

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

28.06.1972

**Geschäftszahl**

2230/70

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schimetschek und die Hofräte DDr. Heller, Dr. Karlik, Dr. Simon und Dr. Kirschner als Richter, im Beisein des Schriftführers Finanzkommissär Dr. Leitner, über die Beschwerde des HK in A, vertreten durch Dr. Hans Paar, Rechtsanwalt in Graz, Kaiserfeldgasse 29, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 26. September 1969, Zl. B 166/4-I-1969, betreffend Einkommensteuer 1964 und 1965, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

**Begründung**

Der Beschwerdeführer hat seit dem Jahre 1945 einen landwirtschaftlichen Besitz in G. - St.V., R.-straße 61, im Ausmaß von 12,49 ha, davon 5,7 ha landwirtschaftlich und 7,32 ha forstwirtschaftlich genutzt. Er erklärte für 1964 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, und zwar einen Verlust von S 74.791,-- (laut Einnahmen- und Ausgabenrechnung betreffend den landwirtschaftlichen Besitz in G. - St.V.) und einen Verlust von S 7.451,-- (dieser wurde aus der Bewirtschaftung eines Weingartens in O. erzielt), ferner aus Gewerbebetrieb (Einnahmenüberschuß rund S 17.000,--) sonstige Einkünfte ("Grundstücksverkauf") in der Höhe von S 253.458,- sowie unwesentliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

In der Einkommensteuererklärung für 1965 erklärte der Beschwerdeführer Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von S 465,-- (Gewinn aus dem Weingarten in O. laut Bescheid des Finanzamtes Leibnitz) und S 60.166,-- (Verlust laut Einnahmen- und Ausgabenrechnung über den landwirtschaftlichen Besitz in G. - St.V.) und aus Gewerbebetrieb (rund S 200.000,--).

Das Finanzamt Graz-Stadt versagte in den Einkommensteuerbescheiden für 1964 und für 1965 den aus dem landwirtschaftlichen Besitz in G. - St.V. geltend gemachten Verlusten die Ausgleichsfähigkeit mit der Begründung, daß dieser Besitz nicht der Erzielung von Einkünften diene. Dagegen berief der Beschwerdeführer und brachte vor, daß jedenfalls der Wald der Erzielung von Einkünften diene; bei der Frage, ob eine Landwirtschaft Voluptarbesitz sei oder nicht, komme es nicht darauf an, ob in diesem Jahr ein Verlust entstanden sei, sondern darauf, ob das Objekt auf Dauer gesehen die Möglichkeit biete, einen Überschuß der Einnahmen zu erzielen. Der Beschwerdeführer sei gezwungen, an den Gebäuden umfangreichere Reparaturen vorzunehmen, auf die der hohe Verlust zurückzuführen sei. Die objektive Eignung des Besitzes, einen Einnahmenüberschuß zu erbringen, sei allein durch den Waldanteil als gegeben anzusehen. Auch hinsichtlich der Landwirtschaft habe der Beschwerdeführer die Absicht, diese in Zukunft intensiver zu betreiben, sodaß auch daraus voraussichtlich ein Ertrag erzielt werden könne. Das Finanzamt hielt in einem Aktenvermerk folgende Angaben des (in Begleitung seines Rechtsanwaltes erschienenen) Beschwerdeführers fest: Die seit ca. 20 Jahren im Besitz des Beschwerdeführers befindliche Landwirtschaft (G. - St.V.) habe niemals einen Ertrag, sondern immer nur, wenn auch bisher kleine, Verluste ergeben. Im Jahre 1964 habe der Beschwerdeführer begonnen, die Gebäude zu erneuern; die Kosten dafür seien sehr hoch und es sei ein Ende der Reparaturen nicht abzusehen. Die Landwirtschaft werde somit auch in den nächsten Jahren bedeutende Verluste erbringen. Über Vorhalt, daß der Beschwerdeführer in seiner Berufung von einer Intensivierung der Landwirtschaft, die dann Erträge bringen werde, gesprochen habe, habe der Beschwerdeführer keine konkreten Angaben darüber machen können, wie diese Intensivierung aussehen und welchen Ertrag sie bringen werde. Das Finanzamt veranlaßte die Überprüfung durch einen landwirtschaftlichen Sachverständigen. Dieser führte in seiner Stellungnahme vom 15. Juli 1968 aus, daß es sich "um eine voll arrondierte Fläche mittlerer Geländeeignung" handle; sämtliche zur Landwirtschaft gehörenden Grundparzellen seien verpachtet. Auf Grund des Lokalaugenscheines habe

festgestellt werden können, daß einerseits das Wohngebäude hinsichtlich seines Zustandes und seiner Ausstattung "weit über das ortsübliche zu stellen" sei, andererseits das ehemalige Stallgebäude als ländliches Privatmuseum eingerichtet worden sei, somit nicht mehr landwirtschaftlich genutzt werde. Ein weiteres Wirtschaftsgebäude diene lediglich der Aufbewahrung von Gartengeräten und Handwerkszeug. Außerhalb dieser drei Gebäude sei in letzter Zeit ein neues Wohngebäude mit zwei Garagen errichtet worden. Das Finanzamt richtete an den Beschwerdeführer einen Vorhalt, in dem es unter anderem auf die seit 1945 erzielten Verluste sowie darauf hinwies, daß auch in den nächsten Jahren im Hinblick auf die zur Erneuerung der diversen Gebäude entstehenden Kosten keine Aussicht, einen Gewinn zu erzielen, bestehe; der Beschwerdeführer habe erklärt, im Hinblick auf sein Alter und seine berufliche Tätigkeit, die ihn zwingt, fast ununterbrochen (auch sonn- und feiertags) unterwegs zu sein, einen Ruhesitz zu benötigen. Der Beschwerdeführer werde aufgefordert, nähere Angaben über die von ihm behauptete Intensivierung der Landwirtschaft zu machen. Der Beschwerdeführer erklärte dazu in einer schriftlichen Stellungnahme, es sei richtig, daß die Landwirtschaft in den vergangenen Jahren keinen Ertrag gebracht habe; die Verluste hätten sich jedoch nur daraus ergeben, daß mit Rücksicht auf notwendige Instandsetzungsarbeiten Ausgaben entstanden seien. Eine Intensivierung der Bewirtschaftung sei schon darin gelegen, daß ein größerer Teil forstwirtschaftlich genutzt werde. Der Beschwerdeführer legte eine "gutachtliche Äußerung" der Bezirkskammer für Land- und Forstwirtschaft Graz vom 28. Jänner 1969 vor. Aus dieser ergibt sich unter anderem, daß der Betrieb mit Licht- und Kraftstrom versorgt sei und daß außer den üblichen land- und forstwirtschaftlichen Geräten ein E-Motor, eine Kreissäge und ein für Bergbauernbetriebe geeigneter Motormäher vorhanden sei. Die Bewirtschaftung des Betriebes werde größtenteils mit Hilfe von Tagelöhnern und Lohnfuhrwerken betrieben. Zusammenfassend heißt es in dieser Stellungnahme, daß es sich eindeutig um einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb handle und daß sowohl das Wohnhaus als auch die vorhandenen Wirtschaftsgebäude der Anzahl wie dem Umfang nach zum Betriebsausmaß passen, erforderlich seien und als integrierender Bestandteil zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören. Das Finanzamt richtete in der Folge einen weiteren Vorhalt an den Beschwerdeführer, den dieser nicht beantwortete.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise, in dem vor dem Verwaltungsgerichtshof strittigen Punkt der Voluptuareigenschaft des landwirtschaftlichen Besitzes jedoch nicht Folge. Die belangte Behörde stellte aus den Berufungsausführungen und aus dem übrigen Akteninhalt fest, daß dem alleinstehenden Beschwerdeführer eine landwirtschaftliche Bewirtschaftung des Grundbesitzes im Hinblick auf seine berufliche Tätigkeit als Werbekaufmann, die ihn fallweise sogar sonn- und feiertags in Anspruch nehme, nicht möglich sei; der Beschwerdeführer habe selbst angegeben, er benötige einen Ruhesitz und besitze auf Grund seiner Vorliebe für die Natur und das Landleben die gegenständliche Liegenschaft; er habe erst in Zukunft die Absicht, die Land- und Forstwirtschaft intensiver zu betreiben. Ferner habe der Beschwerdeführer angegeben, daß sein Besitz, wie schon seit 20 Jahren, auch künftighin nur Verluste erbringen werde. Sämtliche landwirtschaftlich genutzten Grundparzellen seien, wie die zuständige Geschäftsabteilung in einem Lokalausweis festgestellt habe, verpachtet; die Ausstattung des Wohngebäudes gehe weit über das ortsübliche Maß hinaus, das ehemalige Stallgebäude sei als ländliches Privatmuseum eingerichtet. Die Verluste seien daher hauptsächlich auf diese Gebäudeinvestitionen zurückzuführen; betriebliche Investitionen seien vom Beschwerdeführer nicht durchgeführt worden, außer einem hölzernen Geräteschuppen seien keine Wirtschaftsgebäude vorhanden. Der Beschwerdeführer halte kein Nutzvieh und besitze keine speziellen land- und forstwirtschaftlichen Geräte. All diese Umstände seien dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 8. April 1969 vorgehalten worden, der Beschwerdeführer habe jedoch keine Gegenargumente mehr vorgebracht. Die belangte Behörde zog aus all dem den Schluß, es könne von einer Führung des Betriebes nach landwirtschaftlichen Grundsätzen keine Rede sein, die Tätigkeit des Beschwerdeführers beschränke sich vielmehr auf den Umfang einer bloßen Vermögensverwaltung. Den Ausführungen des Beschwerdeführers über seine Absicht, in Zukunft eine intensivere Betriebsführung zu entfalten, hielt die belangte Behörde entgegen, daß der Beschwerdeführer in den Streitgegenständlichen Jahren keine konkreten Maßnahmen getroffen habe, die eine ernste Absicht in dieser Richtung erkennen lassen. Abgesehen davon würde die Verwirklichung dieser Absicht kaum eine kostendeckende Bewirtschaftung erwarten lassen, da der Beschwerdeführer nicht Landwirt sei und von seiner gewerblichen Tätigkeit voll in Anspruch genommen sei. Im übrigen würden die derzeit ohnehin verpachteten Parzellen von fremden Arbeitskräften bewirtschaftet bzw. genutzt; auch deshalb sei die Erzielung eines wirtschaftlichen Nutzens aus der gegenständlichen Liegenschaft nahezu ausgeschlossen. Die Äußerung der Bezirkskammer für Land- und Forstwirtschaft liefere bloß eine Betriebsbeschreibung und besage nichts über eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit des Beschwerdeführers. Aus diesem Sachverhalt und insbesondere aus der Tatsache, daß bisher nur Gebäudeinstandsetzungen bzw. Herstellungen stattgefunden haben, lasse sich der Schluß ziehen, daß das Streben des Beschwerdeführers bisher auf die Errichtung eines Landbesitzes zu Erholungszwecken gerichtet gewesen sei.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vom Verfassungsgerichtshof gemäß Art. 144 Abs. 2 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof abgetretene Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 3 Z. 1 EStG 1953 unterliegen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft der Einkommensteuer. Sie sind nach § 2 Abs. 4 Z. 1 dieses Gesetzes mit dem Gewinn anzusetzen. Ein allfälliger Verlust wird gemäß § 2 Abs. 2 EStG mit den Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen bzw. unter den im § 10 Abs. 1 Z. 5 EStG genannten Voraussetzungen vom Einkommen späterer Jahre als Sonderabgabe abgezogen. Die Ausgleichsfähigkeit oder auch Abzugsfähigkeit eines Verlustes hängt aber davon ab, daß der Verlust innerhalb der Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft entstanden ist. Von einer Land- und Forstwirtschaft kann nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann die Rede sein, wenn der betreffende Betrieb nach wirtschaftlichen Grundsätzen geführt wird und dabei - auf die Dauer gesehen - nach objektivem Maßstab die Möglichkeit besteht, einen Gewinn zu erzielen, und wenn der Wille des Wirtschaftenden darauf gerichtet ist, nicht bloß die Kosten des Betriebes zu decken, sondern auch eine wirtschaftliche Nutzung zu erreichen. Sonst liegt Liebhaberei und demnach keine bei der Einkommensteuer beachtliche Einkunftsart vor (vgl. u.a. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. Dezember 1950, Slg. Nr. 299/F, vom 25. September 1959, Slg. Nr. 2071/F, vom 16. September 1966, Zl. 773/66, und vom 16. September 1970, Zl. 1437/68). Bei der Entscheidung, ob eine Landwirtschaft objektiv gesehen einen Ertrag verspricht, kommt es insbesondere auf die Lage und Größe des Besitzes, die Bodenbeschaffenheit, die Kulturgattung und die tatsächliche Bewirtschaftungsweise an (vgl. die Erkenntnisse vom 24. Juni 1960, Slg. Nr. 2256/F, und vom 21. September 1963, Zl. 549/62). Neben objektiven Merkmalen sind aber auch subjektive Momente wie die Beweggründe des Ankaufs, Aufenthalt auf dem Besitz, Vorhandensein anderer Einkommensquellen und anderes in Erwägung zu ziehen (vgl. Erkenntnis vom 8. Dezember 1950, Slg. Nr. 299/F).

Die belangte Behörde hat die Voluptuareigenschaft des land- und forstwirtschaftlichen Besitzes mit der Begründung bejaht, daß "von einer Führung des Betriebes nach landwirtschaftlichen Grundsätzen keine Rede sein" könne und hinzugefügt, selbst bei Verwirklichung der Absicht, in Zukunft eine intensivere Betriebsführung zu entfalten, sei "kaum eine kostendeckende Bewirtschaftung zu erwarten". Die Beschwerde wendet dagegen vor allem ein, schon im Hinblick auf den Waldanteil (dieser beträgt laut Beschwerde 6,1626 ha) sei objektiv die Möglichkeit einer Gewinnerzielung gegeben. Damit vermag aber eine Rechtswidrigkeit des Bescheides nicht mit Erfolg dargetan zu werden. Wohl ist bei der in Österreich häufig gegebenen Struktur kleinerer und mittlerer Landwirtschaften im Regelfall eine wirtschaftlich und daher auch steuerrechtlich als Einheit zu beurteilende Zusammenfassung der Landwirtschaft und der Forstwirtschaft anzunehmen. Das gilt aber dann nicht, wenn - wie im Beschwerdefall - die sonst als landwirtschaftliche Tätigkeit zu beurteilende Tätigkeit nicht im Rahmen einer planmäßigen Bewirtschaftung erfolgt, sondern sich, wie weiter unten noch dargelegt werden wird, als Liebhaberei erweist. In einem solchen Fall stellt der Forstbesitz keine betriebswirtschaftliche Ergänzung der bäuerlichen Betätigung dar, sondern ist von dem landwirtschaftlichen Besitz getrennt zu beurteilen. Daher kann nicht aus der bloßen Tatsache des Eigentums an einem Wald darauf geschlossen werden, daß auch die noch vorhandene landwirtschaftliche Fläche eine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuergesetzes bildet.

Was nun die von der belangten Behörde verneinte, vom Beschwerdeführer jedoch behauptete Führung des Betriebes, insbesondere des landwirtschaftlich genutzten Teiles, nach wirtschaftlichen Grundsätzen anlangt, so ist der Beschwerde insoweit recht zu geben, als die Entwicklung von 1945 bis einschließlich 1963 für die Frage, wie der Beschwerdeführer in den Streitjahren gewirtschaftet hat, nicht allein ausschlaggebend ist, vorausgesetzt allerdings, daß sich der Besitz überhaupt dazu eignet, bei wirtschaftlicher Führung einen Gewinn zu erbringen. Die belangte Behörde konnte aber auf Grund des von ihr einwandfrei geführten Ermittlungsverfahrens mit Recht diese Frage verneinen. Wie sich aus der Einnahmen- und Ausgabenrechnung für 1964 und 1965 ergibt, hat der Beschwerdeführer außer dem Nutzungswert der eigenen Wohnung (S 240,-) Einnahmen aus Verpachtung (je S 350,- in den Streitjahren) sowie Einnahmen aus dem Eigenverbrauch an Obst (S 65,- und S 420,-) sowie Einnahmen aus dem Verkauf von Preßobst (S 535,50 und S 1.300,-) ausgewiesen. Die in der Beschwerde dargestellte und im wesentlichen mit der Stellungnahme der Bezirkskammer für Land- und Forstwirtschaft G. übereinstimmende Ausstattung mit landwirtschaftlichen Geräten ist bei dieser Sachlage nicht geeignet, die Führung eines landwirtschaftlichen Betriebes nach wirtschaftlichen Grundsätzen darzutun. Die Aufzählung von landwirtschaftlichen Geräten, darunter auch solche, die in einem unbestrittenermaßen viehlos geführten Betrieb gar nicht benötigt werden, ist kein Beweis dafür, daß davon auch, und zwar so, daß objektiv gesehen auch eine Gewinnmöglichkeit besteht, Gebrauch gemacht wurde. Den an den Beschwerdeführer gerichteten Vorhalt vom 8. April 1969, in dem unter anderem festgehalten ist, daß sämtliche zur Landwirtschaft gehörenden Grundparzellen verpachtet seien und daß der Besitz nicht mehr landwirtschaftlich genutzt werde, hat der Beschwerdeführer nicht beantwortet.

Da die belangte Behörde zutreffend annehmen konnte, daß der Besitz nicht so bewirtschaftet wird, daß daraus ein Gewinn erzielt werden kann, ist es unerheblich, ob ihre weitere Auffassung, daß eine kostendeckende Bewirtschaftung an sich "kaum" zu erwarten sei, zutreffend ist oder nicht. Die Erklärung des Besitzes zum Bergbauernbetrieb durch die auf das Landwirtschaftsgesetz gegründete Verordnung des Bundesministeriums für Land- und Forstwirtschaft, BGBl. Nr. 78/1971, vermag an der für den Bereich des Einkommensteuerrechtes und auf Grund des Einkommensteuergesetzes getroffenen Entscheidung über die Voluptuareigenschaften des Besitzes nichts zu ändern.

Aus diesen Erwägungen erweist sich die Beschwerde als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1965 abzuweisen war.

Wien, am 28. Juni 1972

**European Case Law Identifier**

ECLI:AT:VWGH:1972:1970002230.X00