

TE Vwgh Erkenntnis 1995/6/29 93/15/0225

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 29.06.1995

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §2 Abs2;

EStG 1972 §28 Abs1;

EStG 1988 §2 Abs2;

EStG 1988 §28 Abs1;

LiebhabeIV §1 Abs2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Wetzel und Dr. Steiner als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Rauscher, über die Beschwerde des Dr. R in W, vertreten durch Dr. A, Rechtsanwalt, gegen den Bescheid der FLD für Wien, NÖ und Bgld vom 9. März 1993, Zlen. 6/4 - 4222/91-06, 6/4 - 4347/92-06, 6/4 - 4413/92-06, betreffend Feststellung des Nichtvorliegens einer Einkunftsquelle in den Jahren 1983-1990 und endgültige Feststellung gemäß § 187 Z. 1 BAO für die Jahre 1983 und 1984, 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, ein Primararzt an einem Wiener Krankenhaus, erwarb am 22. Juni 1983 einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in F, Niederösterreich, im Ausmaß von ca. 172 ha um den zum größten Teil fremdfinanzierten Kaufpreis von S 14,5 Mio. In den Abgabenerklärungen für die Streitjahre und für die beiden folgenden Jahre wies der Beschwerdeführer die aus nachfolgender Tabelle ersichtlichen Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben (einschließlich der auch separat ausgewiesenen Hypothekarzinsen) und Verluste (in Schilling) aus:

Jahr	Betriebs- einnahmen	Betriebs- ausgaben	hieron Hypothekar- zinsen	Verlust
1983	5.399,--	265.283,--	184.937,--	-259.884,--

im Berufungsverfahren berichtigt auf				-237.834,--
1984	8.757,--	1,116.161,--	815.007,--	-1,107.404,--
im Berufungsverfahren berichtigt auf				-1,079.799,--
1985	155.725,--	1,074.580,--	772.976,--	-918.855,--
1986	296.411,--	1,070.052,--	766.885,--	-773.641,--
1987	574.958,--	1,120.917,--	688.586,--	-545.959,--
1988	471.980,--	1,081.118,--	627.302,--	-609.138,--
1989	402.212,--	942.652,--	613.999,--	-540.439,--
1990	429.962,--	964.024,--	627.873,--	-534.062,--
1991	212.329,--	873.319,--	596.311,--	-660.990,--
1992	351.079,--	860.720,--	550.999,--	-509.641,--

1983- rd. rd. rd. rd.

1992 2,909.000,-- 9,369.000,-- 6,245.000,-- -6,460.000,--.

Das Finanzamt vertrat in seinen Bescheiden für die Streitjahre die Rechtsansicht, die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit des Beschwerdeführers stelle keine Einkunftsquelle dar. Der Beschwerdeführer führte in seinen Berufungen unter Bezugnahme auf zwei Sachverständigengutachten im wesentlichen aus, nach Anlaufverlusten in den Jahren 1983 bis 1985 sei bereits im Jahr 1986 ein Überschuß "im ordentlichen Betriebsergebnis" vorhanden, der allerdings erst ab dem Jahr 1990 die außerordentlichen Betriebskosten (= Zinsen für Fremdkapitalfinanzierung) abdecken und dann zu stetig ansteigenden steuerlichen Gewinn führen werde. Vor allem durch die Verminderung der Gesteuungskosten wegen zunehmender Erschließung durch Forststraßen werde die Holzbringung immer wirtschaftlicher. Aus dem von den Vorbesitzern in vernachlässigtem Zustand übernommenen Forstbetrieb ließen sich jedenfalls künftig entsprechende Erträge erwirtschaften, zumal alle prognostizierten Planungen auf eine optimale Gewinnorientierung ausgerichtet seien. Positiv wirke sich auch der Umstand der extrem niedrigen Personalkosten für die künftige Gewinnentwicklung aus.

Im Ermittlungsverfahren wurde erhoben, daß der Beschwerdeführer für den Umbau der Jagdhütte in ein Wohnobjekt rd. S 3,0 Mio und für die Einrichtung dieses Hauses rd. S 1,0 Mio aufgewendet hat.

Im Zuge der ersten mündlichen Berufungsverhandlung legte der Beschwerdeführer der belangten Behörde eine Betriebsergebnisprognose bis zum Jahr 2030 vor. Danach soll im Jahr 2015 ein Gesamtgewinn des Forstbetriebes erzielt werden. Diese Prognose wurde vom Beschwerdeführer in der Folge in der Weise revidiert, daß der Gesamtgewinn schon im Jahr 2013 (= im

30. Betriebsjahr) entstehen soll. Dieser berichtigten Vorschau liegt die Annahme einer jährlichen Steigerung der Einnahmen um 6 % und der Ausgaben um 2 % zugrunde. Da im Anlaufzeitraum mit der nunmehr vertretenen Rechtsansicht der Abgabenbehörde nicht hätte gerechnet werden brauchen, habe in der ursprünglichen Prognose auch mit einer schnelleren Rückführung der Kreditschulden und des Schuldendienstes gerechnet werden können, weswegen die Erzielung eines Gesamtgewinnes schon im Jahr 2005 (nach dem 22. Jahr) in Betracht gekommen wäre. Bei den Prognosen des Beschwerdeführers sei der durch den Ausbau der Forststraßen erzielbare Rationalisierungseffekt noch nicht berücksichtigt worden. Infolge der langen Umtriebszeiten in der Forstwirtschaft müsse bei der Beurteilung, ob eine Einkunftsquelle vorliege, ein Beobachtungszeitraum von 30 bis 40 Jahren als angemessen angesehen werden.

Mit (erster) Berufungsentscheidung vom 28. Mai 1991 wies die belangte Behörde die Berufungen des Beschwerdeführers gegen die die Jahre 1983 bis 1988 betreffenden Bescheide des Finanzamtes als unbegründet ab. Diese Berufungsentscheidung wurde jedoch mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 29. September 1992, B 786/91-7, wegen Anwendung einer gesetzwidrigen Verordnung aufgehoben. Der vorliegende Fall war nämlich Anlaßfall

für das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 1991, V 53/91-15 ua, womit Art. I § 1 Abs. 3 Z. 1 und der die Rückwirkung verfügende Art. II der Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 322/1990, als gesetzwidrig aufgehoben worden war.

Mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid traf die belangte Behörde nicht nur eine mit der ersten Berufungsentscheidung im Spruch übereinstimmende Ersatzentscheidung betreffend die Jahre 1983 bis 1988, sondern unter einem auch eine abweisliche Entscheidung über die Berufungen gegen die Feststellungsbescheide über das Nichtvorliegen einer Einkunftsquelle in den Jahren 1989 und 1990. Begründend führte die belangte Behörde nach Darstellung des Sachverhaltes, des Verfahrensganges und der Rechtslage im wesentlichen folgendes aus:

Entgegen der Rechtsansicht des Beschwerdeführers komme es bei der Beurteilung, ob seine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit eine Einkunftsquelle darstelle, nicht nur auf das "ordentliche Betriebsergebnis" in den Streitjahren an, sondern auch auf die Finanzgebarung des Betriebes in dieser Zeit. Denn zu der für die Unterscheidung zwischen liebhabereihafter und einkunfts begründender Tätigkeit zu beobachtenden Art und Weise der Tätigkeitsentfaltung zähle auch die Art der Finanzierung, wobei die Orientierung an einem Betrieb zu erfolgen habe, der die Existenzgrundlage des Abgabepflichtigen bilden müßte. Im vorliegenden Fall seien die Zinsen für das aufgenommene Fremdkapital im gesamten Beobachtungszeitraum höher als die Betriebseinnahmen. Auch nach der Jahrtausendwende könne mit einem positiven Ertrag der Forstwirtschaft nicht gerechnet werden. Berücksichtige man weiters, daß sich die erste Prognoserechnung vom 12. Februar 1987 gegenüber den tatsächlichen Jahresergebnissen als überaus optimistisch erwiesen habe und daß auch das "ordentliche Betriebsergebnis" in den Jahren 1986 bis 1992 (Ausnahme 1987) weit unter den Prognosen des Beschwerdeführers liege, daß der als betrieblich zu wertende Zinsenaufwand nicht vollständig erfaßt worden sei, daß auch nach wirtschaftlicher Erholung des zusammengebrochenen Holzmarktes ein Wertzuwachs derzeit nicht lukriert werden könne und daß selbst eine kontinuierliche Einnahmensteigerung von 2 % gegenüber einer Ausgabensteigerung von 0,5 % anhand näher dargelegter Umstände nicht realistisch erscheine, so komme ein Gesamtgewinn, wenn überhaupt, erst nach einem nicht mehr überschaubaren Zeitraum (etwa erst ab dem Jahr 2074) in Betracht. Hinsichtlich der Jahre 1989 und 1990 stellte die belangte Behörde diesen Erwägungen auch eine "Kriterienprüfung im Sinne des § 2 Abs. 1 Liebhabereiverordnung" an die Seite. Ergebnis dieser Prüfung sei, daß der Beschwerdeführer "die Liebhabereivermutung gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung nicht widerlegen konnte". Die Ursache der Verluste sei die im Vergleich zu anderen Betrieben exzessive Zinsenbelastung, die der Beschwerdeführer durch den Grundstückserwerb unter enormer Verschuldung bewirkt habe. Der Grundstückserwerb sei aus besonderer Vorliebe des Beschwerdeführers für die Führung einer Forstwirtschaft, verbunden mit den "subjektiven Annehmlichkeiten" einer Eigenjagd und der Ruhelage eines großzügig umgebauten, nicht allzuweit von seinem Arbeitsplatz entfernt gelegenen Jagdhauses, erfolgt. Diese Beurteilung sei, ob mit oder ohne Anwendung der Liebhabereiverordnung, die gleiche. Eine Änderung der Bewirtschaftungsart (durch wesentliche Änderung beim Finanzierungsaufwand) sei nicht erfolgt, wäre aber gegebenenfalls Anlaß für eine neuerliche Beurteilung für die Zukunft.

Mit Beschluß vom 28. September 1993, B 816/93-3, lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde ab; dies der beigegebenen Begründung zufolge auch "im Hinblick auf die Bedeutung der Finanzierung für die Wirtschaftlichkeit einer Betätigung". Mit Beschluß vom 25. November 1993 trat der Verfassungsgerichtshof die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof macht die Beschwerde Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides geltend.

Die belangte Behörde hat die Verwaltungsakten vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat unter Bedachtnahme auf die vom Beschwerdeführer erstattete Replik in einem gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2 VwGG gebildeten Senat erwogen:

Im Beschwerdefall ist hinsichtlich der Streitjahre 1983 bis 1989 noch die Rechtslage vor der Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 322/1990, anzuwenden. Für das Streitjahr 1990 findet diese Verordnung Anwendung.

1. Zu den Jahren 1983 bis 1989:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beantwortung der Frage, ob eine steuerlich relevante Tätigkeit oder Liebhaberei vorliegt, von der Feststellung abhängig, ob mit der Deckung der Ausgaben und - da bloße Kostendeckung nicht genügt - 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. Ist diese Frage zu verneinen, kommt es auf die persönliche Auffassung des Steuerpflichtigen nicht mehr an, seiner subjektiven Einstellung kann nur in Grenzfällen Bedeutung beigemessen werden. Solche subjektive, in Zweifelsfällen als Indiz für das Vorliegen einer steuerlich unbeachtlichen Tätigkeit sprechende Umstände sind insbesondere, daß der Steuerpflichtige über ausreichende andere Einkünfte verfügt, die es ihm erlauben, eine stets verlustbringende Tätigkeit auszuüben. Entscheidend ist somit die Überschußzielungsmöglichkeit, wie sie sich aus der Beobachtung der Entwicklung von Einnahmen und Ausgaben während eines angemessenen Beobachtungszeitraumes ergibt (siehe das hg. Erkenntnis vom 9. Dezember 1992, Zl. 92/13/0077, m.w.N.). Bei Land- und Forstwirtschaften erachtet der Verwaltungsgerichtshof einen fünf- bis achtjährigen Beobachtungszeitraum für angemessen, um beurteilen zu können, ob bloße Anlaufverluste oder nachhaltige Verluste gegeben sind (siehe das hg. Erkenntnis vom 21. Dezember 1988, Zl. 87/13/0149, und das dort zitierte Vorerkenntnis vom 3. Juni 1986, Zl. 86/14/0012, m. w.N.).

Im Mittelpunkt des Beschwerdefalles steht die Frage, ob bei der Beurteilung einer Tätigkeit als Einkunftsquelle auch auf die mit der Aufnahme von Fremdkapital für den Betriebserwerb verbundene Zinsenbelastung Bedacht zu nehmen ist. Diese Frage hat der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 22. Mai 1990, Slg. Nr. 6498/F, und vom 15. Jänner 1991, Zl. 89/14/0187, mit ausführlicher Begründung unter Ablehnung der von Stoll in "Verluste und Verlustquellen im Steuerrecht" vertretenen Rechtsansicht bejaht. Der Beschwerdefall bietet keinen Anlaß, von der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abzugehen, zumal auch der Verfassungsgerichtshof in seinem schon zitierten Ablehnungsbeschluß vom 28. September 1993 auf die Bedeutung der Finanzierung für die Wirtschaftlichkeit einer Betätigung hingewiesen hat. Gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG wird auf die Entscheidungsgründe der zitierten hg. Erkenntnisse verwiesen.

Der Beschwerdevorwurf, die belangte Behörde sei nur wegen des ärztlichen Hauptberufes des Beschwerdeführers zur Beurteilung des Nichtvorliegens einer Einkunftsquelle gelangt, ist deswegen unberechtigt, weil dieses Sachverhaltelement der belangten Behörde lediglich für die zulässige Schlußfolgerung gedient hat, der Erwerb und die Ausübung der Forstwirtschaft KÖNNE auf persönlichen Neigungen des Beschwerdeführers beruhen, weil er bereits über eine Existenzgrundlage verfüge. In diesem Zusammenhang ist auch auf das allerdings bereits zur Liebhabereiverordnung ergangene hg. Erkenntnis vom 22. Dezember 1993, Zlen. 91/13/0128, 0133, hinzuweisen, womit der Verwaltungsgerichtshof die Entscheidung eines Rechtsanwaltes, den überwiegenden Teil der ihm zu Gebote stehenden Zeit, Energie und Arbeitskraft und seine Einkünfte aus der Anwaltstätigkeit seiner landwirtschaftlichen Betätigung zu widmen, auf eine in seiner Lebensführung begründete Neigung zurückgeführt und als Akt der Lebensführung gewertet hat. Wenn die belangte Behörde auf dem Boden des im nunmehrigen Beschwerdefall festgestellten Sachverhaltes ebenfalls zum Ergebnis gelangt ist, nach einem objektiven Maßstab lasse die Tätigkeit innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes keinen Gewinn bzw. Gesamtüberschuß erwarten, weswegen eine besondere Vorliebe des Beschwerdeführers für die Führung der Forstwirtschaft, die mit "subjektiven Annehmlichkeiten" einer Eigenjagd und eines großzügig umgebauten Jagdhauses in Ruhelage verbunden sei, für den Betriebserwerb und für die Betätigung selbst bestimmend gewesen sein müsse, so kann ihr nicht entgegengetreten werden. Dies gilt auch in bezug auf das Jahr 1989, für welches die Liebhabereiverordnung im Beschwerdefall noch nicht anwendbar ist. Abgesehen davon, daß die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid auch für diesen Fall zur selben Beurteilung gelangt ist, stellen sich die Ertragsaussichten für dieses Jahr nicht anders als für die Streitjahre davor dar.

Zum Jahr 1990:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z. 1 Liebhabereiverordnung ist Liebhaberei bei einer Betätigung zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, 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 Wohnbedürfnis dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. Gleiches gilt gemäß Z. 2

dieser Verordnungsstelle bei einer Betätigung, wenn Verluste entstehen aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind. Die Vermutung kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 der Verordnung widerlegt werden.

Mit der Präzisierung des Gesetzes durch § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung trägt der Ordnungsgeber dem von ihm als solchen erkannten Willen des Gesetzgebers Rechnung, die für die Einkunftsquelleneigenschaft entscheidende Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) in Fällen nicht anzunehmen, in denen bei entstehenden Verlusten die Betätigung nach der durch die Lebenserfahrung gestützten inneren Wahrscheinlichkeit überwiegend nicht einen solchen Totalgewinn bezweckt, weil sie entweder im engen Zusammenhang mit durch bestimmte Wirtschaftsgüter manifestierten Lebensbereichen steht, die nicht in erster Linie der Erzielung einkommensteuerbarer Erträge dienen, oder weil ihnen typischerweise eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zugrunde liegt. Diese Zielvorstellung des Ordnungsgebers ist daher bei der Auslegung der Verordnung zu berücksichtigen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 5. Mai 1992, Zl. 92/14/0006).

Fallen bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung Verluste an, so ist gemäß § 2 Abs. 1 dieser Verordnung 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 deren 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).

Gemäß § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung kann die Vermutung im Sinne des § 1 Abs. 2 der Verordnung 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.

Im vorliegenden Fall vermag der Verwaltungsgerichtshof der Beurteilung der belangten Behörde, die forstwirtschaftliche Betätigung des Beschwerdeführers beruhe auf einer besonderen in seiner Lebensführung begründeten Neigung und eigne sich insbesondere im Hinblick auf die gewählte Finanzierungsart bei objektiver Betrachtung nicht zur Erzielung von Gewinnen, aus den schon für die früheren Streitjahre angeführten Gründen nicht entgegenzutreten. Daran vermögen auch die besonderen Verhältnisse in der Forstwirtschaft (lange Umtriebszeiten, forstrechtliche Bestimmungen) nichts zu ändern.

Aus den dargestellten Erwägungen mußte die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abgewiesen werden. Da die maßgebenden Rechtsfragen bereits durch die bisherige Rechtsprechung klargestellt sind, konnte die Entscheidung gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2 VwGG im Dreiersenat getroffen werden.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994, insbesondere deren Art. III Abs. 2.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1995:1993150225.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at