

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache XXX u. Mitges., BF.-Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben X vom 8. Juli 2011 betreffend Umsatzsteuer für 2010 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I.

Die Beschwerdeführer (Bf.) machten in der **Umsatzsteuererklärung** („Land- und Forstwirtschaft“) **für 2010 vom 28. April 2011** eine Umsatzsteuergutschrift in Höhe von 6.627,12 Euro geltend.

### II.

Im **angefochtenen Bescheid** wurde die Umsatzsteuer mit 0,00 Euro festgesetzt. Laut Bescheidebegründung liege keine unternehmerische Tätigkeit vor, wenn ausnahmsweise eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit entfaltet wird, die auf Dauer gesehen keine Gewinne oder Überschüsse erwarten lässt. Ob die Bewirtschaftung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes typisch der Lebensführung zuzurechnen oder typisch erwerbswirtschaftlich ist, sei im Einzelfall anhand ihrer Art und ihres Umfanges zu beurteilen. Bei der vorliegenden Kleinformstwirtschaft liege daher jedenfalls eine typisch der Lebensführung zuzurechnende Betätigung vor. Die beantragten Vorsteuern (6.730,84 Euro) könnten demnach nicht berücksichtigt werden.

### III.

In der **Berufung vom 12. Juli 2011 (nunmehr: Beschwerde)** wurde dagegen im Wesentlichen vorgebracht, dass es sich bei der gegenständlichen land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit sehr wohl um eine Betätigung iSd § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung handle. Die „18 ha große Land-/Forstwirtschaft“ sei zum Zeitpunkt des Kaufes (Ende 2008) in einem waldwirtschaftlich äußerst schlechten Zustand gewesen. Der Erwerb sei allerdings sehr wohl mit mittel- bis langfristiger Gewinnabsicht erfolgt. Derzeit sei man mit der Sanierung beschäftigt, damit der geplante standorttypische Gewinn erzielt werden könne. Laut Rechtsprechung könne man bei einer Waldgröße von 18 ha nicht mehr von einer „Kleinstwirtschaft“ sprechen. Eine diesbezügliche nachhaltige Bewirtschaftung sei daher auch nicht „typisch der Lebensführung zuzurechnen“. Das gelte insbesondere für die im vorliegenden Fall notwendigen waldbaulichen Sanierungsmaßnahmen.

#### IV.

In der **Anlage 1** zur Beschwerde wurde im Wesentlichen ergänzend ausgeführt, dass der verfahrensgegenständliche Wald ca. 20 km vom Haus der (Forst-)Eigentümer in X entfernt gelegen sei. Betriebsziel der Bf. sei eine mittel- bis langfristige Umwandlung des bestehenden weitgehenden Fichtenwaldes in einen Fichten-Mischwald mit Wertholzproduktion (standorttypische Hölzer). Die gute Lage des Waldes und gute äußere Erschließung würden (nach erfolgter Sanierung) auch Zusatzerträge möglich machen (zB Waldpädagogik). Den Bf. sei beim Kauf des Waldes allerdings klar gewesen, dass waldwirtschaftlich dringende Sanierungsschritte über einige Jahre erforderlich sein würden, um aus dem Wald den standorttypischen Ertrag erzielen zu können (ca. 15-jähriger „Arbeitsrückstau“).

Zum Zeitpunkt des Kaufes habe sich der Wald folgendermaßen zusammengesetzt:

- ca. 4 ha Windwurf aus 2005 (noch nicht aufgeforstet);
- ca. 12 ha Jungwald (Erstdurchforstung vom Vorbesitzer „verabsäumt“, schlechte Zugänglichkeit wegen fehlender Aufschließung);
- Rest Altbestand (dringend notwendige Einzelstammentnahme mittels Seilkran).

Der gesamte Wald sei sehr (zT sogar extrem) steil mit teilweise schlechtem Boden. Die Erschließung einer Teilfläche sei „gut“, jedoch bereits mit Schäden aus zT völlig unzureichender oder fehlender Wasserführung der Forststraße.

Bisher seien folgende Sanierungsschritte erfolgt:

- notdürftige Sanierung der bestehenden Forststraße zwecks Abfuhr des Holzes aus dem Windbruch (2009);
- Aufforstung des Kahlschlages (2010/2011);
- Einholung der Genehmigung einer Forststichstraße zur Erschließung/Durchforstung des Jungwaldes (2010);
- Errichtung eines Geräteschuppens;
- Beginn der dringend notwendigen Durchforstung von ca. 12 ha (2010/2011).

Dabei werde so viel als möglich in Eigenleistung durchgeführt (auch unter Mithilfe von Familienangehörigen). Geräte würden nur nach tatsächlicher Notwendigkeit angeschafft. Größere Geräte würden – wenn immer möglich – gebraucht gekauft oder im Einzelfall, nach Kosten-/Nutzenabwägung, ausgeborgt. Der Wald werde dabei als eigener, in sich geschlossener Betrieb geführt und abgerechnet. Nach Abschluss der notwendigen weiteren Sanierungsmaßnahmen in den nächsten Jahren werde der Wald einen standorttypischen Ertrag, dh. mittel- bis langfristig Gewinn abwerfen (Steilheit und zT karger Boden seien dabei zu berücksichtigen).

## V.

In der **Beschwerdeergänzung vom 28. Juli 2011** wurde weiters ausgeführt, dass ein Land- und Forstwirt nur dann auf die Umsatzsteuerpauschalierung verzichten und einen Antrag auf Regelbesteuerung einbringen werde, wenn nach Ablauf von zumindest fünf Jahren ein Vorsteuerüberhang resultiert. Die Option auf Regelbesteuerung könne somit für die Abgabenverwaltung nie zu einem „Geschäft“ werden. Land- und forstwirtschaftliche Betriebe seien nach der Rechtsprechung im Regelfall unter § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung einzureihen. Liebhaberei liege daher nach § 6 Liebhabereiverordnung nicht vor. Die Beurteilung der Liebhaberei habe einzig und allein abstrakt nach der Verkehrsauffassung und nicht anhand der subjektiven Verhältnisse zu erfolgen. Liebhaberei sei aber laut Rechtsprechung jedenfalls ab 16 ha zu verneinen (im vorliegenden Fall umfasse der Betrieb sogar 18 ha). Es könnten also nur Kleinstlandwirtschaften Liebhaberei sein.

## VI.

Im **Vorlagebericht des Finanzamtes vom 30. Jänner 2012** wurde ausgeführt, dass es im vorliegenden Fall um einen Forst mit einer Fläche von 17,9887 ha und einem Einheitswert von 1.400 Euro gehe. Ertragsteuerlich unterliege der Betrieb der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung, hinsichtlich der Umsatzsteuer sei gemäß § 22 UStG 1994 zur Regelbesteuerung, beginnend ab 1. Jänner 2010, optiert worden (Antrag vom 23. Dezember 2010). An Vorsteuern seien in der Folge 6.730,84 Euro bei einem Gesamtumsatz vom 864,29 Euro geltend gemacht worden. Die gegenständliche Forstwirtschaft werde von den beiden Mitgesellschaftern im Nebenerwerb betrieben.

Da im vorliegenden Fall auf Grund des Antrags auf Regelbesteuerung zu den allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 gewechselt worden sei, wäre eine Beurteilung, ob eine Unternehmereigenschaft vorliegt, nach § 2 Abs. 1 UStG 1994 iVm § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 und der Liebhabereiverordnung vorzunehmen. Wird eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit entfaltet, die auf Dauer gesehen keine Gewinne oder Überschüsse erwarten lässt und unter § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung fällt, liege keine unternehmerische Tätigkeit vor. Im Unterschied zur einkommensteuerlichen Liebhaberei müsse über die umsatzsteuerliche Liebhaberei sofort mit Beginn der Tätigkeit

entschieden werden. Einen Beobachtungszeitraum wie in der Einkommensteuer gebe es nicht. Ob die Bewirtschaftung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes typisch der Lebensführung zuzurechnen oder typisch erwerbswirtschaftlich ist, sei im Einzelfall anhand ihrer Art und ihres Umfangs zu beurteilen. Bei einer Kleinlandwirtschaft liege daher jedenfalls eine typisch der Lebensführung zuzurechnende Betätigung vor. Eine typisch der Lebensführung zuzurechnende Betätigung liege darüber hinaus auch vor, wenn eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit nach ihrem Umfang lediglich in einem Ausmaß entwickelt wird, die einer Tätigkeit entspricht, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist.

Wie von den Bf. ausgeführt, sei nach der Judikatur (insbes. VwGH 16.12.2009, 2008/15/0059) die Liebhaberei abstrakt nach der Verkehrsauffassung und nicht an Hand der subjektiven Verhältnisse zu beurteilen. Hinsichtlich der Bewirtschaftung einer Landwirtschaft sei dort ausgesprochen worden, dass eine bewirtschaftete Fläche von 16 ha nicht mehr als Kleinlandwirtschaft angesehen werden könne, weshalb deren Bewirtschaftung – abstrakt nach der Verkehrsauffassung – keine Betätigung darstelle, die unter § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung zu subsumieren sei. Nach Ansicht des Finanzamtes könne dieses Erkenntnis jedoch nicht auf den gegenständlichen Sachverhalt angewendet werden, da es sich hierbei nicht um eine Landwirtschaft, sondern um einen forstwirtschaftlichen Betrieb handle.

Im Erkenntnis VwGH 26.11.2002, 98/15/0144, in welchem der Betrieb eines Forstes nach den Liebhabereikriterien zu beurteilen gewesen sei, werde hingegen ausgeführt: „In der nebenberuflich erfolgten Bewirtschaftung eines Forstes von lediglich rd. 20 ha durch einen ansonsten freiberuflich Tätigen ist typischerweise ein Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung gegeben“. Das Finanzamt sehe im vorliegenden Sachverhalt auf Grund der Gegebenheiten – Kleinformwirtschaft in der Größe von 18 ha, beide Mitgesellschafter vollbeschäftigt im Hauptberuf – einen vergleichbaren Fall gegeben, weshalb von einer umsatzsteuerlichen Tätigkeit iSd § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung auszugehen sei.

Sollte der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidung allerdings der Sofortbeurteilung des Finanzamtes nicht folgen, werde der Antrag auf vorläufige Abgabenfestsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO gestellt.

## VII.

Dagegen wurde in der **Stellungnahme** der Bf. vom **9. Februar 2012** im Wesentlichen ausgeführt, dass nach den Umsatzsteuerrichtlinien land- und forstwirtschaftliche Betriebe im Regelfall unter § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung einzureihen seien. Liebhaberei liege daher nicht vor. Auch nach der Literatur komme Liebhaberei im Bereich der Land- und Forstwirtschaft nur mehr in Ausnahmefällen in Betracht. Von Liebhaberei könne demnach nur dann gesprochen werden, wenn auf Dauer gesehen keine Gewinne oder Überschüsse erwartet werden können, sodass keine unternehmerische Tätigkeit gegeben ist. Die

verfahrensgegenständliche Forstwirtschaft werde aber nach land(forst)wirtschaftlichen Grundsätzen und auch mit Gewinnabsicht geführt.

Wie aus den – in der Folge näher ausgeführten – Einnahmen und Ausgaben der Jahre 2009ff hervorgehe, liege hier in keinsten Weise eine Betätigung vor, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist (zB Umsatz 2009 - 2011 mehr als 43.600 Euro). Die bereits erwähnten (von den Vorbesitzern nicht durchgeführten) Sanierungen und waldbaulichen Maßnahmen nach dem Kauf 2008 seien notwendig. Wegen dieser land(forst)wirtschaftlich notwendigen Anlaufkosten ergäben sich für den Betrieb in den ersten Jahren nicht in jedem Jahr Überschüsse. Sämtliche Maßnahmen dienten aber ausschließlich der Wertsteigerung des Waldes, seien nachhaltig werthaltig und würden bis 2012/2013 abgeschlossen sein.

Entspräche die Auffassung des Finanzamtes bezüglich Liebhaberei der Richtigkeit, so würde dies bedeuten, dass jeder optierende Forstwirt schon einzig und allein auf Grund der Option Gefahr läuft, als Liebhabereibetrieb eingestuft zu werden, da die Überlegung und Entscheidung zur Option eben von der Tatsache abhängt, ob nach Ablauf des Mindestbindungszeitraumes von fünf Jahren ein Vorsteuerüberhang gegeben ist oder nicht.

Zusammenfassend gesagt, werde der gegenständliche land(forst)wirtschaftliche Betrieb mit Gewinnabsicht geführt. Größe der Forstwirtschaft, Bodenbeschaffenheit, Bestand/ Kulturgattung und nachhaltige Bewirtschaftungsweise würden einen Gewinn zulassen (s Ist-Umsätze 2009-2011 und Geschäftsplan lt. Beilage). Land- und forstwirtschaftliche Betriebe würden in erster Linie bei größeren Investitionen optieren, um nach Ablauf des fünfjährigen Bindungszeitraumes einen sog. Vorsteuerüberhang lukrieren zu können. Die Liebhabereibeurteilung habe einzig und allein abstrakt nach der Verkehrsauffassung und nicht anhand der subjektiven Verhältnisse zu erfolgen. Liebhaberei sei für einen Forstbetrieb mit 18 ha aber jedenfalls zu verneinen; andernfalls würden bis zu ca. 50% aller Forstwirtschaften in Österreich unter Liebhaberei fallen.

## VIII.

Aus dem der o.a. Stellungnahme beigelegten „**Geschäftsplan**“ geht ua. hervor:

- Die „Einnahmen aus Holzverkauf (abzüglich Bringungskosten)“ 2009 - 2018 betragen demnach insgesamt 104.759,11 Euro.
- Diese Einnahmen abzüglich „Ausgaben laufend“ 2009 - 2018 betragen demnach insgesamt 56.157,10 Euro.
- Auch die Sanierungsprojekte - nach dem Waldkauf - sind dort näher angeführt.

## IX.

Das Finanzamt äußerte sich - über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 30. August 2013 bzgl. der neueren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes

(VwGH 25.04.2013, 2010/15/0107) - in der **Stellungnahme vom 3. September 2013** schließlich noch dahingehend, dass im vorliegenden Fall ein vergleichbarer Sachverhalt wie im genannten Erkenntnis deshalb nicht gegeben sei, weil im bisherigen Verfahren vom Finanzamt keine ertragsteuerliche Liebhabereibeurteilung vorgenommen worden sei, welche sich dann hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Qualifikation auf einen bloßen Verweis auf die Bestimmung des § 6 Liebhabereiverordnung erschöpft habe, sondern von Anfang an eine umsatzsteuerliche Beurteilung des Sachverhaltes nach dem UStG 1994 iVm LVO 1993 erfolgt sei. Als Ergebnis dieser Prüfung habe das Finanzamt eine umsatzsteuerliche Betätigung – in der Terminologie des EuGH eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ – verneint.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

In der Fachliteratur (vgl. zB Rauscher, SWK 22/2013, 989) wurde bereits darauf hingewiesen, dass der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 25.04.2013, 2010/15/0107, im Fall einer Kleinlandwirtschaft mit Tierzucht (landwirtschaftliche Nutzfläche mit Wald im Ausmaß von lediglich rd. 2 ha) klargestellt hat, dass für die umsatzsteuerliche Liebhabereibeurteilung von (typisch der Lebensführung zuzurechnenden) Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung das Kriterium der objektiven Ertragsfähigkeit (vgl. ertragsteuerliche Liebhaberei) nicht maßgeblich ist. Stattdessen ist das Vorliegen einer „wirtschaftlichen Tätigkeit“ im Sinne der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (im Erkenntnisfall: 6. MwSt-RL) zu prüfen. Dazu ist eine Betrachtung anzustellen, wie sich die näheren Umstände, unter denen der Steuerpflichtige die Betätigung ausübt, im Vergleich mit jenen Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, verhalten (marktkonformes Verhalten). Das (steuerliche) Ergebnis der Tätigkeit ist demnach umsatzsteuerlich nicht relevant.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im o.a. Erkenntnis ua. ausgeführt wie folgt:

*"(...) Nach Art. 4 Abs. 1 und 2 der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG gilt als Steuerpflichtiger, wer die wirtschaftliche Tätigkeit eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig, zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.*

*Das umsatzsteuerliche Verständnis von Liebhaberei ist seit dem UStG 1994 damit wesentlich enger gefasst als das ertragsteuerliche. Dem wurde in Österreich durch die LVO 1993 insofern Rechnung getragen, als Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn für grundsätzlich erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten (vgl. § 1 Abs. 1 LVO 1993) nicht mehr in Frage kommt. Die Bestimmung des § 1 Abs. 2 LVO 1993 erfasst Tätigkeiten, die auch im Verständnis des Unionsrechts oftmals nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten angesehen werden können. Tätigkeiten, die ein Hobby darstellen oder der Freizeitgestaltung dienen, bilden keine wirtschaftlichen Betätigungen i. S. d. Unionsrechtes.*

*Wird eine Tätigkeit nicht zur Erzielung von Einnahmen, sondern beispielsweise aus persönlicher Neigung ausgeübt, darf auch die Erzielung gelegentlicher Einnahmen nicht dazu führen, als Unternehmer einen Vorsteuerabzug zu erlangen (vgl. Melhardt/Tumpel, UStG, § 2 Rz 376).*

*Die Abgrenzung der wirtschaftlichen Tätigkeit zum privaten Konsum erfordert nach der Rechtsprechung des EuGH eine Betrachtung der Gesamtheit der Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalls (vgl. EuGH vom 26. September 1996, Enkler, C-230/94, Randnr. 30, und zur Nutzung eines Privatforstes das Urteil vom 19. Juli 2012, Redlihs, C-263/11, Randnr. 40).*

*Im Urteil Redlihs hat der EuGH darauf abgestellt, ob der Betroffene aktive Schritte der Forstwirtschaft unternimmt, indem er sich ähnlicher Mittel wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleister im Sinne von Art. 9 Abs 1 1 Unterabs. 2 der RL 2006/112/EG (entspricht Art. 4 Abs 1 und Abs 2 der RL 77/388/EWG) bedient. Bejahendenfalls sei die fragliche Tätigkeit als „wirtschaftliche Tätigkeit“ (somit als unternehmerisch im Sprachgebrauch des UStG 1994) zu beurteilen (...)*

Zusammenfassend gesagt, ist laut diesem Erkenntnis, welches das Bundesfinanzgericht auch für den vorliegenden Fall von Bedeutung hält, für den Bereich der Umsatzsteuer, und zwar jedenfalls auch im Zusammenhang mit land- und forstwirtschaftlichen Betätigungen, also nicht der einkommensteuerliche Liebhabereibeurteilungsmaßstab der Absehbarkeit eines steuerlichen Gesamterfolgs (objektive Ertragsfähigkeit im Sinne des § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung) maßgeblich, sondern ob eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne der Richtlinie 2006/112/EG (Mehrwertsteuersystemrichtlinie) vorliegt. Damit ist – wie dies der Verwaltungsgerichtshof im o.a. Erkenntnis auch zum Ausdruck bringt – das (steuerliche) Ergebnis (eine Prognose zur Beurteilung der Absehbarkeit eines steuerlichen Gesamterfolgs) für die Umsatzsteuer nicht relevant. Ob eine (typisch der Lebensführung zuzurechnende) Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung umsatzsteuerlich beachtlich ist, hängt der EuGH-Rechtsprechung folgend davon ab, wie sich (in Betrachtung der Gesamtheit der Gegebenheiten) die näheren Umstände, unter denen der Steuerpflichtige die Betätigung ausübt, im Vergleich mit jenen Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, verhalten (marktkonformes Verhalten / kalkulatorische) Marktkonformität) (vgl. nochmals: Rauscher, a.a.O.).

Vor diesem Hintergrund betrachtet, hat es das Finanzamt laut Aktenlage im vorliegenden Fall jedoch tatsächlich verabsäumt, Feststellungen darüber zu treffen, unter welchen (näheren) Umständen die Bf. die streitgegenständliche Betätigung (Forst) im verfahrensgegenständlichen Zeitraum ausgeübt haben. Die Bf. haben sich dazu in diversen Eingaben zwar geäußert. Das Finanzamt hat sich mit deren diesbezüglichen Vorbringen bislang aber offenbar nicht auseinandergesetzt.

Da somit Feststellungen des Finanzamtes, wie sich (in Betrachtung der Gesamtheit der Gegebenheiten) die näheren Umstände, unter denen die Bf. diese Betätigung

ausgeübt haben, im Vergleich mit jenen Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, verhalten (marktkonformes Verhalten / kalkulatorische) Marktkonformität), zur Gänze fehlen, ist die Sache auch noch nicht entscheidungsreif. Solcher Feststellungen hätte es nämlich bedurft, um das Vorliegen einer „wirtschaftlichen Tätigkeit“ im Sinne der 6. MwSt-RL verneinen zu dürfen.

Ob nun die Betätigung der Bf. als eine solche iSd § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (so die Ansicht der Bf.) oder als eine solche iSd § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung (so die Ansicht des Finanzamtes) einzustufen ist, kann hier also dahingestellt bleiben, weil entsprechend dem oben Gesagten auch im Falle einer land- und forstwirtschaftlichen Betätigung iSd § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung jedenfalls die entscheidungswesentliche Frage - nachvollziehbar - zu klären gewesen wäre, ob es sich um eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Unionsrechtes handelt.

Im Übrigen ist dem Finanzamt zwar darin beizupflichten, dass der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 26.11.2002, 98/15/0144, die Auffassung vertreten hat, dass „in der nebenberuflichen Bewirtschaftung eines Forstes von lediglich rd. 20 ha (...) typischerweise ein Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung gegeben“ ist. Allerdings hat der Verwaltungsgerichtshof in einem späteren Erkenntnis (vgl. VwGH 16.12.2009, 2008/18/0059) im Falle einer landwirtschaftlich bewirtschafteten Fläche von „mehr als 16 ha“ (!) zum Ausdruck gebracht, dass „eine Landwirtschaft dieser Größenordnung (...) jedenfalls nicht mehr als Kleinlandwirtschaft angesehen werden kann, weshalb deren Bewirtschaftung – abstrakt nach der Verkehrsauffassung – keine Betätigung darstellt, die unter § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung subsumiert werden kann“.

Der Vollständigkeit halber wird auch noch angemerkt, dass gerade im Bereich der Land- und Forstwirtschaft (schon auf Grund der für einen angemessenen Lebensunterhalt nicht ausreichenden wirtschaftlichen Kraft vieler Betriebe) der Nebenerwerb gegenüber dem Vollerwerb die typische Betriebsform geworden ist, sodass hieraus allein kein Indiz für eine Tätigkeit iSd § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung abzuleiten ist (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 21 Anm. 5), und nach der Verwaltungspraxis (vgl. LRL 2012 Rz 170) land- und forstwirtschaftliche Betriebe im Regelfall unter § 1 Abs. 1 LVO einzureihen sind.

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis



verbunden ist. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat (Abs. 2). Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst (Abs. 3).

Die Aufhebung unter Zurückverweisung ist eine Ermessensentscheidung.

Entsprechend dem Zweck der Norm setzt eine aufhebende und zurückverweisende Beschwerdeerledigung voraus, dass die Unterlassung der Ermittlungen "wesentlich" ist (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 278 Tz 11). Davon ist aber im vorliegenden Fall entsprechend dem oben Gesagten (in erheblichem Ausmaß ungeklärte Sachverhaltsfragen; erheblicher Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen) jedenfalls auszugehen.

Eine Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Bundesfinanzgericht wäre im vorliegenden Fall auch weder „selbst im Interesse der Raschheit gelegen“ noch „mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden.“ Ganz im Gegenteil ist im Zusammenwirken von Bf. und Abgabenbehörde vor Ort eine wesentlich verfahrensökonomischere Klärung der offenen Sachverhaltsfragen zu erwarten.

Für die Ermessensübung (§ 20 BAO) zu Gunsten einer Bescheidaufhebung sprechen im vorliegenden Fall neben dem Grundsatz der Verfahrensökonomie (Wahrung des Parteiengleichs im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens) und dem Gesichtspunkt, dass den Bf. der volle Instanzenzug erhalten bleiben soll, nicht zuletzt auch die Überlegung, dass es nicht im Sinne des Gesetzes wäre, wenn das Bundesfinanzgericht, statt seine (umfassenden) Kontrollbefugnisse wahrzunehmen zu können, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen hat (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 278 Tz 5, mwN). Es widerspräche auch der durch die BAO vorgegebenen Aufgabenverteilung zwischen Abgabenbehörden und Bundesfinanzgericht, wollte man die diesbezügliche Verantwortlichkeit verwaltungsbehördlichen Handelns auf das Bundesfinanzgericht übertragen.

Das Finanzamt wird daher im erstinstanzlichen Verfahren unter voller Mitwirkungsverpflichtung der Bf. die bislang unterbliebenen o.a. Sachverhaltsfeststellungen erst zu treffen haben.

Im Ergebnis war der angefochtene Bescheid gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde deshalb aufzuheben, weil die noch durchzuführenden Ermittlungen einen anders lautenden Bescheid nach sich ziehen können. Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen (nicht bloß ergänzende Ermittlungen zur Klärung des Sachverhaltes) war der Aufhebung der Vorrang vor der Fortsetzung der Ermittlungen vor dem Bundesfinanzgericht zu geben.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung (insbes. Abweichen des Erkenntnisses von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Fehlen einer solchen Rechtsprechung, uneinheitliche Beantwortung der zu lösenden Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes) zukommt.