geburten 2005	verkauft zeitnah* tw. erst 2006	verendet	Zucht oder später verkauft
06 Suffolk männlich		01 Stück	
11 Suffolk weiblich		01 Stück	
00 Mischlinge Merino/Suffolk			
17 Geburten (Summe)			

Die Verkäufe beziehen sich auf die Geburten und sind nicht periodenrein dh nicht auf das Kalenderjahr abgestimmt.

Tabelle 4

Stand Mutterschafe Suffolk	länger im Betrieb	Ablammfähig	
31.12.2002	05 Stück	5 ablammfähig	
31.12.2003	06 Stück	5 ablammfähig	
31.12.2004	08 Stück	6 ablammfähig	
09.06.2006 (Tag der Schlussbespr.)	10 Stück		

*Die Schafzucht wurde bis ins Frühjahr 2004 auf der gesamten Fläche betrieben. Im Mai 2004 wurde zusätzlich Damwild angeschafft, das nach Angabe des Pflichtigen **1/4** der gepachteten Fläche benötigt."*

Hundezucht:

Beschreibung der Hundezucht siehe im Sachverhalt dieser Berufungsentscheidung.

Damhirsche:

Beschreibung der Damhirsche siehe im Sachverhalt dieser Berufungsentscheidung.

"Der Pflichtige ist nichtselbständig als Lehrer in B tätig. Seine Gattin N S hilft in der Landwirtschaft mit. Da Frau N S momentan keine Beschäftigung hat, ist beabsichtigt, sie in späterer Folge in der Landwirtschaft anzustellen.

Falls die Zucht der Damhirsche keine Gewinne abwirft, ist beabsichtigt diese aufzugeben und die Weideflächen wieder den Schafen zur Verfügung zu stellen."

Tz 2 Gewinnermittlung

"Vom Pflichtigen wurden die Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft gem. § 4 (1) Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 (Bilanzierung) ermittelt. Für die Jahre 2002 - 2004 (Prüfungszeitraum) wurden beim Finanzamt Bilanzen eingereicht. Für das Jahr 2005 wurde im Zuge des Prüfungsverfahrens eine vorläufige Bilanz vorgelegt.

Anmerkungen zu den Bilanzen: Die zugekauften Tiere wurden unter einem Betrag von € 500,- als geringwertige Wirtschaftsgüter behandelt und 2002 - 2004 abgesetzt.

Die angeschafften Tiere über einen Betrag von € 500,- wurden aktiviert.

Im Jahr 2004 wurden erstmalig Tiere, die im Betrieb geboren wurden, aktiviert.

Schafe geboren im Betrieb:

Stand 31.12.2004: 09 Stück, Bewertung á € 100,- = 900,-

Stand 31.12.2005: 17 Stück, Bewertung á € 100,- = 1.700,-

Als Bestandsveränderung 2005 wurden € 1.700,- anstatt nur die Differenz von € 800,- angesetzt.

Damhirsche geboren im Betrieb:

Stand 31.12.2005: 9 Stück, Bewertung á € 130,- = 1.170,-

In der vorläufigen Bilanz 2005 wurden 13 Stück Damwild angesetzt (inkl. 4 Stück die 2004 sofort abgesetzt wurden).

Es wurde 2005 eine Forderung für einen tschechischen Wolfshund in Höhe von € 600,- angesetzt (siehe Tz 1).

Es ergibt sich durch die Bestandsveränderung von € 3.390,00 lt. vorläufiger Bilanz ein Gewinn von € 129,18 und unter Berücksichtigung der tatsächlichen Bestände eine Bestandsveränderung von € 2.570,- (inklusive € 600,- Forderung)."

Folgende Bilanzergebnisse wurden ausgewiesen:

	Bilanzverluste	
2002	-10.006,09	
2003	-1.909,92	
2004	-9.155,02	
2005	-690,82	vorläufige Bilanz von Bp adaptiert (129,18 – 820,- = -690,82)
Summe	-21.761,85	

Tz 3 Prognoserechnung

"Im Zuge des Prüfungsverfahrens wurde vom Pflichtigen eine Prognoserechnung angefordert. Es wurden Unterlagen eingereicht in denen ein Break Even Point (BEP) der Schafe etc. berechnet wurde.

Es wurden folgende Berechnungen angestellt:

Unterscheidung in:

- a. variable Kosten, K_v , die von der Anzahl der Tiere abhängen (**Futter**)
- b. fixe Kosten, K_f , (**GWG, AfA, Miete, Versicherung, Strom, Gebühren, Sonstiges**)

Folgendes Zahlenmaterial wurde vom Pflichtigen verwendet:

Schafe:

variable Kosten (K_v): € 2.210,00 (Berechnung siehe AB Bp S.8 und 51)

fixe Kosten (K_f): € 2.720,00 (Berechnung siehe AB Bp S.52)

durchschnittlicher Verkaufspreis tatsächlich (V_{Pr}) pro Stück: € 277,00

durchschnittliche Anzahl der Schafe: 12,25

variable Kosten (K_v) pro Schaf = $2.210,00 : 12,25 = 181$

Deckungsbeitrag (DB) = durchschnittlicher V_{Pr} – K_v pro Schaf = $277 - 181 = 96$

Break Even Point (BEP) = fixe Kosten (K_f) : Deckungsbeitrag (DB) = $2.720 : 96 = 28$

Hirsche:

variable Kosten (K_v): € 1.200,00

fixe Kosten (K_f): € 200,00

durchschnittlicher Verkaufspreis angenommen (V_{Pr}) pro Stück: € 270,00

durchschnittliche Anzahl der Hirsche: 6,25

variable Kosten (K_v) pro Hirsch = $1.200 : 6,25 = 192$

Deckungsbeitrag (DB) = durchschnittlicher V_{Pr} – K_v pro Hirsch = $270 - 192 = 78$

Break Even Point (BEP) = fixe Kosten (K_f) : Deckungsbeitrag (DB) = $200 : 78 = 2,5$

Hunde:

variable Kosten (K_v): € 650,00

fixe Kosten (K_f): € 400,00

durchschnittlicher Verkaufspreis angenommen (V_{Pr}) pro Stück: € 600,00

durchschnittliche Anzahl der Hunde: 2

variable Kosten (K_v) pro Hund: $650 : 2 = 325$

Deckungsbeitrag (DB) = durchschnittliche V_{Pr} – K_v pro Hund = $600 - 325 = 275$

Break Even Point (BEP) = fixe Kosten (K_f) : Deckungsbeitrag (DB) = $400 : 275 = 1,45$

Vom Pflichtigen wurden folgende geplante Verkaufszahlen bekannt gegeben:

Schafe **30** Stück / Jahr

Hirsche **8** Stück / Jahr

Hunde **4 Stück / Jahr**

Anhand dieser geplanten Verkaufszahlen würde sich folgender Betriebserfolg ergeben:

Schafe:

Deckungsbeitrag (DB)	DB x Stück	€
DB x Anzahl verkaufte Stück	96.—x 30 Stück Schafe	2.880,00
- fixe Kosten		-2.720,00
Betriebserfolg		160,00

Hirsche:

Deckungsbeitrag (DB)	DB x Stück	€
DB x Anzahl verkaufte Stück	78.—x 8 Stück Hirsche	624,00
- fixe Kosten		-400,00
Betriebserfolg		224,00

Hunde:

Deckungsbeitrag (DB)	DB x Stück	€
DB x Anzahl verkaufte Stück	275.- x 4 Stück Hunde	1.100,00
- fixe Kosten		-400,00
Betriebserfolg		700,00

Gesamtergebnis laut Pflichtigen: 160,00 + 224,00 + 700,00 = 1.084,00 €

Anmerkung der Betriebsprüfung zu dieser Planrechnung des Bw:

"Mit den vom Pflichtigen präsentierten Zahlen ergibt sich ein für die steuerliche Beurteilung maßgeblicher Gesamtgewinn (siehe Tz 4 Liebhaberei) unter Berücksichtigung der Verluste lt. Tz 2 von -21.761,85 € erst im 25. Jahr (2026).

Der Hauptgewinn laut Planrechnung des Pflichtigen entsteht durch den geplanten Verkauf von Hunden (4 Stück). Bis einschließlich 2006 (5 Jahre) wurde noch **kein einziger** Hund verkauft.

Anzahl Verkauf Schafe: In der Planrechnung wurde **von 30 Schafen** ausgegangen.

Folgende Stückzahlen wurden bisher verkauft (rein Suffolk) – von den Suffolkschafen, die im Betrieb geboren wurden:

2003: 6 Schafe

2004: 5 Schafe

2005: 8 Schafe

Suffolkschafe, die zugekauft wurden und später verkauft wurden:

*Der Erlös ist in den Prüfungsjahren etwa ident mit den Anschaffungskosten (40%ige Förderung der männlichen Tiere wurde bereits berücksichtigt, AB Bp S. 78). Dies ist ein Indiz dafür, dass eventuelle Gewinne **nur** mit der Zucht von Jungtieren gemacht werden.*

2003: 1 Stück

2004: 1 Stück

2005: 6 Stück

*Da **2005** ein normales Jahr bei der Schafzucht war, können die geplanten Verkaufszahlen von 30 Stück bei 10 Muttertieren (Stand Juni 2006) nicht nachvollzogen werden. Des Weiteren kam es in den Prüfungsjahren immer wieder dazu, dass Tiere verendet sind.*

Der durchschnittliche Erlös der Schafverkäufe (Suffolk) beträgt laut BP 2003 – 2005: € 271,86

Der durchschnittliche Erlös der im Betrieb geborenen Jungschafe (Suffolk) lt. BP 2003-2005: € 257,00

*Der Pflichtige fährt zu Versteigerungen (z.B. Saalfelden) und zur Computertomographie (Wels) beträchtliche Strecken mit dem Fahrzeug. In den Prüfungsjahren wurden **keine** Fahrkosten angesetzt.*

Erzielbare Erlöse laut Bp:

2006	Stück	Preise/Stück	€
Schafe	15,00	277,00	4.155,00
Hirsche	8,00	150,00	1.200,00
Hunde	0,00	0,00	0,00
Eigenverbrauch	3,00	100,00	300,00
Zuschüsse			<u>400,00</u>
Summe Erlöse			6.055,00

Laut Aussage des Pflichtigen kann mit Nachwuchs bei den Hunden erst 2007 gerechnet werden.

2007 -2013	Stück	Preise/Stück	€
Schafe	15,00	277,00	4.155,00
Hirsche	8,00	150,00	1.200,00
Hunde	2,00	600,00	1.200,00
Eigenverbrauch	3,00	100,00	300,00
Zuschüsse			<u>400,00</u>
Summe Erlöse			7.255,00

Betriebsausgaben laut Bp anhand der Zahlen 2002 bis 2005:

Betriebsausgaben	Beträge
Futter	3.280,00 Wert 2005, da Futtereinkauf optimiert
GWG ohne Tiere und Zaun	1.000,00 Durchschnitt 4 Jahre ohne Tier € 2.100,-
Saatgut	233,00 Schnitt
Sonstige Kosten (Tierarzt)	580,00 Schnitt letzte 2 Jahre (vorher Aufbauphase)
Instandhaltung	55,00 Schnitt 4 Jahre
Bankspesen u. Zinsen	380,00 Schnitt letzte 2 Jahre (vorher Aufbauphase)
Pacht	660,00 jedes Jahr
Versicherung	167,00 letztes Jahr (Optimierung)
Strom	300,00 jedes Jahr
Gebühren	237,00 Schnitt 4 Jahre
Abschreibungen	210,00 Schnitt 4 Jahre
Fachliteratur	86,00 Schnitt 4 Jahre
Reisekosten	<u>1.000,00</u> geschätzt durch Bp
	8.188,00

Laut Pflichtigen 7.380,00 aber ohne Reisekosten

Aus diesen Zahlen ergab sich die Prognoserechnung der Bp:

Prognoserechnung Betriebsprüfung (Bp)

	Jahr	Einnahmen netto in €	Ausgaben netto in €	Verlust in €	
1.Jahr	2002	0,00	-10.006,09	-10.006,09	lt. Erkl.
2.Jahr	2003	3.406,38	-5.316,30	-1.909,92	lt. Erkl.
3.Jahr	2004	4.348,92	-13.503,94	-9.155,02	lt. Erkl.
4.Jahr	2005	6.860,13	-7.550,95	-690,82	adaptiert v. BP
5.Jahr	2006	6.055,00	-8.188,00	-2.133,00	adaptiert v. BP
6.Jahr	2007	7.255,00	-8.188,00	-933,00	
7.Jahr	2008	7.255,00	-8.188,00	-933,00	
8.Jahr	2009	7.255,00	-8.188,00	-933,00	
9.Jahr	2010	7.255,00	-8.188,00	-933,00	
10.Jahr	2011	7.255,00	-8.188,00	-933,00	
11.Jahr	2012	7.255,00	-8.188,00	-933,00	
12.Jahr	2013	7.255,00	-8.188,00	-933,00	
	Gesamtergebnis lt. Prognose Bp			-30.425,85	

Tz 4 Liebhaberei

Nach Ansicht der Betriebsprüfung des Finanzamtes handelt es sich bei der vom Bw ausgeübten landwirtschaftlichen Tätigkeit um Liebhaberei.

Die allgemeinen Feststellungen der Bp zur Liebhaberei werden in die rechtliche Beurteilung durch den UFS übernommen bzw. dort ausführlicher beschrieben.

In der **Schlussbesprechung am 09. Juni 2006** hat der Bw folgende Stellungnahme abgegeben (AB Bp S.33 u. 34):

Er möchte jene Bereiche forcieren, die Gewinne bringen.

1/4 der Fläche werde von den Damhirschen beansprucht. Wenn die Hirsche keine Gewinne bringen, werde er diese Fläche wieder den Schafen zur Verfügung stellen.

Da er ab 2004 keine EU-Zuschüsse mehr bekomme (Fläche um ca. 600 m² zu klein), beabsichtige der Pflichtige zusätzliche Flächen dazu zu pachten u.a. von einem Kollegen (Lehrer) in B, der 1.600 m² bei seinem Wohnhaus dabei hat und sich das Rasenmähen sparen will. Oder der Pflichtige will eventuell vom angrenzenden Nachbarn eine Fläche dazupachten.

Der momentane Stand der Schafe sei 29 Stück (2 Merino Schafe – nicht zur Zucht geeignet; 13 Lämmer, 4 Widder und 10 Muttertiere). Der Pflichtige habe in seiner Prognoserechnungen angegeben, 30 Zuchtschafe jährlich verkaufen zu wollen. Für mehr Zuchtschafe sei der Markt nicht vorhanden. Es werde momentan Weidehaltung betrieben. Der Pflichtige wolle den Bestand eventuell aufstocken, um Gewinn zu maximieren.

Zur Hundezucht:

Das weibliche Tier habe im Jänner Junge zur Welt gebracht und habe diese zu Tode gebissen. Das weibliche Tier sei erst nach drei Jahren fähig, Nachwuchs zu empfangen.

Zu den Fahrtkosten:

Bisher seien keine Fahrtkosten geltend gemacht worden. Der Pflichtige fahre zu Auktionen nach Maishofen, Salzburg oder nach Wels usw.

Zur Beschäftigung der Ehefrau:

Frau N S ist Hausfrau und Mutter und kümmere sich um Haus und Tiere. Es sei geplant sie eventuell in der Landwirtschaft zu beschäftigen, damit sie Anspruch auf Pension habe.

Mit **Bescheiddatum vom 01. September 2006** hat das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck die Ergebnisse der Betriebsprüfung durch Erlassung von Wiederaufnahmebescheiden und neuen Abgabenbescheiden berücksichtigt.

Mit Schreiben vom 29.09.2006 hat der Bw gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer **Berufung** erhoben. Er begehrt Aufhebung der angefochtenen Bescheide mit folgender Begründung:

Die Aufstellung der Prognoserechnung, die zur Beurteilung des Betriebes des Bw als Liebhaberei führe, sei falsch, da sie einerseits von einem statischen Betrieb ausgehe, d.h. dass angenommen wurde, dass sich der Betrieb nicht weiterentwickle.

Außerdem sei bei einem Neubeginn eines Zuchtbetriebes mit Jungtieren und damit Erstablammungen ein Beobachtungszeitraum von 4 Jahren für eine Prognoserechnung hochgerechnet auf 12 Jahre ungeeignet. Selbst wenn diese vom Buchprüfer aufgestellte Prognoserechnung betrachtet wird, lässt sich ersehen, dass eine Erlössteigerung von 2003 auf 2004 von 27% und 2004 auf 2005 um 57% stattgefunden hat. Auch das Betriebserfolgsergebnis habe sich in Richtung Gewinn entwickelt und lässt auch für 2006 trotz nicht gewährter Förderung einen Gewinn erwarten.

Natürlich mussten bei Neubeginn 2002 und 2004 entsprechende Investitionen getätigt werden. In diesem Zusammenhang werde vom Bw der Hinweis gemacht, dass es sich erst bei 2005 um ein **normales** Jahr (Regelbetrieb) handle, also keine besonderen Investitionen vorgenommen wurden, was nicht zu dem Schluss führen sollte, dass der Betrieb auf Basis 2005 stagnieren sollte. Von der Kapazität her sei es auf jeden Fall möglich bis zu 50 Mutterschafe und mit einer Umstellung von Weide- auf Koppelhaltung bis zu 100 Lämmer zu halten (wäre Änderung der Bewirtschaftungsart).

Da er als Neueinsteiger erst Markterfahrung sammeln und sich einen Züchternamen erwerben musste, könne er mit den beabsichtigten Verkaufszahlen in Kürze noch nicht weit über Break Even kommen, was aber nicht dazu veranlassen sollte, in der Prognoserechnung bis 2013 stagnierende Erlöszahlen hochzurechnen.

Hinsichtlich der Erlösstruktur sei auch darauf hinzuweisen, dass sein Schafzuchtbetrieb eben als Zuchtbetrieb und nicht als Mastbetrieb zu betrachten ist, da sich die Erlösstruktur erheblich unterscheide (Mastbetrieb durchschnittlicher Verkaufserlös € 120,-, Zuchtbetrieb beim Bw € 277,-).

Dieser Sachverhalt ermögliche es in Zusammenarbeit mit Mastbetrieben, dass er bei Bedarf (Marktlage) unter Beistellung eines Deckwidders und Auslagerung von Mutterschafen, die Wahl habe, nach erfolgter CT-Prüfung, nur die besten Lämmer auszuwählen und sie nur zu Fleischpreisen anzukaufen, wodurch sich ein noch höherer Deckungsbeitrag € 157,- bzw. Gewinn pro Lamm ergebe.

Weiters fehle in der Prognoserechnung ab 2006 ein gewinnerhöhender Betrag von ca. € 1.200,- an Förderung der Agrarmarkt Austria, der ihm wieder aufgrund des zugepachteten, fehlenden Wiesenanteils zustehe und damit schon allein dadurch zu einem positiven Betriebsergebnis über die Jahre bis 2013 führe. Für 2005 wurde in der endgültigen Bilanz ohne diese Förderung (weil 600 m² gefehlt haben) ein Gewinn von € 129,18 erzielt.

Er sei weiterhin bestrebt den Betrieb nicht als Liebhaberei zu betreiben, sondern weiterhin auszubauen, um Einkommen zu erzielen und auch seiner zurzeit unbeschäftigten Ehegattin einen Arbeitsplatz zu verschaffen.

Mit Schriftsatz vom 17. Oktober 2006 erging die Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung mit im Wesentlichen folgendem Inhalt:

Es sei vom Pflichtigen nicht erkannt worden, dass laut LVO in einem überschaubaren Zeitraum ein Gesamtgewinn erzielt werden müsse. Er sei davon ausgegangen, dass es genüge einen laufenden Gewinn zu erzielen. In der vorläufigen Bilanz 2005 sei vom Pflichtigen ein Gewinn von 129,18 € unter Mithilfe von unrichtigen Bewertungen der Tiere und unter Ansetzung einer

Forderung von 600.- € errechnet worden und nach Korrektur von der Bp ergebe sich ein Verlust von -690,82 €.

Herr M.S habe in seiner Deckungsbeitragsrechnung als Prognoserechnung angegeben 30 Zuchtschafe jährlich verkaufen zu wollen. Für mehr Zuchtschafe wäre sowieso kein Markt vorhanden.

Es werde momentan Weidehaltung betrieben. Im Zuge der Betriebsprüfung tätigte Herr M.S am 26.04.2006 die Aussage, dass keine Koppelhaltung beabsichtigt sei. Wenn er dies nun in der Berufung anführe, würde dies eine Änderung der Bewirtschaftungsart darstellen.

Ebenso würde die Zupachtung einer weiteren Fläche eine Änderung der Bewirtschaftungsart darstellen.

Im Zuge der Nachschau seien auch Aussagen getätigt worden, dass noch größere Investitionen anfallen würden: Der Tierunterstand der Damhirsche gehöre laut Amtstierarzt erneuert, der Stall der Schafe sei alt und renovierungsbedürftig, der Hundezwinger sei laut Amtsarzt für eine Hundezucht nicht geeignet

Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS):

Am 04. Juni 2007 legte das Finanzamt die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vor und beantragte Abweisung der Berufung, da auf Grund der anlässlich der Betriebsprüfung zu Tage getretenen Art der Bewirtschaftung laut Bp-Bericht das Erreichen eines Gesamtüberschusses innerhalb eines absehbaren Zeitraumes nicht möglich erscheine.

Am 12.März 2010 wurde von der Referentin telefonisch mit dem Bw der Sachverhalt und die rechtliche Würdigung durchbesprochen. Der Bw gab an, dass er die Verluste nicht geltend gemacht hätte, wenn ihn beim Finanzamt irgendjemand auf die mögliche Rechtsfolge der Liebhaberei durch die Verluste aufmerksam gemacht hätte. Das Betreiben einer Landwirtschaft sei dem Bw nicht völlig fremd gewesen, da seine Großeltern eine Landwirtschaft hatten. Er habe immer an den wirtschaftlichen Erfolg seiner Tierzucht geglaubt.

Eine Kontaktaufnahme mittels Mail am 12.03.2010 mit dem Finanzamt betreffend die Suche einer Lösungsmöglichkeit brachte laut Antwortmail vom 23.03.2010 unter Hinweis auf die Feststellungen der Betriebsprüfung kein Ergebnis.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im Berufungsfall, ob die vom Bw als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärte Tätigkeit (Schafzucht, Damhirschzucht, Hundezucht) eine steuerlich relevante Einkunftsquelle bzw. eine unternehmerische Betätigung im umsatzsteuerlichen Sinne darstellt oder steuerlich als Liebhaberei zu qualifizieren ist.

Unter Berücksichtigung der vorgelegten Unterlagen und der Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen:

Der Bw hat laut Miet-/Pachtvertrag vom 24. August 0003 ab 01. Oktober 0003 gemeinsam mit seiner Frau N S und seinen zwei Kindern an der Adresse 0001 G, G00 ein Wohnhaus gemietet. Weiters wurde eine Garage, ein Obstgarten, ein Stall, ein Heustadel und eine landwirtschaftliche Nutzfläche mit Wald von **ca. 2 ha** auf eben dieser Liegenschaft (Y 007, KG 00002 R) gepachtet. Der monatliche Miet- bzw. Pachtzins betrug im Jahr 2001 umgerechnet in Euro 218,02 € (= 3.000,- Schilling) plus 10% USt 21,80 € (= 300,- Schilling), insgesamt 239,82 €. Es wurde eine Wertsicherung vereinbart und die zusätzliche Abgeltung der Müllabfuhr, der Rauchfangkehrergebühren und des Wasserentgelts.

Der Bw hat eine Ausbildung als Wirtschaftspädagoge und ist **hauptberuflich** als Lehrer an der T-schule in B tätig.

Zur Schafzucht:

Im Jahr **2002** hat der Bw mit der Zucht von Suffolk Schafen begonnen. Laut Internetabfragen auf der Webseite [www "schafe-ooe.at/Schafrassen/suffolk.html"](http://www.schafe-ooe.at/Schafrassen/suffolk.html) handelt es sich um eine aus England stammende Fleischrasse.

Der Bw hat mit einem Anfangsbestand von 5 weiblichen Schafen, 2 männlichen Schafen und 2 weiblichen Merinoschafen seine Schafhaltung im Jahr 2002 begonnen. Der Bw betreibt mit den Suffolk Schafen einen reinen Zuchtbetrieb. Diese werden auf Auktionen verkauft.

Die Jungschafe werden tierärztlich untersucht und bekommen nach erfolgter Computertomographie eine Lebensnummer und werden als Typ qualifiziert, was den Wert des Schafes steigert. Der Bw betreibt eine Weidehaltung. Das Futter wird zum Teil zugekauft.

Neben den Suffolk Schafen wurden 2 weibliche Merinoschafe im Jahr 2002 gekauft. Diese sind zur Zucht ungeeignet. Der Nachwuchs (Merino-Suffolk Mischlinge) wird geschlachtet und der Eigenverbrauchsbesteuerung unterzogen.

Die Haupttätigkeit dieser kleinen Landwirtschaft besteht darin, dass ein gewisser Bestand an Mutterschafen und Widdern zur Zucht gehalten wird und die im Betrieb geborenen Lämmer nach relativ kurzer Zeit auf Auktionen verkauft werden. Fallweise werden auch Mutterschafe und Widder gekauft und verkauft. Vereinzelt werden Widder gekauft, weil es für sie eine Förderung von 40% gibt. Diese Widder werden dann relativ zeitnah wieder verkauft.

Im Regelfall wird für ein männliches Jungtier ein höherer Preis erzielt als für ein weibliches. Wenn ein weibliches Schaf trächtig ist (Erstablammalter ist im Alter von ca. 12-14 Monaten) wird ein höherer Preis erzielt.

Ein geringer Teil der im Betrieb geborenen Tiere wird nicht innerhalb einer kurzen Zeit verkauft, sondern zur Zucht im Betrieb verwendet.

Vom Bw wurde im Prüfungsverfahren eine Zugangs- und Abgangsübersicht der Schafe, auf der u.a. Zugang, Geburtsdatum, Lebensnummer, Geschlecht, Rasse, Abgang ersichtlich ist, überreicht. In der nachfolgenden Tabelle auf **Beilage 1** (erstellt vom UFS unter Berücksichtigung der Zahlen der Bp) werden einige Eckdaten aufgrund dieser Realzahlen dargestellt und zwar z.B. die Anzahl der Mutterschafe, die Geburten usw. über die Jahre 2002 bis erstes Halbjahr 2006.

Der Bw erhielt in den Jahren 2003 und 2004 eine EU-Förderung für die gepachteten Flächen. Laut seinen Angaben wurde die gepachtete Fläche exakt aus der Luft vermessen und die Förderung wurde, da es sich herausstellte, dass die Fläche für die Förderung um 600 m² zu gering ist, ab 2005 eingestellt.

Obwohl der Bw bei der Schlussbesprechung vorbrachte, dass er eventuell beabsichtige eine Fläche von 1600 m² von einem Lehrerkollegen im ca. 10 Kilometer entfernten B dazu zu pachten, um wieder die EU-Förderung zu erlangen, scheinen weder in den Angaben zur Steuererklärung 2005, noch 2006 Einnahmen aus EU-Förderungen für Weideflächen auf.

Die Schafzucht wurde bis ins Frühjahr 2004 auf der gesamten Fläche = **ca. 2 ha** betrieben. Im Mai 2004 wurde zusätzlich Damwild angeschafft, das nach Angabe des Pflichtigen **1/4 = 0,5 ha** der gepachteten Fläche benötigt. Ab Frühjahr 2004 steht für die Schafzucht nur mehr ca. 1,5 ha an Weidefläche zur Verfügung.

Zur Damhirschzucht:

Im Jahr 2004 wurden 6 Damhirsche (5 weibliche Tiere, 1 Dambock) angeschafft. Im Jahr 2005 wurden keine Hirsche verkauft. Der Stand im Juni 2006 war 13 Damhirsche (6 Altbestand 2004, 7 Jungtiere durch Eigenzucht). 2 Tiere wurden bis Juni 2006 geschossen. Bei der Damhirschzucht können die Jungtiere erst mit einem Alter von 15 bis 18 Monaten vermarktet werden, daher gab es 2005 noch keine Verkäufe.

Zur Hundezucht:

Im März 2002 wurden 2 tschechische Wolfshunde in den Betrieb eingelegt (1 Rüde, 1 Hündin). Diese Hunde wurden lt. Angabe des Bw im Jahr 2001 von einer tschechischen Züchterin angeschafft. Belege über den Kauf wurden im Prüfungsverfahren nicht vorgelegt.

Laut Bw war und ist beabsichtigt eine Hundezucht zu betreiben. Die Hündin brachte bis dato im Jänner 2006 Junge zur Welt und hat diese zu Tode gebissen (laut Angabe des Bw im Bp-Verfahren).

Laut Bw war seine ursprüngliche Überlegung für die Anschaffung der Hunde, dass sie zum Schutz von Haus und Schafherde dienen. Er entschloss sich zusätzlich eine Zucht anzufangen, um Gewinne zu lukrieren. Seit der Anschaffung der Hunde 2001 wurde bis zum Tag der Schlussbesprechung am 09. Juni 2006 noch kein einziger Hund verkauft.

Von der tschechischen Züchterin wurde lt. den Angaben des Bw eine zusätzliche Hündin zugesichert. Dieser Anspruch wurde in der vorläufigen Bilanz 2005 aktiviert.

Laut den Steuererklärungen des Bw und der Korrektur der Betriebsprüfung im Jahr 2005 ergaben die ersten fünf Tätigkeitsjahre folgende Ergebnisse:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (lt. Erkl. bedeutet laut Steuererklärung des Bw)

Anzahl	Jahr	Einnahmen netto in €	Ausgaben netto in €	Verlust in €	
1.Jahr	2002	0,00	-10.006,09	-10.006,09	lt. Erkl.
2.Jahr	2003	3.406,38	-5.316,30	-1.909,92	lt. Erkl.
3.Jahr	2004	4.348,92	-13.503,94	-9.155,02	lt. Erkl.
4.Jahr	2005	6.860,13	-7.550,95	-690,82	lt. Bp
5.Jahr	2006	8.550,00	-7.943,62	606,38	lt. Erkl.
	Summen	23.165,43	-44.320,90	-21.155,47	

Aus dieser Zusammenstellung ist ersichtlich, dass der Bw in den ersten 5 Jahren einen Verlust von -21.155,47 € erzielte.

Der Bw hat laut Aktenlage 2002 bis 2005 jedes Jahr ein einzelnes Blatt mit der Überschrift Bilanz- und Erfolgsübersicht des landwirtschaftlichen Nebenerwerbsbetriebes beim Finanzamt eingereicht. Jede Übersicht für das einzelne Jahr wurde in T-Form dargestellt.

Festgestellt wird, dass zwischen den Jahren der Bilanzzusammenhang fehlt. Der Bw führt kein Privatkonto betreffend die laufenden Einlagen bzw. Entnahmen in bzw. aus dem Betrieb und hat somit kein nachvollziehbares Eigenkapitalkonto. Der Bw hat für jedes Jahr eine selbständige Bilanz dieses einzelnen Jahres erstellt. Er hat z.B. eine Bestandsveränderung aus der Position des aktivierten Tierbestandes in den Jahren 2004 bis 2006 in den Erlösen ausgewiesen. Ohne diese Bestandsveränderungen (2004: 900,- €, 2005: 3.390,- € und 2006: 1.180,- €) wären die Verluste um diese Beträge höher. Die Bestandsveränderungen sind nicht immer richtig ermittelt: laut Feststellung der Bp z.B. im Jahr 2005 wurde die Bestandsveränderung vom Bw um 820,- € zu hoch ausgewiesen.

Der Bw hat mit diesen Bestandsveränderungen einen Aufwand für die Tiere neutralisiert, die schon existierten (dh schon produziert wurden), aber noch nicht zu Erlösen geführt haben.

Es wird ausdrücklich festgehalten, dass es für eine Totalgewinnbetrachtung gleichgültig ist, ob man eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 (Bilanzierung) oder nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) durchführt, da im Ablauf der Jahre bei einer Gesamtbetrachtung das gleich Ergebnis herauskommen muss. Es gibt nur Unterschiede in den einzelnen Jahren, die sich über den Verlauf der Jahre ausgleichen würden dh. der Totalgewinn oder Totalverlust über einen bestimmten Zeitraum ist bei beiden Gewinnermittlungsarten gleich.

Laut den Ermittlungen der Betriebsprüfung, der neuerlichen Zusammenstellung der Daten für die Schafzucht von der Referentin des UFS ergibt sich folgendes Bild:

Die Betriebsprüfung hat für ihre Prognoserechnung die Zahlen des Betriebes des Bw genommen. Sie hat die wahrscheinlich erzielbaren Stückzahlen von Tieren mit Verkaufspreisen hochgerechnet und den durchschnittlichen Betriebsausgaben gegenübergestellt. Diese Prognoserechnung erweist sich laut unten stehender Tabelle und Überprüfung durch den UFS als richtige Annahme für die Zukunftsprognose. Die Betriebsprüfung hat insofern realistische Durchschnittszahlen bei den Betriebsausgaben für die Prognoserechnung angesetzt, als hier nur die unbedingt notwendigen Betriebsausgaben Eingang gefunden haben. Bei den geringwertigen Wirtschaftsgütern wurden die Anschaffungskosten der Tiere und die große Zauninvestition in den Anfangsjahren herausgerechnet. Hinzugefügt wurden geschätzte Reisekosten mit dem Kraftfahrzeug des Bw, da diese betrieblichen Fahrten bisher vom Bw nicht geltend gemacht wurden, aber als Betriebsausgaben dem Betrieb zuzuordnen sind.

Berechnung der durchschnittlichen Betriebsausgaben:

	Betriebsausgaben	2002	2003	2004	2005	Durchschnitt	Durchschnitt
						4 Jahre	div. Jahre
400	Pflanzen und Saatgut	189,99	127,15	615,67	1,77	233,65	233,00
430	Futtermittel	1.628,91	1.790,82	3.910,23	3.279,11	2.652,27	3.280,00
445	Sonst. Kosten Tierhaltung	42,5	266,73	573,23	593,07	368,88	580,00
541	Betriebs- u. Instandstoffe	11,08	33,49	99,56	78,30	55,61	0,00
570	Heizmaterial	0,00	0,00	0,00	144,00	36,00	0,00
574	Stromverbrauch	300,00	300,00	300,00	300,00	300,00	300,00
614	Inst. Maschinen u. Geräte	0,00	0,00	0,00	69,90	17,48	55,00
639	Bankspesen u. Zinsen	0,00	41,20	379,67	396,02	204,22	380,00
705	Geringw. Wirtschaftsg	6.511,92	986,76	5.615,83	603,75	3.429,57	1.000,00
710	Abschreibungen	224,00	224,00	394,00	424,00	316,50	210,00
713	Gebühren	310,54	238,09	273,18	182,93	251,19	237,00
733	Post- u. Telefongebühren	0,00	0,00	0,00	128,08	32,02	0,00
740	Miete/Pacht	660,00	660,00	660,00	660,00	660,00	660,00
760	Büromaterial	10,89	0,00	0,00	4,21	3,78	0,00
762	Fachliteratur u. Zeitungen	116,26	55,47	89,46	84,90	86,52	86,00
767	Werbung, Anbahn. U. Rep	0,00	52,09	15,92	0,00	17,00	0,00
7703	Versicherungen	0,00	10,82	329,19	166,91	126,73	0,00
781	BW. ausgesch. Schafe	0,00	0,00	248,00	434,00	170,50	167,00
782	Aufwand für Vorperiode	0,00	529,68	0,00	0,00	132,42	0,00
	Reisekosten	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	1.000,00
		10.006,09	5.316,30	13.503,94	7.550,95	9.094,32	8.188,00

Diese Schätzung bzw. Berechnung der Betriebsausgaben wurde nochmals pro Position mit einem Begründungstext versehen, damit man nachvollziehen kann, woher die Beträge stammen und welcher Durchschnitt angesetzt wurde:

Betriebsausgaben	Beträge
Futter	3.280,00 Wert 2005, da Futtereinkauf optimiert
GWG ohne Tiere und Zaun	1.000,00 Durchschnitt 4 Jahre ohne Tiere € 2.100,-
Saatgut	233,00 Schnitt
Sonstige Kosten (Tierarzt)	580,00 Schnitt letzte 2 Jahre (vorher Aufbauphase)
Instandhaltung	55,00 Schnitt 4 Jahre
Bankspesen u. Zinsen	380,00 Schnitt letzte 2 Jahre (vorher Aufbauphase)
Pacht	660,00 jedes Jahr
Versicherung	167,00 letztes Jahr (Optimierung)
Strom	300,00 jedes Jahr
Gebühren	237,00 Schnitt 4 Jahre
Abschreibungen	210,00 Schnitt 4 Jahre
Fachliteratur	86,00 Schnitt 4 Jahre
Reisekosten	<u>1.000,00</u> geschätzt durch Bp
	8.188,00

Ebenso wird der Ansatz der prognostizierten Erlöse der Betriebsprüfung weitergeführt.

Es ergibt sich somit dieselbe Erlösrechnung durch den UFS wie in der Bp ab 2007:

2007 - 2013	Stück	Preise/Stück	€
Schafe	15,00	277,00	4.155,00
Hirsche	8,00	150,00	1.200,00
Hunde	2,00	600,00	1.200,00
Eigenverbrauch	3,00	100,00	300,00
Zuschüsse			<u>400,00</u>
Summe Erlöse			7.255,00

Die sowohl von der Bp, als auch vom UFS angesetzten Stückzahlen der Tiere (15 Schafe, 8 Hirsche und 2 Hunde, 3 Stück Merino-Mischlingsschafe für den Eigenverbrauch und ein Betrag an Zuschüssen = Förderung für die Schafe) sind insbesondere bei den Hirschen und den Hunden optimistisch angesetzt.

In der **Beilage 2** wurden die Geburtenanzahlen der Schafe zu den vorhandenen und ablammfähigen Muttertieren in Beziehung gesetzt. Aus den Internetinformationen ergibt sich, dass ein Lamm erst ab dem Alter von 12 bis 14 Monaten zur Zucht geeignet ist. Dies erklärt die unterschiedlich niedrige bzw. höhere Anzahl von Geburten jedes zweite Jahr bei den Schafen des Bw.

Laut Berufungsschreiben vom 29.09.2006 gab der Bw an, dass es sich aus seiner Sicht beim Jahr 2005 erstmalig um ein normales Jahr der Bewirtschaftung nach der Anlaufphase gehandelt hat. Aus dem Jahr 2005 ist ersichtlich, dass in etwa bei 10 Mutterschafen 15

überlebensfähige Lämmer (2005: 17 Geburten minus 2 Schafe verendet) produziert werden können. Dies entspricht einem Fruchtbarkeitsfaktor von 1,5. Dies ist ein Mittelwert und somit wird diese Lammanzahl in der Prognoserechnung angesetzt. Auf Grund der Zahlen beim Bw liegt je nach Berücksichtigung der Ablammfähigkeit über alle 4,5 Jahre oder nur der Jahre mit den Geburten mit einer Anzahl von 3,5 Jahren ein Fruchtbarkeitsfaktor zwischen 1,43 bis 1,84 vor. Bei den Durchschnittserlösen wird mit **277,- €** der Angabe des Bw gefolgt, obwohl der Durchschnittserlös laut einer Berechnungstabelle des UFS mit 245,41 € darunter läge – siehe Blatt 2 von **Beilage 1**.

Unter Berücksichtigung der mit den Steuererklärungen durch den Bw erklärten Einkünfte bis 2006 ergibt sich laut UFS **folgende Prognoserechnung** für 12 Jahre:

	Jahr	Einnahmen netto in €	Ausgaben netto in €	Verlust in €	
1.Jahr	2002	0,00	-10.006,09	-10.006,09	lt. Erkl.
2.Jahr	2003	3.406,38	-5.316,30	-1.909,92	lt. Erkl.
3.Jahr	2004	4.348,92	-13.503,94	-9.155,02	lt. Erkl.
4.Jahr	2005	6.860,13	-7.550,95	-690,82	adaptiert v. Bp
5.Jahr	2006	8.550,00	-7.943,62	606,38	lt. Erkl.
6.Jahr	2007	7.255,00	-8.188,00	-933,00	
7.Jahr	2008	7.255,00	-8.188,00	-933,00	
8.Jahr	2009	7.255,00	-8.188,00	-933,00	
9.Jahr	2010	7.255,00	-8.188,00	-933,00	
10.Jahr	2011	7.255,00	-8.188,00	-933,00	
11.Jahr	2012	7.255,00	-8.188,00	-933,00	
12.Jahr	2013	7.255,00	-8.188,00	-933,00	
	Gesamtergebnis lt. Prognose			-27.686,47	

Bei der Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben für die Jahre 2002 bis 2005 ist nie ein laufender Gewinn entstanden. Laut der Steuererklärung des Bw 2006 kommt es in diesem Jahr zu einem einzigen positiven Betriebsergebnis von 606,38 €. Ab 2007 ergibt die mit realistischen Zahlen erstellte Prognoserechnung des UFS einen jährlichen Verlust von mindestens -933,- €. Daraus ist ersichtlich, dass unter den Produktionsbedingungen des Bw jedes Jahr ein Verlust erzielt werden wird und weder die Anfangsinvestitionen in absehbarer Zeit dh hier **in 12 Jahren**, noch in 20 Jahren oder 25 Jahren aufholbar sind.

Setzt man nun die durchschnittlich veräußerbaren 15 Stück Schafe, die im Betrieb des Bw geboren werden können, in die Deckungsbeitragsrechnung des Bw ein, ist auch daraus ersichtlich dass der Betrieb nie einen Gewinn abwerfen wird, der die Anfangsinvestitionen hereinspielt oder weitere Investitionen zulässt. Der Betrieb stellt somit steuerlich keine Einkunftsquelle dar.

Nicht festgestellt werden konnte, dass der Bw im Jahr 2006 Weideflächen dazugepachtet hat.

Beweiswürdigung

An Beweismitteln wurden die Unterlagen aus dem Veranlagungsakt, aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung AB Nr. 122119/05 und diverse allgemein zugängliche Internetabfragen zur Tierzucht verwendet.

Internetabfragen:

Zur Schafzucht:

Im allgemein zugänglichen Internet wurden diverse Artikel bezüglich der Schafzucht abgefragt:

Aus einer Wikipediaabfrage zum Hausschaf ergibt sich: *"Schafe erreichen ein Alter von zehn bis zwölf, höchstens 20 Jahren. Der Fruchtbarkeitszyklus des weiblichen Tieres kann asaisonal oder saisonal sein. Die Saison (Brunstzeit) der Schafe liegt im Herbst. Die Tragezeit der Schafe beträgt ca. 5 Monate (durchschnittlich 150 Tage). Die Tragezeit variiert zwischen den einzelnen Rassen leicht."*

Auf der Webseite (www) „tier-board.de/2761-weidehaltung-von-schafen.html“ ist zu lesen: *"Schafe sind im Grunde genügsame Wiederkäuer und können selbst karges Futter verwerten. Etwa 10 kg Gras fressen sie jeden Tag, der Bedarf an Nährstoffen sollte immer ausreichend gedeckt sein. Wie viel Platz die Tiere brauchen, kommt immer auf die Weidequalität u.ä. an. Circa 7 weibliche Schafe + Lämmer finden auf einem Hektar Platz. Da sie recht bewegungsfreudig sind, sollte eine Weidehaltung gewählt werden."*

In einem Internet Landwirt Forum Webseite „landwirt.com“ gab es über google mit Abfrage Schafzucht Informationen über Personen, die sich im Jahr 2006 über die Schafzucht informieren wollten. Aus den Fragen und Antworten geht hervor, dass pro Hektar Weideland ca. 5 bis 6 Mutterschafe zu empfehlen sind. Im Durchschnitt kann man mit 1,4 bis 2,5 Lämmern pro Mutterschaf und unterschiedlich je nach Schafrasse rechnen.

Auf einer Internetwebseite „freiland.or.at“ wird zur Biologie der Schafe angeführt, dass diese je nach Rasse der Schafe einsaisonal oder mehrmals (asaisonal) pro Jahr brünstig werden. Eine Trächtigkeit eines Tieres dauert dann ca. 150 Tage. Das erklärt die schwankende Geburtenanzahl bei den Schafen des Bw im Ablauf der Jahre. Man muss bedenken, dass so wie von 2002 auf 2003 bei sehr jungen Schafen eine Wartezeit auf die Zuchtreife = Ablammfähigkeit von 12 bis 14 Monaten besteht.

Zur Damwildzucht:

Hier wurde eine informative Webseite (www) von der Landwirtschaftskammer von Schleswig-Holstein unter "lwks.de" gefunden:

"Die Mindestgröße eines Geheges für Damwild beträgt gemäß einer deutschen Vorschrift 1 Hektar. Der Landesverband empfiehlt eine Besatzdichte von 7 – 10 Tieren je ha auf leichteren bis mittleren Standorten.

Eine Abkalbrate von durchschnittlich 85 – 90% ist anzustreben. Die Kalbverluste sollten die 10% - Marke nicht überschreiten. Zur Bestandsergänzung sind ca. 8 – 10% der Nachzucht erforderlich. Für den Vermarktungsbereich im Alter von 15 bis 18 Monaten fallen pro ha je nach Besatzdichte 5 – 7 Stück Schlachttiere an."

Zur Deckungsbeitragsrechnung (DB-Rechnung) des Bw:

Laut Deckungsbeitragsrechnung des Bw mit **völlig unrealistischen Verkaufszahlen** an Tieren ist ersichtlich, dass sich anhand dieser Annahmen des Pflichtigen erst ein Gesamtgewinn im Jahr 2026 dh in 25 Jahren ergeben würde (2002 – 2006 = 5 Jahre: Gesamtverlust -21.155,47 €, Deckungsbeitrag pro Jahr 1.084,- als Betriebsergebnis € mal 21 Jahre = 22.764,- €). Diese 25 Jahre stellen keinesfalls einen absehbaren Zeitraum dar, da erst im 26. Jahr ein Gesamtgewinn von 524,53 € bliebe.

		Ergebnis in €/
Jahre		Prognose DeckungsB
2002		-10.006,09
2003		-1.909,92
2004		-9.155,02
2005		-690,82
2006		<u>606,38</u>
		-21.155,47
2007-2011	5 Jahre	5.420,00
2012-2016	5 Jahre	5.420,00
2017-2021	5 Jahre	5.420,00
2022-2026	5 Jahre	<u>5.420,00</u>
		524,53

Von der Referentin des UFS wurden alle Berechnungsblätter sowohl vom Abgabepflichtigen, insbesondere seine Deckungsbeitragsrechnung, als auch die Berechnungen der Betriebsprüfung nachvollzogen und auf Schlüssigkeit überprüft. Die Berechnungen des Betriebsprüfers können als Basis für eine nachvollziehbare Prognoserechnung dienen, insbesondere die Auflistung der möglichen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben.

Anhand der vom Bw dem Betriebsprüfer überreichten Liste betreffend eine Zugangs- und Abgangsübersicht für den Bestand, den Zukauf, die Geburten und den Verkauf der Schafe wurde eine eigene Liste erstellt, die im Anhang als **Beilage 1** die Anzahl der Schafe für die Jahre 2002 bis 09. Juni 2006 wiedergibt.

Diese Liste zeigt die Anzahl der Mutterschafe (dh die Schafe, die ablammfähig sind), die im Betrieb vorhanden sind. Diese stimmt mit den vom Betriebsprüfer angenommenen Zahlen überein z.B. im Jahr 2002 und 2003 sind die 5 Mutterschafe vorhanden, die 2002 zugekauft

wurden. Von diesen Suffolk Schafen stammen 14 Lämmer minus 1 Lamm, das verendet ist dh insgesamt 13 Lämmer im Jahr 2003 usw.

Aus der Auflistung des Schafzuchtbetriebes des Bw geht hervor, dass bei 5 bis 10 Muttertieren im Durchschnitt abzüglich der verendeten Tiere beim Bw pro Mutterschaf 1,43 bis 1,84 Lämmer im Ablauf der Jahre zum Verkauf zur Verfügung stehen (**Beilage 2**). Wenn sich der Bw ein Lamm zur Zucht behält, dann ist das Lamm frühestens nach ca. 12 Monaten zuchtreif dh erst nach rund einem Jahr Wartezeit.

Es wurde zugunsten des Bw immer die geringste Anzahl an ständig vorhandenen Mutter-schafen den erfolgten Geburten gegenübergestellt. Dies ergibt eine hohe Fruchtbarkeitszahl pro Muttertier. Dies wurde in der **Beilage 2** dargestellt. Die Summe aus den Fruchtbarkeit-zahlen pro Jahr wurde aufsummiert und dann wieder durch die Jahre dividiert. Dies ergibt eine durchschnittliche Fruchtbarkeit und einen Geburtendurchschnitt an Lämmern von 15 Stück Lämmer, die der Prognoserechnung zu Grunde gelegt werden. Diese 15 Stück Lämmer entsprechen auch dem vom Bw als Normaljahr bezeichneten Jahr 2005.

Da der Bw von 2002 bis 2004 für die Schafzucht die ca. 2 ha große Weidefläche zur Verfügung hatte und ab 2004 dann nur mehr **ca. 1,5 ha**, ist dem Betrieb eine **natürliche Grenze durch die begrenzte Weidefläche** gesetzt. Dies ergibt sich sowohl faktisch – wie man aus der Zuchtstatistik beim Bw sieht - als auch schlüssig aus den Internetinformationen, dass eine angenommene Verkaufszahl von 15 Schafen pro Jahr wohl eine Höchstzahl darstellt.

Bei 1,5 ha Weidefläche können höchstens bis 10 Mutterschafe mit ihren Lämmern das Auskommen finden. Das wären dann 10 Mutterschafe plus ca. 15 Lämmer und ein oder zwei Widder.

Bei 1,5 ha Weidefläche sind 10 Mutterschafe schon die Höchstaustlastung. Eher würde dieser Größe an Weidefläche die Haltung von 8 Stück Mutterschafen mit ca. 12 Lämmern entsprechen.

Bei der Auslastung der Weideflächen sind noch die zwei Merinoschafe mit ihren Lämmern mitzuzählen. Im Durchschnitt der Jahre werden von dieser Rasse zwei Muttertiere und ca. 3 Lämmer gehalten = eine Anzahl von 5 Stück Schafen.

Diese begrenzte Weidefläche kann daher nur mit einer maximalen Höchstzahl an Tieren bewirtschaftet werden, sodass hier richtigerweise ein statischer Betrieb beurteilt werden muss. Jede Erweiterung der Weidefläche würde eine Änderung der Verhältnisse bedeuten und zu einer Neuberechnung ab diesem Zeitpunkt mit diesen neuen Verhältnissen führen.

Aus all diesen Informationen geht hervor, dass die Deckungsbeitragsrechnung (DB-Rechnung) des Bw seinem Wunschdenken entspricht. Der Bw kann auf einer Weidefläche von ca. 1,5 ha

nicht mehr als 10 Muttertiere halten, die im Durchschnitt 15 Stück verkaufsfähige Lämmer gebären. Der Bw kann somit niemals seine 30 Schafe "produzieren" und verkaufen.

Beispielhafte Neuberechnung mit 15 Schafen und Beibehaltung der übrigen Zahlen des Bw durch den UFS

Deckungsbeitrag (DB)	DB x Stück	€
<i>DB x Anzahl verkaufte Stück</i>	<i>96.—x 15 Stück Schafe</i>	<i>1.440,00</i>
<i>- fixe Kosten</i>		<i>-2.720,00</i>
<i>Betriebsverlust</i>		<i>-1.280,00</i>

Gesamtergebnis DB-Rechnung laut UFS: -1.280 (Schafe) + 224 (Ergebnis 8 Hirsche lt. Bw) + 700 (Ergebnis 4 Hunde lt. Bw) = -356,- € Verlust

Wenn man nur die Schafe auf ein realistisches Maß reduziert, dies in die Deckungsbeitragsrechnung des Bw einsetzt, so kommt es zu einem prognostizierten **laufenden jährlichen Verlust** von -356,- €.

Auf Grund der auch für das Damwild begrenzten Fläche von 0,5 ha Weidefläche = ca. 5.000.- m² ist es zweifelhaft, ob überhaupt 8 Stück vom Damwild jährlich geboren werden und ein Jahr später verkauft werden können.

Dasselbe gilt für die Hunde. Nach fünf Jahren besteht eine Annahme des Bw, dass vier Hunde zu je 600,- € im Jahr veräußert werden könnten, einen Beweis dafür gibt es bisher nicht.

Wenn man in die DB-Rechnung nun die sowohl beim Bw selbst ermittelten tatsächlichen Lämmerzahlen mit einer schon an der Obergrenze liegenden Zahl von 15 Stück pro Jahr, statt wie vom Bw prognostiziert mit 30 Stück einsetzt und die Anzahl der Hunde realistischerweise auf zwei Stück pro Jahr reduziert, ergibt sich niemals ein positiver Deckungsbeitrag.

Prognoserechnung des UFS mit dem Argument des Bw bzgl. Förderung von Weideflächen:

Wenn der Bw vermeint, dass er ein positives Ergebnis dann erzielen könnte, wenn er ca. 1.200,- € an Förderung für zuzupachtende Flächen lukrieren könnte, würde dies in einer Prognoserechnung des UFS zu folgendem Ergebnis führen:

Zu den prognostizierten Erlösen von 7.255,- € käme die Förderung von 1.200,- € = 8.455,- € an Erlösen abzüglich der prognostizierten Betriebsausgaben von 8.155,- € (ohne möglicherweise anfallenden zusätzlichen Pachtaufwand) ergibt ein prognostiziertes Ergebnis von 267,- € pro Jahr (z.B. in fünf Jahren 267,- € mal 5 = 1.335,- €).

Dies führt im Jahr 2026 dh nach 25 Jahren immer noch zu einem Gesamtverlust von minus 15.815,47 €:

		Ergebnis in €/
Jahre		Prognose DeckungsB
2002		-10.006,09
2003		-1.909,92
2004		-9.155,02
2005		-690,82
2006		<u>606,38</u>
		-21.155,47
2007-2011	5 Jahre	1.335,00
2012-2016	5 Jahre	1.335,00
2017-2021	5 Jahre	1.335,00
2022-2026	5 Jahre	<u>1.335,00</u>
		-15.815,47

Hingewiesen wird auch darauf, dass der Tierzuchtbetrieb nur durch die Arbeit bzw. Mitarbeit der Ehefrau des Bw überhaupt möglich erscheint, da der Bw seiner Haupttätigkeit als Lehrer nachgehen muss. Nach Meinung des UFS geht die Arbeitsleistung der Ehefrau des Bw weit über die familienhafte Mitarbeit hinaus, sodass auch für sie ein Gehalt als Betriebsausgabe rechnerisch anzusetzen wäre. Dies würde den jährlichen Verlust noch wesentlich vergrößern und allfällige Förderungen für zugepachtete Weideflächen wieder relativieren.

Rechtlich ist auszuführen:

Zur Umsatzsteuer:

§ 2 Abs. 5 Z 2 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 sieht vor, dass eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei), nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt. Die Umsätze aus einer solchen Tätigkeit unterliegen daher einerseits nicht der Umsatzsteuer, andererseits können die mit einer derartigen Tätigkeit zusammenhängenden Vorsteuern nicht abgezogen werden.

Die LVO idF des BGBl 1993/33 mit Wirkung ab 01.01.1993 bringt im § 6 eine Legaldefinition des Liebhabereibegriffes für das UStG. Danach liegt Liebhaberei im umsatzsteuerrechtlichen Sinn nur dann vor, wenn eine Betätigung unter § 1 Abs. 2 der LVO (das sind die Betätigungen mit Liebhabereivermutung) fällt.

Zur Einkommenssteuer:

Es liegt keine Einkunftsquelle vor, die erklärten Verluste sind daher nicht ausgleichsfähig.

Für die Überprüfung des hier vorliegenden Sachverhalts für die Jahre 2002 bis 2004 ist die Liebhabereiverordnung aus dem Jahr 1993 anzuwenden.

Laut Ansicht der Betriebsprüfung und des UFS handelt es sich bei der vom Bw betriebenen Kleinlandwirtschaft um eine Betätigung, die typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht.

Betätigungen mit Annahme von Liebhaberei nach § 1 Abs. 2 LVO:

Liebhabereiverordnung (LVO) 1993:

§ 1 (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 (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen.

Unter Sport- und Freizeitausübung können u.a. folgende Betätigungen fallen:

Freizeittierzucht (Pferdezucht, Brieftaubenzucht, Hundezucht, Pelztierzucht usw.) oder

Freizeitlandwirtschaft, Freizeitimkerei, Freizeitfischerei.

Entsprechend der Entscheidung des VwGH 21.5.1997, 92/14/0185, 0187 zur Bewirtschaftung einer Kleinlandwirtschaft fällt diese unter die Bestimmung des § 1 Abs. 2 Z 1 der LVO 1993:

Die Beurteilung, ob eine bestimmte Tätigkeit typischerweise einer privaten Neigung entspricht, hängt wesentlich auch von der Größe des bewirtschafteten Wirtschaftsgutes ab. Im Betrieb einer Kleinlandwirtschaft (hier: 1,8 ha) ist eine solche Betätigung zu sehen.

Eine – an ihrer objektiven Ertragsfähigkeit zu messende – typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechende Tätigkeit stellt von Beginn an Liebhaberei dar.

§ 2 (4) Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem **absehbaren** Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt.

Im Zweifel ist anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren, dass bei einer Bewirtschaftung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 innerhalb des absehbaren Zeitraumes eine Einkunftsquelle vorliegt.

Die Erzielung positiver Einkünfte muss **in absehbarer Zeit** objektiv möglich sein. Nicht mehr absehbar erschien dem VwGH z.B. eine Zeitspanne von **zwölf Jahren** (VwGH 14.05.1991, 88/14/0167).

Auch hier im gegenständlichen Fall ist von einer absehbaren Zeitspanne mit ca. 12 Jahren auszugehen, in der ein positives Ergebnis erzielt werden muss. Beim Tierzuchtbetrieb des Bw

steht sowohl von der Anzahl der Tiere her, als auch von der Nutzung der Weidefläche die Schafzucht im Vordergrund. Auch die durchschnittliche Lebensdauer eines Schafes ist mit ca. 12 Jahren begrenzt. 12 Jahre sind ein ausreichender Zeitraum, um beurteilen zu können, ob eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit eine Einkunftsquelle darstellt oder nicht. Im Durchschnitt wird bei Betrieben mit drei Anlaufjahren gerechnet und danach stehen neun Jahre zur Verfügung, um ein positives Ergebnis zu erwirtschaften.

Der Bw hat versucht, die Einkunftsquelleneigenschaft seiner Tätigkeit mittels einer Prognoserechnung zu belegen. Die vom Bw im vorliegenden Fall angestellte Deckungsbeitragsrechnung ist wegen der unrealistisch hohen Anzahl an Tieren, die "produziert" und verkauft werden müssten, nicht geeignet, die objektive Ertragsfähigkeit der in Frage stehenden Tätigkeit glaubhaft zu machen.

Zur Beurteilung, ob eine Tätigkeit eine Einkunftsquelle darstellt oder nicht, ist von der Tätigkeit auszugehen, die der Bw unter Einsatz seiner Betriebsmittel erzielen kann. Dies stellt keine statische Betrachtung dar, sondern entspricht hier den tatsächlichen Verhältnissen beim Bw. Auf Grund der kleinen Weidefläche von ca. **2 ha** ist zu prüfen, ob diese für eine steuerliche Einkunftsquelle mit Tierzucht tauglich ist oder nicht. Dies ist auf Grund der von der Bp erhobenen Daten und den Zusammenstellungen des UFS betreffend die Betriebseinnahmen, und Betriebsausgaben in einer realistischen Prognoserechnung deutlich zu verneinen.

Eine Einkunftsquelle ist anhand der vorliegenden Ergebnisse der Gewinnermittlung und der vom Bw gesetzten Maßnahmen und in der von ihm betriebenen Art der Bewirtschaftung **objektiv nicht** gegeben. Dies ist umso deutlicher, da laut realistischer Prognoserechnung des Finanzamtes und des UFS bei der Gegenüberstellung der möglichen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben überhaupt **kein** laufender Gewinn ab 2007 mehr entsteht und somit auch nie ein Gesamtgewinn erzielt wird.

Die Frage, ob sich ein Wirtschaftsgut iSd § 1 Abs. 2 LVO in besonderem Maß für die private Nutzung eignet bzw. einer privaten Neigung entspricht, ist abstrakt nach der Verkehrsauffassung und nicht nach den Verhältnissen des jeweiligen Steuerpflichtigen zu beurteilen. Als typischerweise besondere in der Lebensführung begründete Neigungen gelten neben der Sport- und Freizeitgestaltung insbesondere die menschlichen Grundbedürfnisse, wie z.B. die Wohnversorgung bzw. Aufwendungen für die Lebensführung wie die Versorgung mit Lebensmitteln (für sich und nahe Angehörige). Die Beurteilung der Eignung eines Wirtschaftsgutes für eine "private Nutzung" hängt maßgeblich von dessen Beschaffenheit (Art, Größe, Ausstattung) ab (vgl. Herzog/Zorn, RdW 1990, 265). Auf die konkrete Nutzung kommt es dabei nicht an (z.B. VwGH vom 26. Jänner 1999, 98/14/0041).

Der VwGH teilt in diesem Zusammenhang die in der Literatur vertretene Ansicht, dass die Beurteilung, ob eine bestimmte Betätigung typischerweise einer privaten Neigung entspricht, wesentlich auch **von der Größe des bewirtschafteten Wirtschaftsgutes** abhängt und daher ua. im Betrieb einer Kleinlandwirtschaft jedenfalls eine solche Betätigung zu sehen ist (so z.B. VwGH vom 21. Mai 1997, 92/14/0185, mwN).

So hat der VwGH auch in seinem Erkenntnis 87/07/0070 vom 19. Mai 1988 eine Liegenschaft mit einer Gesamtgrundfläche von 3,75 ha als Kleinlandwirtschaft beurteilt. Im bereits zitierten Erkenntnis 92/14/0185 vom 21. Mai 1997 wurde eine Betätigung in einem Landwirtschaftsbetrieb allein im Hinblick auf seine Größe von rund 1,8 ha als solche im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO qualifiziert. Nach einem weiteren Erkenntnis des VwGH (97/14/0161 vom 21. Oktober 2003) spricht gerade die mit hohem Aufwand erfolgte Restaurierung eines in einer ruhigen, landschaftlich schönen Gegend befindlichen Gebäudeensembles, wo die Freizeit verbracht werden kann und dabei Hobbys ausgeübt werden können, in Anbetracht der qualifizierten Nahebeziehung zur Lebensführung für das Vorliegen von Liebhaberei im engsten und klassischen Sinn.

Auf Grund dieser Judikatur ist der vom Finanzamt vorgenommenen Einstufung der berufungsgegenständlichen Bewirtschaftung einer Liegenschaft im Ausmaß von **ca. 2 ha** als Liebhaberei iS § 1 Abs. 2 Z 1 LVO 1993 zuzustimmen, zumal sich diese in ruhiger und schöner Lage befindet und sich auf diesem Pachtgrundstück auch das gemietete Wohnhaus der Familie befindet.

Maßgeblich für die Einstufung der Tätigkeit des Bw ist im Sinne der oa. Rechtslage primär die Beschaffenheit (insbesondere die geringe Größe) der gegenständlichen Liegenschaft. Dazu kommt die enge Nahebeziehung zur persönlichen Wohnversorgung des Bw und seiner Familie. In zumindest geringem Umfange kommen überdies auch Aspekte der steuerlich nicht abzugsfähigen Haushaltsführung durch die Versorgung mit Lebensmittel (hier: Fleisch für den Eigenverbrauch) zum Tragen.

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

Die Anerkennung einer Betätigung als Einkunftsquelle setzt also nach der LVO deren **objektive Ertragsfähigkeit**, dh. die Eignung der Betätigung, in der geführten Art und Weise

trotz Auftretens zeitweiliger Verluste innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn zu erzielen, voraus.

Der rechnerische Nachweis, dass in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtgewinn zu erwarten ist, tritt bei der Liebhabereibeurteilung von typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechenden Betätigungen **maßgeblich in den Vordergrund**. Kann dieser Nachweis vom sich Betätigenden nicht erbracht werden, so ist die Betätigung von Beginn an Liebhaberei (vgl. z.B. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, 151).

Maßgeblich für eine derartige der Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit einer Betätigung dienende Prognoserechnung sind die tatsächlichen Verhältnisse und nicht etwa **Wunschvorstellungen** des sich Betätigenden. Steht die Prognose in Widerspruch zu offensichtlich realistischen Annahmen, so ist sie an die Realität anzupassen. Im Falle der Beobachtung der Betätigung ist die Prognose an die dadurch gewonnenen Erkenntnisse anzupassen. In die Prognoserechnung sind sämtliche Kalenderjahre der - in der gleichen Bewirtschaftung ausgeübten - Betätigung einzubeziehen, und zwar auch die von bloßer Vorbereitung betroffenen Jahre (s. z.B. Langheinrich/Ryda, FJ 2001, 90).

Im Rahmen der Prognose sind gewöhnliche Risiken realistisch abzuschätzen. Während der (allfälligen) Beobachtung aufgetretene gewöhnliche Risiken sind bei der Prognose der zukünftigen Ergebnisse entsprechend zu berücksichtigen (z.B. Rauscher/Grübler, aaO, 170).

Änderung der Verhältnisse:

Treten bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO Verluste auf, ohne dass ein Gesamtgewinn zu erwarten ist, so ist das Vorliegen von Liebhaberei **bis** zu einer Änderung der Bewirtschaftung anzunehmen.

Eine solche Änderung wäre nach Ansicht der Betriebsprüfung und des UFS, dass anstatt einer Weidehaltung eine Koppelhaltung betrieben würde, anstatt der 8 – 10 Stück verkauften Jungtiere des Jahres 2005 (welches schon ein reguläres Jahr nach der Aufbauphase 2002 – 2004 war) die geplanten 30 Stück laut Prognoserechnung des Pflichtigen verkauft würden, oder dass zusätzliche Flächen gepachtet werden, um wieder in den Besitz der EU-Förderung zu gelangen. Eine Änderung der steuerlichen Beurteilung ist ab jenem Veranlagungszeitraum anzunehmen, ab dem die wesentliche Änderung der Bewirtschaftung durch erkennbare Maßnahmen des Steuerpflichtigen dokumentiert ist. Die Änderung der Bewirtschaftung führt nicht dazu, dass abgelaufene Zeiträume anhand der geänderten Verhältnisse neu zu beurteilen sind.

Es ist natürlich für den Bw bedauerlich, wenn mit so viel Engagement und auch finanziellem Einsatz eine kleine Landwirtschaft als Zuchtbetrieb betrieben wird und dieser erst nach einigen Jahren vom Finanzamt auf Grund einer Betriebsprüfung zur Liebhaberei erklärt wird. Es ist aber rechtlich nicht möglich, bei Vorliegen solch deutlicher steuerlicher Verluste und einer solch ungünstigen Prognoserechnung zu einem anderen Ergebnis zu kommen.

Sowohl aus der Deckungsbeitragsrechnung des UFS mit 15 Schafen, als auch aus der nach den tatsächlichen Betriebseinnahmen und Ausgaben der Vergangenheit ermittelten Prognoserechnung des UFS für die Zukunft ist ersichtlich, dass die Tätigkeit des Bw weder jährlich einen Betriebserfolg zu erzielen vermag, noch je im Sinne einer Totalgewinnbetrachtung nach Ablauf eines absehbaren Zeitraums von 12 Jahren einen Gesamtgewinn zu erzielen vermag. Das Betreiben dieser kleinen Landwirtschaft des Bw ist sowohl für die Umsatzsteuer, als auch für die Einkommensteuer als Liebhaberei zu qualifizieren.

Die Beurteilung der Sach- und Rechtslage durch den UFS führt somit zu keiner anderen Beurteilung als durch die Betriebsprüfung des Finanzamtes. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Beilagen sind integrierender Bestandteil der Entscheidung.

Eine Ausfertigung der Berufungsentscheidung ergeht auch an das Finanzamt.

Linz, am 27. April 2010