

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch ***VertrBf***, ***Vertr-Adr***, über die Beschwerde gegen die Bescheide des Finanzamtes ***FA*** (jetzt Finanzamt Österreich) vom 3. April 2017 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2011, 2012 und 2013 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben betragen:

Einkommen 2011: 16.094,11 €, festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift): -876 €;
Einkommen 2012: 16.784,19 €, festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift): -1.044 €;
Einkommen 2013: 15.942,42 €, festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift): -306 €.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

I.1. Der Beschwerdeführer erklärte für die Jahre 2011 bis 2013 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von jeweils 452,88 € (vor Abzug des Gewinnfreibetrages), die er gemäß Abschnitt II der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft, BGBl. II Nr. 471/2010 (LuF- PauschVO 2011), ermittelte.

Für die Zeiträume vom 11.4. bis 19.12.2011, vom 10.4. bis 20.12.2012 und vom 8.4. bis 19.12.2013 wurden dem Finanzamt Lohnzettel der Agrargemeinschaft ***A*** übermittelt,

die Bruttobezüge des Beschwerdeführers von 23.531,34 € (2011), 24.859,79 € (2012) und 25.412,45 € (2013) auswiesen. Für die dazwischenliegenden Zeiträume wurde vom AMS der Bezug von Arbeitslosengeld gemeldet.

I.2. Über Anfrage des Finanzamtes führte der steuerliche Vertreter im Schreiben vom 14.4.2014 aus, der Beschwerdeführer habe daneben - ausschließlich über den Maschinenring - Umsätze bei der Agrargemeinschaft ***A*** erwirtschaftet. Der Agrargemeinschaft seien nur Maschinenstunden (ohne Arbeitsleistung) in Rechnung gestellt worden. Die verrechneten Stundensätze seien unter den Maschinenselbstkosten laut ÖKL-Richtsätzen gelegen. Die Agrargemeinschaft ***A*** sei ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb. Vor diesem Hintergrund sei davon auszugehen, dass es sich um „bäuerliche Nachbarschaftshilfe“ gehandelt habe und die geleisteten Stunden nicht gesondert in der Steuererklärung anzugeben gewesen seien.

I.3. Mit Bescheiden vom 3.4.2017 schrieb das Finanzamt dem Beschwerdeführer Einkommensteuer für die Jahre 2011, 2012 und 2013 vor. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wurden jeweils mit dem nach § 2 LuF-PauschVO 2011 ermittelten Grundbetrag von 452,88 € zuzüglich der Auszahlungsbeträge der Agrargemeinschaft ***A*** (2011: 6.920,11 € brutto, 2012: 9.878,46 € brutto, 2013: 8.323,28 € brutto), gekürzt um pauschale Betriebsausgaben in Höhe von 50 % des jeweiligen Auszahlungsbetrages, berechnet. Nach Abzug des Gewinnfreibetrages gemäß § 10 EStG 1988 betrugen die in den Bescheiden angesetzten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 3.519,20 € (2011), 4.806,09 € (2012) und 4.129,58 € (2013).

In den (gleichlautenden) Bescheidbegründungen führte das Finanzamt aus, die ÖKL-Richtsätze seien zur Schätzung der Betriebsausgaben „nur zwischen Landwirten“ anzuwenden. Die Verrechnung der Gerätschaft „lt. Selbstkostenersatz im Sinne der Verordnung“ bedeute den Verzicht auf die Verrechnung der eigenen Arbeitskraft. Da der Beschwerdeführer als Forstarbeiter in einem Dienstverhältnis zur Agrargemeinschaft ***A*** stand, sei davon auszugehen und auch naheliegend, dass die Arbeitsleistung auf diese Weise abgegolten worden sei.

I.4. Gegen die Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2013 wurde Beschwerde erhoben mit dem Antrag, die Veranlagung entsprechend den Steuererklärungen vorzunehmen. Zur Begründung wurde auf die Eingabe vom 14.4.2014 verwiesen. Entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde seien nur die Maschinenkosten auf Basis der ÖKL-Richtsätze verrechnet worden. Die Arbeitsleistung des Beschwerdeführers sei nicht in Rechnung gestellt worden.

I.5. Mit Schreiben des Finanzamtes vom 8.6.2017 wurde der Beschwerdeführer ersucht, die Unterlagen über die Berechnung der für die Arbeiten mit landwirtschaftlichen Geräten in Rechnung gestellten ÖKL-Sätze und die dazugehörige Grundlage nachzureichen.

In Beantwortung dieses Auskunftersuchens übermittelte der Beschwerdeführer die „Statistiken Dienstleister“ des Maschinenrings ***B*** für die Jahre 2011 bis 2013 und teilte

den aktuellen ÖKL-Richtwert für den von ihm verwendeten Allradtraktor mit. Daraus sei ersichtlich, dass die vom Beschwerdeführer verrechneten Entgelte unter dem ÖKL-Richtsatz gelegen seien. Die Leistungen des Beschwerdeführers seien an die Agrargemeinschaft ***A***, sohin unzweifelhaft an einen Land-/Forstwirt, im Rahmen einer zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit bzw. bäuerlichen Nachbarschaftshilfe erbracht worden. Selbst wenn man - was aber in Abrede zu stellen sei - von einer Verrechnung der Arbeitsleistung ausgehen wollte, sollten (zumindest nach Richtlinienmeinung) „letztlich nur die reinen Mannkosten als Gewinn verbleiben“. Gerade dies sei aber im Ergebnis über die Abrechnung eines Dienstverhältnisses erfolgt. Für den Ansatz darüberhinausgehender Einkünfte verbleibe kein Raum.

I.6. Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 3.7.2019 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Die Zurechnung einer Nebentätigkeit zur Land- und Forstwirtschaft erfolge nur, wenn die Nebentätigkeit untergeordnet sei. Nach der Aktenlage treffe dies im Beschwerdefall zu.

Der Beschwerdeführer habe als Landwirt Leistungen an die Agrargemeinschaft ***A*** erbracht. Das Finanzamt vertrete die Ansicht, dass die Agrargemeinschaft kein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb sei. Nach § 34 des Tiroler Flurverfassungslandesgesetzes 1996 seien die Agrargemeinschaften Körperschaften des öffentlichen Rechtes. Im Falle von Leistungen an Nichtlandwirte sei die Berücksichtigung von Betriebsausgaben in Höhe der vom Österreichischen Kuratorium für Landtechnik und Landentwicklung (ÖKL) festgelegten Maschinenselbstkosten nicht zulässig. Gemäß § 6 Abs. 4 LuF-PauschVO 2011 seien jedoch Betriebsausgaben in Höhe von 50 % der Bruttoeinnahmen abgezogen worden.

I.7. Mit Schreiben vom 12.7.2019 beantragte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat. Mit Vorlagebericht vom 1.8.2019 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

I.8. Mit E-Mail vom 19.4.2023 teilte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers zu dessen Nebentätigkeit mit, die Leistungsbeziehung habe zwischen dem Beschwerdeführer (Leistungserbringer) und der Agrargemeinschaft ***A*** (Leistungsempfängerin) bestanden. Das Engagement des Maschinenrings ***B*** habe sich auf Serviceleistungen bei der Leistungsverrechnung beschränkt. Angeschlossen waren je eine Rechnung aus den Streitjahren 2011, 2012 und 2013 an die Agrargemeinschaft ***A*** betreffend Arbeitsstunden mit Allradtraktor, Traktorseilwinde und Funk, jeweils mit dem Hinweis: „Verrechnet im Namen und für Rechnung von ***Bf****“. Neben dem Beschwerdeführer als leistender Unternehmer wird in den Rechnungen jeweils der Maschinenring ***B*** als „Ansprechpartner“ angeführt. Ein weiterer Anhang enthielt die aktuellen Vereinsstatuten des Maschinenrings.

Die E-Mail vom 19.4.2023 (samt Anhängen) wurde dem Finanzamt als Amtspartei zur Kenntnis übermittelt.

I.9. Mit Eingabe vom 28.6.2023 hat der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers die Anträge auf mündliche Verhandlung und Senatsentscheidung zurückgenommen.

II. Sachverhalt

II.1. Der Beschwerdeführer betrieb eine Land- und Forstwirtschaft in ***A***. Daneben verrichtete er Holzbringungsarbeiten („Holzrücken mit Seilwinde und Traktor“) für die Agrargemeinschaft ***A***. Traktor, Seilwinde und Funk gehörten zum Betriebsvermögen seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Die Tätigkeit für die Agrargemeinschaft erfolgte im Zeitraum 6.5. bis 20.12.2011 (insgesamt 221 Maschinenstunden), im Zeitraum 3.5. bis 28.12.2012 (insgesamt 222 Maschinenstunden) und im Zeitraum 21.5. bis 31.12.2013 (insgesamt 178 Maschinenstunden). Die der Agrargemeinschaft für die Maschinenleistung verrechneten Stundensätze waren in allen drei Jahren niedriger als die vom Kuratorium für Landtechnik und Landentwicklung veröffentlichten Richtsätze. Die Abrechnung erfolgte - jeweils im Namen und auf Rechnung des Beschwerdeführers - durch den Maschinenring ***B***, einem seit 2005 im Vereinsregister eingetragenen Verein, dessen Zweck (laut den aktuellen Statuten vom 21.3.2018) die „gemeinsame, ideelle und nicht gemeinnützige Förderung von Interessen seiner Mitglieder durch die Verbesserung der Existenzgrundlage der Mitglieder des Vereines, verstanden als gegenseitige persönliche, soziale und technische Hilfeleistung in der Landwirtschaft, sowie die Schaffung und Ermöglichung von Erwerbskombinationen“ ist.

II.2. Seine Arbeitsleistung hat der Beschwerdeführer der Agrargemeinschaft nicht in Rechnung gestellt. Vom 11.4. bis 19.12.2011, vom 10.4. bis 20.12.2012 und vom 8.4. bis 19.12.2013 war er jedoch als Forstarbeiter im Rahmen eines Dienstverhältnisses für die Agrargemeinschaft ***A*** tätig. Mit den Lohnzahlungen wurde auch die Arbeitsleistung des Beschwerdeführers in Zusammenhang mit den erbrachten Maschinenstunden abgegolten.

II.3. Zwischen dem Maschinenring ***B*** und der Agrargemeinschaft ***A*** bestand keine Leistungsbeziehung.

III. Beweiswürdigung

III.1. Art und Umfang der Tätigkeit des Beschwerdeführers für die Agrargemeinschaft ***A*** ergeben sich aus den aktenkundigen Dienstleisterstatistiken des Maschinenrings ***B***.

Die aus den Dienstleisterstatistiken des Maschinenrings ersichtlichen Leistungszeiträume fallen überwiegend in Zeiten, in denen der Beschwerdeführer (auch) Arbeitnehmer der Agrargemeinschaft ***A*** war. Soweit sich diese Zeiten deckten, wurde der Beschwerdeführer im Ergebnis auch für Arbeitsleistungen entlohnt, die mit seiner Nebentätigkeit einhergingen.

III.2. Dass zwischen dem Maschinenring ***B*** und der Agrargemeinschaft ***A*** keine Leistungsbeziehung bestand, ist nicht strittig.

IV. Rechtslage

IV.1. Nach § 2 Abs. 1 erster Satz LuF- PauschVO 2011 ist bei einem maßgebenden Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes bis 100.000 € der Gewinn mittels eines Durchschnittssatzes von 39% vom maßgebenden Einheitswert (§ 1 Abs. 2) zu ermitteln (Grundbetrag), soweit die §§ 3 bis 6 nichts Gegenteiliges bestimmen.

IV.2. § 6 LuF- PauschVO 2011 lautet:

(1) Der Gewinn aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, aus be- und/oder verarbeiteten eigenen und zugekauften Urprodukten sowie aus dem Almausschank ist durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln. Bei Ermittlung des Gewinnes aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb dürfen die Betriebsausgaben nur bis zur Höhe der entsprechenden Betriebseinnahmen in Abzug gebracht werden.

(2) Als land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb sind Nebentätigkeiten zu verstehen, die nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung stehen. Die Zimmervermietung mit Frühstück im Ausmaß von höchstens 10 Betten stellt land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb dar, wobei die Betriebsausgaben mit 50% der entsprechenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) angesetzt werden können. Wird beim land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb das Entgelt überwiegend für die Bereitstellung von Fahrzeugen, Maschinen oder Geräten gegenüber Nichtlandwirten geleistet, können 50% der gesamten Einnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) als pauschale Betriebsausgaben abgezogen werden. Dies gilt auch dann, wenn das anteilige Entgelt für die Arbeitsleistung zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt.

(3) Bei der Ermittlung des Gewinnes aus be- und/oder verarbeiteten Urprodukten sowie aus Almausschank (Abs. 1) sind die Betriebsausgaben mit 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen. Voraussetzung für die Zurechnung der Be- und/oder Verarbeitung des Urproduktes und des Almausschankes zur Land- und Forstwirtschaft ist, dass die Be- und/oder Verarbeitung bzw. der Almausschank nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung stehen.

(4) Wird eine Be- und/oder Verarbeitung alleine betrieben, liegt eine Unterordnung im Sinne der Abs. 2 und 3 vor, wenn die Einnahmen aus Be- und/oder Verarbeitung 33.000 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigen. Wird eine Be- und/oder Verarbeitung bzw. ein Almausschank neben einem Nebenerwerb betrieben, ist die Unterordnung nur dann gegeben, wenn die gemeinsamen Einnahmen 33.000 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigen und das Ausmaß der land- und forstwirtschaftlichen Grundflächen mehr als 5 Hektar oder der weinbaulich oder gärtnerisch genutzten Grundflächen mehr als 1 Hektar beträgt. Auf den Betrag von 33.000 Euro sind Einnahmen aus Zimmervermietung sowie Einnahmen aus auf reiner Selbstkostenbasis und ohne Verrechnung der eigenen Arbeitsleistung erbrachte Dienstleistungen und Vermietungen im Rahmen der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit (bäuerliche Nachbarschaftshilfe) nicht anzurechnen.

V. Erwägungen

V.1. Beim Nebenerwerb handelt es sich um nichtlandwirtschaftliche Tätigkeiten, die aber wegen ihrer untergeordneten wirtschaftlichen Bedeutung der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden (*Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 6. Auflage, Seite 297). Dem Wesen einer auf den land- und forstwirtschaftlichen Einheitswert aufbauenden Gewinnpauschalierung entspricht es, dass mit den Durchschnittssätzen nur Gewinne aus Betriebsvorgängen abgegolten sind, die im Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes Niederschlag finden können. Eine Einbeziehung der land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerbe in die Durchschnittssätze erscheint nur dann vertretbar, wenn aus dieser Tätigkeit eine nennenswerte Steigerung der Ertragsfähigkeit und des Gewinns der Land- und Forstwirtschaft nicht erwartet werden kann, was bei der „bäuerlichen Nachbarschaftshilfe“ auf Basis der Maschinenselbstkosten unterstellt werden kann (*Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 6. Auflage, Seite 503).

V.2. Außer Streit steht, dass die an die Agrargemeinschaft ***A*** erbrachten Leistungen (Holzbringungsarbeiten) einen Nebenerwerb des Beschwerdeführers im Sinne des § 6 Abs. 2 LuF- PauschVO 2011 bilden. Nach Auffassung des Finanzamtes sei jedoch die Agrargemeinschaft aus Sicht des Ertragsteuerrechtes ein „Nichtlandwirt“, weil sie mit einer land- und forstwirtschaftlichen Betätigung nicht der Körperschaftsteuer unterliegt. Die Leistungen des Beschwerdeführers seien deshalb nicht bloß „bäuerliche Nachbarschaftshilfe“.

V.3. Dem ist entgegenzuhalten, dass der in § 6 Abs. 2 vorletzter Satz LuF- PauschVO 2011 verwendete Begriff „Nichtlandwirt“ wohl auf die tatsächliche Tätigkeit des Leistungsempfängers abstellt. Aus dem rechtlichen Status als Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 34 TFLG 1996) folgt für sich allein nicht, dass die Tiroler Agrargemeinschaften stets als „Nichtlandwirte“ einzustufen wären.

Die Agrargemeinschaft ***A*** ist demnach ein Land- und Forstwirt. Schon deshalb ist § 6 Abs. 2 vorletzter Satz LuF- PauschVO 2011 im Beschwerdefall nicht anwendbar.

V.4. Aufzeichnungen der Einnahmen und Ausgaben aus dem Nebenerwerb (§ 6 Abs. 1 LuF-PauschVO 2011) liegen nicht vor. Die jährlichen Einnahmen können jedoch den aktenkundigen Dienstleisterstatistiken des Maschinenrings ***B*** entnommen werden. Danach hat der Beschwerdeführer der Agrargemeinschaft ***A*** die Maschinenstunden zu Preisen verrechnet, die niedriger waren als die ÖKL-Richtsätze. In (zumindest) dieser Höhe dürfen aber die ÖKL-Richtsätze auch zur Schätzung der Ausgaben herangezogen werden, sodass sich aus der Bereitstellung von Traktor und Seilwinde samt Funk keine bei der Veranlagung zur Einkommensteuer anzusetzenden Einkünfte ergeben. Das anteilige Entgelt für die Arbeitsleistung des Beschwerdeführers wurde im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit versteuert (siehe oben Punkt II.2).

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft betragen erklärungsgemäß jährlich 394,01 € (452,88 € abzüglich 58,87 € Gewinnfreibetrag).

VI. Neuberechnung der Einkommensteuer

Die Neuberechnung der Einkommensteuer für die Jahre 2011 bis 2013 ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Da in allen Jahren lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorlagen, wurde von den „anderen“ Einkünften (aus Land- und Forstwirtschaft) der Veranlagungsfreibetrag gemäß § 41 Abs. 3 EStG 1988 abgezogen. Im Ergebnis bleiben die pauschalierten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (von jährlich 394,01 €) dadurch steuerfrei. Ob die Gewährung des Veranlagungsfreibetrages bei pauschalierten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft der Intention des Gesetzgebers entspricht, mag fraglich erscheinen. Ein Gesetz ist aber nicht schon deshalb verfassungsrechtlich bedenklich, weil seine Anwendung im Einzelfall zu keinem befriedigenden Ergebnis führt.

VII. Revision

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 Beschwerdefall waren in erster Linie Sachverhaltsfragen zu beantworten. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung stellten sich nicht. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 30. Juni 2023