



GZ. RV/3182-W/11,  
GZ. RV/1757-W/11,  
GZ. RV/1756-W/11

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2009 nach der am 15. März 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Das Finanzamt führte mit den Einkommensteuerbescheiden vom 22. September 2010 Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2007 und 2008 durch. Dabei wurde eine vom Bw im Zusammenhang mit einer beruflichen Fortbildung geltend gemachte Büromiete von jeweils 3.500,00 € nicht als Werbungskosten anerkannt. In den dagegen erhobenen Berufungen vom 16. Oktober 2010 machte der Bw zusätzlich gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelte Verluste aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von -9.535,50 € (2007) und -2.617,42 € (2008) geltend. Diese Einkünfte würden trotz der derzeitigen negativen Saldi deshalb erklärt, da aus erklärender Sicht hinsichtlich der Ermittlung eines Gesamterfolges stille Reserven jedenfalls zu berücksichtigen seien, andernfalls bei Unterlassen der geforderten Begründung Behördenwillkür vermutet werde.

Im Arbeitnehmerveranlagungsbescheid 2009, in dem weiters die Ausgaben für einen Luftbefeuchter nicht als Werbungskosten berücksichtigt wurden, verwies das Finanzamt zur Begründung der Nichtanerkennung des für dieses Jahr geltend gemachten Verlustes aus

Land- und Forstwirtschaft in Höhe von -6.275,79 € auf die im Jahr 2007 zu GZ. RV/0118, 0120-W/07 ergangene Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenats. Der Bw wendet dagegen in einer Berufungsergänzung vom 30. September 2011 ein, dass ihm durch diesen lapidaren Verweis die Möglichkeit, die Beweggründe der Behörde zu erkennen, genommen worden sei, weshalb der Bescheid materiell und formell mangelhaft sei. Ein Ermittlungsverfahren sei offensichtlich nicht durchgeführt worden, die stillen Reserven seien, wie schon in der verwiesenen Entscheidung, rechtswidrigerweise ohne Begründung negiert worden.

In der Berufungsergänzung beantragte der Bw, die Kosten für Büromiete inklusive des Luftbefeuchters bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zu berücksichtigen, da diese irrtümlich bei den Werbungskosten geltend gemacht worden seien.

Der unabhängige Finanzsenat hat in der vom Finanzamt zitierten, u.a. Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2004 betreffenden Berufungsentscheidung vom 21. Mai 2007, RV/0118-W/07, RV/0120-W/07, die vom Bw erklärte Landwirtschaft nicht als Einkunftsquelle anerkannt. Dem Berufungsverfahren vorangegangen war eine Außenprüfung, die u.a. festgestellt hatte, dass der Bw aus der Verpachtung der im Jahr 1990 von seinen Eltern übernommenen Landwirtschaft seit 1997 bis 2005 durchgehend gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelte Verluste von insgesamt rd. 1,17 Mio S (rd. 85T €) erzielt habe; bei dem Objekt handle es sich um eine Halle in einfachster Massivbauweise, der Hallenboden sei nicht betoniert, das Dach sei mit grauem Welleternit gedeckt, der Zustand der Stallungen und Nebengebäude sei desolat.

Der Bw brachte in der damaligen Berufung vom 17. November 2006 vor, dass der Anstieg der Verluste primär aus den Abschreibungsbeträgen des Anlagevermögens resultiere; hinsichtlich der Pacht liege eine Fixpreisvereinbarung vor. Bestimmte Gebäudebereiche würden wegen begonnener Arbeiten nicht den optischen Erfordernissen entsprechen. 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. Die Sanierung des in Ziegelbauweise ausgeführten Stalles sei geplant, das Fehlen einzelner Ziegelsteine in einem dreigeschossigen Nebengebäude sei auf den Abtransport verkaufter Maschinen zurückzuführen. Derzeit bestehe keine Veranlassung, dies zu beheben. Eine Hallenzufahrt sei komplett in Eigenregie gepflastert und auf der Kellerdecke ein Holzskelett für den vorgesehenen Verwaltungsbereich aufgeschlagen worden. 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. Die bestehenden Mietverhältnisse seien durch Vermittlung/Empfehlung bzw. persönlichen Kontakt zustande gekommen. Der Berufung beigelegt war eine Prognoserechnung, die unter Berücksichtigung fiktiver Veräußerungserfolge jährliche Gewinne zwischen rd. 5 T€ im Jahr 2000 und rd. 139 T€ im Jahr 2020 auswies.

In der am 15. März 2012 abgehaltenen Berufungsverhandlung wandte der Bw erneut ein, dass die stillen Reserven nicht berücksichtigt worden seien; bei Ansatz der stillen Reserven sei das Ergebnis in jedem Jahr positiv. In der Wirtschaftsführung habe sich gegenüber dem vorangegangenen Berufszeitraum nichts geändert, außer dass auf Grund von Mundpropaganda die Einnahmen aus den Einstellungen etwas mehr geworden seien; im Jahr 2011 habe er Einnahmen von rd. 2 T€ aus den Einstellungen erzielt. Derzeit würden 3 Kfz, ein Oldtimer, diverse Schriftstücke und alte Möbel eingelagert; die Einlagerungen erfolgten im Wesentlichen im Wege mündlicher Absprachen. Die anlässlich der letzten Außenprüfung angefertigten Fotos würden den derzeitigen Gebäudezustand grundsätzlich wiedergeben. Es seien aber teilweise Gegenstände weggebracht bzw. entrümpelt worden, weiters sei ein Regal erweitert worden, die Regalflächen seien zur Gänze vermietet.

Dem Hinweis des Finanzamtsvertreters auf RZ 32 der Liebhabereirichtlinien und die dort zitierte Judikatur, wonach stille Reserven bei der Liebhabereibeurteilung grundsätzlich nicht zu berücksichtigen seien, es sei denn, es würden konkrete Verwertungsschritte gesetzt, hielt der Bw in einer nach der Verhandlung übermittelten email entgegen, dass diese Fassung der Richtlinien für den Berufszeitraum keine Gültigkeit habe; auch werde im Einkommensteuer-Handbuch von Quantschingg/Schuch der Gesamtgewinn dahingehend definiert, dass dieser auch einen theoretischen Veräußerungsgewinn umfasse, was bedeute, dass eine Veräußerung nicht umgesetzt werden müsse.

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

Auf Grund der gegenüber dem vorangegangenen Berufszeitraum 2000 bis 2004 unverändert gebliebenen Verhältnisse kann von folgendem Sachverhalt ausgegangen werden:

Der Bw übernahm im Jahr 1990 von seinen Eltern einen landwirtschaftlichen Betrieb, bestehend aus landwirtschaftlichen Flächen (ca. 25 ha) und Gebäuden (Hallen, Stallungen), den er in der Folge gegen ein annähernd konstant bleibendes Pachtentgelt – ca. 9 T€ - 10 T€ jährlich – verpachtet. Das Pachtverhältnis erstreckt sich auch auf die Hofflächen samt den darauf befindlichen Gebäuden. Außerdem gestattet der Bw (vom Pächter verschiedenen)

Personen gegen Entgelt (Miete) die Einstellung von diversen Gegenständen in den landwirtschaftlichen Hofgebäuden. Der Zustand der verpachteten bzw. für die Einstellung verwendeten Hofgebäude ist durch Fotos, die im Zuge der die Vorjahre betreffenden Außenprüfung angefertigt wurden, dokumentiert. Dieser Zustand ist in den gegenständlichen Berufungsjahren, bis auf teilweise Entrümpelungen und die Erweiterung von Regalflächen, unverändert gegeben. In den Jahren 1990 bis 2009 wurden folgende Ergebnisse aus der Verpachtung erzielt (in €):

	AfA	Sonst. Aufw.	Pachteinn.	Sonst.Einn.	Erfolg
1990-1996 kumuliert					2.958,44
1997	11.774,74	3.780,66	10.061,26	1.368,50	-4.125,64
1998	11.774,74	3.570,63	10.055,01	788,43	-4.501,94
1999	12.119,21	5.847,04	9.331,26	4.911,96	-3.723,03
2000	12.682,06	8.739,85	8.980,18	1.582,81	-10.858,92
2001	12.682,06	7.361,54	8.980,18	2.668,69	-8.394,73
2002	13.092,52	9.215,79	9.306,56	1.591,17	-11.410,58
2003	13.035,91	9.023,79	9.269,71	154,07	-12.635,92
2004	13.766,05	12.920,07	9.269,71	2.489,04	-14.927,36
2005					-5.000,00
2006					-5.000,00
2007	16.086,44	7.809,32	9.331,26	5.029,00	-9.535,50
2008	13.724,57	3.771,24	9.737,18	5.141,21	-2.617,42
2009	13.724,57	7.520,83	10.981,23	3.988,38	-6.275,79
					-96.048,39

Wie im vorangegangenen Berufszeitraum steht nicht in Streit, dass die in der Verpachtung des landwirtschaftlichen Betriebes und der entgeltlichen Gestattung der Einstellung von Gegenständen in die landwirtschaftlichen Hofgebäude bestehende Betätigung des Bw eine solche im Sinne des [§ 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung \(LVO\)](#) darstellt.

Was nun die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft dieser Betätigung betrifft, ist zunächst zu bemerken, dass das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2009 mit dem Verweis auf die Berufungsentscheidung vom 21. Mai 2007, RV/0118-W/07, RV/0120-W/07, hinreichend begründet hat, da es durch diesen Verweis auf die dem Bw durch Zustellung bekannt gewordene Berufungsentscheidung die dort angeführte Begründung zu ihrer eigenen erhoben hat (vgl. VwGH 29.6.2005, [2000/14/0194](#)).

Der Bw wendet sich gegen die vom Finanzamt mit dieser Begründung auch hinsichtlich der Jahre 2007 bis 2009 vorgenommene Einstufung seiner Betätigung als steuerlich nicht beachtliche Einkunftsquelle einzig mit der Begründung, dass in den Hofgebäuden enthaltene stille Reserven bei der Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft nicht unberücksichtigt bleiben dürften.

Mit der Frage, ob die in der Prognoserechnung enthaltenen fiktiven Veräußerungserlöse bei der Ermittlung des Gesamtergebnisses zu berücksichtigen sind, hat sich die Berufungsentscheidung vom 21. Mai 2007 ebenfalls befasst. Der unabhängige Finanzsenat hat dabei unter Hinweis auf Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltung<sup>2</sup>, Rz 522, festgestellt, dass der Bw weder eine konkrete Veräußerungsabsicht behauptet habe, noch dessen Bemühen darauf ausgerichtet gewesen sei, die Verlustsituation durch die Erzielung eines Veräußerungsgewinnes zu beenden, die Betätigung des Bw vielmehr, wie auch die bis zum Jahr 2020 angestellte Prognoserechnung zu verstehen gebe, typischerweise auf die Erzielung laufender Einkünfte angelegt sei, weshalb allfällige stille Reserven in den genutzten Hofgebäuden nicht in die Betrachtung einzubeziehen seien. Im Hinblick darauf, dass sich die Verhältnisse gegenüber dem vorangegangenen Berufszeitraum nicht geändert haben, sieht sich der unabhängige Finanzsenat nicht veranlasst, von dieser Beurteilung abzugehen. Dem Hinweis auf die frühere Fassung der Liebhabereirichtlinien bzw. die im Wesentlichen diese Richtlinien wiedergebenden Ausführungen in der vom Bw zitierten Kommentarstelle ist entgegenzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof mittlerweile auch für den Geltungsbereich der [LVO](#) ausgesprochen hat, dass ein nur allenfalls erzielbarer Veräußerungsgewinn nicht in die Betrachtung einzubeziehen ist, weil keine konkreten Maßnahmen zur Veräußerung gesetzt worden sind (VwGH 28.4.2009, [2006/13/0140](#)).

Davon abgesehen hat der Bw das Vorhandensein entsprechender stiller Reserven nicht nachvollziehbar dargetan. Bereits in der Berufungsentscheidung vom 21. Mai 2007 wurde darauf hingewiesen, dass das schon angesichts des Gebäudezustandes wenig plausible mündliche Angebot von 70T € für eine Halle keinen Nachweis für den Verkehrswert darstellt, zudem aus einem Angebot für rund ein Viertel der Gesamtfläche nicht schlüssig auf den Verkehrswert der gesamten Hofgebäude hochgerechnet werden kann. Ferner ist auch nicht nachvollziehbar, wie der prognostizierte Verkaufserfolg bei dem gegebenen Gebäudezustand von 7 T€ im Jahr 2000 auf 134 T€ im Jahr 2020 ansteigen sollte, zumal die Prognoserechnung für diesen Zeitraum Ausgaben für Instandhaltung von bloß rd. 1 T€ jährlich vorsieht.

Gegenüber dem vorangegangenen Berufszeitraum 2000 bis 2004 unverändert geblieben ist weiters die anhaltende Verlustsituation. Die Einnahmen der Jahre 2008 und 2009 lagen zwar etwas über den Abschreibungen, das war aber auch bereits im Jahr 1999 der Fall, ohne dass dies, wie auch 2008 und 2009, zu einer Änderung der Verlustsituation geführt hätte. Zudem zeigt der Verlust im Jahr 2009 wiederum eine steigende Tendenz und liegt über den Werten der Jahre 1997 bis 1999. Die nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenats für die Verluste verantwortlichen Ursachen sind auch im gegenständlichen Berufszeitraum unverändert gegeben. Das gilt zum einen für die eine Einnahmensteigerung nicht zulassende

starre Pacht, zum anderen betrifft dies die Bedingungen, unter denen Einlagerungen von Gegenständen in den landwirtschaftlichen Hofgebäuden erfolgen, nämlich den in der Berufungsentscheidung vom 21. Mai 2007 beschriebenen, abgesehen von teilweisen Entrümpelungen gleich gebliebenen Gebäudezustand sowie den Umstand, dass in den für Einlagerungen angebotenen Räumlichkeiten gleichzeitig landwirtschaftliche, Schmutz und Staub verursachende Aktivitäten des Pächters entfaltet werden, sodass eine sichere und saubere Einlagerung nicht möglich ist. Die Bewerbung der Einlagerungsmöglichkeit hat sich zudem unverändert auf bloße Mundpropaganda beschränkt. Diese Bedingungen stehen, wie auch der nach einem Anstieg in den Jahren 2007 und 2008 erfolgte Rückgang auf rd. 2 T€ im Jahr 2011 zeigt, einer für das Verlassen der Verlustsituation entscheidenden nachhaltigen Steigerung der Einnahmen aus Einlagerungen entgegen.

Ein Bemühen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen ist daher weiterhin nicht zu erkennen. Bei dieser Art der Wirtschaftsführung kann die Betätigung des Bw objektiv gesehen niemals erfolgreich sein. Dies war für den Bw bereits vor Beginn des vorangegangenen Berufszeitraums erkennbar, als er mit den Jahren 1997 bis 1999 auf drei Verlustjahre zurückblicken musste, in denen der Verlust in jedem dieser Jahre höher war als der in den Jahren 1990 bis 1996 erzielte Gesamterfolg. Die Inkaufnahme weiterer Verluste konnte bei der gegebenen Einnahmen- Kostenstruktur und den unverändert gebliebenen Lagerverhältnissen schon damals nicht mehr als wirtschaftlich vertretbar angesehen werden. Damit lag offenkundig eine Situation vor, die im Sinne der Judikatur die Einstellung der Tätigkeit nahe legte, ansonsten deren Qualifikation als Liebhaberei jedenfalls für die Folgejahre nicht zu vermeiden war (vgl. VwGH 11.11.2008, [2006/13/0124](#)).

Das Finanzamt hat daher auf Grundlage der Ausführungen in der Berufungsentscheidung vom 21. Mai 2007, RV/0118-W/07, RV/0120-W/07, auf die hiermit zur weiteren Begründung der gegenständlichen Entscheidung ebenfalls hingewiesen wird, die in Rede stehende Betätigung des Bw auch in den Jahren 2007 bis 2009 zu Recht nicht als Einkunftsquelle anerkannt. Ein gesondertes Eingehen auf die Abzugsfähigkeit der nach dem Berufungsvorbringen durch diese Betätigung veranlassten Ausgaben für Büromiete und Luftbefeuchter erübrigt sich damit.

Die Berufung war daher spruchgemäß abzuweisen.

Wien, am 20. März 2012