



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch gesamten Berufungssenat, und zwar durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Gertraud Hausherr, Stv. Kammerdirektor Ing. Mag. Dr. Martin Jilch und Regionaldirektor Johann Gamper im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufung des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel, vertreten durch Oberrat Herbert Winkler, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 2005 nach der am 8. Juni 2011 am Finanzamt Waldviertel in Krems an der Donau durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) wird beim Finanzamt Waldviertel zur Einkommensteuer veranlagt.

Der Bw. erzielte im Berufungszeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Beamter im niederösterreichischen Landesdienst sowie als selbständiger Versicherungsagent bzw. Vertreter.

Der Bw. erklärte ferner negative Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Aktenkundig ist eine Begründung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1988 bis 1990 vom 19. September 1991, in welcher das damalige Finanzamt Krems an der Donau ausführte:

„Gem. § 2 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung sind bestimmte Kriterien zu untersuchen und sodann ist anhand des sich ergebenden Gesamtbildes zu beurteilen, ob von einer

Einkunftsquelle auszugehen ist. Die von Ihnen betriebene Fischzucht stellt nach Ansicht des Finanzamtes Krems an der Donau keine Einkunftsquelle dar, da die aufgetretenen Verluste die Umsätze erreichen bzw. übersteigen und bisher keine Gewinne (Überschüsse) erzielt wurden. Weiters konnte auf Grund Ihrer Angaben festgestellt werden, dass die Fischzucht nicht wirtschaftlich geführt werden kann, was sich alleine schon aus der Entfernung der Teiche von Ihrem Wohnort ergibt sowie aus der mangelhaft betriebenen Werbung. Weiters konnte nicht festgestellt werden, dass Verbesserungsmaßnahmen gesetzt wurden bzw. werden, die zu einer beachtenswerten Verbesserung der Ertragslage führen."

Aktenkundig sind die Veranlagungen ab dem Jahr 1993.

Für die Jahre 1993 bis 2005 wurden folgende Ergebnisse aus der Teichwirtschaft erklärt:

Ergebnisaufgliederung 1993 bis 2005

	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Erlöse	39 055,00	86.264,27	83.195,00	103.464,80	133.756,00	113.476,00	162.617,00	83.824,50	88.600,88	787,02	1.018,00	468,70	1.239,20
Versicherungsent.			13.044,00										
Anlagenverkauf						21.600,00							
Se Einnahmen	39.055,00	86.264,27	96.239,00	103.464,80	133.756,00	135.076,00	162.617,00	83.824,50	88.600,88	787,02	1.018,00	468,70	1.239,20
Pacht	64 000,00	64.000,00	94.000,00	25.734,88	55 440,93	45 540,36	78.579,96	4.665,00	4.500,00	977,00	675,00		40,00
Lizenzen	33 000,00	33.000,00	33.000,00	49.500,00	33.000,00	33.000,00	18.000,00	14.000,00	27.000,00	520,00			
Besatzfische	30.130,00	6.669,80	4.000,00	74.597,30	32 968,00	30.760,00	2.839,00	11.000,00	10.920,50				400,31
Fischfutter	2.331,25	1.863,80	3.892,60	5.844,30	4.197,00		1 296,90		2.198,30				
Instandhaltungen	4.186,00				7.752,00								
geringw. WG	3 151,31	10 398,40	21.610,58	43.794,78	18.444,58	14.287,00	13.321,23	13.171,08	3.404,20	1.311,50			
Werbung	356,40	1.223,28	1.650,00	792,00	23.230,00	1.096,86	3.373,56	792,78	3.976,40				109,66
Km-Gelder/Kfz-Kost.	29.532,40	53.797,51	72.805,75	72.060,40	37.621,20	36.657,38	24 267,70	23 686,60	24.323,08	83,15		24,92	311,14
Parkgebühren	384,00												
AfA	1.600,00	14.048,00	17.648,00	21.248,00	22.048,00	25.248,00	12.800,00	6.075,00	3.350,00	1.750,00	738,58		671,20
Strom		1.500,00	1.500,00										
Postgeb/Telefon		161,00	247,50	3.746,70	13.030,40	6.191,50	7.745,41	7.200,30	5.551,91				
Mitgliedsbeitrag							400,00		750,00	155,19			
Schwund/Diebstahl									12.000,00				
übrige Ausgaben											53,00	500,00	
Se Ausgaben	168 671,36	186.661,79	250.354,43	297.318,36	247.732,11	192.781,10	162.623,76	80.590,76	97.974,39	4.796,84	1.466,58	524,92	1.532,32
Ergebnis	-129.616,36	-100.397,52	-154.115,43	-193.853,56	-113.976,11	-57.705,10	-6,76	3.233,74	-9.373,51	-4.009,82	-448,58	-56,22	-293,12

Ergebnisse 1993-2001 in ATS -755.810,6

Ergebnisse 1993-2001 in Euro -54.926,9

Ergebnisse 2002-2005 in Euro -4.807,7

Gesamtergebnis 1993-2005 -59.734,6

Die Veranlagungen der Jahre 1993 bis 1995 erfolgten erklärungsgemäß unter Berücksichtigung der angegebenen Verluste aus Land- und Forstwirtschaft.

In Beantwortung eines Vorhalts des Finanzamtes vom 30. März 1999 teilte der Bw. mit Schreiben vom 10. Mai 1999 mit:

„Ich bin bestrebt, durch meine Teichwirtschaften Gewinne zu erzielen.

In den vergangenen Jahren habe ich Lizenzen genommen bzw. Teiche gepachtet gehabt, die nachträglich gesehen, meine Erwartungen in keiner Weise erfüllt haben.

Ich habe mich daher von diesen verlustbringenden Anlagen mit Ende 1998 getrennt.

Hiezu darf ich bemerken dass ich den Teich R erst mit dem Jahr 1997 fischereimäßig zu bewirtschaften begonnen habe und in den Jahren davor nur zuchtmäßig geführt habe, so dass dies zu Verlusten führen musste, da keine Verwertung des Besatzes erfolgte.

Gleichzeitig habe ich das kostenintensive Fahrzeug Kombi Range Rover verkauft.

Dadurch konnte ich eine Kostenreduktion von ca. S 70.000,-- pro Jahr erzielen.

Die genaue Abrechnung erfolgt mittels Einkommensteuererklärung samt G+V-Rechnung 1998. Zur Vorlage dieser ersuche ich um Fristverlängerung bis Ende Juni 1999.

Vorschaurechnung für die künftigen Jahre ab 1999:

Teich R :

Ausgabe von max. 8 Jahreslizenzen zum Preis von S 8.800,00

Ausgabe von mied. 60 Tageslizenzen zu S 550,00 pro Tag

Verkauf der Kleinfische und Krebse (Erlöse ca. S 20.000,00 pro Jahr).

Ev. ab Oktober 99 Ausgabe von Zanderlizenzen zum Preis von S 400,00/Tag (noch fraglich)

Teich O :

Aufzucht von großen Forellen und Saiblingen als Besatzfische

*Aufzucht von Forellen und Saiblingen als Speisefische, Nebenproduktion Krebse
geplante Erlöse aus diesem Titel ca. S 40.000,00/Jahr*

Aufzucht von Stören für Teich R

Anbei eine Fischereiordnung und eine Preisliste für Teich R zur Kenntnis. Besatzfische für Teich R kaufe ich direkt aus der Tschechischen Republik an (günstiger Preis).

Ich muss Ihnen noch mitteilen, dass Investitionen, die mir durch die seit März 99 in Kraft getretene Lebensmittelhygieneverordnung vorgeschrieben wurden, noch durchgeführt werden müssen. Die Investitionshöhe ist mir derzeit noch unbekannt."

Am 20. Jänner 2006 teilte das Finanzamt dem Bw. mit:

„Das Finanzamt beabsichtigt in Bezug auf die Liebhabereiverordnung Ihre Tätigkeit als Liebhaberei einzustufen, das heißt, dass keine Einkunftsquelle vorliegt.

Mit Ihrer seit 1993 wieder ausgeübten Tätigkeit der Betreibung einer Fischzucht haben Sie bis 2004 einen Gesamtverlust von € 44.540,00 erwirtschaftet. Zur Annahme einer Gewinnerzielungsabsicht und damit zur Annahme einer Einkunftsquelle, muss das objektiv erkennbare Ertragsstreben darauf gerichtet sein, in absehbarer Zeit Gewinne zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern auch zu einem Gesamtgewinn führen.

Sollte die Liebhabereivermutung nicht widerlegbar sein, ist eine Betriebsaufgabe zu unterstellen und ein Aufgabegewinn zu ermitteln.

Sie werden ersucht, zu diesem Sachverhalt schriftlich Stellung zu nehmen."

Dieser Vorhalt wurde vom Bw. mit Schreiben vom 29. März 2006 wie folgt beantwortet:

„Zu Ihrer Anfrage vom 20.1.2006 darf ich mich für die lange Bearbeitungszeit meinerseits entschuldigen, da auf Grund von EDV Problemen sämtliche bearbeitungsspezifischen Dateien unbrauchbar waren und erst mühsam rekonstruiert werden mussten.

Ich habe im Jahr 2003 für den Teich (Größe ca. 1,5 ha) in R eine Lizenz für die Fischerei am Gewässer erworben. Diese Lizenz beinhaltete viele über das normale Ausmaß hinausgehende fischereiliche Rechte.

Weiters habe ich einen Teich (ca. 1,2 ha) bei D gepachtet.

Mit diesen beiden Teichen hatte ich die Absicht, entsprechende Gewinne zu erwirtschaften.

Dass jedoch trotz sorgfältiger Planung die Realität anders aussieht, kommt vor. Dies hat in meinem Fall folgende Ursachen:

- *Ich habe mich bei der Wahl meines damaligen Fahrzeuges aufgrund der Marke und Type mit den Kosten verkalkuliert.*
- *Gesetzliche Vorgaben (Bestellung von Fischereiaufsichtsorganen, Besatzmaßnahmen) wurden seitens des Lizenzgebers bzw. des Verpächters nicht eingehalten.*

Insbesondere Punkt 2 hat mich im Laufe der Zeit viele Einnahmen gekostet. Dies entstand durch Ausfall von Lizenzgebühren durch Schwarzfischer (seit Ostöffnung) und Diebstahl von Fischen und anderen Wassertieren aufgrund von nicht vorhandener Überwachung des Reviers (an Wochenenden habe ich die Überwachung durchgeführt - mit entsprechenden KFZ-Kosten).

Weiters musste ich für den Fischbesatz im Teich R aufkommen.

Den genauen Einnahmenausfall kann ich leider nicht genau beziffern, er liegt jedoch bei geschätzten € 10.000,00 aufgrund des Abfischartes im Jahr 2001.

Mit Ende des Jahres 2001 habe ich die Teichwirtschaften aufgrund nunmehr eingetretenen Unrentabilität (Fischdiebstahl, Lebensmittelhygieneverordnung, gesetzliches Verbot von Lebendköder) aufgegeben und widme mich seither der Zucht und Aufzucht von Zierfischen (Koi, Orfen, Goldfische usw.). Den Grundbesatz (Jungfische und Brütinge) hiezu habe ich von Gartenteichbesitzern (Überbesatz) geschenkt bekommen.

Die Einkünfte aus Aufzucht und Verkauf sind für die weitere Zeit Erfolg versprechend. Ich arbeite mit dem Verkauf mit einem Gartenbaubetrieb zusammen.

Anbei übersende ich Ihnen eine Aufstellung über die Jahre 1993 bis 2005, betreffend die Einnahmen und Kosten für Pacht/Lizenzen, Besatz und Futter.

Unter Berücksichtigung der geschätzten Einnahmenausfälle (siehe oben) ist der Betrieb der Teichwirtschaften positiv.

Die Kosten für Pacht/Lizenzen in den Jahren 2002 bis 2005 sind Altlasten der vorangegangenen Jahre.

Die weiteren Aufwendungen, die zu dem Gesamtverlust führen, sind KFZ-Kosten, geringwertige Wirtschaftsgüter und zum Teil die Berücksichtigung der AfA.

Da ich mir gleichartige gewinnbringende Betriebe zum Vorbild genommen habe, war es mein Bestreben, mit diesen Teichwirtschaften positives Einkommen zu erzielen.

Ich ersuche Sie daher im Hinblick auf die positiven Einkommensaussichten für die nächsten Jahre, diese Tätigkeit nicht als Liebhaberei einzustufen."

Mit Bescheiden vom 3. August 2006 wurde der Bw. vom Finanzamt Waldviertel zur Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 2005 veranlagt, wobei die erklärten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (für die Jahre 1996 bis 2001 endgültig, für die Jahre 2002 bis 2005 gemäß § 200 BAO vorläufig) außer Ansatz blieben.

Begründend führte das Finanzamt aus:

„Seit dem Jahr 1993 betreiben Sie eine Teichwirtschaft und erklären aus dieser Tätigkeit für den Zeitraum 1993 -2005 einen Gesamtverlust von € 59.734,64. Aufgrund dieser negativen Einkünfte ist die Betätigung anhand der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften BGBI Nr. 33/1993(Liebhabereiverordnung 1993) zu prüfen, ob eine steuerlich relevante Einkunftsquelle vorliegt.“

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LHVO) liegen Einkünfte bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die

- *durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3 LHVO) zu erzielen, und*
- *nicht unter Abs. 2 fällt.*

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3 LHVO) nachvollziehbar ist.

Liebhaberei ist nach § 1 Abs. 2 LHVO 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, wie Freizeitlandwirtschaft oder Freizeitfischerei) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, oder

3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Gemäß § 2 Abs. 4 LHVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LHVO 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 LHVO) 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.

Unter Gesamtgewinn ist nach § 3 Abs. 1 LHVO der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen.

Wertänderungen von Grund und Boden, der dem Anlagevermögen angehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen. Ergibt sich kein Gesamtgewinn, ist zu untersuchen, ob

- *durch Ansatz eines theoretischen Übergangsgewinnes (§ 4 Abs. 10 EStG 1988) sowie*
 - *durch Ansatz eines theoretischen Veräußerungsgewinnes (§ 24 EStG 1988)*
- ein Gesamtgewinn entsteht.*

Erster Schritt bei der vorzunehmenden Liebhabereiprüfung ist die Beurteilung, ob die gegenständliche Teichwirtschaft als Betätigung mit Einkunftsquellenvermutung gem. § 1 Abs. 1 LHVO oder als Betätigung mit Liebhabereivermutung gem. § 1 Abs. 2 LHVO einzustufen ist.

Eine Betätigung gem. § 1 Abs. 1 LHVO liegt nur vor, wenn der Betrieb nach landwirtschaftlichen Grundsätzen mit Gewinnerzielungsabsicht geführt wird und auch objektiv (Lage und Größe des Betriebes, tatsächliche Bewirtschaftungsweise) die Möglichkeit besteht, einen Gewinn zu erzielen.

Der VwGH bestätigt in diesem Zusammenhang die in der Literatur vertretene Ansicht, dass eine geringe Größe des Betriebes, die auf eine "Freizeitlandwirtschaft" oder einen "Freizeittierzuchtbetrieb" hindeutet, für eine Betätigung iSd. § 1 Abs. 2 LHVO spricht (z.B. VwGH 26.11.2002, [98/15/0144](#): Bewirtschaftung einer 20 ha großen Forstwirtschaft durch einen Freiberufler; VwGH 21.5.1997, 92/14/0185: 1,8 ha große Landwirtschaft; VwGH 24.4.1997, 94/15/0012: Fischteich).

Zur Ausübung der Teichwirtschaft hatten Sie für einen Teich (ca. 1,5 ha) die Lizenz für die Fischerei am Gewässer erworben und einen weiteren Teich (ca. 1,2 ha) gepachtet. Mit der Lizenz bzw. mit der Pacht des Teiches waren gesetzliche Vorgaben (Fischereiaufsichtsorgane, Besatzmaßnahmen) verbunden, deren Einhaltung durch den Lizenzgeber bzw. den Verpächter Sie aufgrund des eingeschränkten zeitlichen Möglichkeiten (Ausübung einer unselbständigen Tätigkeit) nicht kontrollieren konnten.

So kam es durch nicht vorhandene Überwachung des Reviers zu Einnahmenausfällen durch Schwarzfischer und Diebstahl von Fischen. Andererseits führten von Ihnen persönlich vorgenommene Kontrollen an den Wochenenden zu erhöhten Kfz-Kosten, die wiederum die Ertragsfähigkeit der Teichwirtschaft beeinträchtigten.

Aufgrund der geringen Größe der bewirtschafteten Teiche, der eingeschränkten zeitlichen Möglichkeiten sowie des Umstandes, dass Sie über andere Einkunftsquellen (Lohneinkünfte)

verfügen, kommt das ho. Finanzamt zur Ansicht, dass es sich bei der gegenständlichen Teichwirtschaft um eine Betätigung mit Liebhabereivermutung gem § 1 Abs. 2 LHVO handelt.

Nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LHVO kann die Annahme von Liebhaberei widerlegt werden, wenn die Art der Bewirtschaftung oder Tätigkeit einen Gesamtgewinn erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit geändert wird.

Wie Sie in Ihrem Schreiben vom 29. März 2006 ausführen, haben Sie die Teichwirtschaft in der bisherigen Form (Zucht von Speisefischen) mit Ende des Jahres 2001 eingestellt. Seither widmen Sie sich der Zucht und Aufzucht von Zierfischen. Das ho. Finanzamt erblickt hierin eine Änderung der Bewirtschaftungsart gem. § 2 Abs. 4 LHVO. Dies bedeutet, dass einerseits für den abgeschlossenen Zeitraum 1993 bis 2001 eine Gesamtgewinnermittlung zur Widerlegung der Liebhabereivermutung anzustellen ist und für Zeiträume ab 2002 eine neu zu beurteilende Betätigung vorliegt.

Die laufenden Ergebnisse der Jahre 1993 bis 2001 ergeben einen Gesamtverlust von € 54.926,90. Bei Ermittlung eines Gesamtgewinnes iSd. § 3 Abs. 1 LHVO ist ein fiktiver Übergangs- und Veräußerungsgewinn zu berücksichtigen. Das zum 31.12.2001 vorhandene Anlagevermögen lässt nur einen geringen Veräußerungsgewinn gem. § 24 EStG erwarten. Dies bedeutet, dass kein Gesamtgewinn gem. § 3 Abs. 1 LHVO für den abgeschlossenen Zeitraum vorliegt und somit die Liebhabereivermutung nicht widerlegt werden konnte.

Die Einkünfte aus der Teichwirtschaft sind für die Jahre 1993 bis 2001 als steuerlich nicht relevante Einkunftsquelle einzustufen. Diese rechtliche Beurteilung findet jedoch nur für die Jahre 1996 bis 2001 Anwendung, da hinsichtlich der Jahre 1993 bis 1995 das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer gem. § 209 Abs. 3 BAO verjährt ist.

Die ab dem Jahr 2002 ausgeübte Zucht und Aufzucht von Zierfischen ist nach Ansicht des ho. Finanzamtes ebenfalls als Betätigung gem. § 1 Abs. 2 LHVO einzustufen. Die vorliegenden Gewinnermittlungen der Jahre 2002 bis 2005 lassen einen Gesamtgewinn aus dieser Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum nicht erwarten, daher wird die Tätigkeit von Beginn an als Liebhaberei eingestuft. Für eine endgültige Beurteilung der Möglichkeit der Erzielung eines Gesamtgewinnes ist die zukünftige wirtschaftliche Entwicklung maßgeblich. Auf Grund dieser Ungewissheit werden die Veranlagungen ab dem Jahr 2002 gem. § 200 BAO unverändert vorläufig vorgenommen."

Mit Schreiben vom 3. September 2006 erhob der Bw. Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 2005:

„Ich habe die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 2005 am 4.8. und die Bescheidbegründung am 5.8.2006 ohne Zustellnachweis erhalten.

Ich erhebe Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1996-2005, St.Nr. 2xx/xxxx vom 3.8.2006.

Wie ich Ihnen schon mit Schreiben vom 29.3.2006 mitgeteilt habe, habe ich mit Ende 2001 die bestehenden Teichwirtschaften aus folgenden Gründen aufgegeben:

- Diebstahl durch Schwarzfischerei aufgrund mangelnder Überwachung am Teich R (Verkaufspreis bei Stören ab ATS 2.500,00 und Großkarpfen ab ATS 2.000,00 pro Fisch), Lizenzvergabe und Unterschlagung der Gebühren durch unbefugte Personen, daher Einnahmenausfall
- Zusammenbruch des Speisefischmarktes durch berufliche Übersiedlung meinerseits und in weiterer Folge der Zusammenbruch des Köderfischmarktes für Sportfischer durch gesetzliches Verbot von Lebensköderfischen.
- Umstellung der Produktion auf Zierfische (Koi, Orfen, Goldfische)

Bereits im Jahr 2000 hatte ich Nachfrage nach Buntkarpfen (Koi, sowohl europäische Nachzucht, als auch Direktimport aus Japan).

Da diese Fische im Endstadium Marktpreise von mehreren Hundert Euro (europäische Nachzucht) und mehrere Tausend Euro (Original japanische Tiere) erzielen, habe ich mich daher entschlossen, den Betrieb in der Form von Produktion von Zierfischen weiterzuführen.

Der Teich R war mir aufgrund der Diebstähle für eine Bewirtschaftung in dieser Produktionslinie zu unsicher, da keine Kontrolle vorhanden, der Teich O, der im Hochsommer eine Wassertemperatur von max. 18 Grad C erreicht, für entsprechende Zuwachsraten pro Jahr (Mindesttemperatur von 22 Grad erforderlich) untauglich.

Den Restbestand der bereits vorhandenen Zierfische habe ich nach Hause genommen und halte sie in Becken. Ich bin mit dem Abwachsen und Ablaichen zufrieden.

Seit Ende des Jahres 2004 bin ich auf Suche nach einem für diese Betriebsfortführung geeigneten Grundstück (mit Teichanlage oder für die Errichtung einer Teichanlage geeignet, mit leistungsfähigem Brunnen oder Bachzufluss, Überwinterungsmöglichkeit in frostgeschützten Räumen) eventuell auch mit Wohnmöglichkeit für die 24 Stunden Überwachung.

Ich habe bis heute zwar geeignete Objekte gefunden, allerdings zu weit überhöhten Preisen, die für mich nicht bezahlbar waren.

Ich betreibe daher die Produktion und Vertrieb von meinem derzeitigen Zuhause.

Das heurige Geschäftsjahr 2006 werde ich bereits positiv abschließen.

Aufgrund der derzeitigen Geschäftslage kann ich voraussichtlich in den nächsten Jahren die bisher aufgelaufenen Verluste kompensieren und mit Gewinn arbeiten."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Feber 2007 wies das Finanzamt Waldviertel die Berufung als unbegründet ab:

„Die von Ihnen in den Jahren 1996 bis 2001 betriebene Teichwirtschaft wurde mit den angefochtenen Bescheiden als Betätigung mit Liebhabereivermutung gem. § 1 Abs. 2 LVO eingestuft. Die Liebhabereivermutung konnte nicht durch Nachweis der Möglichkeit der Erzielung eines Gesamtgewinnes gem. § 2 Abs. 4 LVO widerlegt werden, da auch nach Einbeziehung eines fiktiven Veräußerungsgewinnes ein Gesamtverlust aus der Teichwirtschaft gegeben war.

Gegen diese Bescheide haben Sie das Rechtsmittel der Berufung erhoben und die Anerkennung der Einkünfte aus der Teichwirtschaft beantragt. In Ihrer Berufungsausführung verweisen Sie auf die bereits bekannten und in die angefochtene Entscheidung eingeflossenen Umstände, wie z.B. Diebstahl durch Schwarzfischerei, Lizenzvergabe und Unterschlagung von Gebühren. Die Berufung beinhaltet keine neuen Informationen bzw. Überlegungen, die eine Änderung der rechtlichen Beurteilung der Einstufung als steuerlich nicht relevante Einkunftsquelle rechtfertigen würden. Die Einkünfte aus der Teichwirtschaft (Speisefischzucht) der Jahre 1996 bis 2001 sind daher unverändert als Liebhaberei anzusehen.

Mit Ende des Jahres 2001 haben Sie die Teichwirtschaft in der bisherigen Form eingestellt und mit der Zucht von Zierfischen begonnen. Diese Umstellung wurde seitens des ho. Finanzamtes als Änderung der Bewirtschaftungsart iSd. § 2 Abs. 4 LVO beurteilt. Dies bedeutet, dass ab dem Jahr 2002 eine neue Betätigung vorliegt, die einer gesonderten Liebhabereiprüfung zu unterziehen ist. Die Zucht von Zierfischen wurde ebenfalls als Betätigung mit Liebhabereivermutung iSd. § 1 Abs. 2 LVO eingestuft. Die vorliegenden Gewinnermittlungen der Jahre 2002 bis 2005 ließen einen Gesamtgewinn aus dieser Tätigkeit nicht erwarten, daher wurde die Tätigkeit von Beginn an als Liebhaberei eingestuft. Die Bescheide wurden jedoch gem. § 200 BAO vorläufig erlassen, da die zukünftige wirtschaftliche Entwicklung der Zierfischzucht ungewiss ist.

Die Rechtsansicht des ho. Finanzamtes, wonach die Umstellung auf Zucht von Zierfischen als Änderung der Bewirtschaftungsart anzusehen ist, wird durch Ihre Ausführungen in der Berufung bekräftigt. Der Markt für Zierfische unterscheidet sich hinsichtlich des

Abnehmerkreises aber auch hinsichtlich der erzielbaren Verkaufserlöse wesentlich vom Markt für Speisefische. Von größerer Bedeutung ist in diesem Zusammenhang, dass die bisherige Infrastruktur (insbesondere Teiche) nicht für die Aufzucht der Zierfische verwendet werden kann und diese derzeit mangels geeigneter Teiche in Becken gehalten werden.

In der Berufung wird weiters ausgeführt, dass das Geschäftsjahr 2006 positiv abgeschlossen werden wird und aufgrund der derzeitigen Geschäftslage die angelaufenen Verluste voraussichtlich in den nächsten Jahren kompensiert werden können. In diesem Zusammenhang wurde eine vorläufige Gewinnermittlung für das Jahr 2006 abverlangt. Wie Ihrem Schreiben vom 25. November 2006 zu entnehmen ist, wird für das Jahr 2006 mit einem Gewinn von ca. € 80 gerechnet. Abgesehen von der Tatsache, dass in dieser vorläufigen Gewinnermittlung noch nicht die Abschreibung für Abnutzung (im Jahr 2005 € 671,21) berücksichtigt wurde, kann in diesem vorläufigen Ergebnis 2006 noch keine nachhaltige Ertragsteigerung erblickt werden, die gem. § 2 Abs. 4 LVO die Liebhabereivermutung durch die Möglichkeit der Erzielung eines Gesamtgewinnes widerlegen würde.

Vielmehr erscheint eine positive wirtschaftliche Entwicklung vom Finden eines geeigneten Grundstückes mit einer Teichanlage oder für die Errichtung einer Teichanlage mit leistungsfähigem Brunnen oder Bachzufluss und einer Überwinterungsmöglichkeit in frostgeschützten Räumen abhängig. Diese ungewisse wirtschaftliche Entwicklung der Aufzucht von Zierfischen stellt eine Ungewissheit iSd. § 200 BAO dar, die eine vorläufige Veranlagung der Einkommensteuer 2002 bis 2005 rechtfertigen, wobei die Einkünfte aus dieser Tätigkeit vorerst unverändert als Liebhaberei eingestuft werden.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen."

Mit Schreiben vom 2. März 2007 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz; gleichzeitig wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung sowie auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gestellt und eine detaillierte Sachverhaltsdarstellung angekündigt.

Entgegen der Ankündigung erfolgten jedoch keine weiteren Ausführungen.

Mit Bericht vom 13. April 2007 legte das Finanzamt Waldviertel die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Dem Abgabeninformationssystem der Finanzverwaltung lassen sich folgende erklärte Ergebnisse für die Folgejahre entnehmen:

Übersicht ab 2006:

	2006	2007	2008	2009
--	------	------	------	------

Erlöse	1.235,00	776,00	1.476,00	1.197,00
Waren, Roh-, Hilfsstoffe	- 379,46	- 504,04		- 255,66
AfA	- 633,03	- 132,49	- 655,50	- 216,64
Reise- und Fahrtspesen	- 105,66	- 91,20		- 91,98
Werbe-/Repräsentationsaufwendungen	- 37,20	- 11,88	- 111,60	- 74,40
	+ 79,65	+ 36,39	+ 719,90	+ 558,32

In den (vorläufigen) Einkommensteuerbescheiden 2006 und 2007 wurden die erklärten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nicht berücksichtigt, in den (vorläufigen) Einkommensteuerbescheiden 2008 und 2009 (als solche aus Gewerbebetrieb) schon, wirkten sich allerdings steuerlich infolge des Veranlagungsfreibetrages (§ 41 Abs. 3 EStG 1988) nicht aus.

Der (erklärte) Gesamtverlust der neuen Betätigung in den Jahren 2002 bis 2005 betrug 4.807,74 €, saldiert mit den Gewinnen der Jahre 2006 bis 2009 (1.394,26 €) ergibt dies ein (erklärtes) negatives Gesamtergebnis auch dieser Betätigung von 3.341,48 €.

In der am 8. Juni 2011 am Finanzamt Waldviertel abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung verwies der Vertreter des Finanzamtes darauf, dass bei der Zierfischzucht möglicherweise die AfA mit dem Schilling- und nicht mit dem Eurobetrag angesetzt worden ist. Das Gesamtergebnis sei daher um rd. € 1.600,00 zu erhöhen.

Der Bw. erklärte, die Zierfischzucht nach wie vor zu betreiben. In seiner neuen Wohnung bestehe die Möglichkeit, im Garten die Zierfischzucht zu betreiben, wobei allerdings noch Adaptierungsmaßnahmen mit Kosten von etwa 500, 600 € erforderlich seien. Danach sollten sich die Einnahmen etwa verdoppeln.

Der Bw. verwies nochmals auf den großen Schaden durch die Schwarzfischerei, die etwa Mitte der 1990iger-Jahre verstärkt eingesetzt habe. Dem Bw. sei es nicht möglich gewesen, entsprechende Überwachungsmaßnahmen zu organisieren, daher sei die Teichwirtschaft dann aufgegeben worden. Die Fischereiaufseherprüfung habe der Bw. 2001 oder 2002 abgelegt, dies habe aber nichts wirklich geändert. Der Diebstahl sei in einem Jahr geschätzt und bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung als Verlust angesetzt worden.

Der eine Teich in D sei gepachtet worden, bei dem anderen in R wurde nur eine Lizenz für das Fischereirecht erworben. Der Bw. sei nie selbst als Landwirt bei der Sozialversicherungsanstalt der Bauern registriert gewesen, die Sozialversicherungsabgaben habe der Verpächter getragen.

Das Ergebnis 2010 werde etwa jenem des Jahres 2009 entsprechen.

Über die Berufung wurde erwogen:

A. Allgemeines

Die Steuerbarkeit von Einkünften setzt nicht nur die Erfüllung der Tatbestandmerkmale der in § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten voraus, sondern auch die Absicht, eine insgesamt ertragbringende Tätigkeit zu entfalten. Fehlt es an einer derartigen Absicht, ist das Ergebnis der Betätigung - mag es auch die Tatbestandsmerkmale einer Einkunftsart des EStG 1988 erfüllen - steuerlich nicht beachtlich, sondern als Liebhaberei dem Bereich der privaten Lebensführung (§ 20 EStG 1988) zuzurechnen (*Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 11. EL Anh I/2 Anm. 1).

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993 (LiebhabereiV 1993) liegen Einkünfte vor „*bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die*

- *durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und*
- *nicht unter Abs. 2 fällt.*

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

Liebhaberei ist nach § 1 Abs. 2 leg. cit. „*bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen*

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, oder

3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.“

Nach § 1 Abs. 3 LiebhabereiV 1993 liegt Liebhaberei nicht vor, „*wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen*

Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird."

§ 2 LiebhabeleiV 1993 lautet:

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

- 1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,*
- 2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,*
- 3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,*
- 4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,*
- 5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,*
- 6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).*

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

(3) Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

(4) Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhabelei 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. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhabelei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert

wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben)."

Unter Gesamtgewinn ist nach § 3 Abs. 1 LiebhabereiV 1993 der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen, wobei steuerfreie Einnahmen nur insoweit anzusetzen sind, als sie nicht zu einer Kürzung der Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der dem Anlagevermögen angehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.

Land- und forstwirtschaftliche Einkünfte erzielt derjenige, der über die Eigenversorgung und über eine Liebhaberei hinausgehend auf Dauer gesehen positive Einkünfte aus einer land- oder forstwirtschaftlichen Tätigkeit erwirtschaftet (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 11. EL § 21 Anm. 4).

Eine Land- und Forstwirtschaft und damit eine Einkunftsquelle liegt nur vor, wenn der Betrieb nach land(forst)wirtschaftlichen Grundsätzen mit Gewinnerzielungsabsicht geführt wird und auch objektiv (Lage und Größe des Besitzes, Bodenbeschaffenheit, Kulturgattung, tatsächliche Bewirtschaftungsweise) die Möglichkeit besteht, einen Gewinn zu erzielen; anderenfalls ist Liebhaberei gegeben. Neben objektiven Momenten sind aber auch subjektive Momente wie die Beweggründe des Ankaufs, Aufenthalt auf dem Besitz, Vorhandensein anderer Einkunftsquellen u. a. in Erwägung zu ziehen (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 11. EL § 21 Anm. 3 f.).

Die Anwendung der LiebhabereiV 1993 wird durch das Anfallen eines Jahresverlustes ausgelöst (vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 11. EL Anh I/2 Anm. 3).

B. Teichwirtschaft (streitanhängig 1996 bis 2001)

Der Unabhängige Finanzsenat teilt die Auffassung des Finanzamts Waldviertel, dass die bis 2001/2002 betriebene Teichwirtschaft von der ab 2002 betriebenen Fischzucht zu unterscheiden ist.

Soweit ersichtlich, hat die Teichwirtschaft offenbar schon seit dem Jahr 1988 Verluste erwirtschaftet.

Jedenfalls im Berufungszeitraum bestanden – mit Ausnahme des Jahres 2000 (und – bei Außerachtlassung der Diebstähle als Betriebsausgaben – 2001) – nur Verlustjahre.

Der Unabhängige Finanzsenat folgt hinsichtlich der Teichwirtschaft grundsätzlich der umfassenden Begründung der angefochtenen Bescheide sowie der Berufungsvorentscheidung, auf die verwiesen wird.

Allerdings geht die Abgabenbehörde zweiter Instanz im Hinblick auf das Gesamtbild der Verhältnisse von einer Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO aus, woraus sich aber im gegenständlichen Fall keine im Spruch anders lautenden Bescheide ergeben.

Zu den Einwendungen des Bw.

Was die mit dem Betrieb des Range Rovers verbundenen hohen Aufwendungen anlangt, gehört es zum Allgemeinwissen, dass ein Range Rover nicht zu den kostengünstigen Fahrzeugen – weder von der Anschaffung noch von der Erhaltung und dem laufenden Betrieb her – zählt. Dass die Verwendung eines derartigen Fahrzeugs gerade bei den bei der gegenständlichen Betätigung zurückzulegenden Fahrtstrecken nicht unbedeutliche Kosten verursacht, liegt auf der Hand.

Die sogenannte Ostöffnung erfolgte bereits im Jahr 1989. Selbst wenn hieraus verstärkte Diebstähle resultieren sollten, bestand vor 1996 hinreichend Zeit, hierauf zu reagieren. Dass Fischdiebstähle bei einem Teich im Waldviertel, der nicht ständig überwacht werden kann, ein Risiko darstellen, ist jeder vergleichbaren Teichwirtschaft immanent. Im übrigen wurde dieser „Schwund/Diebstahl“ erstmals in der Gewinnermittlung 2001 (12.000 S) angegeben.

In welchem Zusammenhang der behauptete „Zusammenbruch des Speisefischmarkts“ mit der „beruflichen Übersiedlung“ des Bw. stehen soll, ist nicht ersichtlich. Wenn überhaupt, kann sich diese Ausführung nur auf mangelnde Möglichkeiten der Fischvermarktung durch den Bw. selbst beziehen.

Laut Zentralem Melderegister befand sich der Hauptwohnsitz des Bw. – mit unterschiedlichen Adressen – jedenfalls seit dem Jahr 2000 ständig in der Ortsgemeinde L. Zuvor wohnte der Bw. in K. L ist etwa 10 km von K entfernt. Was diese geringfügige geographische Veränderung mit einem „Zusammenbruch des Speisefischmarkts“ zu tun haben soll, bleibt unverständlich.

Mit Ausnahme des Bundeslandes Burgenland ist in allen Bundesländern im Wesentlichen seit dem Jahr 2002 die Verwendung lebender Wirbeltiere als Angelköder verboten (in Niederösterreich: § 12 Abs. 7 NÖ FischereiG 2001). Dieses Verbot kann daher auf die Ertragslage der 2001 beendeten Teichwirtschaft keinen Einfluss haben.

Von den in § 2 Abs. 1 LVO genannten Umständen ist zunächst auf die massive Verlustsituation zu verweisen: Einem Gewinnjahr stehen – seit 1993 – acht Verlustjahre gegenüber. Die Einnahmen sind ab 1996 bis 1999 angestiegen, dann wieder deutlich gefallen. Allein die Aufwendungen für Pacht und Lizzenzen überstiegen zumeist die Einnahmen, hinzu kamen noch etwa Fahrtkosten zwischen 23.686 S und 72.806 S im Jahr.

Bemerkt wird, dass bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988) Warendiebstahl und Verderb von Waren nicht gesondert zu berücksichtigen

sind, da bereits die Ausgaben für die Anschaffung der Waren Betriebsausgaben waren (vgl. *Wiesner/Grabner/Wanke [Hrsg.], MSA EStG 11. EL § 4 Anm. 51 „Warendiebstahl“*). Das Ergebnis des Jahres 2001 ist daher um +12.000 S (+872,07 €) zu korrigieren, was aber an dem Gesamtverlust nichts ändert.

Bis zum Jahr 2001 sind Erfolg versprechende Maßnahmen zur Bekämpfung der Verlustursachen nicht ersichtlich. Der Bw. betrieb die Teichwirtschaft neben seinem Hauptberuf als Landesbeamter und seinem Nebenberuf als Versicherungsagent. Die Teiche waren teilweise so weit entfernt, dass hohe Fahrtkosten anfielen und eine laufende Betreuung nicht gewährleistet war.

Die Teichwirtschaft stellt daher im Berufungszeitraum 1996 bis 2001 keine Einkunftsquelle dar.

Die Berufung hinsichtlich dieses Zeitraums war daher als unbegründet abzuweisen.

C. Fischzucht (2002 bis 2005)

Das Finanzamt geht davon aus, dass es sich bei der ab 2002 betriebenen Zucht von teuren Zierfischen in bei der Wohnung des Bw. gelegenen Becken um eine andere, mit der Teichwirtschaft nicht zusammenhängende Betätigung handelt.

Diese Ansicht wird auch vom Unabhängigen Finanzsenat geteilt.

Der Unabhängige Finanzsenat folgt auch der Auffassung, dass es sich bei der Zucht von Zierfischen in Behältnissen bei der Wohnung, die zu jährlichen Einnahmen zwischen 468,70 € und 1.476,00 € führt, um eine Betätigung i. S. d. § 1 Abs. 2 LVO handelt.

Das Finanzamt hat die Gewinne aus dieser Betätigung vorläufig teilweise steuerlich berücksichtigt, nicht aber die Verluste.

Soweit in den Ausgaben noch auslaufende Ausgaben in Zusammenhang mit der Teichwirtschaft stehen (zB Pacht, Lizzenzen), handelt es sich hierbei um nicht in Zusammenhang mit einer Einkunftsquelle stehende – und daher steuerlich nicht anzusetzende – Ausgaben. Diese sind aus der Gewinnermittlung der Zierfischzucht auszuscheiden.

Im Jahr 2002 betrifft dies folgende Aufwendungen:

A F, Pacht 2001	327,00
Ro E, Lizenz 2001	220,00
A F, Pacht 2001	325,00
Ro E, Lizenz 2001	100,00
Ro E, Lizenz 2001	100,00
BH Krems an der Donau, Aufseherprüfung	39,89
BH Krems an der Donau, Gebühr E-Fischerei	13,00
BH Krems an der Donau, Prüfungsgebühr	27,50
Ro E, Lizenz 2001	100,00
A F, Pacht 2001	325,00
Summe Ausgaben	1.572,39

Andererseits sind aus den Einnahmen die Verkaufserlöse von Köderfischen (419,02 €) auszuscheiden.

Auch in den Folgejahren sind die Pacht- und die Lizenzzahlungen, soweit diese noch angefallen sind, auszuscheiden.

Das Finanzamt hat in der mündlichen Berufungsverhandlung darauf hingewiesen, dass bei der AfA offenbar Schillingbeträge unverändert als Eurobeträge weitergeführt wurden.

Nach der Aktenlage betrifft dies jedenfalls die AfA für einen um 7.000 S im Jahr 2000 angeschafften VW-Bus (1.750 S statt 127,18 €) im Jahr 2002. Inwieweit dieser Fehler auch in Folgejahren enthalten ist, lässt sich dem Finanzamtsakt nicht entnehmen und konnte dies in der mündlichen Berufungsverhandlung auch nicht festgestellt werden.

Übersicht ab 2002 (erklärte Einnahmen und Ausgaben):

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Erlöse	787,02	1.018,00	468,70	1.239,20	1.235,00	776,00	1.476,00	1.197,00
Pacht, Lizenzen	- 1.497,00	- 675,00	- 500,00	- 40,00				
Waren, Roh-, Hilfsstoffe	- 1.170,00			- 400,31	- 379,46	- 504,04		- 255,66
GWG, AfA	- 1.891,50	- 738,58		- 671,20	- 633,03	- 132,49	- 655,50	- 216,64
Reise- und Fahrtspesen	- 83,15		- 24,92	- 311,14	- 105,66	- 91,20		- 91,98
Werbe-/Repräsentationsaufwendungen				- 109,66	- 37,20	- 11,88	- 111,60	- 74,40
Sonstige Ausgaben	- 155,19	- 53,00						
	- 4.009,82	- 448,58	- 56,22	- 293,12	+ 79,65	+ 36,39	+ 719,90	+ 558,32

Übersicht ab 2002 (bereinigte Einnahmen und Ausgaben):

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Erlöse	368,00	1.018,00	468,70	1.239,20	1.235,00	776,00	1.476,00	1.197,00
Pacht, Lizenzen								
Waren, Roh-, Hilfsstoffe	- 1.170,00			- 400,31	- 379,46	- 504,04		- 255,66
GWG, AfA	- 268,86	- 738,58		- 671,20	- 633,03	- 132,49	- 655,50	- 216,64
Reise- und Fahrtspesen	- 83,15		- 24,92	- 311,14	- 105,66	- 91,20		- 91,98
Werbe-/Repräsentationsaufwendungen				- 109,66	- 37,20	- 11,88	- 111,60	- 74,40
Sonstige Ausgaben	- 74,80	- 53,00						
	- 1.228,63	- 226,42	443,78	- 253,12	+ 79,65	+ 36,39	+ 719,90	+ 558,32

Innerhalb von acht Jahren zog die Produktion von Zierfischen zwar einen Gesamtgewinn von – bereinigt um die nachträglichen Aufwendungen in Zusammenhang mit der Teichwirtschaft und die AfA im Jahr 2002 – 129,87 € nach sich; die Gewinnermittlung wurde allerdings bislang vom Finanzamt nicht geprüft (beispielsweise fehlt es im Jahr 2004 an einer AfA und sollen keinerlei Waren, Roh- und Hilfsstoffe angekauft worden sein). Auch hat der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung angegeben, noch Investitionen tätigen zu wollen.

Der Zeitraum, innerhalb dessen ein der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglicher wirtschaftlicher Gesamtgewinn erwirtschaftet werden kann, muss absehbar sein, um die Betätigung als Einkunftsquelle qualifizieren zu können. Eine Zeitspanne ist dann noch absehbar, wenn sie nach den wirtschaftlichen Gepflogenheiten des betroffenen Verkehrskreises als übliche Rentabilitätsdauer des geleisteten Mitteleinsatzes kalkuliert wird (vgl. *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 11. EL Anh. I/2 Anm. 47).

Da das Erreichen eines Gesamtgewinns aus der Zierfischzucht innerhalb eines absehbaren Zeitraums auch nach dem bisherigen Beobachtungszeitraum zwar (im Hinblick auf die bisherige Entwicklung und die erst zu überprüfenden Aufwendungen) als unwahrscheinlich, nicht aber als ausgeschlossen angesehen muss, erweist sich auch die Vorgangsweise des Finanzamts, hinsichtlich der Jahre 2002 bis 2005 gemäß § 200 BAO vorläufig vom Fehlen einer Einkunftsquelle hinsichtlich der Zierfischzucht auszugehen, als rechtsrichtig.

Es war daher auch die Berufung hinsichtlich der Jahre 2002 bis 2005 als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 9. Juni 2011