



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des XY und Mitgesellschafter gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene (vorläufige) Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die aus XY und seiner Ehegattin bestehende berufungsführende Mitunternehmerschaft betreibt auf einem im Jahr 2005 erworbenen Grundstück mit einer Fläche von 4 Hektar einen Zucht-, Trainings- und Einstellbetrieb für (Western)Pferde.

Den Feststellung einer die Jahre 2004 bis 2006 umfassenden Betriebsprüfung folgend hat das Finanzamt die daraus resultierenden Einkünfte im (wegen der Ungewissheit, ob eine Einkunftsquelle oder einkommensteuerlich unbeachtliche Liebhaberei vorliegt) vorläufig ergangenen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 infolge des den Höchstbestand nach § 30 Abs. 5 BewG übersteigenden Tierbestandes abweichend von der eingereichten Erklärung als solche aus Gewerbebetrieb gewertet.

In der dagegen erhobenen Berufung stützt sich die steuerliche Vertretung im Wesentlichen auf die Anwendung der Richtlinie betreffend überdurchschnittliche Tierbestände. Punkt 2.1 (Tierhaltungsbetriebe als landwirtschaftliche Betriebe gemäß § 30 Abs. 5 bis 7 BewG) dieser

Richtlinie beziehe sich einerseits auf die Regelung der Zuschläge gemäß § 40 BewG, welche im Rahmen der Einkünftequalifikation zu vernachlässig sei, andererseits jedoch auf den Maximalbestand des § 30 Abs. 5 BewG. In § 30 Abs. 5 BewG werde geregelt, dass bei nachhaltiger Überschreitung dieses Maximalbestandes hinsichtlich des gesamten Tierbestandes das Vorliegen eines gewerblichen Betriebes anzunehmen sei. Die maximale Unterstellung gemäß § 30 Abs. 5 BewG ergebe sich aus der tabellarischen Darstellung. Die Anzahl der so ermittelten Vieheinheiten stelle die 100% Ausnutzungsmöglichkeit im Rahmen eines landwirtschaftlichen Betriebes dar. Die Richtlinien gäben in diesem Fall eine klare und deutliche Anleitung, wie die Berechnung des Maximalbestandes nach § 30 Abs. 5 BewG zu erfolgen habe und führten ausdrücklich eine Berechnungsformel mit der Titulierung "maximale Unterstellung an VE gemäß § 30 Abs. 5 BewG 1955 i.g.F." an. Dieser Tabelle folgend, welche sich ausdrücklich auch auf § 30 Abs. 5 BewG und den darin geregelten Maximalbestand an VE beziehe, sei bei der Berufungsführerin keine Überschreitung des Maximalbestandes an Vieheinheiten gegeben und lägen daher Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führt das Finanzamt zusammengefasst aus, die Berufungsführerin betreibe auf dem 4 ha großen Grundstück einen Zucht, Trainings- und Einstellbetrieb für Westernpferde. Neben den errichteten Pferdestallungen seien ein als "Saloon" bezeichnetes Gebäude, eine Reithalle, eine Longierhalle sowie ein Wohngebäude errichtet worden. Im Gebäudekomplex "Saloon" sei ein Aufenthaltsraum mit allen erforderlichen gastronomischen Einrichtungen, WC-Anlagen und Büroräumen untergebracht. Der Gastronomiebetrieb werde von der Tochter der Gesellschafter der Berufungsführerin geführt. Das Wohngebäude werde ua. an zwei dort freiberuflich tätige Pferdetrainer vermietet. Die Reithalle stehe den Trainings- und Einstellpferden zur Verfügung. In der Longierhalle könnten Pferde aufgewärmt und Jungpferde trainiert werden. Der Gesellschafter XY sei ein erfolgreicher Turnierreiter und benötige die Anlagen in nicht unerheblichem Ausmaß auch zu eigenen Trainingszwecken. Im Rahmen der Pferdezucht und der Pensionstierhaltung würden keine Erzeugnisse des eigenen Betriebes verwendet. Die Futtermittel würden zu 100% zugekauft. Durchschnittlich würden 20 eigene Pferde und 40 bis 45 fremde Pferde (Pensionstierhaltung) gehalten. Die Erlöse würden zum weitaus überwiegenden Teil aus der Pensionstierhaltung erzielt. Außer der Betreuung der Pferde und dem Angebot, die Reitanlagen zu benützen, würden von der Berufungsführerin keine weiteren Leistungen erbracht. Der Reitunterricht und die Reitkurse würden auf der Homepage der Berufungsführerin beworben, aber von selbständigen Trainern bzw. Reitvereinen durchgeführt. Werde ein durchschnittlicher Bestand von 60 Pferden unterstellt, ergebe sich nach § 30 Abs. 5 BewG, ausgehend davon, dass nur Jungpferde bis drei Jahre und Kleinpferde gehalten würden, ein durchschnittlicher Bestand von 36 Vieheinheiten. Damit werde aber der Höchstbestand gemäß

§ 30 Abs. 5 BewG überschritten und sei daher hinsichtlich des gesamten Tierbestandes ein Gewerbebetrieb anzunehmen. Die Richtlinie betreffend überdurchschnittliche Tierhaltung könne im Berufungsfall keine Anwendung finden.

Am 30. September 2009 wurde ohne weitere Begründung die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

In der Folge erließ das Finanzamt auf Antrag der Berufungsführerin im wiederaufgenommenen Verfahren einen hinsichtlich der Höhe der Einkünfte geänderten, mit 20. Juli 2011 datierten Feststellungsbescheid. Die Qualifikation der Einkünfte erfuhr dadurch keine Änderung.

Nach Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorauszuschicken ist, dass gemäß [§ 274 BAO](#) eine Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet gilt, wenn dieser an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides tritt. Die gegenständliche Berufung vom 21. April 2009 gegen den infolge der Wiederaufnahme des Verfahrens zwischenzeitig aus dem Rechtsbestand beseitigten Feststellungsbescheid vom 23. März 2009 gilt damit als auch gegen den neuen Feststellungsbescheid vom 20. Juli 2011 erhoben.

Gemäß [§ 21 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ua. (Z 2) Einkünfte aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben im Sinne des § 30 Abs. 3 bis 7 des Bewertungsgesetzes 1955.

Zu den Einkünften im Sinne des Abs. 1 gehören nach [§ 21 Abs. 2 EStG 1988](#) ua. auch (Z 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.

Gemäß [§ 30 Abs. 3 BewG 1955](#) gilt die Zucht oder das Halten von Tieren als landwirtschaftlicher Betrieb, wenn zur Tierzucht oder Tierhaltung überwiegend Erzeugnisse verwendet werden, die im eigenen landwirtschaftlichen Betrieb gewonnen worden sind.

Davon abweichend gilt die Zucht oder das Halten der in Abs. 7 genannten Tiere gemäß [§ 30 Abs. 5 BewG 1955](#) als landwirtschaftlicher Betrieb, wenn, bezogen auf die reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche dieses Betriebes (Abs. 6),

- für die ersten 10 ha nicht mehr als 8,
- für die nächsten 10 ha nicht mehr als 6,
- für die nächsten 10 ha nicht mehr als 4,
- für die nächsten 10 ha nicht mehr als 3,
- für die nächsten 10 ha nicht mehr als 2

Vieheinheiten (Abs. 7) und für die restliche reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche nicht mehr als 1,5 Vieheinheiten je Hektar im Wirtschaftsjahr durchschnittlich erzeugt oder gehalten werden. Wird jedoch dieser Höchstbestand nachhaltig überschritten, so ist hinsichtlich des gesamten Tierbestandes das Vorliegen eines gewerblichen Betriebes anzunehmen. Für die Anzahl der zulässigen Vieheinheiten und für die Ermittlung der reduzierten landwirtschaftlichen Nutzfläche ist das Gesamtausmaß der vom Betrieb aus bewirtschafteten Flächen maßgebend; zugepachtete Flächen sind miteinzubeziehen, verpachtete auszuschließen.

Gemäß [§ 30 Abs. 7 BewG 1955](#) werden die Vieheinheiten nach dem zur Erreichung des Produktionszieles erforderlichen Futterbedarf bestimmt. Für die Umrechnung der Tierbestände in Vieheinheiten (VE) gilt bezogen auf Pferde folgender Schlüssel:

| | |
|--|---------|
| Fohlen, Jungpferde bis ein Jahr | 0,35 VE |
| Jungpferde bis drei Jahre, Kleinpferde | 0,6 VE |
| andere Pferde über drei Jahre | 0,8 VE |

Ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb liegt nach § 30 Abs. 5 BewG 1955 somit ua. vor, wenn bei den in § 30 Abs. 7 BewG 1955 taxativ aufgeführten Tieren (ua. Pferden), das gesetzlich festgelegte Verhältnis zwischen Vieheinheiten und landwirtschaftlicher Nutzfläche nicht überschritten wird. Erfolgt die Tierzucht und Tierhaltung nicht im Rahmen eines landwirtschaftlichen Betriebes, stellt sie einen Gewerbebetrieb dar (vgl. Doralt, EStG⁹, § 21 Tz 37).

Ausgehend von einer Fläche von 4 Hektar (ungeachtet der Frage inwieweit diese allenfalls um nicht landwirtschaftlich genutzte Flächen zu vermindern wäre) beträgt der nach § 30 Abs. 5 BewG 1955 zulässige Höchstbestand 32 Vieheinheiten (4 ha x 8 VE).

Das Finanzamt hat in der Berufungsvorentscheidung ausgehend von einem durchschnittlichen Bestand von 60 Pferden sowie unter der Annahme, dass nur Jungpferde bis drei Jahre und Kleinpferde gehalten werden, einen durchschnittlichen Bestand von 36 Vieheinheiten ermittelt. Dem ist die Berufungsführerin weder im Vorlageantrag noch auf entsprechenden Vorhalt des

Unabhängigen Finanzsenates entgegengetreten und kann es daher als erwiesen angenommen werden, dass durchschnittlich zumindest 36 Vieheinheiten im Sinne des § 30 Abs. 5 in Verbindung mit Abs. 7 BewG 1955 gehalten wurden. Damit ist aber auch das Schicksal der Berufung bereits entschieden, ist doch der nach § 30 Abs. 5 BewG 1955 zulässige Höchstbestand von 32 Vieheinheiten überschritten und die Annahme eines Gewerbebetriebes durch das Finanzamt folglich zutreffend.

Ob bzw. inwieweit aufgrund über die landwirtschaftliche Tierhaltung hinausgehender Leistungen eine gewerbliche Tätigkeit anzunehmen wäre (gemäß [§ 21 Abs. 2 Z 2 letzter Satz EStG 1988](#) führt eine auch nur geringfügige gewerbliche Betätigung einer Mitunternehmerschaft zu einem einheitlichen Gewerbebetrieb), kann daher dahingestellt bleiben.

Mit dem Hinweis auf den BMF-Erlass vom 20.12.2001, GZ 08 1451/2-IV/8/01, betreffend die Bewertung überdurchschnittlicher Tierbestände ist für die Berufungsführerin nichts zu gewinnen. Abgesehen davon, dass der Unabhängige Finanzsenat an Richtlinien des BMF nicht gebunden ist und bereits aus dem Titel des Erlasses "Richtlinien für die Bewertung überdurchschnittlicher Tierbestände zur Hauptfeststellung der Einheitswerte auf den 1. Jänner 2001 für Stichtage ab 1. Jänner 2002 (Euromstellung)" in eindeutiger Weise hervorgeht, dass Gegenstand die Einheitswertermittlung, konkret die Ableitung von Zuschlägen gem. [§ 40 BewG 1955](#) für überdurchschnittliche Tierhaltung ist und eine Heranziehung der Erlassausagen für die ertragsteuerliche Qualifikation der Einkünfte daher nicht in Betracht kommt, lässt sich auch inhaltlich aus der Richtlinie nichts gewinnen. Die Richtlinie geht von Normalbeständen aus (für die ersten 10 Hektar 3 Vieheinheiten je Hektar). Die maximalen Bestände je Hektar sind durch § 30 Abs. 5 BewG 1955 bestimmt, für die ersten 10 Hektar somit 8 Vieheinheiten je Hektar. Für die zwischen dem Normalbestand und dem Maximalbestand liegenden Tierbestände regelt die Richtlinie die Ermittlung des Zuschlages je Vieheinheit. Zu einer Erhöhung des in § 30 Abs. 5 BewG 1955 festgelegten Maximalbestandes kommt es damit aber nicht.

Der Berufung konnte somit kein Erfolg beschieden sein.

Feldkirch, am 9. März 2012