

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Helmut Mittermayr in der Beschwerdesache G u. M F, Adresse, St.Nr.: 1234/5678, vertreten durch Vertreter, gegen die Bescheide des FA Grieskirchen Wels vom 04.04.2011, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2009 und vom 12.12.2012 betreffend Feststellungsbescheid gemäß § 92 BAO für die Jahre 2010 und 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden abgewiesen.

Die Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

I.) Verfahrensablauf

Die ursprünglichen Bescheide für die Jahre ab 2005 wurden vom Finanzamt wegen der Unsicherheit über das Vorliegen einer steuerlich anzuerkennenden Einkunftsquelle gemäß § 200 BAO vorläufig erlassen. Über die Jahre 2006 bis 2009 wurde in der Folge eine Betriebsprüfung durchgeführt.

Im **Betriebsprüfungsbericht vom 31. März 2011** wurde die landwirtschaftliche Tätigkeit als Liebhabereitätigkeit iSd. § 1 Abs. 1 LiebhabereiVO eingestuft. Bis zum Jahr 2004 (Anlaufzeitraum) wurden die erklärten Verluste anerkannt. Für die Jahre 2005 bis 2009 wurden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit Null (als Liebhaberei) festgestellt.

Begründend führte die Betriebsprüfung im Wesentlichen aus:

"Gem. § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§3) zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fällt, vor.

Das objektiv erkennbare Ertragsstreben des Steuerpflichtigen muss darauf gerichtet sein, im Laufe der Betätigung Gewinn in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur

die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus zu einer Mehrung des Betriebsvermögens führen.

Das in § 1 Abs. 1 vorausgesetzte subjektive Element einer Gewinnerzielungsabsicht ist nicht unmittelbar erkennbar. Es ist daher an Hand objektiver Kriterien (§ 2 Abs. 1) darauf zuschließen, ob ein Ertragsstreben vorliegt.

Gesamtgewinn ist der Gesamtbetrag der Gewinne abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste von der Begründung der Tätigkeit bis zu deren Beendigung.

Die LVO stellt bei Tätigkeiten, die unter § 1 Abs. 1 fallen, das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung, sodass im Rahmen der durch § 2 Abs. 1 normierten "Kriterienprüfung" das Schwerpunkt auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht auf die nachfolgenden Jahre zu legen ist.

Bei der Beurteilung kommt der Kriterienprüfung im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 1-6 LVO eine wesentliche Bedeutung zu.

Kriterienprüfung gem. § Abs. 1 Liebhahereiverordnung:

Ausmaß und Entwicklung der Verluste / Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen:

Ausmaß und Entwicklung der Verluste sind ein wesentliches Indiz dafür, ob innerhalb des Beobachtungszeitraumes, innerhalb dessen an Hand objektiver Umstände die Gesamtgewinnerzielungsabsicht nachvollziehbar sein muss, Anzeichen für eine gewinnbringende Tätigkeit bestanden.

Wie aus der beiliegenden Tabelle ersichtlich, wurden von 2002 bis 2009 keine Gewinne, sondern nur Verluste erwirtschaftet.

Ursachen der Verluste / marktgerechtes Verhalten / Verbesserungsmaßnahmen

Lt. Auskunft von Herrn F ist es extrem schwierig bzw. fast unmöglich die Erträge zu steigern, zumal bei Bio-Getreide keinerlei Chemie eingesetzt werden darf.

Auch ausgabenseitig gibt es wenig Einsparungspotential.

Auf Grund dieser Umstände ist bei wirtschaftlicher Betrachtung, auch wegen der schlechten Kapitalausstattung und der damit verbundenen Zinsbelastung, eine gewinnorientierte Führung des Betriebes nicht möglich.

Erkennbare Verbesserungsmaßnahmen wurden bisher nicht gesetzt!

Die Betrachtung dieser Kriterien führt nach Ansicht der BP zu der Beurteilung, dass ein Gesamtgewinn bei der vorliegenden Art der Bewirtschaftung nicht möglich ist und das Inkaufnehmen weiterer Verluste wirtschaftlich als nicht mehr vertretbar angesehen werden kann.

Selbst eine von den Abg.Pfl. vorgenommene - sehr optimistische (nach Ansicht der BP unrealistische) Prognoserechnung ergibt bis 2025 keinen Gesamtgewinn!

Bereits das Ausmaß und die Entwicklung der Verluste stellen ein wesentliches Indiz dafür dar, dass innerhalb des Beobachtungszeitraumes, innerhalb dessen an Hand objektiver Umstände die Gesamtgewinnerzielungsabsicht nachvollziehbar sein muss (vgl. § 1 Abs. 1 zweiter Satz der LVO), keine Anzeichen für eine gewinnbringende Tätigkeit bestehen.

Da im bisherigen Beobachtungszeitraum nur Verluste aufgetreten sind und auch in den kommenden Jahren selbst bei äußerst optimistischer Prognose kein Gesamtgewinn erzielt werden kann, handelt es sich bei der gegenständlichen Land- und Forstwirtschaft um ertragsteuerliche Liebhaberei!

Die Verluste der Jahre 2002 bis 2004 werden als Anlaufverluste anerkannt, ab 2005 können die bisher geltend gemachten Verluste keine steuerliche Anerkennung finden!

Hinsichtlich Umsatzsteuer ist die Unternehmereigenschaft weiterhin gegeben!"

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht der Betriebsprüfung an und erließ für **die Jahre 2005 bis 2009 endgültige Feststellungsbescheide vom 4. April 2011**, in denen die Höhe der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit 0 festgestellt wurden. Für die Jahre 2010 und 2011 wurde mit Bescheid vom 12. Dezember 2012 gemäß § 92 BAO festgestellt, dass eine gesonderte Feststellung unterbleibt.

In der dagegen erhobenen **Berufung (jetzt Beschwerde) vom 12. April 2011** führen die Beschwerdeführer (Bf) aus:

"Die Berufung der Steuerpflichtigen MF und GF richten sich gegen die ergangenen Bescheide als auch gegen die zugrunde liegende Sachverhaltsdarstellung in den dazugehörigen Berichten. Die wesentlichsten Bestandteile finden sich im Besprechungsprogramm datiert mit 7.2.2011 wieder.

Die durch das Finanzamt Grieskirchen Wels durchgeführte Kriterienprüfung bezog sich nur auf die Betrachtung der in der Vergangenheit angefallenen Verluste. Darüber hinaus wurde unterstellt, dass lt. Auskunft von den Steuerpflichtigen GF es extrem schwierig sei die Erträge zu steigern. Auch ausgabenseitig gibt es wenig Einsparungspotential.

Der Feststellung, dass ausgabenseitig kein Einsparungspotential und einnahmeseitig keine Möglichkeit der Verbesserung der Ertragssituation vorläge, wird entschieden entgegen getreten, da lt. Schreiben von 9.11.2010 das Finanzamt Grieskirchen Wels bereits Einsparungspotential und die Eröffnung neuer Einkunftsquellen dargestellt wurden.

Eine Prognoserechnung wurde durch die Steuerpflichtigen erstellt und in einem weiteren Schritt adaptiert. Durch das Finanzamt Grieskirchen Wels wurde keinerlei Beweiswürdigung durchgeführt. Eine qualifizierte Auseinandersetzung mit den vorgelegten Unterlagen ist ebenso unterlassen worden, sodass eine Beurteilung des relevanten Sachverhalts vernachlässigt wurde.

Die Steuerpflichtigen sind ihrer Verpflichtung der objektiven Beweiserstellung nachgekommen. Das Finanzamt Grieskirchen Wels hat diese Beweise nicht näher beurteilt und hat somit einen rechtswidrigen Bescheid erlassen.

Bei der Kriterienprüfung ist es unumgänglich eine vorliegende Ergebnisprognose, welche über einen Zeitraum von 25 Jahren einen Totalgewinn ergibt, einer genaueren Prüfung zu unterziehen. Ist es dem Finanzamt aufgrund fehlender Sachkenntnis nicht möglich die Angaben des Steuerpflichtigen zu überprüfen, so hat sich die Behörde an einen Sachverständigen zu wenden, welcher in der Lage ist, die Angaben des Steuerpflichtigen zu beurteilen (vgl. zB Schimetschek FJ 1975, 153). Das Gutachten des Sachverständigen besteht in der fachmännischen Beurteilung von Tatsachen (VwGH 28.5.1988, 96/15/0220). Der Sachverständige hat keine Rechtsfragen zu lösen (VwGH 17.12.1993, 93/15/0094).

Gem. § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Wird die Aufnahme eines Beweises durch Sachverständige notwendig, so sind die für Gutachten der erforderlichen Art öffentlich bestellten Sachverständigen gem. § 177 BAO beizuziehen. Das Finanzamt Grieskirchen Wels hat den vorgelegten Beweisen keinerlei Bedeutung beigemessen und wurde auch in den ergangen Bescheiden und Berichten nicht auf die vorgelegten Beweise eingegangen. Das Verfahren ist mit einem erheblichen Mangel behaftet, sodass durch die eingebrachte Berufung an sich sämtliche Bescheide aufgehoben werden müssten.

Die der Berufung beigelegte Prognoserechnung schließt mit einem Totalgewinn von € 23.707,17. In diesem Totalgewinn ist der durch die Betriebsprüfung festgestellte Eigenverbrauch von € 700,-- p.a. für Hackgut nicht enthalten. Über einen Zeitraum von 25 Jahren verbessert sich der Totalgewinn somit auf € 38.207,17. Weiters ist aus der Prognoserechnung ersichtlich, dass eine Rückzahlung der Verbindlichkeiten erfolgt. Eine Sondertilgung durch die Steuerpflichtigen in der Höhe von € 18.000,-- senkt den Kapitaldienst und beeinflusst die Prognoserechnung entsprechend.

Die Berechnung der künftigen Abschreibung für Abnutzung ergab ebenfalls eine Senkung der Kosten, da durch die betriebswirtschaftliche Betrachtungsweise keine landwirtschaftlichen Geräte angekauft werden. Die Bewirtschaftung wurde an einen Partnerlandwirt vergeben.

Auch ist Erschließung neuer Einkunftsquellen beabsichtigt bzw. bereits teilweise in die Wege geleitet, sodass durch die Produktion nachwachsender Rohstoffe mit einer Ertragssteigerung gerechnet werden muss.

Die Steuerpflichtigen MF und GF wurden in ihren Rechten aufgrund der Bestimmungen der Bundesabgabenordnung verletzt, sodass die Einbringung einer Berufung gerechtfertigt ist."

In der Folge ersuchte das Finanzamt mit Vorhalt vom 1. September 2011 um Beantwortung folgender Fragen:

"In der eingereichten Berufung wird ua. ausgeführt, dass sich die durchgeführte Kriterienprüfung nur auf die Betrachtung der in der Vergangenheit angefallenen Verluste bezog und es wurde ua. die Aussage unterstellt, dass es extrem schwierig sei, die Einnahmen zu steigern bzw. die Ausgaben zu minimieren.

Die Liebhabereibeurteilung ist bei typischen erwerbswirtschaftlichen Betätigungen durch Kriterienprüfung vorzunehmen.

Nach Ablauf des Anlaufzeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist.

Dabei ist für jedes Kalenderjahr im Nachhinein gesondert zu beurteilen, ob die Gesamtgewinnerzielungsabsicht iS des stetigen Strebens des sich Betätigenden nach Gewinn anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Eine vorhergehende mehrere Jahre — wie dies für an ihrer objektiven Ertragsfähigkeit zu messende typisch der Lebensführung zuzurechnende Betätigung idR erforderlich ist — ist für die Liebhabereibeurteilung typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigungen entbehrlich.

Die Kriterienprüfung besteht nicht in einem schematischen Abhandeln der einzelnen Kriterien, sondern ist in der Art einer Wirtschaftlichkeitsanalyse vorzunehmen, aus der der Schluss zu ziehen ist, ob das Verhalten des sich Betätigenden — insbesondere unter Erfahrungen vergangener Verlustjahre — im jeweiligen Veranlagungszeitraum wirtschaftlich sinnvoll war.

Fallen bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

- 1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,*
- 2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen,*
- 3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben kein Gewinn erzielt wird,*
- 4. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,*
- 5. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,*
- 6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen.*

Die Verluste der Jahre 2002 bis 2004 wurden als Anlaufverluste anerkannt.

Nehmen Sie bitte zu Punkt 1 — 6 für jedes Jahr getrennt (2005 — 2009) Stellung. Die im Schreiben vom 9.11.2010 dargelegten Bemühungen sprechen nicht gegen das Vorliegen von Liebhaberei.

Außerdem werden Sie ersucht, für die Jahre 2002 — 2009 ein Grundstücksverzeichnis und ein Anbau- und Ernteverzeichnis (gesondert für jedes Jahr) vorzulegen.

Welche Teile des Gebäudes werden landwirtschaftlich genutzt?

Welche Teile des Gebäudes werden privat genutzt?

Welche Teile des Gebäudes werden vermietet?

Wie wurden die Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten für das Gebäude und die anderen abnutzbaren und nicht abnutzbaren Anlagegüter ermittelt?"

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 27. Oktober 2011** wurden die Fragen im Wesentlichen folgendermaßen beantwortet:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste

Die Verluste in den Jahren 2005 bis 2009 betragen (in Euro):

2005	3.893,05
2006	21.125,77
2007	6.885,70
2008	13.478,19
2009	14.066,40

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen

Das Gewinnverlustverhältnis kann derzeit noch nicht angegeben werden, da durch die längerfristige Entwicklung der Landwirtschaft, Gewinne erst zu einem späteren Zeitpunkt eintreten.

3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben kein Gewinn erzielt wird

Die Annahme, dass vergleichbare Betriebe erwirtschaften, kann durch die Steuerpflichtigen nicht näher beurteilt werden, da uns keine Vergleichszahlen bekannt sind.

4. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen

Die Ehegatten F haben die angebotenen Leistungen dahingehend ausgerichtet, dass die Produktion von Biogetreide für die Erzeugung von Biobackwaren erfolgt.

5. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung

Die Preisgestaltung findet in einem derart statt, dass Vertreter der Landwirtschaft und den Biogetreideaufkäufern (Mühlen) der Produktionspreis festgelegt wird. Eine direkte Einflussnahme auf die Preisgestaltung ist dem einzelnen Landwirt nicht gegeben.

6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen

Diesbezüglich möchten wir auf die Ausführungen der eingebrochenen Berufung verweisen.

Ein Anbauverzeichnis und ein Grundstücksverzeichnis werden diesem Schreiben beigelegt. Ein detaillierter Plan wurde dem Finanzamt bereits vorgelegt und müsste somit bei den gesamten Unterlagen aufliegen."

Mit **Berufungsvorentscheidungen vom 11. Dezember 2012** wurden die Berufungen gegen die Feststellungsbescheide vom 4. April 2011 betreffend die Jahre 2005 bis 2009 als unbegründet abgewiesen und folgendermaßen vom Finanzamt begründet:

Sachverhalt

Die Berufungswerber G und MF betreiben seit 2002 bzw. 2003 eine BIO-Landwirtschaft/Feldwirtschaft (Produktion von Biogetreide für die Erzeugung von Biobackwaren) im Ausmaß von ca. 23 ha. In den Jahren 2002 bis 2009 wurden ausschließlich Verluste in der Gesamthöhe von € 102.839 erwirtschaftet, wobei die negativen Einkünfte aus der Land- und Forstwirtschaft im Jahr 2002 iHv 24.583,60 zur Gänze bei MF steuerlich erfasst wurden. GF bezieht neben den negativen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit iHv zuletzt € 40.046,60 im Jahr 2009 (Beamter in Vollzeitbeschäftigung — Gemeinde K), MF bezieht ebenfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit iHv zuletzt € 16.645,11 im Jahr 2009 (Angestellte in Teilzeitbeschäftigung). Die Bewirtschaftung der Landwirtschaft wurde an einen Partnerlandwirt vergeben.

Im Laufe der Ermittlungen wurden von den Berufungswerbern 2 Prognoserechnungen vorgelegt. Die erste vorgelegte Prognoserechnung ergab bis 2025 keinen Gesamtüberschuss. In der Prognoserechnung 2 geht man von einer 8%igen Ertragsteigerung gegenüber der Prognoserechnung 1 aus. Der Materialaufwand steigt demgegenüber nur um 3%. Weiters geht man in der Prognoserechnung 2 von nicht nachvollziehbaren Sondertilgungen des Darlehens aus. In den Jahren 2003 bis 2011 wurden durchschnittlich Umsatzerlöse iHv. EUR 13.732 jährlich erzielt. In der Prognoserechnung 2 geht man von durchschnittlichen Umsatzerlösen iHv. EUR 17.442,86, dh ein Umsatzplus von 27%. Derartige Umsatzsteigerungen würden nicht nur von einem landwirtschaftlichen Laien sondern wohl auch von einem Gutachter als utopisch bezeichnet werden dürfen und wird der Prognoserechnung 2 jede Glaubwürdigkeit abgesprochen.

Ausmaß und Entwicklung der Verluste

2002	24.598
2003	10.073
2004	8.735
2005	3.893
2006	21.125 (inkl. Verlust aus Anlagenverkauf iHv. € 18.538)
2007	6.885
2008	13.478

2009	14.066
2010	10.192
2011	6.377

Das Ausmaß und die Entwicklung der Verluste stellen ein wesentliches Indiz dafür dar, dass innerhalb des Beobachtungszeitraumes, innerhalb dessen an Hand objektiver Umstände die Gesamtgewinnerzielungsabsicht nachvollziehbar sein muss, keine Anzeichen für eine gewinnbringende Tätigkeit bestehen.

Ursache für die Verluste: Einerseits ist die Ertragsteigerung in der BIO-Landwirtschaft nur schwer möglich bzw. fast unmöglich, da bei BIO-Getreide keine Chemie eingesetzt werden darf und andererseits ist auch eine direkte Preisgestaltung durch den einzelnen Landwirt nicht möglich, da Vertreter der Landwirtschaft und der Biogetreideaufkäufer (Mühlen) die Preise festlegen. Auch ausgabenseitig gibt es kaum Einsparungspotential. Dies wurde dem Prüfer beim ersten Zusammentreffen auf dem landwirtschaftlichen Anwesen im Rahmen der Betriebsbesichtigung mitgeteilt. Auf Grund dieser Umstände ist bei wirtschaftlicher Betrachtung, auch wegen der schlechten Kapitalausstattung und der damit einhergehenden Zinsbelastung eine gewinnorientierte Führung des Betriebes nicht möglich.

Strukturverbessernde Maßnahmen: In den Prüfungsjahren 2006 — 2009 wurden keine erkennbaren strukturverbessernden Maßnahmen getroffen.

Die Berufungswerber argumentieren im Schreiben vom 9.11.2010:

„Die Fruchtfolgeplanung wurde umgestellt und ist beabsichtigt über diese Maßnahme eine Ertragsteigerung und Erhöhung der Erlössituation zu bewerkstelligen.“

Die Behörde geht davon aus, dass ein wirtschaftlich orientierter Land- und Forstwirt die optimale Fruchtfolge ohnedies plant und nicht erst auf Vorhalt der Behörde wegen hoher Verluste einföhrt. Dass dadurch eine Umsatzsteigerung von 27 % erzielt werden könnte — wie in der Prognoserechnung 2 behauptet - ist ohnedies nicht glaubwürdig.

„...Dabei wird dem Einsatz einer Minimalbodenbearbeitung gegenüber einer herkömmlichen Bodenbearbeitung der Vorzug eingeräumt Die Aufwendungen für Maschineneinsätze können somit wesentlich reduziert werden.“

„Beim Produktionsmittel soll anstatt des Originalsaatgutes auf einen eigenen Nachbau zurückgegriffen werden. Dabei ist eine entsprechende Kostenreduktion möglich.“

Beweiswürdigend ist dem hinzuzufügen, dass der Jahresabschluss 2011 zeigt, dass der Aufwand für Saatgut sowie für Maschinenleistung gleichgeblieben ist. Entweder wurden die Maßnahmen nicht umgesetzt oder sie führen nicht zu den behaupteten Ergebnissen.

Rechtliche Beurteilung

Die Beantwortung der Frage, ob eine steuerrechtlich relevante Tätigkeit oder Liebhaberei vorliegt, ist von der Feststellung abhängig, ob mit der Deckung der Ausgaben und mit einem wenn auch nur bescheidenen Nutzen ernstlich gerechnet werden kann, mag sich

dieser Nutzen auch erst in späterer Zeit, nach Ablauf einer angemessenen Anlaufphase, einstellen. Dabei ist zunächst ein objektiver Maßstab anzulegen und festzustellen, ob die zu beurteilende Tätigkeit überhaupt Aussicht hat, sich jemals lohnend zu gestalten.

Bei der Beurteilung einer Tätigkeit als Einkunftsquelle ist auch auf die mit der Aufnahme von Fremdkapital für den Betriebserwerb verbundene Zinsbelastung Bedacht zu nehmen.

Die Beschäftigung eines entgeltlich tätigen Wirtschafter spricht bei Führung eines kleinen oder mittleren landwirtschaftlichen Betriebs für das Vorliegen von Liebhaberei (vgl VwGH 30.7.2002, 96/14/0020).

Verfügt der Abgabepflichtige über ausreichend andere Einkünfte, die es ihm erlauben, eine stets verlustbringende Tätigkeit auszuüben, stellt dies einen subjektiven Umstand dar, der in Zweifelsfällen als Indiz für das Vorliegen einer steuerlich unbeachtlichen Tätigkeit spricht (VwGH 29.6.1995, 93/15/0225).

Ein durchschnittlicher Jahresverlust von umgerechnet rund EUR 7.000,00 ist ein gewichtiges Indiz für die Unmöglichkeit der Gewinnerzielung (VwGH 14.10.1992, 90/13/0133). Die Absicht bloß die Kosten des Betriebes zu decken, ohne einen wirtschaftlichen Nutzen zu erzielen, genügt nicht (VwGH 29.6.1995, 93/15/0225).

Die Tätigkeit ist objektiv nicht geeignet um einen Gesamtgewinn zu erzielen, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war. Die Verluste der Jahre 2002 bis 2004 wurden als Anlaufverluste anerkannt."

Mit **Vorlageantrag vom 5. Jänner 2013** ersuchten die Bf um Vorlage der Berufung (jetzt Beschwerde) an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend brachten sie vor:

"Das Finanzamt Grieskirchen Wels stellt in Ihrer Sachverhaltsermittlung dar, dass derartige Umsatzsteigerung von 27 % nicht nur von einem landwirtschaftlichen Laien, sondern wohl auch von einem Gutachter als utopisch bezeichnet werden dürfen und wird somit der Prognoserechnung 2 jede Glaubwürdigkeit abgesprochen.

Dieser Feststellung wird entschieden entgegengetreten, da das Finanzamt Grieskirchen Wels eine Vermutung anstellt, indem ein Ergebnis eines nicht vorliegenden Gutachtens in die Ermittlung des Sachverhaltes aufgenommen wird, ohne dass, das Gutachten nachgewiesen werden kann. Dies stellt eine ungerechtfertigte Vorwegnahme eines Gutachtens dar, deren Ausgang das Finanzamt Grieskirchen keinesfalls abschätzen kann, deren Inhalt dem Finanzamt Grieskirchen Wels nicht bekannt sein kann, sodass der Spruch des Bescheides mit Rechtswidrigkeit behaftet ist.

Die Statistik Austria ermittelt die „Land- u. Forstwirtschaftlichen Erzeugerpreise“ und können diese ohne größere Aufwendungen erhoben werden. Der Mahlweizenpreis lag im Jahr 2005 bei € 81,94, im Jahr 2006 bei € 104,89, im Jahr 2007 bei € 188,89, im Jahr 2008 bei € 134,71, im Jahr 2009 bei € 90,60, im Jahr 2010 bei € 184,06 und im Jahr 2011 bei € 157,16 Dies bedeutet, dass der Weizenpreis des Jahres 2011 gegenüber dem Weizenpreis des Jahres 2005 um € 75,22 gestiegen ist. Dies ergibt eine prozentuelle Steigerung um 91,79 %.

Die Glaubwürdigkeit der Prognoserechnung 2 ist jedenfalls gegeben und können die Ausführungen des Finanzamtes Grieskirchen Wels als unglaublich bezeichnet werden. Gegenständliche Erzeugerpreise der Statistik Austria beziehen sich nicht auf Bioweizen. Durch die Marktkorrelation zwischen konventionellen Weizen und biologisch erzeugtem Weizen kann davon ausgegangen werden, dass ähnliche Preissteigerungen eingetreten sind.

Strukturverbessernde Maßnahmen:

Den Betrieb einer Biolandwirtschaft richtet sich an den natürlichen Rahmenbedingungen und kann nur in einem längerfristigen Konzept erfolgversprechend geführt werden. Auch in diesem Zusammenhang gehen sämtliche Vorhalte der Behörde ins Leere, da sie nicht den Gegebenheiten entsprechen. Durch die Erstellung eines Gutachtens hätten all die fehlerhaften Sachverhaltsdarstellungen vermieden werden können und das Finanzamt Grieskirchen Wels wäre zu einem anderen Ergebnis gekommen.

Sondertilgung Darlehen:

Das Finanzamt Grieskirchen Wels führt aus, dass in der Prognoserechnung 2 eine Sondertilgung des Darlehens aufscheint und dies als nicht nachvollziehbar angesehen wird.

Durch eine ordentliche Ermittlung des Sachverhaltes hätte das Finanzamt Grieskirchen Wels leicht ermitteln können, dass diese Sondertilgung durch auslaufende Bausparverträge finanziert wird und es den Steuerpflichtigen freisteht, jederzeit Eigenmittel einzubringen. Die Einbringung von Eigenmitteln ist der Einflusssphäre der Steuerpflichtigen zuzurechnen und hat dies das Finanzamt Grieskirchen Wels lediglich zur Kenntnis zu nehmen.

Weiters ist zu bemerken, dass der Zinsdienst stark rückläufig ist. Dies kann damit begründet werden, dass einerseits eine Sondertilgung getätigt wird und anderseits ein günstiges Zinsniveau besteht. Weitere Entgegenhaltungen des Finanzamtes Grieskirchen Wels wären wiederum Mutmaßungen und Spekulationen, die in einem objektiv zu führenden Verfahren keinen Niederschlag finden dürfen.

Wirtschafter:

Das Finanzamt Grieskirchen Wels geht davon aus, dass ein entgeltlich tätiger Wirtschafter beauftragt wurde und dies bei Führung eines kleineren oder mittleren Betriebes für das Vorliegen von Liebhaberei (VWGH30.07.2002, 96/12/0020) spricht.

Auch diese Vorhaltung entspricht nicht den Gegebenheiten, da die Ehegatten F keinen Wirtschafter beschäftigen und somit auch keine Anstellung in Sinne einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit vorliegt.

Die Ehegatten F haben für Erledigung von Arbeiten, welche mit einem hohen finanziellen Engagement für die Beschaffung der Geräte und Maschinen verbunden sind, den Maschinenring bzw. einen Kooperationsbetrieb beauftragt.

Dies ist jedoch keinesfalls mit der Anstellung eines entgeltlich tätigen Wirtschafers in Verbindung zu bringen. Die Ehegatten F haben vielmehr dazu beigetragen die Wirtschaftlichkeit der Biolandwirtschaft zu heben, da für benötigten Geräte und Maschinen Anschaffungskosten von mehr als € 120.000,00 benötigt würden. Der daraus resultierende

Aufwand inkl. Reparaturen, Versicherung, Treibstoff, AfA etc. kann geschätzt mit jährliche mindestens € 14.000,00 beziffert werden.

Durch die Steuerpflichtigen werden wesentliche Arbeiten wie die Pflege der land- u. forstwirtschaftlichen Flächen, manuelle Unkrautbekämpfung, Auszeichnungspflichten, Buchführungsarbeiten, Instandsetzungsmaßnahmen etc. in ihrem Aufgabenbereich erledigt.

Dabei ist der zeitliche Aufwand zumindest in jener Höhe (Stunden), welche für die Bewirtschaftung der landwirtschaftlichen Flächen benötigt werden, anzusetzen.

Jahresverlust:

Das Finanzamt Grieskirchen geht davon aus, dass ein durchschnittlicher Jahresverlust in der Höhe von rund € 7.000,00 ein gewichtiges Indiz für die Unmöglichkeit der Gewinnerzielung darstellt. Dabei wurde lediglich die Vergangenheit der Verlustentwicklung betrachtet und die Prognoserechnung 2 zur Gänze ausgeblendet. Durch die gesamtheitliche Betrachtung der Verlust/Gewinnentwicklung, wie sie bei der Kriterienprüfung von Liebhaberei durchzuführen ist, wäre das Finanzamt Grieskirchen Wels zu einem anderen Ergebnis gekommen.

Fachliche Qualifikation:

Die Ehegatten F verfügen über entsprechendes fachliches Wissen, die zur Aufstellung einer Prognoserechnung notwendig sind. Als Nachweis wird angeführt, dass der Steuerpflichtige GF, MBA ausgebildeter Landwirtschaftsmeister, Bilanzbuchhalter und Master of Business Administrator (MBA) ist und dies auch jederzeit gegen Vorlage öffentlicher Urkunden belegen kann. Das Finanzamt Grieskirchen Wels hat es verabsäumt sich inhaltlich mit der Prognoserechnung auseinander zu setzen. Dies kann entweder durch die Behörde selbst oder durch einen Sachverständigen erfolgen. Zumal das Finanzamt Grieskirchen Wels keine der bestehenden Möglichkeiten genutzt hat, ist die Prognoserechnung der Ehegatten F vollinhaltlich zu akzeptieren. Ein Zu widerhandeln führt zu jenem Ergebnis, dass die angefochtenen Bescheide mit einer erheblichen Rechtswidrigkeit behaftet sind.

Prognoserechnung — Vergleichrechnung:

Da Finanzamt Grieskirchen Wels hat in ihrer Berufungsvorentscheidung die Kriterienprüfung betreffend Liebhabereiverordnung vernachlässigt, da keine Vergleichsrechnung angestellt wurde, wenn der Steuerpflichtige bei der Festsetzung der AfA für Gebäude eine kürzere Laufzeit angenommen hat. Das Finanzamt Grieskirchen Wels hätte durch die Vergleichsrechnung belegen müssen, dass durch die Verlängerung der Laufzeit der AfA für Gebäude ebenfalls ein Verlust über den Prognosezeitraum eintritt. Diese Vergleichsrechnung wurde nicht angestellt und sind somit die Bescheide wiederum mit Rechtswidrigkeit behaftet, die zur Aufhebung der Bescheide führen muss.

Die Berufung von 2.5.2011 als auch der eingebrachte Vorlageantrag samt Ergänzung zur Berufung vom 5.1.2013 ergeben, dass die Ehegatten F durch die subjektive Beweiswürdigung des Finanzamtes Grieskirchen Wels in ihren Rechten verletzt wurden. Bei einer objektiven Sachverhaltsermittlung wäre das Finanzamt Grieskirchen Wels zur Ergebnis gekommen, beim vorliegenden Sacherhalt liege keine Liebhaberei im Sinne der

Liebhabereiverordnung vor und ist somit der Spruch eines jeden einzelnen Bescheides mit Rechtswidrigkeit behaftet."

Für die Jahre 2010 und 2011 wurde mit Bescheid vom 12. Dezember 2012 gemäß § 92 BAO festgestellt, dass eine gesonderte Feststellung unterbleibt. Die Begründung erfolgte entsprechend zu den Jahren 2005 bis 2009.

Auch gegen diesen Nichtfeststellungsbescheid gemäß § 92 BAO wurde mit einer fast wortgleichen Begründung mit Schriftsatz vom 5. Jänner 2013 Berufung erhoben.

Mit **Vorlageberichte vom 4. Jänner 2013** wurde die obigen Berufungen (jetzt als Beschwerden zu sehen) dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

II.) Sachverhalt

Die Bf betrieben von 2003 bis 2012 gemeinsam eine BIO-Landwirtschaft/Feldwirtschaft (Produktion von Biogetreide für die Erzeugung von Biobackwaren) im Ausmaß von ca. 23 ha. In den Jahren 2003 bis 2012 wurden Verluste in folgender Höhe erklärt:

	Verlust	Umsätze	sonstige Erträge	Subventionen
2003	10.073,17	10.730,76	899,96	16.225,48
2004	8.735,58	13.846,17	0,00	17.965,85
2005	3.893,05	18.461,71	0,00	19.535,92
2006	21.125,77 <i>(inkl. Verlust aus Anlagenverkauf iHv. € 18.538)</i>	47.933,16	-51.871,95	19.685,92
2007	6.885,70	16.865,27	416,59	16.212,02
2008	13.478,19	8.872,81	0,00	13.535,11
2009	14.066,40	12.108,06	0,00	16.386,77
2010	10.192	12.042,62	-0,01	16.172,36
2011	6.377	16.060,82	0,00	15.825,32
2012	13.461,66	14.537,27	0,00	15.974,19

Der Gesamtverlust der Bf in den Jahren 2003 bis 2012 betrug daher -98.096,52 €. Die negativen Einkünfte aus der Land- und Forstwirtschaft im Jahr 2002 iHv 24.583,60 € wurden zur Gänze von M F, von 2003 bis 2012 durch die Bf, und ab 2013 (2013: Verlust von 10.985,41 €; 2014: Verlust von 20.677,37 €) wieder nur von M F erklärt.

Die gesamten Verluste aus dieser Landwirtschaft betrug in den Jahren 2002 bis 2014 daher -154.342,90 €.

Die Verluste der Jahre 2002 bis 2004 wurden als Anlaufverluste vom Finanzamt anerkannt.

G F bezieht neben den negativen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit iHv zuletzt 40.046,60 € im Jahr 2009 (Beamter in Vollzeitbeschäftigung — Gemeinde K), M F bezieht ebenfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit iHv zuletzt 16.645,11 € im Jahr 2009 (Angestellte in Teilzeitbeschäftigung).

Die Bewirtschaftung der Landwirtschaft erfolgt derart, dass die Bf für Arbeiten mit teuren Maschinen den Maschinenering oder einen Kooperationsbetrieb beauftragen. Gewisse Arbeiten, wie manuelle Unkrautbekämpfung, Auszeichnungspflichten, Buchführungsarbeiten werden von den Bf erledigt.

Im Laufe der Ermittlungen wurden von der Bf 2 Prognoserechnungen vorgelegt. Die erste vorgelegte Prognoserechnung ergab bis 2025 keinen Gesamtüberschuss. In der Prognoserechnung 2 geht man von einer 8%igen Ertragsteigerung gegenüber der Prognoserechnung 1 aus. Der Materialaufwand steigt demgegenüber nur um 3%. Weiters geht man in der Prognoserechnung 2 von Sondertilgungen des Darlehens aus. In den Jahren 2003 bis 2011 wurden durchschnittlich Umsatzerlöse iHv. EUR 13.732 jährlich erzielt. In der Prognoserechnung 2 geht man von durchschnittlichen Umsatzerlösen iHv. EUR 17.442,86, dh ein Umsatzplus von 27%.

III.) Beweiswürdigung

Die Angaben zu den Verlusten bzw. den Einkünften der Bf ergibt sich aus den Erklärungen.

Die Feststellungen über die Bewirtschaftung folgt den Angaben der Bf in den Schriftsätze im Rahmen des Beschwerde (Berufungs-) Verfahrens.

Die Ausführungen zu den Ergebnis-Prognosen ergeben sich aus den von den Bf vorgelegten Unterlagen.

IV.) Rechtslage und Erwägungen:

A. Verfahrensrechtliche Anmerkungen

Liegen keine gemeinschaftlichen Einkünfte vor (etwa als Folge von Liebhaberei), so ist ein Bescheid, wonach eine Feststellung zu unterbleiben hat, zu erlassen. Es hat diesfalls kein Feststellungsbescheid, der Einkünfte in Höhe von Null ausweist, zu ergehen. Solche Nichtfeststellungsbescheide haben im Bescheidspruch jene Personen namentlich zu bezeichnen, die den Zufluss von Einkünften geltend gemacht haben (vgl. Ritz, BAO⁴, § 188, Tz 18).

Im Beschwerdefall liegen Erledigungen des Finanzamtes vor, nach deren Spruch die Einkünfte mit Null festgestellt worden sind.

Nach der Rechtsprechung ist eine Feststellung von gemeinschaftlich erzielten Einkünften mit Null dann als Bescheid zu deuten, mit dem ausgesprochen wird, dass eine Feststellung von Einkünften zu unterbleiben hat, wenn ein solcher Bescheidwille zwar nicht dem Spruch, wohl aber der Begründung des betreffenden Bescheides zweifelsfrei entnommen werden kann (VwGH 17.06.1992, 87/13/0090).

Im vorliegenden Fall ist das gegeben.

B. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (im folgenden abgekürzt LVO) 1993 liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

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

Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen, kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Bei ertragsorientierten Betätigungen steht das subjektive Ertragsstreben im Mittelpunkt der Betrachtung. Die in § 1 Abs. 1 LVO angesprochene Absicht ist allerdings ein innerer Vorgang, der erst dann steuerlich erheblich wird, wenn er durch Manifestation, dh durch entsprechende Handlungen, in die Außenwelt tritt. Die Absicht, positive Ergebnisse

erzielen zu „wollen“, muss daher anhand objektiver – dh für Dritte nachvollziehbarer – Kriterien (insbesondere an Hand der § 2 Abs. 1 LVO genannten) beurteilt werden können.

Die (behauptete) Absicht, Gewinne zu erzielen, genügt somit nicht: Besteht objektiv keine Möglichkeit, Einnahmenüberschüsse zu erzielen, reicht der subjektive Wille hiezu für die Anerkennung einer Einkunftsquelle nicht aus. Gewinnerzielungsabsicht bedeutet, dass nicht nur Verluste oder Werbungskostenüberschüsse ausgeglichen werden, sondern erwirtschaftete Gewinne bzw. Überschüsse zu einer Mehrung des Betriebsvermögens bzw. zu einem Überschussüberhang führen (vgl. Doralt/Renner, EStG¹⁴, § 2, Rz 356 ff und die dort angeführte Judikatur).

Die Liebhabereibeurteilung ist bei typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigungen durch Kriterienprüfung vorzunehmen. Nach Ablauf des Anlaufzeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Dabei ist für jedes Kalenderjahr (für jeden Veranlagungszeitraum) im Nachhinein gesondert zu beurteilen, ob die Gesamtgewinnerzielungsabsicht (Gesamtüberschusserzielungsabsicht) iS des stetigen Strebens des sich Betätigenden nach Gewinnen anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist (Jahr-zu-Jahr-Beurteilung).

Die Kriterienprüfung besteht nicht in einem schematischen Abhandeln der einzelnen Kriterien, sondern ist in der Art einer Wirtschaftlichkeitsanalyse vorzunehmen, aus der der Schluss zu ziehen ist, ob das Verhalten des sich Betätigenden – insbesondere unter Berücksichtigung der Erfahrungen vergangener Verlustjahre – im jeweiligen Veranlagungszeitraum wirtschaftlich sinnvoll war. Bei typisch erwerbswirtschaftlich geführten Betätigungen sind daher für die Liebhabereibeurteilung der einzelnen Veranlagungszeiträume die Bemühungen der sich Betätigenden unter Berücksichtigung seines Kenntnis- und Erfahrungsstandes über die Erfolgsaussichten im jeweiligen Veranlagungszeitraum maßgeblich (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, 2. Auflage, Rz 322, 342).

1.) Ausmaß und Entwicklung der Verluste (§ 2 Abs. 1 Z 1 LiebVO):

Verluste beträchtlichen Ausmaßes sprechen für Liebhaberei. Auch die Judikatur erachtet Tätigkeiten, bei denen Verluste die Umsätze (um ein „Vielfaches“) übersteigen, als voraussichtlich nicht geeignet, Gewinne zu erzielen (VwGH 22.2.2000, 96/14/0038).

Ist seit Aufnahme der Tätigkeit erst ein kurzer Zeitraum vergangen, kommen Ausmaß und Entwicklung der Verluste nur geringe Bedeutung zu, dem Bemühen die Verlustzone zu verlassen, hingegen entscheidende Bedeutung zu. Fallende Verluste können ein Indiz für das Vorliegen einer Einkunftsquelle sein (vgl. Doralt/Renner, EStG¹⁴, § 2, Rz 405 und die dort angeführte Judikatur).

Im Beschwerdefall wurde innerhalb eines Zeitraumes von 11 Jahren ein Gesamtverlust laut Erklärung von – 98.096,52 € erwirtschaftet. Die jährlichen Verluste, die in den Jahren

2006, 2008, 2009 und 2012 einen Höchststand erreicht haben, weisen in den Jahren 2003 bis 2005 und 2008 bis 2011 eine sinkende Tendenz auf, haben zwischendurch 2006 den Höchststand erreicht und im Jahr 2012 wieder das hohe Niveau der Jahre 2008 bzw. 2009 zu erreichen. Ein merkliches dauerhaftes Absinken der Verluste ist insgesamt nicht feststellbar.

Die Verluste der Jahre 2003 bis 2012 müssen - insbesondere in Hinblick auf die erzielten Umsätze - als beträchtlich bezeichnet werden.

Ein durchschnittlicher Jahresverlust von ca. 7.000 € ist ein gewichtiges Indiz für die Unmöglichkeit der Gewinnerzielung (VwGH v. 14.10.1992, 90/13/0133). Die Absicht bloß die Kosten des Betriebes zu decken, ohne einen wirtschaftlichen Nutzen zu erzielen, genügt nicht (VwGH v. 29.06.1995, 93/15/0225).

Die Höhe und die Entwicklung der Verluste geben keine Hinweise darauf, dass irgendwann dauerhaft Gewinne in solcher Höhe erzielt werden würden, die die bisherigen Verluste ausgleichen und insgesamt zu einem einen Gesamtgewinn führen würden.

Dieses Kriterium spricht daher für das Vorliegen von Liebhaberei.

2.) Verhältnis Verluste-Gewinne bzw. Überschüsse (§ 2 Abs. 1 Z 2 LiebVO):

2012 wurde die Tätigkeit von der Mitunternehmerschaft (Bf) beendet. Im damit letztlich abgeschlossenen Zeitraum ergaben sich nur Verluste. Es wurde in keinem Jahr der Tätigkeit ein Gewinn erzielt.

Generell hat der Verwaltungsgerichtshof der Relation zwischen Verlusten und Gewinnen vor allem bei krassem Missverhältnis Bedeutung beigemessen (vgl. VwGH vom 13.12.1988, 86/14/0091).

In den Jahren 2003, 2008 und 2012 waren die Verluste höher oder nur geringfügig niedriger als die erzielten Umsätze.

Im Beschwerdefall wurden über einen Zeitraum von 10 Jahren (2003-2012) ausschließlich Verluste erzielt.

Dieses Kriterium spricht daher für das Vorliegen von Liebhaberei.

3.) Verlustursachen im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben (§ 2 Abs. 1 Z 3 LiebVO):

Für die Liebhabereibeurteilung sind auch die Ursachen der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben festzustellen. Allerdings steht einer Bekanntgabe von Daten eines Vergleichsbetriebes die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht entgegen und ist die Heranziehung von dem Steuerpflichtigen nicht genannten Betrieben infolge der Verletzung des Parteiengehörs rechtswidrig. Im Ergebnis können daher Vergleichsbetriebe nur insoweit herangezogen werden, als es sich um Umstände der allgemeinen Lebenserfahrung oder um veröffentlichte Wirtschaftsdaten einer Branche handelt (vgl. Doralt/Renner, EStG¹⁴, § 2, Rz 412 ff und die dort angeführte Judikatur).

Grundsätzlich ist zu sagen, dass die Bf ihre Tätigkeit auf die Produktion von Biogetreide für die Erzeugung von Biobackwaren ausgerichtet haben.

Die Bf haben in der Vorhaltbeantwortung vom 27.10.2011 ausgeführt, dass die Annahme vergleichbare Betriebe Gewinne erwirtschaften, nicht näher beurteilt werden könnten, weil keine Vergleichszahlen bekannt seien.

Wie oben ausgeführt, steht der Bekanntgabe der Daten von anderen vergleichbaren Betrieben die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht entgegen.

4.) Marktgerechtes Verhalten beim Leistungsangebot (§ 2 Abs. 1 Z 4 LiebVO):

Bei marktgerechtem Verhalten als im gewinnorientierten Wirtschaftsleben üblichem Verhalten liegt in der Regel Gewinnerzielungsabsicht vor. Konkret werden die Flexibilität eines Steuerpflichtigen bzw. dessen Fähigkeit, sein Leistungsangebot bzw. seine Produktpalette mit dem vorhandenen Markt abzustimmen und sich verändernden Marktsituationen anzupassen, geprüft. Nichtreagieren auf Marktveränderungen spricht gegen Gewinnerzielungsabsicht und ist daher idR im Zusammenhang mit anderen Kriterien – insbesondere jenen des § 2 Abs. 1 Z 3,5 und 6 LiebVO – Indiz für Liebhaberei.

Die Bf haben ihre Tätigkeit auf die Produktion von Biogetreide für die Erzeugung von Biobackwaren ausgerichtet.

Die erzeugten Produkte können offensichtlich nicht zu entsprechend niedrigen Herstellungskosten produziert werden um bei den vorgegeben Preisen einen Gewinn zu erreichen.

Dieses Kriterium spricht daher für das Vorliegen von Liebhaberei.

5.) Marktgerechtes Verhalten bei der Preisgestaltung (2 Abs. 1 Z 5 LiebVO):

Das Kriterium „marktgerechtes Verhalten bei der Preisgestaltung“ zielt darauf ab, das am Markt mögliche Preispotential im Rahmen einer üblichen unternehmerischen Entscheidung auszunützen. Werden daher nicht einmal kostendeckende oder überhöhte – Käuferschichten abschreckende – Preise verlangt, spricht dies idR für Liebhaberei, wobei aber auf die besondere Lage des Einzelfalls einzugehen ist (vgl. Doralt/Renner, EStG¹⁴, § 2, Rz 416 ff und die dort angeführte Judikatur).

Nach Angaben der Bf findet die Preisgestaltung derart statt, dass Vertreter der Landwirtschaft und den Getreideaufkäufern (Mühlen) der Produktionspreis festgelegt wird. Eine direkte Einflussnahme auf die Preisgestaltung ist dem einzelnen Landwirt, somit auch den Bf nicht möglich.

Dieses Kriterium spricht daher für das Vorliegen von Liebhaberei.

6.) Strukturverbessernde Maßnahmen (§ 2 Abs. 1 Z 6 LiebVO):

Darunter fallen jegliche Schritte, die erkennbar darauf gerichtet sind, die Betätigung nicht nur kurzfristig gewinnbringend zu gestalten, wobei keine Untersuchung anhand eines objektiven betriebswirtschaftlichen Konzepts erfolgt. Das Nichtsetzen von derartigen

Maßnahmen rechtfertigt den Schluss, dass kein subjektives Ertragsstreben vorliegt. Die Judikatur versteht darunter „feststellbare Bemühungen eines Wirtschaftsreibenden, seine Betätigung als durch die Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinnes veranlasst objektiv nachvollziehbar zu indizieren“ (VwGH 14.4.1993, 90/13/0212). Beispiele für derartige Maßnahmen sind: Standortverlegung, Umstellung der Produktpalette, Rationalisierung, etc.

Strukturverbessernd sind vor allem Maßnahmen, die bei einer Betätigung iSd § 1 Abs. 2 LiebVO zu einer Änderung der Bewirtschaftung im Sinne des § 2 Abs. 4 zweiter Satz LiebVO (dh vor Setzung der Maßnahme Liebhaberei, danach Einkunftsquelle) führen. Bei einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LiebVO ist hingegen bei entsprechendem Erfolg auch für die Zeit vor der Verbesserung von einer Einkunftsquelle auszugehen (vgl. Doralt/Renner, EStG¹⁴, § 2, Rz 421 ff und die dort angeführte Judikatur).

Eine Maßnahme ist nur dann eine strukturverbessernde Maßnahme, wenn der sich Betätigende (betriebs-)wirtschaftlich sinnvoll auf Verluste reagiert. Maßnahmen, die offensichtlich nicht geeignet sind, die (betriebswirtschaftliche) Situation zu verbessern, sind keine strukturverbessernden Maßnahmen (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, Rz 360 ff).

Zur fachlichen Qualifikation führen die Bf an, dass G F ausgebildeter Landwirtschaftsmeister, Bilanzbuchhalter und Master of Business Administrator (MBA) sei.

Als Verbesserungsmaßnahme wird von den Bf in der Beschwerde bzw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 9. November 2010 (bei Vorlage der zweiten Ergebnisprognose) im Wesentlichen angeführt, dass durch Fruchfolgeplanung eine Ertragsteigerung und Erhöhung der Erlöse bewirkt werden soll.

Im Hinblick auf die fachlichen Qualifikationen der Bf ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes davon auszugehen, dass von vornherein oder jedenfalls nach den ersten Jahren (Anlaufzeitraum) die Bewirtschaftung der Grundflächen mit optimaler Fruchfolge geplant und durchgeführt wird. Dass dadurch eine 27%ige Umsatzsteigerung - wie in der Prognoserechnung angesetzt - dadurch erreicht werden kann, erscheint dem Bundesfinanzgericht daher nach der allgemeinen Lebenserfahrung als nicht wahrscheinlich.

Weiters sei eine Umstellung der Bodenbearbeitung durchgeführt worden (von herkömmlicher Bodenbearbeitung auf Minimalbodenbearbeitung), wodurch die Aufwendungen für Maschineneinsätze reduziert werden konnten. Beim Saatgut soll anstatt auf Originalsaatgut auf eigenen Nachbau zurückgegriffen werden.

Dem ist zu entgegnen, dass aus dem Jahresabschluss 2011 hervorgeht, dass die Aufwendungen für Saatgut und für Maschinenleistungen im Wesentlichen gleichgeblieben sind.

Durch die Anlage von Energiewald auf brachliegende Grünlandflächen sei beabsichtigt eine weitere Einnahmequelle zu erschließen.

Auch dem ist entgegenzuhalten, dass diese zusätzliche Einnahmequelle - soweit sie umgesetzt wurde - zu keiner substantiellen Verminderung der Verluste geführt haben. Auch in den Folgejahren, in denen die Landwirtschaft offensichtlich nur von M F bewirtschaftet wurde (nur sie erklärte negative Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in ihren Einkommensteuererklärungen 2013 und 2014), wurden durch diese behaupteten Verbesserungsmaßnahmen keine Verlustverminderung erzielt.

Weiters wird eine Verminderung der Zinsenlast durch eine Sondertilgung des Darlehens vorgebracht.

Diese Verminderung der Zinslast durch Rückzahlung des Darlehens wird erstmals in der Vorhaltsbeantwortung vom 9. November 2010 bei Vorlage der ersten Prognoserechnung vorgebracht. Dazu ist zu sagen, dass diese Rückzahlung offensichtlich nicht von vornherein geplant war und nur durch die Betriebsprüfung und die dadurch drohende Qualifikation der Tätigkeit als Liebhaberei ausgelöst wurde. Letztlich führte diese außerordentliche Darlehensrückzahlung zu keiner substantiellen Verlustminderung.

Zu den vorgelegten Prognosen ist zu sagen, dass die erste Prognose bis zum Jahr 2025 zu keinem Gesamtüberschuss kommt. Die Fortführung einer solchen Tätigkeit über einen so langen Zeitraum, ohne dass ein positiver Beitrag zur Einkünftesituation erzielt wird, kann nach allgemeiner Lebenserfahrung nicht mit vernünftigen wirtschaftlichen Überlegungen begründet werden.

Die in der zweiten Prognose angenommene Umsatzsteigerung von 27% ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts als realitätsfern anzusehen und lässt sich auch aus den Ergebnissen der Jahre bis 2012 nicht begründen. Insgesamt ist daher davon auszugehen, dass mit der von den Bf gewählten Bewirtschaftungsart keine dauerhaften Gewinne erzielt werden können.

Insgesamt geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die angeführten Verbesserungsmaßnahmen entweder nicht ausgeführt wurden oder nicht zu den behaupteten Ergebnissen führten.

Auch die Betrachtung dieses Kriterium spricht daher für das Vorliegen von Liebhaberei.

7. Zusammenfassung

Insgesamt sprechen die weitaus überwiegenden Argumente bei der Kriterienprüfung für das Vorliegen von Liebhaberei.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall lagen solche grundlegenden Rechtsfragen nicht vor. Die strittigen Beschwerdepunkte lagen im Bereich der durch Beweiswürdigung zu klarenden Sachverhaltsfragen.

Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 18. Mai 2016