



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der DI Friedrich und Ingrid M, Landwirtschaft, Adresse, vertreten durch DI M, Adresse, vom 29. November 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes ABC, vertreten durch Dr. X, vom 7. November 2006 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 2001 bis 2004 (hinsichtlich der Land- und Forstwirtschaft) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 28. Dezember 2005 wurden für die Jahre 2001 bis 2004 Beilagen zur Einkommensteuererklärung nichtbuchführender Land- und Forstwirte (E 25) für Friedrich und Ingrid M eingereicht. Aus ihnen ergaben sich für die berufungsgegenständlichen Jahre folgende Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft:

2001	€ 5046,66
2002	€ 7854,68
2003	€ 10.000,26
2004	€ 10.411,72

Mit Schreiben vom 6. Juli 2006 wurden seitens des Finanzamtes Belege zur Land- und Forstwirtschaft angefordert und gefragt, von welchen Personen die Arbeitsleistungen erbracht werden.

Diese Frage wurde seitens der Bw. mit Schreiben vom 26. 7. 2006 dahingehend beantwortet, dass die Arbeitsleistungen von der Familie erbracht würden.

Die Jahre 2001 bis 2003 wurden mit Bescheiden vom 7. November 2006 erklärungsgemäß veranlagt, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für das Jahr 2004 wurden mit € 12.511,91 festgesetzt.

Begründend wurde in der Bescheidbegründung ausgeführt:

Im Zusammenhang mit den bezahlten Sozialversicherungsbeiträgen würden sich folgende Änderungen ergeben:

	2001	2002	2003	2004
Laut Bestätigung	6631,85	6851,91	7461,39	7214,10
Messbetrag	56,54	71,54	71,54	71,54
Davon 325 %	183,75	232,51	232,51	232,51
Gesamt	6815,60	7084,42	7693,90	7446,61
Erklärt	6815,60	7084,42	7693,90	9105,73
Differenz				- 1659,13

Als maßgeblicher Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gelte der Einheitswert des während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zuzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten Zupachtungen. Bei Zupachtungen sei der ha-Satz des Pächters maßgebend. (Es folgt eine zahlenmäßige Darstellung – kein Einfluss auf die Höhe der festgestellten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft)

Mit Schreiben vom 11. Dezember 2007 wurde gegen die genannten Bescheide (und gegen die Feststellungsbescheide zur Vermietung und Verpachtung – siehe RV/0126-L/07) Berufung erhoben und zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft im Wesentlichen ausgeführt, es liege Liebhaberei vor und die Einkünfte seien bei "entsprechender unternehmerischer Disposition, welche niemanden zu verwehren sei" richtigerweise seiner Gattin zuzurechnen.

In der Stellungnahme der BP zu den Berufungen hinsichtlich Vermietung und Verpachtung wird zu den Ausführungen der gegenständlichen Berufung lediglich ausgeführt, dass für jede Einkunftsart ein eigenes Feststellungsverfahren zu erfolgen hat und würden die Ausführungen zur Liebhaberei bei der Vermietung zu keiner Änderung bei der Land- und Forstwirtschaft führen.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat mit Vorlagebericht vom 29. Jänner 2007 vorgelegt.

Im Zuge des Erörterungsgespräches am 8. November 2007 wurde vorgebracht, auch die Land- und Forstwirtschaft sei ein Liebhabereibetrieb.

Gleichzeitig wurde die Einkommensteuererklärung 1985 vorgelegt, aus der ersichtlich ist, dass Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von ATS -11.507,-- erklärt wurden. Herr M gab dazu an, es sei ihm damals erklärt worden, es handle sich um Liebhaberei.

In der Folge wurde mit Schreiben vom 27. Dezember 2007 ein Vorhalt ausgefertigt und zur Liebhaberei bei Land- und Forstwirtschaft ausgeführt: "1) Liebhaberei: Die Referentin geht davon aus, dass das Vorbringen, am Finanzamt sei im Jahr 1985 durch Herrn O die mündliche Rechtsauskunft erteilt worden, dass es sich bei der Renovierung und anschließenden Vermietung der Liegenschaft Z11 um Liebhaberei handle, richtig ist. Eine Beurteilung der Vermietungstätigkeit in T12 kann Herr O zu diesem Zeitpunkt nicht vorgenommen haben, da laut Vorbringen erst 1991 damit begonnen wurde, das Gebäude zu renovieren und zu vermieten.

Das Abgehen von einer Rechtsauskunft durch die Abgabenbehörde kann einen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben darstellen.

Nach ständiger Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Beurteilung eines Verhaltens der Behörde als Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben einerseits voraus, dass ein Verhalten der Behörde, auf das der Abgabepflichtige vertraut hat, eindeutig und unzweifelhaft für ihn zum Ausdruck gekommen ist, und andererseits, dass der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach eingerichtet hat und als Folge hievon einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitten hat. Liegen diese Voraussetzungen vor, könnte der Abgabepflichtige einen allfälligen Vertrauensschaden im Rahmen von Billigkeitsmaßnahmen (Nachsicht etc.) durchsetzen.

Keinesfalls könnte dies jedoch dazu führen, dass eine Steuer nicht festzusetzen ist, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen. Denn der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass das in Artikel 18 B-VG (Bundes-Verfassungsgesetz)

verankerte Legalitätsprinzip (Gesetzesbindung des Behördenhandelns) stärker ist als jedes andere Prinzip, insbesondere jenes von Treu und Glauben.

Somit könnte der UFS nur dann von Liebhaberei der Tätigkeiten ausgehen, wenn der Nachweis erbracht wird, dass es sich um Tätigkeiten handelt, die auf Dauer gesehen zu keinem Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss führen können. Diese Beurteilung muss für jede Beurteilungseinheit getrennt vorgenommen werden. In den gegenständlichen Berufungen finden sich nach Ansicht der Referentin drei Beurteilungseinheiten:

A) Z11 (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung)

B) T12 (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung)

C) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Grundvoraussetzung der Liebhabereibeurteilung ist das Vorliegen von Verlusten. Jede Betätigung (Beurteilungseinheit) ist entweder den typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigungen (§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO)) oder den typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigungen (§ 1 Abs. 2 LVO) zuzuordnen.

Bedeutsam ist diese Unterscheidung deshalb, weil es für beide Betätigungsarten unterschiedliche Liebhabereibeurteilungsmaßstäbe gibt und umsatzsteuerliche Liebhaberei nur bei typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigungen möglich ist.

Die Beurteilung, was typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, ist unter Anwendung einer Durchschnittsbetrachtung nach allgemeiner Lebenserfahrung vorzunehmen.

Zu C): Die Land- und Forstwirtschaft ist unter Beachtung des oben genannten Beurteilungsmaßstabes (Durchschnittsbetrachtung nach allgemeiner Lebenserfahrung) eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung, da sie dem äußerem Erscheinungsbild nach eine typisch betriebliche Tätigkeit darstellt.

Es handelt sich hiermit bei der Land- und Forstwirtschaft um eine Betätigung mit Einkunftsquellenvermutung.

Dass diese Tätigkeit auf Dauer gesehen keinen Gesamtgewinn erwarten lässt wurde bisher weder behauptet noch nachgewiesen. Auch wurde weder behauptet noch nachgewiesen, dass bei dieser Betätigung Verluste anfallen (was aber die Grundvoraussetzung ist, damit es überhaupt zu einer Liebhabereibeurteilung kommen kann).

Falls Verluste anfallen bzw. angefallen sind, geben Sie bitte deren Ausmaß in den einzelnen Jahren bekannt. Bitte legen Sie allenfalls dazu vorhandene Unterlagen vor. Sind keine Unterlagen vorhanden, ist das Ausmaß der Verluste/Gewinne von der Abgabenbehörde zu schätzen.

Für das Jahr 1985 wurde eine „Beilage zur Einkommensteuererklärung für nichtbuchführende Land- und Forstwirte“ (E 25 – Gewinn nach Durchschnittssätzen) vorgelegt. In ihr wird ein Verlust ausgewiesen, was nicht zulässig ist, wenn das steuerliche Ergebnis nach Durchschnittssätzen ermittelt wird. Die nach der Pauschalierung ermittelten Betriebsergebnisse können nicht zur Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung herangezogen werden.

Nach der Aktenlage können keine Indizien gefunden werden, dass in der Land- und Forstwirtschaft Verluste erwirtschaftet werden. Bitte nehmen Sie dazu Stellung.

Wenn bei einer Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO Verluste anfallen, ist die Liebhabereibeurteilung anhand der Kriterien des § 2 LVO vorzunehmen (siehe beiliegende Kopie). Bitte nehmen Sie auch zu diesen Punkten der Liebhabereibeurteilung nach § 2 LVO Stellung, wenn Sie der Ansicht sind, dass in der Land- und Forstwirtschaft Verluste anfallen.

Bitte geben Sie bekannt, wie sich die Gewinn- bzw. Verlustsituation ihrer Einschätzung nach entwickeln wird.“

In Beantwortung dieses Vorhaltes wurde mit Schreiben vom 3. März 2008 ausgeführt: Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft seien nach Aufforderung durch das Finanzamt ab dem Jahr 2001 erklärt worden. Allerdings würden diese Jahre nur einen kleinen Zeitausschnitt darstellen. Die Lage 1986 sei geschildert worden, weiters werde der Fachartikel "Betrieb Huber in der Krise" wie schon erwähnt übermittelt. Speziell für den Betrieb sei hoher Investitionsbedarf bestanden und würde hoher Investitionsbedarf bestehen, welcher mit den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft nicht gedeckt werden könne. Für einen Ackerbaubetrieb bestehe nun ganz besonders Druck nach Flächenzuwachs und seien Zukäufe (siehe Beilage) zu tätigen. Für die Finanzierung seien Finanzkredite erforderlich. Grundsätzlich gehe er hinkünftig von einem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten aus.

Im Schreiben vom 18. Mai 2009 (im Zusammenhang mit einem Vorhalt bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eingebroacht) wurde seitens der Bw. ausgeführt: Obwohl die Liegenschaften in gemeinschaftlichem Eigentum stehen würden und die Einkünfte einer Personengemeinschaft zufließen würden, könne nach den Erklärungsunterlagen des Finanzamtes die Aufteilung jährlich unterschiedlich oder gleichbleibend auf die einzelnen

Personen nach deren persönlicher Übereinkunft erfolgen. Dafür gebe es verschiedentliche Gründe. Hier könnte ein Mißverständnis bestehen oder noch weiterer Erklärungsbedarf.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Referentin geht in ihrer Entscheidung von folgendem Sachverhalt aus:

Die Bw. betreiben jedenfalls ab 2001 eine Land- und Forstwirtschaft. Die Bw. gingen hinsichtlich der Land- und Forstwirtschaft vom Vorliegen von Liebhaberei aus. Dies aufgrund einer mündlichen Rechtsauskunft der Abgabenbehörde aus dem Jahr 1985. Die Bw. gaben demnach Steuererklärungen erst nach Aufforderung durch das Finanzamt für den berufungsgegenständlichen Zeitraum ab. Die Erklärungen wurden für die Ehegatten Friedrich und Ingrid M als gemeinsame Eigentümer der Land- und Forstwirtschaft erstellt. Die Erklärungen wurden (weitestgehend – geringfügige Änderung 2004) erklärungskonform veranlagt. In den Jahren 2001 bis 2004 ergaben sich positive Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Die Arbeitsleistungen werden von der Familie M erbracht.

1) Liebhaberei

Das Abgehen von einer Rechtsauskunft durch die Abgabenbehörde kann einen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben darstellen.

Nach ständiger Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Beurteilung eines Verhaltens der Behörde als Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben einerseits voraus, dass ein Verhalten der Behörde, auf das der Abgabepflichtige vertraut hat, eindeutig und unzweifelhaft für ihn zum Ausdruck gekommen ist, und andererseits, dass der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach eingerichtet hat und als Folge hievon einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitten hat. Liegen diese Voraussetzungen vor, könnte der Abgabepflichtige einen allfälligen Vertrauensschaden im Rahmen von Billigkeitsmaßnahmen (Nachsicht etc.) durchsetzen.

Keinesfalls könnte dies jedoch dazu führen, dass eine Steuer nicht festzusetzen ist, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen. Denn der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass das in Artikel 18 B-VG (Bundes-Verfassungsgesetz) verankerte Legalitätsprinzip (Gesetzesbindung des Behördenhandelns) stärker ist als jedes andere Prinzip, insbesondere jenes von Treu und Glauben.

Somit könnte der UFS nur dann von Liebhaberei der Land- und Forstwirtschaft ausgehen, wenn der Nachweis erbracht wird, dass es sich bei der Land- und Forstwirtschaft um eine Tätigkeit handelt, die auf Dauer gesehen zu keinem Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss

führen kann. Eine Saldierung mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung kann nicht stattfinden, da die Liebhabereibeurteilung für jede Beurteilungseinheit getrennt vorzunehmen ist.

Grundvoraussetzung der Liebhabereibeurteilung ist das Vorliegen von Verlusten.

Die Land- und Forstwirtschaft ist unter Beachtung des oben genannten Beurteilungsmaßstabes (Durchschnittsbetrachtung nach allgemeiner Lebenserfahrung) eine typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung, da sie dem äußeren Erscheinungsbild nach eine typisch betriebliche Tätigkeit darstellt.

Es handelt sich hiermit bei der Land- und Forstwirtschaft um eine Betätigung mit Einkunftsquellenvermutung.

Dass diese Tätigkeit auf Dauer gesehen keinen Gesamtgewinn erwarten lässt wurde trotz Vorhalt weder behauptet noch nachgewiesen. Auch wurde weder behauptet noch nachgewiesen, dass bei dieser Betätigung Verluste anfallen (was aber die Grundvoraussetzung ist, damit es überhaupt zu einer Liebhabereibeurteilung kommen kann). Für das Jahr 1985 wurde eine „Beilage zur Einkommensteuererklärung für nichtbuchführende Land- und Forstwirte“ (E 25 – Gewinn nach Durchschnittssätzen) vorgelegt. In ihr wird ein Verlust ausgewiesen. Die nach der Pauschalierung ermittelten Betriebsergebnisse können nicht zur Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung herangezogen werden.

Trotz Vorhaltes wurden die Betriebsergebnisse der einzelnen Jahre ab 1985 nicht bekanntgegeben. Es wurde auch nicht behauptet, dass in diesen Jahren steuerliche Verluste entstanden wären. Im Gegenteil, in der Vorhaltsbeantwortung wird ausgeführt, es werde gesamt von einem Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben ausgegangen.

Nach der Aktenlage können keine Indizien gefunden werden, dass in der Land- und Forstwirtschaft regelmäßig Verluste erwirtschaftet wurden und werden, die eine Liebhabereibeurteilung notwendig machen würden. Pauschale Hinweise auf Investitionsbedarf oder Fachartikel zur wirtschaftlichen Lage von Landwirten ("Betrieb Huber in der Krise") vermögen daran nichts zu ändern. Auch dass Zukäufe getätigt werden müssen, erscheint in diesem Zusammenhang ohne Belang.

Die Referentin geht demnach davon aus, dass es sich bei der Land- und Forstwirtschaft um eine Einkunftsquelle handelt.

Die Ausführungen der Berufung zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung können im Verfahren betreffend Land- und Forstwirtschaft keine Rolle spielen, da wie oben bereits ausgeführt getrennte Beurteilungseinheiten vorliegen.

2) Zurechnung der Einkünfte

Die Zurechnung der Einkünfte wurde von den Bw. selbst in der Erklärung vorgenommen. Dass sich eine andere Aufteilung im nachhinein als günstiger erweist ("unternehmerische Disposition"), vermag an der tatsächlichen Zurechnung nichts zu ändern. Die Bewirtschaftung kann nur für zukünftige Zeiträume verändert werden.

Wenn nun in der Berufung ausgeführt wird, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft seien von Ingrid M zu erklären, wird zur Zurechnung von Einkünften ausgeführt:

Grundsätzlich sind Einkünfte demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist.

Wer Zurechnungssubjekt von Einkünften ist, ist grundsätzlich danach zu entscheiden, wer die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Entscheidend ist dabei, dass das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann.

Wem die Einkünfte zuzurechnen sind, ist dabei in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden (vgl. bspw. VwGH, 9.11.2004, 99/15/0008).

Im gegenständlichen Fall sind sowohl Friedrich als auch Ingrid M Miteigentümer der landwirtschaftlichen Liegenschaften. In den eingereichten Erklärungen wurden beide Miteigentümer als Betreiber der Land- und Forstwirtschaft angegeben. Es liegen keine Unterlagen vor, die eine alleinige Bewirtschaftung oder Verfügungsmacht von Ingrid M belegen oder glaubhaft machen würden. Im Schreiben vom 26.7.2006 führt Herr DI M selbst aus, dass die Arbeitsleistungen der Land- und Forstwirtschaft von der Familie erbracht würden. Erst im Zuge der Berufung wurde eine geänderte Einkünftezurechnung vorgebracht, weil die Bw. der Ansicht sind, es stünde in ihrer unternehmerischen Disposition. Einziger Grund für dieses Vorbringen scheint nach Ansicht der Referentin zu sein, dass sich diese Aufteilung nachträglich steuerlich als günstiger erweist. Die Bw. übersehen dabei, dass in der Steuererklärung anzugeben ist, wem die Einkünfte im Veranlagungsjahr in welchem Ausmaß zugeflossen sind. Eine nachträgliche Änderung des bereits erfolgten Zuflusses ist nicht möglich.

Die Referentin geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die Einkünfte Friedrich und Ingrid M zu gleichen Teilen zuzurechnen sind. Diese Aufteilung wurde in der abgegebenen Steuererklärung gewählt, noch ohne sich der genauen steuerlichen Konsequenzen bewusst zu sein. Nach Ansicht der Referentin kommt dem analog von

Erstaussagen (Erstaussagen haben die Vermutung für sich, dass sie der Wahrheit am nächsten kommen, Vgl. VwGH 29.6.2005, 2000/14/0199) eine erhöhte Glaubwürdigkeit zu. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. (VwGH 25.4.1996, 95/16/0244 ua.)

Es war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 9. November 2009