



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002, Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2004 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004 entschieden:

1. Die Berufung wird, soweit sie sich gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001, 2002 und 2004 sowie betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2004 richtet, als unbegründet abgewiesen.

Der Umsatz- und Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 ergehen endgültig.

2. Der Umsatzsteuerbescheid und der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 werden im Umfang der Berufungsvorentscheidungen vom 21. September 2006 abgeändert. Bezüglich Höhe und Berechnung der Abgaben wird auf diese Berufungsvorentscheidungen verwiesen.

Die Bescheide ergehen endgültig.

4. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 wird gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) erklärte im Berufszeitraum neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Verluste aus Land- und Forstwirtschaft. Für die Jahre 2000 bis 2002 wurde er zunächst erklärungsgemäß zur Einkommensteuer veranlagt.

In der für das Jahr 2003 eingereichten Einkommensteuererklärung wies der Bw erstmals (negative) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus. In einem Begleitschreiben erläuterte er, den Bereich der "beabsichtigten" echten Vermietung, wenn diese auch in den bestehenden landwirtschaftlichen Arealen erfolgen werde, aus dem landwirtschaftlichen Aufwand herausgelöst zu haben. Für diesen Bereich (Marke D ) werde voll zur Umsatzsteuerpflicht optiert.

Das Finanzamt veranlagte den Bw mit vorläufigen Bescheiden vom 12. Oktober 2004 erklärungsgemäß zur Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2003.

Die gegen diese Bescheide am 31. Oktober 2004 erhobene Berufung wendet sich gegen deren Vorläufigkeit. In der Begründung führt der Bw unter anderem aus, dass die geltend gemachten Vorsteuern aus den für den Unternehmensstart getätigten Aufwendungen und Investitionen resultierten. Die Vermietungsaktivitäten D<sup>TM</sup> würden sich im Aufbau befinden. Der Berufung beigelegt ist eine Prognoserechnung für die Jahre 2003 bis 2015.

### 1. Feststellungen der Außenprüfung:

In den Jahren 2005/2006 wurde beim Bw eine Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 2000 bis 2004 umfassende abgabenbehördliche Prüfung (Außenprüfung gemäß § 147 ff BAO) durchgeführt. Diese mündete in der Feststellung, dass die vom Bw erklärten Verluste mangels Vorliegens einer Einkunftsquelle steuerlich nicht anzuerkennen seien. Der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 14. September 2006 führt dazu im Wesentlichen Folgendes aus:

Der Bw habe mit Übergabsvertrag vom 28. August 1990 den aus landwirtschaftlichen Flächen (rd. 25 ha), Inventar, landwirtschaftlichen Gebäuden (Hallen) und Stallungen bestehenden landwirtschaftlichen Betrieb der Eltern gegen Ausgedinge übernommen. Der ursprünglich voll pauschalierte Betrieb sei mit 1. Jänner 1990 aus der Pauschalierung herausgenommen und der Gewinn/Verlust aus der Landwirtschaft gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt worden. Das Anlagevermögen sei mit fiktiven Anschaffungskosten bewertet worden. Der Bw habe den Betrieb seit der Übergabe verpachtet.

Unter Tz 3 (Wiederaufnahmsgründe) hält der Bericht fest, dass erst im Zuge der Außenprüfung Tatsachen neu hervorgekommen seien, nämlich:

	-	der teilweise desolate Gebäudezustand (Fotos Bl. 32-42 Arbeitsbogen);
--	---	---

-	Pachtvertrag mit dem einzigen Pächter nur mündlich, mit der ebenfalls nur mündlichen Zusatzvereinbarung, dass der Pächter die Hofgebäude (Hallen und Ställe) und Hofflächen (3.000 m <sup>2</sup> ) aus wirtschaftlichen Überlegungen mitgepachtet habe und jederzeit nach Belieben nutzen könne;
-	die quasi kostenlose Mitverpachtung der Gebäude durch den Pächter stehe daher einer Verbesserung der Ertragslage entgegen;

In den Jahren 1990 bis 2004 habe der Bw folgende Betriebsergebnisse (in ATS) erzielt:

	AfA	Sonst. Auf.	Pachteinn.	Sonst.Einn.	Erfolg
1990 - 1996 kumuliert					40.709,00
1997	162.024,00	52.023,00	138.446,00	18.831,00	-59.255,00
1998	162.024,00	49.133,00	138.360,00	10.849,00	-61.949,00
1999	166.764,00	80.457,00	128.401,00	67.590,00	-49.475,00
2000	174.509,00	120.263,00	123.570,00	21.780,00	-156.398,00
2001	174.509,00	101.297,00	123.570,00	36.722,00	-115.515,00
2002	180.157,00	126.812,00	128.061,00	21.895,00	-157.164,00
2003	179.378,00	124.170,00	127.554,00	2.120,00	-173.923,00
2004	189.425,00	177.784,00	127.554,00	34.250,00	-205.405,00
					-938.375,00
vorl. Ergebnis 2005	235.818,00	162.368,00	127.554,00	35.776,00	-234.016,00

**kum. steuerl. Ergebnis**

**1.172.391,00**

Die in Rede stehende Betätigung sei eine solche mit Annahme einer Einkunftsquelle im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO). Da die Verluste stetig anstiegen und die jährlichen Verluste bereits ein Vielfaches der jährlichen Erlöse betragen würden, die Umsatzentwicklung durch ein starres – am Weizenpreis orientiertes - Pachtverhältnis rückläufig sei und die Möglichkeit der Erzielung von Erlösen aus einer Nebentätigkeit (Vermietung von Lagerflächen) durch die vertragliche Gestaltung faktisch nicht gegeben sei, liege Liebhaberei vor. Als weitere Indizien für die Einstufung als Liebhaberei seien anzuführen, dass der Bw keine strukturverbessernden Maßnahmen ergriffen habe und persönliche Motive für das Dulden oder Begünstigen von Verlusten, nämlich die Rentabilität durch die Möglichkeit des Verlustausgleichs mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sowie die Bewahrung von Familienbesitz, bestehen würden.

Der Bw habe in seiner Prognoserechnung die AfA-Sätze für das Anlagevermögen adaptiert, so für Maschinenhallen mit Baujahren zwischen 1973 und 1987 von 50 Jahren auf 100 Jahre und für Schweineställe mit Baujahren 1977 und 1985 von 30 Jahren auf 50 bzw. 75 Jahre. Selbst nach dieser unrealistischen Adaptierung (100 Jahre Nutzungsdauer für mit Eternit eingedeckte Hallen) würde das bis 2005 kumulierte Ergebnis negativ sein.

Für Gebäude und Grund habe der Bw einen fiktiven Veräußerungserlös von 3.233.600 S (235.000,00 €) genannt. Bei dem Objekt handle es sich um eine Halle in einfachster Massivbauweise, der Hallenboden sei nicht betoniert, das Dach mit Holzbinder Dachstuhl sei mit grauem Welleternit gedeckt, der Zustand der Stallungen und Nebengebäude sei desolat.

Die in der Prognoserechnung dargestellten sonstigen Einnahmen aus D ließen sich lediglich bis ins Jahr 2005 verifizieren. Die in den Jahren 2006 bis 2020 prognostizierte Explosion der Mieterträge auf den nahezu zehnfachen Wert (25.000,00 € p.a.) entbehre nicht nur jeder wirtschaftlichen Logik, sondern könne in Ermangelung jeglicher Dokumentation und Erläuterung nur als unrealistische, hypothetische Annahme gewertet werden. Auch der in der Prognoserechnung für das Gebäude (ohne Grund und Boden) ausgewiesene Veräußerungserlös (im Zeitraum 2000 bis 2020 von 235.000 € auf 354.000,00 € ansteigend) sei nicht begründet.

Unter Berücksichtigung des Grund und Bodens belaufe sich der vom Bw angesetzte Veräußerungserlös per 31. Dezember 2004 auf rund 271.000,00 € (12 €/m<sup>2</sup> für Grund und Boden laut Auskunft der Gemeinde). Dieser weder kommentierte noch sonst schlüssig dokumentierte Wert sei auch angesichts von der Abgabenbehörde für vergleichbare Objekte in der Gemeinde bzw. in nahe gelegenen Gemeinden erhobener Vergleichspreise unglaublich. So sei für eine Halle, Baujahr 1980, guter Gesamtzustand (wesentlich besserer Zustand als das gegenständliche Objekt), 3.382 m<sup>2</sup>, im Dezember 2000 ein Kaufpreis von 217.110,00 € (ohne Grund und Boden), d.s. 64,2 €/m<sup>2</sup>, erzielt worden. Ferner würden bei bezirksansässigen Immobilienmaklern vergleichbare Grundstücke mit unter 35 €/m<sup>2</sup> zum Verkauf stehen. Selbst bei Heranziehung des Preises von 64,2 €/m<sup>2</sup> für die in sehr gutem Zustand befindliche Immobilie in der Großgemeinde errechne sich ein Veräußerungspreis von höchstens 64.000,00 €, was nicht einmal der Hälfte des Buchwertes des Gebäudes (155.782,00 €) entspreche. Damit erübrige sich nicht nur die Frage, ob die aufgelaufenen Verluste abgedeckt werden könnten, sondern es sei auch festzuhalten, dass es sich bei der gegenständlichen Betätigung mangels Erzielbarkeit eines Gesamtgewinnes um keine Einkunftsquelle handle.

In Ermangelung einer betrieblichen Einkunftsquelle stehe auch die für das Jahr 2004 beantragte Investitionszuwachsprämie von 1.273,00 € nicht zu (Tz 8 des Berichts).

Die marginalen Einkünfte aus der Hallenvermietung (D) seien stets als landwirtschaftliche Einkünfte erklärt worden. Da die Landwirtschaft hinsichtlich Umsatzsteuer vollpauschaliert sei, sei der erklärte Vorsteuerüberschuss für 2004 auf Null zu stellen (Tz 9 des Berichts).

Schließlich seien auch die im Jahr 2000 als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben für das öffentliche Verkehrsmittel (Jahresnetzkarte) in Höhe von 17.100 S nicht abzugsfähig; Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohn- und Dienstort seien mit dem Pendlerpauschale abgegolten (Tz 7 des Berichts).

Das Finanzamt erließ den Feststellungen der Außenprüfung Rechnung tragende Abgabenbescheide für die Jahre 2000 bis 2004, sämtliche datiert mit 21. September 2006, und zwar hinsichtlich Einkommensteuer 2000 bis 2002 nach Verfügung der Wiederaufnahme,

hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2003 im Wege von die Berufung vom 31. Oktober 2004 erledigenden Berufungsvorentscheidungen. Der Umsatzsteuerbescheid und Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 ergingen vorläufig.

## 2. Berufung

Gegen diese Bescheide erhob der Bw am 15. Oktober 2006 - hinsichtlich der Berufungsvorentscheidungen betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2003 als Vorlagenantrag zu wertende - Berufung (Bl. 42/2004 Einkommensteuerakt), mit welcher er die Aufhebung der Wiederaufnahmsbescheide hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002, die erklärungskonforme Veranlagung der Jahre 2000 bis 2004 sowie die Erlassung endgültiger Bescheide für das Jahr 2004 beantragt.

Mit Schreiben vom 17. November 2006 (Bl. 47/2004 Einkommensteuerakt), in welchem er auch die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragte, reichte der Bw die Berufungsbegründung nach. Darin trägt er gegen die vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgründe Folgendes vor:

### - Teilweise desolater Gebäudezustand:

Der Bw habe dem Prüfungsorgan zu Beginn der Prüfung mitgeteilt, dass bestimmte Gebäudebereiche wegen begonnener Arbeiten nicht den optischen Erfordernissen entsprechen würden. Aus gesundheitlichen und zeitlichen Gründen seien Künetten nur zum Teil zugearbeitet worden. Es sei jedenfalls laufend in die Objekte investiert worden, wie z.B. Verputzen von Flächen in den neunziger Jahren, Betonieren einer Halle. Auch die geplante Sanierung des in Ziegelbauweise ausgeführten Stalles sei anlässlich der ersten Begehung angemerkt worden, ebenso der Umstand, dass das Fehlen einzelner Ziegelsteine in einem dreigeschossigen Nebengebäude auf den Abtransport verkaufter Maschinen zurückzuführen sei. Im Prüfungszeitraum seien eine Hallenzufahrt komplett in Eigenregie gepflastert und auf der Kellerdecke ein Holzskelett für den vorgesehenen Verwaltungsbereich aufgeschlagen worden. Zu vermerken sei noch, dass bei Beginn der steuerlichen Erfassung des Bw von 1991 bis 1994 genaueste Erhebungen vorgenommen worden seien und die Gebäudesubstanz zuzüglich der im Steuerakt dokumentierten Investitionen unverändert geblieben sei. Sämtliche Unterlagen des Bewertungsganges seien dem Finanzamt übermittelt worden. Der gegebene Gebäudezustand sei daher kein hinreichender Grund für eine amtswegige Wiederaufnahme.

### - Mündlicher Pachtvertrag:

Ein zulässigerweise mündlich vereinbarter Pachtvertrag stelle keinen Wiederaufnahmsgrund dar. Der Pächter dürfe die Objekte auch nicht nach Belieben, sondern nur für die vereinbarten Zwecke, jedenfalls aber nicht für außerlandwirtschaftliche Zwecke nutzen. Notwendige Investitionen habe überdies der Pächter zu tragen.

-Quasi kostenlose Mitverwendung der Gebäude:

Aus dem Steuerakt sei eindeutig ersichtlich, dass in den landwirtschaftlichen Objekten laufend außerlandwirtschaftliche Erträge erzielt würden. Die Pachteinahmen würden jedes Jahre einmalig anfallen, die Mieteinnahmen in der Regel in wesentlich geringerer Höhe sowie relativ unregelmäßig. Einer Verbesserung der Ertragslage würde auch die Gebäudemitverwendung durch den Pächter nicht entgegenstehen. So seien auf einem Foto ein Mähdrescher mit Mähtisch, auf der rechten Wandseite gegenüber Hackgut, welches ein nicht landwirtschaftlicher Mieter gegen vorausbezahlte Miete eingelagert habe, erkennbar. Auf einem anderen Foto sei ein Wohnwagen zu sehen, in den dahinter befindlichen Kästen seien diverse Firmenunterlagen, Bücher etc. eines Mieters eingelagert. Mittlerweile würden sich ein weiterer Wohnwagen sowie ein kleines Motorboot in dieser Halle befinden. Da die Ertragssituation mit (auch) außerlandwirtschaftlichen Erträgen der Finanzbehörde bekannte gewesen sei, liege kein Wiederaufnahmsgrund vor.

- Prognose nicht realistisch:

Da dem Finanzamt erst im Rahmen der Prüfung die Prognoserechnung übermittelt worden sei, könne insofern kein Wiederaufnahmsgrund gegeben sein. Auch habe der Bw jedes Jahr detaillierte Unterlagen eingereicht, die auch penibel geprüft worden seien. Das Finanzamt habe den Bw regelmäßig telefonisch kontaktiert.

Ferner habe das Finanzamt die Prognoserechnung nicht gewürdigt und als "Wunschvorstellung" bezeichnet. Dem Ersuchen, Zahlen vergleichbarer wirtschaftlicher Aktivitäten (z.B. safebox, selfstorage) heranzuziehen, sei das Finanzamt nicht nachgekommen. Es sei auch ignoriert worden, dass im Bereich D eine eigene Homepage betrieben werde.

Der vom Bw angesetzte Veräußerungsgewinn werde als wirklichkeitsfremd bezeichnet, ohne konkret vergleichbare Objekte zu nennen.

Jedenfalls seien weder Tatsachen noch Beweismittel neu hervorgekommen. Sämtliche steuerlich relevanten Unterlagen bzw. Informationen seien seit Anbeginn umfassend offen gelegt worden. Dies belegten auch die im Steuerakt enthaltenen Aktenvermerke (S. 8 und 9/2000; S. 11/2001; S. 15/2002).

Zu den Sachbescheiden wird in der Berufungsbegründung Folgendes vorgebracht:

Der Prüfungsablauf sei durch Verfahrensmängel gekennzeichnet. So sei es nicht richtig, dass das Anlagevermögen mit fiktiven Anschaffungskosten bewertet worden wäre. Vielmehr seien hinsichtlich der Mobilien die Buchwerte fortgeführt, bei den Gebäuden die Werte laut Unterlagen der Landwirtschaftskammer unter Abzug der Abschreibungstangenten der Voreigentümer festgesetzt worden.

Bezüglich des außerlandwirtschaftlichen Unternehmensteiles D<sup>TM</sup> (Stellplätze für Fahrzeuge, Mietareale für Mobilien, Geschäftsunterlagen) habe der Bw im Jahr 2003 zur Regelbesteuerung optiert. Die Leistungsentgelte würden hier dem Regelsteuersatz unterliegen. Der Bw habe im Rahmen der Steuererklärungen eine Aufteilung der beiden Bereiche vorgenommen.

Im Rahmen der Kriterienprüfung habe es das Finanzamt versäumt, die tatsächlichen Gegebenheiten zu prüfen. So sei während der Außenprüfung mitgeteilt worden, dass Einnahmenausfälle, deren gerichtliche Eintreibung zu unverhältnismäßigen Kosten geführt hätte, in nicht unbeachtlichem Ausmaß zur Kenntnis zu nehmen waren. Das Verhalten des betreffenden Mieters habe zu einer unerfreulichen zeitlichen Beanspruchung geführt, welche die gesamte Unternehmensentwicklung im Bereich D blockiert habe.

Weiters habe der Bw über ein Jahr mit der Abwehr der Verletzung seiner Markenschutzrechte zu kämpfen gehabt.

Der Anstieg der Verluste resultiere primär aus den Abschreibungsbeträgen des Anlagevermögens. Die Pachteinahmen orientierten sich nicht am Weizenpreis, sondern es liege eine Fixpreisvereinbarung vor. Mit der Feststellung, die Möglichkeit der Erzielung von Erlösen aus der Nebentätigkeit sei faktisch nicht gegeben, würden die Gegebenheiten vor Ort ignoriert. Eine Beschränkung der Vermietungsmöglichkeit bestehe nicht. Derzeit würden neben dem landwirtschaftlichen Pachtverhältnis vier außerlandwirtschaftliche Mietverhältnisse vorliegen, was auch auf den Fotos ersichtlich sei.

Eine Differenzierung der beiden Einkunftsquellen – verpachtete Landwirtschaft und D – werde im Prüfbericht unterlassen. Was das Kriterium des marktgerechten Verhaltens betreffe, so gebe es hinsichtlich der vom Bw angebotenen Leistung bereits erwähnte vergleichbare Betriebe. Laut Medienberichten hätten diese Unternehmen (z.B. selfstorage) in der Startphase zumindest 2 Millionen € Fremdmittel benötigt. Inwieweit eine insolvenzrechtliche Überschuldung bestanden habe, könne nur vermutet werden. Ein Bedarf nach Lagerleistungen bestehe jedenfalls, nur habe sich der Bw den Markteintritt leichter vorgestellt. Hinsichtlich Preisgestaltung bewege sich der Bw im Bereich von bis zu 50 % Rabatt gegenüber dem vergleichbarer Wiener Preisniveau. Betreffend Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage sei auf die in Eigenregie durchgeführten Investitionen wie z.B. Verputzarbeiten, Betonierungen, Pflasterungen, Kanalverlegung sowie die Abwehr ungerechtfertigter Eingriffe verwiesen. Dadurch hätten bereits in der Frühphase geschätzte Kosten von 50.000,00 € abgewehrt werden können. Auf die Unternehmensentwicklung negativ ausgewirkt habe sich auch die durch Außenprüfung erforderliche Erarbeitung hochkomplizierter steuerrechtlicher Sonderthemen.

Die Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage wären bis dato primär durch die Abwehr ungerechtfertigter Eingriffe bzw. die Sicherung der bestehenden Rechte gekennzeichnet gewesen. Die vom Bw geschalteten Inserate hätten nicht einmal zu einem neuen Vertragsabschluss geführt. Die bestehenden Mietverhältnisse wären durch Vermittlung / Empfehlung bzw. persönlichen Kontakt zu Stande gekommen.

Die Durchführung geplanter Werbeaktionen wäre an sich für den Jahreswechsel 2005/2006 vorgesehen gewesen. Dies sei jedoch auf Grund der zu Beginn der Außenprüfung vom Prüforgang getätigten Aussagen ("Bruchbude"), welche eine wertneutrale Beurteilung nicht erwarten ließ, verschoben worden.

Eine Verbesserung der Ertragslage stelle auch die Art der Verwertung von eingelagerten Gegenständen eines säumigen Mieters dar (Vermeidung des Risikos eines Gerichtsverfahrens, Lukrieren von 100 % des Veräußerungserlöses). Es seien weiters nachweislich Schritte unternommen worden, einen Partner für eine bessere Marktpräsenz zu finden. Derzeit werde durch die Teilnahme an hochwertigen Veranstaltungen versucht, mit potentiellen Kunden in Kontakt zu treten.

Dass persönliche Gründe, nämlich die Rentabilität durch steuerliche Vorteile und die Bewahrung von Familienbesitz, für das Dulden oder Begünstigen von Verlusten vorliegen würden, treffe nicht zu.

Die in der Prognoserechnung angesetzten, adaptierten – über die im EStG vorgesehenen Nutzungsdauern hinausgehenden - Nutzungsdauern beruhten zum einen auf der Erfahrung, dass hinsichtlich des teilweise sehr intensiv genutzten Anlagevermögens, wie z.B. eines Traktors, die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer um über 200 % überschritten worden sei, zum anderen darauf, dass im Bezirk landwirtschaftliche Objekte aus der Zeit vor 1940 in gutem Zustand vorhanden seien. Die Vergleichsgebäude seien in reiner Ziegelbauweise auf blankem Erdreich errichtet, während bei den Objekten des Bw Betonfundamente und Betonsäulen als tragende Elemente verwendet worden seien. Ursache des von der Außenprüfung festgestellten negativen kumulierten Ergebnisses von 1990 bis 2005 seien primär die für das Veranlagungsjahr 1990 festgelegten Wertansätze hinsichtlich der einzelnen Anlagegegenstände und der sich daraus ergebenden Abschreibungsbeträge. Wie die beigelegte Prognoserechnung zeige, ergebe sich unter Berücksichtigung des fiktiven Veräußerungserlöses unter Gegenrechnung der Buchwerte in jedem Jahr ein positiver Ertrag. Die Objektbeschreibung im Prüfbericht sei teilweise unseriös. Von einfachster Massibauweise könne keine Rede sein. Auch sei eine Halle im Ausmaß von 400 m<sup>2</sup> vollständig betoniert. Dass sich Stallungen und Nebengebäude in desolatem Zustand befänden, könne nur auf die bedenkliche Verfahrenshandhabung zurückgeführt werden. Es seien verschiedene Investitionen durchgeführt worden (wie z.B. Beschränkung der ehemals freien drei Einfahrten

auf eine in der Mitte befindliche). Das 3-etagige Nebengebäude weise einen Ausbruch auf, der erforderlich gewesen sei, um Maschinen im Rahmen eines Verkaufs abtransportieren zu können. Derzeit bestehe keine Veranlassung, dies zu beheben. Das zweite Stallgebäude sei 1990 nur teilaktiviert worden. Derzeit würden dort in Boxen Baurestmassen gelagert.

Der von der Behörde genannte Buchwert stamme nicht aus den Unterlagen des Bw. Hier sei das Parteiengehör verletzt worden. Festzustellen sei, dass die Grundstücke des Bw landwirtschaftliches Vermögen und nicht an das öffentliche Kanal- und Wassernetz angeschlossen seien. Der Wertansatz für Grund und Boden im landwirtschaftlichen Bereich sei so gesehen weit überhöht. Selbst bei aufgeschlossenen Grundstücken würden in dieser Gegend maximal 6 bis 8 € bezahlt. Der Wertansatz von 12 € könne jedenfalls nicht als zutreffend angesehen werden.

Der Bw sei hinsichtlich seines Wertansatzes von einem Kaufanbot für eine seiner, ca. 25 % der relevanten Fläche umfassenden, Hallen aus dem Jahr 2003 in Höhe von 70.000,00 € ausgegangen. Der Buchwert habe in diesem Zeitpunkt 10.000,00 € betragen. Dieser Wert sei realistisch, da der Bw unter keinem Verkaufszwang stehe.

Die Prognoserechnungen habe der Bw eher mit besonderer kaufmännischer Vorsicht erstellt. Auf Grund des bis dato eher mühsamen Anlaufens des Vermietungsgeschäfts habe er in der Anfangsphase niedrigere Werte in der Prognose angesetzt als noch 2000 angenommen. Auf Grund der überproportionalen zeitmäßigen Beanspruchung zur Abwehr ungerechtfertigter Eingriffe im Jahr 2006 würden die Umsätze im Bereich D in dieser Höhe nicht mehr erreicht werden können.

Erfreulich sei die momentane Entwicklung im Vermietungsbereich, da der Bw im Oktober 700 € an Einnahmen erzielt habe. Bei Fortbestehen dieser Einnahmen könne er derzeit mit Einnahmen bis zu 5.000,00 € rechnen, denen so gut wie keine zusätzlichen Aufwendungen gegenüberstünden.

Dem im Prüfbericht behaupteten explosionsartigen Anstieg der Mieterträge mit 2006 könne der Bw nichts abgewinnen. Der Umsatzanstieg 2006 resultiere aus der Verwertung von eingelagerten Gegenständen eines säumigen Mieters. Der ursprünglich angesetzte Einnahmenbetrag von 10.000,00 € im Jahr sei ein Wert, von dessen Erzielung der Bw bei befriedeten Rechtsverhältnissen ausgehe. Die in den Folgejahren in der aktualisierten Tabelle ausgewiesenen rückläufigen Steigerungen seien anhand der verbauten Fläche und der Lagerhöhe leicht nachzuvollziehen. Bei einer Belegung von 20 % der vorhandenen Kubatur ergebe sich zunächst ein Umsatz von rd. 54.000,00 €. Der Bw habe diesen Wert pauschal um z.B. frei zu haltende Gehwege korrigiert. Er gehe davon aus, dass dies mehr als vorsichtig geschätzt sei.

Bezüglich Veräußerungserlös führt der Bw aus, dass neben den Gebäudeinvestitionen, für die er wegen Durchführung in Eigenregie nur den Materialwert anzusetzen brauche, auf Grund des kontinuierlichen Anstiegs der Immobilienpreise unter Berücksichtigung der laufenden Abschreibungen zwingend ein höherer Veräußerungserfolg entstehe. Die vom Prüfungsorgan erwähnte Auskunft eines Gemeindebeamten seien nicht nachvollziehbar. Das in der Gemeinde gelegene Vergleichsobjekt sei aus in der Berufung näher dargelegten Gründen ungeeignet.

Zu den als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben für die Jahresnetzkarte bringt der Bw vor, im Jahr 2000 einen besseren Job gesucht und zu diesem Zweck Fahrten zu Firmen und Personalberatungsunternehmen durchgeführt zu haben. Diese Fahrten seien durch das Pendlerpauschale nicht erfasst. Das Angebot, die Bewerbungen vorzulegen, habe der Prüfer zurückgewiesen. Es werde ersucht, einen Aufteilungsschlüssel für die in Frage stehenden Kosten der öffentlichen Verkehrsmittel festzulegen.

Zur Investitionszuwachsprämie führt der Bw aus, diese damals nicht mit dem dafür vorgesehenen Formular beantragt, sondern in einem gesonderten Tabellenblatt den Steuererklärungsunterlagen beigelegt zu haben. Die Investitionszuwachsprämie beziehe sich auf den in Umsetzung befindlichen Unternehmensteil D und befinde sich somit im außerlandwirtschaftlichen Bereich. Da die Behörde bei ordnungsgemäßer Verfahrensabwicklung die Einkunftsquelle anzuerkennen gehabt hätte, teile die Investitionszuwachsprämie das Schicksal der Einkunftsquelle D.

Hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004 führt der Bw aus, es sei nicht zutreffend, dass die Landwirtschaft vollpauschaliert sei. Lediglich die Verpachtung von Teilen des landwirtschaftlichen Betriebes sei unter der Begünstigung des § 22 UStG zu erfassen. Der Bw habe den gesamten landwirtschaftlichen Betrieb verpachtet, womit sich die Frage stelle, ob hier nicht die unechte Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG anzuwenden sei. Die Vermietungstätigkeit "D" stelle keinen landwirtschaftlichen Nebenbetrieb dar, zumal sie nicht dazu bestimmt sei, dem landwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen. Es sei weder ein Verarbeitungs- noch ein Substanzbetrieb gegeben. Die vom Bw angebotenen Lager- und Stellplatzmöglichkeiten seien eine Dienst- bzw. Duldungsleistung im rein außerlandwirtschaftlichen Bereich. Die Erbringung dieser Leistungen (Duldung der Benützung von im Eigentum des Bw stehenden Flächen/abgegrenzten Räumen) stelle entweder einen Gewerbebetrieb dar oder sei unter Vermietung zu erfassen. Die Übergänge seien fließend, je nach dem, ob es sich um die Vermietung von abgegrenzten Räumen oder reine Regalmiete handle.

Aus Vereinfachungsgründen sei auf komplizierte Aufteilungsschlüssel hinsichtlich der gemeinsamen Kosten verzichtet worden. Trotzdem habe der Bw diese Aufteilung, wie aus den Beilagen zur Steuererklärung 2004 ersichtlich, durchgeführt.

Schließlich wendet sich die Berufung noch gegen die Vorläufigkeit des Umsatz- und Einkommensteuerbescheides 2004.

Der Berufung sind Prognoserechnungen für den Zeitraum 2000 bis 2020 angeschlossen (Bl. 73-87/2004 Einkommensteuerakt). Darin prognostiziert der Bw für den Bereich "D" von 1.550 € im Jahr 2005 auf 27.338 € im Jahr 2020 ansteigende Einnahmen, sowie, vor Berücksichtigung adaptierter Nutzungsdauern und fiktiver Veräußerungserfolge, das Erreichen eines Gesamtgewinnes im Jahr 2013 (Bl. 74/2004 Einkommensteuerakt). Diese Vorhersage geht von einem insgesamt nutzbaren Areal von rd. 6.000 m<sup>3</sup> umbauten Raumes, wovon 20 % bzw. 1.200 m<sup>3</sup> für die Marke D zur Verfügung gestellt würden, von der Annahme bestimmter Regal- bzw. Lagerflächen und Entgelten pro Stellplatz sowie einer jährlich erzielbaren Auslastung aus.

Für den Bereich "Landwirtschaft" prognostiziert der Bw, vor Berücksichtigung adaptierter Nutzungsdauern und fiktiver Veräußerungserfolge, einen Gesamtgewinn im Jahr 2020 (Bl. 73/2004 Einkommensteuerakt).

Bezüglich Werbung und Kommunikation führt der Bw in den Beilagen zur Berufung aus, in den Jahren 2000 bis 2004 punktuelle Telefonkontakte bei großen Wirtschaftstreuhandkanzleien, Banken und Privatversicherungen durchgeführt zu haben, mit einer Steuerberatungskanzlei habe ein Gesprächstermin vereinbart werden können, mit einer größeren Steuerberatungskanzlei bestünden seit 2006 unverbindliche Gespräche, im Jahr 2004 sei safebox erfolglos die Zusammenarbeit angeboten worden. Summa summarum könnten erst bei Abschluss der intensivsten Arbeiten intensive Werbeaktionen durchgeführt werden. Mit Herbst 2007 sei aus momentaner Sicht eine erste Werbewelle umsetzbar.

Der Arbeitsbogen der Betriebsprüfung enthält ein an den Bw gerichtetes Schreiben des Pächters vom 29. März 2006 (Bl. 80/Arbeitsbogen), in dem u.a. Folgendes bestätigt wird:

"Auf Ihre Anfrage darf ich Ihnen bestätigen, dass mit der zuletzt im Jahr 1998 getroffenen Pachtvereinbarung insofern sämtliche, Ihnen im Alleineigentum gehörenden Hofflächen in K aus wirtschaftlichen Überlegungen jedenfalls mit- bzw. weitergepachtet wurden. Die Hofflächen umfassen neben der Grundfläche im Ausmaß von rund 3.000 m<sup>2</sup>, sämtliche darauf befindlichen Gebäude, wie z.B. Hallen, Stallungen sowie alle übrigen Nebengebäude samt "Zusatzeinrichtungen" wie z.B. die Getreidesilos."

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

1.1. Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO u.a. dann zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend

gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Soll eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung zulässig sein, dann muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat (z.B. VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014). Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (z.B. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135).

Der Veranlagungsakt des Bw enthält hinsichtlich der von der Wiederaufnahme betroffenen Jahre 2000 bis 2002 die vom Bw eingereichten Einkommensteuererklärungen mit darin ausgewiesenen negativen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft sowie Einnahmen-Ausgabenrechnungen, aus denen die vom Bw diesen Einkünften zugeordneten Einnahmen und Ausgaben zu ersehen sind. Im Zeitpunkt der Erlassung der Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2002 war dem Finanzamt daher lediglich die Höhe der vom Bw erzielten Verluste aus Land- und Forstwirtschaft bzw. deren Zusammensetzung bekannt. Diese Kenntnis allein lässt aber eine Aussage darüber, ob die Betätigung des Bw durch die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, veranlasst war, nicht zu. Denn das Auftreten von Verlusten reicht für sich nicht aus, das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht und damit das Nichtbestehen einer Einkunftsquelle anzunehmen (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltung<sup>2</sup>, Rz 347).

Die näheren Umstände der Bewirtschaftung, nämlich die Beschaffenheit bzw. der Zustand der landwirtschaftlichen Gebäude und der Inhalt des Pachtvertrages, sind dem Finanzamt erst nachträglich, durch die anlässlich der Außenprüfung durchgeführten Erhebungen bekannt geworden. Die Kenntnis dieser insbesondere für die Beurteilung der Verlustursachen, des marktgerechten Verhaltens und der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage bedeutsamen Faktoren hätte aus den noch darzulegenden Gründen jedenfalls in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens, namentlich den aus den eingereichten Erklärungen ersichtlichen langjährigen Verlusten, im Spruch anders lautende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002 herbeigeführt.

Dem Einwand des Bw, anlässlich seiner steuerlichen Erfassung 1991 bis 1994 wären vom Finanzamt genaueste Erhebungen vorgenommen und sämtliche Unterlagen des Bewertungsganges dem Finanzamt übermittelt worden, weshalb der Gebäudezustand kein

Grund für eine Wiederaufnahme sei, ist entgegenzuhalten, dass das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen ist, daher z.B. Kenntnisse der Bewertungsstelle für die Einkommensteuerveranlagung neu hervorkommen können, und dass überdies der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres maßgebend ist (vgl. Ritz, BAO Kommentar<sup>3</sup>, § 303 Tz 14 und die dort zitierte Judikatur). Aus dem Gebäudezustand zu Beginn der Betätigung des Bw – in der Berufung ist von genauesten Erhebungen in den Jahren 1991 bis 1994 die Rede – kann jedenfalls nicht geschlossen werden, dass sich die Hofgebäude auch Jahre später, konkret in den von der Wiederaufnahme betroffenen Jahren 2000 bis 2002, noch immer in diesem Zustand befunden haben. Auch der Umstand, dass der Bw "im Steuerakt dokumentierte Investitionen" durchgeführt habe, gibt keine Auskunft über die Beschaffenheit der Gebäude. Schon gar nicht kann nachvollzogen werden, inwiefern die aus den Einnahmen-Ausgabenrechnungen ersichtlichen Anlagenzugänge nach 1994 – im Wesentlichen Büroausstattung und im Jahr 2002 ein Schiebetor (Anlagenliste 2002; Bl. 12, 15/2002) – zur Kenntnis des tatsächlichen Gebäudezustandes beigetragen hätten.

Die vom Bw ins Treffen geführten Aktenvermerke beinhalten ebenfalls keine Informationen bezüglich jener Tatumstände, welche das Finanzamt als neu hervorgekommen angeführt hat. Der Aktenvermerk auf S. 8/2000 des Einkommensteuerakts enthält den Eintrag "Laut Rücksprache mit Gruppenleiter Eingabe laut Erklärung", jener auf Seite 9/2000 zu der in der Gewinn- und Verlustrechnungen ausgewiesenen Miete von 2.000,00 S die Notiz "Miete Gattin hält laut tel. Auskunft des Bw Fremdvergleich stand", im Aktenvermerk auf S. 11/2001 wird festgehalten, dass laut Rücksprache mit dem Gruppenleiter ein Genehmigungsvorbehalt – Abteilungsleiter zu setzen, in jenem auf S. 15/2002, dass die Investitionszuwachsprämie zu buchen sei.

1.2. Auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung, der Aktenlage sowie des Vorbringens des Bw ist bei der Beurteilung der berufungsgegenständlichen Betätigung von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Der Bw übernahm im Jahr 1990 von seinen Eltern einen landwirtschaftlichen Betrieb, bestehend aus landwirtschaftlichen Flächen und Gebäuden (Hallen, Stallungen), den er in der Folge gegen ein annähernd konstant bleibendes Pachtentgelt – zwischen rd. 123.000,00 S und 138.000,00 S in den Jahren 1997 bis 2004 – verpachtete. Das Pachtverhältnis erstreckte sich auch auf die Hofflächen samt den darauf befindlichen Gebäuden. Außerdem gestattete der Bw (vom Pächter verschiedenen) Personen gegen Entgelt die Einstellung von diversen Gegenständen in den landwirtschaftlichen Hofgebäuden (Hallen, Stallungen). Der Zustand der verpachteten bzw. für die Einstellung verwendeten Hofgebäude ist durch im Arbeitsbogen

einliegende Fotos dokumentiert (Bl. 32-42/Arbeitsbogen). Es ist unstrittig, dass die Betätigung eine solche im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO darstellt.

Ob es sich bei den aus dieser Betätigung erklärten Einkünften tatsächlich um solche aus Land- und Forstwirtschaft, oder angesichts der langjährigen, seit Übernahme des landwirtschaftlichen Betriebes durch den Bw erfolgenden Verpachtung um solche aus Vermietung und Verpachtung handelt, ist weder für die Einstufung der Betätigung als solche im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO noch für die im Folgenden zu treffende Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft dieser Betätigung von entscheidender Bedeutung.

Die LVO stellt in erster Linie auf die Absicht des Steuerpflichtigen, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, ab. Im Falle von Tätigkeiten im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten. Die Vermutung kann widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 LVO) nachvollziehbar ist. Bloße Beteuerungen, einen Gesamtgewinn anzustreben, genügen daher nicht (vgl. VwGH 30.7.2002, 96/14/0020).

Fallen bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO Verluste an, ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere anhand der im § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO genannten Kriterien zu beurteilen. Gemäß § 2 Abs. 2 LVO ist diese Beurteilung unter Berücksichtigung auch der Verhältnisse innerhalb des Anlaufzeitraums nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu treffen.

Da die LVO das subjektive Ertragstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung stellt, ist das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen (VwGH 28.2.2002, 96/15/0219). Es ist also eine Jahr-zu-Jahr Beurteilung dahingehend zu treffen, ob die Gesamtgewinnerzielungsabsicht im Sinne des stetigen Strebens des sich Betätigenden nach Gewinnen anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist; es kommt darauf an, ob das Verhalten des sich Betätigenden wirtschaftlich sinnvoll war (Rauscher/Grübler, a.a.O., Tz 342, 343).

Was nun die Kriterien "Ausmaß und Entwicklung der Verluste" (Z 1) bzw. "Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen" (Z 2) betrifft, sticht hervor, dass die zu beurteilende Betätigung des Bw seit ihrem Beginn bis zum Ende des Berufszeitraumes einen Gesamtverlust von rd. 938.000,00 S erbracht hat, wobei nach anfänglichen Gewinnen seit dem Jahr 1997 durchgehend Verluste erzielt wurden, die Verluste von rd. 59.000,00 S im Jahr 1997 bis auf rd. 205.000,00 S im Jahr 2004 angestiegen sind und von 1997 bis zum Ende des Berufszeitraumes die Einnahmen, mit Ausnahme des Jahres 1999, in keinem Jahr die

Abschreibungen erreicht haben. Die Verluste der Jahre 2002 bis 2004 übersteigen sogar die Einnahmen.

Soweit der Bw der Berechnung der Abschreibungen längere Nutzungsdauern zu Grunde legen möchte, ist ihm entgegenzuhalten, dass er in den Steuererklärungen bzw. Einnahmen-Ausgabenrechnungen der einzelnen Jahre selbst die im Einkommensteuergesetz vorgesehenen (kürzeren) Nutzungsdauern zum Ansatz brachte und damit zu erkennen gab, dass mit Abschreibungen in dieser Höhe dem Wertverzehr der für seine Betätigung verwendeten Wirtschaftsgüter am ehesten Rechnung getragen wird. Es wäre zudem Sache des Bw gewesen, nicht nur zu behaupten, sondern näher zu begründen, warum die bei der Gewinnermittlung für angemessen erachtete Nutzungsdauer bei Lösung der Voluptuareigenschaft unangemessen sein sollte. Ebenso wäre es am Bw gelegen gewesen, konkret darzutun, inwieweit die für das Veranlagungsjahr 1990 festgelegten Wertansätze, die er bei der Gewinnermittlung als Grundlage der geltend gemachten Abschreibungen ebenfalls für angemessen erachtete, hinsichtlich einzelner Anlagegegenstände unrichtig gewesen wären. Aus dem Umstand, dass für einen Traktor die ursprünglich angenommene betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer um mehr als das Doppelte überschritten wurde, kann keinesfalls auf eine Verlängerung der Nutzungsdauer landwirtschaftlicher Gebäude von 50 Jahren auf 100 Jahre geschlossen werden. Auch geben Zustand und Alter anderer im Bezirk vorhandener Objekte nicht Auskunft über die Nutzungsdauer der berufsgegenständlichen Hofgebäude.

Soweit der Bw vermeint, ein positives Gesamtergebnis durch den Ansatz eines fiktiven Veräußerungsgewinnes darstellen zu können, ist – abgesehen davon, dass das Vorbringen des Bw auch in diesem Punkt die Ebene bloßer Behauptungen nicht verlässt, insbesondere das vorgetragene, angesichts des Gebäudezustandes ohnedies nicht nachvollziehbare, mündliche Angebot von 70.000 ,00 € für eine Halle keinen Nachweis für deren Verkehrswert bildet, zudem aus diesem angeblichen Angebot für rund ein Viertel der Gesamtfläche nicht schlüssig auf den Verkehrswert des gesamten Hofgebäudes hochgerechnet werden kann – darauf hinzuweisen, dass der Bw weder eine konkrete Veräußerungsabsicht behauptet hat, noch dessen Bemühen darauf ausgerichtet war, die Verlustsituation durch die Erzielung eines Veräußerungsgewinnes zu beenden. Die Betätigung des Bw war vielmehr, wie auch dessen bis zum Jahr 2020 angestellte Prognoserechnung zu verstehen gibt, typischerweise auf die Erzielung laufender Einkünfte angelegt, weshalb allfällige stille Reserven in den genutzten Hofgebäuden nicht in die Betrachtung einzubeziehen sind (vgl. Rauscher/Grübler, a.a.O., Rz 522).

Ohne Kenntnisse jener Besonderheiten, die den vermuteten Liebhabereibetrieb von einem nach wirtschaftlichen Kriterien geführten Betrieb unterscheiden, lässt sich bei typisch

erwerbswirtschaftlichen Betätigungen keine verlässliche Aussage über das Vorliegen von Liebhaberei machen (z.B. VwGH 25.6.1997, 94/15/0235). So sieht denn die LVO im Rahmen der Kriterienprüfung auch vor, die Ursachen der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben (Z 3) sowie das marktgerechte Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen (Z 4) und die Preisgestaltung (Z 5) zu prüfen. In diesem Zusammenhang ist auch zu beurteilen, welcher Art und welchen Ausmaßes die Bemühungen des Bw zur Verbesserung der Ertragslage seines Betriebes durch strukturverbessernde Maßnahmen (Z 6) waren, ein Kriterium, dem im Rahmen der Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO besondere Bedeutung zukommt (VwGH 7.10.2003, 99/15/0209).

Die Ursachen für die Verluste bzw. für den Umstand, dass nicht einmal die Abschreibungen deckende Einnahmen erwirtschaftet wurden, sind zum einen darin zu sehen, dass die relativ starre Pacht - laut Berufung liegt eine Fixpreisvereinbarung vor - eine Steigerung der Einnahmen nicht zulässt.

Zum anderen sind die Einnahmen aus der Gestattung der Einstellung von Gegenständen in die Hofgebäude gering und selten geblieben (laut den Ausführungen auf Seite 5 der Berufung: im Vergleich zu den Pachtzahlungen "in wesentlich geringerer Höhe sowie relativ unregelmäßig"); die Einnahmen- Ausgabenrechnungen der Jahre 2003 und 2004 weisen überhaupt keine derartigen Einnahmen aus. Vor dem Hintergrund des desolaten Zustandes der Hofgebäude verwundert dies nicht.

Die Hallen des Hofgebäudes, deren Wände teilweise nicht verputzt und Böden teilweise nicht betoniert sind, sind mit Gerümpel, Baumaterialien und Bauschutt vollgeräumt und vermitteln einen unordentlichen, ungepflegten, verschmutzten Eindruck, der auf potentielle, an der Einlagerung von Gegenständen interessierte Kunden eher abschreckend denn anziehend wirken muss. Davon, dass die mit alten Stalltoren versehenen, teilweise Ausbrüche aufweisenden Hallen eine sichere Lagerung ermöglichen würden, kann ebenfalls keine Rede sein.

Es mag schon zutreffen, dass am Markt ein Bedarf nach Lagerleistungen besteht. Die vom Bw in Aussicht gestellte Lagermöglichkeit trifft die Bedürfnisse des Marktes aber jedenfalls nicht, wie auch die über die Jahre geringe Anzahl abgestellter Gegenstände bzw. geringen Einnahmen hieraus belegen. Der in der Berufung etwa als Vergleich angeführte Betrieb "selfstorage" zeigt, wie eine marktgerechte Lager-Dienstleistung beschaffen sein muss. "Selfstorage" bietet den Kunden individuelle, sichere, versperrbare, sichtgeschützte und saubere Lagerabteile in einem auch nach außen hin einen soliden, gepflegten, einladenden Gesamteindruck bietenden Gebäude (vgl. [www.selfstorage.at](http://www.selfstorage.at)).

Ein Bemühen des Bw, das auf ein nach einem Verlassen der Verlustzone ausgerichteten Streben schließen ließe, ist nicht zu erkennen. Der Gebäudezustand ist vielmehr, wie der Bw in der Berufung selbst vorträgt, seit Beginn seiner steuerlichen Erfassung unverändert geblieben. Die vorgenommenen Investitionen wie Verputzarbeiten, Betonierungen, Pflasterungen oder Kanalverlegung, haben, wie die vorliegenden Fotos beweisen, jedenfalls nicht in entscheidender Weise zu einer Verbesserung des Aussehens bzw. der Beschaffenheit der Hofgebäude geführt, waren daher auch nicht geeignet, den Betätigungserfolg zu heben; der Bw spricht in der Berufung von "derzeit" vorliegenden "vier außerlandwirtschaftlichen Mietverhältnissen" und bezeichnet eine Einnahme von 700,00 € im Oktober (wohl 2006) als erfreuliche momentane Umsatzentwicklung. Die vom Bw gesetzten Maßnahmen haben folglich nicht zu einer Verbesserung der betrieblichen Struktur beigetragen. Die Ursachen, die einer Steigerung der Einnahmen aus der Gewährung von Lagerplatz entgegenstehen, sind somit unverändert gegeben.

Die betriebliche Struktur der zu beurteilenden Betätigung wird ferner dadurch geprägt, dass an den Pächter der Ackerflächen auch jene Hofgebäude, welche der Bw gleichzeitig für die Gestattung der Einstellung von Gegenständen bestimmt hat, mitverpachtet sind. Dies bestätigt im Übrigen nicht nur das Schreiben des Pächters vom 29. März 2006 (Bl. 80 Arbeitsbogen), sondern auch das Schreiben des Bw vom 4. Juni 2006 (Bl. 87 Arbeitsbogen). Der Bw führt darin u.a. aus, es sei gerade nur der Mähdrescher eingestellt, vor ein paar Wochen seien noch Kürbisernter, Anhänger und ein paar Paletten in der Anlage gestanden, ob der Pächter gerade Bedarf habe oder nicht, sei nicht relevant, die Gebäudenutzung sei ehemals mitvereinbart worden und gelte. Der Pächter ist folglich berechtigt, die Hofgebäude ebenfalls für seine landwirtschaftlichen Aktivitäten zu benutzen (und tut dies auch), zumal er diese, wie seiner Bestätigung zu entnehmen ist, "aus wirtschaftlichen Überlegungen" und "jedenfalls" mitgepachtet hat. Der Einwand in der Berufung, der Pächter dürfe die Objekte nur im Rahmen des landwirtschaftlichen Pachtverhältnisses und nicht für außerlandwirtschaftliche Zwecke benutzen, ändert daran nichts. Abgesehen davon, dass der Umstand vollständiger Verpachtung mit einer weiteren, insbesondere intensiven und nachhaltigen, kostendeckende Erträge abwerfenden Nutzung durch den Bw nicht vereinbar ist, ist es für die Gewinnung von Kunden auch nicht förderlich, wenn in den für eine Einlagerung angebotenen Räumlichkeiten gleichzeitig landwirtschaftliche Aktivitäten, zumal solche auch Schmutz und Staub verursachen und eine gesicherte Einlagerung ebenfalls nicht zulassen, entfaltet werden.

Das betriebliche Geschehen, das sich in den Hofgebäuden abgespielt hat, war sichtlich nicht nach wirtschaftlich sinnvollen Gesichtspunkten ausgerichtet. Der Meinung des Bw, die Gebäudemitverwendung durch den Pächter stehe einer Verbesserung der Ertragslage nicht entgegen, kann daher nicht gefolgt werden.

Vor dem Hintergrund dieser Gegebenheiten kommt weder den geäußerten Versuchen, Partner für eine bessere Marktpräsenz zu finden, bzw. den kundengegebenen Teilnahmen an hochwertigen Veranstaltungen zur Kontaktaufnahme mit potentiellen Kunden, noch der Preisgestaltung mit einem vermeintlichen Rabatt von bis zu 50 % gegenüber dem vergleichbaren Wiener Preisniveau entscheidendes Gewicht zu. Gleiches gilt für das Einrichten einer Homepage, zumal aus einer solchen nicht zu ersehen ist, ob ein Betrieb wirtschaftlich sinnvoll geführt wird.

Der Umstand, dass ein Mieter eines Lager- oder Abstellplatzes mangelnden Zahlungswillen zeigt, stellt normales Unternehmerrisiko dar, mit dem auch andere Betriebe, die sich mit der Überlassung von Lagerplatz befassen, zu rechnen haben, besonders wenn sich das Lager in einem derart schlechten Zustand befindet. Zudem ist es nur ein weiteres Zeugnis unzureichender betrieblicher Organisation, wenn bereits das Verhalten eines einzigen Lagerplatz-Mieters ausreichen sollte, die gesamte Unternehmensentwicklung zu blockieren.

Worin die negative Auswirkung der behaupteten Abwehr einer Verletzung der Marke "D" auf die ordnungsgemäße Bewirtschaftung der Hofgebäude im Konkreten bestanden habe, zeigt die Berufung nicht auf, wie überhaupt ein Zusammenhang zwischen dieser Marke und der Gestattung der Einstellung von Gegenständen in die landwirtschaftlichen Gebäude nicht ersichtlich ist. So die Abwehr der Markenverletzung den Bw tatsächlich zeitlich dermaßen beansprucht hat, dass er sich der Verbesserung des Zustandes des Hofgebäudes nicht entsprechend widmen konnte, ist dies nur ein weiterer Hinweis auf einen Mangel an betrieblicher Organisation.

Zu der in der Berufung (Seite 13) geforderten Differenzierung der beiden Einkunftsquellen "verpachtete Landwirtschaft" und "D" ist Folgendes zu bemerken:

Das Bestehen von Gewinnerzielungsabsicht ist gemäß § 1 Abs. 1 LVO für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatte Einheit gesondert zu beurteilen. Aus dem vorliegenden Sachverhalt geht lediglich hervor, dass der Bw seinen landwirtschaftlichen Betrieb samt Hofgebäuden verpachtet und die entgeltliche Einstellung von Gegenständen in eben diese Hofgebäude gestattet hat. Diese auf ein und dasselbe Objekt bezogene Betätigung stellt eine einzige Betätigung dar.

Dass der Bw darüber hinaus eine eigens zu beurteilende, von ihm als "D" bezeichnete, mit Betrieben wie z.B. "selfstorage" vergleichbare Einheit aufgebaut und – sei es als Gewerbebetrieb oder als Vermietung - geführt hätte, ist dagegen nicht nachvollziehbar. Mit seinen diesbezüglich angestellten Prognosen, die aus dem auf Grund der Raumverhältnisse möglichen Lagervolumen erzielbare Erträge von bis zu 27.338 € bis zum Jahr 2020 voraussagen, äußert der Bw bloße Wunschvorstellungen. In der Berufung (Seite 20) ist zwar

von "frei zu haltenden Gehwegen", "Freiraum zwischen den einzelnen Etagen und Lagertranchen" die Rede, der Bw hat aber jedenfalls bis zum Zeitpunkt der Außenprüfung keine Anstalten getroffen, die auf die Einrichtung eines solchen Bereiches schließen lassen könnten, insbesondere ist seinem Vorbringen und auch den während der Außenprüfung im Jahr 2006 aufgenommenen Fotos nicht zu entnehmen, wo innerhalb der Hofgebäude eine derartige Einheit konkret angesiedelt und inwiefern eine Abgrenzung gegenüber der landwirtschaftlichen Mitverwendung der Hallen durch den Pächter vorgenommen worden wäre, weshalb auch die bloße Pflasterung einer Zufahrt zu den Hofgebäuden nichts über Maßnahmen zur Einrichtung einer solchen Einheit aussagt. Eine eigenständige, abgrenzbare Einheit "D" ist damit nicht zu Tage getreten. Daran ändern auch die Beteuerungen in der Beilage zu den Steuererklärungen für das Jahr 2004 (Bl. 1/2004 Einkommensteuerakt), die für das Jahr 2004 geplante Durchführung der Investitionen wäre am Faktor Mensch (Sommergrippe des Bw bzw. mangelnde Qualifikation zweier Dienstnehmer) gescheitert, nichts.

Zu den vom Bw angestellten Prognoserechnungen ist Folgendes zu bemerken:

Bei der Beurteilung, ob eine Betätigung von subjektivem Ertragsstreben im Sinne der LVO bestimmt wird, ist das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung zu legen. Die bis zum Ablauf des Berufszeitraumes vorliegenden Umstände geben jedenfalls nicht zu erkennen, dass das Verhalten des Bw wirtschaftlich sinnvoll bzw. von einem stetigen Streben nach Erzielung eines Gesamtgewinnes bestimmt gewesen wäre. Aus Sicht dieser bis zum Jahr 2004 feststellbaren Gestaltung bzw. konkret ausgeübten Art der Betätigung ist auszuschließen, dass die Betätigung in einem absehbaren Zeitraum realistisch einen Gesamtgewinn bzw. –überschuss erwarten lässt, und zwar weder innerhalb des nach der Stammfassung der LVO 1993, welche im Hinblick auf die vor dem 14. November 1997 begonnene Betätigung des Bw anzuwenden ist, bei entgeltlicher Gebäudeüberlassung maßgebenden Zeitraumes von 20 Jahren (z.B. VwGH 29.11.2006, 2004/13/0075), noch innerhalb des nach der geltenden Fassung der LVO absehbaren Zeitraumes von 25 Jahren.

Die bis ins Jahr 2020 reichenden Prognoserechnungen des Bw beruhen im Wesentlichen auf für den Bereich "D" prognostizierten Einnahmen, denen es schon im Hinblick darauf, dass ein solcher Bereich bislang nicht in Erscheinung getreten ist und folglich die genannten Einnahmen nicht nachvollziehbar sind, an hinreichender Realitätsnähe mangelt und die daher bestenfalls als erhofft bezeichnet werden können. Unter Außerachtlassung dieser nicht nachvollziehbaren Einnahmen "D" lässt sich aber auch anhand der Planungsrechnung des Bw (Bl. 87/2004 Einkommensteuerakt) nicht einmal bis zum Jahr 2020 ein Gesamtgewinn darstellen, da die in dieser Prognoserechnung enthaltenen Einnahmen der Jahre 2005 bis

2020 in Höhe von insgesamt 297.678 € den für diesen Zeitraum vorhergesagten kumulierten Gewinn von 156.271 € bei Weitem übersteigen (bemerkt wird, dass aus den bereits dargelegten Gründen für die zu treffende Beurteilung weder die in der Prognoserechnung veranschlagten fiktiven Veräußerungsgewinne noch die adaptierte Abschreibungsdauer von Bedeutung sind). Selbst bei Einbeziehung dieser unrealistischen Einnahmen "D" würde nach der Prognose des Bw ein Gesamterfolg frühestens im Jahr 2014, somit ebenfalls erst zu einem Zeitpunkt eintreten, der außerhalb des konkret maßgeblichen Rahmens von 20 Jahren ab Beginn der Betätigung im Jahr 1990 liegen würde. Die Prognoserechnungen reichen daher nicht aus, das Vorliegen einer Absicht im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO darzutun.

Nimmt man zusammenfassend eine Gesamtbetrachtung der für die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht maßgebenden Kriterien vor, so ist aus dem bis zum Ende des Berufszeitraumes eingetretenen Verlustausmaß von insgesamt 938.000,00 S, dem Ansteigen der Verluste bis ins Jahr 2004, wobei die Verluste der Jahre 2002 bis 2004 sogar die Einnahmen übersteigen, sowie nicht einmal die Abschreibung deckenden Einnahmen in Verbindung mit den Ursachen für diese Verluste, nämlich zum einen das eine Steigerung der Einnahmen nicht zulassende starre Pachtverhältnis und zum anderen der einer Steigerung der Einnahmen ebenfalls entgegenstehende, oben beschriebene desolate Zustand der Hofgebäude, zudem die einer wirtschaftlich sinnvollen Gestaltung der Betätigung entgegenstehende Mischverwendung der Hofgebäude für die Landwirtschaft des Pächters einerseits und Einlagerungen andererseits, ferner in Verbindung mit dem Umstand, dass die vom Bw angebotene Möglichkeit, Gegenstände in desolaten und verschmutzten Räumen einzulagern, die Bedürfnisse des Marktes nicht trifft, sowie in Verbindung mit der Tatsache, dass der Bw Maßnahmen zur Beseitigung der schlechten betrieblichen Struktur bzw. Organisation nicht ergriffen, sondern die Betätigung vielmehr jahrelang und jedenfalls auch noch während des Berufszeitraumes unverändert in desolaten Räumlichkeiten und unter der gegebenen Mischverwendung fortgesetzt hat, die Feststellung zu treffen, dass die berufsgegenständliche Betätigung keine Einkunftsquelle darstellt.

Für die Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 folgt daraus, dass das Finanzamt auf Grund der erst im Zuge der Erhebungen durch die Außenprüfung bekannt gewordenen Tatsachen, nämlich der Beschaffenheit der Hofgebäude und dem Inhalt des Pachtvertrages, der eine Verpachtung (auch) sämtlicher Hofgebäude vorsieht, zu Recht die Wiederaufnahme verfügt hat.

Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO liegt im Ermessen der Behörde. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der Grenzen des

Gesetzes nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. In diesem Zusammenhang ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Ersetzung materiell unrichtiger durch materiell richtige Abgabenbescheide im öffentlichen Interesse an der richtigen und gleichmäßigen Abgabenerhebung liegt. Anzuführen ist auch, dass die steuerlichen Auswirkungen, die sich im Hinblick auf den bisher vorgenommenen Ausgleich der Verluste mit den vom Bw erzielten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ergeben, mit Einkommensteuernachforderungen von 4.210,00 € für das Jahr 2000, 3.549,00 € für das Jahr 2001 und 4.164,00 € für das Jahr 2002, nicht geringfügig sind. Anhaltspunkte für eine Unbilligkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens ergeben sich weder aus der Aktenlage noch aus dem Vorbringen des Bw. Inwiefern durch die Verfügung der Wiederaufnahme der Grundsatz von Treu und Glauben verletzt worden wäre, hat der Bw nicht dargetan, zumal die in der Berufung für die behauptete Verletzung dieses Grundsatzes vorgebrachten Einwände (Seite 9 der Berufung), nämlich sehr intensive Besprechungen zu den bisherigen Steuerbescheiden bzw. die in Abweichung von diesen Bescheiden nunmehr geänderte rechtliche Beurteilung eines bereits bekannten Sachverhalts, nicht berechtigt sind. Den vom Bw angeführten Aktenvermerken kann nicht entnommen werden, dass bereits vor Erlassung der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2002 die Frage der Einkunftsquelleneigenschaft Gegenstand einer intensiven Besprechung gewesen wäre. Auch trifft es aus den oben dargelegten Gründen nicht zu, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf Grund einer geänderten rechtlichen Beurteilung eines bekannten Sachverhalts verfügt hat.

Für die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2004 folgt aus den obigen Ausführungen, dass das Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden hinsichtlich der in Rede stehenden Betätigung zu Recht vom Nichtvorliegen einer Einkunftsquelle ausgegangen ist.

1.3. Gemäß § 6 LVO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegeben bei anderen Betätigungen vorliegen.

In den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden wurde der in den Umsatzsteuererklärungen 2003 und 2004 beantragte Vorsteuerabzug mit dem Hinweis auf das Vorliegen pauschalierter Umsätze aus Landwirtschaft (Tz. 9 des Berichts über die Außenprüfung) nicht anerkannt.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 sind, von den dort bezeichneten Ausnahmen abgesehen, Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Umsatzsteuer befreit. Nach § 6 Abs. 2 leg.cit. kann der Unternehmer u.a. einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 16 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln.

Der Bw hat im Jahr 2003 hinsichtlich des von ihm so bezeichneten Bereiches einer "echten Vermietung (Marke D)" zur Umsatzsteuerpflicht optiert, d.h. mit Ausnahme der Umsätze aus der Verpachtung der landwirtschaftlichen Flächen und Hofgebäude im Sinne des § 6 Abs. 2 UStG auf die Umsatzsteuerfreiheit verzichtet.

Zu den "Modalitäten der Ausübung" des durch § 6 Abs. 2 UStG 1994 eingeräumten Optionsrechtes hat der österreichische Gesetzgeber für den Fall der Vermietung keine Regelungen getroffen. Die Option für die Steuerpflicht wird daher schon mit der bloßen Behandlung des getätigten Umsatzes gegenüber dem Finanzamt als steuerpflichtig durch Erstattung der im Gesetz vorgesehenen Umsatzsteuervoranmeldung ausgeübt (vgl. Ruppe, UStG Kommentar<sup>3</sup>, § 6 Tz 408ff).

Sollen Vorsteuern bereits vor der Erzielung von Entgelten abzugsfähig sein, muss der auf Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten. Für den Geltungsbereich des Umsatzsteuergesetzes 1994 erfordert die Abziehbarkeit von Vorsteuern im Zusammenhang mit einer beabsichtigten Vermietungstätigkeit noch vor deren Beginn ein Vorbringen des Steuerpflichtigen, mit welchem er Sachverhalte darlegt, bei deren Würdigung am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Vermietung wahrscheinlicher als der Fall einer steuerbefreiten Vermietung oder der Fall des Unterbleibens einer Vermietung ist (VwGH 26.7.2006, 2003/14/0013).

Der Bw führte in einem Begleitschreiben zu den Steuererklärungen für das Jahr 2003 (Bl. 1/2003 Einkommensteuerakt) aus, dass der Bereich der beabsichtigten echten Vermietung, wenn dieser auch in den bereits bestehenden landwirtschaftlichen Arealen erfolgen werde, aus dem landwirtschaftlichen Aufwand herausgelöst bzw. separat erfasst werde. Für den Bereich der echten Vermietung (Marke D) werde voll zur Umsatzsteuerpflicht optiert. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung würden Anlaufkosten vorliegen. In einem zu den Steuererklärungen für das Jahr 2004 eingereichten Begleitschreiben vom November 2005 (Bl. 1/2004 Einkommensteuerakt) erläutert der Bw, die für das Jahr 2004 geplante Durchführung der Investitionen für den sich aus der Landwirtschaft heraus entwickelnden Zweig D wäre am Faktor Mensch (Sommergrippe des Bw bzw. mangelnde Qualifikation zweier Dienstnehmer; Lieferanten hätten Termine nicht eingehalten) gescheitert. Es seien wenigstens die wichtigsten Vorhaben wie Pflasterung der Zufahrt, Arbeiten im Vorbereich zum Büro und Bauarbeiten in der Anlaufstelle Wien durchgeführt worden. In der gegen die Vorläufigkeit des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2003 gerichteten Berufung vom 31. Oktober 2004 (Bl. 26/2003 Einkommensteuerakt) bringt der Bw u.a. vor, dass die im Bereich der Umsatzsteuer vorgenommene Option zur Steuerpflicht, eingeschränkt

auf den Bereich der im Aufbau befindlichen Vermietungsaktivitäten, nicht die Erlassung eines vorläufigen Bescheides gestatten. Die Vorsteuern resultierten aus den für den Unternehmensstart getätigten Aufwendungen. Die Vermietungsaktivitäten D würden sich im Aufbau befinden.

Die erstmals für das Jahr 2003 erklärte Option zur Steuerpflicht gründet sich nach dem unmissverständlichen Vorbringen des Bw darauf, dass er einen eigenen Bereich "D" aufbauen werde. Wie bereits zum vorstehenden Punkt ausgeführt wurde, kann dem vorliegenden Sachverhalt lediglich entnommen werden, dass der Bw den landwirtschaftlichen Betrieb samt Hofgebäuden verpachtet und die entgeltliche Einstellung von Gegenständen in eben diese Hofgebäude gestattet hat. Einnahmen aus Einstellungen enthalten die Einnahmen-Ausgabenrechnungen der Jahre 2003 und 2004 bzw. die Umsatzsteuererklärungen dieser Jahre nicht. In den zitierten Eingaben des Bw ist stets von "beabsichtigt", "im Aufbau befindlich" bzw. davon, dass "geplante Investitionen" nicht durchgeführt hätten werden können, die Rede. Ein gegenüber der landwirtschaftlichen Verwendung durch den Pächter der Äcker und (auch) der Hofgebäude innerhalb der Hofgebäude abgegrenzter bzw. abgrenzbarer eigenständiger Bereich, in welchem der Bw eine von ihm mit "D" umschriebene Aktivität entfalten könnte, ist weder im Berufszeitraum noch, wie die anlässlich der im Jahr 2006 durchgeführten Außenprüfung vorgefundenen und durch Fotos dokumentierten Verhältnisse zeigen, in den Folgejahren zu Tage getreten. Noch in der im November 2006 abgefassten Berufungsbegründung stellt der Bw Berechnungen über auf Grund der vorhandenen Raumverhältnisse mögliche Lagerkapazitäten in den Hofgebäuden an und spricht von frei zu haltenden Gehwegen und Freiräumen zwischen den einzelnen Etagen und Lagertranchen, ohne konkrete Schritte zur Umsetzung eines solchen Projekts gesetzt zu haben. Die bloße Pflasterung einer Zufahrt stellt im Hinblick darauf, dass die Hofgebäude jedenfalls auch verpachtet sind und vom Pächter für seine landwirtschaftlichen Zwecke genutzt werden, keinen ausreichenden Anhaltspunkt auf eine solche Umsetzung dar. Bemerkt wird, dass die vom Bw in den Einnahmen- Ausgabenrechnungen der von der Option betroffenen Berufungsjahre dem Bereich "D" zugeordneten Einnahmen von 2.007,88 € eine AMS-Förderung sowie das aus dem ursprünglichen Umsatzsteuerbescheid 2003 resultierte Vorsteuerguthaben betreffen, weshalb in diesen Einnahmen auch kein Hinweis auf eine Umsetzung des Projekts zu sehen ist. Der in der Einnahmen- Ausgabenrechnung 2004 (Bl. 10-15/2004 Einkommensteuerakt) als umsatzsteuerpflichtig behandelten Einnahme aus dem Verleih eines Baugerüsts hat der Bw selbst keine abzugsfähigen Vorsteuern zugeordnet.

Damit bleibt festzuhalten, dass der Bw nicht mehr als die bloße Möglichkeit einer Erzielung künftiger Einnahmen aus einem Bereich namens "D" ins Auge gefasst hat. Da keine Umstände hervorgekommen sind, die bereits für die Berufungsjahre die ernsthafte Absicht zur späteren

Einnahmenerzielung aus einem solchen Bereich erweislich machen könnten, die Hofgebäude sich vielmehr auch noch bei Durchführung der Außenprüfung im beschriebenen Zustand befanden und damit auch im Jahr 2006 noch keine Anstalten, wie etwa eine Abgrenzung von für den Bereich "D" bestimmten Räumlichkeiten bzw. die Einrichtung von Plätzen für Regale, getroffen wurden, der bereits für das Jahr 2003 geäußerte Entschluss einer steuerpflichtigen Vermietungstätigkeit somit Jahre später noch immer nicht klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung getreten ist, muss davon ausgegangen werden, dass das Unterbleiben der Erzielung mehrwertsteuerpflichtiger Einnahmen wahrscheinlicher ist als das Bestehen einer steuerpflichtigen Vermietungstätigkeit.

Da der beantragte Vorsteuerabzug schon aus diesem Grund nicht zusteht, erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob der Bw im Hinblick darauf, dass er den landwirtschaftlichen Betrieb niemals selbst geführt, sondern nunmehr bereits mehr als 15 Jahre verpachtet hat, überhaupt unter § 22 UStG 1994 fallende Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (vgl. Ruppe, UStG Kommentar<sup>3</sup>, § 22 Tz 30, unter Hinweis auf Anhang B der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie) ausführt und die Gestattung der Einstellung von Gegenständen eine in diesen Rahmen fallende Nebentätigkeit oder – beschäftigung darstellt.

Der vom Bw begehrte Vorsteuerabzug steht aber noch aus einem weiteren Grund nicht zu. Die in den Jahren 2003 und 2004 erzielten Umsätze lagen mit 9.424,17 € und 11.759,05 € jeweils unter der Grenze von 22.000,00 €, bis zu der Umsätze von Kleinunternehmern gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 von der Umsatzsteuer befreit sind. Will ein Kleinunternehmer seine Vermietungsumsätze steuerpflichtig behandeln, so muss er zusätzlich zur Option nach § 6 Abs. 2 UStG auch noch gesondert auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichten (vgl. Ruppe, UStG Kommentar<sup>3</sup>, § 6 Tz 407).

Der Bw hat mit Schreiben vom 27. September 2004 zwar für einen Bereich von ihm beabsichtigter Vermietungsumsätze zur Umsatzsteuerpflicht optiert, ein Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung ist den Akten jedoch nicht zu entnehmen. Mangels Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung sind die vom Bw in den Jahren 2003 und 2004 erzielten Umsätze jedenfalls gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG von der Umsatzsteuer befreit und berechtigten daher auch aus diesem Grund nicht zum Vorsteuerabzug.

Das Finanzamt hat daher den beantragten Vorsteuerabzug im Ergebnis zu Recht versagt.

1.4. Zu den Berufungsausführungen betreffend Zuerkennung einer Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 ist zunächst darauf hinzuweisen, dass ein der Berufung zugänglicher Bescheid nach § 201 BAO, mit dem die Investitionszuwachsprämie (mit Null) festgesetzt

worden wäre, nicht ergangen ist. Im Übrigen wird bemerkt, dass es Zweck der Investitionsprämie gemäß § 108 lit. e EStG 1988 ist, den Zuwachs an betrieblichen Investitionen zu fördern. Voraussetzung für die Zuerkennung dieser Begünstigung ist daher u.a. das Vorliegen von betrieblichen Einkünften (vgl. Hofstätter/ Reichel, Einkommensteuer Kommentar, § 108e Tz 6). Da die in Rede stehende Betätigung Liebhaberei darstellt, und zudem ein Betrieb "D", den der Bw auch im Zusammenhang mit der begehrten Investitionsprämie in der aus dem Jahr 2006 stammenden Berufung als "in Umsetzung befindlich" bezeichnet, wie vorstehend ausgeführt bislang nicht zu Tage getreten ist, besteht mangels eines Betriebes kein Anspruch auf eine Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004.

2. Streit besteht weiters darüber, ob vom Bw im Jahr 2000 geleistete Ausgaben für eine Jahresnetzkarte in Höhe von 17.100,00 S als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen werden können. Das Finanzamt versagte den Abzug mit der Begründung, dass diese Ausgaben mit dem Pendlerpauschale abgegolten seien.

Der Bw begründet sein Begehren damit, im Jahr 2000 einen besseren Job gesucht und zu diesem Zweck Fahrten zu Firmen und Personalberatungsunternehmen durchgeführt zu haben. Diese Fahrten seien, entgegen der Meinung des Finanzamtes, nicht durch das Pendlerpauschale abgegolten. Der Bw ersuche um einvernehmliche Festlegung eines Aufteilungsschlüssels für die in Frage stehenden Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels.

Da durch das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nur Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten sind, können darüber hinaus, durch zusätzliche Wegstrecken anfallende Ausgaben für beruflich veranlasste Fahrten zusätzlich als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Auch Ausgaben, die vor der Erzielung steuerlicher Einnahmen - also in der Vorbereitungsphase - geleistet werden, können grundsätzlich Werbungskosten (sog. Vorwerbungskosten) sein, sofern sie im Zeitpunkt der Verausgabung auf die Vorbereitung und Aufnahme der Tätigkeit gerichtet sind und ernstlich darauf abzielen; dies muss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten (siehe Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III B, § 16 EStG 1988 allgemein, Tz. 2, Stichwort Vorwerbungskosten, und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Abzugsfähig sind daher z.B. Vorstellungskosten (z.B. Reisekosten) und sonstige Aufwendungen zur Postensuche (Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 16 Tz 16).

Vom Bw im Zusammenhang mit Vorstellungsgesprächen geleistete Fahrtkosten können daher dem Grunde nach Werbungskosten sein.

Feststellungen darüber, ob und wo die vom Bw behaupteten Vorstellungsgespräche tatsächlich stattgefunden haben, ob und inwieweit dem Bw Fahrtkosten, namentlich durch Benützung der mit dem Erwerb einer Jahresnetzkarte bezahlten öffentlichen Verkehrsmittel, im Zusammenhang mit der Suche einer neuen Beschäftigung entstanden sind, und inwieweit der Erwerb der Jahresnetzkarte auch privat veranlasst war, wurden nicht getroffen. Dass eine Jahresnetzkarte für öffentliche Verkehrsmittel auch für private Fahrten Verwendung findet, entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung; eine Aufteilung in eine berufliche und eine private Komponente hat gegebenenfalls durch griffweise Schätzung zu erfolgen (VwGH 27.3.1996, 92/13/0205). Im Übrigen gibt der Bw mit seinem Ersuchen, eine Aufteilung einvernehmlich festzulegen, selbst zu erkennen, dass die Jahresnetzkarte jedenfalls auch private verwendet wurde.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung u.a. ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können.

Die Erledigung einer Berufung durch Aufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde zweiter Instanz. Der unabhängige Finanzsenat hat aus folgenden Gründen von diesem Ermessen Gebrauch gemacht:

Ermessensentscheidungen sind gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf die berechtigten Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben.

Zur Zweckmäßigkeit gehört auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie (Ritz, Bundesabgabenordnung, § 20 Tz. 7).

Würde der unabhängige Finanzsenat die zur Feststellung des Ausmaßes einer beruflichen Veranlassung der Ausgaben für den Erwerb der Jahresnetzkarte erforderlichen Ermittlungen selbst vornehmen, so müssten die Ergebnisse dieser Ermittlungen, zumal eine Aufteilung in einen privat und einen beruflich veranlassten Anteil im Schätzungswege vorzunehmen sein wird, zur Stellungnahme, gefolgt von allfälligen Gegenstellungnahmen, vorgehalten werden. Auch wenn das Finanzamt im Auftrag des unabhängigen Finanzsenates gemäß § 279 Abs. 2 BAO die Ermittlungen vornehmen würde, müsste das Finanzamt nach Abschluss der Ermittlungen erst an den unabhängigen Finanzsenat berichten und müsste dieser wiederum Stellungnahmen bzw. allenfalls Gegenstellungnahmen einholen.

Die Verwaltungsökonomie gebietet es daher, die Sache an das Finanzamt zurückzuverweisen, weil auf diese Weise schneller ein die noch vorzunehmenden Ermittlungen berücksichtigender Bescheid erlassen werden kann.

Eine gegen die Aufhebung und Zurückverweisung sprechende Unbilligkeit ist nicht erkennbar.

3. Gemäß § 284 Abs. 1 BAO hat über die Berufung u.a. dann eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird. Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben oder in einer Eingabe, die die in der Berufung fehlende Begründung nachreicht, gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (vgl. Ritz, BAO Kommentar<sup>3</sup>, § 284 Tz 2, 3 und die dort zitierte Judikatur).

Die vom Bw am 15. Oktober 2006 erhobene, hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2003 als Vorlageantrag zu wertende, Berufung enthält keinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Da ein solcher Antrag erst im Schreiben vom 17. November 2006, mit welchem der Bw die Berufungsbegründung nachgereichte, gestellt wurde, besteht auf die Durchführung einer solchen kein Rechtsanspruch.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden. Da hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 ein Grund für eine vorläufige Abgabenfestsetzung nicht besteht, war der Spruch der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 insoweit abzuändern, als diese Bescheide endgültig zu ergehen haben.

Wien, am 21. Mai 2007