



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden W und die weiteren Mitglieder X, Y und Z über die Berufung des Bw., vertreten durch Ing. Johann Blöchl, 4470 Enns, Teichweg 9, sowie durch Mag. Alfred Hauer, 4974 Ort i.I., Aichberg 6, gegen den Bescheid des S vom 6. September 2007 betreffend Einkommensteuer 2004 nach der am 10. Dezember 2008 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2004	Einkommen	108.712,06 €	Einkommensteuer	45.455,33 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind auch dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

Der Bw. bezog im Berufungsjahr 2004 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Die Betriebsprüfung stellte im Zuge einer die Jahre 2000 bis 2003 umfassenden Außenprüfung u.a. fest, dass der Bw. im Jahr 2003 eine Lagerhalle im Ausmaß von 27 x 57 m inklusive einer Lagerbühne und einem Lastenlift um 5.000,00 € von der Fa. O in L erworben habe. Im Jahr 2004 habe der Bw. die Lagerhalle (Kaufpreis 66.000,00 € brutto) sowie die Lagerbühne mit dem Lastenlift (Kaufpreis 69.000,00 € brutto) nach Deutschland weiterverkauft.

Mit Schreiben vom 3. Juni 2006 übermittelte der steuerliche Vertreter a) den Kaufvertrag vom 16. Dezember 2004 (in Kopie), aus dem hervorgeht, dass der Bw. eine Lagerbühne und einen Lastenlift um 69.000,00 € brutto an die R-GmbH, veräußert hat sowie b) den Kaufvertrag vom 16. Dezember 2004 (in Kopie), aus dem hervorgeht, dass der Bw. eine Lagerhalle im Ausmaß von 27 x 57 m inklusive Isolierung, Verkleidung und Dach an Frau R, um 66.000,00 € brutto veräußert hat.

Mit Vorhalt vom 5. Juli 2006 forderte das Finanzamt den Bw. im Wesentlichen auf, die bisherige Nutzung der Lagerhalle bekannt zu geben.

Der steuerliche Vertreter brachte mit Schreiben vom 4. August 2006 ergänzend vor, dass es sich beim Erwerb der Lagerhalle samt Lagerbühne und Lastenlift im Mai 2003 nicht um Einzelkomponenten, sondern um eine Leichtbauhalle mit integriertem Lastenaufzug gehandelt habe. Die Konstruktion des Lastenaufzuges sei als tragender Teil der Halle ausgeführt und daher ein unverzichtbarer Bestandteil der Metallkonstruktion. Auf Wunsch des Erwerbers seien zwei Rechnungen ausgestellt worden. Die gesamten Erwerbskosten der abgetragenen Halle hätten ca. 80.000,00 € betragen. Die Leichtbauhalle habe bis zum Abbau der Fa. O in L als Möbellager gedient. Der Bw. habe die Lagerhalle erst nach mündlicher Bauzusage durch den damaligen Bürgermeister der Marktgemeinde C erworben. Nach der Anzeige des Bauvorhabens am 10. Mai 2004 bei der Marktgemeinde C habe sich nachträglich herausgestellt, dass der zuständige Bürgermeister im Rahmen der Vorprüfung des Bauprojekts irrtümlich von einem vereinfachten Verfahren ausgegangen sei, obwohl es sich um ein bewilligungspflichtiges Bauvorhaben gemäß § 24 Oö. BauO gehandelt hätte. Der Neubau der landwirtschaftlichen Lagerhalle sei aufgrund eines Gutachtens vom 27. Jänner 2004 der Agrar- und Forstrechabteilung des Landes Oberösterreich durch die Baubehörde der Marktgemeinde C vom 23. Juni 2004 mit der Begründung, dass „aufgrund der vorliegenden Einstellflächen davon ausgegangen werden könne, dass bereits für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft ausreichend überdachte Plätze vorhanden seien“, abgelehnt worden. Im feuerpolizeilichen Überprüfungsbescheid vom 1. Februar 2005 des Marktgemeindeamtes C seien hingegen in Hinblick auf die Brandsicherheit Mängel festgestellt worden, wie etwa unter Punkt 2, dass im Rinderstall ein Traktor und im Bergeraum ein Mähdrescher eingestellt seien. Weiters seien in der Lagerhalle, die eine Fläche von über 1.000 m² aufweise, mehrere

Traktoren eingestellt. Aufgrund des § 2 Abs. 2 und § 13 Abs. 1 Oö. Feuerpolizeigesetz werde zur Behebung der Mängel angeordnet, dass die Traktoren aus den genannten Bereichen zu entfernen seien.

Aus der vorliegenden Sachverhaltdarstellung sei zu entnehmen, dass ein akuter Handlungsbedarf des Bw. bestanden habe und der Erwerb der Leichtbauhalle aus diesem Grund erfolgt sei. Weiters seien seit der Erstellung des Gutachtens durch das Land Oberösterreich Wiesenumbrüche durchgeführt worden, wodurch ein zusätzlicher Lagerplatz für Getreide und Stroh erforderlich gewesen sei. Im Rahmen der weiteren Betriebsentwicklung hätte durch den vermehrten Einstieg in die Hackschnitzelproduktion, es liege ein 30 Jahre ungenützter Waldbestand vor, der hohe Lagerraumbedarf durch die erworbene Leichtbauhalle abgedeckt werden können. Weiters sei im Jahre 2003/2004 der Bau einer 100 bis 250 Megawatt Biogasanlage mit der Konzeption geplant worden, dass die erforderlichen Räumlichkeiten in dieser landwirtschaftlichen Lagerhalle integriert würden. Nachdem eine Förderungszusage bis spätestens 31. Dezember 2004 nötig gewesen wäre und keine Genehmigung für den Lagerhallenbau bestanden habe, sei das Projekt verworfen worden. Nach der Veräußerung der Lagerhalle seien als vorläufige Notlösung zwei Hackschnitzelboxen sowie ein Lagerboden mit einfachem Elektroaufzug über eine bestehende Lagerhalle eingebaut worden. Der unausweichliche bereits in Planung befindliche Hallenneubau werde im Frühjahr 2007 mittels einer erdgeschossigen Wolf-Systemhalle mit integrierten Getreidesilos und Hackschnitzelboxen erfolgen.

Nachdem im gegenständlichen Falle die Umwälzung eines Anlagegutes keine handelsähnlichen Züge annehme oder der Betrieb aufgegeben werde (vergleiche Kanzler, INF 6/1986, 127), sondern eine Veräußerung aufgrund einer behördlichen Entscheidung stattgefunden habe und eine darauf folgende Neuanschaffung eines Anlagegutes erfolgt sei, falle die Veräußerung der Lagerhalle unter die Vollpauschalierung.

Beigelegt wurde ein Schreiben der Marktgemeinde C vom 15. Juni 2004 hinsichtlich der Anzeige eines Bauvorhabens gemäß § 25 Abs. 1 Z. 2 Oö. BauO 1994 idgF bezüglich dem Neubau einer landwirtschaftlichen Lagerhalle, der Bescheid der Marktgemeinde C vom 1. Februar 2005 hinsichtlich einer feuerpolizeilichen Überprüfung gemäß § 10 Abs. 1 Oö. Feuerpolizeigesetz, ein Bauplan sowie der schriftlichen Einspruch gegen den Negativbescheid für den Neubau der landwirtschaftlichen Lagerhalle vom 22. September 2004 (alle Schriftstücke in Kopie).

Im Zuge einer Erhebung beim Gemeindeamt C vom 28. August 2006 führte der Bürgermeister aus, dass der Bw. ihn anlässlich einer Sitzung gefragt habe, ob er eine landwirtschaftliche Lagerhalle errichten könne. In der Annahme, es handle sich um eine Halle in herkömmlicher Größe, habe er ihm eine mündliche Bauzusage erteilt. Als sich herausgestellt habe, dass es

sich um eine wesentlich größere Halle handle, habe er dem Bw. mitgeteilt, dass hier ein bewilligungspflichtiges Bauvorhaben vorliege. Daraufhin habe der Bw. ein schriftliches Bauansuchen gestellt. Da es seitens der Gemeinde Bedenken gegeben hätte, ob für eine Halle mit 1.500 m² Grundfläche ein landwirtschaftlicher Bedarf gegeben sei, habe die Agrarabteilung beim Amt der oö. Landesregierung um eine Stellungnahme ersucht. Von der Agrarabteilung sei am 22. Jänner 2004 ein Lokalaugenschein durchgeführt worden. Dabei sei festgestellt worden, dass bereits eine Einstellhalle mit 805 m² Gesamtlagerfläche vorhanden sei, welche aber zum Zeitpunkt der Besichtigung zu einem Drittel für die Lagerung der neuen Halle und zur Lagerung von Recyclingstyropor verwendet worden sei. Eine Aufstockung des Lagervolumens sei landwirtschaftlich daher nicht zu begründen.

Der Bw. habe zu der geplanten Biogasanlage einige Male in Gesprächen angedeutet, dass er die neue Halle für intensive Geflügelhaltung nutzen wolle. Die dazu notwendige Energie solle mit einer Biogasanlage erzeugt werden. Ein Antrag für die Genehmigung einer Biogasanlage sei jedoch weder schriftlich noch mündlich gestellt worden.

Weiters vorgelegt wurde der Bescheid der Marktgemeinde C vom 31. August 2004, mit dem gemäß § 30 Abs. 6 Oö. BauO 1994 idgF und § 30 Abs. 5 Oö. ROG 1994 idgF die beantragte Baubewilligung für die Errichtung der berufungsgegenständlichen Lagerhalle mit Bescheid vom 31. August 2004 abgewiesen wurde. Begründend wurde ausgeführt, dass das geplante Bauvorhaben die Errichtung einer Lagerhalle mit einer Gesamtnutzfläche von 2.980 m² vorsehe. Aufgrund der bereits vorhandenen Einstellflächen könne daher davon ausgegangen werden, dass für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft jetzt schon ausreichend überdachte Fläche vorhanden sei.

Herr JS von der Fa. O brachte mit Schreiben vom 1. September 2006 ergänzend vor, dass aufgrund der sehr kurzfristigen und aufwändigen Demontage der Halle, des sehr aufwändigen Transports, einer Zwischenlagerung sowie des Problems, dass es noch gar nicht klar gewesen sei, ob der Bw. für diese Halle auf dem vorgesehenen Grundstück überhaupt eine Genehmigung bekomme, der Bw. lediglich bereit gewesen sei, eine Pauschalsumme von 5.000,00 € zu bezahlen.

Dem Schreiben beigelegt wurde a) der Kaufvertrag, abgeschlossen zwischen der Fa. O als Verkäuferin und dem Bw. als Käufer über eine PEM-Stahlhalle samt aller technischer Einrichtungen, mit dem Hinweis, dass der Abbau sowie der Abtransport der Halle auf Kosten und Gefahr des Käufers zu erfolgen habe, mit einem pauschalen Verkaufspreis von 5.000,00 €, sowie b) die Rechnung hinsichtlich der PEM-Stahlhalle vom 30. April 2003 in Höhe von 5.000,00 € sowie c) ein Kontoblatt über die Überweisung von 5.000,00 € (alles in Kopie).

Eine von der Großbetriebsprüfung Salzburg durchgeführte Erhebung bei der Fa. O ergab Folgendes (Bericht vom 4. September 2006):

Bei der Lagerhalle habe es sich um eine Stahlkonstruktion gehandelt, die im Zuge der Betriebsaufgabe des Möbelhauses zum Gesamtabriss angestanden sei, da kein Käufer gefunden worden sei. Die Lagerbühne und der Lastenlift seien in die Halle fix eingebaut gewesen und Teil der vereinbarten Pauschalsumme gewesen. Der Käufer habe nicht nur die Lagerhalle selbst abgebaut, sondern auch den Transport derselben inklusive der technischen Einrichtungen bewirkt. Die Bezahlung der Pauschalsumme könne den Geschäftsunterlagen entnommen werden.

In einer persönlichen Vorsprache beim Finanzamt am 20. September 2006 ergänzte der steuerliche Vertreter, dass es ihm nicht möglich sei, den im Schreiben vom 4. August 2006 angeführten Betrag in Höhe von 80.000,00 € aufzugliedern, Belege seien nicht mehr vorhanden, der Bw. könne auch die Namen der Empfänger nicht nennen.

Mit Schreiben vom 21. September 2006 ergänzte der steuerliche Vertreter den Sachverhalt zu der berufungsgegenständlichen Angelegenheit Hallenverkauf durch den Bw. und führte aus, dass sich im März 2004 für den Bw. die Möglichkeit des Erwerbs einer ehemaligen Möbellagerhalle der Fa. O ergeben habe. Nach Rücksprache mit dem Bürgermeister der Gemeinde C habe dieser dem Bw. die Zusicherung gegeben, das Aufstellen der Halle als Baubehörde erster Instanz auch zu genehmigen. Aufgrund dieser Zusicherung habe der Bw. die Leichtbauhalle erworben. Vor der Anzeige des Bauvorhabens bei der Gemeinde C am 10. Mai 2004 sei der vorgesehene Bauplatz, der bis zu diesem Zeitpunkt als Streuobstfläche (ca. 35 Bäume) genutzt worden sei, gerodet worden. Zusätzlich zum ohnedies benötigten Lagerplatz habe der Steuerpflichtige eine 30 bis 50 KW Biogasanlage errichten wollen, um kombiniert mit der Biogasanlage Hackschnitzel aus dem Eigenwald zu erzeugen und zu trocken. Nachdem die österreichischen Förderungsrichtlinien für Biogasanlagen eine Genehmigungsfrist bis 31. Dezember 2004 vorgesehen hätten und der Bw. aufgrund des ablehnenden Baubescheides der Gemeinde C keine Genehmigung für die Hallenerrichtung erhalten habe, sei sowohl zeitlich als auch räumlich der Bau der Biogasanlage unmöglich gemacht worden. Mit der Errichtung der Halle wäre es zum Abbruch der zwei bestehenden, bereits desolaten, nach dem ersten Weltkrieg errichteten Hütten mit einem Gesamtflächenausmaß von 308 m² gekommen. Zwei Drittel der Gesamtfläche der geplanten nicht genehmigten Halle wären nach der Errichtung sofort in land- und forstwirtschaftlicher Verwendung gestanden, der Rest wäre als Reservefläche für eine Betriebserweiterung vorgesehen gewesen. Nachdem das geplante Hallenprojekt nicht genehmigt worden sei, habe der Bw. die Halle notwendigerweise veräußert. Der Neubau der dringend notwendigen

Lagerhalle werde in Form einer Systemhalle erfolgen. Aufgrund der vorliegenden Unterlagen und Angebote würden sich die Baukosten auf ca. 170.000,00 € belaufen. Die bebaute Fläche werde vorbehaltlich der Genehmigung durch die Baubehörde erster Instanz bei ca. 600 bis 700 m² liegen. Der Baubeginn sei aufgrund der neuen Förderrichtlinie des Landes Oberösterreich in der ersten Jahreshälfte 2007 geplant.

In weiterer Folge wurde der Bescheid vom 2. Jänner 2007 (in Kopie) vorgelegt, mit dem die Marktgemeinde C für das Ansuchen des Bw. vom 10. November 2006 betreffend Vorhaben Maschinenhalle entsprechend dem bei der bautechnischen und naturschutzbehördlichen Vorprüfung aufgelegenen Bauplan die Baubewilligung erteilt hat.

Mit Aktenvermerk vom 24. Mai 2007 hielt das Finanzamt nochmals fest, dass im Zuge einer Außenprüfung gemäß § 147 BAO für die Jahre 2001 bis 2003 festgestellt worden sei, dass der Bw. im Frühjahr 2003 eine Stahlhalle (inklusive Lastenlift) um 5.000,00 € von der O in L erworben habe. Weitere Ermittlungen hätten zu dem Ergebnis geführt, dass diese Wirtschaftsgüter im Dezember 2004 an R. in Deutschland bzw. an die R.-GmbH in Deutschland verkauft worden seien.

Der Bw. habe seine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach der Pauschalierungsverordnung (Vollpauschalierung) ermittelt. Die Umsatzpauschalierung für Landwirte habe er ebenfalls in Anspruch genommen.

Mit Schreiben vom 30. Juli 2007 forderte das Finanzamt den Bw. nochmals auf, die Anschaffungskosten für die Lagerhalle, die Lagerbühne und den Lastenlift aufzugliedern und durch entsprechende Unterlagen (Rechnungen, Zahlungsbelege etc.) nachzuweisen. Wenn dies nicht geschehe, müssten die Anschaffungskosten gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt werden.

Das Finanzamt erinnerte den Bw. mit Schreiben vom 20. August 2007, dass dieser die Vorhaltsbeantwortung betreffend den Anschaffungskosten der Lagerhalle für das Jahr 2004 nicht fristgerecht eingereicht habe. Der Bw. werde ersucht, dies bis längstens 3. September 2007 nachzuholen.

Der Vorhalt blieb jedoch unbeantwortet.

Daraufhin setzte das Finanzamt mit Einkommensteuerbescheid 2004 vom 6. September 2007 die Einkommensteuer gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig mit 57.955,33 € fest, wobei die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit 128.596,42 € ermittelt wurden. Begründend wurde ausgeführt, dass mit Rechnungen vom 16. Dezember 2004 eine Lagerhalle um 66.000,00 € brutto sowie eine Lagerbühne und ein Lastenlift um 69.000,00 € brutto nach Deutschland geliefert worden seien. Die Lagerhalle, die Lagerbühne und der Lastenlift seien

am 30. April 2003 von der Fa. O in L um 5.000,00 € erworben worden. Laut Auskunft der Fa. O sei die Demontage der Halle und der Transport nach C durch den Bw. erfolgt. Der Bw. sei wiederholt aufgefordert worden, bekannt zu geben, wie hoch die Kosten für die Anschaffung der Halle gewesen seien. Bis zum heutigen Tage seien weder Auskünfte noch Unterlagen vorgelegt worden, daher seien die Anschaffungskosten gemäß § 184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln gewesen.

Der aus dem An- und Verkauf der Lagerhalle, der Lagerbühne und dem Lastenlift ergebende Gewinn betrage 120.000,00 €, das seien der Verkaufserlös in Höhe von 135.000,00 € abzüglich der von der Fa. O ausgestellten Rechnung in Höhe von 5.000,00 € abzüglich der Kosten für Abbau und Transport (geschätzt) in Höhe von 10.000,00 €.

Der Bw. ermittle seinen Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft nach der Pauschalierungsverordnung (BGBl. II 54/2001 in der Fassung BGBl. II Nr. 416/2001). Grundsätzlich seien mit der Pauschalierung die laufenden Einnahmen und die laufenden Ausgaben abgegolten. Außerhalb des regelmäßigen Geschäftsverlaufs stehende Vorgänge, wie die Veräußerung von Anlagegütern, die Veräußerung des Betriebes oder eines Teilbetriebes, seien aber nicht abgegolten (siehe auch Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Stand 1.1.2005, Tz. 143 zu § 21). Würden beim Verkauf von Wirtschaftsgütern stille Reserven aufgedeckt werden, so sei der daraus resultierende außerordentliche Ertrag nicht von der Gewinnermittlung nach der Verordnung erfasst (Hofstätter – Reichel, Die Einkommensteuer, Stand September 2006, Tz. 4.2 zu § 17). Die bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft geltend gemachte Vollpauschalierung sei wie erklärt mit 8.596,42 € festzusetzen. Insgesamt, zuzüglich dem Ertrag aus dem Verkauf der Lagerhalle inklusive der Lagerbühne und dem Lastenlift in Höhe von 120.000,00 €, ergebe sich ein Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 128.596,42 €.

Der steuerliche Vertreter beantragte mit Schreiben vom 4. Oktober 2007 die Verlängerung der Frist zur Einbringung der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 bis zum 9. November 2007.

Mit Schreiben vom 7. November 2007 erhob der neu ins Verfahren eingetretene steuerliche Vertreter Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 6. September 2007 und beantragte, den Verkauf der (zerlegten) Lagerhalle als Erlös im Rahmen der pauschalierten Gewinnermittlung zu würdigen und somit die pauschalierten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Jahr 2004 mit 8.596,42 € festzusetzen. Begründend wurde ausgeführt, dass es sich im Berufungsfall nicht um eine Veräußerung von Anlagegütern bzw. um die Veräußerung eines Betriebes gehandelt habe, die steuerlich gesondert zu erfassen wäre. Vielmehr handle es sich um die Veräußerung einer angeschafften Fehlinvestition, da die angeschaffte Lagerhalle im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft nicht als Anlagegut genutzt

werden habe können. Die Errichtung einer Lagerhalle im Rahmen einer Land- und Forstwirtschaft falle unter die laufenden betrieblichen Aufwendungen eines pauschalierten Land- und Forstwirtes bzw. sei ein regelmäßig mit dem Betrieb anfallender Wirtschaftsvorgang durch die Pauschalierung abgegolten. Der Ankauf der gebrauchten Lagerhalle samt Lagerbühne und Lastenlift von der Fa. O sei im Jahr 2003 vom Bw. ausschließlich mit der Absicht erfolgt, eine zusätzliche Lagerhalle für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu errichten, da eine zusätzliche Halle benötigt worden sei. Der Ankauf durch den Bw. sei somit im Rahmen der pauschalierten Land- und Forstwirtschaft erfolgt. Nachdem die Marktgemeinde C im Jahr 2004 wider Erwarten keine Baubewilligung für die Errichtung der angeschafften Lagerhalle erteilt habe, sei dieser getätigte Ankauf eine Fehlinvestition gewesen. Durch die für den Bw. unvorhergesehene und nicht abschätzbare Nichterteilung der Baubewilligung für die erworbene gebrauchte Halle sei der Bw. gezwungen gewesen, die angeschaffte (und bis dahin zerlegte) Lagerhalle im Jahr 2004 wieder zu verkaufen, um als Ersatz dafür eine andere neue Halle, der schließlich die behördliche Baugenehmigung erteilt worden sei, errichten zu können. Nach Abschluss einer umfangreichen und zweitaufwändigen Planungs- und Bewilligungsphase sei am 9. Oktober 2006 der Fa. I-GmbH der Auftrag zum Bau einer neuen Halle erteilt worden. Mit den tatsächlichen Bauausführungen der neuen Halle sei aber erst Mitte Jänner 2007 begonnen worden, um die neuen Agrarförderungen, die ab 2007 gelten, in Anspruch nehmen zu können. Die bereits angefallenen Baukosten hätten bis zum jetzigen Zeitpunkt rund 157.000,00 € betragen. Die Errichtung dieser neuen Halle im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft sei somit als Ersatzinvestition für die erworbene und gezwungenermaßen wieder verkauft gebrauchte Lagerhalle zu sehen. Die nunmehrige Errichtung der neuen Halle falle wiederum unter einen regelmäßigen Vorgang, der im Rahmen der Pauschalierung zu erfassen sei.

Im Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung Nr. 71/1998 unter Punkt 2 sei ausgeführt, dass der Verkauf von Altmaschinen im Zuge der Erneuerung des Maschinenparks keinen außerordentlichen Geschäftsvorgang darstelle. Diese Ausführungen seien auch in die RZ 4175 der EStR 2000 übernommen worden, wo auch ausgeführt sei, dass Versicherungsentschädigungen zum Beispiel für zerstörte Gebäude, Einrichtungen und Maschinen, so weit ihnen entsprechende Aufwendungen (Ersatzinvestitionen oder Schadensbeseitigungskosten) gegenüberstehen, durch die Vollpauschalierung erfasst und nicht gesondert als Einnahmen anzusetzen seien. Unter dem Gesichtspunkt dieser Ausführungen sei somit auch ein An- und Verkauf einer Fehlinvestition zum Beispiel in eine landwirtschaftliche Maschine oder Lagerhalle zu verstehen.

Wenn ein pauschalierter Land- und Forstwirt beispielsweise eine Rübenerntemaschine für seinen Betrieb anschaffe und sich dann herausstelle, dass diese Maschine nicht für seinen

Betrieb geeignet sei und er daher gezwungen sei, diese wiederum zu verkaufen, um eine entsprechend andere geeignete Rübenerntemaschine anzuschaffen, handle es sich auch um einen Geschäftsvorfall, der von der Pauschalierung erfasst sei, und nicht um einen Erlös, der gesondert als Einnahme anzusetzen sei. Es handle sich um einen durch die Pauschalierung regelmäßig abgegoltenen Vorgang. Unter diesem Gesichtspunkt sei auch die Anschaffung und die anschließende Veräußerung der gebrauchten Lagerhalle durch den Bw. im Rahmen seines pauschalierten land- und forstwirtschaftlichen Betriebes zu sehen.

Nachdem sich für den Bw. völlig unerwartet herausgestellt habe, dass die angeschaffte gebrauchte Lagerhalle im Rahmen seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes keine Verwendung finden könne, weil keine behördliche Baubewilligung seitens der Gemeinde erteilt worden sei, habe er als Ersatz dafür mit der Planung und Errichtung einer anderen neuen Halle beginnen müssen.

Es werde daher beantragt, die pauschalierten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Jahr 2004 mit 8.596,42 €, also ohne den Erlös der verkauften Lagerhalle, festzusetzen.

Weiters werde die Entscheidung durch den Berufungssenat sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 6. September 2007 an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Am 10. Dezember 2008 wurde die vom Bw. beantragte mündliche Berufungsverhandlung abgehalten und brachte der steuerliche Vertreter Hr. D ergänzend vor, dass es sich beim Ankauf der Lagerhalle um eine Fehlentscheidung gehandelt habe, diese sei nicht angeschafft worden, um einen Gewinn zu erzielen und sei daher keine außerordentliche Maßnahme. Der Bw. habe die Lagerhalle nach dem Kauf zerlegt, gereinigt und wieder verkauft. 2007 sei dann eine neue kleinere Halle errichtet worden. Beim Verkauf der Lagerhalle habe es sich um keinen außerordentlichen Umstand gehandelt und liege dieser nicht außerhalb einer normalen Handlung. So falle auch der Erhalt einer Versicherungsentschädigung für den Bau einer neuen Halle unter die normale Geschäftstätigkeit. Auch Ersatzinvestitionen für alte Wirtschaftsgüter würden nach der Verwaltungsübung nicht unter die Pauschalierung fallen.

Zu der Höhe der Anschaffungskosten der Lagerhalle führte der Bw. aus, dass es erforderlich gewesen sei, ca. 70 bis 80 Mal die Strecke zu fahren, um die Halle abzutransportieren, wobei die einfache Strecke 54 km betragen habe und der Abtransport 35 Tage mit zwei eigenen Traktoren gedauert habe.

Der Vertreter des Finanzamtes Hr. E schlug nach längerer Diskussion vor, die gesamten Betriebsausgaben mit 40.000,00 € zu bemessen.

Der steuerliche Vertreter Hr. D erklärte, dass er mit der Höhe der Betriebsausgaben einverstanden sei. Er stelle aber weiterhin den Antrag, den Ertrag aus dem Verkauf der Lagerhalle in der Pauschalierung zu erfassen.

Der Vertreter des Finanzamtes Hr. E führte daraufhin aus, dass es sich nach der Pauschalierungsverordnung um keinen regelmäßigen Vorgang gehandelt habe und der Verkauf der Lagerhalle nicht von der Pauschalierung erfasst sei. Es habe sich um keine Ersatzbeschaffung im Sinne RZ. 4175 der EStR 2000 gehandelt, auch nicht um Ablösen bzw. um eine Enteignung von Baulichkeiten. Als Betriebsausgaben seien laut der Übereinkunft 40.000,00 € zu berücksichtigen.

Der steuerliche Vertreter Hr. D stellte den Schlussantrag, dass die Erlöse aus der Lagerhalle in der Pauschalierung zu erfassen seien. Er führte aus, dass es sich zwar um Erlöse aus einer Baulichkeit gehandelt habe, nach der Rechtsprechung sei aber entscheidend, warum der Bw. die Investition getätigt habe und ob eine Ersatzinvestition angefallen sei, das Geld also wieder in die Ersatzinvestition geflossen sei. Die Pauschalierung sei auf Jahre hinaus zu sehen, nicht nur auf ein Jahr.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt ist unstrittig:

Der Bw. nimmt als Landwirt die Vollpauschalierung in Anspruch (LuF PauschVO 2001; BGBl. II 2001/54 idF BGBl. II 2001/416).

Im Jahr 2003 erwarb der Bw. von der O eine Lagerhalle (inklusive Lagerbühne und Lastenlift) ausschließlich zu Zwecken der Land- und Forstwirtschaft um 5.000,00 €. Vor dem Kauf der Lagerhalle ging der Bw. von der Annahme aus, dass der Bürgermeister ihm die Baubewilligung für die Lagerhalle erteilen werde. Entgegen seinen Erwartungen erteilte der Bürgermeister die Baubewilligung nicht, weil der Bedarf für eine solch große Halle nicht gegeben war. Der Bw. baute und transportierte die Lagerhalle (samt Lagerbühne und Lastenlift) auf eigene Kosten ab. Sodann bewahrte der Bw. die Halle in zerlegtem Zustand auf und verkaufte sie ca. 18 Monate nach dem Ankauf nach Deutschland um insgesamt 135.000,00 € weiter. Auf Wunsch der Käuferin wurden zwei Kaufverträge abgeschlossen, und zwar den einen über eine Lagerbühne und einen Lastenlift in Höhe von 69.000,00 € brutto sowie den anderen über eine Lagerhalle im Ausmaß von 27 x 57 m in Höhe von 66.000,00 € brutto.

Der Abtransport der Halle und der Lagerbühne dauerte ca. 35 Tage unter dem täglichen Einsatz von zwei eigenen Traktoren, wobei eine einfache Wegstrecke ca. 55 km lang war.

Finanzamt und Bw. gehen übereinstimmend davon aus, dass die Anschaffungskosten für die Lagerhalle samt Zubehör und die sonstigen damit in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben 40.000,00 € betragen haben, und somit ein Gewinn aus dem Verkauf der Lagerhalle in Höhe von 95.000,00 € erzielt wurde.

Strittig ist aber weiterhin, ob der durch den Verkauf der Lagerhalle (inklusive Lagerbühne und Lastenlift) entstandene Vermögenszuwachs in Höhe von 95.000,00 € als Gewinn bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zu berücksichtigen ist (Ansicht des Finanzamtes) oder nicht (Ansicht des Bw.).

Zunächst ist zu prüfen, ob der Gewinn aus dem An- und Verkauf der berufungsgegenständlichen Lagerhalle samt Lagerbühne und Lastenlift den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen ist.

Aufgrund des einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs der Lagerhalle mit der Lagerbühne und dem Lastenlift handelt es sich um ein einheitliches Wirtschaftsgut und ist einheitlich zu beurteilen, ob Betriebsvermögen vorliegt.

Allgemein muss bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens einerseits ein persönlicher Zusammenhang (wirtschaftliches Eigentum des Betriebsinhabers) sowie andererseits ein sachlicher Zusammenhang zum Betrieb ("Veranlassungszusammenhang") bestehen.

Durch den Erwerb der Lagerhalle gelangte diese in das Eigentum des Bw. und ist ihm diese daher persönlich zuzurechnen.

Die Lagerhalle ist eindeutig der betrieblichen Tätigkeit des Bw. als Landwirt zuzurechnen, da er diese ausschließlich zu landwirtschaftlichen Zwecken erworben hat.

Im Zeitpunkt der Anschaffung der Lagerhalle ging der Bw. davon aus, dass er die Lagerhalle auf längere Zeit betrieblich nutzen werde. Nach der Zweckbestimmung der Lagerhalle auf längere Zeit handelt es sich dabei eindeutig um Anlagevermögen.

Zu klären gilt weiters, ob es sich beim Gewinn aus der Veräußerung der berufungsgegenständlichen Lagerhalle samt Lagerbühne und Lastenlift um laufende bzw. im Betrieb regelmäßig anfallende Einnahmen bzw. Rechtsgeschäfte gehandelt hat, die abpauschaliert sind, oder um außerordentliche Einnahmen, die gesondert zu erfassen sind.

§ 1 Abs. 1 der PauschVO 2001 normiert, dass der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes weder zur Buchführung verpflichtet ist

noch freiwillig Bücher führt, nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden kann. Es ist dabei nur die Anwendung der Verordnung auf einen gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zum Zwecke einer Berechnung der Einkommensteuer gemäß § 33 EStG 1988 zulässig. Eine Anwendung bloß auf einzelne Betriebszweige oder einzelne betriebliche Teiltätigkeiten ist unzulässig.

Gemäß § 1 Abs. 4 der PauschVO 2001 werden durch diese Verordnung nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt, die auch von Artikel 25 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern in der jeweils gültigen Fassung erfasst sind.

Die LuF PauschVO 2001 (BGBl. II 2001/54 in der Fassung BGBl. II 2001/416) gilt für die Veranlagungszeiträume 2001 bis 2005 und somit auch für den Berufungszeitraum 2004.

Mit der Pauschalierung werden die regelmäßig in einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge abgegolten, die auch von Artikel 25 der 6. MWSt - RL erfasst sind (vgl. § 1 Abs. 4 der PauschVO). Die Rechtsgeschäfte und Vorgänge müssen daher entweder mit landwirtschaftlicher Erzeugung (Anhang A der Richtlinie: z.B. Ackerbau, Obstbau, Gartenbau, etc.) oder mit landwirtschaftlichen Dienstleistungen (Anhang B der Richtlinie: z.B. Anbauarbeit, Ernte, Betrieb von Be- und Entwässerungsanlagen etc.) in Zusammenhang stehen.

Der Europäische Gerichtshof hat dazu ausgeführt, dass die landwirtschaftliche Pauschalierung des Artikel 25 der 6. MWSt - RL nur für die Lieferung landwirtschaftlicher Erzeugnisse und die Erbringung landwirtschaftlicher Dienstleistungen gilt, wozu die Verpachtung von Jagdbezirken aber nicht zählt (EuGH 26.5.2005, C-43/04, Fall Stadt Sundern).

Als Nachfolgeentscheidung zum o.a. EuGH-Urteil erging das inhaltsgleiche BFH-Urteil vom 22.9.2005, V R 28/03, BStBl. 2006 II 280.

Beim Verkauf von Anlagevermögen bzw. konkret beim Verkauf der Lagerhalle handelt es sich eindeutig weder um eine landwirtschaftliche Erzeugung noch um eine landwirtschaftliche Dienstleistung und fällt daher der Ertrag nach § 1 Abs. 4 der PauschVO nicht unter die Durchschnittssatzbesteuerung.

Die Pauschalierung erfasst nur alle laufenden Einnahmen und Ausgaben (VwGH 22.03.1983, 81/14/0089), nämlich gemäß § 1 Abs. 4 der PauschVO alle im Betrieb regelmäßig anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge. Außerordentliche Einnahmen bzw. Ausgaben sind damit neben der Vollpauschalierung gesondert zu erfassen.

Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind in der Pauschalierung nicht erfasst (Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, 9. Lieferung, § 21, Tz. 143 mwN.).

Gewinne aus der Veräußerung von Anlagegütern bei einem Gewerbebetrieb, der seinen Gewinn nach Durchschnittssätzen ermittelt, sind in der Durchschnittssatzbesteuerung nicht erfasst. (Hofstätter – Reichel, Die Einkommensteuer, § 17 Anmerkung 4.7.). Diese Beurteilung gilt auch für pauschalierte Land- und Forstwirte in vollem Umfang.

Werden beim Verkauf eines Teilbetriebs oder beim Verkauf von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (im Erkenntnis hat es sich um eine alpwirtschaftlich genutzte Grundfläche gehandelt) stille Reserven aufgedeckt, so ist der daraus resultierende außerordentliche Ertrag nicht von der Gewinnermittlung nach der Verordnung erfasst (VwGH 27.07.1999, 94/14/0170). Ebenso judiziert der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 8.10.1991, 91/14/0013, dass die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens (Teilwaldrecht) nicht zu den typischerweise regelmäßig vorkommenden Vorgängen, die unter die Vollpauschalierung fallen, gehört.

Nach Lehre und Rechtsprechung gehört somit die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens nicht zu den laufenden bzw. regelmäßig vorkommenden Vorgängen und Rechtsgeschäften, diese ist von der Durchschnittssatzbesteuerung nicht erfasst und damit nicht abgegolten.

Im Ergebnis sind außerordentliche Geschäftsfälle, wie die Veräußerung von Anlagevermögen, durch die Vollpauschalierung nicht erfasst, da die Durchschnittssätze nur auf die regelmäßig in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben anfallenden Rechtsgeschäften abgestimmt sind.

Es ist nachhaltig zu betonen, dass sich die Außergewöhnlichkeit des gegenständlichen Rechtsgeschäfts auch aus dem in Bezug auf die Anschaffungskosten ungewöhnlich hohen Erlös ergibt, der in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben sicher nicht regelmäßig vorkommt.

Der steuerliche Vertreter weist sowohl in seiner Berufungsschrift als auch in der mündlichen Verhandlung darauf hin, dass die vom Bw. erworbene Lagerhalle samt Lagerbühne und Lastenlift eine Fehlinvestition gewesen ist, für die später eine Ersatzinvestition getätigten ist.

Mit diesem Argument ist aber für den Bw. nichts zu gewinnen, da der Bw. im Erwerbszeitpunkt ausschließlich von einem Einsatz im Betrieb mit einer mehrjährigen betrieblichen Nutzung ausgegangen ist. Dieser Umstand ergibt sich einerseits aus den

Angaben des Bw. auf subjektiver Ebene, ist jedoch auch durch die Anzeige, dass die Aufstellung der Halle zu landwirtschaftlichen Zwecken genehmigt werde, objektiv nach außen in Erscheinung getreten. Die Lagerhalle ist bis zum Verkauf ca. 18 Monate später, da die Baubewilligung wider Erwarten nicht erteilt worden ist, zunächst noch nicht betrieblich verwendet worden, hat jedoch in der Zwischenzeit auch nicht anderen privaten Zwecken gedient und war somit jedenfalls dem Betriebsvermögen zuzurechnen. Der Bw. hat sich bemüht, die Lagerhalle sobald wie möglich der tatsächlichen betrieblichen Nutzung zuzuführen, durch die Versagung der Baubewilligung wurde dies jedoch vereitelt.

Beim Ankauf eines Wirtschaftsgutes muss feststehen, dass das Wirtschaftsgut in Zukunft betrieblich genutzt wird (BFH, Urt. v. 6.3.1991, X R 57/88, BStBl. 1991 II 829).

Da es auf den Zeitpunkt der Zuführung zum Betriebsvermögen ankommt, ist es unerheblich, falls die ursprünglich sichere betriebliche Verwendung später aufgegeben wird oder nicht realisierbar ist (BFH, Urt. v. 6.12.1977, VIII R 29/75, BStBl 1978 II 330, 331).

Der Bw. hat im Zeitpunkt des Erwerbs der Lagerhalle den späteren Einsatz im Betrieb endgültig geplant, dieser Vorgang ist als betrieblicher Vorgang zu werten und hat daher die Lagerhalle zum Betriebsvermögen gehört.

Unabhängig davon, dass der Bw. später eine um ca. zwei Drittel kleinere Halle, die baubehördlich bewilligt worden ist, errichtet hat, ist der An- und Verkauf der Lagerhalle samt Lagerbühne und Lastenlift eindeutig der betrieblichen bzw. landwirtschaftlichen Sphäre des Bw. zuzuordnen.

Die vom Bw. angesprochenen EStR 2000 stellen die Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen dar und sind mangels ordentlicher Kundmachung für den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindend (UFS 21.5.2004, RV/0683-W/04).

Dennoch wird darauf hingewiesen, dass auch nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen von der Pauschalierung nur die regelmäßig im Betrieb anfallenden Rechtsgeschäfte betroffen sind (EStR 2000, Rz. 4172).

Die in Rz. 4175 der EStR 2000 angeführte Rückgabe von Altmaschinen und der Ankauf moderner Maschinen und Geräte sind nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen von der Pauschalierungsverordnung jedoch sehr wohl erfasst. Diese Vorgänge können in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben zwar regelmäßig vorkommen, die in den EStR 2000 vertretene Ansicht ist aber vom expliziten Wortlaut der 6. MWSt – RL (vgl. § 1 Abs. 4 der PauschVO) nicht erfasst und somit vom Bundesministerium für Finanzen bereits über den Verordnungstext hinausgehend interpretiert.

Ganz eindeutig ist aber, dass auch nach den EStR 2000 der Verkauf der gegenständlichen Lagerhalle nicht unter die Pauschalierung fällt.

Es bleibt daher bei der der Höhe nach außer Streit gestellten Zurechnung bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 95.000,00 €. Im Verhältnis zum angefochtenen Bescheid ergeben sich um 25.000,00 € höhere Betriebsausgaben, sodass dieser insoweit abzuändern war.

Aus den oben angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 12. Jänner 2009