



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Mag. Gertraud Hausherr, Ing. Mag. Dr. Martin Jilch und Karl Studeregger über die Berufung des S, D, vertreten durch STB, vom 11. August 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes A, vertreten durch B vom 9. Juli 2003 betreffend Einkommensteuer 1998, 1999, 2000 und 2001 nach der am 4. November 2004 in C, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Landwirt und betreibt das Gewerbe des Lohnmähdrusches. Die Einkünfte aus dem Lohnmähdrusch erklärte er als Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Der Bw. betrieb das Gewerbe des Lohnmähdrusches seit dem Jahr 1984. Im Jahr 2001 beendete er seine Tätigkeit.

Die Gewinne und Verluste in ATS aus dieser Tätigkeit betrugen laut Tz 14 des Betriebsprüfungsbericht für die Jahre 1984 bis 2001 wie folgt:

1984	14.234,00
------	-----------

1985	-60.347,00
1986	-35.085,00
1987	-86.450,00
1988	-88.767,00
1989	-13.599,00
1990	-132.932,00
1991	-55.158,00
1992	-75.625,00
1993	-83.377,00
1994	95.232,00
1995	-26.738,00
1996	-4.957,00
1997	-12.068,00
1998	158.459,00
1999	-34.887,00
2000	-80.251,00
2001	-328.826,00
Gesamtverlust	-851.142,00

In den Einkommensteuererklärungen für die berufsgegenständlichen Jahre 1998 bis 2001 erklärte der Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in folgender Höhe:

1998	64.349,00
1999	-90.947,00
2000	-80.251,00
2001	-328.826,00

Für die Jahre 1998,1999 und 2000 wurden gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufige Einkommensteuerbescheide erlassen.

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurden für die Jahre 1998,1999 und 2000 gemäß § 200 Abs 2 BAO endgültige Einkommensteuerbescheide erlassen, in denen die Betriebsprüfung die Einkünfte aus Gewerbebetrieb abweichend von den Erklärungen mit 0,00 ATS feststellte.

Im Einem wurde in der Veranlagung der Einkommensteuer des Jahres 2001 abweichend von der Erklärung die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 7.971,00 ATS festgesetzt.

Gegen die auf Grund der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen erlassenen Einkommensteuerbescheide erhob der Bw. Berufung und führte insbesondere aus:

Er wende sich gegen die Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null bzw. im Jahr 2001 mit ATS 7.971,00.

Die Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null sei erfolgt, weil das Unternehmen kein Gewinnbetrieb sei und daher als Liebhabereibetrieb zu beurteilen sei.

Nach Ansicht des Bw. sei aus folgenden Gründen ab 1998 keine Liebhaberei gegeben:

Zur Eröffnung eines Gewerbebetriebes sei es gekommen, weil bei einer früheren Betriebsprüfung die Einkünfte aus Lohnmähdrusch nicht den landwirtschaftlichen Einkünften zugeordnet worden seien, sondern den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Der Tatbestand der Liebhaberei sei damals nicht bekannt gewesen. Daher seien die angeschafften Maschinen (Mähdrescher) dem Gewerbebetrieb zugeordnet und die Einkünfte daraus im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ordnungsgemäß erklärt worden.

Auf Grund der Ergebnisentwicklung seit 1984, in denen nur dreimal positive Einkünfte erzielt worden seien, vertrete das Finanzamt die Auffassung, dass es sich bei diesem Betrieb um Liebhaberei handle. Dieser Auffassung sei entgegenzutreten, weil die Beurteilung nach den Jahresergebnissen allein nicht ausreichend sei.

Entgegen den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht seien gerade aufgrund der schlechten Ertragslage, tiefgreifende Verbesserungsmaßnahmen gesetzt worden. Ausgehend von der Verlustsituation bis 1996 habe der Bw. die Bewirtschaftung in den Folgejahren dahingehend geändert, dass er die Maschinen, welche wirtschaftlich und technisch nicht mehr dem Stand der Technik entsprochen haben, durch neue ersetzt habe. Im Jahr 1996 sei daher ein Gerät angeschafft worden, welches weniger Reparaturkosten verursacht und dem Stand der Technik entsprochen habe. Dass diese Maßnahme erfolgversprechend gewesen sei, könne bereits aus dem Jahresergebnis 1996 abgeleitet werden. Der Verlust betrage lediglich ATS - 4.957,00.

Im Jahr 1998 sei es zum zweiten Maschinentausch gekommen. Ein weiteres Neugerät sei angeschafft und das nicht mehr zeitgemäße Altgerät sei veräußert worden.

Der Jahresverlust des Jahres 1999 sei im wesentlichen durch die nicht periodische Zahlung von Ausgaben verursacht worden, sodass bei periodengerechter Zuordnung auch hier ein ausgeglichenes Ergebnis erzielt werden könne.

Das Jahr 2000 sei durch verminderte Einnahmen von rund 15 % gekennzeichnet gewesen. Die Ursache dafür liege jedoch nicht im Bereich des Bw., sondern darin, dass aufgrund von Trockenschäden Umsatzeinbußen zu verzeichnen gewesen wären. Da der Gewerbebetrieb abhängig von der landwirtschaftlichen Produktivität gewesen wäre, könnten naturgemäß Schwankungen auftreten.

Im Jahr 2001 sei aus gesundheitlichen Gründen die Einstellung des Gewerbebetriebes erfolgt, wobei es jedoch gelungen sei, die beiden neuwertigen Geräte zu einem guten Preis zu veräußern. Dabei sei jeoch festzustellen, das jene Maschine, die im Jahr 1996 angeschafft worden sei und einen Buchwert von ATS 750.000,000 aufgewiesen habe um ATS 925.000,000 veräußert werden konnte. Daraus ergebe sich ein Veräußerungsgewinn von rund ATS 175.000,00. Hingegen hätte die Maschine, die im Jahr 1998 angeschafft worden sei und einen Buchwert von ATS 732.000,00 aufgewiesen habe, nur um ATS 575.000,000 veräußert werden können. Damit werde der Beweis erbracht, dass eine degressive Abschreibung den wirtschaftlichen Gegebenheiten eher entspreche, als die von der Finanzverwaltung als einzig zulässig angesehene lineare Abschreibung.

Der Jahresverlust 2001 könne in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise vernünftigerweise nicht einbezogen werden, da in diesem Jahr keine Einnahmen mehr erzielt worden seien. Der Verlust beinhalte daher im wesentlichen die Fixkosten, wie Halbjahresabschreibung, Zinsen, Sozialversicherungsbeiträge und Beratungskosten. Ein Verkauf von solchen Spezialmaschinen sei nur vor der Ernte möglich, sodass die Halbjahres-Afa steuerlich zustehe.

Betrachte man insbesondere die Jahre ab 1996 etwas differenzierter, als es im Rahmen der Prüfung geschehen sei, so sei unschwer zu erkennen, dass der Unternehmer absolut wirtschaftlich gehandelt habe, durchgreifende Verbesserungsmaßnahmen eingeleitet habe und zwar in der Form, dass die alten und reparaturanfälligen Geräte abgestoßen worden seien und durch die Anschaffung von neuen Geräten eine Änderung der Bewirtschaftung eingetreten sei. Dieser Umstand lasse sich nicht nur durch die faktische Anschaffung dokumentieren, sondern werde auch durch die nahezu ausgeglichenen Jahresergebnisse ab 1996 unter Beweis gestellt.

Richtigerweise müsste daraus der Schluss gezogen werden, dass ein neuer Beobachtungszeitraum ab 1996 zu laufen beginne, welcher unter Ausklammerung des Jahresergebnisses 2001 zu einem positiven Ergebnis führen müsste.

Es werde daher der Antrag gestellt, die im Rahmen der Einnahmen – Ausgaben - Rechnung ermittelten Ergebnisse laut Steuererklärung anzuerkennen.

Die Abweisung der Berufung begründete das Finanzamt damit, dass der Gesamtgewinn das Ergebnis von der Begründung der Tätigkeit bis zu deren Beendigung sei. Dazu würden auch der Übergangsverlust und der Veräußerungsverlust zählen, somit sei das Ergebnis 2001 miteinzubeziehen. Es ergebe sich für den Zeitraum 1996 bis 2001 ein Gesamtverlust von ATS - 302.530,00. Durch den Tausch der Maschinen auf Neugeräte ergebe sich keine Änderung der Bewirtschaftung, da anstelle eventueller Reparaturkosten eine entsprechende Absetzung für Abnutzung trete. Daraus einen neuen Beobachtungszeitraum zu begründen sei falsch. Die in der Berufung angeführten positiven Ergebnisse seien auf die Veräußerung der Altgeräte und nicht auf den laufenden Betrieb zurückzuführen. Auch sei im Jahr 1999 der Verlust um die fehlenden Einnahmen zu vermindern.

Der Bw. beantragte darauf die Vorlage der Berufung an die zweite Instanz und in Einem die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

In der am 4. November 2004 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der Vertreter des Bw. brachte vor, dass ursprünglich der Lohndrusch vom Finanzamt aus dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft steuerlich ausgegliedert wurde. Die Tätigkeit stehe jedoch im engen Zusammenhang mit der Landwirtschaft des Bw.. Im Hinblick darauf, dass die Drescharbeiten naturbedingten Schwankungen unterliegen – es habe oft Trockenschäden gegeben – sei eine Ertragssteigerung nicht ohne weiters möglich gewesen, zumal die Einsatzzeiten sehr begrenzt seien.

Weiters habe ab 1996 eine Änderung der Bewirtschaftung dadurch stattgefunden, dass die beiden vorhandenen Mähdrescher 1996 und 1998 durch neue Maschinen ersetzt worden seien, womit Ausfällen während der Erntezeit vorgebeugt worden sei.

Der Bw. führte aus, dass die Anschaffung zweier Mähdrescher zum Einem daraus resultiere, dass in der Saison beide Mähdrescher ausgelastet gewesen seien und zum Anderen in der Vermeidung zeitaufwendiger Umbauten bei anderem Dreschgut.

Den Mähdrusch hätten die Mitglieder der Familie durchgeführt, wobei die Ehefrau des Bw. ab 1993 in Folge einer Lähmung durch Hirnblutung ausgefallen sei.

Der Umfang des Einsatzes der Mähdrescher in der eigenen Landwirtschaft habe zwischen 5 % und 10 % betragen.

Der steuerliche Vertreter erläuterte, dass der Verkauf der Mähdrescher im Jahr 2001 zweckmäßig vor der Saison habe erfolgen müssen. Die Einstellung des Betriebes sei ursprünglich nicht beabsichtigt gewesen, habe sich aber aus der Pensionierung des Bw. ergeben.

Der Bw. ergänzte, dass sich im Jahr 2001 die Gelegenheit geboten habe, die Maschinen an die Händler, die mit dem Maschinenring zusammenarbeiten, zu verkaufen. Der Markt für derartige Geräte sei sehr klein.

N hielt entgegen, dass die Umsätze in den einzelnen Jahren relativ gleichmäßig gewesen seien, sodass sich Trockenschäden nicht so sehr ausgewirkt haben dürften. Was die Anschaffung der neuen Mähdrescher anlange, stehe der geringeren Reparaturanfälligkeit die AfA für die Anschaffung und der Zinsendienst gegenüber.

O betonte, dass die Trennung in Gewerbebetrieb einerseits und Land- und Forstwirtschaft andererseits zutreffend sei. Beim Gewerbebetrieb seien seit 1994 insgesamt Gesamtverluste erwirtschaftet worden. Der Austausch der Maschinen bewirke keine Änderung der Bewirtschaftung.

P erläuterte, dass im Jahr 1996 drei alte Maschinen gegen eine Neue getauscht worden seien, im Jahr 1998 eine weitere alte Maschine gegen eine Neue.

Was das Vorbringen hinsichtlich der Umsatzschwankungen anlange, sei darauf zu verweisen, dass es sich hierbei um das ganz normale Unternehmerrisiko handle.

Das Jahr 2001 könne, auch wenn keine Umsätze mehr erzielt worden seien, nicht von den Vorjahren getrennt werden, zumal es sich einerseits um nachträgliche Betriebsausgaben und andererseits einen Aufgabeverlust handle.

Die Neuanschaffung zweier Mähdrescher sei im Rahmen der Kriterienprüfung nach § 2 Abs 1 Z 4 und 6 Liebhabereiverordnung zu würdigen, führe aber nicht zu einer geänderten Bewirtschaftung.

Wenn zwei Mähdrescher parallel gefahren worden seien, wäre ein Lohnaufwand für den zweiten Fahrer zu berücksichtigen.

Der Bw. hielt entgegen, dass der Betrieb von der Familie gemeinsam geführt worden sei, Lohnaufwendungen für Fahrer seien keine angefallen. Die Kinder seien nicht mitversichert gewesen, sondern hätten in ihrer Freizeit mitgeholfen. Über den Bezirk Q hinaus hätten sie

aber nie gedroschen. Der Bw. habe stets nur für Bauern gedroschen. Er habe ungefähr pro Hektar das verlangt, was den Maschinenringsätzen inklusive Arbeitszeit entspreche.

Sie hätten zuerst rund 100 Hektar gedroschen und etwa 150.000,00 S Umsatz gemacht, später sei bis zu 500 Hektar gedroschen worden.

Damals sei die Landwirtschaft rund 15 Hektar groß gewesen.

Der steuerliche Vertreter ergänzte, dass sich durch die Abstockung auf zwei Mähdrescher bei etwa gleichen bzw. gestiegenem Umsatz zeige, dass sehr wohl Maßnahmen zur Steigerung der Wirtschaftlichkeit gesetzt worden seien.

Der Bw. fügte hinzu, dass es zutreffen könne, dass in der Zeit, in der sie noch vier Maschinen hatten, die Kinder mehr Zeit für die Mitarbeit gehabt hätten, da sie damals noch zur Schule gegangen seien.

N betonte, dass es zwar richtig sei, dass die Maschinen ausgetauscht worden seien, allerdings habe das zu keiner Veränderung der Ertragslage geführt.

Gewisse Schwankungen innerhalb einer Bandbreite seien naturgemäß gegeben.

Der steuerliche Vertreter ersuchte abschließend, der Berufung Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. war Landwirt und betrieb das Gewerbe des Lohnmähdresches von 1984 bis 2001.

In diesem Zeitraum erwirtschaftete er laut Betriebsprüfung im Gewerbebetrieb folgende Ergebnisse.

1984	14.234,00
1985	-60.347,00
1986	-35.085,00
1987	-86.450,00
1988	-88.767,00
1989	-13.599,00
1990	-132.932,00
1991	-55.158,00
1992	-75.625,00

1993	-83.377,00
1994	95.232,00
1995	-26.738,00
1996	-4.957,00
1997	-12.068,00
1998	158.459,00
1999	-34.887,00
2000	-80.251,00
2001	-328.826,00
Gesamtverlust	-851.142,00

Strittig ist, ob - wie die Betriebsprüfung feststellt - auf Grund der vorliegenden Verluste und schlechten Ertragslage für die streitgegenständlichen Jahre 1998 bis 2001 von einem Liebhabereibetrieb auszugehen ist, oder ob die erwirtschafteten Verluste und der Gewinn des Jahres 1998 einkommensteuerrechtlich relevante Einkünfte – wie der Bw. darlegt - sind.

Für die Jahre 1998 bis 2001 ist von folgenden relevanten gesetzlichen Bestimmungen auszugehen.

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), BGBl 1993/33 in den Fassungen BGBl II 1997/358, BGBl II 1999/15.

§ 1 Abs 1 der Liebhabereiverordnung (LieVO) definiert Einkünfte 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 ausgestatteten Einheit gesondert zu beurteilen.

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

Ausmaß und Entwicklung der Verluste,

Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,

Ursache, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,

Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,

Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung, Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Gemäß § 2 Abs 2 LieVO liegen innerhalb der ersten drei Kalender-, Wirtschaftsjahre ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des Abs 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). 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.

§ 3 Abs 1 LieVO definiert den Gesamtgewinn als Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreien Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Gemäß § 3 Abs 2 LieVO ist unter Gesamtüberschuss der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen.

Auf Grund des Ausmaßes des Lohnmähdruses – insbesondere im Verhältnis zur relativ kleinen Landwirtschaft – ist die Tätigkeit des Lohnmähdruses unzweifelhaft ein Gewerbebetrieb im Sinne des Einkommensteuerrechts und eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs 1 LieVO.

Im eigenen landwirtschaftlichen Betrieb wurden die Mähdrucker zu 5% - 10% eingesetzt.

Der Bw. betrieb den Betrieb des Lohnmähdruses 18 Jahre lang und erklärte daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

In diesen Jahren erzielte er lediglich 3 mal einen Gewinn und 15 mal einen Verlust (vgl. Tz 14 des Betriebsprüfungsberichtes).

Insgesamt erwirtschaftete der Bw. aus dieser Tätigkeit einen Gesamtverlust von ATS minus 851.142,00.

Am 30.6.2001 stellte der Bw. seinen Gewerbebetrieb ein. Seinen landwirtschaftlichen Betrieb führte er noch weiter.

Im Sinne des § 2 Abs 2 LieVO war für den Bw. im Jahr 1986 spätestens im Jahr 1988 der Anlaufzeitraum vorbei. Jedenfalls ab 1989 ist auf Grund der erwirtschafteten Verluste im Sinne des § 1 Abs 1 LieVO iVm § 2 Abs 1 LieVO unter der Berücksichtigung der vorhandenen Verhältnisse zu prüfen, ob eine Einkunftsquelle vorlag.

Ab 1989 ermittelte der Bw. 11 mal Verluste und nur zweimal einen Gewinn. Der Gesamtverlust für die steitgegenständlichen Jahre 1989 bis 2001 beträgt inklusive des Veräußerungsverlustes ATS - 594.727,00.

Die Verluste waren in den einzelnen Jahren dem Betrag nach Schwankungen unterworfen, doch zeigte sich keine Tendenz, dass die laufenden Verluste geringer wurden und durch laufende Gewinne und selbst durch einen Gesamtgewinn ausgeglichen oder übertroffen werden würden.

Die vom Bw. ins Treffen geführten Schwankungen der Einnahmen auf Grund der Trockenheit sind als gewöhnliches Geschäftsrisiko bei einem wetterabhängigen Gewerbebetrieb wie dem Lohnmähdrusch immanent und stellen keine außergewöhnlichen Verhältnisse dar.

Das Ausmaß der Verluste und die Beendigung der Betätigung, die einen Gesamtverlust im beträchtlichem Ausmaß sowie das Verhältnis der Verluste, die fünf mal so häufig auftraten als die Gewinne, lassen keinen Schluß zu, dass in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtgewinn zu erzielen gewesen wäre – wie von der LieVO gefordert –, zumal die in den Neunziger Jahren angeschafften Maschinen im selben Umfang veraltet und anfälliger für Reparaturen geworden wären.

Die Ursachen der Verluste liegen in den begrenzten Einnahmemöglichkeiten, die der Markt vorgibt. Der Bw. hatte kaum Möglichkeit seine Einnahmen zu steigern, da er die Maschinen nach eigenen Angaben bestmöglichst auslastete und die üblichen Sätze für Lohnmähdrusch verlangte. Eine Preissenkung im Angebot seiner Leistungen hätte die Summe seiner Einnahmen verringert, die Aufwendungen wären gleich geblieben und die Verluste wären noch höher gewesen. Da die getätigten Ausgaben den wirtschaftlichen Umständen entsprachen und das Potenzial für eine Erhöhung der Einnahmen nicht da war, war mit laufenden Verlusten bei vorhandenen Fixkosten wie Treibstoff, Sozialversicherung, Instandhaltung und AfA zu rechnen.

Auch wenn durch den Neukauf von Maschinen marktgerecht gehandelt wurde und dies grundsätzlich eine Verbesserung der angebotenen Leistung im Sinne des § 2 Abs 1 LieVO ist, da mit neuen Maschinen mehr geleistet werden kann und vorerst weniger Reparaturen

anfallen, ist bei so hohen Anschaffungskosten - die Zinsendienst und AfA als Aufwendungen bewirken - und der geringen Möglichkeit die Einnahmen zu steigern, nicht davon auszugehen, dass die Kosten in einem angemessenen Zeitraum abgedeckt und ein Gesamtgewinn erwirtschaftet werden kann. Maßnahmen iSd § 2 Abs 1 Z 6 LieVO müssen zu einer Verbesserung der Ertragslage führen; dies war hier aus den angeführten Gründen nicht der Fall. Die Neuanschaffung stellt auch keine Änderung der Bewirtschaftung dar, da ein Austausch von alten Maschinen gegen neue, leistungsfähigere Maschinen keine Änderung der Tätigkeit, des Dreschens der Felder ist, sondern eine normale unternehmerische betriebswirtschaftliche Entscheidung.

Da die Verluste in einem derartig langen Zeitraum angefallen sind und der Bw. trotz Investitionen weiterhin mit hohen Verlusten auf Grund der Entwicklung der Einnahmen und der zu erwartenden Ausgaben rechnen musste, ist von einer Verbesserung der Ertragslage nicht auszugehen. Die Beendigung der Tätigkeit war der logische unternehmerische Schritt, mögen auch gesundheitliche Probleme und die anstehende Pensionierung ein weiterer Beweggrund gewesen sein.

Anhand der gesamten Situation kann nicht erkannt werden, dass die Lohnmähdruschstätigkeit gewinnbringend und schon gar nicht gesamtgewinnbringend geführt werden konnte oder hätte werden können. Es war daher nach der Anlaufphase, die beim Bw. – im Sinne der LieVO -spätestens im Jahr 1989 verstrichen war, in den Folgejahren kein Gesamtgewinn zu erwarten und die Tätigkeit als steuerlich unbeachtliche Betätigung im Sinne der LieVO zu beurteilen.

Eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle im Sinne des § 2 EStG iVm § 1 LieVO ist nur dann gegeben wenn ein Gesamtgewinn erwirtschaftet werden kann. Die Absicht Gewinne zu erwirtschaften, die objektiv nicht erreichbar sind, reichen für die Wertung als steuerlich beachtliche Einkunftsquelle nicht aus.

Im Hinblick auf die – gemessen an dem externen Einsatz – untergeordnete Bedeutung des Mähdruschs für den eigenen landwirtschaftlichen Betrieb liegt auch kein Anwendungsfall des § 1 Abs 3 LieVO vor; rentabler als die Aufrechterhaltung des Gewerbebetriebes wäre der Zukauf von Mähdruschleistungen gewesen.

Wien, am 26. November 2004