

GZ. RV/0030-W/02,
GZ. RV/0486-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Schwarz & Schwarz Treuhand- und Revisionsges.m.b.H, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart betreffend Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 1985 bis 1993 sowie Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 1994 bis 1996 entschieden:

- Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. RH und JH mit Wohnsitz in W sind in W nichtselbständig tätig und betreiben in G eine Nebenerwerbslandwirtschaft. Die landwirtschaftliche Tätigkeit wurde am 1.1.1985 begonnen. Die ersten landwirtschaftlichen Flächen wurden bereits 1983 erworben. In den folgenden Jahren erfolgten weitere Zukäufe von landwirtschaftlichen Flächen. Zum 1.1.1995 betrugten die Eigenflächen knapp 25 ha, wovon rund 17 ha bewirtschaftet waren.

Das Betriebsergebnis ermittelten die Bw. durch Buchführung.

Das Finanzamt stufte die Tätigkeit der Bw. als Liebhaberei ein und stellte die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 1985 und 1986 vorläufig mit Null fest. In der dagegen erhobenen Berufung wurde seitens der Bw. ausgeführt, dass der landwirtschaftliche Betrieb in G sich erst in der Aufbauphase befindet. Grundflächen, Geräte und Maschinen hätten erst angeschafft werden müssen. Der ursprüngliche Plan einer Schafzucht auf der derzeitigen Fläche von rund 8,6 ha sei wieder aufgegeben worden.

In einer ergänzenden Eingabe sprachen die Bw. von einer geplanten Nutzung der landwirtschaftlichen Flächen für ein Damwildgehege, Anbau von Futtermitteln und Ribiselkulturen. Die Bw. verwiesen auf die guten Vermarktungsmöglichkeiten für Damfleisch und errechneten bei einem Damwildgehege mit 49 Tieren und 1 Hirsch einen Gewinn von S 71.698,00. Bei den Ribiselkulturen auf ca. 0,5 ha werde von den Bw. ein Gewinn von S 31.000,00 erwartet.

Vom Finanzamt wurde den Bw. vorgehalten, dass nach ihren eigenen Berechnungen für die Damwildhaltung und Ribiselkulturen unter Berücksichtigung von Abschreibungen, Personalkosten und Fahrtkosten (W-G) nur ein negatives Betriebsergebnis zu erzielen sei und auch auf Dauer keine Gewinne zu erwarten seien.

Zu diesem Vorhalt äußerten sich die Bw. dahingehend, dass sehr wohl auf Dauer mit Gewinnen in Größenordnungen gerechnet werde, die anderen vergleichbaren landwirtschaftlichen Betrieben entsprechen würden. Die Landwirtschaft sei eine Branche mit ausgezeichneten Zukunftsaussichten.

Weitere Äußerungen zum Damwildgehege würden sich erübrigen, da die Bw. dieses Projekt im Moment nicht verwirklichen wollten. Hingegen seien folgende Maßnahmen geplant bzw. teilweise schon verwirklicht worden: Weitere Flächenankäufe, Gleichschieben von Flächen, Bodenverbesserungen durch Gründüngung und Brache, Rodung, Ankauf von weiteren Maschinen und Errichtung von weiteren Gebäuden. Ein Haus in L sei angemietet worden, sodass sich die Notwendigkeit der Errichtung eines Wohnhauses erst am Ende der Aufbauphase stellen werde. Weiters sei mit Holunderkulturen begonnen worden, für die ein Anbauvertrag mit einer

Beerengenossenschaft besteh. An das landwirtschaftliche Bezirksreferat sei eine Meldung über den geplanten Anbau von Pferdebohnen auf 3,5 ha erfolgt. Auch der Anbau von Raps sei bei einer Genossenschaft zur Betreibung einer Rapsmethylesteranlage angemeldet worden. 100 Stück einer neuen Sorte Ribisel müssten ausgesetzt werden, da die alte Kultur wegen Milbenbefall nicht weiter erhalten werden konnte.

Abschließend meinten die Bw., dass ein Beobachtungszeitraum von mindestens 10 Jahren angemessen erscheine.

Bei einem Ortsaugenschein im Mai 1989 stellte das Finanzamt fest, dass ein Teil der Grundflächen mit Pferdebohnen bewirtschaftet sei und der Rest mit Ausnahme eines vorbereiteten Saatbeetes, eines Lagerplatzes mit diversen landwirtschaftlichen Arbeitsgeräten und einer kleinen Fläche mit Holunderjungpflanzen und einigen Beerentöcken als nicht bewirtschaftet bzw. verwildert anzusehen sei. In Anbetracht dessen, dass der Ankauf der Grundstücke schon vor 5 bis 6 Jahren erfolgt sei, sei daher eine zielstrebige Bewirtschaftung der Grundstücke nicht erfolgt.

In einer Gegenäußerung wiesen die Bw. den Vorwurf der mangelnden Zielstrebigkeit zurück. Der Betrieb befindet sich noch im Aufbau. Die für eine effektive Bewirtschaftung notwendigen modernen landwirtschaftlichen Geräte seien vorhanden. Mehrere hundert Holunderstecklinge hätten sich gut entwickelt und seien ausgesetzt worden. Der Anbau von Bohnen und Raps sei realisiert worden. Darüber hinaus sei auf 2 ha Mais angebaut worden.

Kritisiert wurde von den Bw., dass sie zum Ortsaugenschein nicht beigezogen worden seien. Das Finanzamt habe nämlich nur eine Teilfläche besichtigt.

Zur fehlenden Bewirtschaftung mancher Grundstücke führten die Bw. aus, dass für einen effizienten Maschineneinsatz Erdbaumaßnahmen, Drainagierungen und Anlegen von Zufahrtstraßen notwendig seien. Wirtschaftliche Voraussetzung dafür sei wiederum der Erwerb von Nachbargrundstücken. Teilweise seien die Maßnahmen mittlerweile bereits durchgeführt worden.

Der Betrieb kämpfe zwar noch mit gewissen Anfangsschwierigkeiten, eine gesunde Basis für das Erzielen bescheidener, dem Durchschnitt der Landwirtschaft entsprechender Erträge sei aber geschaffen worden.

Auf Anweisung der damals zuständigen Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde die Berufung gegen die vorläufigen Feststellungsbescheide 1985 und 1986 mittels Berufungsvorentscheidung vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen.

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft der Jahre 1987 bis 1993 wurden vom Finanzamt ebenfalls vorläufig mit Null festgestellt. Die Bescheide der Jahre 1985 bis 1992 wurden schließlich nach Vorliegen des Betriebsergebnisses 1993 für endgültig erklärt.

Die Bw. brachten gegen die Bescheide betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Kalenderjahre 1985 bis 1993 eine Berufung ein. In der Begründung verwiesen die Bw. neuerlich darauf, dass sich der landwirtschaftliche Betrieb nach wie vor im Aufbau befindet, denn es seien mindestens 10 Jahre erforderlich, um bei den gegebenen Verhältnissen im Agrarbereich nach einer Betriebsneugründung und nicht nach einer Betriebsübernahme in die Ertragszone zu gelangen.

Die in der Landwirtschaft üblichen gestützten Kreditmöglichkeiten seien den Bw. wegen ihrer sonstigen Einkommenssituation nicht zugänglich, sodass die Investitionstätigkeit nach Maßgabe der vorhandenen freien Geldmittel gesteuert werden hätte müssen. Eine Verbesserung der finanziellen Lage durch Refundierung der Einkommensteuer im Wege einer Verlustveranlagung sei durch die Einstufung als Liebhaberei nicht gegeben gewesen. Durch die dadurch entstandenen Verzögerungen und Lücken im Investitionsbereich sei eine Verbesserung der Ertragssituation zwangsläufig nur in einem längerfristigen Zeitraum zu erreichen.

Weiters habe sich die Ertragslage in der Landwirtschaft generell in den letzten Jahren durch gerade im Bezirk G auftretende Trockenheit verschlechtert. Auch die Unterzeichnung des GATT-Übereinkommens, das eine eindeutige Bevorzugung von Handel und Industrie gegenüber der Landwirtschaft vorsehe, und der Beitritt Österreichs zur Europäischen Union sei hervorzuheben.

Die Betriebsgröße sei zwischenzeitlich auf rund 25 ha erweitert worden. Der Arrondierung sei dabei höchste Priorität eingeräumt worden, sodass die Bw. größtenteils über zusammenhängende Flächen, wie sie für typische bäuerliche Nebenerwerbsbetriebe in SB nicht der Regelfall seien, verfügen können. Auch betrage die durchschnittliche Betriebsgröße beispielsweise im Bezirk J lediglich etwa 7 ha.

Der Einheitswert ab 1. Jänner 1994 sei mit S 201.000,00 festgesetzt worden. Bei Ansatz der pauschalierten Gewinnermittlung ergäbe sich ein Gewinn von S 62.310,00. Dies zeige, dass bei dieser gesetzlich definierten Gewinnermittlung sehr wohl eine Einkunftsquelle vorliege.

Die Eigenflächen hätten sich von rund 7 ha (1985) auf knapp 25 ha (1995) gesteigert, ebenso seien die bewirtschafteten Flächen kontinuierlich von rund 1 ha (1985) auf rund 17 ha (1994) angestiegen. Die nicht bewirtschafteten Flächen seien solche, die durch Gründung, Kalkung, Drainagierung und Gleichschiebung für den Marktfruchtbau vorbereitet worden seien. Weiters gebe es ca 1 ha Wald, sowie Streuobstwiesen, Hutweiden und Weingärten. In den

Eigenflächen zum 1. Jänner 1985 sei eine zusammenhängende Fläche von 4 ha enthalten, wovon für ca 1,5 ha beim Kauf ein Pachtvertrag übernommen worden sei, welcher im Herbst 1988 ausgelaufen sei. Notwendige Gleichschiebungsarbeiten auf der Gesamtfläche hätten erst nach Auslaufen des Pachtvertrages durchgeführt werden können.

Auf den bewirtschafteten Flächen werde eine Fruchtfolge von Raps – Mais – Mais – Getreide – Brache betrieben. Die Erträge würden über dem üblichen Durchschnitt der Region liegen. Als Genossenschafter der BAG in G, würden jährlich ca. 4 ha Raps angebaut. Maßnahmen zur Bodenverbesserung seien bereits durchgeführt worden, eine nachhaltige Verbesserung der Bodengüte und der Versorgung der Böden mit Nährstoffen sei aber nur mit Geduld nach mehreren Jahren zu erreichen. Bei der Beurteilung der Frage der Liebhaberei seien jedenfalls die geschaffenen Wirtschaftsgüter und Verbesserungen von Bedeutung und für eine Bewertung heranzuziehen.

Es sei den Bw. gelungen, ohne Verschuldung den Grundstein für einen grundsätzlich auch in der EU lebensfähigen Betrieb zu legen. In sinngemäßer Anwendung der Grundsätze der Liebhabereiverordnung (LieVO) könne bei der Beurteilung des landwirtschaftlichen Nebenerwerbsbetriebes die Liebhabereivermutung nicht aufrecht erhalten werden, da es sich nicht um die Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maße für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise in einer in der Lebensführung begründeten Neigung beruhen, handle.

In einer im Jahr 1998 für die Jahre 1993 bis 1996 durchgeföhrten Betriebsprüfung kam der Prüfer aufgrund der weiterhin erklärten Verluste sowie des bis zu diesem Zeitpunkt erwirtschafteten Gesamtverlustes zu der Feststellung, dass auch in den Jahren 1993 bis 1996 von Liebhaberei auszugehen sei und stellte die Einkünfte mit Null fest.

Diese Feststellung gründet sich gemäß dem Betriebsprüfungsbericht darauf, dass als Beobachtungszeitraum die Jahre 1985 bis 1996 herangezogen worden seien. Die landwirtschaftlichen Flächen seien von 1985 bis 1988 verpachtet gewesen, Erlöse aus der Eigenproduktion seien erstmalig 1989 erklärt worden. Trotz des Umstandes, dass die Flächenverhältnisse durchständige Zukäufe gewachsen seien, sei von 1985 bis einschließlich 1996 ein Gesamtverlust von insgesamt minus S 1.546.332,00 erwirtschaftet worden. Eine Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle setze voraus, dass nach dem Gesamtbild der Tätigkeit trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum zu erwarten sei. Da ein Gesamtüberschuss in absehbarer Zeit nicht erzielbar erscheine, werde für die Jahre 1993 bis 1996 laut Betriebsprüfung die offen gelegten bzw. berichtigten Betriebsergebnisse abgabenrechtlich als "Liebhaberei" behandelt. Der bloße

Wille, Gewinne zu erzielen führe noch nicht dazu, dass eine Tätigkeit, die, in der Art und Weise wie sie ausgeübt werde, objektiv ungeeignet sei Erträge zu erwirtschaften, ertragsteuerlich als Einkunftsquelle anzusehen. Seit dem Jahr 1985 ergebe sich im Beobachtungszeitraum nur einmal und zwar 1995 ein positives Betriebsergebnis. Maßgeblich sei jedoch der Gesamtüberschuss. Zum Jahr 1995 werde vermerkt, dass es in der Landwirtschaft allgemein das wirtschaftlich beste Jahr war, weil dort die Förderungen im Zusammenhang mit der Europäischen Union mit Abstand am höchsten waren. Der Erwerb der landwirtschaftlichen Flächen lasse den Schluss zu, das dies in erster Linie der Vermögensveranlagung diene, wobei zu berücksichtigen sei, dass die Zukäufe "nur" auf Grund der sonstigen "guten Einkommensverhältnisse" der Abgabepflichtigen ermöglicht worden seien bzw. finanziert worden seien.

Die Feststellungsbescheide für die Jahre 1994 bis 1996 wurden gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig erlassen. Am 11. November 1998 wurden diese gemäß § 200 Abs 2 BAO endgültig erklärt. In der dagegen erhobenen Berufung führten die Bw. aus, dass sie auf § 1 Abs 1 LieVO verweisen würden, wonach bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst sei, einen Gesamtgewinn zu erzielen, die Einkunftsquellenvermutung gegeben sei. Anlässlich der Betriebsprüfung sei die Einstufung nach § 1 Abs 1 LieVO auch nicht in Frage gestellt worden. Die in § 2 Abs 1 LieVO vorgesehene Kriterienprüfung sei in den Punkten Betriebsvergleich, marktgerechtes Verhalten der Leistung und der Preisgestaltung sowie der Verbesserungsmassnahmen nicht berücksichtigt worden. Die zukünftige Entwicklung insbesondere die längerfristige Betrachtungsweise sei nicht berücksichtigt worden.

Nach Vorlage der Berufung für die Jahre 1985 bis 1993 an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz wurden die Bw. im April 1997 aufgefordert eine Prognoserechnung zu erstellen sowie bekannt zu geben, ab welchem Zeitpunkt mit Gewinnen bzw. mit einem Gesamtgewinn zu rechnen sei.

Dieses Ersuchen beantworteten die Bw. bis Ende Dezember 2003 mit der Standardfloskel, dass sie um Fristverlängerung für die Beantwortung des Schreibens vom April 1997 ersuchten. Zur Begründung würden sie auf die Aktenlage verweisen. Nach einer letztmaligen Fristsetzung bis Mitte Februar 2004 äußerten sich die Bw. nach über 6 jähriger Zuwartefrist lediglich inhaltlich gleichlautend wie in früheren an das Finanzamt gerichteten Schreiben. Die Beurteilung des landwirtschaftlichen Nebenbetriebes als Voluptuarbetrieb könne nicht aufrechterhalten werden, da es sich nicht um einen typischerweise in der Lebensführung begründeten Neigung der Bw. geführten Betrieb handle. Üblicherweise sei ein landwirtschaftlicher Betrieb des vorliegenden Umfangs im Falle der Eigenfinanzierung und orts- und branchenüblicher Bewirtschaftung Existenzgrundlage für eine Familie.

Zu einer Prognoserechnung sei auszuführen, dass die Erzeugerpreise innerhalb der EU vorwiegend von den Interventionspreisen beeinflusst seien, sie daher nicht in einem Konnex zu dem tatsächlichen Aufwand eines landwirtschaftlichen Betriebes stehen würden. Ebenso würden sich laufend verändernde Rahmenbedingungen eine Prognoserechnung unmöglich machen. Die Jahresergebnisse eines landwirtschaftlichen Betriebes würden außerdem unverhältnismäßig hoch mit den Beitragsvorschreibungen der Sozialversicherungsanstalt der Bauern belastet.

Gewinn werde ab jenem Zeitpunkt erwirtschaftet werden, als der Feldfruchtanbau durch die Bewirtschaftung mit veredelbaren Produkten (vorzugsweise Viehhaltung und/oder Gemüse- und /oder Obsterzeugung) einschließlich Selbstvermarktung ersetzt werde. Vorgesehen sei nach wie vor eine Nischenproduktion veredelbarer Produkte mit Selbstvermarktung, Urlaub am Bauernhof mit "Wellnessprogramm". Eine derartiges Programm sei unter laufender und genauer Beachtung des Marktes bei einer Hofgröße von 26 ha wirtschaftlich und gewinnbringend zu führen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die landwirtschaftliche Tätigkeit der Bw. eine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuergesetzes ist oder als Liebhaberei zu qualifizieren sei.

Folgender Sachverhalt steht auf Grund der Ermittlungen und der verschiedenen Vorbringen fest.

Die Bw. erwarben seit 1983 kontinuierlich landwirtschaftliche Flächen in G. Die getätigten Käufe finanzierten sie aus vorhandenen Eigenmitteln. Ihren Wohnsitz hatten sie in W, wo beide Bw. einer nichtselbständigen Tätigkeit nachgingen.

Die Entfernung vom Wohnsitz in W nach G beträgt in einer Fahrtrichtung ca. 180 km, was einer durchschnittlichen Fahrzeit von ca 2 h 30 min in einer Fahrtrichtung entspricht (<http://www.map24.de/map2/routing.php3?..>).

Mit 1.1.1985 gründeten die Bw. ihren landwirtschaftlichen Betrieb.

Sie führten Bodenverbesserungen durch, unterhielten ein Damwildgehege, betrieben verschiedene Beerenkulturen, erwarben weitere landwirtschaftliche Flächen und wurden Mitglied diverser Genossenschaften.

Bis zum Jahr 1990 waren beide Bw. in W nichtselbständig tätig. Im Jahr 1990 beendete RH mit 31.10.1990 ihr Dienstverhältnis. Sie war forthin als der landwirtschaftliche Betriebsführer tätig. Ihren Wohnsitz behielt RH dennoch weiterhin in W bei. JH war weiterhin in W nichtselb-

ständig tätig und erzielte kontinuierlich ein immer höheres Einkommen aus seiner nichtselbstständigen Tätigkeit.

In den bis dato dem Finanzamt vorgelegten Bilanzen und Steuererklärungen erklärten die Bw. für die streitgegenständlichen Jahre und Folgejahre folgende Ergebnisse:

Gewinn – und Verlustrechnung: G/V

Jahr:	Einnahmen laut G/V	Aufwendungen lt G/V	Verlust/Gewinn lt G/V
1985	3.452,82	145.938,23	-142.485,41
1986	4.788,54	183.084,84	-178.296,30
1987	2.165,05	117.588,18	-115.423,13
1988	7.096,52	254.908,41	-247.811,89
1989	44.192,10	296.638,54	-252.446,44
1990	176.370,17	367.692,05	-191.321,88
1991	215.227,85	346.600,79	-131.372,94
1992	187.370,28	338.467,83	-151.097,55
1993	318.452,85	317.217,74	+1.235,11
1994	292.175,20	359.284,72	-67.109,52
1995	331.754,92	290.581,58	+41.173,34
1996	259.620,61	371.003,57	-111.382,96
1997	195.377,56	375.765,00	-180.387,44
1998	172.987,95	236.705,51	-63.717,56
1999	176.642,35	264.563,02	-87.920,67
2000	144.230,81	195.734,90	-51.504,09
2001	190.383,01	286.781,58	-96.398,57
Summe	2.722.288,3	4.748.555,7	-2.026.267,4

In den einzelnen Berufsjahren ist von folgenden rechtlichen Bestimmungen auszugehen:

Vor dem zeitlichen Geltungsbereich der Liebhabereiverordnung:

Berufsjahre 1984 bis 1989:

Aus der Umschreibung der Begriffe "Einkommen" und "Einkünfte" in § 2 EStG haben Schrifttum und Rechtsprechung abgeleitet, dass nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen Gewinne erwarten lassen, als Einkunftsquelle in Betracht kommen und mit ihrem Ergebnis bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens zu berücksichtigen sind. Fehlt bei einer Tätigkeit (einem Betrieb) objektiv gesehen die Möglichkeit, Gewinne zu erzielen, oder mangelt es einem Abgabepflichtigen an der entsprechenden Absicht, liegt keine Einkunftsquelle, sondern Liebhaberei im steuerlichen Sinn vor. Dabei ist zu beachten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH bei der Beurteilung des jeweiligen Falles in erster Linie auf die objektiven Merkmale (Gewinnerzielungsmöglichkeit) Bedacht genommen werden muss, während den subjektiven Merkmalen (Absicht des Steuerpflichtigen) nur untergeordnete Bedeutung zukommt.

Gewinnerzielungsmöglichkeit ist nach der Rechtsprechung des VwGH gegeben, wenn eine Tätigkeit innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes zu einem positiven Gesamtergebnis führt (VwGH 9.5.1995, 95/14/0001).

Zur Gewinnerzielungsmöglichkeit beantwortet der VwGH in ständiger Rechtsprechung die Frage, ob eine steuerlich relevante Tätigkeit oder Liebhaberei vorliegt, das dies von der Feststellung abhängig ist, ob mit der Deckung der Ausgaben und - da bloße Kostendeckung nicht genügt – mit einem wenn auch nur bescheidenen Nutzen ernstlich gerechnet werden kann, mag sich dieser Nutzen auch erst in späterer Zeit, nach Ablauf einer angemessenen Anlaufphase einstellen. Zuerst ist ein objektiver Maßstab anzulegen und festzustellen, ob sich die zu beurteilende Tätigkeit überhaupt Aussicht hat, sich jemals lohnend zu gestalten. (VwGH 29.6.1995, 93/15/0225). Entscheidend ist somit die Überschusserzielungsmöglichkeit, wie sie aus der Beobachtung der Entwicklung von Einnahmen und Ausgaben während eines angemessenen Beobachtungszeitraumes ergibt. Bei Land – und Forstwirtschaft erachtet der VwGH einen fünf- bis achtjährigen Beobachtungszeitraum für angemessen, um beurteilen zu können, ob bloße Anlaufverluste oder nachhaltige Verluste gegeben sind (VwGH 29.6.1995, 93/15/0225).

Objektiv erwarben die Bw. eine große Anzahl von landwirtschaftlichen Flächen, die von ihnen erst nach ihren Vorstellungen und Absichten urbar gemacht werden mussten, um sie der gewünschten Art der Bewirtschaftung zuführen zu können. Für diese zeitaufwändige Tätigkeit hatten die Bw. nur ihre Freizeit zur Verfügung. Diese karge Zeit wurde zusätzlich durch die lange Anfahrtszeit gekürzt, da Wohnort und Betriebsort ungewöhnlich weit auseinander liegen, sodass man von einem ernsthaften, zielstrebigen Nachgehen der landwirtschaftlichen Tätigkeit während der Woche nicht ausgehen kann. Insbesondere während der Anfangsphase ist für die zukünftige Ertragsentwicklung und einer Gesamtgewinnrealisierung in einem arbeitsintensiven Bereich wie der Landwirtschaft ein hoher persönlicher Zeiteinsatz erforderlich. Es widersprechen aber die für die Streitzeiträume hohen Einkünfte aus der nichtselbständigen Tätigkeit beider Bw. sowie das Auseinanderfallen von Wohnort, Ort des Arbeitsplatzes vom Betriebsort der landwirtschaftlichen Tätigkeit erfahrungsgemäß das Vorhandensein eines ausreichend großen verfügbaren Zeitrahmens für die Bewirtschaftung dieser landwirtschaftlichen Flächen. Eine zielstrebige Verfolgung des Aufbaues einer gewinnbringenden landwirtschaftlichen Tätigkeit, erfordert hohen persönlichen und zeitintensiven Einsatz sowie ein konsequentes Verfolgen einer einmal gewählten Bewirtschaftungsart. Hingegen zeugt das Experimentieren mit verschiedenen Bewirtschaftungsarten und Wechseln von Ideen durch die Bw. innerhalb kurzer Zeit nicht von einem kontinuierlichem Aufbau eines landwirtschaftlichen Betriebes. Selbst die Mitgliedschaft in Anbaugenossenschaften, Verwertungsgenossenschaften

etc. kann nur dann zielführend sein, wenn genügend produziert wird und somit in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss erzielt werden kann.

Diese Deckung der Ausgaben kann auf Grund der vorgelegten Erklärungen und sowie der Art der Gestaltung der Tätigkeit nicht festgestellt werden. Solange der Mitteleinsatz, auch bei größerer Flächenbewirtschaftung, höher sein wird als der Ertrag, kann ein Streben nach bzw. Erzielen eines Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraumes (in einem mehr als 5 bis 8 Jahren dauernden Zeitraum - wie vom VwGH für die Landwirtschaft als angemessen erachtet) nicht festgestellt werden.

Auch die Tatsache, dass die Bw. alles aus Eigenmittel bestritten haben, bedingt durch ihre hohen anderen Einkünfte, führt - wie die Bw. glauben -objektiv betrachtet zu keiner Einkunftsquelle. Trotz der Bestreitung der wesentlichen Investitionen aus Eigenmittel, waren die Einnahmen von Anfang an wesentlich niedriger als die anfallenden Ausgaben. Es ist nicht üblich einen Betrieb der einmal eine Existenzgrundlage (wenn auch mit bescheidenen Überschüssen) sein soll – wie die Bw. selber ausführen, - über einen derart langen Zeitraum von Beginn an nebenbei zu betreiben, ohne zielstrebig die Ertragsfähigkeit zu verbessern und ein Projekt zu Ende zuführen. Dieses Verhalten schlägt sich objektiv in den vorgelegten Bilanzen (1985 bis einschließlich 2001) nieder, in der die Einnahmen – mit lediglich zwei geringfügigen Ausnahmen - immer niedriger als die Ausgaben waren.

Ist die objektive Gewinnerzielungsmöglichkeit zu verneinen, kommt es auf die persönliche Auffassung des Steuerpflichtigen nicht mehr an, seiner subjektiven Einstellung kann nur in Grenzfällen Bedeutung beigemessen werden. Solche subjektiven, in Zweifelsfällen als Indiz für das Vorliegen einer steuerlich unbeachtlichen Tätigkeit sprechende Umstände sind insbesondere, dass der Steuerpflichtige über ausreichende andere Einkünfte verfügt, die es ihm erlauben, eine stets verlustbringende Tätigkeit auszuüben.

Entscheidend ist somit die Überschusserzielungsmöglichkeit, wie sie aus der Beobachtung der Entwicklung von Einnahmen und Ausgaben während eines angemessenen Beobachtungszeitraumes ergibt. Eine zulässige Schlussfolgerung ist es, wenn aus dem Sachverhaltselement, dass die Bw. anderen Hauptberufen mit hohem Einkommen nachgehen, der Erwerb und die Ausübung der Landwirtschaft auf persönlichen Neigungen der Bw. beruht, weil sie bereits über eine ausreichende Existenzgrundlage verfügen.

Der überwiegende Teil der den Bw. JH und RH zu Gebote stehenden Zeit, Energie und Arbeitskraft widmen sie ihren nichtselbständigen Tätigkeiten. Diese üben sie zudem an ihrem Wohnsitz in W aus. Dies und die Verwendung der Überschüsse aus ihren Berufen für ihre landwirtschaftliche Betätigung, die sie nicht im Nahebereich des Wohnsitzes ausübten,

sondern gleich einer Freizeitbeschäftigung am Wochenende und in Urlauben nachgehen können, ist als eine typischerweise in der Lebensführung der Bw. begründeten Neigung zu werten. Dies gilt auch für Zeiträume vor der Liebhábereiverordnung (VwGH 29.6.1995, 93/15/0225).

Die Argumentation, dass bei pauschaler Gewinnermittlung ein landwirtschaftlicher Betrieb anzunehmen sei, geht ins Leere, da eine pauschale Gewinnermittlung von gesetzeswegen keine Verlustermittlung zulässt. Im Einzelfall ist für die Beurteilung, ob ein positives Gesamtergebnis möglich ist, eine Berechnung von den tatsächlichen bzw. den prognostizierten Einnahmen und Ausgaben sowie eine Gesamtbeurteilung der Gestaltung der Tätigkeit vorzunehmen.

Die von den Bw. in Form einer "Freizeitlandwirtschaft" bewirtschafteten landwirtschaftlichen Flächen, die nicht zielprestig betriebenen Bemühungen zur Erzielung eines Gesamtgewinnes werden objektiv von den bis dato dem Finanzamt vorgelegten Bilanzen (siehe oben) bestätigt, die für den Zeitraum 1985 bis 2001 einen Gesamtverlust von S -2.026.267,4 ausweisen.

Tritt innerhalb eines Beobachtungszeitraumes eine Änderung der Bewirtschaftungsart ein, so hat die Beurteilung des vor dieser Änderung liegenden Zeitraumes unter der Annahme einer gleich bleibenden Bewirtschaftungsart zu erfolgen (VwGH 9.5.1995, 95/14/0001). Somit wäre für die Beurteilung der Zeiträume 1985 bis 1989 für eine weitere ertragsfähige Gestaltung zu berücksichtigen, dass RH ab 1990 weiterhin nichtselbständig tätig wäre. Dies würde zu dem Schluss führen, dass die Verluste noch höher sein würden, da noch weniger Zeit zur Verfügung gestanden wäre und vermehrt Fremdarbeitskräfte hätten beschäftigt werden müssen.

Diese Feststellungen zur Beurteilung von Liebháberei im Zeitraum vor der LieVO bedeuten für die Bw. im streitgegenständlichen Fall, dass bei ihnen in den streitgegenständlichen Jahren 1985 bis 1989 keine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle bestand.

Im zeitlichen Geltungsbereich der einzelnen Liebhábereiverordnungen:

Für die Jahre 1990 bis 1996:

Zum Jahr 1990:

Die Liebhábereiverordnung BGBl. 322/1990 ist auf Tatbestände anzuwenden, die ab ihrem Inkrafttreten (mit 23. Juni 1990) verwirklicht worden sind (VwGH 9.5.1995, 95/14/0001).

Die für das Jahr 1990 relevanten Tatbestände werden ab Beginn des Jahres 1990 verwirklicht und können daher gemäß den obigen Grundsätzen beurteilt werden. Auf Grund der vor dem Inkrafttreten der Liebhábereiverordnung geltenden Rechtslage, sind zur Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft einer Tätigkeit in erster Linie objektive Kriterien heranzuziehen (VwGH 9.5.1995, 95/14/0001). Vor Inkrafttreten der LieVO waren die gleichen Umstände

gegeben wie in den Jahren 1985 bis 1989. Erst gegen Ende des Jahres 1990, nach der arbeitsintensivsten Zeit in der Landwirtschaft, mit Ende Oktober 1990 löste RH ihr Dienstverhältnis auf. Ihren Wohnsitz behielt sie jedoch, ebenso wie ihr Gatte JH, in W bei.

Für das Jahr 1990 ist daher Liebhaberei in Bezug auf die landwirtschaftliche Betätigung der Bw. gegeben. Die oa Würdigungen und Begründungen zu den Jahren 1985 bis 1989 treffen auch für das Jahr 1990 zu.

Für die Jahre 1991 bis 1996:

Dieser Zeitraum liegt im Geltungsbereich der einzelnen Liebhabereiverordnungen in den jeweils geltenden Fassungen (BGBl. Nr. 322/1990, Nr. 33/1993).

Diesen Fassungen ist gemeinsam, dass § 1 LieVO einerseits von Betätigungen, bei denen prinzipiell vom Vorliegen einer Einkunftsquelle ausgegangen wird und andererseits von Betätigungen, bei denen Liebhaberei anzunehmen ist, was widerlegt werden kann, spricht. Einkünfte gemäß § 1 Abs 1 LieVO liegen bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen und nicht unter Abs 2 fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Hingegen ist gemäß § 1 Abs 2 Z 1 und 2 LieVO Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Freizeitausübung) und typischerweise in einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen sind.

Gemäß § 2 Abs 2 der LieVO liegt im Anlaufzeitraum der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung, bei der von einer Einkunftsquelle ausgegangen werden muss, jedenfalls keine Liebhaberei vor. Beim Anfall von Verlusten ist nach Ablauf des Anlaufzeitraumes unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, insbesondere unter Berücksichtigung der in § 2 Abs 1 LieVO aufgezählten Kriterien zu beurteilen, ob ausnahmsweise die Gewinnerzielungsabsicht fehle.

Für die Landwirtschaft liegt eine Einkunftsquelle nur dann vor, wenn der Betrieb nach landwirtschaftlichen Grundsätzen mit Gewinnerzielungsabsicht geführt und AUCH objektiv (Lage und Größe, Kulturgattung, tatsächliche Bewirtschaftungsweise) die Möglichkeit besteht, einen Gewinn zu erzielen, andernfalls ist Liebhaberei gegeben. Neben diesen objektiven Momenten sind auch subjektive Momente wie die Beweggründe des Ankaufs, Aufenthalt auf dem Besitz, Vorhandensein anderer Einkunftsquellen ua. in Erwägung zu ziehen. Abgesehen

von Großbetrieben ist die Mitarbeit des Betriebsinhabers charakteristisch für die Landwirtschaft (vgl Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 21 Anm. 3).

Die Bw. änderten mit Winter 1990/1991 insofern ihre Bewirtschaftungsart, als RH ihre nicht-selbständige Tätigkeit aufgab und landwirtschaftlicher Betriebsführer wurde. Jedoch wurde sie nicht landwirtschaftlicher Betriebsführer vor Ort und verlegte ihren Wohnort, sondern behielt RH ihren Wohnsitz in W bei. JH war weiterhin in W nichtselbständig tätig und behielt ebenfalls seinen Wohnsitz in W bei.

Punkto vielfältiger Ideen und verschiedener Anbauversuche von Beeren, verschiedenen pflanzlichen Kulturen änderten die Bw. nichts an der mangelnden Kontinuität ihrer Bewirtschaftungsform im Vergleich zu den vorhergehenden Jahren. Sie versuchten weiterhin den Markt auszuloten, ohne sich über einen längeren Zeitraum so intensiv und zielstrebig um den landwirtschaftlichen Betrieb zu kümmern, dass eine dauerhafte Änderung des Verhältnisses Einnahmen zu den Ausgaben erfolgt ist. Es wurden ab dem Jahr 1990 einerseits die Einnahmen gesteigert, gleichzeitig erhöhten sich jedoch im gleichen Umfang die Ausgaben. Diese positive Entwicklung der Einnahmen bedingte andererseits höhere Ausgaben, sodass eine "Umkehr" des Verhältnisses Einnahmen zu den Ausgaben - trotz zweimaliger geringfügiger Gewinne, im Vergleich zu den in den anderen Jahren erwirtschafteten Verlusten – nicht erfolgt ist und auch nie prognostiziert wurde. Speziell der Gewinn im Jahr 1995 widerspricht den objektiven Gewinnerzielungsmöglichkeiten, da im ersten Jahr des Beitritts bei der Europäischen Union die Förderungen am höchsten waren und nachher degressiv gesunken sind, sodass aus den Förderungen keine Erhöhung der Einnahmen zu erwarten war.

Eine Einkunftsquelle, wenn auch mit bescheidenen Gewinnen, ist anhand der vorliegenden Ergebnisse der Gewinnermittlung und der von den Bw. gesetzten Maßnahmen in der von ihnen weiterhin betriebenen Art der Bewirtschaftung objektiv nicht gegeben. Die Absicht insgesamt in einem angemessenen und absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss zu erzielen, ist mangels des ernsthaften, zielstrebigsten und intensiven Bewirtschaften der Landwirtschaft durch die Bw., sowie des weiterhin mangelnden Bemühens um Steigerung der Einnahmen bei gleichzeitiger Reduktion der Ausgaben objektiv nicht erkennbar.

Da aber die Absichten der Bw. innere Vorgänge sind, die nur anhand von äußeren Merkmalen beurteilt werden können, ist auf Grund der angeführten objektiven Umstände keine ernsthafte Gewinnerzielungsabsicht der Bw. festzustellen.

Vielmehr lässt die Art der ständig wechselnden Ideen, Vorschläge sowie Änderung der pflanzlichen Kulturen auf eine Art Experimentierfreudigkeit der Bw. schließen, hervorgerufen durch ihr Interesse an der Landwirtschaft, der sie mit "Neugier" begegnen, sodass die konsequente

Zielstrebigkeit zur Erzielung von Gewinnen fehlt. Dieses starke Interesse, schlägt sich gleich jedem anderen, der in seiner Freizeit seinen Interessen und Hobbys nachgeht, in der Art der Intensität der Bewirtschaftung und des Inkaufnehmens der hohen Ausgaben bzw. Verluste nieder. Die eigene Argumentation der Bw. lautet, dass bei orts- und branchenüblicher Bewirtschaftung ein derartiger Betrieb Existenzgrundlage für die bäuerliche Familie sei. Dies wird in der Regel bei genügender Intensität des Engagements der Betreiber sowie bei letztlich ernsthaftem Streben nach Gewinnen auch zutreffend sein, jedoch nicht, wenn die Existenzgrundlage durch andere Einkünfte gesichert ist und dies auch der Grund für die fehlende Zeit der intensiven Bewirtschaftung ist. Diese durch andere vorhandene Einkünfte gesicherte Existenz erlaubt das ständige Umorientieren, Markt ausloten sowie "Inkaufnehmen" der Verluste.

Es ist richtig sich auf ändernde Rahmenbedingungen einzustellen sowie die Marktlage zu beobachten, doch können Investitionen nicht zu Gewinnen führen, wenn die Art der Bewirtschaftung ständig gewechselt wird und dadurch neue Ausgaben anfallen. Dies führt dazu, dass steuerrechtlich kein Betrieb gemäß § 1 Abs 1 LieVO vorliegt, es wird daher steuerrechtlich auch kein neuer Anlaufzeitraum ausgelöst, sodass auch nicht von der Absicht der Gewinnerzielung gesprochen werden kann, wenn ein Projekt nicht zielstrebig verfolgt wird.

In der Landwirtschaft muss ein Projekt durchaus länger als ein, zwei oder drei Jahre verfolgt werden, um von einem zielstrebigen Tätigwerden auszugehen. Dies trifft bei beiden Bw. aus oa Gründen nicht zu.

Weiters kann eine – wenn auch bescheidene - Existenzgrundlage in der Regel nur mit hohem persönlichem Einsatz aufgebaut werden. Kann der hohe persönliche Einsatz aus verschiedenen - auch im privaten Bereich liegenden Gründen - nicht erbracht werden und ist es durchaus in der Disposition der Bw. gelegen dies zu ändern, so ist objektiv keine Absicht festzustellen einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften. Daran vermag auch die Größe der landwirtschaftlichen Flächen nichts zu ändern, da insbesondere diese Größe eine stärkeres Einbringen der zeitlichen Arbeitskraft erfordern würde, die durch die Beibehaltung des Wohnsitzes in großer Entfernung und die weiterhin starke berufliche Beanspruchung von JH ausgeschlossen ist. Die weiterhin vorherrschende finanzielle Absicherung der Verluste durch die hohen nichtselbständigen Einkünfte von JH sind der Leistbarkeit von privaten Aufwendungen anderer Steuerpflichtiger dieser Einkommensschicht vergleichbar, die diese aus privaten Interessen und Neigungen tätigen.

Die mangelnde Zielstrebigkeit äußert sich auch darin, dass die Bw. über Ersuchen der Berufungsbehörde seit 1997 nie eine fundierte Prognoserechnung vorgelegt haben. Sie ver-

weisen weder auf bereits eingelangte Erklärungen noch legen sie eine Prognoserechnung für die Zukunft vor.

Das Ersuchen um Vorlage einer Prognoserechnung wurde hingegen stets lapidar mit einem Ansuchen um Fristverlängerung zur Abgabe der Stellungnahme beantwortet. Dies mit der wesentlichen Begründung der vorherrschenden Arbeitsbelastung seitens der Bw..

Mit einer schlüssigen und fundierten Prognoserechnung hätten die Bw. konkrete Erkenntnisse zu einer gewinnorientierten und langfristig zielführenden Bewirtschaftung ihrer landwirtschaftlichen Flächen gewonnen. Vielmehr lässt die fehlende ernsthafte Auseinandersetzung mit den Ergebnissen, worauf die jahrelange Nichtbeantwortung des Vorhalts sowie das Wechseln der Art der Bewirtschaftung nach jeweiligem Interesse, das Beibehalten des Wohnsitzes in W, welche auch die Annehmlichkeiten des Stadtlebens sowie gemeinsames Familienleben bei Aufrechterhaltung der nichtselbständigen Tätigkeit von JH ermöglicht, auf eine sinnvolle Freizeitgestaltung schließen, die zudem finanziell abgesichert ist. Denn trotz der Größe des Betriebes wurde der landwirtschaftliche Betrieb immer in Form einer Freizeitlandwirtschaft betrieben. Dies erlaubte nicht nur eine sinnvolle Freizeitbeschäftigung, sondern wurde auch der Erholungswert, den der Aufenthalt auf dem Lande während der Freizeit bietet, nicht durch zu starke zusätzliche Inanspruchnahme der eigenen Arbeitskraft durch die Bewirtschaftung der landwirtschaftlichen Flächen geschränkt, sondern kam den Interessen und Neigungen in der Gestaltung der Lebensführung der Bw. entgegen. Die ganze Gestaltung der Lebensführung und die Art der Bewirtschaftung dieses landwirtschaftlichen Betriebes in Form einer Freizeitlandwirtschaft ist auf die in der Lebensführung der Bw. begründeten Neigungen – vergleichbar der Ausübung eines kapitalintensiven Hobbys – sowie der Möglichkeit dies als private Vermögensveranlagung zu nutzen, zurückzuführen

All dies lässt objektiv nicht auf die Absicht der Bw. einen Gesamtgewinn zu erzielen schließen, sondern ist aus all diesen Gründen auch für die Jahre 1991 bis 1996 die Betätigung der Bw. als Liebhaberei gemäß § 1 Abs 2 zu beurteilen und sind die Verluste steuerlich nicht anzuerkennen.

Wien, 26. Mai 2004