



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Land- und Forstwirt in F, vertreten durch Dr. P, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater in A vom 31. Mai 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach vom 20. April 2005 betreffend Einkommensteuer 1999 bis 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den Streitjahren ua. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, welche er im Rahmen einer Vollpauschalierung mit S 105.013,- (1999), S 133.902,- (2000), S 170.861,-- (2001) und € 11.353,08 (2002) ermittelte und in den bezughabenden Erklärungen auswies.

Das Finanzamt veranlagte zunächst erklärungskgemäß.

Im Gefolge einer gemäß § 147 BAO abgeführten Außenprüfung erhöhte der Prüfer die erklärten Einkünfte um S 99.892,- (1999), S 117.939,- (2000), S 122.082,- (2001) und € 9.604,- (2002). Wie aus Anlage 1 des bezughabenden Bp-Berichtes hervorgeht sind in diesen Erhöhungsbeträgen ua. Einkünfte aus einem Strombezugsrecht enthalten, welches vom Prüfer unter Zugrundelegung einer jährlichen Freistrommenge in Höhe von 45.000 kWh mit S 88.722,- (1999), S 89.640,- (2000), S 92.8880,- (1991) und € 6.952,- (2002) bewertet

und folglich in Ansatz gebracht wurde. Das genannte Strombezugsrecht erwarb der Bw. im Erbwege gemeinsam mit der Liegenschaft EZ 1 KG NN, an welcher dieses als Grunddienstbarkeit in herrschender Stellung anhaftet. Anzumerken bleibt, dass bei der Bewertung des Strombezugsrechtes der Prüfer von den seitens der KELAG zur Verrechnung gebrachten durchschnittlichen Strompreisen ausging.

Das nunmehr verfahrensgegenständliche Strombezugsrecht sowie die sich daraus ergebenden Bezugsmengen wurden erstmals in dem zwischen JL (Großvater und Rechtsvorgänger des Bw.) als Verkäufer einerseits, und der Ö-G.m.b.H GmbH (Ö) als Erwerberin andererseits am 10. August 1920 abgeschlossenen Kaufvertrag festgelegt. In diesem Kontrakt trafen die Vertragsparteien wörtlich nachstehende Vereinbarung:

„ [..]

#### §1

JL verkauft und übergibt an die Ö.GmbH und diese kaufen und übernehmen die Liegenschaft eingetragene Zahl 56 Katastralgemeinde W mit allen darauf befindlichen Gebäuden, samt dazugehöriger Mühle, mit allen damit verbundenen Rechten insbesondere den im Wasserbuche der Bezirkshauptmannschaft V unter Postzahl 24 eingetragenen Wasserrechten, kurz alles wie es liegt und steht.

#### § 2

Als Kaufpreis wird der Betrag von Kr 50.000,- (in Worten Fünfzigtausend Kronen), vereinbart, welcher nach grundbücherlicher Durchführung dieses Kaufvertrages sofort zur Zahlung fällig ist.

#### § 3

Die Ö.GmbH verpflichten sich, in der Mühle sogleich eine 6 PS-Dynamomaschine oder zwei 3 PS-Dynamomaschinen auf ihre alleinigen Kosten aufzustellen und zwar derart, dass der Betrieb dieser Maschinen bis spätestens 1. September 1920 aufgenommen werden kann.

Die Wartung dieses elektronischen Provisoriums ist Sache der Ö.GmbH. [..]

Außerdem verpflichten sich die Ö.GmbH für die Dauer der behördlich bewilligten Wasserrechts-Konzession kostenlos bis zu 25 effektive PS ab Zentrale T dem JL in S zur freien Verfügung zu liefern. Sollte JL Strom abzugeben beabsichtigen, so darf dies nur von der Niederspannungsseite des Transformators in S erfolgen. Die Beistellung und Aufstellung des Transformators beim Besitze des Herrn L in S erfolgt auf Kosten der Ö.GmbH und geht derselbe in das Eigentum des Herrn L über. Bis zum Betriebe dieses Elektrizitätswerkes wird dem Herrn L das Recht zur Benützung der Mühle und Säge in T gemeinsam mit den Ö.-GmbH eingeräumt.

[..]

#### § 4

JL erteilt seine Einwilligung zur Einverleibung des Eigentumsrechtes auf die Liegenschaft eingetragene Zahl 56, Katastralgemeinde W, zugunsten der Firma "Ö.-G.m.b.H" und verpflichtet sich, alle hiefür erforderlichen Unterschriften zu leisten und Vollmachten auszustellen. [..]"

In einem am 8. Juli 1926 abgeschlossenen Nachtrag zu obgenanntem Kaufvertrag hielten die Vertragsparteien klarstellend fest:

"Die Formulierung von § 3 4. Absatz des vorstehend bezeichneten Vertrages könnte Zweifel darüber aufkommen lassen, ob die daselbst statuierte Stromlieferungsverpflichtung der Käuferin nach dem Willen der Parteien nur zugunsten der Person des Verkäufers allein, oder überhaupt zugunsten der Strasserliegenschaft bzw. des jeweiligen Eigentümers derselben vereinbart wurde.

Um alle diesbezüglichen Zweifel auszuschliessen, erklären nun nachträglich beide Parteien, dass diese Stromlieferungsverpflichtung der Käuferin als Reallast unter der E. Zl 56 Kat. Gemeinde W zugunsten der Strasserrealität E. Zl. 68 Kat. Gem. W vereinbart wurde und erteilen die Ö.GmbH ihre Einwilligung, dass bei E. Zl. 56 Kat. Gemeinde W die Reallast der im § 3 Absatz 4 festgesetzten Stromlieferungsverpflichtung zugunsten der Strasserrealität E Zl. 68 Kat. Gem. W , für die Dauer der behördlich bewilligten Wasserrechtskonzession grundbücherlich einverleibt werden könne."

Der Betriebsprüfer qualifizierte – wie eingangs ausgeführt – dieses an die jeweiligen Eigentümer der Liegenschaft EZ 56 KG W überbundene Strombezugsrecht als wiederkehrenden Bezug im Sinne des § 29 Z 1 EStG 1988 iVm § 21 leg.cit. und bewertete dieses Recht mit den oben ausgewiesenen Beträgen.

Das Finanzamt schloss sich den Festhaltungen des Prüfers an und erließ im wiederaufgenommen Verfahren entsprechende Sachbescheide.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung führte der steuerliche Vertreter des Bw. aus, dass wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 29 Z 1 EStG lediglich dann steuerpflichtig seien, soweit diese nicht zu den Einkünften iS des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 EStG 1988 gehören. Im vorliegenden Berufungsfall sei unstrittig, dass die veräußerte Mühle sowie das Wasserrecht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen des Rechtsvorgängers zählen. Die im Kaufvertrag vereinbarten Gegenleistungen (Barbetrag in Höhe von Kr. 50.000,- sowie Stromlieferungsverpflichtung auf die Dauer der behördlich bewilligten Wasserrechtskonzession) seien daher ebenfalls zweifellos den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen. Bereits aufgrund des Subsidiaritätscharakters der Bestimmung des § 29 EStG 1988 habe diese bei Beurteilung des vorliegenden Falles außer Betracht zu bleiben.

Weiters führte der steuerliche Vertreter ins Treffen, die Bestimmung des § 2 Abs. 4 Abs. 1 EStG 1988 ordne an, dass der Gewinn bei den Einkunftsarten Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit sowie Gewerbebetrieb nach den §§ 4 bis 14 EStG 1988 zu ermitteln sei. Der Großvater des Bw. habe mit der seinerzeitigen Kaufvereinbarung bewirkt, dass das ihm gehörige Wasserrecht durch ein Strombezugsrecht ausgetauscht worden sei. Daraus folge, dass der gegenständliche Sachverhalt als Tausch im Sinne des § 6 Z 14 lit.a EStG zu qualifizieren sei, womit jeweils eine Veräußerung und eine Anschaffung vorliege. Dieser

Veräußerungsvorgang sei jedoch bereits im Jahre 1920 bewirkt und ertragssteuerlich abgeschlossen worden.

Nachdem eine Subsumtion des gegenständlichen Strombezuges als wiederkehrender Bezug iSd § 29 Z 1 EStG 1988 nicht in Frage komme, bleibe auch für dessen Erfassung im Rahmen der land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte kein Raum.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Juni 2005 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. In der Bescheidsbegründung wurde dazu ausgeführt, dass das verfahrensgegenständliche Strombezugsrecht in untrennbarer Weise mit den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft verbunden sei. Damit seien die aus diesem Recht erwachsenen und tatsächlich erbrachten Leistungen bei der Ermittlung der Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen. Entgegen der Rechtsansicht des Bw. schließe dieser Umstand keineswegs aus, dass es sich bei den Erträgen aus dem Strombezugsrecht um wiederkehrende Bezüge handle, deren steuerpflichtiger Umfang nach § 29 Z 1 EStG 1988 zu ermitteln sei. In der besagten Gesetzespassage werde ausdrücklich auf den Umstand hingewiesen, dass § 24 EStG 1988 bei der Betriebsveräußerung gegen Rente vom Sollversteuerungsprinzip im Zeitpunkt der Veräußerung, somit von den Bestimmungen der §§ 4 bis 14 EStG 1988, abweiche.

Doch selbst wenn man unterstelle, dass es sich bei dem im Jahre 1920 stattgefundenen Vorgang in Bezug auf die Veräußerung der Mühle und des Wasserrechtes um eine Teilbetriebsveräußerung handle, lägen – insoweit die Einnahmen aus dem Strombezugsrecht den kapitalisierten Wert der Rente (das 18-fache) übersteigen – nachträgliche betriebliche Einkünfte vor. Würde man indes von der Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter ausgehen, stellten die Einnahmen aus dem Strombezugsrecht Betriebseinnahmen dar. Bei einer Gewinnermittlung nach Betriebsvermögensvergleich wäre die Forderung aus der Veräußerung des Wasserrechtes jährlich zu bewerten und abzuschreiben; bei einer § 4/3 Ermittlung wären die Buchwerte der Mühle und des Wasserrechtes im Jahre 1920 abzuschreiben gewesen und die Gegenleistung des Strombezuges wäre – solange diese gewährt werde – als Einnahme zu versteuern.

Dem Strombezug komme seit dem Jahre 1920 der Charakter eines "wiederkehrenden Bezuges" zu, weshalb – ungeachtet dessen, ob im Jahre 1920 einzelne Wirtschaftsgüter oder ein Teilbetrieb zur Veräußerung gelangt seien – der Wert dieses Bezuges den im Wege einer Vollpauschalierung ermittelten Einnahmen aus Land- und Forstwirtschaft hinzuzurechnen sei. Der Wert des betrieblich verwendeten Stromes selbst sei jedoch durch die Pauschalierung der laufenden Betriebsausgaben erfasst und nicht gesondert absetzbar.

Darüber hinaus wäre jener Teil der Einnahmen, welcher auf die Abtretung von Grund und Boden entfalle, als "Sonstige Einkünfte" iSd § 29 EStG anzusetzen. Aus Vereinfachungsgründen sei dessen Versteuerung im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erfolgt.

Mit Eingabe vom 17. November 2005 beantragte der Bw. seine Berufung dem UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen und wiederholte dabei im Wesentlichen die bereits im Berufungsschriftsatz dargebrachten Ausführungen.

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

Faktum ist, dass der Bw. seinen Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft im Rahmen der aufgrund § 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988 ergangenen Verordnungen des BM für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft, BGBl II 1997/430, sowie BGBl II 2001/54 (LuF PauschVO 2001), ermittelt.

Ein wesentlicher Aspekt im gegenständlichen Berufungsverfahren bildet ua. die Frage, ob bei dieser Gewinnermittlung der Ansatz von wiederkehrenden Bezügen iSd § 29 Z 1 EStG 1988 zulässig ist, oder aber, ob diese Einkommensteile von der Pauschalierung erfasst und abgegolten sind.

Mit der Gewinnpauschalierung werden bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben alle laufenden Erträge erfasst und zwar soweit diese bei der Einheitswertermittlung berücksichtigt worden sind. Es werden somit die regelmäßig in dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge abgegolten, die auch von Art. 25 der 6. MStRL erfasst sind. Diese Vorgänge müssen daher entweder mit land- und forstwirtschaftlichen Erzeugung oder mit landwirtschaftlichen Dienstleistungen in unmittelbarem Zusammenhang stehen (vgl. *Doralt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 21 Tz. 143). Die Durchschnittssatzverordnung unterstellt regelmäßige Einnahmen aufgrund gleichmäßiger Bewirtschaftung bezogen auf das einzelne Wirtschaftsgut. Nicht abgegolten sind indes alle außerordentlichen Einnahmen.

Dies bedeutet, dass der Wert des Strombezugsrechtes durch die Durchschnittssatzverordnung nicht abgegolten ist. Nämliches hatte auch seinerzeit bei Ermittlung des Einheitswertes keinen Niederschlag bzw. Eingang gefunden. Für derartige wiederkehrende dem Grundstück anhaftende Rechte sieht das Bewertungsgesetz keinen Ansatz vor, der bei Ermittlung des Einheitswertes zu berücksichtigen wäre. Aus diesem Grunde sind derartige Rechte im Rahmen der jeweiligen Gewinnermittlungsart gesondert in Ansatz zu bringen.

Infolge der Subsidiaritätsbestimmungen sind viele Einkünfte, die nach der Aufzählung des § 29 Z 1 EStG 1988 unter die Einkunftsart „Sonstige Einkünfte“ fallen würden, anderen Einkunftsarten zuzurechnen. So etwa zählen etwa alle wiederkehrenden Bezüge, die als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens oder für die Übertragung eines ganzen Betriebes anfallen, entweder primär nach den Bestimmungen der §§ 21 bis 24 oder aufgrund des § 32 zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb (siehe Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 29, Tz 8). Gemäß § 32 Z 2 Teilstrich 1 EStG 1988 gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 leg.cit., und zwar auch dann, wenn sie dem Steuerpflichtigen als Rechtsnachfolger zufließen (VwGH vom 22.10.1986, 86/13/0096). Demnach sind auch Rentenzahlungen, sofern diese aufgrund einer (Teil)betriebsveräußerung erzielt werden, grundsätzlich nicht als „Sonstige Einkünfte“ zu werten, sondern stellen diese vielmehr nachträgliche betriebliche Einkünfte dar.

Tatsache ist, dass der Großvater des Bw. im Zuge einer seinerzeit stattgefundenen (Teil)Betriebsveräußerung die „Sch“ an die Ö übertragen hat und dafür neben einem Barbetrag (Kr 50.000,-) ein für die Dauer der wasserrechtlichen Bewilligung bestehendes Strombezugsrecht erhalten hat. Dieses Strombezugsrecht stellt im Blickwinkel des Ertragsteuerrechtes eine Kaufpreisrente dar, die - insoweit die Einnahmen aus dem Strombezugsrecht den kapitalisierten Wert der Rente übersteigen - zu (nachträglichen) betrieblichen Einkünften führt.

Zwischen den Parteien des Verfahrens steht die Bewertung des Strombezugsrechtes außer Streit. Keine Einwendungen wurden auch gegen die vom Finanzamt gewählte Vorgangsweise erhoben, aus verfahrensökonomischen Gründen jenen Teil der in Streit stehenden Einnahmen, welcher im Zusammenhang mit Grund und Boden steht und daher nicht im Rahmen der Einkünfte des § 21 EStG, sondern vielmehr als wiederkehrender Bezug iSd § 29 leg.cit. zu erfassen wäre, unter den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zu subsumieren.

In Streit steht letztendlich die Frage, ob durch den im Jahre 1920 bewirkten Tauschvorgang – laut Berufungsvorbringen wurden ein Wasserrecht gegen ein Strombezugsrecht getauscht – der Veräußerungsvorgang in diesem Jahre als bewirkt und abgeschlossen anzusehen ist.

Fakt ist, dass der Kaufpreis der Liegenschaft „Sch“ nicht nur aus dem Strombezugsrecht, sondern auch aus einem Barbetrag von Kronen 50.000,- bestanden hat. Unzulässig erweist sich nach Ansicht des erkennenden Senates die seitens des Bw. ventilerte Ausblendung des Barkaufpreises und – damit einhergehend – die Reduzierung des Vorganges auf den Tausch „wasserrechtliche Bewilligung“ gegen „Strombezugsrecht“. Evident ist, dass der Betrieb einer

Mühle an die Erteilung einer entsprechenden wasserrechtlichen Bewilligung geknüpft ist. Der Mühlenbetrieb steht und fällt quasi mit seiner verwaltungsbehördlichen Konzession.

Der Umstand, dass das strittige Strombezugsrecht ausschließlich für die Dauer des Bestehens einer wasserrechtlichen Bewilligung gelten solle, indiziert zwar grundsätzlich einen Tauschvorgang, doch darf dieser – wie ausgeführt – nicht abgekoppelt vom Gesamtvorgang gesehen werden. Tatsache ist, dass es seinerzeit im Jahre 1920 zu einem Veräußerungsvorgang gekommen ist, im Zuge dessen eben nicht nur die wasserrechtliche Bewilligung, sondern auch der Grund und Boden der strittigen Liegenschaft sowie das Mühlengebäude selbst einer Veräußerung zugeführt wurden. Diese Verkaufsobjekte bilden nach Ansicht des UFS eine untrennbare (wirtschaftliche) Einheit und sind einer Aufsplittung aufgrund ertragsteuerlicher Überlegungen nicht zugänglich.

Der UFS schließt sich der im angefochtenen Bescheid bzw. in der ergangenen Berufungsvorentscheidung zum Ausdruck gebrachten Argumentation der Amtspartei vollinhaltlich an und anerkennt das Bestehen einer Steuerpflicht im Rahmen nachträglicher Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Die vorliegende Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, am 14. März 2008