

# TE Vwgh Erkenntnis 1997/4/24 94/15/0012

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 24.04.1997

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §115 Abs1;  
BAO §119;  
EStG 1972 §2 Abs2 impl;  
EStG 1988 §2 Abs2;  
EStG 1988 §2 Abs3;  
LiebhabereiV §1 Abs2;  
LiebhabereiV §1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Mizner, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde des Mag. O in S, vertreten durch Dr. R, Rechtsanwalt in G, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 24. November 1993, Zl. B 93-3/93, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1991, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer bezog im Jahr 1991 lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von S 167.400,08. In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1991 machte er einen Verlust aus Land- und Forstwirtschaft von S 50.042,-- geltend. Er habe am 11. März 1991 einen Pachtvertrag über eine Teichanlage, beginnend mit 15. März 1991 und endend mit 15. März 1992 gegen einen jährlichen Pachtzins von S 15.000,-- abgeschlossen. Das Pachtverhältnis sei am 18. April 1992 bis 15. März 1993 verlängert worden und ende mit diesem Tag. Die Ausgaben hätten im Jahr 1991 S 50.292,-- und im Jahr 1992 S 31.580,-- die Einnahmen im Jahr 1991 S 250,-- und im Jahr 1992 S 9.300,-- betragen. Im Jahr 1993 seien keine Einnahmen erzielt worden; Ausgaben in nennenswerter Höhe seien ebenfalls nicht entstanden.

Mit Bescheid vom 19. Februar 1993 sprach das Finanzamt gegenüber dem Beschwerdeführer aus, daß die Einkommensteuer für das Jahr 1991 nicht veranlagt werde. Aus der Begründung ergibt sich, daß das Finanzamt die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Liebhaberei ansah.

In seiner gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung beantragte der Beschwerdeführer, den Verlust aus seiner land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit mit den lohnsteuerpflichtigen Einkünften auszugleichen. Er machte im wesentlichen geltend, es handle sich um normale Anlaufverluste. Bei der Prognose sei zu berücksichtigen, daß es sich beim Sommer 1992 um einen "Jahrhundertsommer" gehandelt habe, wodurch Zulauf und Sauerstoffhaushalt im Teich "fatal" gewesen wären. Er habe den Pachtvertrag wegen unerwarteter beruflicher Veränderungen 1993 "auslaufen" lassen. Die Teichwirtschaft habe für ihn keinen Hobbywert, weil er "ungern Fisch esse und dem Angeln nichts abgewinnen" könne. In jedem einschlägigen Buch sei nachzulesen, daß Zander problemlos einen Zuwachs von 1 bis 1,5 kg jährlich erzielen könnten. Auf einen ha könnten 500 bis 1.000 Fische gesetzt werden. Der Kilopreis für Zander liege über S 200,--. Wenn man also nur 1 kg Zuwachs bei 500 Fischen a S 200,-- annehme, ergebe sich eine Einnahme von S 100.000,-- "und somit ein deutlicher Gewinn".

Nach Erhebungen über die Verhältnisse des Pachtobjektes und Einholung einer Auskunft eines Sachverständigen der Landwirtschaftskammer hielt das Finanzamt dem Beschwerdeführer vor, ein Preis von S 200,-- je kg bei Zander wäre nur unter der Voraussetzung einer dreijährigen Aufzucht erzielbar. Der Abschluß der jeweils auf ein Jahr befristeten Pachtverträge weise darauf hin, daß es dem Beschwerdeführer nicht um eine langjährige Betätigung bei der Fischzucht gegangen sei. Branchenüblich sei eine mindestens zehnjährige Vertragsdauer. Nach Auskunft des Verpächters sei die nur einjährige Vertragsdauer auf den Wunsch des Beschwerdeführers zurückzuführen, der geäußert habe, er wolle jederzeit aus dem Vertrag aussteigen können. Bei der Vorgangsweise des Beschwerdeführers, der nur 260 Zander und 210 Karpfen eingesetzt habe, wären selbst unter optimalen Voraussetzungen nur Einnahmen von maximal S 70.740,-- (260 Zander a S 160,--, 210 Karpfen a S 35,--, "sonstige Fische" S 10.000,--, 20 % Zuschlag für "eventuelle Mehreinnahmen") erzielbar, denen laut Erklärung Ausgaben von S 81.872,-- gegenüberstünden. Der Beschwerdeführer möge daher einen Nachweis darüber erbringen, daß bei seiner Tätigkeit unter Berücksichtigung der Art der Bewirtschaftung die Erzielung eines Gesamtgewinnes möglich gewesen wäre.

Der Beschwerdeführer legte u.a. dar, die Beendigung des Pachtvertrages nach zweijähriger Dauer sei ursprünglich nicht beabsichtigt gewesen. Sie sei auf unerwartete berufliche Veränderungen zurückzuführen, weil er sein nebenberuflich betriebenes Jusstudium abgeschlossen und sein Arbeitgeber ihm entgegen seinen Erwartungen "keine Verwendungsmöglichkeit in A" angeboten habe. Der vom Finanzamt angestellten Prognose hielt der Beschwerdeführer (zusammengefaßt) entgegen, im Frühjahr 1992 seien bereits 260 "zweisömmige" Zander vorhanden gewesen. Damit sei bereits 1992 mit einem Zuwachs von 290 bis 520 kg, also einem Erlös von S 78.000,-- bis S 104.000,-- zu rechnen gewesen. Dem stünden Ausgaben von lediglich S 31.580,-- gegenüber, weil das erste Jahr vom zweiten zu trennen sei. Im Folgejahr hätte der Beschwerdeführer mindestens fünfhundert zweisömmige Zander eingesetzt. Die Behörde habe ihrer Prognose weiters zu Unrecht einen "Einkaufspreis" von S 160,-- je kg Zander zugrundegelegt. Dies sei in Wahrheit der Kilopreis, der bei dreisömmigen Zandern berechnet werde. Für zweisömmige Zander werde ein Stückpreis von S 30,-- bis S 40,-- berechnet. Die Verkaufspreise seien zu niedrig angenommen worden, sie betrügen S 50,-- bis S 55,-- bei Karpfen und S 200,-- bis S 220,-- bei Zander. Der Zuwachs sei bei den gegebenen Verhältnissen mit 1,5 bis 2 kg je Stück anzunehmen. Der Vorhaltbeantwortung liege die sachverständige Stellungnahme der Bezirkskammer für Land- und Forstwirtschaft D. zugrunde. Dieser - der Eingabe angeschlossenen - Stellungnahme ist zu entnehmen, daß sich aus der Teichanlage des Beschwerdeführers unter der Annahme der Vermarktung von Karpfen in Filetform, der übrigen Fische "über den Handel bzw. nicht weiterverarbeitet" ein Rohertrag von S 110.000,-- errechne. Dem stünden Aufwendungen von S 32.000,-- für Besatzfische und Futtergetreide sowie S 15.000,-- Pachtkosten gegenüber, wobei unterstellt werde, daß die Futterfische für Zander nicht mehr zugekauft werden müßten, und die Arbeiten für die Betreuung des Teiches sowie für Aufbereitung und Verkauf der Fische vom Bewirtschafter des Teiches selbst verrichtet würden. Autokosten seien in dieser Berechnung nicht enthalten.

Nach Ergehen einer die Berufung abweisenden Berufungsvorentscheidung beantragte der Beschwerdeführer die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Nach Darlegung des Verfahrensgeschehens und der Rechtslage vertrat die belangte Behörde die Auffassung, die in der Freizeit des Beschwerdeführers ausgeübte Teichwirtschaft eigne sich in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der

Lebensführung. Die Tätigkeit falle somit unter die Liebhabereivermutung nach § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung 1990, BGBl. Nr. 322/1990 (LVO 1990). Bei einer Beurteilung im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO 1990 lasse die Tätigkeit keinen Gesamtgewinn erwarten. Die Tatsache, daß der Pachtvertrag (entgegen der Branchenübung in Richtung einer mindestens zehnjährigen Vertragsdauer) über Wunsch des Beschwerdeführers nur auf jeweils ein Jahr abgeschlossen worden sei, um ihm die Möglichkeit zu geben, jährlich aus dem Vertragsverhältnis aussteigen zu können, stelle ein starkes Indiz gegen eine längerfristige Gewinnplanung dar. Somit erscheine auch die (im einzelnen angeführte) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ohne weiteres anwendbar, welche besage, daß es bei Vorliegen eines sogenannten abgeschlossenen Beobachtungszeitraums für die Liebhabereibeurteilung gar nicht auf eine prognostische Beurteilung der Aussichten auf die Erzielung eines Gesamtüberschusses ankäme, sondern allein schon entscheidend sei, daß sich der Beschwerdeführer durch die Beendigung der Teichwirtschaft im Jahr 1993 jeder Möglichkeit begeben habe, einen Totalgewinn zu erzielen. Im übrigen sei die belangte Behörde der Ansicht, daß im vorliegenden Fall auch ohne "Jahrhundertsommer" die Erzielung eines Totalgewinnes nicht möglich gewesen wäre. Aus der im einzelnen dargelegten und vorgehaltenen Ergebnisberechnung ergebe sich, daß von objektiver Ertragsfähigkeit der Tätigkeit des Beschwerdeführers und somit einer Widerlegung der Liebhabereivermutung keine Rede sein könne. Vielmehr habe bereits das Finanzamt überzeugend dargelegt, daß sich unter Berücksichtigung der vom Beschwerdeführer tatsächlich gewählten Bewirtschaftungsmethode bei Gegenüberstellung der erklärten Betriebsausgaben einerseits und der auch an Hand tatsächlich erzielter Verkaufspreise geschätzten, sogar um einen "Unsicherheitszuschlag für eventuelle Mehreinnahmen" erhöhten Betriebseinnahmen andererseits selbst unter Annahme optimaler Verhältnisse kein fiktiver Totalgewinn ergebe. Aus der vom Beschwerdeführer vorgelegten Stellungnahme der Bezirkskammer für Land- und Forstwirtschaft D., wonach in den Jahren 1991 und 1992 ein Rohertrag von ca. S 110.000,-- erzielbar gewesen wäre, sei für den Standpunkt des Beschwerdeführers nichts zu gewinnen, weil die Stellungnahme von einem für die Teichfläche von ca. 1 ha optimalen, mit den tatsächlichen Gegebenheiten jedoch überhaupt nicht übereinstimmenden Fischbesatz ausgehe, der sich mit einem Betrag von S 32.000,-- zu Buche geschlagen hätte. Tatsächlich habe der Beschwerdeführer, wie aus den Beilagen zur Steuererklärung ersichtlich sei, jedoch lediglich S 9.258,-- (1991) und S 5.400,-- (1992) für Besatzkosten und Futtergetreide ausgegeben. Die nicht unbeträchtlichen Kraftfahrzeugkosten des Beschwerdeführers seien dabei gar nicht berücksichtigt.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, die Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend macht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Parteien des Beschwerdeverfahrens gehen zutreffend davon aus, daß im Beschwerdefall, der die Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 1991 betrifft, die LVO 1990 anzuwenden ist (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 17. September 1996, ZI. 95/14/0052).

Die Beschwerde wendet sich auch nicht konkret gegen die Auffassung der belangten Behörde, die in Rede stehende Tätigkeit des Beschwerdeführers - Ausübung der Fischerei durch einen ansonsten unselbstständig Beschäftigten in dessen Freizeit - sei dem § 1 Abs. 2 Z. 1 LVO 1990 zuzuordnen.

Danach ist Liebhaberei zu vermuten bei einer Betätigung, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. Die Beschwerde kommt auf die im Abgabenverfahren vertretene Auffassung, der Ausübung der Fischerei käme für den Beschwerdeführer kein "Hobbywert" zu, nicht mehr zurück. Sie wendet sich auch nicht gegen die dem angefochtenen Bescheid offenbar zugrundeliegende Auffassung, daß die in der Freizeit ausgeübte Fischerei (Fischzucht) nach der Verkehrsauffassung einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweise. Es genügt daher der Hinweis, daß für die Feststellung von Liebhaberei nach § 1 Abs. 2 LVO 1990 nicht auf die konkrete Neigung des Abgabepflichtigen und die konkrete Art der Tätigkeit bzw. der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern abzustellen ist, sondern darauf, ob die konkrete Betätigung bei Prüfung anhand eines abstrakten Maßstabs einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist (vgl. z. B. das Erkenntnis vom 23. Mai 1996, Zlen. 93/15/0215, 0216, und die dort zitierte Vorjudikatur).

Nach § 2 Abs. 4 LVO 1990 kann die Vermutung im Sinne des § 1 Abs. 2 nur widerlegt werden, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten läßt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange zu vermuten, als die Vermutung nicht durch eine Änderung der Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit im Sinne des vorstehenden Satzes widerlegt wird.

Die belangte Behörde hat die Möglichkeit der Erzielung eines Gesamtgewinnes bei der gegebenen Art der Bewirtschaftung verneint. Die Beschwerde macht geltend, die belangte Behörde hätte auf Grund der durch die sachverständige Auskunft der Bezirkskammer für Land- und Forstwirtschaft D. belegten Stellungnahme des Beschwerdeführers erkennen müssen, daß der Teichbetrieb mit "(objektiver) Gewinnerzielungsabsicht betrieben" worden sei. Die belangte Behörde sei bei ihrer Berechnung vom Kilopreis ausgegangen, der ab dreisömmrigen Zandern verrechnet werde; der Beschwerdeführer habe hingegen zweisömmrige und einsömmrige Fische gekauft und für diese pro Stück S 35,-- bzw. S 4,-- bezahlt. Das Einsetzen mehrsömmriger Fische hätte die Aufzuchtszeit verkürzt. Die Behörde habe ferner nicht berücksichtigt, daß im Jahr 1992 ein "Jahrhundertsommer" gewesen sei, was zu geringeren Aufzuchtergebnissen geführt habe.

Auch wenn man - zugunsten der Beschwerde - davon ausgeht, daß mit der in sich widersprüchlichen Bezeichnung "(objektive) Gewinnerzielungsabsicht" die objektive Ertragsfähigkeit gemeint ist, gelingt es der Beschwerde nicht, mit ihren soeben wiedergegebenen Darlegungen eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Angesichts des Umstandes, daß während der gesamten Zeit der Betätigung nur Verluste entstanden sind, war es im Anwendungsbereich von § 1 Abs. 2 LVO 1990 Sache des Beschwerdeführers, die Vermutung der Liebhaberei zu widerlegen. Die mit Verlusten aus einer Betätigung konfrontierte Abgabenbehörde ist verpflichtet, die Verluste zum Anlaß dafür zu nehmen, deren rechtliche Beurteilung als negative Einkünfte im Sinne des EStG an Hand der Ertragsfähigkeit der Betätigung zu prüfen. Dabei ist es Sache des Steuerpflichtigen, der Abgabenbehörde alle Beurteilungsgrundlagen offenzulegen, aus denen sich die Einkunftsquelleneigenschaft einer solchen Betätigung zuverlässig beurteilen läßt. Im Grunde des § 119 BAO hat der Abgabepflichtige nämlich alle für den Bestand und den Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände offenzulegen, worunter alle jene Sachverhaltselemente über die Ertragsaussichten einer zunächst Verlust bringenden Tätigkeit in absehbarer Zeit fallen, die nur dem Abgabenpflichtigen bekannt sein können, und für die er demnach auch näher an Sache und Beweis ist als die Abgabenbehörde (vgl. das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, Zl. 93/13/0171, und das Erkenntnis vom 17. September 1996, Zl. 95/14/0052).

Dieser Verpflichtung konnte der Beschwerdeführer nicht allein mit dem Hinweis auf eine Fehlerhaftigkeit der von der Abgabenbehörde erstellten Prognose entsprechen; vielmehr wäre es seine Sache gewesen, an Hand konkreter, von der tatsächlichen Art der Wirtschaftsführung ausgehender Berechnungen die objektive Ertragsfähigkeit seiner Tätigkeit darzulegen. Diesen Anforderungen genügten die Darlegungen des Beschwerdeführers im Abgabenverfahren schon deshalb nicht, weil die dargelegten Ertragserwartungen auf einem den tatsächlichen Verhältnissen nicht entsprechenden Besatz mit Fischen und - wie der angeschlossenen Auskunft zu entnehmen ist - (u.a.) auf einem Kapitaleinsatz von S 32.000,-- für Besatzfische und Futtergetreide beruhen. Die Beschwerde tritt der Feststellung der belangten Behörde, für die genannten Zwecke seien tatsächlich lediglich S 9.258,-- (1991) bzw. S 5.400,-- (1992) eingesetzt worden, nicht entgegen. Daraus folgt, daß die im Abgabenverfahren vorgetragene Prognose des Beschwerdeführers von Gegebenheiten ausging, die mit der tatsächlichen Art der Wirtschaftsführung nicht im Einklang standen.

Schon daraus ergibt sich, daß die vom Beschwerdeführer unterstellten Erträge eine grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements vorausgesetzt hätten. Solche geänderten wirtschaftlichen Verhältnisse können nicht mit der Folge für die Vergangenheit rückprojiziert werden, daß eine bisher notwendigerweise ertragslose Tätigkeit bereits für die Vergangenheit als Einkunftsquelle beurteilt werde (vgl. das Erkenntnis vom 17. August 1994, Zl. 93/15/0236).

Die oben wiedergegebenen Darlegungen der Beschwerde sind somit nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit der Feststellung des angefochtenen Bescheides, der Tätigkeit des Beschwerdeführers fehle die objektive Ertragsfähigkeit, aufzuzeigen.

Schon ausgehend von der nach dem Gesagten dem Gesetz entsprechenden Annahme des Fehlens der objektiven Ertragsfähigkeit konnte die belangte Behörde die Frage nach der Einkunftsquelleneigenschaft der in Rede stehenden

Tätigkeit des Beschwerdeführers verneinen. Es kommt daher nicht mehr darauf an, welche Bedeutung dem Umstand beizumessen ist, daß der Pachtvertrag nur auf die Dauer (jeweils) eines Jahres abgeschlossen und nach Ablauf von zwei Jahren beendet wurde. Der Vollständigkeit halber ist jedoch zu bemerken, daß die Darlegungen der Beschwerde im erwähnten Zusammenhang eher zur Bestätigung der Auffassung der belangten Behörde, es habe keine längerfristige Gewinnplanung bestanden, als zu deren Widerlegung geeignet sind; die Hinweise der Beschwerde, der Beschwerdeführer habe sicherstellen wollen, zeitgerecht und bei geringstmöglichen Verlusten sein Unternehmen abbrechen zu können; es gehöre schließlich zu den Pflichten eines jeden Kaufmannes, sich als letztlich uneffizient herausstellende Dauerbelastungen zu vermeiden; es dürfe dem Beschwerdeführer nicht zum Vorwurf gemacht werden, daß er seinen Betrieb nicht trotz erzielter Verluste weitergeführt und in Kauf genommen habe, daß er noch höhere Verluste erziele, lassen die Auffassung der belangten Behörde, es habe eine längerfristige Gewinnplanung gefehlt, als durchaus schlüssig erscheinen.

Auch der Verweis der Beschwerde auf § 2 Abs. 2 LVO 1990 ist im Beschwerdefall angesichts der zutreffenden Zuordnung der Tätigkeit zu § 1 Abs. 2 leg. cit. nicht zielführend, weil sich die ersterwähnte Regelung ausschließlich auf Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 leg. cit. bezieht.

Ebenso erübrigt sich eine abschließende Auseinandersetzung mit der von der Beschwerde angegriffenen Auffassung der belangten Behörde, es sei allein entscheidend, daß sich der Beschwerdeführer durch die Beendigung der Tätigkeit der Möglichkeit begeben habe, einen Totalgewinn zu erzielen; die belangte Behörde hat diese Auffassung nicht zum Anlaß genommen, von einer Auseinandersetzung mit der an Hand der voraussichtlichen Entwicklung von Einnahmen und Aufwendungen an Hand der bekannten Sachverhaltselemente anzustellenden Prognose der Ertragsfähigkeit (vgl. hiezu z.B. die Erkenntnisse vom 11. März 1992, Zl. 92/13/0019, und Zl. 92/13/0030) abzusehen.

Die geltend gemachte Rechtswidrigkeit liegt somit nicht vor; die Beschwerde war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung

BGBI. Nr. 416/1994.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1997:1994150012.X00

**Im RIS seit**

20.11.2000

**Zuletzt aktualisiert am**

21.11.2008

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)