

In Anbetracht dieser Feststellungen bitten wir den Europarat, den Ländervertretern eine Gesetzgebung, die folgende Punkte vorsieht, vorzuschlagen:

1. Die Erlaubnis für die Schloßbesitzer, in ihren Steuererklärungen die für die Erhaltung und Instandsetzung ihrer Schlösser gemachten Aufwendungen absetzen zu dürfen,
2. Die Befreiung von der Grundsteuer,
3. Eine Regelung der Bewertung der Schlösser im Erbfall durch Festsetzung des Wertes auf 0 oder zumindest auf einen außerordentlich verminderten Betrag.

Der Generalsekretär
J. A. de Zwaan
Der Präsident
H. de Tuyll Serooskerken

RESOLUTION DES I.B.I. — EGGERSBERG 1. XI. 1971

Der Wissenschaftliche Beirat im Internationalen Burgeninstitut (I.B.I.) hat aus Anlaß seines XI. Kongresses am 28. IX. — 1. X. 1971 in Eggersberg das Thema behandelt:

Die Festungssysteme des 16.—18. Jahrhunderts als Fortsetzung des mittelalterlichen Wehrbaus unter nationalen Gesichtspunkten betrachtet; historische Baudaten, gegenwärtiger Zustand der Festungen und die praktischen Methoden zu ihrer Erhaltung und Instandsetzung.

Nach Kenntnisnahme der Referate aus 15 Ländern (Bundesrepublik Deutschland, England, Griechenland, Holland, Italien, Jugoslawien, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, Spanien, Tschechoslowakei und Ungarn) unterbreitet der wissenschaftliche Beirat des I.B.I. den Regierungen und verantwortlichen Ministerien die folgenden Empfehlungen:

1. Die Festungen und Stadtbefestigungen des 16., 17. und 18. Jahrhunderts sind häufig vollkommen aufgegeben oder der Stadtentwicklung geopfert worden. Gelegentlich sind Ruinen

oder Teile erhalten geblieben wie Stadt- oder Festungstore, Teile von Mauern und Gräben, die letzteren gelegentlich hinter Neubauten verborgen, die in Einzelfällen davorgesetzt wurden —

2. Die wenigen Beispiele von Festungswällen und Stadtbefestigungen mit Bastionen, Toren und Gräben stellen Baudenkmäler des 16., 17. und 18. Jahrhunderts von großer Seltenheit und daher von besonderem Wert dar —
3. Die Stadtbefestigungen, die erhalten blieben, sollten Gegenstand besonderer Aufmerksamkeit sein; sie sollten bei der Stadtplanung als Teile des historischen Kernes in die Schutzzone einbezogen sein —
4. In Anbetracht ihrer vorbenannten Seltenheit wird empfohlen, die Wehrbauten des 16., 17. und 18. Jahrhunderts freizulegen, sichtbar zu machen und zu sichern —
5. Die Sichtbarmachung des Befestigungsringes ist von besonderem Interesse, weil dieser eine sichtbare Umschließung des historischen Stadtkernes darstellt. In den Grünflächen der nicht eingefüllten Gräben können Erholungsstätten entstehen und gleichzeitig geben diese, durch den insofern bereicherten Bestand der Stadt, einen weiteren Anreiz für den Fremdenverkehr —
6. Die einmal freigelegte und instandgesetzte Stadtbefestigung stellt einen beträchtlichen städtebaulichen Wert dar, indem sie eine natürliche Abgrenzung zwischen dem historischen Zentrum und den neueren Stadtgebieten bildet, die jenes umgeben und von denkmalpflegerisch untergeordneter Bedeutung sind —
7. Die Stadtbefestigung bietet nicht nur Möglichkeiten zur optischen Darstellung der Stadtteile, sie kann auch zur Erleichterung des Verkehrs durch Anlage von parallelen Ringstraßen genutzt werden —
8. Wenn auch die Festungen und Ruinen zunächst keinen praktischen Wert zu haben scheinen, so sind sie in historischer Hinsicht um so wertvoller. Einmal instandgesetzt, können sie Ziele für Spaziergänger und Wanderer sein. Sie können Gegenstand der Forschung sein und zur allgemeinen Belehrung beitragen —
9. Um diese Typen von Baudenkmalern als Zeugen der Landesgeschichte zu erhalten, sollte erstrebt werden, ihnen eine neue Funktion im Leben der Gegenwart zu geben, die zusammen mit der vorerwähnten historischen Bedeutung ihre Erhaltung und Pflege rechtfertigt.

Der Leiter des Wissenschaftlichen Beirates
Piero Gazzola

△ 93

Dobroschke + Partner, Rechtsanwälte

BURGEN UND SCHLÖSSER IM STEUERRECHT II

Liebhabelei im allgemeinen¹⁾

In zwangloser Folge werden steuerlich relevante Fragen über Burgen und Schlösser behandelt, die Abhandlung I siehe B+S 1971/II, Seite 37 ff

¹⁾ „Liebhabelei und Kulturgüter“ wird Gegenstand eines späteren Beitrages sein

Der Einkommensteuer unterliegen:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb
3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
7. Sonstige Einkünfte

Verlustausgleich — Liebhabelei — Gewerbebetrieb

Wie bereits in Heft 1971/I vom Mai d. J. besprochen, sind Erhaltungsaufwendungen für Burgen und Schlösser (Kulturgüter), je nachdem diese zu einem Betriebsvermögen (z. B. das Betriebsgebäude einer Schloßbrauerei) oder zu einem Privatvermögen gehören, Betriebsausgaben oder Werbungskosten (z. B. bei Vermietung und Verpachtung an einen Hotelier) bzw. bei privater Eigennutzung steuerlich nicht abzugsfähige Ausgaben (sogenannte Lebenshaltungskosten; § 12 EStG).

Betriebsausgaben mindern den Gewinn aus Gewerbebetrieb oder aus Land- und Forstwirtschaft. Werbungskosten mindern die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Übersteigen die Aufwendungen die Einnahmen, führen sie als negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Vermietung und Verpachtung nach Verrechnung mit den positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten zur Minderung des zu versteuernden Einkommens.

1. Verlust und Verlustausgleich

Verlust ist jede steuerlich zu beachtende Minderung des Betriebsvermögens (bei Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich) bzw. der Überschuß der Betriebsausgaben über die

Betriebseinnahmen oder der Werbungskosten über die Einnahmen.

Der Verlustausgleich i. S. des § 2 Abs. 2 Satz 1 EStG bedeutet Beseitigung der Verminderung eines Verlusts aus einer Einkunftsart durch Verrechnung mit positiven Einkünften aus einer anderen Einkunftsart, und zwar des gleichen Veranlagungszeitraums, d. h. im Entstehungsjahr des Verlustes. Zu unterscheiden vom Verlustausgleich ist der Verlustabzug i. S. des § 10 des EStG. Er beeinflußt nicht den Gesamtbetrag der Einkünfte, sondern das Einkommen. Er bezieht sich nicht auf Verluste des laufenden Veranlagungszeitraums, sondern auf Verluste aus bereits zurückliegenden Veranlagungszeiträumen innerhalb der gleichen Einkunftsart.

Während sich der Verlustausgleich grundsätzlich auf die negativen Einkünfte verschiedener Einkunftsarten erstreckt, ist der Verlustabzug innerhalb derselben Einkunftsart auf Verluste aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit beschränkt und davon abhängig, daß die Verluste aufgrund ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt werden.

Der Verlustausgleich geht dem Verlustabzug vor.

Allgemein ausgeschlossen ist der Ausgleich eines Verlustes mit positiven Einkünften bei allen Verlusten, die außerhalb der in § 2 Abs. 3 EStG aufgeführten 7 Einkunftsarten²⁾ entstehen, z. B. als Verluste aus Liebhabelei.

2. Liebhaberei – Gewerbebetrieb

Das Einkommensteuergesetz will die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Einzelnen erfassen. Hieraus folgt, daß nur solche Tätigkeiten unter eine der in § 2 Abs. 3 EStG²⁾ aufgezählten Einkunftsarten gerechnet werden dürfen, die, auf eine größere Zahl von Jahren gesehen, der Erzielung positiver Einkünfte dienen. Fehlt es an diesen Voraussetzungen, so fallen die wirtschaftlichen Ergebnisse der Tätigkeit unter keine der 7 Einkunftsarten des EStG. Verluste aus einer solchen Tätigkeit können nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden, Gewinne bleiben aber auch unberücksichtigt. Man spricht in diesen Fällen von „Liebhaberei“. Hier fehlt die Absicht, die Liebhabertätigkeit als Einkunftsquelle zu nutzen. Die Tätigkeit wird nicht mit dem Streben nach Vermögensmehrung, also nicht aus wirtschaftlichen Gründen, sondern aus anderen, persönlichen Gründen, betrieben. Nicht ernstliche Ausübung eines Berufes, sondern das ernsthafte Rechnen mit einem Ausgleich zwischen Aufwand und Ertrag und einem, wenn auch bescheidenen Nutzen (Einkommen), unterscheidet die einkommensteuerrechtlich bedeutsame Tätigkeit von der Liebhaberei³⁾.

Auch bei einem passionierten Landwirt, der seinen Betrieb nicht nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen führt, so daß auf die Dauer gesehen überhaupt nicht nachhaltig mit Gewinn gearbeitet werden kann, liegt Liebhaberei vor. Das Motiv des Steuerpflichtigen liegt in der Befriedigung privater Bedürfnisse.

Als Liebhabereibetriebe kommen vorwiegend die Dauerverlustbetriebe in der Landwirtschaft in Betracht, deren Inhaber die laufenden Verluste wegen ihrer sonstigen hohen Einkünfte anderer Art aushalten. Die hohen Bewirtschaftungskosten beispielsweise eines objektiv auf die Dauer ertragsunfähigen Landgutes durch einen Industriellen mit hohem sonstigen Einkommen sind Kosten einer gesteigerten Lebenshaltung und steuerlich nicht abzugsfähig.

Das Nicht-Streben nach Vermögensmehrung unterscheidet den Liebhabereibetrieb vom Gewerbebetrieb. Voraussetzung für die Annahme eines Gewerbebetriebes ist u. a. immer die Gewinnerzielungsabsicht, d. h. einen Überschuß der Betriebs-einnahmen über die Betriebsausgaben zu erzielen. Es genügt, daß eine Vermögensmehrung erstrebt wird. Daß tatsächlich ein Gewinn erwirtschaftet wird, ist nicht erforderlich⁴⁾.

Hat die Betätigung lediglich das Ziel, die Selbstkosten durch Einnahmen zu decken, so ist ein Gewinnstreben und damit ein Gewerbebetrieb nicht gegeben. Zu den Selbstkosten gehören u. a. Löhne, allgemeine Betriebskosten, wie insbesondere die Instandhaltungskosten, Verwaltungskosten, Kosten für Heizung, Wasser, Straßenreinigung, Müllabfuhr, Beleuchtung, Haftpflichtversicherung, Hauswart und Reinigung sowie Absetzungen für Abnutzung.

In einem Urteil⁵⁾ entschied der BFH, daß in der Regel ein Gewerbebetrieb gegeben sei, wenn Schlösser ihre Sammlungen gegen Eintrittsgelder zur Besichtigung freigeben.

In der Begründung des Urteils heißt es u. a. wie folgt:

Bei dem Verkauf der Eintrittskarten handelt es sich nicht um einmaliges Tun, das sich auf einen längeren Zeitraum erstreckt, sondern um eine Vielzahl von gleichartigen und sich immer wiederholenden Handlungen, die auf die Erzielung von Einkünften gerichtet sind. Zur Durchführung dieser Tätigkeit besteht auch eine den Verhältnissen angepaßte Organisation. Es werden Angestellte, die im übrigen auch mit anderen Aufgaben betraut sein können, für den Verkauf der Eintrittskarten und für die Regelung des Besucherverkehrs bereitgestellt...

Hierbei ist es unerheblich, ob der vom Steuerpflichtigen in den Vordergrund gestellte Überwachungszweck oder die durch die Führung gebotenen Leistungen für die Besucher von größerer Bedeutung sind. Die Einnahmen und Ausgaben für die Schloßbesichtigung werden von der Vermögensverwaltung auch als solche getrennt von den übrigen Einkünften ausgewiesen.

Im vorliegenden Fall waren allerdings seit längerer Zeit Einnahmen in erheblicher Höhe angefallen, die zu beachtlichen Überschüssen geführt hatten, so daß hieraus ein Gewinnstreben gefolgert werden mußte.

Man wird daher die Frage, ob die Erhebung von Eintrittsgeldern für Schloßbesichtigungen steuerlich als Gewerbebetrieb anzusehen ist, von Fall zu Fall unterschiedlich beurteilen müssen. Oft wird die für einen Gewerbebetrieb erforderliche Voraussetzung der Gewinnerzielungsabsicht – daß tatsächlich Gewinne erzielt werden, ist nicht notwendig – nicht vorliegen. Man will nur die Selbstkosten decken. Durch die Eintrittsgelder dürften in vielen Fällen kaum die Personal- und Reinigungskosten aufgebracht werden. Die Eigentümer von Schlössern und Burgen wollen dadurch, daß

sie Räume und Sammlungen der Öffentlichkeit zur Verfügung stellen, lediglich ihre erheblichen Erhaltungskosten mindern, ganz abgesehen davon, daß die Kulturgüter vielfach der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden, weil dies Voraussetzung für steuerliche Vergünstigungen ist. Die Minderung der Unterhaltungslast ist jedoch nicht gleichbedeutend mit der für einen Gewerbebetrieb erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht.

3. Liebhaberei und Rechtsprechung

Liebhabereibetriebe sind keine Gewerbebetriebe, da die Gewinnerzielungsabsicht fehlt. Sie unterliegen daher weder der Gewerbesteuer noch der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer.

Der Begriff des Liebhabereibetriebes ist gesetzlich nicht geregelt. Er ist durch die Rechtsprechung entwickelt worden. Bei der Mehrzahl der entschiedenen Fälle handelt es sich um landwirtschaftliche Betriebe, wo die Frage des Liebhabereibetriebes am häufigsten auftritt.

Nach der Rechtsprechung kommt es für die Abgrenzung zwischen Liebhaberei und einer einkommensteuerlich bedeutsamen Tätigkeit (z. B. Land- und Forstwirtschaft; Gewerbebetrieb) entscheidend darauf an, ob der Betrieb nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführt und nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen nachhaltig mit Gewinn arbeiten kann. Ob diese Voraussetzungen gegeben sind, beurteilt sich nicht nach der subjektiven Auffassung des Steuerpflichtigen, sondern nach den objektiven Verhältnissen⁶⁾.

Es muß auf die Dauer und auf lange Sicht betrachtet ein Gewinn erstrebt werden. Das bedeutet, daß der Inhaber auf einen Zustand hinarbeiten muß, bei dem der Betrieb wenigstens einen bescheidenen Überschuß abwirft⁷⁾. Dies schließt nicht aus, daß der Betrieb durch einen Verwalter oder sonstige dritte Personen bewirtschaftet wird. Dann liegt ein landwirtschaftlicher Erwerbsbetrieb und keine Liebhaberei aber nur dann vor, wenn ungeachtet der Verwaltung noch ein, wengleich nur bescheidener Gewinn des Betriebsinhabers angestrebt wird und erreichbar ist. Denn es kommt darauf an, daß der Betrieb in der Hand des Inhabers sich als eine Einkunftsquelle i. S. des Einkommensteuerrechts darstellt. Ist dies der Fall, so müssen Verluste wie Gewinne einkommensteuerrechtlich berücksichtigt werden.

Bei der Beurteilung eines landwirtschaftlichen Betriebes unter den vorstehend erörterten Voraussetzungen muß stets ein längerer Zeitraum in Betracht gezogen werden. Der Umstand, daß ein Betrieb nachhaltig mit Verlust abschließt, rechtfertigt nicht ohne weiteres seine Kennzeichnung als „Liebhaberei“. Es kommt vielmehr darauf an, auf welche Ursachen die Verluste zurückzuführen sind. Letzten Endes ist entscheidend, ob der Betrieb auf lange Sicht einen Ausgleich zwischen Aufwand und Ertrag erwarten kann⁸⁾. Bei einem nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen der landwirtschaftlichen Betriebswirtschaftslehre geführten Betrieb mit Dauerverlusten ist nicht denkbar, da diese Grundsätze, wie auch in anderen Betrieben der Betriebswirtschaft, auf die Erreichung eines ausgeglichenen Ergebnisses und die Erzielung einer angemessenen Rendite abgestellt sind⁹⁾, daß dieses Ziel nicht mindestens angestrebt wird.

Die Feststellung, ob ein Liebhabereibetrieb vorliegt, liegt im wesentlichen auf dem Gebiet der Tatsachenwürdigung, so daß es einer sorgfältigen Erforschung des Sachverhalts bedarf.

Eine nicht unerhebliche Rolle spielt bei der Prüfung, ob beispielsweise ein Gewerbebetrieb oder ein Liebhabereibetrieb vorliegt, ob es sich bei der Tätigkeit, die nicht oder zunächst nicht wirtschaftliche Erfolge aufzuweisen hat, um einen Steuerpflichtigen handelt, dem sonst erhebliche Einkünfte zur Verfügung stehen. Übt ein solcher Steuerpflichtiger zusätzlich eine Betätigung aus, die nur oder nahezu nur und ständig mit Verlusten verbunden ist, so liegt an sich schon die Annahme nahe, daß es sich bei dieser besonderen Betätigung nicht um eine solche handelt, die wirtschaftlichen Erfolgen dienen soll oder dienen kann¹⁰⁾. Außerdem greift hier die Erwägung ein, daß ein Steuerpflichtiger ohne sonstige ausreichenden Einkünfte eine solche Sondertätigkeit nicht oder jedenfalls nicht auf die Dauer ausüben könnte.

Je größer ein Betrieb ist und je mehr er sich auch äußerlich, insbesondere durch eine ordnungsmäßige Buchführung, als der Gewinnerzielung dienender Betrieb darstellt, desto weniger leicht wird Liebhaberei angenommen werden können.

4. Anlaufverluste

In den ersten Jahren einer Tätigkeit anfallende Verluste (sogenannte Anlaufverluste) sind noch kein Beweiszeichen

³⁾ RFH-Urteil vom 14. 9. 1929, RStBl S. 329;

RFH-Urteil vom 17. 10. 1940, RStBl 1941 S. 61;

BFH-Urteil vom 2. 11. 1965, BStBl 1966 III S. 255;

BFH-Urteil vom 23. 1. 1969, BStBl II S. 340

⁴⁾ Vgl. Abschnitt 12 a Gewerbesteuerrichtlinien; BFH-Urteil vom 7. 4. und 13. 7. 1967 (BStBl III S. 467 und 690)

⁵⁾ BFH-Urteil vom 1. 8. 1957, BStBl III S. 355

⁶⁾ S. BFH-Urteil vom 27. 6. 1968, BStBl II S. 815

⁷⁾ S. BFH-Urteil vom 23. 1. 1969, BStBl II S. 340

⁸⁾ S. RFH-Urteil vom 26. 5. 1937, StuW 1937 Nr. 419

⁹⁾ S. FG-Urteil vom 29. 9. 1954, EFG 1955 S. 5 rkr.

¹⁰⁾ RFH-Urteil vom 17. 10. 1940, RStBl 1941 S. 6

¹¹⁾ BFH-Urteil vom 6. 5. 1954, BStBl 1954 III S. 197
¹²⁾ BFH-Urteil vom 18. 12. 1969, BStBl 1970 II S. 377
¹³⁾ RFH-Urteil vom 14. 3. 1929, RStBl S. 329
¹⁴⁾ FG-Urteil vom 29. 9. 1954, EFG 1955 S. 67
¹⁵⁾ BFH-Urteil vom 2. 11. 1965, BStBl 1966 III S. 255
¹⁶⁾ BFH-Urteil vom 7. 11. 1963, BStBl 1964 III S. 181; die heutige Lösung ergibt sich aus § 4 Abs. 5 Ziff. 3 EStG. Nach § 4 Abs. 5 Ziff. 3 EStG sind Aufwendungen für Jagd und ähnliche Zwecke keine Betriebsausgaben
¹⁷⁾ Der Betrieb 1967 S. 873
¹⁸⁾ Der Betriebs-Berater 1966 S. 890

für Liebhaberei. Entscheidend ist, ob eine Tätigkeit bei objektiver Betrachtung und rationaler Wirtschaftsweise auf die Dauer gesehen mit Gewinnstreben vorgenommen wird¹¹⁾. Mit welcher Dauer von Anfangsverlusten zu rechnen ist, entscheidet sich nach dem Einzelfall. Jedenfalls ist beim Vorliegen einer auf längere Zeit hindurch verlustbringenden Anlaufzeit nicht ohne weiteres das Vorliegen eines Liebhabereibetriebes gerechtfertigt. Es ist aber stets zu fragen, ob es sich noch um eine Anlaufzeit handelt. Bei Zuchtbetrieben beispielsweise wird dies nur durch Sachverständigengutachten zu klären sein.

Nach der Rechtsprechung¹²⁾ ist zu prüfen, ob es sich um einen Betrieb handelt, der geeignet ist, nach einer den Umständen des Falles angemessenen Aufbau-Anlaufzeit nachhaltig mit Überschuß zu arbeiten. Dabei kann nicht gefordert werden, daß der Überschuß eine Größenordnung aufweist, die es dem Steuerpflichtigen erlaubt, neben der Beschäftigung eines Verwalterehepaares und sonstiger Hilfskräfte aus dem Ertrag auch seine volle eigene Existenz zu bestreiten.

Es ist vielmehr ausreichend, wenn auf die Dauer gesehen überhaupt ein Überschuß erzielbar ist und vom Steuerpflichtigen angestrebt wird. Dabei ist von einem wirtschaftlichen Begriff des „Überschusses“ auszugehen. Gewinnminderungen, die lediglich auf der Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen beruhen, und ähnliche bloße Buchverluste, bleiben bei der anzustellenden Berechnung außer Betracht. Die Aufnahme einer Tätigkeit kann sich auch nachträglich als Fehlmaßnahme herausstellen. Dann darf nicht gefolgert werden, daß von Anfang an Liebhaberei vorgelegen habe. Andererseits können nicht in jedem Fall die Verluste der ersten Jahre einer Tätigkeit als Anlaufverluste steuerlich berücksichtigt werden. Es kann vielmehr von Anfang an Liebhaberei vorgelegen haben, insbesondere bei Betrieben, die nach der Lebenserfahrung für eine Liebhaberei in Betracht kommen und vom Steuerpflichtigen von vornherein in der Art eines typischen Liebhabereibetriebes geführt werden (z. B. Landgut eines Industriellen).

5. Verluste nach Gewinnjahren

Bei Verlusten nach Gewinnjahren liegt regelmäßig keine Liebhaberei vor, wenn der Steuerpflichtige zur Erhaltung der Einkommensquelle für erhoffte günstigere Jahre den Betrieb trotz der Verluste aufrecht erhält¹³⁾.

Ist nach verlustbringenden Anlaufjahren oder nach einem Übergang von Gewinnen zu Verlusten anzunehmen, daß der Steuerpflichtige damit rechnet, er werde die Ursachen der Verluste nicht beseitigen können, und setzt er trotzdem die verlustbringende Tätigkeit fort, so ist diese nunmehr für die folgende Zeit als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu behandeln¹⁴⁾.

6. Gewinne nach Verlustjahren

Gewinne nach Verlustjahren gehören dann zur steuerlich unbeachtlichen Liebhaberei, wenn die Verluste nicht als Anlaufverluste steuerlich berücksichtigt worden sind, da die verlustbringende Tätigkeit als Liebhaberei behandelt worden ist. Ist die Tätigkeit, solange Verluste anfielen, als Liebhaberei angesehen worden, muß diese Beurteilung bei gleichem Sachverhalt folgerichtig auch dann aufrecht erhalten werden, wenn die Tätigkeit später in einzelnen Wirtschaftsjahren Gewinne erbringt. Es kann nicht beliebig zwischen Gewerbebetrieb bzw. Landwirtschaft und Liebhaberei hin und her gewechselt werden.

Die Tatsache, daß über mehrere Wirtschaftsjahre ständig oder mit einer gewissen Regelmäßigkeit Gewinne erzielt werden, kann den Schluß zulassen, daß die Annahme eines Liebhabereibetriebes von vornherein falsch war. Ebenso wie Verluste so lange berücksichtigungsfähig sind, bis der Steuerpflichtige erkennen muß, daß sie auch weiterhin eintreten (Dauerverlustbetrieb), sind Gewinne aus Liebhaberei nur so lange steuerfrei zu belassen, bis der Steuerpflichtige erkennen muß, daß auch weiterhin Gewinne eintreten.

7. Liebhaberei bei Kapitalgesellschaften

Kapitalgesellschaften können grundsätzlich nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben. Der BFH¹⁵⁾ vertrat jedoch die Auffassung, daß die im Einkommensteuerrecht entwickelten Grundsätze über Liebhaberei auch bei Bemessung der Körperschaftsteuer der Steuerpflichtigen anzuwenden seien. Auch eine Kapitalgesellschaft könne von Natur her eine außerbetriebliche Sphäre haben, in der Ausgaben nicht abzugsfähig seien.

Im vorliegenden Fall wurde von einer GmbH ein Gestüt unterhalten. Der Betrieb eines Gestüts, der in der Hand natürlicher Personen als Liebhaberei anzusehen wäre, sei

auch für ein Unternehmen in der Rechtsform einer GmbH, auch wenn sie an sich als Kaufmann den Umfang ihrer Geschäfte frei bestimmen könne, ein betriebsfremder Vorgang. Denn die Ausübung dieser Tätigkeit durch die GmbH lasse sich nur aus dem Einfluß und den privaten Neigungen ihrer Gesellschafter erklären. Daß die Körperschaft selbst keiner Liebhaberei im Sinne eines Hobbys nachgehen könne, stehe der Herausnahme der Erfolge aus ihrem gewerblichen Gewinn nicht entgegen. Denn nur bei Ausscheidung aus dem Gewinn würden Einnahmen und Ausgaben für eine Liebhaberei gleichbehandelt, unabhängig davon, ob sie bei einer natürlichen Person oder einer Körperschaft anfielen. Aus dem gleichen allgemeinen Grund hat der BFH¹⁶⁾ die Möglichkeit des Abzugs von Jagdaufwendungen bei einer AG verneint, weil sie in erster Linie aus gesellschaftlich-repräsentativen Gründen geleistet worden seien und deshalb keine Betriebsausgabe darstellten.

Das BFH-Urteil vom 2. 11. 1965 ist in der Literatur¹⁷⁾ angegriffen worden. Die herrschende Lehre kenne eine außerbetriebliche Sphäre bei einer Kapitalgesellschaft nicht. Ohne Anerkennung einer solchen außerbetrieblichen Sphäre hätte die Lösung über den Weg der verdeckten Gewinnausschüttung gefunden werden können.

Eine Kapitalgesellschaft, die von ihren Anteilseignern ein Gestüt übernehme, entlaste ihre Gesellschafter von den Ausgaben, die mit der Haltung eines solchen verbunden seien. Diese Entlastung bewirke eine Vermögensverschiebung zwischen der Gesellschaft und den entlasteten Gesellschaftern¹⁸⁾.

Nach unserer Auffassung ist es durchaus richtig, wie bei der Personengesellschaft auch bei der Kapitalgesellschaft eine steuerliche Privatsphäre der Gesellschaft anzunehmen. § 12 KStG, der die ertragssteuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen der Kapitalgesellschaft, insbesondere die Nichtabzugsfähigkeit der Steuern vom Einkommen und Vermögen vorsieht, weist in die gleiche Richtung. Es handelt sich handelsrechtlich um Unkosten der Kapitalgesellschaft, die durchaus nicht im Interesse der Gesellschafter liegen. So auch bei der Liebhaberei durch die Kapitalgesellschaft.

8. Ergebnis

Im Gegensatz zum Gewerbebetrieb, der stets aus Gewinnstreben geführt wird, fehlt dem Liebhaber die Absicht zur Gewinnerzielung. Die Tätigkeit wird ohne Rücksicht darauf ausgeübt, ob positive Einkünfte oder Verluste erzielt werden. Bei der Liebhaberei fehlt die Absicht, die Tätigkeit als Einkommensquelle zu nutzen.

Dobroschke und Partner, 7 München, 6. IX. 71

AKTUELLE STEUERHINWEISE

Die Neuregelung der Bodengewinnbesteuerung für Land- und Forstwirte¹⁾

1. Allgemeines

Das Zweite Steueränderungsgesetz 1971 (2. StÄndG 1971) vom 10. 8. 1971, das am 15. 8. 1971 in Kraft getreten ist²⁾, bringt u. a. eine Neuregelung der steuerlichen Behandlung der Bodengewinne bei Land- und Forstwirten, selbständig Tätigen und nicht buchführenden Kleingewerbetreibenden.

Im folgenden wird nur auf die Bodengewinnbesteuerung der Land- und Forstwirte eingegangen.

Nach dem bisher geltenden, nunmehr durch das vorerwähnte StÄndG gestrichenen § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG wurde u. a. bei Land- und Forstwirten der Wert des Grund und Bodens bei der Gewinnermittlung nicht angesetzt. Die Folge war, daß Gewinne aus der Veräußerung oder der Entnahme von Grund und Boden wie im privaten Bereich einkommensteuerfrei waren.

Anlaß für die Neuregelung ist der Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 11. 5. 1970³⁾, der § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG

¹⁾ Unter der Rubrik „Aktuelle Steuerhinweise“ erscheinen in zwangloser Folge Informationen über Steuer- und Verwaltungs-Anliegen. Leserfragen von allgemeinem Interesse werden hier fachmännisch beantwortet

²⁾ BGBl 1971 I S. 1266 ff; BStBl 1971 I, S. 373 ff

³⁾ BGBl 1970 I S. 1145