



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch die Steuerberatungskanzlei, vom 7. September 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwaltschaft, vom 13. August 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

| | |
|---|-------------|
| Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2007 | Einkünfte € |
| Einkommen 2007 | Einkommen € |
| Einkommensteuer 2007 | Steuer € |

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Abgabemehrbetrages ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber betreibt eine Land- und Forstwirtschaft in Ort_A. Mit Bestandvertrag vom 2. bzw. 20. November 2000 verpachtete der Abgabepflichtige die Liegenschaften Gst.Nr._1 und Gst.Nr._2 (beide zum Teil) sowie Gst.Nr._3 (zur Gänze), alle in EZ_A,_Grundbuch_A, beginnend mit 1. Juli 2002 bis 30. Juni 2008 (mit einseitiger Bestand-

rechtsverlängerungsoption der Bestandsnehmerin bis längstens 30. Juni 2010) an die Bestandsnehmerin_A zum Zwecke der Errichtung und Nutzung einer Baustelleneinrichtungsfläche (lt. Pkt III des Vertrages „Einräumung des Bestandrechtes, Dauer, Kündigung“). Die Baustelleneinrichtungsfläche stellt nach Pkt. I des Vertrages „Präambel“ den „Platzbedarf für die Versorgungseinrichtungen zur Errichtung und Bauabwicklung der Bauwerke für die Baufirmen sicher. In der Baustelleneinrichtungsfläche sind ua. die Werkstätten, die Baucontainer, der Lagerplatz, die Gewässerschutzanlage vorgesehen. Sie ist nur für die Zeit während der Errichtung der Bauwerke erforderlich und wird nach Bauherstellung zur Gänze rückgebaut.“ Die Vertragsgegenstände sind nach Pkt. V des Vertrages „Beweissicherung, Schadensregelung, Wiederherstellung“ nach Ablauf des Bestandrechtes dem Bestandgeber im übergebenen guten Zustand zu übergeben bzw. im landwirtschaftlichen Zustand zurückzusetzen. Mit Bestandvertrag betreffend die Anbindung der „Betriebsumkehr Ort_A“ an die künftige Gemeindestraße zur neuen Brückenbezeichnung“ vom 18. bzw. 20. Juli 2001 gab der Abgabepflichtige der Bestandsnehmerin_A beginnend mit 1. August 2001 bis 31. Dezember 2008 weitere Teilflächen an obigem Gst.Nr._1 in Form einer Grundstücksmitte zur Errichtung der „Betriebsumkehr Ort_A“ samt Einbindung der Gemeindestraße und der Betriebszufahrt_A (Kreisverkehrslösung) in Bestand (Pkt. III des Vertrages „Einräumung eines Bestandrechtes“). Die Bestandfläche wird nach Pkt V des Vertrages „Wiederherstellung“ in gutem landwirtschaftlichem Nutzungszustand (ackertauglich) übergeben und ist in diesem Zustand nach Ablauf des Bestandrechtes zu übergeben.

In der am 7. Oktober 2008 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 ermittelte der Abgabepflichtige seinen Gewinn gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung wurden die aus obigen Verpachtungen erzielten Einkünfte unter Gewinnerhöhende Beträge (KZ 9760) im Gesamtbetrag von gekürzte_Einkünfte € als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt. Das Finanzamt veranlagte die Einkommensteuer 2007 (mit Bescheid vom 8. Oktober 2008) antrags- und erklärungsgemäß.

Das Finanzamt hob gemäß [§ 299 BAO](#) den Einkommensteuerbescheid 2007 (mit Ausfertigungsdatum 8. Oktober 2008) auf und erließ einen neuen Einkommensteuerbescheid 2007, in welchem obiger Betrag in Höhe von gekürzte_Einkünfte € als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Einkommensteuer unterworfen wurde (beide Bescheide vom 13. August 2009). Begründend führte die Abgabenbehörde hierzu aus, durch die Nutzungsüberlassung des Grundstückes an die Bestandsnehmerin_A könne keine bzw. keine wesentliche landwirtschaftliche Nutzung mehr vorgenommen werden. Die Nutzungsüber-

lassung sei für einen längeren Zeitraum und nicht kurzfristig erfolgt, weshalb diese Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen würden.

In der hiergegen fristgerecht erhobenen Berufung vom 7. September 2009 beantragte der Abgabepflichtige die Zurechnung der Einkünfte aus der Nutzungsüberlassung von Grund und Boden an die Bestandsnehmerin_A zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Nach herrschender Auffassung stelle das Verhältnis der nichtlandwirtschaftlichen Nutzung zum gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb das Kriterium für die Abgrenzung zur Vermietung und Verpachtung dar. Der Abgabepflichtige bewirtschaftete insgesamt Fläche_1 ha (davon Eigengrund Fläche_2 ha, Zupachtung Fläche_3 ha). Das zur Nutzung überlassene Grundstück habe ein Ausmaß von Fläche_4 ha, sodass zweifellos eine untergeordnete Bedeutung gegeben sei (4,77 %). In zeitlicher Hinsicht betrachtet ende das Vertragsverhältnis nach sechs Jahren bzw. bei einseitiger Erklärung der Bestandsnehmerin_A auf Verlängerung (Optionsausübung) nach acht Jahren, sodass das Argument der dauernden nichtlandwirtschaftlichen Nutzung daher nicht zutreffend sei. Zudem sei ein Rückbau in den landwirtschaftlichen Zustand vertraglich vereinbart.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Oktober 2009 als unbegründet ab und führte hierzu ergänzend aus, das gegenständliche zur Nutzung überlassene Grundstück werde nicht landwirtschaftlich, sondern durch den Bestandnehmer für die Dauer des Bestandvertrages als Baustelleneinrichtungsfläche genützt. Bei einer Überlassung des Grundstückes für die Dauer von sechs bzw. bei Optionsausübung von acht Jahren handle es sich nach Ansicht des Finanzamtes nicht nur um eine bloß vorübergehende Maßnahme. Weiters sei während der Überlassung keinerlei land- und forstwirtschaftliche Nutzung durch den Bestandgeber möglich. Nach Beendigung müsse erst wieder ein landwirtschaftlicher Zustand hergestellt werden. Die Überlassung als Baustelleneinrichtung diene auch nicht dem Hauptzweck eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Auch nach der Verkehrsauffassung könne bei der Nutzung des gegenständlichen Grundstückes als Baustelleneinrichtung nicht mehr davon ausgegangen werden, dass dieses Grundstück einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zugehöre. Die Überlassung stehe in keinem Zusammenhang mit der Landwirtschaft und es liege somit auch kein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb vor. Bei der gegenständlichen Überlassung stehe wirtschaftlich gesehen die Vermögensverwaltung - wie bei der Vermietung und Verpachtung anderer Objekte – im Vordergrund.

Der Berufungswerber begehrte mit Schreiben vom 2. November 2009 die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und betonte unter Verweis auf Doralt, EStG¹¹, § 21 Tz 2/1, neuerlich, dass bei einer Verpachtung von unter fünf Prozent der sonst bewirt-

schafteten Fläche zweifelsfrei eine untergeordnete Bedeutung vorliege. Die anderweitig verwendete Grundfläche verbleibe daher im Betriebsvermögen. Eine Grundstücksfläche oder ein Teil derselben werde erst bei einer dauernden Vermietung für nicht land- und forstwirtschaftliche Zwecke zB für 25 Jahre bzw. auf unbefristete Zeit auf Dauer nicht mehr landwirtschaftlich genutzt, weshalb im vorliegenden Fall eines sechsjährigen bzw. bei Optionserklärung achtjährigen Vertragsverhältnisses das Argument der dauernden nichtlandwirtschaftlichen Nutzung nicht zutreffend sei. Aufgrund des Subsidiaritätsprinzips seien daher die daraus erzielten Einnahmen den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen.

Über Vorhalt des Referenten vom 18. Februar 2013 führte der Berufungswerber in seinem Vorbringen vom 14. März 2013 ergänzend aus, die Bestandnehmerin_a habe die Abgabe einer Optionserklärung übersehen. Stattdessen sei mit Bestandvertrag vom 15. Februar 2010 bzw. 16. März 2010 ein neues Bestandverhältnis für das Gst.Nr._3 und für die Teilfläche Gst.Nr._1, rückwirkend vom 1. Juli 2008 bis 31. Dezember 2012, sowie für die Teilfläche des Gst.Nr._1, rückwirkend vom 1. Jänner 2009 bis 31. Dezember 2012, begründet worden. Nach „Pkt I Bestandvereinbarung, Zeitliche Mehrbeanspruchung“ des Bestandvertrages vom 15. Februar 2010 bzw. 16. März 2010 verlängert sich das Bestandverhältnis jeweils um ein Jahr, sofern nicht eine Rückstellung bis zum 31. Dezember 2012 erfolgt. Mit Ausnahme der Teilfläche des Gst.Nr._1 (im Ausmaß von Fläche_5 m²) seien alle Grundstücksflächen zwischenzeitlich rekultiviert zurückgestellt worden; die Teilfläche des Gst.Nr._1 (im Ausmaß von Fläche_5 m²) sei mit Bestandvertrag vom 20. Dezember 2012 für den Zeitraum 1. Jänner bis 30. April 2013 weiter verpachtet worden. Den Anteil des reinen Nutzungsentgeltes habe man in Anlehnung an Rz 4245 EstR, Abschn 11, mit siebzig Prozent des Gesamtentgeltes geschätzt. Der Berufungswerber reichte trotz ausdrücklichem Ersuchen des Referenten vom 18. Februar 2013 keine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2007 betreffend obigen Bestandvereinbarungen nach.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Gemäß [§ 21 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Einkünfte 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.

Nach Abs. 2 leg.cit. gehören zu den Einkünften im Sinne des Abs. 1 ua. auch:

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

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des [§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 EStG 1988](#) gehören, nach [§ 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

Die Landwirtschaft im engeren Sinn umfasst die typische Feldwirtschaft (Ackerbau) und Grünlandnutzung (Weide-, Almwirtschaft etc.). Sie liegt auch dann vor, wenn sie zur Erzeugung von Futtermitteln für Dritte betrieben wird (keine eigene Tierzucht vorhanden ist; Jakom/Baldauf, EStG, 2013, § 21 Rz 21). Forstwirtschaft ist die Nutzung der natürlichen Kräfte des Waldbodens zur Gewinnung und Verwertung von Holz und anderer Walderzeugnissen (Jakom/Baldauf, EStG, 2013, § 21 Rz 28).

Der land- und forstwirtschaftliche Nebenbetrieb ist ein Gewerbebetrieb, der auf Grund seiner wirtschaftlichen Zweckbestimmung und seiner wirtschaftlichen Bedeutung dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft im Sinn eines Hilfsbetriebs (VwGH 28.11.2007, [2005/15/0034](#)) untergeordnet ist. Ausschlaggebend ist das Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalls, wobei Umsatz und Gewinn Anhaltspunkte sein können, ob ein Nebenbetrieb oder ein selbständiger Gewerbebetrieb vorliegt (Jakom/Baldauf, EStG, 2013, § 21 Rz 52).

2.) Hilfs- und Nebengeschäfte, die mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in engem Zusammenhang stehen und diesem dienen bzw. diesen ergänzen, gehören noch zur Land- und Forstwirtschaft. So erfolgt die Nutzungsüberlassung von Teilen eines zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Grundstücks noch im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, wenn es sich um eine bloß vorübergehende Maßnahme handelt (nach Verwaltungspraxis bei einer Mietdauer bis zu fünf Jahren) oder wenn der Landwirt auf der überlassenen Fläche weiterhin eine dem Hauptzweck des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs entsprechende, wirtschaftlich ins Gewicht fallende Tätigkeit entfaltet (VwGH 24.5.1993, [92/15/0009](#); VwGH 30.3.2006, [2003/15/0062](#)). Wird dagegen eine zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörende Grundstücksfläche oder ein Teil derselben auf Dauer nicht mehr landwirtschaftlich genutzt, gehört sie nicht mehr zum Betriebsvermögen. Hingegen verbleibt die Grundstücksfläche weiterhin im Betriebsvermögen, wenn sie nur zeitweise und zwar außerhalb der Vegetationszeit anderweitig genutzt wird, beispielsweise als

Schipiste (VwGH 5.3.1981, 1404/80; VwGH 19.2.1985, [84/14/0107](#)). Wird daher die Nutzung eines Grundstückes als land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen durch eine anderweitige Nutzung nicht wesentlich beeinträchtigt, sodass nach der Verkehrsauffassung nach wie vor davon auszugehen ist, dass das Grundstück einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zugehört, sind die aus der Überlassung erzielten Einkünfte solche aus Land- und Forstwirtschaft (VwGH 24.5.1993, [92/15/0009](#)).

Die Überlassung einer nach obigen Kriterien nicht mehr zum Betriebsvermögen zugehörige Grundstücksfläche an Dritte führt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (VwGH 30.3.2006, [2003/15/0062](#)). Nicht entscheidend ist die Bedeutung der Grundfläche für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (Jakom/Baldauf, EStG, 2013, § 21 Rz 9).

3.) Im vorliegenden Fall wurden mit Bestandverträgen vom 2. bzw. 20. November 2000 und vom 18. bzw. 20. Juli 2001 sowie vom 15. Februar bzw. 16. März 2010 und 20. Dezember 2012 die streitgegenständlichen Grundstück(steil)e in EZ_A, Grundbuch_A, nämlich

a) eine Teilfläche des GSt.Nr._1 (Fläche_5 m²) vom 1. August 2001 bis 30. April 2013

b) eine (weitere) Teilfläche des GSt.Nr._1 (Fläche_6 m² abzüglich Fläche_5 m², sohin Fläche_7 m²) vom 1. August 2001 bis 31. Dezember 2012,

c) eine (weitere) Teilfläche des GSt.Nr._1 (Fläche_8 m²) sowie zur Gänze das GSt.Nr._3 (Fläche_9 m²) vom 1. Juli 2002 bis zum 31. Dezember 2012 und

d) eine Teilfläche des GSt.Nr._2 (im Ausmaß von 15 m²) vom 1. Juli 2002 bis 30. Juni 2008, an die Bestandsnehmerin_A bzw. die Bestandnehmerin_a verpachtet. Diese Flächen wurden

im Pachtzeitraum nicht landwirtschaftlich genutzt, sondern von der Bestandnehmerin auf diesen (vertragsgemäß) eine Baustelleneinrichtungsfläche (ua. Werkstätten, Baucontainer, Lagerplatz, Gewässerschutzanlage) sowie eine Betriebsumkehr bzw. -zufahrt (ua. mit Kreisverkehr) errichtet. Die Grundstücksflächen waren nach der Art der Beanspruchung und Bebauung nur mehr für nichtlandwirtschaftliche Zwecke geeignet und für den Berufungswerber durch die dauerhafte Überlassung für mehrere Jahre in Verbindung mit den durchgeführten

Baumaßnahmen jeglicher landwirtschaftlichen Nutzungsmöglichkeit entzogen (siehe ua. die Angaben des Abgabepflichtigen im Schreiben vom 14. März 2013 sowie die

unwiderrprochenen Feststellungen des Finanzamtes in der Bescheidbegründung der Berufungsvorentscheidung vom 23. Oktober 2009 bzw. des Referenten im Vorhalt vom 18. Februar 2013).

Eine Bestandnahme von landwirtschaftlichen Grundstücksflächen für Zwecke der nicht landwirtschaftlichen Nutzung für einen Zeitraum von über zehn bis beinahe zwölf Jahren stellt keine bloß vorübergehende Maßnahme dar, war doch in diesem Zeitraum auch keine eingeschränkte oder unterjährige bzw. zwischenzeitliche (wie dies etwa bei Verpachtung von Flächen außerhalb der Vegetationszeit für Schipisten der Fall wäre) landwirtschaftliche Nutzung

der Flächen durch den Abgabepflichtigen möglich. Dasselbe gilt auch für die Verpachtung obiger Teilfläche des GSt.Nr._2 für den Zeitraum von sechs Jahren, zumal diese für die Überlassung auch aufgrund ihrer Größe (lediglich 15 m²) nur als untergeordnet anzusehen ist.

Die Bestandsnehmerin_A bzw. die Bestandnehmerin_a nutzte als Bestandnehmerin die Grundstücksflächen nicht für landwirtschaftliche Zwecke. Die anderweitige – dauerhaft für mehrere Jahre angelegte – Nutzung der Teilflächen durch die Pächterin stand mit der Landwirtschaft des Berufungswerbers in keinem Zusammenhang. Die Verpachtung kann daher nicht als Hilfs- und Nebengeschäft der Land- und Forstwirtschaft des Berufungswerbers qualifiziert werden, da diese mit dem Betrieb in keinem engen Zusammenhang stand und weder diesem gedient bzw. diesen ergänzt noch als ein im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes liegender Vorgang angesehen werden kann.

Die strittigen Teilflächen können daher nicht mehr dem Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes des Abgabepflichtigen zugerechnet werden, da bei der gegenständlichen Überlassung wirtschaftlich gesehen die Vermögensverwaltung wie bei der Vermietung der übrigen, nicht dem Betriebsvermögen der Land- und Forstwirtschaft zugehörigen Objekten im Vordergrund steht. Hieran vermag auch nicht zu ändern, dass den Grundflächen im Verhältnis zum gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nur eine untergeordnete Bedeutung beizumessen sein wird. Die Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung führen somit nicht zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, sondern zu solchen aus Vermietung und Verpachtung.

4.) Der Berufungswerber erhielt im Jahr 2007 von der Bestandsnehmerin_A Zahlungen von Bestandentgelten im Gesamtbetrag von ungekürzte_Einkünfte €. Dem Abgabepflichtigen kamen nach der Aktenlage keine Werbungskosten zu (trotz ausdrücklichem Ersuchen im Vorhalt vom 18. Februar 2013 wurde keine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nachgereicht bzw. keine Werbungskosten geltend gemacht), sodass diese ungekürzt als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in die Einkommensbesteuerung aufzunehmen sind.

Der Verweis des Berufungswerbers auf die EstR Rz 4245 kann keine pauschale Kürzung der Einkünfte begründen, ist doch im vorliegenden Fall eine Bodenwertminderung der streitgegenständlichen Grundstücke (mit Ausnahme der Teilfläche des GSt.Nr._1) aufgrund der von der Bestandnehmerin (vertragsgemäß) vorgenommenen Rekultivierung der Grundstücksflächen (bei deren Zurückstellung) auszuschließen bzw. wurde diese betreffend der Teilfläche des GSt.Nr._1 mit einer Entschädigungszahlung durch die Bestandnehmerin_a abgegolten (siehe Vertragsänderung vom 8. bzw. 20. November 2012). Ergänzend wird bemerkt, dass EstR Rz 4245 eine pauschale Festsetzung des Nutzungsentgeltes (mit 70 % der Einnahmen) nur bis zu einer jährlichen, im vorliegenden Fall jedoch weitaus überschrittenen Gesamthöhe von

10.000,00 € vorsieht. Im Übrigen besteht für den Referenten keine Bindung an die Ausführungen der EStR.

5.) Die Berechnung der Einkommensteuer ergibt sich aus dem angeschlossenen Berechnungsblatt, das insofern Bestandteil dieser Entscheidung wird.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 24. Mai 2013