



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung der Berufungswerber vom 8. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 11. Februar 2010 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber (Bw.), Ehegatten, waren im Verfahrenszeitraum je Hälfteigentümer eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, dessen Bewirtschaftung aufgrund eines Pachtvertrages von Februar 2000 bis August 2006 allein durch die Gattin erfolgte. Der Gewinn aus diesem Betrieb wurde für Besteuerungszwecke nach den Bestimmungen der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung (LuF PauschVO) ermittelt.

Im angefochtenen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2004 rechnete das Finanzamt X. (FA) den Gewinn aus der Veräußerung eines diesem landwirtschaftlichen Betrieb zugeordneten „Milchkontingents“, den Eigentumsverhältnissen entsprechend, den Bw je zur Hälfte zu.

Diese Zurechnung halten die Bw. für unzutreffend, weil mit der Verpachtung auch die gesamte Milchreferenzmenge des Betriebes auf die Pächterin übertragen worden sei. Zwar sei im Pachtvertrag bezüglich des Milchkontingents ein alleiniges Veräußerungsrecht der Pächterin

nicht ausdrücklich vereinbart worden, doch habe man die Übertragung der Referenzmenge der AMA anlässlich der Bekanntgabe des Bewirtschafterwechsels auf die Pächterin schriftlich mitgeteilt. Die Pächterin habe durch die Milchlieferungen jahrelang für den Erhalt des Milchkontingents gesorgt. Der Verkauf sei auf deren Rechnung erfolgt und der Veräußerungserlös auf ihr betriebliches Bankkonto überwiesen worden. Unter Berücksichtigung dieser besonderen Umstände des Einzelfalls erfordere eine sachgerechte Besteuerung eine volle Zurechnung des Veräußerungsvorgangs an die Pächterin, wie sie im Übrigen auch nach den Bestimmungen des Milchwirtschaftsrechts vorgesehen sei.

Zudem gehen die Bw davon aus, dass der Vorschreibung einer Einkommensteuer für 2004 bei den beiden Eigentümern der Eintritt der Verjährung entgegensteht. Das Unwissen über die zusätzlich zur pauschalierten Gewinnermittlung vorzunehmende Versteuerung des strittigen Veräußerungsvorgangs sei ihnen lediglich im Sinne einer Fahrlässigkeit vorwerfbar. Es komme daher die fünfjährige Verjährungsfrist zum Tragen.

Das FA rechtfertigt die Zurechnung des Veräußerungsgewinns an beide Betriebseigentümer damit, dass das verkaufte Milchkontingent dem (unkörperlichen) Anlagevermögen des landwirtschaftlichen Betriebes zuzuordnen sei, dessen Veräußerung mit der pauschalen Gewinnermittlung nach der LuF PauschVO nicht abgegolten werde. Nach dem vorgelegten Pachtvertrag sei die Gattin als Pächterin nicht berechtigt gewesen, das Milchkontingent zu verkaufen. Die durchgeführten Milchlieferungen seien Folge der Pächterpflicht zur ordnungsgemäßen Bewirtschaftung des Pachtgegenstandes. Vor dem Hintergrund des bestehenden, familiären Naheverhältnisses hätte es für eine Zurechnung des gesamten Veräußerungserlöses an die Pächterin einer konkreten, schriftlichen Vereinbarung über eine vollständige Übertragung des Verfügungsanspruchs über das Milchkontingent an die Pächterin bedurft. Die Überweisung des Veräußerungserlöses auf das betriebliche Bankkonto der Pächterin sei dafür unzureichend. Der Veräußerungsgewinn sei daher den Eigentumsverhältnissen entsprechend auf beide Ehegatten zu verteilen gewesen.

Dem Verjährungseinwand hält das FA das Ergehen (zwischenzeitig vom UFS aus dem Rechtsbestand entfernter) erstinstanzlicher Einkommensteuerbescheide im Jahr 2008 sowie einer Berufungsvorentscheidung (BVE) im Jahr 2009 entgegen, welche als Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruchs gemäß § 209 Abs.1 BAO zur Verlängerung der Verjährungsfrist bis zum Ablauf des Jahres 2010 geführt hätten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mit den Gewinnsätzen der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft,

BGBI. II Nr. 54/2001 (LuF PauschVO 2001) werden nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt, die auch in Artikel 25 der sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie erfasst sind (§ 1 Abs. 4 LuF PauschVO 2001). Erträge aus außergewöhnlichen Geschäftsfällen sind mit den Durchschnittssätzen nicht abgegolten und daher neben der pauschalen Ermittlung gesondert zu erfassen.

Nach langjähriger VwGH-Judikatur zählt die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens nicht zu den regelmäßigen, mit der Pauschalierung abgegoltenen Geschäften (vgl. entsprechende Judikaturverweise in Doralt, EStG Kommentar, § 21, Tz. 143, der u.a. den Verkauf von Milchreferenzmengen als konkretes Beispiel anführt. Nicht anders wird der regelmäßig mit der Veräußerung des Milchkontingents einhergehende Verkauf des gesamten Milchviehbestandes zu beurteilen sein).

Rechtsgrundlage für landwirtschaftliche „Milchkontingente“ (*Referenzmengen*) ist die Verordnung des Bundesministers für Land- und Forstwirtschaft über die Garantiemengen im Bereich der Gemeinsamen Marktorganisation für Milch und Milcherzeugnisse (Milch-Garantiemengen-Verordnung 1999 – MGV 1999).

Gemäß § 5 Abs. 1 der VO steht die Referenzmenge eines Betriebes dem jeweiligen Verfügungsberechtigten über diesen Betrieb (Betriebsinhaber) zu.

Nach § 7 Abs. 1 MGV 1999 kann die Referenzmenge eines Betriebes *für die Dauer eines Pachtverhältnisses* auf den Betrieb des Pächters übertragen werden, wenn ein Verfügungsberechtigter über einen Milch erzeugenden Betrieb alle zum Grundbestand dieses Betriebes gehörenden Flächen an andere Betriebsinhaber verpachtet. Bei vorzeitiger Beendigung des Pachtverhältnisses fällt die gesamte Referenzmenge an den Verpächter zurück (§ 7 Abs. 5 der VO).

Nach § 8 Abs. 1 MGV 1999 kann ein Betriebsinhaber einem anderen Betriebsinhaber ganz oder teilweise Referenzmengen ohne Überlassung des entsprechenden Betriebes unter den in dieser Bestimmung festgelegten Voraussetzungen übertragen.

§ 8 Abs. 1 Z.2 MGV 1999 lautet: *„ist der abgebende Betriebsinhaber nicht mit dem Betriebseigentümer ident, ist die schriftliche Zustimmung der Betriebseigentümer zur Übertragung der Referenzmengen erforderlich. Wird ein Eigentümer übergangen, wird die Übertragung der Referenzmenge dennoch wirksam und allfällige Schadenersatzansprüche sind auf dem Zivilrechtsweg geltend zu machen;“*

Nach dem Inhalt der MGV 1999 ist die Milchreferenzmenge ein zeitlich unbefristetes und daher mehrjährig nutzbares, selbständig handelbares, unkörperliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, das grundsätzlich dem Betriebseigentümer als Verfügungsberechtigten Betriebsinhaber zusteht.

Da die Milchreferenzmenge zu den notwendigen Existenzgrundlagen von Milch erzeugenden, landwirtschaftlichen Betrieben gehört zählt der Verkauf dieses Rechts zweifellos nicht zu den regelmäßigen Geschäften des Betriebes und ist gemäß § 1 Abs. 4 LuF PauschVO 2001 im pauschaliert ermittelten Gewinn nicht erfasst.

Die MGV 1999 ermöglicht dem Betriebsinhaber sowohl die Überlassung des Rechts zur vorübergehenden Nutzung (an den Pächter des Betriebes) als auch dessen vorübergehende oder endgültige Veräußerung losgelöst vom zugehörigen Betrieb (Leasing oder Verkauf). Beides setzt allerdings eine entsprechende Verfügungsberechtigung über das Recht voraus. Beim Betriebseigentümer ist diese Ausfluss seines umfassenden, originären Eigentumsrechts. Der Pächter eines Betriebes verfügt grundsätzlich nur über ein auf die Dauer des Pachtverhältnisses befristetes Recht zur *Nutzung* der Referenzmenge. Da er das Milchbelieferungsrecht, wie die übrigen gepachteten Wirtschaftsgüter, bei Pachtende zurückzustellen hat, bedarf es bei einem Verkauf durch den Pächter der ausdrücklichen Zustimmung des Betriebseigentümers (Verpächters). Dies untermauert die Regelung in § 8 Abs. 1 Z. 2 MGV 1999, die entbehrlich gewesen wäre, käme dem Pächter eine Verfügungsbefugnis über die Referenzmenge zu. Die explizite, gesetzliche Normierung der Wirksamkeit des Rechtsgeschäfts und der Verweis auf den Zivilrechtsweg im Fall eines Verkaufs ohne Zustimmung des Eigentümers dienen der Vermeidung von Rückabwicklungsproblemen, ändern aber nichts an der Tatsache, dass dem Pächter keine Verfügungsbefugnis kommt.

Zivilrechtlich ist der Pächter grundsätzlich *zum vereinbarten Gebrauch oder Nutzen* der Bestandsache im festgelegten Zeitraum, nicht aber zu deren Verkauf befugt. Nach Beendigung des Bestandverhältnisses muss der Pächter die Bestandsache *dem etwa errichteten Inventarium gemäß oder doch in dem Zustand, in dem er sie übernommen hat, gepachtete Grundstücke aber mit Rücksicht auf die Jahreszeit, in welcher die Pacht geendigt worden ist, in gewöhnlicher wirtschaftlicher Kultur zurückstellen* (§ 1109 ABGB).

Ohne abweichende vertragliche Vereinbarung steht dem Pächter ein Verkauf gepachteter Wirtschaftsgüter daher nur zu, soweit es sich um vertretbare, nicht inventarisierte Wirtschaftsgüter handelt, für welche eine Ersatzbeschaffung bei bzw. bis zur Beendigung des Pachtverhältnisses möglich ist (und auch tatsächlich erfolgt). Ausnahmen bedürfen einer vertraglichen Vorwegregelung oder aber einer Zustimmung des Verpächters zum Verkauf im Anlassfall.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage war die Besteuerung im anhängigen Verfahren durchzuführen.

Über die steuerliche Erfassung des Gewinns aus der Veräußerung des strittigen Milchkontingents neben dem pauschaliert ermittelten Betriebsergebnis und die Höhe der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage herrscht zwischen den Verfahrensparteien Einigkeit. Strittig ist lediglich das Ausmaß der Zurechnung an die Betriebseigentümer.

Im Pachtvertrag vom 11. Jänner 2000 findet sich keine explizite Vereinbarung zum Milchkontingent.

Allerdings wurde das verpachtete tote und lebende Inventar bei Vertragsbeginn aufgelistet und in Punkt III des Vertrages zum toten Inventar festgelegt, dass der Verpächter (Mit-) Eigentümer bleibt und die Pächterin dieses nach Zahl, Art und Wert ordnungsgemäß bis Pachtende *zu erhalten* hat. Zum lebenden Inventar wurde die Rückstellung eines gleichwertigen Viehbestands bei Vertragsende vereinbart.

Punkt VIII des Pachtvertrages verpflichtet die Pächterin *die vertragsgegenständliche Landwirtschaft wie ein guter Landwirt zu halten. ... Jede Veräußerung sowohl während der Pachtdauer wie bei Pachtende ist nur mit ausdrücklicher Zustimmung des Verpächters gestattet.*

Auch Kulturänderungen (Umwandlung von Wiesen in Äcker bzw. umgekehrt) bedürfen nach Punkt X. des Pachtvertrages der Zustimmung des Verpächters.

Eine Veräußerung der Referenzmenge durch die Pächterin erforderte daher sowohl nach den Bestimmungen der MGV 1999 als auch nach dem Pachtvertrag die Mitwirkung des Verpächters.

Im Formblatt vom Jänner 2000, mit dem der Agrarmarkt Austria (AMA) der Bewirtschafterwechsel auf die Gattin gemeldet worden war, ist lediglich vermerkt, dass der betroffene Betrieb über eine Referenzmenge (*A- und D-Quote*) verfügt und die Mutterkuhquote übertragen wird. Weiters wird auf das familiäre Naheverhältnis zwischen Verpächter und Pächterin verwiesen.

Nach diesem Formular übernimmt der neue Bewirtschafter pauschal *alle Verpflichtungen* des bisherigen Bewirtschafters (daher auch die Milchlieferpflichten). Der Übergang von Berechtigungen auf den Pächter ist dagegen nur für Mutterkuh- bzw. Mutterschafquoten vorgesehen. Zur Übertragung der Milchreferenzmenge sieht das Formblatt keine Eintragung vor. Anzugeben ist lediglich die Referenzmenge einer allfällig aufgelösten Altpacht (sodass eine Doppelnutzung durch den bisherigen und den neuen Pächter hintan gehalten wird).

Nach den Unterlagen der AMA hat der Verpächter im zu beurteilenden Fall die im Jahr 2004 in zwei Schritten erfolgte Veräußerung des Milchkontingents (*Übertragung der Referenzmenge*) den oa. Vorgaben des § 8 MGV 1999 und des Pachtvertrages entsprechend jeweils

mitunterfertigt. Der Veräußerungserlös wurde in beiden Fällen auf das Betriebskonto der Pächterin überwiesen.

Beim dargestellten Sachverhalt besteht vor dem Hintergrund der angeführten Rechtslage kein Zweifel, dass die Pächterin eine Verfügungsbefugnis über die Milchreferenzmenge nur im Ausmaß ihrer Miteigentumsquote hatte und ein Verkauf das Zusammenwirken der beiden Miteigentümer erforderte.

Wenn die Bw davon ausgehen, dass das Milchwirtschaftsrecht das Verfügungsrecht über die Milchreferenzmenge dem jeweiligen Bewirtschafter einräumt, so verwechseln sie offenbar das Nutzungsrecht mit dem Verfügungsrecht.

Dass anders lautende Pachtvertragsregelungen „nicht üblich sind“, wie in der Berufung vorgebracht, kann dem Berufungsbegehren angesichts des im klaren Inhalt des vereinbarten Vertrages zum Ausdruck kommenden, eindeutigen Parteienwillens und der diesem folgenden, tatsächlichen Umsetzung beim Verkauf des Milchkontingents nicht zum Erfolg verhelfen.

Zum Hinweis des FA auf das familiäre Naheverhältnis im angefochtenen Bescheid ist anzumerken, dass die steuerliche Anerkennung von Rechtsverhältnissen zwischen nahen Angehörigen nicht nur einen hinreichend klaren und nach außen zum Ausdruck kommenden, somit in der Regel schriftlichen Vertragsinhalt voraussetzt, sondern insbesondere auch einem Fremdvergleich standhalten muss.

Nun erscheint es unter fremden Geschäftspartnern undenkbar, dass der Verpächter eines (50%-Anteils an einem) landwirtschaftlichen Milcherzeugungsbetrieb mit einer Gesamtfläche von knapp 75 Hektar bei einer vereinbarten Jahrespacht von 872,- € (12.000,- S) dem Pächter, ohne angemessene Abgeltung und ohne weitere Vorkehrungen für die künftige Bewirtschaftung zu treffen, das Recht einräumt, das zur Existenz erhaltenden Grundausstattung des Betriebes gehörende Milchkontingent zu veräußern bzw. dem Verkauf zustimmt.

Ein derartiges Verhalten hält einem Fremdvergleich keinesfalls stand. Dies umso weniger als zu bedenken ist, dass der Verkauf der gesamten Referenzmenge auch die Veräußerung des gesamten Milchviehbestandes nach sich zieht und eine völlige wirtschaftliche Neuorientierung des Betriebes erforderlich macht. Unter Fremden hätte der Verpächter seine Zustimmung zum Verkauf der Referenzmenge zweifellos von einer angemessenen Abgeltung und einer verbindlichen Regelung über die künftige Bewirtschaftung des Betriebes abhängig gemacht.

Am fehlenden Fremdvergleich ändert auch der Umstand nichts, dass die Pächterin durch die Milchlieferungen das Kontingent aufrecht erhalten hat, zumal sich diese nicht nur, wie vom FA zutreffend angemerkt, als Ausfluss der die Pächterin treffenden Bewirtschaftungspflicht

darstellen, sondern diese Pächterleistung ohnehin durch die laufenden Einnahmen aus den Milchverkäufen abgegolten wurde.

Aufgrund der im Ertragsteuerrecht maßgeblichen, wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 BAO) ist die formelle Gestaltung eines Rechtsgeschäfts nicht entscheidend, wenn und soweit diese mit dem wahren wirtschaftlichen Gehalt des zu Grunde liegenden Vorgangs nicht korreliert. Sind rechtliche Gestaltungen durch das familiäre Naheverhältnis zu erklären, entfalten sie steuerlich keine Wirkung sondern sind in Anwendung der Grundsätze des § 21 BAO nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt zu beurteilen bzw. zu besteuern.

Für den verfahrensanhängigen Fall bedeutet dies, dass weder der allein auf die Pächterin lautenden Rechnung noch der Überweisung des Veräußerungserlöses auf deren betriebliches Bankkonto entscheidende Bedeutung zukommt.

Letztere stellt sich vor den Hintergrund der Zustimmung des Verpächters zum Verkauf und der Kenntnis der AMA vom familiären Naheverhältnis zwischen Pächterin und Verpächter, primär als Maßnahme zur Vereinfachung der Zahlungsabwicklung dar (im Übrigen ist keineswegs ausgeschlossen, dass der Verpächter ein Zeichnungsrecht für dieses Bankkonto besaß).

Unter den gegebenen Umständen war der Ansicht des FA zu folgen und der Erlös aus der Veräußerung des Milchkontingents beiden Eigentümern im Verhältnis ihrer Eigentumsquoten zuzurechnen.

Zum Verjährungseinwand genügt es im Rahmen dieser Entscheidung darauf zu verweisen, dass nach den Bestimmungen der BAO nur Abgabenbescheide nicht aber Feststellungsbescheide der Bemessungsverjährung unterliegen (vgl. Ritz, BAO Kommentar, § 207 Tz 8).

Graz, am 27. Dezember 2010