

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin NN in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Mag. Erich Halbartschlager Steuerberatung GmbH, Stelzhamerstraße 1A, 4400 Steyr, gegen die Bescheide des FA XYZ vom 13.7.2006 betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2004, gegen die Bescheide des FA XYZ vom 13.12.2007 betreffend Einkommensteuer 2005 und 2006, gegen den Bescheid des FA XYZ vom 2.7.2009 betreffend Einkommensteuer 2007 und gegen den Bescheid des FA XYZ vom 30.3.2010 betreffend Einkommensteuer 2008 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2002	Einkommen	21.984,24 €	Einkommensteuer	4.250,00 €
			Anrechenbare Lohnsteuer	-6.156,40 €
			Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift)	
				-1.906,40 €
2003	Einkommen	23.969,24 €	Einkommensteuer	5.517,18 €
			Anrechenbare Lohnsteuer	-5.265,40 €
			Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabennachforderung)	
				251,78 €
2004	Einkommen	15.843,44 €	Einkommensteuer	2.352,46 €
			Anrechenbare Lohnsteuer	-1.392,52 €
			Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabennachforderung)	
				959,94 €
2005	Einkommen	41.865,47 €	Einkommensteuer	12.007,42 €
			Anrechenbare Lohnsteuer	-2.558,31 €
			Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabennachforderung)	
				9.449,11 €
2006	Einkommen	17.145,98 €	Einkommensteuer	2.534,38 €

			Anrechenbare Lohnsteuer	-2.598,52 €
Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift)				-64,14 €
2007	Einkommen	29.566,16 €	Einkommensteuer	7.549,61 €
			Anrechenbare Lohnsteuer	-3.166,36 €
Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabennachforderung)				4.383,25 €
2008	Einkommen	40.141,07 €	Einkommensteuer	11.765,80 €
			Anrechenbare Lohnsteuer	-8.037,43
Festgesetzte Einkommensteuer (Abgabennachforderung)				3.728,37 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Erkenntnisspruches bilden.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Angefochten sind die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2008.

Verfahren

Die Beschwerdeführerin betrieb in den beschwerdegegenständlichen Jahren eine pauschalierte Landwirtschaft (darin enthalten ein pauschalierter Wein-, Obst- und landwirtschaftlicher Gartenbau).

Das Finanzamt veranlagte in den Jahren 2002 bis 2004 die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärungsgemäß mit Null (Bescheide vom 28.1.2004, 2.6.2004, 26.4.2005).

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung über den Zeitraum 2002 bis 2004 ging der Betriebsprüfer bei der Verpachtung eines geringfügigen Teils der landwirtschaftlichen Nutzflächen von einer Vermögensverwaltung aus und setzte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 15.260,00 € (2002), 16.260,75 € (2003) und

13.628,25 € (2004) fest. Auf den Betriebsprüfungsbericht, die Niederschrift über die Schlussbesprechung und das Besprechungsprogramm wird verwiesen.

Das Finanzamt nahm das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO für die Jahre 2002 bis 2004 wieder auf und erließ entsprechend den Ergebnissen der Betriebsprüfung die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004 (jeweils vom 13.7.2006).

Die Veranlagung zur Einkommensteuer 2005 bis 2008 und damit – entsprechend den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung über die Vorjahre – die Festsetzung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 50.452,20 € (2005), 6.770,78 € (2006), 21.078,94 € (2007) und 19.897,34 € (2008) erfolgte ohne Überprüfung der aktuellen Nutzung der gegenständlichen Liegenschaften lediglich unter Hinweis auf die damals aufgenommene Niederschrift bzw. auf den Prüfungsbericht als Bescheidbegründungen (Bescheide vom 13.12.2007, Bescheid vom 2.7.2009 bzw. 30.3.2010).

Gegen obige Bescheide erhob die Beschwerdeführerin mit Schriftsätzen vom 7.8.2006, 11.1.2008, 31.7.2009 und 19.4.2010 durch ihre steuerliche Vertreterin Berufung und beantragte, die Einnahmen aus der Verpachtung der Pflanzenlagerflächen den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen. Auf die näheren Ausführungen in den Berufungsschriften, sowie auf die Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 18.10.2006 wird verwiesen.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 16.7.2009 und 5.8.2009 wies das Finanzamt die Berufungen als unbegründet ab. Auf die näheren Ausführungen wird verwiesen.

In den Vorlageanträgen vom 17.8.2009 bzw. 20.8.2009 beantragte die Beschwerdeführerin die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide im Sinne ihrer Berufungsausführungen.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Mit Schreiben vom 21.7.2015 wurde der Antrag auf Entscheidung durch den Berufungssenat und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Festgestellter Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin betreibt seit 1989 im Rahmen ihrer (pauschalierten) Landwirtschaft einen pauschalierten landwirtschaftlichen Baumschulbetrieb.

Auf den insgesamt mehr als 20 Hektar landwirtschaftlich genutzten Flächen werden zu 2/3 Bäume gezogen, 1/3 wird als reine Landwirtschaft (Ackerbau) betrieben.

Mit Superädifikatsvertrag vom 3.10.2002 verpachtete die Beschwerdeführerin das Grundstück 235/1 im Ausmaß von 2.060 m² um einen monatlichen Pachtzins von 748 € und das Grundstück 237/2 im Ausmaß von 3.306 m² um einen monatlichen Pachtzins von 240 € an ihren Ehegatten. Dieser errichtete auf dem Grundstück 235/1 ein Betriebsgebäude (Halle, Bürotrakt, Personalraum) und auf dem Grundstück 237/2 einen Schaugarten für seine Gärtnerei. Vereinbart war, den Pachtzins erstmals für Jänner 2002 zu bezahlen; der tatsächliche Zufluss der Pachtzinsen erfolgte jedoch erst 2005. Auf die näheren Vertragsbestimmungen wird verwiesen.

Ein weiteres Grundstück im Ausmaß von 2.375 m² verpachtete die Beschwerdeführerin um ein monatliches Entgelt von 1.725,97 € an ihren Ehegatten. Dieses Grundstück dient als Zwischenlager für Pflanzen, wobei ein erheblicher Teil dieser Pflanzen aus dem landwirtschaftlichen Betrieb der Beschwerdeführerin geliefert wird. Das Grundstück dient als Lagerfläche sowohl für Pflanzen der Beschwerdeführerin als auch für jene ihres Ehegatten. Je nach Lagerdauer und Lagersaison verwurzeln die Pflanzen mit dem Boden. Ein Teil wird in Containern gepflanzt, um die Pflanzzeit, die Ende April/Anfang Mai zu Ende wäre, bis in die Sommermonate zu verlängern. Der überwiegende Teil der Pflanzen steht jedoch in der Erde. Die notwendige Bewässerung erfolgt durch eine Beregnungsanlage oder wird händisch durchgeführt.

Die zuletzt genannte landwirtschaftliche Fläche ist voll in den landwirtschaftlichen Betrieb der Beschwerdeführerin eingegliedert. Optisch ist keine Unterscheidung zwischen den von der Beschwerdeführerin und den von ihrem Ehegatten gelagerten Pflanzen gegeben.

Der Beschwerdeführerin sind aus diesem Pachtverhältnis (buchhalterisch erfasst als „Miete Containerplatz“) folgende Beträge als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vom Finanzamt zugerechnet worden: 15.260,00 € (2002), 16.260,75 € (2003), 13.628,25 € (2004), 28.215,00 € (2005), 4.848,00 € (2006), 7.695,00 € (2007), 7.695,00 € (2008).

Die aus dem Superädifikatsvertrag zugeflossenen Einnahmen abzüglich Zinsen belaufen sich auf 26.083,20 € (2005), 1.922,78 € (2006), 13.383,94 € (2007), 12.202,34 € (2008).

Beweiswürdigung

Die Flächengröße und deren Nutzung ergeben sich aus den Grundbuchauszügen und den Aussagen der Beschwerdeführerin. Die Höhe der zugeflossenen Beträge ergibt sich aus den Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin und den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Hinsichtlich der Beschaffenheit der verpachteten Grundstücke wurden seitens des Betriebsprüfers keine Beweise wie ein Protokoll über die Begehung der Liegenschaften, Fotos etc. aufgenommen.

Die Abgabenbehörde hat gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Die Aussagen der Beschwerdeführerin und das vorliegende Beweismaterial sind glaubhaft und in sich schlüssig.

Rechtslage

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Gemäß § 21 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 gehören zu den Einkünften im Sinne des Abs. 1 auch Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb. Als Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist.

Gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 EStG gehören.

Rechtliche Erwägungen

Unstrittig ist die Qualifizierung der aus dem Superädifikatsvertrag geflossenen Einnahmen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Strittig ist, ob es sich bei der Nutzung der Pflanzenlagerflächen im Ausmaß von 2.375 m² um eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit oder um eine Vermögensverwaltung und damit um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung handelt.

Zu prüfen ist daher, ob die Einnahmen aus der Verpachtung des gegenständlichen Grundstücks zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zählen, da Einkünfte gemäß § 28 EStG 1988 subsidiär zu jenen aus Land- und Forstwirtschaft sind.

Die Vermietung und Verpachtung zählt nach herrschender Auffassung dann noch zur Land- und Forstwirtschaft, wenn es sich bei der Vermietung um ein Hilfs- und Nebengeschäft, das mit dem Betrieb in engem Zusammenhang steht und diesem dient bzw. ergänzt und somit noch als ein im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes liegender Vorgang anzusehen ist (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 21 Anm. 32).

Der land- und forstwirtschaftliche Bereich wird hingegen dann verlassen, wenn bei der Vermietung landwirtschaftlicher Nutzflächen eine Vermögensverwaltung wie bei der Vermietung anderer (üblicherweise nicht dem Betriebsvermögen einer Land- und Forstwirtschaft zugehöriger) Objekte im Vordergrund steht. Solche nichtlandwirtschaftlichen Nutzungen von Grund und Boden (einschließlich Baulichkeiten) sind insbesondere Vermietung von Grundflächen für Campingplätze, (Mini)Golfplätze

(vgl. VwGH 14.4.1994, 93/15/0186), Fußballplätze (vgl. VwGH 14.4.1994, 91/15/0158), Tennisplätze (vgl. Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, Seite 211 dritter Absatz, S 391 f), Parkplätze, Lagerplätze und -räume, Deponien, Liftanlagen. In diesen Fällen wird der land- und forstwirtschaftliche Bereich deshalb verlassen, weil der land- und forstwirtschaftliche Betrieb bzw. die land- und forstwirtschaftliche Nutzung wesentlich beeinträchtigt wird. Durch die wesentliche Beeinträchtigung ist das vermietete Grundstück nicht mehr landwirtschaftlich nutzbar, sondern nur für nichtlandwirtschaftliche Zwecke geeignet.

Die Nutzungsüberlassung von Teilen eines zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Grundstückes erfolgt im Rahmen dieses land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, wenn es sich entweder um eine bloß vorübergehende Maßnahme handelt oder wenn der Nutzungsüberlasser auf der überlassenen Fläche weiterhin eine dem Hauptzweck des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes entsprechende, wirtschaftlich ins Gewicht fallende Tätigkeit entfaltet (vgl. VwGH 24.5.1993, 92/15/0009). Wird dagegen eine zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörende Grundstücksfläche oder ein Teil derselben auf Dauer nicht mehr landwirtschaftlich genutzt, gehört sie auch nicht mehr zum Betriebsvermögen. Hingegen verbleibt die Grundstücksfläche weiterhin Betriebsvermögen, wenn sie nur zeitweise und zwar außerhalb der Vegetationszeit anderweitig genutzt wird, beispielsweise als Schipiste (vgl. VwGH 5.3.1998, 1404/80; VwGH 19.2.1985, 84/14/0107). Wird daher die Nutzung eines Grundstückes als land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen durch eine anderweitige Nutzung nicht wesentlich beeinträchtigt, sodass nach der Verkehrsauffassung nach wie vor davon auszugehen ist, dass das Grundstück einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zugehört, sind die aus der Überlassung erzielten Einkünfte solche aus Land- und Forstwirtschaft (vgl. VwGH 24.5.1993, 92/15/0009; VwGH 30.3.2006, 2003/15/0062).

Im gegenständlichen Fall ist die landwirtschaftliche Nutzung der überlassenen Grundstücksfläche nach wie vor gegeben. Eine Nutzungsänderung des Grundstückes liegt nicht vor. Die Nutzung dieser Teilfläche durch Dritte steht mit der Landwirtschaft der Beschwerdeführerin in einem engen Zusammenhang; die Liegenschaft ist dem Betriebsvermögen zuzurechnen.

Die Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung des gegenständlichen Grundstückes führen daher zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.

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 wird über die Zuordnung von Einnahmen aus der Verpachtung einer landwirtschaftlichen Fläche abgesprochen. Zu § 21 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 liegt eine einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor (zB VwGH 24.5.1993, 92/15/0009; VwGH 5.3.1998, 1404/80; VwGH 19.2.1985, 84/14/0107; VwGH 24.5.1993, 92/15/0009; VwGH 30.3.2006, 2003/15/0062). Eine Revision ist demnach unzulässig.

Linz, am 31. Juli 2015