



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AR und der VR, Land- und Forstwirte, vertreten durch Michael Haberl, Wirtschaftstreuhänder, 8962 Gröbming, Hauptstraße 65, vom 25. April 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 22. März 2005 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 bis 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Hinsichtlich der geänderten Feststellung und Aufteilung der Einkünfte wird auf die Tabellen am Ende der Entscheidungsgründe verwiesen, welche einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbenden Ehegatten (Bw.) erklärten in den Streitjahren 2000 bis 2002 neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Letztere wurden gemäß den – auf Grund des § 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988 erlassenen - Verordnungen des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF PauschVO) BGBl. II 1997/430 (Veranlagung für das Jahr 2000) und BGBl. II 2001/54 (Veranlagungen für die Jahre 2001 und 2002) ermittelt.

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Frage, wie die von den Bw. für die *Humuserzeugung* von der Golfplatzerrichtungs-Betriebsgesellschaft lukrierten Beträge in Höhe von S 89.476,36

(2000), S 100.688,00 (2001) und € 7.514,10 (2002) steuerlich zu erfassen sind (Vollpauschalierung, Teilpauschalierung, Einnahmen-Ausgaben-Rechnung).

Dieser Streitfrage liegt nachstehender Sachverhalt zu Grunde:

1) Mit Dienstbarkeitsvertrag vom 19. Februar 1988 wurden zwischen den Bw. und der Golfplatzerrichtungs-Betriebsgesellschaft die Rahmenbedingungen über die Nutzung der ehemals landwirtschaftlich genutzten Grundstücke zur Ausübung des Golf- und Tennissportes vereinbart. Diese in Punkt 1. eingeräumte Dienstbarkeit umfasst laut Punkt 2. des Vertrages die ausschließlich ganzjährige Benützung jener Flächen, die als Greens, Fairways und Abschläge dienen und die teilweise ganzjährige Benützung jener Flächen, die als Rough und als Flächen zwischen den Abschlägen und Fairways dienen.

In Punkt 10. des Vertrages wurde vereinbart, dass "sämtliche landwirtschaftliche Nutzungen jeder Art," insbesondere die *gegendübliche* Grünlandnutzung und Fischerei, den Liegenschaftseigentümern (Bw.) zustünden.

2) In einem Rechtsmittelverfahren, in dem die Bw. die Zurechnung der gesamten als Golfplatz genutzten Fläche zum Grundvermögen mit 1. Jänner 1989 angefochten hatten, hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 14. April 1994, 93/15/0186, die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde dies ua. damit, dass als Sportanlagen (wie zB Golf- und Fußballplätze) gewidmete Grundstücksflächen, die nur zeitweise zur Heugewinnung oder sonstigen landwirtschaftlichen Zwecken verwendet würden, nach ihrer überwiegenden Zweckbestimmung und der maßgeblichen Verkehrsauffassung *nicht* einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dienen und daher zum *Grundvermögen* gehören.

3) Vor Erlassung der streitgegenständlichen Feststellungsbescheide wurden die Bw. (niederschriftlich am 30. Juni 2004) sowie die Geschäftsleitung der Golfplatzerrichtungs-Betriebsgesellschaft mittels Vorhaltes (vom 5. Jänner 2005) über die (mündlich) getroffene Vereinbarung hinsichtlich der Verwertung des Schnittgutes (bzw. der Humuserzeugung) befragt.

In Beantwortung dieses Vorhaltes (vom 24. Februar 2005) wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass die Landwirte in den ersten Jahren nach der Eröffnung des Golfplatzes noch keine Verwendung für das Schnittgut von den häufig gemähten Flächen (Greens, Abschläge und Fairways) gefunden hätten. Der Rasenschnitt hätte daher auf Kosten der Betreibergesellschaft entfernt und der Humus für die Pflege der Rasenflächen zugekauft werden müssen. Deshalb habe man mit den drei Liegenschaftseigentümern (ua. den Bw.) mündlich vereinbart, durch sie die Humusierung des Rasenschnittes vornehmen zu lassen und ihnen für den gelieferten Humus (250 m³) ein (wertgesichertes) Jahresentgelt von S 320.000,00 zu bezahlen.

Die Bw. hatten anlässlich ihrer niederschriftlichen Befragung vom 30. Juni 2004 zur Vorgangsweise im Zusammenhang mit der *Humuserzeugung* ua. ausgeführt, dass der von den Platzarbeitern seitlich des Golfplatzes gelagerte Rasenschnitt mit einem Sammelwagen zum Kompostierplatz gefahren werde. Dort werde der Rasenschnitt aufgeschüttet und in periodischen Abständen mit einem Kompostwender umgesetzt. Bis zur fertigen Kompostierung würden ca. 2 Jahre vergehen, wobei der Kompost geschätzte 25mal umgesetzt werden müsse. Danach werde der fertige Kompost von den Platzarbeitern entnommen und am Golfplatz aufgebracht. Von ihrer eigenen Landwirtschaft werde ebenfalls Rasenschnitt minimalen Ausmaßes geliefert.

Das Finanzamt ist nun auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes bei Erlassung der Bescheide über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 2000 bis 2002 zur Auffassung gelangt, dass durch das Ausscheiden der dem Golfsport gewidmeten Grundstücksflächen aus dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen (bzw. deren Zurechnung zum Grundvermögen) dieselben nicht mehr Gegenstand des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes und damit der pauschalierten Gewinnermittlung sein könnten. Auch sei "bereits im Vorverfahren geklärt worden, dass eine *gegendübliche* landwirtschaftliche Nutzung des Golfplatzes nicht erfolgt."

Die Erzeugung von Humus aus dem Rasenschnittgut des Golfplatzes stelle vielmehr eine eigene *Dienstleistung* ("Humuserzeugung aus fremden kompostierfähigen Abfällen") dar, die zu den Nebentätigkeiten (bzw. dem Nebenerwerb) im Sinne des § 6 Abs. 1-4 der LuF PauschVO zählten. Wegen ihres engen Zusammenhanges mit der Haupttätigkeit und (wegen) ihrer wirtschaftlichen Unterordnung als Nebentätigkeit seien die daraus erzielten Gewinne *gesondert* bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen.

Dabei wären von den oben angeführten Einnahmen (2000: S 89.476,36, 2001: S 100.688,00 und 2002: € 7.514,10) Aufwendungen in Höhe von je S 12.041,00 (2000 und 2001) sowie € 875,00 (2002) als Betriebsausgaben in Abzug zu bringen. Grundlage für diese Beträge seien die Sätze des Maschinen- und Betriebshilferinges Dachstein Tauern für Traktor, Traktorfahrer und Kompostumsetzer gewesen.

Die Gewinne aus der Humuserzeugung betragen daher S 77.435,36 (2000), S 88.647,00 (2001) und € 6.639,10 (2002).

In der dagegen gerichteten Berufung wird seitens des steuerlichen Vertreters ausgeführt, dass – vertragskonform – seit Betriebsbeginn im Jahr 1990 jene Grundstücke, die als Rough und als Flächen zwischen den Abschlägen und Fairways dienen, landwirtschaftlich genutzt würden. Ein Teil des auf diesen Flächen anfallenden Grasschnitts sowie ein Teil des

Rasenschnittgutes der Greens, Fairways und Abschläge werde zur Humuserzeugung verwendet.

§ 21 Abs. 1 EStG 1988 bestimme nun, dass Einkünfte aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft seien.

Die Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft lege fest, dass

- der Gewinn mittels eines Durchschnittssatzes vom maßgebenden Einheitswert ermittelt werden könne, soweit die §§ 3-6 nichts Gegenteiliges bestimmten,
- als maßgebender Einheitswert der Einheitswert der selbst bewirtschafteten Flächen gelte (§ 1 Abs. 2) und
- der Gewinn aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, aus be- oder verarbeiteten eigenen oder zugekauften Urprodukten durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln sei (§ 6 Abs. 1-4).

Grundsätzlich könnten - so die weiteren Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bw. - auch Grundstücksflächen, die bewertungsrechtlich dem Grundvermögen zuzuordnen seien, landwirtschaftlich genutzt werden.

Bei zugepachteten Flächen werde zur Ermittlung des maßgebenden Einheitswertes in der Regel der Hektarsatz der eigenen Flächen angesetzt und so der Grundbetrag ermittelt. Zur *"Erreichung von gleichmäßigen Besteuerungsgrundlagen"* erscheine es angebracht, bei einer landwirtschaftlichen Nutzung von eigenen Grundstücksflächen, die bewertungsrechtlich dem Grundvermögen zugerechnet würden, in gleicher Weise vorzugehen und für diese Flächen zur Ermittlung des Grundbetrages den Hektarsatz der eigenen landwirtschaftlichen Flächen anzuwenden.

Die Humuserzeugung erfolge nicht aus fremden kompostierfähigen Abfällen, sondern aus dem Schnittgut, das zur Gänze von den eigenen Flächen und überwiegend von jenen Flächen stamme, die von der Golfplatzgesellschaft nur teilweise ganzjährig benützt werden dürften.

Aus dem Schnittgut werde mit Hilfe der Natur Humus erzeugt. Eine weitere Be- oder Verarbeitung erfolge nicht. Als Urproduktion werde üblicherweise die Gewinnung von Pflanzen und Pflanzenteilen durch planmäßige Nutzung der Naturkräfte bezeichnet. Bei der von den Bw. verkauften Humuserde handle es sich nun – so der steuerliche Vertreter - um ein *unbearbeitetes* Erzeugnis der Urproduktion von eigenen, selbstbewirtschafteten Grundstücksflächen. Die Einnahmen aus diesen Verkäufen seien daher abpauschaliert und nicht als Dienstleistung gemäß § 6 Abs. 1-4 LuF PauschVO zu behandeln.

Für den Fall, dass dieser Rechtsansicht nicht gefolgt werden könne, werde in eventu beantragt, die Betriebsausgaben mit 70% der Betriebseinnahmen anzusetzen:

Gemäß § 6 Abs. 3 LuF PauschVO seien nämlich bei der Ermittlung des Gewinnes aus be- und/oder verarbeiteten Produkten die Betriebsausgaben mit 70% der gegenüberstehenden Betriebseinnahmen anzusetzen. Voraussetzung für die Zurechnung der Be- und/oder Verarbeitung des Urproduktes zur Land- und Forstwirtschaft sei, dass die Be- und/oder Verarbeitung nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung stehe. Diese wiederum läge vor, wenn

- der Wert der zugekauften und verarbeiteten Waren die Einnahmen aus den Nebenbetrieb nicht überschreiten und
- die Einnahmen aus alleiniger Be- und/oder Verarbeitung € 24.200,00 nicht übersteigen würden.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In der Folge wurde die Bw. mittels zweitinstanzlichen Vorhaltes (vom 26. Juli 2005) unter Hinweis auf die niederschriftliche Aussage vom 30. Juni 2005 um Mitteilung ersucht, in welchem Ausmaß auch von den *eigenen land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen* Schnittgut zur Humuserzeugung den Golfplatzbetreibern verkauft würde.

In Beantwortung des Vorhaltes wurde mitgeteilt (Telefonat vom 11. August 2005), dass dieser Anteil durchschnittlich ca. 7% des insgesamt anfallenden Schnittgutes ausmachen würde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 der LuF PauschVO, BGBl. II 1997/430 (Veranlagung für das Jahr 2000) und BGBl. II 2001/54 (Veranlagungen für die Jahre 2001 und 2002) kann bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes bis S 900.000,00 (bzw. € 65.500,00 ab 2001) der Gewinn mittels Durchschnittssatzes vom maßgebenden Einheitswert (§ 1 Abs. 2) ermittelt werden (Grundbetrag).

Gemäß § 1 Abs. 2 LuF PauschVO gilt als maßgebender Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes der Einheitswert des während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten *land- und forstwirtschaftlichen Vermögens* zuzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten Zupachtungen und abzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres nicht selbst bewirtschafteten Flächen.

Daraus wird deutlich, dass bei dieser Art der Gewinnermittlung (sogenannte Vollpauschalierung) – entgegen der Darstellung in der Berufung – als maßgebender Einheitswert jener des bewirtschafteten *land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (zuzüglich Zupachtungen, abzüglich Verpachtungen)* heranzuziehen ist, nicht jedoch jener von – dem Grundvermögen zuzurechnenden – *Grundstücksflächen*.

Folglich können gegenständlichenfalls die mit dem Grundvermögen im Zusammenhang stehenden Gewinne gar keiner *Vollpauschalierung* iSd § 2 Abs. 1 der LuF PauschVO unterliegen (als "abpauschaliert" gelten) – und zwar unabhängig davon, ob es sich bei der Humuserde um ein Urprodukt eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes handelt oder nicht.

Auch der Hinweis auf die in Punkt 10. des Dienstbarkeitsvertrages getroffene Vereinbarung hinsichtlich einer (möglichen) landwirtschaftlichen Nutzung bestimmter Grundstücksflächen (Heumahd, Nutzung des Schnittgutes zur Humuserzeugung) vermag aus obigen Überlegungen an dieser Beurteilung nichts zu ändern.

Anders sind lediglich jene Gewinne zu beurteilen, die laut Vorhaltsbeantwortung vom 11. August 2005 tatsächlich aus dem Verkauf von Schnittgut aus selbstbewirtschafteten *land- und forstwirtschaftlichen Flächen* (ca. 7%) stammen. *Diese* Gewinne sind durch die Pauschalierung abgegolten, weshalb von den bisher vom Finanzamt bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft *gesondert* erfassten Gewinnen 7% in Abzug zu bringen waren (2000: S 5.420,48, 2001: S 6.205,29 und 2002: € 464,74).

Was schließlich die in der Berufung angestellten Überlegungen zur "*Erreichung von gleichmäßigen Besteuerungsgrundlagen*" (Ermittlung des maßgebenden Einheitswertes wie bei *zugepachteten* Grundstücksflächen) anlangt, wird bemerkt:

Fest steht, dass es sich gegenständlichenfalls nicht um die Nutzung von *zugepachteten* land- und forstwirtschaftlichen Flächen handelt und gehen diese Überlegungen allein deshalb, da nur ein tatsächlicher und nicht ein fiktiver Sachverhalt Entscheidungsgrundlage sein kann, ins Leere.

Wenn nun - mangels Zuordnung der Golfplatzflächen zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen - eine Einbeziehung dieser Flächen in die Bemessungsgrundlage für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nicht möglich ist, müssen – worauf das Finanzamt zu Recht verweist - die daraus lukrierten Gewinne *gesondert* steuerlich erfasst werden.

Dazu bietet nun § 6 der LuF PauschVO die rechtliche Basis:

Gemäß § 6 Abs. 1 LuF PauschVO ist der Gewinn aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, aus be- und/oder verarbeiteten eigenen und zugekauften Urprodukten sowie

aus dem Buschenschank im Rahmen des Obstbaues durch *Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert* zu ermitteln. Bei der Ermittlung des Grundbetrages (§ 2) scheidet der auf diese Tätigkeiten entfallende Anteil des Einheitswertes aus.

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 (§ 6 Abs. 2 der LuF PauschVO).

Bei der in Rede stehenden Humuserzeugung (bzw. dem Verkauf von Komposterde) handelt es sich auch nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates zweifelsohne um eine Nebentätigkeit im Sinne von § 6 Abs. 2 der LuF PauschVO, und zwar konkret um eine Dienstleistung, die von den Bw. der Golfplatzbetreibergesellschaft gegenüber erbracht und von dieser entsprechend honoriert wird.

Zu den Ausführungen in der Berufung, wonach von einer Dienstleistung allein deshalb keine Rede sein könne, da das Vorliegen einer Dienstleistung die Humuserzeugung aus *fremden* kompostierfähigen Abfällen (also *fremden* Rasenschnitt) voraussetzen würde, gegenständlichenfalls das Schnittgut jedoch von *eigenen*, selbstbewirtschafteten Grundstücksflächen stammen würde, wird bemerkt:

Für die steuerliche Erfassung als Dienstleistung sind nicht die Eigentumsverhältnisse an den *Grundstücksflächen* relevant, sondern vielmehr der Umstand, dass die organischen Abfälle (das Schnittgut) nicht aus eigenen, selbstbewirtschafteten *land- und forstwirtschaftlichen Flächen* stammen, sondern eben aus Flächen, die dem *Grundvermögen zuzuordnen* sind.

Eine andere rechtliche Beurteilung kann – wie schon oben ausgeführt - lediglich hinsichtlich jenes Teiles des Schnittgutes Platz greifen, der tatsächlich aus der Bewirtschaftung der eigenen *land- und forstwirtschaftlichen Flächen* stammt (etwa 7%):

Die daraus lukrierten, aus der Urproduktion der land- und forstwirtschaftlichen Flächen stammenden Gewinne sind von der steuerlichen Erfassung nach § 6 der LuF PauschVO ausgenommen, da sie bereits gemäß § 1 Abs. 2 LuF PauschVO abpauschaliert sind.

Zu dem Eventualbegehren in der Berufung, die Betriebsausgaben mit 70% der Einnahmen aus den Humusverkäufen anzusetzen (§ 6 Abs. 3 LuF PauschVO), wird bemerkt:

Die Anwendung dieser Bestimmung betrifft die Ermittlung des Gewinnes aus *be- und/oder verarbeiteten* Urprodukten. Eine *Be- und/oder Verarbeitung* von Urprodukten findet jedoch – so auch die Ausführungen in der Berufung - im Zusammenhang mit der Humuserzeugung nicht statt, weshalb allein deshalb auch das Eventualbegehren ins Leere geht.

Diese Erwägungen führen daher zu nachstehender *Neuberechnung* der – bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft *gesondert* zu erfassenden – Gewinne aus der

Humuserzeugung sowie der gemäß § 188 BAO festzustellenden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft:

	2000:	2001:	2002:
<i>Gewinne aus Humuserzeugung – lt. BE:</i>	<i>S 72.014,89</i>	<i>S 82.441,71</i>	<i>€ 6.174,36</i>
<i>Einkünfte aus LuF – lt. BE:</i>	<i>S 113.863,00</i>	<i>S 151.790,00</i>	<i>€ 10.924,31</i>
<i>Anteil an den Einkünften - XX:</i>	<i>S 56.932,00</i>	<i>S 75.895,00</i>	<i>€ 5.462,16</i>
<i>Anteil an den Einkünften – YY:</i>	<i>S 56.931,00</i>	<i>S 75.895,00</i>	<i>€ 5.462,15</i>

Graz, am 19. August 2005