



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, vertreten durch Engljähringer & Fleisch, Steuerberater OEG, 6830 Rankweil, Bahnhofstraße 21, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend **Umsatzsteuerfestsetzung für den Monat Juli 2006** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw hat einen landwirtschaftlichen Betrieb im Erbweg erworben und betreibt diesen neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit.

Als Ergebnis einer Nachschau gem. § 144 Abs. 1 BAO hielt der Prüfer in der Niederschrift vom 21. Juli 2006, ABpNr. 300037/06, fest, der Traktor Fendt Farmer 515 CA Turbo BJ 1997 sei für den landwirtschaftlichen Betrieb angeschafft worden. Die Erwerbsteuer sei festzusetzen. In einem Aktenvermerk vom gleichen Tag wurde festgehalten, mit dem Bw sei vereinbart worden, dass Anfang August die USt für den Zeitraum 07/2006 festgesetzt werde.

In einem weiteren Aktenvermerk vom 1. August 2006 wurde niedergelegt, dass der Bw pauschalierter Landwirt sei und von einem deutschen pauschalierten Landwirt einen Traktor gekauft habe. In Österreich werde die Erwerbsteuer fällig, die deutsche Umsatzsteuer werde rückerstattet.

Mit Bescheid vom 1. August 2006 hat das Finanzamt die Erwerbsteuer für den Monat Juli 2006 mit 8.256,88 € (innergemeinschaftlicher Erwerb 41.284,40 €, davon 20 %) festgesetzt.

Mit Schriftsatz vom 2. September 2006 hat der steuerliche Vertreter des Bw fristgerecht gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid vom 1. August 2006 Berufung erhoben. In der Begründung dazu wurde ausgeführt, der Bw sei hauptberuflich Prokurist einer dreißig Mitarbeiter umfassenden Abteilung der Firma W in X. Daneben bewirtschafte er einen kleinen landwirtschaftlichen Betrieb, den er durch Erbschaft erworben habe. Der Umfang dieses Betriebes sei allerdings so gering, dass er von der Pflichtversicherung der Bauern, die sich nach dem Einheitswert der bewirtschafteten Fläche bestimme, ausgenommen sei.

Diese Tätigkeit bedinge zum überwiegenden Teil Arbeitszeiten, die weit über das normale tägliche Arbeitspensum hinausgehen würden. Hinzu kämen die täglichen Fahrten vom Wohnort Y nach X, die einen erheblichen Zeitaufwand bedeuten würden. Die demnach für die Bewirtschaftung der landwirtschaftlichen Fläche zur Verfügung stehende Zeit beschränke sich auf maximal zwei bis drei Stunden am Tag bzw. die Wochenenden, d.h. es liege eine Freizeitlandwirtschaft gem. Pkt. 14.3 der LRL 1997 vor, und damit eine Betätigung gem. § 1 Abs. 2 der LiebhabereiVO. Die in der zur Verfügung stehenden Zeit zu erwirtschaftenden Einnahmen aus dem Verkauf von Getreide, Heu und ein paar Stunden Arbeit für den Maschinenring seien - auch wenn darüber in der Überzeugung, „*Liebhaberei zu betreiben*“ - keine Aufzeichnungen geführt worden seien, mit Sicherheit zu gering, um die damit verbundenen Aufwendungen zu decken, welche die Abschreibung für Traktoren, Anhänger, Heupresse und Gebäude, Treibstoffe, Dünger, Saatgut, Wasser, Versicherung, Instandhaltungen, Grundsteuer, Kanal, Lagerung etc. umfassen würden. In Anbetracht der Umstände sei es nicht möglich, die in der LVO normierte Annahme der Liebhaberei für Tätigkeiten gem. § 1 Abs. 2 LVO zu widerlegen. Der Bw sei demnach hinsichtlich des Kaufes des betreffenden Traktors als Privatperson zu sehen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. September 2006 hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde zunächst festgestellt, der Bw unterhalte einen landwirtschaftlichen Betrieb in Z. Diese Tätigkeit übe er laut seinen Angaben nebenberuflich aus. Er habe im Zeitraum 07/2006 von einem deutschen Unternehmer einen Traktor erworben. Laut seinen Angaben sei die Anschaffung dieses Traktors für seine Landwirtschaft erfolgt.

Als nichtbuchführungspflichtiger Landwirt werde für den Bw die Umsatzsteuer nach den Durchschnittssätzen des § 22 UStG festgesetzt. Da er mit dem Erwerb des Traktors von einem deutschen Unternehmer die Erwerbsschwelle von 11.000 Euro überschritten habe, habe das Finanzamt für den Monat 07/2006 mit Bescheid vom 1.8.2006 die Erwerbssteuer im Sinne des

Art 1 UStG 1994 (gemeint wohl BMR) in Höhe von 8.256,88 Euro (= 20 % von 41.824,40 Euro) festgesetzt. Der Bw unterhalte einen landwirtschaftlichen Betrieb mit allen erforderlichen Strukturen (Traktoren, Anhänger, Heupresse, Gebäude, Grund etc.). Solch ein typischer landwirtschaftlicher Betrieb sei unter § 1 Abs. 1 der Verordnung des BMF über das Vorliegen von Einkünften einzureihen und es liege somit nach § 6 LVO Liebhaberei nicht vor (Rz 2859 UStR). Unter § 1 Abs. 2 LVO würden lediglich landwirtschaftliche Freizeitgestaltungen wie z.B. die Jagd fallen. Selbst bei Vorliegen einer Betätigung nach § 1 Abs. 2 LVO könnte nicht von vornherein von einer Liebhabereitätigkeit ausgegangen werden. Bei betrieblichen Einkünften sei zu untersuchen, ob die Tätigkeit einen Gesamtgewinn in einem absehbaren Zeitraum erwarten lasse (§ 2 Abs. 4 LVO). Gesamtgewinn sei das Gesamtergebnis von der Begründung der Tätigkeit bis zu deren Beendigung (inkl. Veräußerungsgewinn). Eine Überprüfung der Möglichkeit, einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften, könne mangels Vorliegen von Aufschreibungen über Einnahmen und Ausgaben nicht vorgenommen werden. Solche Aufschreibungen wären jedoch laut Ziffer 29 der Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung bei Bestehen von Zweifeln über eine Pflicht zur Führung von Aufzeichnungen im Interesse der Abgabenerhebung zu führen gewesen. Die in der Berufung behauptete Liebhabereitätigkeit sei somit auch bei einer Einordnung der Betätigung des Bw unter § 1 Abs. 2 LVO nicht nachgewiesen und auch nicht anzunehmen. Die Umsätze aus seiner Landwirtschaft würden daher unter § 22 UStG 1994 fallen. Der Erwerb des Traktors in der BRD unterliege in diesem Fall der Umsatzsteuer gem. Art. 1 UStG 1994 (gemeint wohl BMR).

In der Begründung zum Vorlageantrag vom 2. Oktober 2006 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde eingewendet, das Finanzamt stütze sich im Wesentlichen auf die Aussage, dass ein „*typischer landwirtschaftlicher Betrieb*“ lt. Rz 2859 der UStR unter § 1 Abs. 1 der LVO einzureihen sei, weshalb umsatzsteuerliche Liebhaberei nicht vorliegen könne. Unter § 1 Abs. 2 LVO würden lediglich „*landwirtschaftliche Freizeitgestaltungen*“ wie die Jagd fallen. Diese Feststellung gebe die entsprechende Stelle nur verkürzt wieder. Zum einen besage Rz 2859 UStR lediglich, dass land- und forstwirtschaftliche Betriebe „*im Regelfall*“ unter § 1 Abs. 1 LVO einzureihen seien. Daneben könne aber - so Rz 2860 - sehr wohl auch im Fall eines landwirtschaftlichen Betriebes Liebhaberei gem. § 1 Abs. 2 LVO vorliegen. Laut Abschnitt E 14.3. des Liebhabereierlasses falle etwa die Freizeitlandwirtschaft eben eindeutig unter § 1 Abs. 2 LVO, die Jagd werde dabei gesondert im Abschnitt 14.4. unter dem Stichwort Bewirtschaftung von Luxusgütern genannt, und nicht als „*landwirtschaftliche Freizeitgestaltung*“. Dass der Bw die Landwirtschaft lediglich in seiner (spärlichen) Freizeit ausübe, sei bereits in der Berufungsschrift erwähnt worden.

Das gem. § 1 Abs. 1 LVO erforderliche Element der zumindest subjektiven Gewinnerzielungsabsicht (vgl. Liebhaberei Erlass Abschnitt D) erfordere aber auch die entsprechend intensive

Nutzung der vorhandenen Betriebsmittel, welche eben aufgrund der Haupterwerbstätigkeit des Bw nicht erfolgen könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob dem Bw im Rahmen seiner Tätigkeit als Landwirt Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 Abs. 1 iVm. § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 zukommt.

Fest steht, dass der Bw im Jahr 2006 einen gebrauchten Traktor von einem deutschen Landwirt zum Preis von netto 41.284,40 € erworben hat (Rechnung vom 14. Juli 2006).

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Land- und Forstwirte besitzen nach § 2 regelmäßig Unternehmereigenschaft (vgl. Ruppe, UStG³, § 22 Tz 3).

Gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 gilt nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei).

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb im Sinne des Art. 1 Abs. 2 und 3 BMR liegt gemäß Abs. 4 lit b) nicht vor, wenn der Erwerber ein Unternehmer ist, der den Gegenstand zur Ausführung von Umsätzen verwendet, für die die Steuer nach den Durchschnittssätzen des § 22 festgesetzt ist **und** gemäß Z 2 der Gesamtbetrag der Entgelte für Erwerbe im Sinne des Abs. 2 Z 1 und des Abs. 3 den Betrag von 11.000,00 € im vorangegangenen Kalenderjahr nicht und im laufenden Kalenderjahr noch nicht übersteigen (Erwerbsschwelle); ab dem Entgelt für den Erwerb, mit dem im laufenden Jahr die Erwerbsschwelle überstiegen wird, unterliegt der Erwerb der Besteuerung. Zur Anwendung kommt dabei nicht der Steuersatz von 10 % gemäß § 22 UStG 1994, sondern der Steuersatz, der sich aus § 10 UStG 1994 ergibt (vgl. dazu Ruppe, UStG³, § 22 Tz 37).

Unbestritten ist, dass mit dem Entgelt für den Erwerb des Traktors die Erwerbsschwelle überschritten wurde.

Gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung 1993 idF. BGBl. II 1997/358 (LVO II) ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, oder
3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO II liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Gemäß § 6 LVO II kann „*Liebhaberei*“ im umsatzsteuerrechtlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 der VO, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen (Legaldefinition zu § 2 Abs. 5 Z 2 UStG Abschn. 3.2. LRL, vgl. Ruppe, UStG³, § 2 Tz 254, 255, 260).

Wird eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit entfaltet, die auf Dauer gesehen keine Gewinne oder Überschüsse erwarten lässt **und** unter § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung fällt, liegt keine unternehmerische Tätigkeit vor (§ 2 Abs. 5 UStG iVm. § 6 Liebhabereiverordnung - vgl. dazu Ruppe, UStG³, § 22 Tz 15).

Die Beurteilung, ob „*Liebhaberei*“ im Sinne des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG vorliegt, ist unabhängig davon vorzunehmen, ob die Erzielung eines Gewinnes angestrebt wird (VwGH 16.12.1991, 90/15/0030 mit Verweis auf Erk. vom 3. November 1986, Slg. 6168).

Der VwGH hat dazu in ständiger Rechtsprechung ausgesprochen, dass im Einzelfall eine Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG anzunehmen sei, wenn unter Bedachtnahme auf den Betriebsgegenstand und die Art der Betriebsführung Gewinne oder Einnahmenüberschüsse überhaupt nicht erwirtschaftet werden können. Das bedeutet, dass eine Person nicht Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes unabhängig davon ist, ob sie die Erzielung eines Gewinnes anstrebt, wenn ihre Tätigkeit auf Dauer gesehen und unter Anwendung objektiver Kriterien Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (vgl. das vorgenannte Erk mwN; VwGH 26.6.2002, 98/13/0172).

Ob sich Wirtschaftsgüter in einem besonderen Maße für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und **typischerweise** einer besonderen **in der Lebensführung begründeten Neigung** entsprechen (§ 1 Abs. 2 Z 1 LVO, Pkt. 14. LRL), ist **abstrakt nach der Verkehrsauffassung** und nicht an Hand der subjektiven Verhältnisse zu beurteilen vgl. Ruppe, UStG³, § 2 Tz 256; VwGH 24.4.1997, 94/15/0012).

Selbst wenn man dem Bw darin folgen würde, dass bei abstrakter Betrachtung (nach der Verkehrsauffassung) eine in der Freizeit ausgeübte Kleinlandwirtschaft als Tätigkeit iSd. § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung 1993, idF. BGBl. II 1997/358 (LVO II) zu beurteilen sei, ist eine unternehmerische Tätigkeit aber – wie vorstehend ausgeführt wurde – nur dann zu verneinen, wenn zudem feststeht, dass diese Tätigkeit auf Dauer gesehen keine Gewinne oder Überschüsse erwarten lässt (vgl. dazu nochmals Ruppe, UStG³, § 22 Tz 15). Aus dem Umstand einer nebenberuflichen Ausübung einer Tätigkeit kann aber für sich gesehen nicht darauf geschlossen werden, dass es sich um eine Tätigkeit iSd. § 1 Abs. 2 LVO handle.

Im Übrigen erfolgt eine Prüfung der Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung grundsätzlich erst dann, wenn tatsächlich ein (Jahres)verlust auftritt. Maßgebend ist der nach steuerlichen Vorschriften – einschließlich aller Sondervorschriften für die Einkunftsermittlung ermittelte Verlust (vgl. dazu LRL 1997, Pkt. 4.1).

Dass aber aus der landwirtschaftlichen Tätigkeit des Bw tatsächlich Verluste erwirtschaftet wurden, hat der Bw in der Berufung lediglich allgemein damit behauptet, indem er vorgebracht hat, die in der zur Verfügung stehenden Zeit zu erwirtschaftenden Einnahmen aus dem Verkauf von Getreide, Heu und ein paar Stunden Arbeit für den Maschinenring seien – auch wenn darüber in der Überzeugung „*Liebhaberei zu betreiben*“ keine Aufzeichnungen geführt worden seien – „*mit Sicherheit zu gering*“, um die damit verbundenen Aufwendungen zu decken, welche die Abschreibung für Traktoren, Anhänger, Heupresse und Gebäude, Treibstoffe, Dünger, Saatgut, Wasser, Versicherung, Instandhaltung, Grundsteuer, Kanal, Lagerung, etc. umfassen würden.

Selbst wenn im Jahr 2006 bzw. in anderen Jahren seit Betriebsübergang (laut Finanzamt 1999) tatsächlich Verluste entstanden sein sollten, würde dies aber allein noch nicht die Annahme von Liebhaberei im Sinne des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG iVm § 6 LVO rechtfertigen, zumal der Bw **konkrete ziffernmäßige Darlegungen**, wonach bei der vorliegenden Art der Betriebsführung unter Berücksichtigung der erzielten Einnahmen, der Kostenstruktur und der Steuerbelastung keine Einnahmenüberschüsse erwirtschaftet werden könnten und damit eine **Darstellung der Ertragssituation** (bzw. dass tatsächlich in einem absehbaren Zeitraum die Erzielung eines Gesamtüberschusses nicht möglich ist) seines Betriebes schuldig geblieben ist (vgl. VwGH 16.12.1991, 90/15/0067). Es war daher nicht rechtswidrig, dass das Finanzamt

das Vorliegen eines Liebhabereibetriebes verneinte. Dies umso weniger, als das Finanzamt in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung festgestellt hat, dass eine Überprüfung der Möglichkeit, einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften, mangels Vorliegens von Aufschreibungen und Ausgaben nicht vorgenommen werden könne, solche Aufschreibungen aber laut Ziffer 29 der Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung bei Bestehen von Zweifeln über eine Pflicht zur Führung von Aufzeichnungen im Interesse der Abgabenerhebung zu führen gewesen wären (vgl. dazu Ritz, BAO³, § 126 Tz 8).

Damit wäre es auch im Hinblick auf die vom VwGH mehrfach bestätigte Vorhaltswirkung einer Berufungsvorentscheidung Sache des Abgabepflichtigen gewesen, der Abgabenbehörde spätestens mit dem Vorlageantrag alle Beurteilungsgrundlagen offen zu legen, aus denen sich eine zuverlässige Beurteilung der (Ertragsfähigkeit der) Betätigung ableiten lassen hätte können (VwGH 26.6.2002, 98/13/0172 mit Verweis auf VwGH 27.1.2000, 97/15/0173). Als Ausfluss der ihn nach § 119 BAO treffenden Pflichten hat der Bw alle jene Sachverhaltselemente über die Ertragsaussichten einer zunächst verlustbringenden Tätigkeit („wobei nicht einmal dafür ein Nachweis vorliegt“) offen zu legen, die nur ihm bekannt sein können und für die er demnach näher an Sache und Beweis als die Abgabenbehörde ist (vgl. VwGH 24.4.1997, 94/15/0012).

In Fällen, in denen am Leistungsaustausch Unternehmer beteiligt sind, muss laut VwGH die Entscheidung, ob Liebhaberei vorliegt, sofort getroffen werden. Eine Tätigkeit, die bei der Sofortbeurteilung (Entscheidung im Leistungszeitpunkt) Zweifel offen lässt, ob die Ertragsfähigkeit gegeben ist, ist umsatzsteuerrechtlich keine Liebhaberei (VwGH 16.12.1991, 90/15/0067). Sofortbeurteilung (VwGH 17.10.2001, 98/13/0025) bedeutet daher nicht, dass in derartigen Fällen ein anderes Kriterium für die objektive Ertragsfähigkeit herangezogen werden kann als die **Prognose auf die Erzielung eines Gesamterfolges innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes** (Ruppe, UStG³, § 2 Tz 259 mwN; VwGH 9.5.1995, 95/14/0001; 24.3.1998, 93/14/0028; MietSlg 54.840).

Da im gegenständlichen Fall (trotz entsprechendem Vorhalt in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes) auch dem Vorlageantrag die erforderlichen Beurteilungsgrundlagen nicht angeschlossen wurden und es bei der bloßen Behauptung geblieben ist, es handle sich bei der vom Bw betriebenen Landwirtschaft um einen Liebhabereibetrieb im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO, aus dem in absehbarer Zeit kein Gesamtüberschuss erzielt werden könne, sieht die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates keine Möglichkeit, der Berufung des Bw Folge zu geben. Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes verwiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 15. Mai 2008