



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel - Lienz vom 18. Juli 2000 betreffend Umsatzsteuer 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der 1938 geborene Berufungswerber wohnt in B in Tirol. Er war u.a. Inhaber der Fa. R. Wohnbau und Transport GmbH, die den "Wohnpark E" in der Gemeinde W errichtete. Die daraus lukrierten Gewinne verwendete er für den Ankauf eines Bergbauernhofes in der vom Wohnort ca. 50 Kilometer entfernten Gemeinde J (Kaufvertrag vom Oktober 1989), den er in der Folge großzügig und unter Eingehung hoher finanzieller Belastungen umzubauen begann (Abriss und Neubau des bestehenden Stallgebäudes sowie Neubau eines Wohn- und Wirtschaftsgebäudes mit einer vorgesehenen Nutzfläche von über 500 m<sup>2</sup>). Die Einkünfte aus der Landwirtschaft wurden vom Finanzamt in den Jahren 1990 bis 1993 mit jeweils 14.059 S (ermittelt durch Pauschalierung) angenommen. Ab 1994 wurden keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft berücksichtigt. In der Umsatzsteuererklärung für 1998 weist der Berufungswerber (ausschließlich) Umsätze aus dem landwirtschaftlichen Betrieb in Höhe von 10.000 S aus. Die mit 456.259 S geltend gemachte Vorsteuer resultierte mit einem Teilbetrag von 4.892,54 S aus diversen Kleinrechnungen, der Restbetrag von 451.367,11 S aus einer Rechnung seiner früheren Baufirma (Rechnung Nr. 1/589A/98 vom 10.12.1998). Laut dieser Rechnung hat die Baufirma an den Berufungswerber für dessen "Hof in J ..." div. Kleinwerkzeuge, einen Landrover, einen Bagger Takeuchi TB 36, einen Radlader O & K L 15,

---

einen Unimog, einen Tandemanhänger für Pkw sowie eine Schneefräse geliefert und diverse, noch nicht abgerechnete Leistungen erbracht. Ein Verzicht auf die Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 ab dem Kalenderjahr 1994 liegt vor. Ab dem Jahr 2000 nahm der Berufungswerber wieder die Besteuerung durch Pauschalierung in Anspruch.

Mit dem bekämpften, am 18.7.2000 ausgefertigten Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1998 wurde die Landwirtschaft als Liebhaberei im steuerlichen Sinn beurteilt und ein Vorsteuerabzug nicht zugelassen. Das Finanzamt folgte damit den Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung über die Jahre 1996 bis 1998, wonach „anhand der Art der Bewirtschaftung einerseits und aufgrund der schlechten finanziellen Situation klar erkennbar“ sei, dass sich der Hof nicht zur Erzielung von Einnahmenüberschüssen eigne. Die geringen Feldflächen würden eine Ertragsteigerung gegenüber den vergangenen Jahren nicht zulassen. Auch erschwere die Entfernung von ca. 50 Kilometern zwischen Hof und privatem Haushalt eine effizientere Tierhaltung bzw. Einnahmenerzielung. Letztere resultiere ausschließlich aus der Fleischgewinnung und aus EU-Förderungen. Ausgaben seien neben geringen laufenden landwirtschaftlichen Unkosten insbesondere für Schuldentgelungen und Zinszahlungen in derart großem Umfang vorhanden, dass auf viele Jahre hinaus nicht einmal kostendeckend gewirtschaftet werden könne. Es seien Verkäufe von Grundstücken notwendig um die Liquidität zu erhalten. Die für die Fertigstellung des noch im Rohbau befindlichen Gebäudes nötigen Mittel seien "mit mehreren Millionen Schilling zu schätzen" (Bericht vom 25.7.2000, AbNr. 101160/99).

Der Abgabepflichtige erhob fristgerecht am 18.8.2000 Berufung. Eine angeschlossene Prognoserechnung zeige, "dass die Bewirtschaftung des Hofes ... auf einem längerfristigen Konzept beruht, das nicht nur Tierhaltung, sondern auch Feld- und Waldproduktion sowie in späterer Folge einen Seminar- und Therapiebereich zum Inhalt" habe. Der Feststellung des Prüfers, wonach auf Grund der geringen Feldfläche eine Ertragsteigerung nicht möglich sei, könne daher nicht gefolgt werden. Laut Prognoserechnung ergäbe sich bereits im Jahr 1989 ein positives Jahresergebnis (von rd. 100.000 S). Er beantrage daher die Einstufung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes als Einkunftsquelle, womit "die umsatzsteuerliche Liebhaberei nicht zur Anwendung" komme.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 7.5.2003 als unbegründet abgewiesen. Die vom Berufungswerber angekündigten Erweiterungsschritte seien "in keiner Weise erkennbar". Das auch für Betriebszwecke vorgesehene "landwirtschaftliche Wohnhaus" stehe weiterhin im Rohbauzustand und sei von baubehördlichen Abbruchmaßnahmen bedroht. Eine Feld- und im Hinblick auf eine Seehöhe von 800 m wohl kaum realisierbare Obstproduktion habe bislang in keinerlei Auspflanzung Niederschlag gefunden. Dem Ausbau des Seminar- und Therapiebereiches könne aus jetziger Sicht keine Umsetzungsmöglichkeit zugestanden

werden, zumal sich die finanzielle Lage des Berufungswerbers "äußerst bedrängt darstelle". Eine Mittelaufbringung durch Grundstücksverkäufe, " die den Standpunkt des Einschreiters in Hinblick auf den gegenständlichen abgabenrechtlichen Streitpunkt nicht automatisch verbessern würde", sei bisher nicht erfolgt und hätte überdies bei einem Bergbauernbetrieb "wohl keine Chance auf grundverkehrsbehördliche Genehmigung". Auch würde die vorliegende Gesamtbelastung den Verkehrswert der Liegenschaft bei weitem übersteigen. Abgesehen von den "finanziellen Rahmenbedingungen und der baubehördlichen Malaise" seien auch die rein landwirtschaftlichen Aspekte (das Finanzamt führt die mangelnde Erfahrung als Landwirt trotz Ausbildung zum landwirtschaftlichen Facharbeiter, weitgehende Selbstbewirtschaftung trotz des fortgeschrittenen Alters und der steilen Hanglagen, keine Wohnungsnahme am Hof und die dadurch bedingten Mehrkosten für Hilfskräfte an) nicht geeignet, "eine dem üblichen landwirtschaftlichen Erscheinungsbild nahe kommende Bewirtschaftungsform" erkennen zu lassen. In dieses Bild füge sich auch, dass der im Jahr 2000 wieder auf die Pauschalierung übergegangene Berufungswerber für 1999 einen Umsatz von lediglich 56.535 S ausweise, obwohl er in seiner Prognoserechnung neben einem Eingang an Subventionen in Höhe von 127.598 S weitere Einnahmen aus der Tierproduktion in Höhe von 116.535 S (Anm. des Senates.: sowie weitere 51.520 S aus "Feld/Waldproduktion") veranschlagt habe. Auch seien die für 1998 bis 2002 vorgesehenen Bauaufwendungen im Ausmaß von über 10 Mio Schilling nicht umgesetzt worden. Ein Einklang mit den üblichen landwirtschaftlichen Bewirtschaftungsformen sei nicht zu erkennen. Eine Änderung sei schon allein auf Grund der finanziellen Gegebenheiten nicht zu erwarten. Eine Gewinnsituation stehe außer jeder Reichweite, zumal der vorgelegte Einnahmen-Ausgaben-Spiegel die Prognosedaten schon für die ersten Jahre ad absurdum führe.

Im Vorlageantrag vom 11.6.2003 hielt der Berufungswerber "die in der Berufung dargelegten Argumente aufrecht, auch wenn in den letzten zwei Jahren die in der Prognoserechnung dargelegten Verhältnisse nicht eingetreten" seien. Unerwartete Umstände, "die vorerst ein Ausbleiben des Erfolges bewirken", seien der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich. In einem "vorbereiteten Schriftsatz zur beantragten mündlichen Verhandlung" vom 7.7.2003 teilte er mit, dass der "in der Vorschau angekündigte weitere Ausbau" nicht erfolgen habe können. Ein positives Wirtschaftsergebnis (Gewinn) werde bereits "mit Abschluss des Wirtschaftsjahres 2002" erreicht. Er erläuterte dies wie folgt:

	93 bis 98	1999	2000	2001	2002	2003
Einnahmen						
Subventionen	323.400	127.598	64.473	111.722	101.991	89.442

Fleisch	357.652	116.535		97.000	74.306	5.504
Feld-/Waldprodukte					50.638	45.574
Bioheu					34.401	55.041
Gemüse, Früchte		51.520				
Landrover, Bagger Radlader, Unimog			21.000		151.463	
Summe Einnahmen	681.052	295.653	86.473	208.722	412.699	195.561
Betriebsaufwand						
Zinsen		36.803	33.704	33.408	32.282	22.512
AfA		67.514	67.514	61.868	60.256	60.256
Betriebsmittel	927.936	52.230	15.000	6.000	34.401	34.401
Tiere/Feld						
Versicherung			18.000	18.000	20.640	20.640
Hilfskräfte						
Summe Ausgaben	927.936	156.547	134.218	119.276	147.579	137.809
Jahresergebnis	-246.884	139.106	-47.745	89.446	265.120	57.752
Ergebnis kumuliert	-246.884	-107.778	-155.523	-66.077	199.043	256.795

Anm.: Die Beträge für 2002 und 2003 wurden vom Berufungswerber in Euro angegeben, in der Darstellung aber zur besseren Übersichtlichkeit in Schilling umgerechnet.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

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

Nach § 6 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung idF BGBl II 358/1997) kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 der VO, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

---

Zum Erwerb des Bauernhofes, zur nachfolgenden Entwicklung und zur beabsichtigten Führung der Landwirtschaft teilte der Berufungswerber u.a. folgendes mit (Eingabe vom 3.9.2004):

Aus persönlichem Interesse an der Landwirtschaft und insbesondere an der ökologisch geführten Landwirtschaft habe er bereits im Jahr 1977 seinen Schwager bewegen können, den Hof aus einer Konkursmasse anzukaufen (ihm selbst fehlten die nach dem Tiroler Grundverkehrsgesetz hiefür nötigen Voraussetzungen). Durch "eingehende Schulungen im Bereich Grünland und Tierzucht von 1977 bis 1985" und in der Folge im ökologischen Landbau habe er sich die bisher fehlende "landwirtschaftliche Befähigung" und die Berechtigung zur Führung eines landwirtschaftlichen Betriebes angeeignet. Bereits damals sei festgestanden, dass er seine "Erfahrung der ökologischen Betriebsführung, tiergerechten Haltung, Vermarktung und Zeitmanagement" nicht nur für den eigenen Betrieb nutzen, sondern auch "in einem erweiterten Wirtschaftsbereich" in Form von Besichtigungen und Seminaren an andere Personen weitergeben wollte. Die Umsetzung seiner Pläne habe die Erstellung des Stall- und Bergeraumes sowie die Errichtung ausreichender Verarbeitungs- und Lagerräume für Milch, Fleisch, Obst, Kartoffel etc. erfordert. Um den künftigen Kunden und Besuchern "auch die Veränderungen eines lebenden Betriebes aufzuzeigen" habe er verschiedene Maschinen aus der "ersten Mechanisierung in der Landwirtschaft" angekauft und gesammelt (von Pferden gezogene Heuerntemaschinen, Kartoffelerntemaschinen, Dresch- und Mähmaschinen etc.). Dies sollte künftigen Seminarteilnehmern aufzeigen, dass sich am Bauernhof neben der reinen Produktion auch andere Möglichkeiten zur Erwerbssteigerung ("Waldlehrpfad, Heubad, etc.") bieten. Diese Aktivitäten und Ideen habe er auch an den Tourismus und "Verantwortliche, wie z.B. Politiker, Ausbildende und Schüler etc." vermitteln wollen. Die dafür nötigen Räumlichkeiten hätten im Wirtschafts- und Wohngebäude Platz finden sollen. Von Beginn an sei klar gewesen, dass für die Finanzierung des Vorhabens nur jene Geldmittel zur Verfügung stehen werden, die er aus der Errichtung des Wohnparkes E (in der Gemeinde W in Tirol) auf einem in seinem Eigentum stehenden Grundstück (12.000 m<sup>2</sup> Bauland) zu lukrieren beabsichtigte. Nach Beginn der Vermarktung dieses Projektes (ab 1987) habe er im Jahr 1989 den Bauernhof schließlich von seinem Schwager gekauft. Anschließend wurde das bestehende Gebäude abgerissen und an dessen Stelle im Jahr 1992 ein neues Stall- und Tennengebäude errichtet. Mit dem Bau des "Wirtschafts- und Wohngebäudes" begann er erst 1994, weil sich durch unerwartete Schwierigkeiten bei der Errichtung des Wohnparkes E (Fehler des Statikers, Verzögerungen beim Verkauf, finanzielle Ausfälle durch fehlende Baumateriallieferungen) eine "unsichere finanzielle Situation" ergeben habe. "Unvorhergesehen und in keiner Weise zu erwarten" sei gewesen, dass die Gemeinde W dem als "behindertengerechtes Wohnen" vorgesehenen Bauabschnitt des Wohnparkes E die

---

Genehmigung auf Grund der Einreden der Anrainer versagte. Dieser Bauabschnitt (Haus 5, "behindertengerechtes Wohnen") hätte die Finanzierung des Bauernhofes ermöglichen sollen.

Mit dieser Darstellung beschreibt der Berufungswerber eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs 2 der L-VO. Wie er auch schon bei seiner mündlichen Vorsprache am 26.5.2004 angegeben hatte, entsprach es seit jeher seinem Wunsch, einen Bauernhof zu erwerben und in der beschriebenen Weise zu führen. Dass er sich diesen Wunsch – im Alter von ca. 50 Jahren – nur durch Realisierung eines anderen Projektes (Wohnpark E) finanzieren wird können, sei von vorn herein klar gewesen. Der erworbene Bauernhof weist laut Bewertungsstelle des Finanzamtes ein Gesamtausmaß von 16,79 ha mit einer landwirtschaftlich genutzten Fläche von 7,51 ha und einer Waldfläche von 9,15 ha auf (s. Berufungsvorentscheidung sowie die vom Berufungswerber eingereichten "Erklärungen über einheitlich und gesondert festzustellende Einkünfte nichtbuchführender Land- und Forstwirte"). Der Berufungswerber entgegnet in seiner Eingabe vom 3.9.2004, die Futterfläche sei richtig mit 13,96 ha anzunehmen (Hinweis auf einen Bescheid der Agrar Markt Austria laut Bescheid vom 6.12.2001 betreffend die Rinderförderung für 2001). Nach diesen Angaben wurde die Förderung für 6 Mutterkühe und 6 Jungrinder berechnet. Den Viehbestand gab der Berufungswerber mit "wechselnd" an; im Mai 2004 hätten sich drei Rinder am Hof befunden. Der Hof befindet sich in der Erschwerniszone III (der fünfteiligen Skala für Zwecke der Agrarförderung), im Berghöfe-Kataster ist er mit 163 Punkten bewertet (max. 570). Den Hof bewirtschaftete er selbst durch Eigenleistung. Arbeitnehmer seien keine beschäftigt, fallweise nehme er aber Aushilfen (Maschinenring) in Anspruch.

Dass aus diesem Betrieb die vorgesehenen Um- und Neubauten nicht zu erwirtschaften waren ist ebenso unbestritten wie die Tatsache, dass die Umsetzung des Betriebskonzeptes nicht gelungen ist. Der Berufungswerber ist aber der Ansicht, dass sein ursprünglich erfolgversprechendes Vorhaben an nicht vorhersehbaren Ereignissen gescheitert sei. Er meint damit die Nichtverwirklichung des Projektes "behindertengerechtes Wohnen" im Rahmen des "Wohnparkes E". Dazu ist folgendes festzuhalten:

Der Berufungswerber hat in der Gemeinde W 13.000 m<sup>2</sup> Baugrund besessen. Davon hat er rund 10.000 m<sup>2</sup> an eine Bauherregemeinschaft verkauft, die darauf vier Wohnprojekte (Wohnpark E) errichtete. Aus diesen Geschäften hat er Verbindlichkeiten aus seiner früheren beruflichen Tätigkeit abgedeckt und teilweise den Ankauf des Bauernhofes in J finanziert. Die Abwicklung des Wohnbauprojektes hat sich von 1987 bis 1993 erstreckt. Der Um- bzw. Neubau der für den Bauernhof und die Umsetzung des Betriebskonzeptes "unabdingbar nötigen Gebäude" (Eingabe vom 3.9.2004) hätte mit dem Gewinn aus dem vorgesehenen fünften Haus im Wohnpark E ("behindertengerechtes Wohnen") bezahlt werden sollen (Vorsprache des Berufungswerbers am 17.8.2004 und Eingabe an den UFS vom 3.9.2004).

Der Berufungswerber betont, den Ankauf des Hofes und den Neubau des Stallgebäudes sowie des Wohn- und Wirtschaftsgebäudes immer erst in Angriff genommen zu haben, wenn die Finanzierung gesichert erschien. Hinsichtlich des Projektabschnittes "behindertengerechtes Wohnen" sei dies ab der Möglichkeit zur "Vermarktung" im Jahr 1993 der Fall gewesen. Zu diesem Zeitpunkt sei ein Beschluss des Gemeinderates zur nötigen Flächenwidmung ("Ergänzender Bebauungsplan") vorgelegen. In seiner Eingabe vom 3.9.2004 wies er auch darauf hin, dass "die Bebauung in gleicher Weise erfolgen sollte, wie die bereits erstellten Objekte (Abstand zu den errichteten Gebäuden)". Aus diesen Gründen sei "in keiner Weise zu erwarten" gewesen, dass die Nachbarn das Projekt erfolgreich beeinspruchen würden.

Der Projektabschnitt "behindertengerechtes Wohnen", der die Finanzierung des Bauernhofes erst ermöglichen sollte, war schon im Hinblick auf den geltenden Flächenwidmungsplan nicht möglich. Dem "ergänzenden Bebauungsplan" blieb die Genehmigung auf Grund von Einreden der Anrainer versagt und die für die beabsichtigte Bauführung nötige Flächenwidmung ist nie erfolgt. Das Projekt wurde bei der Baubehörde nie eingereicht und es konnte folglich auch zu keiner Bauverhandlung kommen (Auskunft des Bauamtes in W sowie mündliche Vorsprache des Berufungswerbers am 17.8.2004). Nach Auskunft der Baubehörde war allgemein bekannt, dass die Anrainer die Verbauung der betroffenen Fläche bei einer allfälligen Bauverhandlung bekämpfen würden. Einem vom Berufungswerber vorgelegten Ausschnitt aus einer Lokalzeitung (Datum nicht ersichtlich) wurde dem Gemeinderat zwischenzeitlich von politischer Seite ("Die Grüne Alternative") ein Antrag auf Umwidmung der betroffenen Parzellen in Grünland vorgelegt.

Wird ein Bauvorhaben bereits im Anfangsstadium derart massiv zu verhindern versucht, dann kann dessen Undurchführbarkeit nicht mehr als unvorhersehbar bezeichnet werden. Für den Berufungswerber reichten offenbar die durch Gemeinderatsbeschluss in Aussicht gestellte Änderung des Bebauungsplanes und der Umstand, dass "die Bebauung in gleicher Weise erfolgen sollte, wie bereits erstellte Objekte" (vgl. Eingabe vom 3.9.2004) aus, um die Umsetzbarkeit des Projektes als gesichert anzunehmen. Aber gerade der Berufungswerber durfte davon auf Grund seiner Tätigkeit in der Baubranche (z.B. Errichtung der vorhandenen Wohnhäuser im Wohnpark E) nicht ausgehen. Den Standpunkt, unvorhersehbare Ereignisse hätten das Projekt "Wohnpark E" zum Scheitern gebracht, hält der Senat daher für nicht vertretbar.

Es ist auch nicht erwiesen, dass der Berufungswerber aus dem Wohnprojekt (Wohnpark E) genügend Finanzmittel lukrieren hätte können, um seinen Bauernhof in der beabsichtigten Weise zu führen. Konkrete Berechnungen oder Kalkulationen betreffend das Projekt im "Wohnpark E" seien nämlich nie erfolgt und auch nicht möglich, weil nicht bekannt sei, wie das Gebäude aussehen hätte sollen (Vorsprache des Berufungswerbers vom 17.8.2004).

Auch steht keineswegs fest, dass die Führung des Bauernhofes in der ursprünglich vom Berufungswerber geplanten Art und Weise jemals ein positives Gesamtergebnis ergeben hätte. Die vorgelegten Prognoserechnungen vermögen dies jedenfalls nicht aufzuzeigen, gehen sie doch von Voraussetzungen aus, die mit den tatsächlichen Gegebenheiten nicht übereinstimmen. Es wurden Wirtschaftsbereiche, die nach den Vorschaurechnungen des Berufungswerbers einen erheblichen Teil der prognostizierten Einnahmen erbringen hätten sollen (Seminar- und Therapietätigkeit, Führungen, Schauräume, Waldlehrpfad und Heubad) nicht realisiert. Der Berufungswerber gibt (im Vorlageantrag vom 11.6.2003) an, "die in der Prognoserechnung dargelegten Verhältnisse" seien nicht eingetreten und erklärt in seiner Eingabe vom 3.9.2004, es sei bis 2003 nicht möglich gewesen, die "Fertigstellung des Wirtschafts- Wohngebäudes und die Aufnahme der geplanten Wirtschaftsweise voran zu treiben". Das "längerfristige Konzept, das nicht nur Tierhaltung, sondern auch Feld- und Waldproduktion sowie in späterer Folge einen Seminar- und Therapiebereich zum Inhalt" habe, hat er mangels finanzieller Möglichkeiten nicht weiter verfolgt (Aussage des Berufungswerbers anlässlich der Vorhaltbeantwortung vom 26.5.2004). Die noch nötigen Mittel für die Fertigstellung der Gebäude wurden von der Betriebsprüfung mit ca. 6 Mio S geschätzt. Der Berufungswerber gab den hiefür nötigen Betrag (über Vorhalt vom 28.4.2004) mit "3 Mio Schilling bzw. 200.000 €" an. Damit wären zwar noch nicht alle Einrichtungen realisierbar ("Einrichtungen für Schlachtungen, Kühlraum, Häcksler etc."), aber sein Konzept wäre mit dieser Summe weitgehend umzusetzen gewesen. Die Gemeinde J hat für den Bauernhof im Jahr 2004 wegen Nichtfertigstellung des Gebäudes innerhalb des vorgeschriebenen Zeitraumes alle Weiterarbeiten untersagt und einen Abbruchbescheid erlassen (dzt. Vorstellung beim Amt der Tiroler Landesregierung).

Der Betrieb des Bauernhofes stellte somit in der tatsächlich ausgeübten Weise keine unternehmerische Tätigkeit dar. Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Insbruck, am 4. Oktober 2004