



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von Berufungswerber, Vermietungsgemeinschaft, Adresse1, vertreten durch Prof. Mag. A, Wirtschaftstreuhänder, Adresse2, vom 9. November 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 31. Oktober 2007 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die im Kalenderjahr 2004 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt.

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft		5.925,34 €	
Nr.	Name/Adresse/Finanzamt/	St.Nr.	Anteil Einkünfte
001	HB J, Adresse3 Gmunden Vöcklabruck	Nummer1	2.962,67 €
002	HB HM, Adresse3 , Gmunden Vöcklabruck	Nummer2	2.962,67 €

### Entscheidungsgründe

In der **Beilage zur Einkommensteuererklärung E1** (diese Erklärung langte am 19. April 2006 beim Finanzamt zu St.Nr.: Nummer1 ein) für Beteiligte mit pauschalierten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft für 2004 wurden von HB J pauschalierte Einkünfte in Höhe von

5.925,34 € erklärt, wobei der Gesamtbetrag dieser Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft je zur Hälfte ihm und seiner Ehefrau HM zugerechnet wurde.

In einem **Aktenvermerk vom 15. September 2006** wurde vom Prüfer im Feststellungsakt HB J und HM St.Nr: Nummer3 – BV 21 (betrifft Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aus der Vermietung von Ferienwohnungen) Folgendes festgehalten:

„Der Erklärung 2004 ist ein Anlageverzeichnis über Ferienwohnungen in einem landwirtschaftlichen Gebäude angeschlossen. Der Einbringungswert beträgt umgerechnet 2.000,00 € je m<sup>2</sup>.

Dazu wird Folgendes angemerkt:

Ich habe Einsicht in den Bewertungsakt genommen und Ablichtungen daraus angefertigt. Gleichzeitig wurde auch das angesprochene Anlageverzeichnis in Kopie als KM zum dortigen Akt EW-AZ Nummer4 übermittelt.

Planskizze

weist 4 Zweibettzimmer, 2 Einbettzimmer und 1 Wäschekammer aus

Niederschrift

über den Ortsaugenschein im Benützungsbewilligungsverfahren vom 7. Mai 1980, Dachgeschossausbau: Es wurden, abweichend vom Plan, 3 Zweibettzimmer mit je einer Dusche und WC sowie ein Apartment errichtet.

Es wird im Vorhaltsweg abzuklären sein:

Üblicherweise sind Vermietungen von Ferienwohnungen Hilfs- bzw. Nebengeschäfte, die mit dem (landwirtschaftlichen) Betrieb in engem Zusammenhang stehen und diesem dienen bzw. ihn ergänzen. Einnahmen aus der Vermietung von im Bereich des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gelegenen Privatzimmern (sofern nicht mehr als zehn Fremdenbetten vorliegen) wären sohin als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft anzusetzen. Es wird ersucht darzustellen, warum Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen.“

**Der Aktenvermerk vom 13. Oktober 2006 vom Prüfer lautet:**

„Nach umfangreichen Vorhalteverfahren hat sich folgender Sachverhalt „herauskristallisiert“. Pflichtige sind Landwirte, die neben der „Sommervermietung“, für die zehn Betten zur Verfügung stehen (LuF Einkünfte) auch eine Vermietung von Ferienwohnungen (VuV) betreiben.

Die Ferienwohnungen wurden dem landwirtschaftlichen Bereich entnommen, als AfA-Basis wurde ein Wert von 2.000,00 € je m<sup>2</sup> angenommen. (Eine Ferienwohnung befindet sich im ersten Obergeschoss, eine im zweiten Obergeschoss, die dritte entstand nach dem Umbau einer vom Hauptgebäude getrennten Hütte).

Laut Rücksprache mit der ho. „Bewertungsstelle“ (Team AV 01) ist die Hütte unbekannt und wäre zu bewerten, auch die Privatzimmervermietung und die übrigen Ferienwohnungen sind in dieser Form unbekannt.

Es wäre somit Folgendes vorzunehmen:

Befundung der angesprochenen Objekte hinsichtlich der tatsächlichen Nutzung.

Überprüfung der Einbringungswerte (AfA-Basis, Sachwert)

Abgrenzung VuV zu LuF (können zehn Betten für „Urlaub am Bauernhof“ und drei Ferienwohnungen gesamt betrachtet unterschiedlichen Einkunftsarten zugeordnet werden?)

Um dies abklären zu können, ersuche ich um Erteilung eines Erhebungsauftrages!“

Bei einer **Nachschauf gemäß § 144 BAO durch Prüfer** am 18. Oktober 2006 wurde Folgendes festgehalten:

„Vorgelegte Unterlagen:  
Gästebücher („Gästeblätter“ lose)

Einnahmenaufzeichnungen getrennt nach Ferienwohnungen ohne Frühstück nur Endreinigung und Zimmer („Urlaub am Bauernhof“) mit Frühstück, tägliche Reinigung.

Anmerkungen:

Betriebsbesichtigung siehe beiliegenden Folder abgelegt im Dauerakt (Ablichtung für Arbeitsbogen).

„Ferienhäuschen“ ist ein ehemaliges landwirtschaftliches Gebäude, das ausgebaut wurde. Kein Bauplan vorhanden, keine Bauverhandlung bekannt.

Rücksprache mit Team AV 01 („Bewertungsstelle“) auch im Bewertungsakt ist dieses Objekt nicht erkennbar. Weitere Ferienwohnungen und Zimmer für Urlaub am Bauernhof wurden in eine Skizze eingetragen und an obige Stelle als KM übermittelt.

Das im Folder abgebildete „Gästehaus“ ist das Nachbargebäude, welches den Eltern des Herrn HB gehört („Auszugshaus“). Auch über die Nutzung dieses Objektes wurde an obige Stelle eine KM ausgestellt.

Im Akt des J HB St.Nr. Nummer1 – BV 21 ist Folgendes veranlagt:

LuF pauschaliert, Nebenerwerb Privatzimmervermietung 9 Betten, Winterdienst, LuF Einkünfte je 50 % J und HM HB gewerblich: Baggerungen.

Weitere Vorgangsweise:

Apartmentvermietung ohne Frühstück (3 Ferienwohnungen) würde lt. dem Beispiel 2 (EST-RL RZ 4193a) zu Einkünften aus VuV führen.

Einbringungswert (AfA-Basis) auf Sachwertbasis ermitteln. Entnahme aus LuF mit Aufdeckung stiller Reserven.“

In einem **Aktenvermerk vom 14. November 2006**, der am 15. November 2006 dem Steuerberater zu Kenntnis gebracht wurde, hielt der Prüfer nach Anführung des Beispiels 2 der RZ 4193a der ESt-RL folgende rechtliche Beurteilung fest:

„Daraus ergibt sich folgende Konsequenz:

Bei Vorliegen von Einkünften aus VuV sind die betreffenden Gebäudeteile aus dem LuF-Betrieb zu entnehmen. Der LuF-Betrieb wird wie folgt veranlagt:

HB J , St.Nr. Nummer1 –21 (Einzelunternehmer Erdbewegungen, fiktive Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, J und HM HB je ½).

Als Entnahmewert kann die vom bevollmächtigten Steuerberater angesetzte AfA-Basis angesehen werden. Es ist ein Restbuchwert der Gebäudeteile zu ermitteln auf folgender Basis: Lt. Grundstücksbeschreibung stammt der Hausstock aus dem Jahre 1650, im Jahr 1978 wurde die Fassade neu gestaltet und „Fremdenzimmer“ eingebaut. Wann der „Stadl“ (ehem. Bienenhütte?) zur Ferienwohnung ausgebaut wurde ist bis dato unbekannt.

Die dem Bereich Urlaub am Bauernhof dienenden Zimmer (insgesamt 9 Betten) verbleiben im LuF-Betrieb, dort wird diese Zimmervermittlung als LuF-Nebenerwerb steuerlich erfasst.“

In einem **Aktenvermerk (Gesprächsnotiz über die am 7. Februar 2007 in den Räumen des Steuerberaters abgehaltenen (Schluss)Besprechung) vom 9. Februar**

**2007 von Mag. BS** lauten die die Nutzung des landwirtschaftlichen Gebäudes betreffenden Passagen folgendermaßen:

„Die vom Prüfer anlässlich eines Augenscheines festgestellten Nutzungsformen blieben unbeeinsprucht, sodass hier diesbezüglich keine Erhebungen mehr notwendig sind und dieser Sachverhaltsteil quasi spruchreif vorliegt. Die diesbezüglichen Nutzungsformen sind der Seite der Steuerpflichtigen bekannt.“

Dem Bereich Urlaub am Bauernhof sind 9 Betten zugeordnet, wobei die diesbezüglichen Fremdenzimmern täglich von den Ehegatten HB gereinigt und den Gästen ein entsprechendes Frühstück zur Verfügung gestellt wird. Nach Ansicht des Prüfers und Vertreter des Fachbereiches besteht in Übereinstimmung mit dem Steuerberater kein Zweifel darüber, dass dieser Bereich grundsätzlich dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen zugeordnet bleibt, jedoch als diesbezügliche Nebentätigkeit im Wege einer Einnahmen-Ausgabenrechnung diese Einkünfte zu ermitteln sind und auch ermittelt worden sind.

Von den Steuerpflichtigen werden auch Ferienwohnungen mit Betten zur Verfügung gestellt. Eine weitere Nebenleistung wird dabei nicht angeboten, auch kein Frühstück, keine tägliche Reinigung durch die Vermieter, lediglich eine Reinigung nach Ende der Vermietungszeit. Den Einkommensteuerrichtlinien entsprechend steht die Finanzverwaltung in diesem Punkt auf dem Standpunkt, dass diese Form der Vermietung von Appartements in keinem direkten Zusammenhang mehr stehe mit der Einkunftsart Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, sondern als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu werten sind. Mit dieser Beurteilung verlassen in rechtlicher Konsequenz dann auch jene Gebäudeteile, die für diese Einkunftsform herangezogen werden, den Betriebsvermögensbereich der Land- und Forstwirtschaft. Dabei kommt es zu einer Entnahme aus dem Betriebsvermögen der ersten Einkunftsart. Da es im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ein Betriebsvermögen rechtlich nicht gibt, können diese betrieblichen Bereiche der Appartements aus der Land- und Forstwirtschaft nicht in ein anders geartetes Betriebsvermögen eingebracht werden. Nur diesfalls würde der private Bereich nicht tangiert. Nach dem vorliegenden Sachverhalt kann bei dieser Form der Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten auch nicht nur ein kurzweiliges von der Land- und Forstwirtschaft abweichendes anderweitiges Verwenden derselben unterstellt werden, da ja diese Räumlichkeiten für längere Zeit diesem konkreten Zweck zugeführt bzw. dem LuF-Bereich entzogen wurden. Eine kurzzeitige andere Verwendung dieses Bereiches hätte nach Ansicht des Finanzamtes noch nicht das Verlassen des Betriebsvermögensbereiches der Land- und Forstwirtschaft zur Folge gehabt. In concreto sind jedoch diese Zimmer mit den insgesamt acht Betten auf Dauer aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen ausgeschieden.

Für die Vertreter des Finanzamtes kann daher nur der eine Schluss gezogen werden, dass in diesem Punkt eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen der LuF stattgefunden hat. Hätte man seitens des Richtlinien-Gebers andere Gedanken gehabt, wäre es nicht notwendig gewesen, solche Einkünfte aus Appartements eigens anzuführen, sondern für Frühstückspensionen und Appartements dieselbe Rechtsfolge (nämlich Belassen im Bereich der Einkunftsart aus Land- und Forstwirtschaft) akzeptiert. Aber gerade weil diese Einnahmen aus den Appartements expressis verbis die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zugeordnet werden, sind die oben dargelegten rechtlichen Konsequenzen zu ziehen. Als Entnahmewert könnte nach Ansicht des Finanzamtes die vom Steuerberater angesetzte AfA-Basis herangezogen werden.

Seitens des Steuerberaters wurde diese Rechtsfolge nicht akzeptiert, weil es dabei auch nach Ansicht der beiden Steuerpflichtigen zum Ruin des Bauernstandes komme.

Nach Ansicht des Steuerberaters sei hier das Bewertungsgesetz heranzuziehen, weil gemäß § 33 Bewertungsgesetz der den Vergleichswert übersteigende Teil des Wohnungswertes nicht als Teil des landwirtschaftlichen Betriebes gelte, sondern dem Grundvermögen zuzurechnen sei. Die Bemerkung des Vertreters des Fachbereiches, dass allein aus der wörtlichen

Interpretation des § 1 Bewertungsgesetzes diese beim Steuerberater zitierte Bestimmung nicht greifen könne, weil ja § 6 EStG eindeutig die Bewertung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens regle, wurde vom Steuerberater nicht akzeptiert.

Im Zuge mehrmaliger Wiederholungen der jeweiligen Standpunkte stellte sich dann heraus, dass bezüglich des Ausmaßes der Nutzung des Hofgebäudes noch nicht geklärt sei, in wie weit das Nutzungsrecht der Eltern aus dem Übergabevertrag nur auf den Hof oder auf das Nebengebäude oder auf beide bezogen werden müsse. Die Eltern haben früher im Hofgebäude gewohnt und sind dann zum Zeitpunkt der Übernahme der Land- und Forstwirtschaft durch die Steuerpflichtigen in das Nebengebäude übersiedelt. Da dieser Aspekt ein wesentlicher Moment für die Zurechnung der Einnahmen und Einkünfte darstellt, wurde die Seite der Steuerpflichtigen angehalten innerhalb angemessener Zeit diesen Vertrag vorzulegen. Da dies nicht unmittelbar möglich war, wurde die Besprechung vorerst auf unbestimmte Zeit vertragen. Eine Ausfertigung dieser Gesprächsnote wird dem Steuerberater in den nächsten Tagen postalisch übermittelt.“

**Im Schriftsatz vom 26. April 2007** führte der Steuerberater zu den berufungsgegenständlichen Fragen aus:

„Allgemein: Bei der Veranlagung der eingereichten Steuererklärungen 2004 zu St.Nr. Nummer3 HB J und HM , Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind im Finanzamt Gmunden im Rahmen einer Bescheidvorkontrolle zwei Zweifelsfragen aufgetaucht nämlich,  
 1. Ist die Verwendung von bisher privat, nämlich von der bäuerlichen Großfamilie, benutzten Wohnraum für nunmehr zu Zwecken der Vermietung und Verpachtung genutzten Wohnraum, eine „Entnahme von Betriebsvermögen“ und  
 2. sind die vom Steuerberater angesetzten Verkehrswerte der Höhe nach richtig.

Bescheidnachkontrollen sollen nach verwaltungsökonomischen Grundsätzen bearbeitet werden (Mitteilung aus dem Kontaktkomitee zwischen BMF und Kammer der Wirtschaftstreuhänder, April 2007). Wenn man sich den seit 26. September 2006 angefallenen Verwaltungsaufwand zur Klärung dieser Fragen, wobei die zweite Frage bisher überhaupt nie thematisiert wurde, also den Verwaltungsaufwand für die Klärung der ersten Frage ansieht, so liegt eine grobe Missachtung des Grundsatzes der Verwaltungsökonomie vor.

Obwohl sich die beiden Fragen nur zur St.Nr. Nummer3 bezogen, wurde eine Außenprüfung zur St.Nr. Nummer1, HB J - ohne Angaben von Erklärungsgründen - angesetzt.

Wesentliche Sachverhaltsfragen wurden nicht geklärt wie,

Im Einheitswertbescheid vom 1. Jänner 1990 wurden bei der Berechnung des Einheitswertes für den Wohnungswert  $1.131\text{m}^3$  dem Wohnungswert zugerechnet. Weil die bäuerliche Großfamilie viel Platz benötigte, wurde bei der Einheitswertermittlung der private Anteil mit mehr als  $470\text{ m}^2$  ( $1.131\text{m}^3$  dividiert durch die durchschnittliche Raumhöhe von 2,40 m) angesetzt. Von der Außenprüfung wurde nicht erhoben, wie hoch der private Anteil des Betriebsgebäudes in Prozenten der Gesamtfläche ist. Selbstverständlich ist das Bewertungsgesetz nicht für einkommensteuerliche Zwecke heranzuziehen. Bei der Beurteilung der Größe des Wohnungswertes für die Entnahme liefern jedoch die Feststellungen im Bewertungsverfahren eine wertvolle Hilfe.

Jedenfalls ist der bisher privat genutzte Teil des Betriebsgebäudes größer als 20% und war daher gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 im Betriebsvermögen der Land- und Forstwirtschaft gedanklich nicht zu aktivieren. Siehe dazu die jüngste Rechtssprechung des VwGH: „Werden einzelne bestimmt abgegrenzte Teile eines Gebäudes betrieblich genutzt, andere hingegen privat benutzt, dann ist das Gebäude nach ständiger Rechtssprechung des VwGH für die Zwecke der Ermittlung der Abgabenbemessungsgrundlage einen betrieblichen und einem privaten Teil aufzuteilen, wovon nur dann Abstand zu nehmen ist, wenn der betrieblich benutzte oder der privat benutzte Teil von bloß untergeordneter Bedeutung ist.“ (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0123)

Es wurden keine Erhebungen geführt, wozu die nunmehrigen Ferienwohnungen vor der Umwidmung dienten.

Es wurde nicht erhoben, in welchem Zustand sich die Räume befanden, bevor sie zu Ferienwohnungen adaptiert worden. Baujahr des „Betriebs“-Gebäudes: 1650.

Es wurde nie die Frage aufgeworfen, ob die dislozierte Ferienwohnung überhaupt in einem landwirtschaftlichen Gebäude errichtet wurde oder ob die Bienenhütte (Mutmaßung der BP) oder der Stadl (ebenfalls Mutmaßung der BP) vor Errichtung der Ferienwohnung abgerissen und für Vermietungszwecke neu aufgebaut wurde, da eine Unterbringung von Gästen in einer Bienenhütte oder in einem Stadl nur schwer vorstellbar ist.“

In seiner **Stellungnahme vom 7. Mai 2007** führte der Prüfer zum Schriftsatz des Steuerberaters vom 26. April 2007 im Wesentlichen Folgendes aus:

„Prüfungsbeginn war am 15. November 2006. Schon vorher wurde in einem umfangreichen Vorhalteverfahren versucht, Sachverhalte zu ermitteln und zu klären. Am 18. Oktober 2006 erfolgte eine Erhebung, bei der der vorgefundene Status unter anderem durch Fotos dokumentiert wurde. Die Zuteilung als BP- Fall erfolgte wegen der zu erwartenden umfangreichen Arbeiten im Zusammenhang mit einer möglichen Entnahme von Gebäuden (-teilen) aus dem LuF Vermögen, verbunden mit einer Aufdeckung der stillen Reserven.“

Fakten:

Die Ehegatten HB haben die Landwirtschaft per Juli 2003 übernommen (Übergabsvertrag liegt vor – im Veranlagungsakt abgelegt).

Der ho. Abgabenbehörde wurde in einer Steuererklärung (St.Nr. „NEU“, mittlerweile Nummer 3) bekannt gegeben, dass per 1. Jänner 2004 eine Vermietung von Ferienwohnungen erfolgt (Einkünfte aus VuV), zusätzlich zum LuF-Nebenerwerb „Urlaub am Bauernhof“ mit fünf Zimmern und zehn Betten, woraus vorerwähnte Verfahrensschritte resultierten.

Außerdem betreibt Herr HB ein Einzelunternehmen („Erdbewebungen“). Steuerberater Mag. P ist Zustellungsbevollmächtigter.

Prüfungsablauf:

Prüfungsbeginn 15. November 2006 (da waren aber keine Unterlagen bereitgestellt). „Erster Prüfungstag“ am 5. Dezember 2006 - Sichtung der Unterlagen. Übermittlung einer Auflistung von Besprechungspunkten an den bevollmächtigten Steuerberater am 7. Dezember 2006. Mehrere Telefonate - Urgenzen einer schriftlichen Stellungnahme des Steuerberaters - wurden geführt. Die Überlegungen des Prüfers wurden vom Steuerberater kritisiert und in Zweifel gezogen. Eine schriftliche Stellungnahme werde erst dann erfolgen, wenn der ho. Fachbereich dazu Stellung bezogen hat.

Am 7. Februar 2007 erfolgte beim bevollmächtigten Steuerberater eine Besprechung, worüber HR Mag. BS am 9. Februar 2007 eine Gesprächsnote anlegte und diese dem bevollmächtigten Steuerberater zur Kenntnis übermittelte. Nach weiteren Telefonaten – Urgenz einer schriftlichen Stellungnahme des Steuerberaters – wurde am 29. März 2007 noch einmal ein Besprechungsprogramm übermittelt, wozu nunmehr die (erstmals schriftliche) Stellungnahme vom 26. April 2007 vorliegt.

Zu diesem Schriftsatz des Steuerberaters vom 26. April 2007 nimmt der Prüfer wie folgt Stellung:

### **Ermittlung der Sachverhalte:**

Es wird Bezug genommen auf einen Einheitswertbescheid vom 1. Jänner 1990

Der LuF-Betrieb wurde laut Übergabsvertrag im Juli 2003 übernommen, sodass auf den 1. Jänner 2004 die Zurechnungsfortschreibung erfolgte. Der Einheitswertbescheid vom 1. Jänner 1990 betrifft nicht die Ehegatten HB jun.

Anmerkung:

Die gegenständliche Vermietung, die zu diesen Prüfungshandlungen führte wird erstmals für 2004 erklärt, war vorher also „nicht existent“.

Somit haben die Fragen, wozu die nunmehrigen Ferienwohnungen vor der Umwidmung dienten und in welchen Zustand sie sich da befanden, eher hypothetischen Charakter. Der LuF-Betrieb wurde per 1. Juli 2003 übernommen, die Vermietung wird ab 1. Jänner 2004 erklärt und zwar **zusätzlich** zu den in der landwirtschaftlichen Pauschalierung erfassten 5 Zimmern/ 10 Betten.

Wenn der „Wohnungswert“ angesprochen wird, eine rein bewertungsrechtlich geltende Größe, so ist dazu anzumerken, dass zum Zeitpunkt der Betriebsübernahme „ein Wohnungstausch“ stattfand, und zwar in der Form, dass die Übergeber in das Nebengebäude übersiedelten und die Übernehmer ihren Wohnsitz von diesem Nebengebäude in das „Haupthaus“ verlegten. Es haben somit die Betriebsinhaber selbst festgelegt, welche Räumlichkeiten nach der Betriebsübernahme eigenen Wohnzwecken dienen, welche der LuF-Zimmervermietung zu dienen bestimmt sind und was als Ferienwohnungen genutzt wird.

Selbstverständlich hat der Prüfer auch Überlegungen angestellt, wie und in welcher Form in einem LuF-Betrieb ein „Privatvermögen“ anzusetzen ist. Eindeutig ist für den Prüfer, dass die Wohnung der Betriebsinhaber nicht Betriebsvermögen sein kann. Was die „5 Zimmer/10 Betten Regelung“ (sprich „Urlaub am Bauernhof“) anbelangt, ist in den Einkommensteuerrichtlinien festgelegt, dass dies zu Einkünften aus LuF führt. Es sind also auch diese Zimmer (incl. der Nebenräume) dem LuF-Betriebsvermögen zuzuordnen.

Wenn nunmehr Räumlichkeiten darüber hinaus zur Erzielung von Einkünften genutzt werden (darunter ein disloziertes Gebäude), so ist nach Ansicht des Prüfers, auch im Sinne der Einkommensteuerrichtlinien RZ 4193a für diese eine Entnahme aus dem LuF Betriebsvermögen vorzunehmen, weil Einkünfte aus V & V (also außerbetriebliche Einkünfte) vorliegen.

**Der Prüfer erlaubt sich abschließend noch Folgendes anzumerken:**

All diese Fakten sind dem bevollmächtigten Steuerberater seit nunmehr etwa einem halben Jahr bekannt. Am 7. Februar 2007 erfolgte ein als Schlussbesprechung konzipiertes Gespräch, dem auch HR Mag. BS (Fachbereich, Leiter der Amtshandlung) teilgenommen hat. Dabei wurden sämtliche Überlegungen und Feststellungen des Prüfers eingehend erörtert. Daraus ist erkennbar, dass die Vertreter der Finanzbehörde zu diesem Zeitpunkt das Ermittlungsverfahren als abgeschlossen betrachteten.

Nunmehr gibt es erstmal **schriftlich** eine Stellungnahme des steuerlichen Vertreters, in welcher er behauptet, gewisse Ansätze nicht nachvollziehen zu können.

Konkrete Fakten welche die vom Prüfer vorgenommenen Ansätze, die zum Teil Schätzungen nach § 184 BAO darstellen, in einem anderen Licht erscheinen lassen können, werden auch nach einem halben Jahr nicht geliefert.

Wenn behauptet wird, dass keine Erhebungen geführt wurden, wie Gebäude (-teile) vor 2004 genutzt wurden, so wird dazu angemerkt, dass Ausführungen des Prüfers, denen Erhebungen zu Grunde lagen (Stadl, vermutlich ehemalige Bienenhütte) als Mutmaßungen abgetan werden, dazu aber seitens des Steuerberaters bis dato keinerlei Angaben gemacht wurden. Auch in seinem ggst. Schreiben wird noch immer mit keinem Wort darauf Bezug genommen, welche Nutzung vor 2004 gegeben war und welchen Stellenwert er einer früheren Nutzung beimisst.

Die vom Steuerberater - wie nachstehend auszugsweise dargestellt – angesprochenen Punkte werden vom Prüfer nicht kommentiert!

Grobe Missachtung des Grundsatzes der Verwaltungsökonomie.

Ansatz unrealistischer Werte, um im Hinblick auf Zielvorgaben bei Prüfungen Mehrergebnisse zu erzielen und die in diesem Zusammenhang aufgestellte Vermutung, dass auch im

gegenständlichen Fall aus diesem Grund keine steuerrechtliche nachvollziehbare Begründung für die aufgestellten Behauptungen geliefert wurde.“

Aus dem im Akt aufliegenden E-Mail Verkehr geht hervor, dass seitens der steuerlichen Vertretung und auch seitens der Steuerpflichtigen einvernehmlich auf eine abschließende Besprechung der Betriebsprüfung verzichtet wurde, da keine Annäherung der divergierenden Standpunkte im gegenständlichen Fall zu erreichen und zu erwarten sei.

**Im Betriebsprüfungsbericht vom 21. Mai 2007** betreffend die Betriebsprüfung bei HB J ist zur einheitlichen und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 188 Abs. 1 BAO für 2004 festgehalten:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft laut Erklärung (Formular E 25)	5.925,34 €
Entnahme Gebäude (-teile) laut Betriebsprüfung	250.000,00 €
Abgang Restbuchwerte	- 0,07 €
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft laut BP	255.925,27 €

Diese Einkünfte sind den Ehegatten HB gemäß § 188 Abs. 3 BAO je zu Hälfte zuzurechnen.

Begründung:

Der landwirtschaftliche Betrieb wurde von den Eltern mit Übergabsvertrag vom 27. Juni 2003 übernommen. Mit der Steuererklärung 2004 wurde der Finanzverwaltung mitgeteilt, dass mit 1. Jänner 2004 unter anderem folgende Wirtschaftsgüter aktiviert wurden (Einkunftsart Vermietung und Verpachtung, mittlerweile erklärungskonform veranlagt unter St.Nr. Nummer3).

Gebäude

	Einbringungswert	AfA
Ferienwohnung I(55 m <sup>2</sup> ),	110.000,00 €	1,5%
Ferienwohnung II (35 m <sup>2</sup> )	70.000,00 €	1,5%
Ferienwohnung III(35 m <sup>2</sup> )	70.000,00 €	1,5%
	250.000,00 €	

Das Ermittlungsverfahren ergab Sachverhalte, die bereits im Besprechungsprogramm vom 22. März 2007 ausführlich dargestellt wurden (integrierter Bestandteil dieses Berichtes). U.a. wurde auf die Ausführungen in den Einkommensteuerrichtlinien Rz. 4139 a verwiesen.

Diese Gebäude(-teile) waren mit dem Einbringungswert aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen zu entnehmen, weil diese nicht mehr dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bestimmt sind, sondern zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt werden.

Der Restbuchwert wurde im Schätzungswege ermittelt. Im Ermittlungsverfahren war hinsichtlich dieser Gebäudeteile vor dem 1. Jänner 2004 keine der Einnahmenerzielung bestimmte Nutzung erkennbar. Auch waren keine Investitionen in das Gebäude verifizierbar, die einen höheren als den geschätzten Buchwert ergeben hätten.

Anmerkung:

Da diese Betriebsergebnisse nur im Jahr 2004 derart steuerliche relevante Tatbestände ergeben, werden durch die Betriebsprüfung die Vorauszahlungen an Einkommensteuer jenen Verhältnissen angepasst, die sich aus den derzeitigen Einkünften voraussichtlich ergeben werden.

**Mit 12. Juni 2007 wurde das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für 2004 bei HB J gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen.** Zur Begründung führte das Finanzamt an, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, erfolgt sei. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.

**Im gleichzeitig erlassenen neuen Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 12. Juni 2007** ist neben der Rechtsmittelbelehrung keine Begründung zu erkennen.

**Der berufungsgegenständliche Feststellungsbescheid vom 31. Oktober 2007,** folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wurden in Höhe von 255.925,27 € für 2004 festgestellt, wobei die Einkünfte je zur Hälfte HB J und HB HM zugerechnet wurden.

Zur Begründung wurde hinsichtlich der Abweichungen gegenüber den Steuererklärungen auf das Ergebnis des mit den Abgabepflichtigen bzw. deren Vertreter geführten Telefongesprächs hingewiesen.

Aus einem **nicht datierten Aktenvermerk** auf der Jahresfahne betreffen das Jahr 2004 des Aktes wird vom Finanzamt Folgendes festgehalten.

„AV zur verfahrensrechtlichen Ebene:

Der Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 13. November 2006 war an den an der Grundstücksgemeinschaft Beteiligten (J HB St.Nr. Nummer1 -21) gerichtet; an diesen Einkommensteuerpflichtigen war auch der Bericht vom 21. Mai 2007 gerichtet. Zurechnung von jeweils 50 % der in der Prüfung festgestellten Bemessungsgrundlagen an die beiden Ehegatten! Erst geraume Zeit später monierte der Steuerberater das Fehlen eines Feststellungsbescheides, was am 31.Okttober 2007 erfolgte; die ESt- Bescheide und die diesbezüglichen Rechtsmittel dagegen stammen daher von einem früheren Datum als das anhängige Feststellungsverfahren!

Der gesamte lückenlose Sachverhalt ergibt sich aus diesem Aktenkonvolut und jenem bei J HB St.Nr. Nummer1 -21 – Standort Gmunden.“

**Mit Schreiben vom 9. November 2007 wurde gegen den oben angeführten Feststellungsbescheid für 2004 Berufung erhoben.**

Zur Begründung wurde Folgendes angeführt:

„Mit Schreiben vom 9. Juli 2007 hat Frau HM HB dem Finanzamt das Folgende mitgeteilt:

Unter der Steuernummer Nummer5-21 erfolgt die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für die von meinem Mann und mir gemeinsam betriebene Land- und Forstwirtschaft in Adresse4. Obwohl unter der genannten Steuernummer eine einheitliche und gesonderte Feststellung nicht erfolgte, werden unter der

im Betreff genannten Steuernummer Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für 2004 vorgeschrieben.

Meine Berufung richtet sich – formal unrichtig, aber wegen des erforderlichen Aussetzungsantrages anders nicht möglich – gegen die im Einkommensteuerbescheid 2004 ausgewiesenen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Ich beantrage die Änderung der Einkünfte und erlaube mir zur Begründung Folgendes vorzubringen:

Meine Schwiegereltern, von denen mit Übergabsvertrag vom 27. Juni 2003 die Liegenschaft samt dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb übernommen wurde, betreiben seit eh und je die Vermietung sowohl von Zimmern mit Frühstücksverabreichung als auch von Ferienwohnungen. Die drei gegenständlichen Fewo wurden in folgender chronologischer Reihenfolge der Vermietung zugeführt:

Fewo I 1. OG 55m<sup>2</sup>: im Jahr 1955

Fewo II 2. OG 35m<sup>2</sup>: im Jahr 1980

Fewo III Hütte 35m<sup>2</sup>: im Jahr 1988

Die Ferienwohnungen waren bei Betriebsübernahme abgewohnt. Ihre Ausstattung war einfach. Von den Eltern wurde die Vermietung der drei Ferienwohnungen in den letzten Jahren nur zu kostendeckenden Preisen betrieben. Im Jahr 2004 wurde mit der Sanierung der Ferienwohnungen begonnen.

Die „Entnahme“ fällt daher in längst verjährige Jahre und nicht in das Jahr 2004.

Die Vermietung der Ferienwohnungen erfolgte von den Übergebern in der Einkunftsart VuV. Ein Überschuss wurde nicht erzielt. Von den Übernehmern wird – nach Sanierung – d.h. ab dem Jahr 2004 ein Überschuss erzielt.

Die im Jahresabschluss 2004 angesetzten Anschaffungswerte sind fiktive Anschaffungskosten im Sinne des § 6 Z 9 EStG. Ihre Geltendmachung im Jahresabschluss 2004 ist als Antrag im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8b EStG zu verstehen.

Ergänzend wird angemerkt, dass – wie dem Finanzamt bereits mitgeteilt wurde – eine „Entnahme“ aus „Betriebsvermögen“ nicht vorliegt, weil Folgendes zu berücksichtigen ist: Im Einheitswertbescheid vom 1. Jänner 1990 werden bei der Berechnung des Einheitswertes für den Wohnungswert 1131m<sup>3</sup> dem Wohnungswert zugerechnet. Weil die bäuerliche Großfamilie viel Platz benötigte, wurde bei der Einheitswertermittlung der private Anteil mit mehr als 470 m<sup>2</sup> (1.131m<sup>3</sup> dividiert durch die durchschnittliche Raumhöhe von 2,40 m) angesetzt. Von der Außenprüfung wurde nicht erhoben, wie hoch der private Anteil des Betriebsgebäudes in Prozenten der Gesamtfläche ist. Selbstverständlich ist das Bewertungsgesetz nicht für einkommenssteuerliche Zwecke heranzuziehen. Bei der Beurteilung der Größe des Wohnungswertes für die Entnahme liefern jedoch die Feststellungen im Bewertungsverfahren eine wertvolle Hilfe.

Jedenfalls ist der bisher privat genutzte Teil des „Betriebs“-gebäudes größer als 20% und war daher gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 im Betriebsvermögen der Land- und Forstwirtschaft gedanklich nicht zu aktivieren. Siehe dazu die jüngste Rechtssprechung des VwGH: „Werden einzelne bestimmt abgegrenzte Teile eines Gebäudes betrieblich genutzt, andere hingegen privat benutzt, dann ist das Gebäude nach ständiger Rechtssprechung des VwGH für die Zwecke der Ermittlung der Abgabenbemessungsgrundlage in einen betrieblichen und einen privaten Teil aufzuteilen, wovon nur dann Abstand zu nehmen ist, wenn der betrieblich benutzte oder der privat benutzte Teil von bloß untergeordneter Bedeutung ist.“ (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0123)

Im Zuge der Außenprüfung wurde nicht versucht zu erheben, in welchem Zustand sich die Räume befanden, bevor sie zu Ferienwohnungen adaptiert wurden. Es wurde nicht erhoben, in welchem Zustand sich die Räume befanden, bevor sie zu Ferienwohnungen adaptiert worden. Baujahr des „Betriebs“-Gebäudes: 1650! Der vom Finanzamt angesetzte und nicht nachvollziehbare Restbuchwert von 0,07 € muss zu denken geben.

Es wurde nie die Frage aufgeworfen, ob die dislozierte Ferienwohnung überhaupt in einem landwirtschaftlichen Gebäude errichtet wurde oder ob die Bienenhütte (Mutmaßung der BP)

oder der Stadt (ebenfalls Mutmaßung der BP) vor Errichtung der Ferienwohnung abgerissen und für Vermietungszwecke neu aufgebaut wurde, da eine Unterbringung von Gästen in einer Bienenhütte oder in einem Stadt nur schwer vorstellbar ist.“

Herr HB J hat am 30. Juli 2007 einen Mängelbehebungsauftrag wie folgt beantwortet:  
 Mit Schreiben vom 26. Juni 2007 habe ich das Rechtsmittel der Berufung gegen einen Bescheid eingelegt, der mit Mängel behaftet ist. Bereits in meinem Schreiben vom 9. Juli 2007 habe ich auf diese Mängel hingewiesen. Auszug aus diesem Schreiben:  
 ....unter der Steuernummer Nummer5 -21 erfolgt die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für die von meiner Frau und mir gemeinsam betriebene Land- und Forstwirtschaft in Adresse4. Obwohl unter der genannten Steuernummer eine einheitliche und gesonderte Feststellung nicht erfolgte, werden unter der im Betreff genannten Steuernummer Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für 2004 vorgeschrieben.

Im Folgenden bemühe ich mich, die in ihrem Schreiben vom 11. Juli 2007 aufgezeigten Mängel zu beheben:

Es ist nicht unüblich, dass in Berufungen Ziffern (gemeint Zahlen) nicht genannt werden. In meiner Berufung habe ich in der Begründung exakte Formulierungen verwendet. Bei Anwendung dieser Beantragungen ergeben sich in den Bescheiden jene Steuerberechnungsgrundlagen die vom Berufungserwerber gewünscht werden. Beispiele: bei der USt soll es zu keinen Änderungen durch Nichtanerkennung von Betriebsausgaben und Nichtunterstellung einer außerbetrieblichen Nutzung kommen; bei der Einkommensteuer soll der Anschaffungswert des Baggers erklärungsgemäß angesetzt werden und die Entnahme der drei Ferienwohnungen soll wegen Verjährung und diverser anderer Gründe unterbleiben. Der Anspruchszinsenbescheid ist ein abgeleiteter Bescheid. Auch der Einkommensteuerbescheid ist ein – von den einheitlich und gesondert ermittelten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft – abgeleiteter Bescheid. Da ein solcher nicht ergangen ist und die Notwendigkeit einer rechtssichernden Berufung gegen einen „Tangentenbescheid“ betreffend die Einkommensteuer bestand wurde unnötig, aber konsequent, auch der Anspruchszinsenbescheid in meiner Berufung angeführt.

Zur Stellungnahme des Prüfers darf ich zu der Behauptung, die Verjährung wäre in meinem Schreiben vom 26. Juni 2007 erstmals aufgestellt worden, anmerken, dass bereits bei der Besprechung mit Herrn Hofrat BS von dem Dilemma gesprochen wurde, in das die Betriebsübernehmer HB gekommen sind, als der Steuerberater ihnen die Alternative aufgezeigt hat, sich entweder steuerlich korrekt zu verhalten und die Ferienwohnungen als Einkünfte aus VuV zu erklären oder – wie bisher – zu unterstellen, es handle sich bei diesen Einkünften, wegen Geringfügigkeit bzw. Verlusten um eine zu vernachlässigende Einkunftsquelle. Das Ehepaar HB ist dem wohlmeinenden Rat des Steuerberaters gefolgt. Die geradezu existenzielle Beunruhigung, die durch das Vorgehen der Finanzverwaltung ausgelöst wurde und nun schon viele Monate andauert, hat bei dieser Besprechung Herr HB mit sehr berührenden Worten Ausdruck verliehen.

Anzumerken ist, dass die Fotos eine deutliche Sprache sprechen:  
 die dislozierte Hütte schaut, wie auf den Bildern 1 und 2 ersichtlich, nicht so aus als wäre sie erst seit 2004 vermietet worden.

bei den Bildern der Wohnung im 1. OG ist die aufwändige Sanierung, die im Jahr 2004 erfolgte – die dabei angefallenen Kosten wurden dem Finanzamt nachgewiesen wobei unklar ist wieso unfreundlicherweise unterstellt wird, „WG seien in Eigenregie, also ohne Rechnung beschafft worden“ – deutlich zu sehen,  
 die Wohnung im 2. OG ist fotografisch nicht aussagekräftig dokumentiert. Richtigerweise schreibt der Prüfer, dass diese Wohnung im Jahr 1980 als „Apartment“ errichtet wurde.

Erfreulicherweise findet im Finanzamt Gmunden offensichtlich ein Umdenken statt und man beginnt in einem ersten Schritt die von uns aufgezeigten, formalen Unrichtigkeiten zu überdenken.

Eine Berufung gegen den Bescheid vom 31. Oktober 2007 ist allerdings nicht möglich, weil die Bescheidbegründung von Abweichungen gegenüber unserer Steuererklärung spricht. 2004 wurden von uns unter dieser Steuernummer keine Erklärungen abgegeben. Eine Abweichung ist daher nicht möglich. Auch das angeführte Telefongespräch konnte diesbezüglich keine Aufhellung bringen.

Viel schwerwiegender sind die materiellen Unrichtigkeiten, die in den oben wiedergegebenen Schreiben vom 9. Juli und vom 30. Juli 2007 aufgezeigt wurden. Wäre es nicht an der Zeit, die Verjährung, die Bewertung und diverse andere Fragen, die sachverhaltsmäßig nicht ermittelt wurden, endlich zu klären?

Fazit: Gegen den Feststellungsbescheid wird Berufung erhoben, die Berufung richtet sich gegen die Höhe der Einkünfte, die Änderung des Bescheides wird begehrt, die Begründung wird nachgereicht, sobald der Bescheid berufungsfähig begründet ist. „

**In seiner Stellungnahme (vom 12. November 2007) zur Berufung führte der Prüfer aus:**

„Zu den diese Berufungsschrift abschließenden Äußerungen bzw. Anmerkungen des bev. Steuerberaters(*kursiv gedruckt*) nehme ich als Sachbearbeiter wie folgt Stellung:

*„Erfreulicherweise findet im Finanzamt Gmunden offensichtlich ein Umdenken statt und man beginnt in einem ersten Schritt die von uns aufgezeigten, formalen Unrichtigkeiten zu überdenken.“*

Zum Zeitpunkt der Prüfungseröffnung wurde ein Prüfungsauftrag vorgelegt und vom Steuerberater zur Kenntnis genommen, der (damals Verwaltungsübung) die Ermittlung der Einkünfte aus LuF in Form eines fiktiven F-Verfahrens vorsah. Wenn nunmehr nachträglich ein Bescheid erlassen wird, in dem gemäß § 188 BAO die Einkünfte aus LuF festgestellt werden, so steht dies m.A. absolut im Einklang mit den Bestimmungen der BAO (nachträgliche Erlassung eines F-Bescheides mit "Tangenten", die den Besteuerungsgrundlagen im E-Verfahren zugrunde liegen).

*„Eine Berufung gegen den Bescheid vom 31. Oktober 2007 ist allerdings nicht möglich, weil die Bescheidbegründung von Abweichungen gegenüber unserer Steuererklärung spricht. 2004 wurden von uns unter dieser Steuernummer keine Erklärungen abgegeben. Eine Abweichung ist daher nicht möglich. Auch das angeführte Telefongespräch konnte diesbezüglich keine Aufhellung bringen.*

*Viel schwerwiegender sind die materiellen Unrichtigkeiten, ...*

*Fazit: Gegen den Feststellungsbescheid wird Berufung erhoben, die Berufung richtet sich gegen die Höhe der Einkünfte, die Änderung des Bescheides wird begehrt, die Begründung wird nachgereicht, sobald der Bescheid berufungsfähig begründet ist. “*

Zum 1. Absatz:

Zu der unter der St.Nr.: Nummer1 abgegebenen Steuererklärung wurde – wie eingangs erwähnt – unter der St.Nr.: Nummer5 ein Bescheid erlassen. Im Telefonat vom 30. Oktober 2007 mit dem bev. Steuerberater wurde diese Bescheiderstellung avisiert. In diesem Gespräch scheint der Steuerberater verstanden zu haben, dass eine nochmalige Begründung der Änderungen verwaltungsökonomisch nicht sinnvoll wäre, weil die Sachverhalte bzw. Standpunkte ausformuliert sind (BP-Bericht noch einmal zusenden? auf das Begehren in den Berufungen gegen die (abgeleiteten) E-Bescheide noch einmal verweisen?). Deshalb wurde dieser Bescheid mit der Standardbegründung "9993" lt. Katalog versehen.

Absatz 2:

Kein Kommentar, das sind die Emotionen.

Absatz 3 „Fazit“:

Also doch eine Berufung!

Der Bescheid wurde, so glaube ich, ausreichend begründet, wenn ich hinsichtlich der

Abweichungen auf das Telefonat wie vor verwiesen habe. Warum der Steuerberater eine berufungsfähige Begründung des Bescheides einmahnt, ist mir unklar! Er ist in dieser Berufung auf genau jene Sachverhalte, die im Telefonat angesprochen wurden, eingegangen, indem er die Berufungsbegehren gegen die E-Bescheide wörtlich wiederholte.“

Im **Schreiben vom 1. Februar 2008** führte der Vertreter der Berufungswerber noch einmal aus, dass beim gegenständlichen Gebäude der für Wohnzwecke (privat) genutzte Teil des Gebäudes mehr als 20% betrage. Seit Knechte und Mägde nicht mehr beschäftigt würden, also seit mehr als 60 Jahren, sei der gesamte Hausstock Privatvermögen. Deshalb sei keine Entnahme im Jahr 2004 vorzunehmen.

Weiters führte er an, dass die vom Finanzamt unrichtig unterstellte Entnahme lange vor dem 1. Jänner 1994 (absolute Verjährung) stattgefunden habe.

Als Beweismittel lege er vor:

Eine Niederschrift über die Bauverhandlung vom 10. Juni 1965 bzw. 26. Juni 1965 betreffend den Ausbau von Landarbeiterwohnräumen über Küche und Stube. Es seien lt. Niederschrift zwei Zimmer, eine Küche und ein WC geschaffen worden. Um in den Genuss von Fördermitteln zu kommen sei unter dem Titel „Ausbau von Landarbeiterwohnräumen“ angesucht worden. Da nach dem Krieg Knechte und Mägde nicht mehr beschäftigt worden seien, liege hier ein amtlicher Beweis über die Errichtung der Ferienwohnung im ersten Obergeschoss vor.

Weiters eine Niederschrift im Benützungsbewilligungsverfahren vom 7. Mai 1980 betreffend den Ausbau des zweiten Obergeschosses (bisher Heuboden) zu drei Doppelzimmern und ein Appartement (=Ferienwohnung). Amtlicher Beweis über die Errichtung der Ferienwohnung im zweiten Obergeschoss.

Zur „Bienenhütte“ würden Fotos vorgelegt, die zeigten, dass eine Werkstättenhütte in den Jahren 1984 bzw. 1985 zu einem Blockhaus umgebaut worden sei. Nachdem die Vermietung, insbesondere nach Ausbau des zweiten Obergeschosses, gezeigt habe, dass sie in der Lage sei, das immer schwieriger zu erwirtschaftende landwirtschaftliche Einkommen aufzubessern, hätten die Eltern in den Jahren 1984/85 ein Blockhaus im damals geläufigen Stil mit Wohnraum, Küche und WC errichtet. Die Beilage zeige fotografisch festgehalten die ursprüngliche Werkstatthütte im Jahr 1971 und das neu errichtete Blockhaus im Jahr 1984 bzw. 1985.

Weiters werde eine Bestätigung sowie Rechnung des jahrzehntelang für die Familie arbeitenden Tapezierermeisters JH, drei Bestätigungen von Gästen, die bereits vor den Jahren 1994 die drei Ferienwohnungen benutzt hätten, ergänzt um Urkunden der Kurdirektion für langjährige Treue vorgelegt.

Weiters würden vorgelegt:

Kopien aus Gästebüchern, ein Foto mit dem Justizminister GG aus dem Jahr 1991, das im Hintergrund bereits das Blockhaus zeige und ein Artikel aus der „Agrar Post“.

In der Folge wurde mit **Vorlagebericht vom 27. Februar 2008** die Berufung gegen den Feststellungsbescheid 2004 betreffend die Feststellung die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft **der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.**

Bei einem – über ausdrücklichen Wunsch seitens der Berufungswerber durchgeföhrten - **Erörterungsgespräch am 17. Oktober 2008** wiederholten die Parteien im Wesentlichen ihre bisherigen Standpunkte.

Ergänzend gaben die Berufungswerber an, dass bis zum Bau der Blockhütte ca. 1984 – 1985 die Hütte als Werkstatthütte benutzt worden sei. Das Fundament für die Blockhütte sei noch von dem davor dort stehenden Gebäude übernommen worden. Von Beginn an sei die Blockhütte von den Eltern als Ferienwohnung vermietet worden.

Von den Berufungswerbern wurde Kopien von Meldungen an die SVB über eine land(forst)wirtschaftliche Nebentätigkeit, Kopien von Prospekten über „Urlaub am Bauernhof“ für den Zeitraum 1998 bis 2008 sowie eine Mappe mit 33 Fotos der Ferienwohnungen, Fremdenzimmer und des Bauernhofes vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 21 Abs. 1 EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft:

1. Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Werden Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, dann gilt für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb § 30 Abs. 9 bis 11 des Bewertungsgesetzes 1955.
2. Einkünfte aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben im Sinne des § 30 Abs. 3 bis 7 des Bewertungsgesetzes 1955.
3. Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft sowie aus Bienenzucht.
4. Einkünfte aus Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang steht.

Gemäß Abs. 2 gehören zu den Einkünften im Sinne des Abs. 1 auch:

1. Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb. Als Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist.

2. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben. Voraussetzung ist jedoch, dass die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist.

3. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.

Die Gewinnermittlung bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft kann durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988, Einnahmen – Ausgaben –Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 oder durch (Voll- oder Teil-) Pauschalierung nach § 17 EStG 1988.

Im vorliegenden Fall wurden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in der Feststellungserklärung für 2004 von den Berufungswerbern durch Pauschalierung nach § 17 EStG 1988 ermittelt.

Die Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft lt. Erklärung (Formular E 25) ist zwischen den Berufungswerbern und dem Finanzamt nicht strittig. **Einzig strittig ist die Frage, ob durch Ausscheiden der drei Ferienwohnungen aus dem Betriebsvermögen im Jahr 2004 ein steuerpflichtigen Entnahmegewinn von 250.000 € entstanden ist.**

Gleichgültig auf welche Art und Weise der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft ermittelt wird, ist die Entnahme eines bisher betrieblich genutzten Wirtschaftsgutes in das Privatvermögen steuerlich zu berücksichtigen. Da auch bei der pauschalierten Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nur alle laufenden Einnahmen und Ausgaben betroffen sind (vgl. Jakom/Baldauf, EStG § 21 Rz104ff), sind Entnahmen weder bei einer Vollpauschalierung noch einer Teilpauschalierung abgegolten, sondern müssen zusätzlich steuerlich erfasst werden.

Eine Entnahme von Wirtschaftsgütern liegt vor, wenn diese aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen überführt werden (vgl. Jakom/Laudacher, EStG § 6 Rz 114).

Die Entnahme von Betriebsvermögen in das Privatvermögen erfordert ein tatsächlich nach außen in Erscheinung trendes Verhalten des Steuerpflichtigen; die Entnahme erfolgt bei notwendigem Betriebsvermögen durch die dauerhafte außerbetriebliche Nutzung (Hofstätter/Reichel, § 4 Abs. 1 EStG 1988, Tz 77 und Tz 183, VwGH v. 09.09.2004, 2001/15/0215).

Die Entnahme erfolgt im Zeitpunkt der Nutzungsänderung (vgl. VwGH v. 25.02.1997, 96/14/0022; Jakom/Laudacher EStG § 6 Rz 114). Gemischt genutzte Liegenschaften und Gebäude können anteilmäßig dem Betriebsvermögen und dem Privatvermögen zugerechnet werden. Unterliegen ehemals betrieblich genutzte Räumlichkeiten dauerhaft einer privaten Nutzung, ist eine Entnahme anzunehmen (vgl. VwGH v. 27.06.2000, 95/14/0083).

**Folgender Sachverhalt ist auf Grund der vorliegenden Beweismittel als gegeben anzunehmen:**

Eine der drei Ferienwohnungen mit einer Fläche von 55m<sup>2</sup> befindet sich im Obergeschoß (als Ferienwohnung 1 bezeichnet), die zweite Ferienwohnung mit 35m<sup>2</sup> im Dachgeschoß des Bauernhauses (als Ferienwohnung 2 bezeichnet). Die dritte Ferienwohnung mit 35m<sup>2</sup> befindet sich in einem in der Nähe des Bauernhauses gelegenen blockhausartigen Gebäude (als Ferienwohnung 3 bezeichnet).

Der landwirtschaftliche Betrieb inklusive der berufungsgegenständlichen Ferienwohnungen wurde von den Eltern des Berufungswerbers mit Übergabsvertrag vom 27. Juni 2003 den Berufungswerbern übergeben.

Aus dem Akteninhalt geht hervor, dass die Übergeber bisher nur land- und forstwirtschaftliche Einkünfte erklärt haben. Mit der Feststellungserklärung 2004 (zu St.Nr.: Nummer3, FA Gmunden Vöcklabruck) wurden von den Berufungswerbern die Einkünfte aus der Vermietung der drei Ferienwohnungen erstmals als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt.

Neben diesen Einkünften aus der Vermietung dieser Ferienwohnungen wurden von den Berufungswerbern in der Feststellungserklärung 2004 (zu St.Nr: Nummer5) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt. Darin enthalten sind Einkünfte aus der Privatzimmervermietung von 9 Betten (3 Zweibett-Zimmer und einem Dreibett-Zimmer) enthalten. Die Einstufung dieser Einkünfte als Einnahmen aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb wird vom Finanzamt anerkannt und ist somit nicht strittig.

Wie vom Finanzamt schon festgehalten wurde sind dem Bereich Urlaub am Bauernhof 9 Betten zugeordnet sind, wobei die diesbezüglichen Fremdenzimmern täglich von den Ehegatten HB gereinigt und den Gästen ein entsprechendes Frühstück zur Verfügung gestellt wird. Nach Ansicht des Prüfers und Vertreter des Fachbereiches besteht in Übereinstimmung mit dem Steuerberater kein Zweifel darüber, dass dieser Bereich grundsätzlich dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen zugeordnet bleibt, jedoch als diesbezügliche Nebentätigkeit im Wege einer Einnahmen- Ausgabenrechnung diese Einkünfte zu ermitteln sind und auch ermittelt worden.

Von den Berufungswerbern werden auch die berufsgegenständlichen Ferienwohnungen mit Betten zur Verfügung gestellt. Eine weitere Nebenleistung wird dabei nicht angeboten, auch kein Frühstück, keine tägliche Reinigung durch die Vermieter, lediglich eine Reinigung nach Ende der Vermietungszeit.

Die Parteien stehen übereinstimmend auf dem Standpunkt, dass diese Form der Vermietung von Appartements in keinem direkten Zusammenhang mehr mit der Einkunftsart Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft steht, sondern als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu werten ist.

Die Ferienwohnungen wurden von den Übergebern schon in den Jahren vor 2004 als Ferienwohnungen neben den 9 Betten in den Privatzimmern vermietet.

### **Zur Beweiswürdigung:**

Entscheidungswesentlich ist der Umstand, wann die Vermietung der Ferienwohnungen begonnen hat.

Das **Finanzamt** geht davon aus , dass die Vermietung der Ferienwohnungen im Jahr 2004 begonnen wurde, weil erstmals für das Jahr 2004 eine Feststellungserklärung über die Erzielung von Vermietungseinkünften aus der Vermietung der Ferienwohnungen abgegeben wurde.

Die **Berufungswerber** geben an, dass die Vermietung der Ferienwohnungen schon lange vorher von den Übergebern begonnen worden sei und von den Berufungswerbern fortgeführt wurde.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates geht aus der Niederschrift vom 10. Juni 1965 über die Bauverhandlung hervor, dass die Ferienwohnung 1 auf jeden Fall schon 1965 errichtet worden ist.

Aus der vorgelegten Niederschrift vom 7. Mai 1980 ist zu ersehen, dass die Ferienwohnung 2 im Dachgeschoß jedenfalls schon im Jahr 1980 errichtet worden ist.

Auch das Vorbringen der Berufungswerber, dass die Blockhütte in den Jahren 1984/1985 von den Eltern an der Stelle einer „Werkzeughütte“ errichtet worden sei, wird von den vorgelegten Fotos unterstützt, sodass der Unabhängige Finanzsenat von der Richtigkeit dieses Vorbringens ausgeht. Im Übrigen wird vom Finanzamt die Errichtung des Blockhauses in den Jahren 1984/1985 nicht bestritten.

Dem Unabhängigen Finanzsenat erscheint es bei den vorliegenden Beweismitteln daher als erwiesen, dass die berufsgegenständlichen Ferienwohnungen schon lange vor dem Berufungsjahr existiert haben.

Der Unabhängige Finanzsenat glaubt auch dem Vorbringen der Berufungswerber, dass die Ferienwohnungen seit der Errichtung von den Eltern (Übergeber) als Ferienwohnung in der Art und Weise, wie sie auch von den Berufungswerbern durchgeführt wird, vermietet worden sind. Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist davon auszugehen, dass die Ferienwohnungen nach der Errichtung ihrer Zweckbestimmung zugeführt wurden. Aus dem beim Erörterungsgespräch vorgelegten Prospekt für die Jahre 1999/2000 (Preise in Schilling) wurden sowohl 2 Doppelzimmer und 1 Dreibettzimmer (deckt sich mit dem Stand der als land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit 2004 anerkannt wurde) als auch Ferienwohnungen für 2 bis 4 Personen angeboten. Auch im Prospekt für die Jahre 2001/2002 (Preise in Euro) werden die gleichen Räumlichkeiten, insbesondere auch Ferienwohnungen angeboten. Diese Beweismittel wecken beim Unabhängigen Finanzsenat die Überzeugung, dass schon von den Eltern (Übergeber des Bauernhofes) die gegenständlichen Ferienwohnungen vermietet wurden.

Eine andere Nutzung bis 2003 und eine erstmalige Nutzung als Ferienwohnungen im Berufungsjahr konnte vom Finanzamt nicht schlüssig nachgewiesen werden. Den Schluss, den das Finanzamt zieht, dass durch die erstmalige Erklärung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung durch die Berufungswerber auch die erstmalige Vermietung der Ferienwohnungen bewiesen sei, kann der Unabhängige Finanzsenat nicht nachvollziehen. Die Darstellung eines Vorganges in der Steuererklärung muss sich nicht mit dem tatsächlich verwirklichten Sachverhalt decken!

**Eine Sachverhaltsfeststellung im Sinne des Vorbringens des Finanzamtes, dass die Vermietung erstmals im Jahr 2004 begonnen hatte und somit die Entnahme der Ferienwohnungen im Jahr 2004 vorzunehmen wäre, konnte daher vom Unabhängigen Finanzsenat nicht getroffen werden.**

Eine Entnahmebesteuerung im Berufungsjahr 2004 war daher nicht vorzunehmen.

Der Berufung war daher Folge zu geben.

Linz, am 13. Februar 2009