



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ im Beisein der Schriftführerin VB Angelika Ganser über die Berufung des Bw., Landwirt, vertreten durch die Intreuhand Steuerberatungs-GmbH, vom 26. September 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz, vertreten durch Dr. Peter Staudacher, vom 27. August 2008 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006 und 2007 und Einkommensteuer für das Jahr 2006 nach der am 26. Mai 2010 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006 und 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006 und 2007 bleiben unverändert. Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommen 2006: 10.409,44 €; Einkommensteuer-Gutschrift 2006: -512,19 €

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige erzielt als Landwirt vollpauschalierte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Im Bauernhaus mit der Lageadresse S, G1, befindet sich auch ein ca. 140 m² großes Appartement mit 10 Betten, das seit dem Jahr 2001 kurzfristig an Feriengäste vermietet wird. Die aus der Vermietung dieses Appartements erzielten Einkünfte wurden als Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb erklärt.

Mit Kaufvertrag vom 6. März 2006 (samt Nachtrag vom 31. August bzw. 4. September 2007) erwarben der Abgabepflichtige und seine Schwester RH von deren Bruder MH 561/653 Anteile bzw. 92/653 Anteile an der bebauten Liegenschaft in EZ 1 GB 2. Die Liegenschaft wurde den Erwerbern seitens des Liegenschaftsverkäufers bereits seit dem 1. Dezember 2005 zur Nutzung überlassen. Mit den ausgewiesenen Liegenschaftsanteilen ist Wohnungseigentum an insgesamt fünf Wohnungen verbunden, wobei vier Wohnungen im Eigentum des Abgabepflichtigen stehen und die im Eigentum der RH befindliche fünfte Wohnung an den Abgabepflichtigen vermietet wird. Bei dem Gebäude handelt es sich um die Fremdenpension „X“ mit der Lageadresse S, G2. Die vom Bauernhaus des Abgabepflichtigen ca. 300 m (fünf bis sieben Gehminuten) entfernte Fremdenpension wird von diesem seit Dezember 2005 einer Vermietung zugeführt, wobei insgesamt fünf Appartements kurzfristig an Feriengäste vermietet werden.

Mit den am 3. März 2008 beim Finanzamt eingereichten Steuererklärungen für das Jahr 2006 behandelte der Abgabepflichtige die Vermietung des im Bauernhaus gelegenen Appartements als land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb. Den Gewinn von 5.111,48 € ermittelte er, indem er von den erzielten Mieteinnahmen pauschale Betriebsausgaben von 50 % abzog. Die pauschalierten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wurden - nach Berücksichtigung zusätzlicher Ausgaben (die Land- und Forstwirtschaft betreffende Schuldzinsen, Sozialversicherungsbeiträge) - mit 0 € ermittelt. In umsatzsteuerlicher Hinsicht wurde die Vermietung des im Bauernhaus gelegenen Appartements als unter die Durchschnittssatzbesteuerung des § 22 UStG 1994 fallend gewertet. Aus der Vermietung der fünf Appartements in der Fremdenpension „X“ erklärte der Abgabepflichtige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 6.994,18 €. Mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigem Bescheid vom 3. März 2008 wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 2006 antrags- und erklärungsgemäß festgesetzt. Eine Veranlagung zur Einkommensteuer für dieses Jahr unterblieb zunächst.

Im Zuge einer Außenprüfung, umfassend die Jahre 2004 bis 2006, stellte der Prüfer fest, dass die Vermietungstätigkeit des Abgabepflichtigen ab Dezember 2005 insgesamt sechs Appartements umfasse. Die Bewirtschaftung des im Bauernhaus gelegenen Appartements und der

fünf Appartements in der Fremdenpension „X“ erfolge gemeinsam. Die Bewerbung aller Ferienwohnungen erfolge einheitlich auf einer Internetseite, für alle Ferienwohnungen gebe es ab dem Jahr 2006 einen Vermittlungsvertrag mit dem Reisebüro „H“, Schweiz. Diesem Vertrag zufolge liege ausnahmslos eine reine Appartementvermietung vor, bei der separate Nebenleistungen wie Frühstück oder tägliche Reinigung nicht angeboten würden.

In rechtlicher Hinsicht traf der Prüfer die Beurteilung, dass bis zum Jahr 2005 von Einkünften aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb ausgegangen werden könne. In der LuF PauschVO 2001 (gültig bis einschließlich 2005) habe es keine Regelung zur Zimmervermietung gegeben, sondern nur eine Aussage in den EStR 2000, Rz 4193, wonach die *„Beherbergung von Feriengästen im Rahmen der saisonal bedingten Zimmervermietung“* im Ausmaß von 6 bis 10 Betten als steuerpflichtiger land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb zu behandeln sei. Dabei bestünden keine Bedenken, die Ausgaben mit 50 % der Einnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) zu schätzen. Die Einkünfte aus der Vermietung des im Bauernhaus gelegenen Appartements (ohne Frühstück) seien daher bis einschließlich 2005 unter der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung zu erfassen. Ab der Wintersaison 2005/06 sei die Vermietung des im Bauernhaus gelegenen Appartements und der zusätzlichen fünf Appartements im Gebäude „X“ gemeinsam zu erfassen, wobei die Vermietung der sechs Ferienwohnungen zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führe (Hinweis auf EStR 2000, Rz 5073).

Zur Zimmervermietung mit Frühstück bis 10 Betten merkte der Prüfer weiters an, dass diese ab dem Jahr 2006 ausdrücklich als land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb in der LuF PauschVO 2006 geregelt sei. In § 6 Abs. 2 dieser Verordnung sei normiert, dass die Zimmervermietung im Ausmaß von höchstens 10 Betten land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb darstelle, wobei die Betriebsausgaben mit 50 % der entsprechenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) angesetzt werden könnten. Eine idente Formulierung finde sich in den EStR 2000, Rz 4193, in der ab dem Jahr 2006 geltenden Fassung. Werde daher eine Ferienwohnung bis 10 Betten ohne Frühstück vermietet, lägen ab dem Jahr 2006 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor, wobei die Werbungskosten mit 30 % der Einnahmen (ohne Umsatzsteuer und Kurtaxe) geschätzt werden könnten (Hinweis auf EStR 2000, Rz 5436). Die gemeinsame Vermietung von sechs Ferienwohnungen führe beim Abgabepflichtigen demgegenüber zu Einkünften aus Gewerbebetrieb (vgl. Tz 2 des Bp-Berichtes vom 27. August 2008, Bp abc).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ am 27. August 2008 einen gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Bescheid (betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2006), einen Erstbescheid (betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006) und einen gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid (betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2007). Gegen

diese Bescheide erhob der Abgabepflichtige am 26. September 2008 fristgerecht Berufung mit folgender Begründung:

1) Alleinverdienerabsetzbetrag:

Der in der Einkommensteuererklärung für 2006 beantragte Alleinverdienerabsetzbetrag sei nicht berücksichtigt worden. Da die Ehegattin des Abgabepflichtigen nach den vorliegenden Unterlagen die Zuverdienstgrenze bei zwei Kindern von 6.000 € im Jahr 2006 nicht überschritten habe, sei der Alleinverdienerabsetzbetrag zu gewähren.

2) Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes:

Die in der Einkommensteuererklärung für 2006 beantragte außergewöhnliche Belastung wegen auswärtiger Berufsausbildung eines Kindes sei nicht zuerkannt worden. Der Sohn CH (Geburtsdatum: XXXX) sei seit September 2006 im Internat der Landwirtschaftlichen Landeslehranstalt in A. Für das Jahr 2006 sei daher für vier Monate der Pauschbetrag von 110 € monatlich für derartige Belastungen zu berücksichtigen.

3) Qualifikation der Einkünfte aus der Vermietung des im Bauernhaus gelegenen Appartements:

Im Zuge der Außenprüfung seien die Einkünfte aus der saisonalen Vermietung des im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb baulich integrierten Appartements umqualifiziert worden von Einkünften aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb in Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Der Abgabepflichtige vermiete seit Dezember 2005 zudem fünf Appartements an Feriengäste in einer vom land- und forstwirtschaftlichen Betrieb örtlich gänzlich getrennten Immobilie mit eigenem Einheitswert-Aktenzeichen, eigener grundbücherlicher GSt-Nr., eigener Grundstücksadresse und getrennten EDV-Nummern beim Tourismusverband B. Von der Betriebsprüfung sei dennoch der Mantel einer einheitlichen Einkunftsquelle über diese sechs Appartements gelegt worden. Dies habe unter Bezugnahme auf die EStR 2000, RZ 5073, zur Folge gehabt, dass die Einkünfte in Abweichung zur ursprünglichen Qualifikation (land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb betreffend die Vermietung des Appartements im Bauernhaus und Vermietungseinkünfte betreffend die Vermietung der Appartements in der anderen Immobilie) insgesamt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb zusammengefasst worden seien. Dieser Ansicht könne aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden:

Ab dem Jahr 2006 sei in der LuF PauschVO 2006 die Zimmervermietung mit Frühstück bis 10 Betten ausdrücklich als land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb geregelt. Im Fall des Abgabepflichtigen sei die Subsumierung der Einkünfte aus der Vermietung des im Bauernhaus gelegenen Appartements unter diese Regelung daran gescheitert, dass er kein Frühstück ver-

abreiche. Dies deshalb, weil das Appartement über eine Kochgelegenheit verfüge und Feriengäste typischerweise deshalb ein Appartement anstelle eines Gästezimmers wählen, weil sie ihr Frühstück selbst zubereiten möchten.

Das Kriterium der Verabreichung eines Frühstücks sei für die Qualifizierung als land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb sachlich unrichtig. Dies deshalb, weil die Verabreichung eines Frühstücks eine typisch gewerbliche Tätigkeit darstelle und somit nicht für oder gegen eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit sprechen könne. Eine solche liege nach der bisherigen Rechtsprechung nur dann vor, wenn die Tätigkeit wegen ihres engen Zusammenhangs mit der land- und forstwirtschaftlichen Haupttätigkeit nach der Verkehrsauffassung gleichsam in dieser aufgehe, sodass die gesamte Tätigkeit des Land- und Forstwirtes noch der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden könne (VwGH 21.7.1998, 93/14/0134).

Die wirtschaftliche Unterordnung der Tätigkeit zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb sei grundsätzlich jeweils im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen; hiefür müssten folgende Kriterien kumuliert einer Würdigung unterzogen werden:

- Umfang der Arbeitszeit
- Umfang bzw. Qualität der angebotenen Nebenleistungen
- Umfang des Kapitaleinsatzes
- Umfang des örtlichen Einsatzbereiches
- Umfang der Umsätze

Umfang der Arbeitszeit: Der Abgabepflichtige sei Haupteerwerbsbauer im Bereich Rinderzucht bzw. -haltung und Milchproduktion. Trotz Hilfestellung durch moderne Gerätschaften sei es ihm nur durch zeitintensive und tagtägliche Beschäftigung in der Landwirtschaft möglich, diese gewinnbringend zu führen. Im Durchschnitt könne mit einem wöchentlichen Arbeitseinsatz von rund 65 Stunden gerechnet werden. Im Gegensatz dazu müsse er sich mit der Vermietung des Appartements zeitmäßig nur in sehr geringem Ausmaß beschäftigen: Begrüßung der Gäste und Einweisung in das Appartement, Endreinigung. Die Teilnahme der Gäste am bäuerlichen Geschehen laufe gleichfalls mit, da hiefür nur in geringem Umfang zusätzliche Zeit aufgewendet werden müsse.

Änderungen im landwirtschaftlichen Tagesablauf durch die Anwesenheit der Gäste aus dem Bauernhaus ergäben sich insofern, als der Abgabepflichtige neben seiner manuellen Arbeit auch noch verbale Erklärungen über die Hintergründe seiner Tätigkeit an seine Gäste gebe bzw. diesen die notwendigen Handgriffe zeige. In Stunden gesprochen könne diese Tätigkeit mit ca. 3 bis 5 Wochenstunden beziffert werden. Anzumerken sei noch, dass die Vermietung nicht durchgängig das gesamte Jahr statfinde, die Landwirtschaft dagegen natürlich ganzjährig zu betreiben sei.

Umfang bzw. Qualität der angebotenen Nebenleistungen: Wie für einen Urlaub am Bauernhof typisch, biete der Abgabepflichtige den Gästen des im Bauernhaus gelegenen Appartements Nebenleistungen in folgender Form an: Führung durch die Stallungen, Einführung in bäuerliche Tätigkeiten wie Misten, Melken, Füttern, Heuen, Ernten, Ausführen des Ponys, Ponyreiten usw. Vom Abgabepflichtigen wurden einige Gäste mit Namen und Adresse genannt, die am gesamten landwirtschaftlichen Leben aktiv teilnahmen und genau aus dieser Motivation heraus immer wieder kämen.

Umfang des Kapitaleinsatzes: Im Zuge der Außenprüfung habe sich herausgestellt, dass der gesamte land- und forstwirtschaftliche Betrieb im Jahr 2006 mit rund 610.000 € verschuldet gewesen sei. Eine nach der Nutzfläche des Bauernhauses vorgenommene Aufteilung dieser Gesamtschulden ergebe einen Kapitaleinsatz von 98.000 € für das Appartement im Bauernhaus und einen solchen von 305.000 € für den restlichen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (ohne Wohnbereich). Auch der laufende zusätzliche Kapitalbedarf zur Erhaltung der Substanz resultiere vorwiegend aus der Landwirtschaft. Hier müssten Maschinen ausgetauscht, Zäune repariert, Tierarztkosten bestritten, Saatgut nachgeschafft werden usw. Im Appartement sei außer dem Ersatz von Kleinteilen (Geschirr, Wasserkocher, Bettwäsche) kein nennenswerter permanenter Kapitaleinsatz nötig.

Umfang des örtlichen Einsatzbereiches: Wiederum ausgehend von der Nutzfläche des Bauernhauses (allerdings unter Außerachtlassung des Wohnbereiches, in dem kein Einkommen erwirtschaftet werde) ergebe sich ein örtlicher Einsatzbereich von 23,73 % für das im Bauernhaus gelegene Appartement und von 76,27 % für die Stallungen. Eine Unterordnung des Appartements im Verhältnis zu den landwirtschaftlich genutzten Flächen sei sohin gegeben.

Umfang der Umsätze: Aus der Vermietung des im Bauernhaus gelegenen Appartements werde ein Jahresumsatz von durchschnittlich 10.500 € erzielt, aus der Land- und Forstwirtschaft ein solcher von durchschnittlich 58.000 € (Milchgeld, Viehverkauf, Förderungen). Auch daraus sei ersichtlich, dass die land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit (Appartementvermietung) zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb wirtschaftlich untergeordnet sei.

Zusammenfassend könne die Vermietung des im Bauernhaus gelegenen Appartements als Ausfluss der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit angesehen werden. Die Vermietung werde mit Betriebsmitteln der Landwirtschaft (nämlich dem land- und forstwirtschaftlichen Gebäude) betrieben, der hierfür nötige Zeitaufwand sei marginal, der nötige ständige Kapitaleinsatz zur Erhaltung der Substanz sei ebenfalls gering. Nebenleistungen müssten nicht extra geschaffen werden, diese ergäben sich aus der aktiven und passiven Teilnahme der Gäste am Tagesgeschehen. Die Einkünfte aus der Vermietung des Appartements im Bauernhaus seien daher als land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb zu qualifizieren. Die Einkünfte aus der

Vermietung der restlichen Appartements in der getrennten Immobilie „X“ seien dann als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu versteuern.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht seien die Umsätze aus der Vermietung des Appartements im Bauernhaus infolge Einstufung als land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb gemäß § 22 UStG 1994 der umsatzsteuerlichen LuF-Pauschalierung zu unterwerfen. Dadurch könne den erzielten Umsätzen eine Vorsteuer in gleicher Höhe zugerechnet werden. Eine umsatzsteuerliche Erfassung dieser Einnahmen unterbleibe somit.

Die Berufung vom 26. September 2008 wurde vom Finanzamt der Abgabenbehörde zweiter Instanz unmittelbar zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Alleinverdienerabsetzbetrag:

Der in der Einkommensteuererklärung für 2006 beantragte Alleinverdienerabsetzbetrag wurde im angefochtenen Einkommensteuerbescheid ohne Angabe von Gründen nicht berücksichtigt. Dazu brachte der Berufungswerber (Bw.) vor, dass seine Ehegattin nach den vorliegenden Unterlagen die Zuverdienstgrenze bei zwei Kindern von 6.000 € im Jahr 2006 nicht überschritten habe.

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBl. I Nr. 34/2005 steht einem Alleinverdiener zur Abgeltung gesetzlicher Unterhaltsverpflichtungen ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich ohne Kind 364 €, bei einem Kind (§ 106 Abs. 1) 494 €, bei zwei Kindern (§ 106 Abs. 1) 669 €. Dieser Betrag erhöht sich für das dritte und jedes weitere Kind (§ 106 Abs. 1) um jeweils 220 € jährlich. Der Bw. war im Streitjahr Vater von zwei Kindern im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988. Alleinverdiener ist ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt. Voraussetzung ist, dass der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) Einkünfte von höchstens 6.000 € jährlich, sonst Einkünfte von höchstens 2.200 € jährlich erzielt. Die nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988, weiters nach § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 leg.cit. und aufgrund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreien Einkünfte sind in diese Grenzen miteinzubeziehen. Andere steuerfreie Einkünfte sind nicht zu berücksichtigen.

Anlässlich der am 26. Mai 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung stellten die Parteien außer Streit, dass die steuerpflichtigen Einkünfte der Ehegattin des Bw. im Streitjahr 2006 den hier maßgeblichen Grenzbetrag von 6.000 € nicht überstiegen und der Bw. daher

Alleinverdiener war. Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 ist der Alleinverdienerabsetzbetrag im Ausmaß von 669 € zu gewähren.

2) Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes:

Die in der Einkommensteuererklärung für 2006 beantragte außergewöhnliche Belastung wegen auswärtiger Berufsausbildung eines Kindes wurde im angefochtenen Einkommensteuerbescheid ohne Angabe von Gründen nicht berücksichtigt. Dazu brachte der Bw. vor, dass der Sohn CH (Geburtsdatum: XXXX) seit September 2006 im Internat der Landwirtschaftlichen Landeslehranstalt in A sei. Für das Jahr 2006 sei daher für vier Monate der Pauschbetrag von 110 € monatlich für derartige Belastungen zu berücksichtigen.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 gelten Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 € pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt. Zur Beurteilung, ob die Ausbildungsstätte außerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes liegt, ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995, ergangen.

Anlässlich der am 26. Mai 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung stellten die Parteien außer Streit, dass die Ausbildungsstätte des Sohnes des Bw. in A als nicht im Einzugsbereich des Wohnortes gelegen gilt. Der Pauschbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 von 110 € pro Monat ist daher im Jahr 2006 für vier Monate zu gewähren.

3) Qualifikation der Einkünfte aus der Vermietung des im Bauernhaus gelegenen Appartements:

Der Bw. ist Landwirt und erzielt aus dieser Tätigkeit vollpauschalierte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Im Bauernhaus mit der Lageadresse S, G1, befindet sich auch ein ca. 140 m² großes Appartement mit 10 Betten, das seit dem Jahr 2001 kurzfristig an Feriengäste vermietet wird. Ungefähr 300 m (fünf bis sieben Gehminuten) vom Bauernhaus entfernt befindet sich die Fremdenpension „X“ mit der Lageadresse S, G2, die vom Bw. seit Dezember 2005 einer Vermietung zugeführt wird, wobei in diesem Gebäude insgesamt fünf Appartements kurzfristig an Feriengäste vermietet werden.

Der Bw. behandelte die Vermietung des im Bauernhaus gelegenen Appartements als land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb. Aus der Vermietung der fünf Appartements in der Fremdenpension „X“ erklärte er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Streit besteht nun darüber, ob die Appartementvermietung im Bauernhaus ab dem Jahr 2006 (weiterhin) einen land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb darstellt oder - in Zusammenhalt mit der Vermietung von fünf weiteren Appartements im Gebäude „X“ – insgesamt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt.

Gemäß § 21 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft auch Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb. Als Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist. Von den land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben werden die land- und forstwirtschaftlichen Nebentätigkeiten unterschieden. Land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeiten sind an sich gewerbliche Tätigkeiten, die keine Nebenbetriebseigenschaft haben, sich aber als Ausfluss der land- und forstwirtschaftlichen Haupttätigkeit darstellen. Kennzeichnend ist, dass für ihre Ausübung keine über die Land- und Forstwirtschaft hinausgehende Organisation nötig ist, dh. die verwendeten Betriebsmittel sind notwendiges Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (vgl. Doralt, EStG, 9. Lieferung, § 21 Tz 90, mwH).

Gemäß § 6 Abs. 2 der bei der Veranlagung für die Kalenderjahre 2006 bis einschließlich 2010 (somit auch für die Streitjahre) anzuwendenden Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF PauschVO 2006), BGBl. II Nr. 258/2005, sind als land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb Nebentätigkeiten zu verstehen, die nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung stehen. Die Zimmervermietung mit Frühstück im Ausmaß von höchstens 10 Betten stellt land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb dar, wobei die Betriebsausgaben mit 50 % der entsprechenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) angesetzt werden können.

Aus der Wortfolge *„Zimmervermietung mit Frühstück im Ausmaß von höchstens 10 Betten“* in § 6 Abs. 2 LuF PauschVO 2006 leitete das Finanzamt ab (vgl. Tz 2 des Bp-Berichtes vom 27. August 2008, Bp abc), dass eine Appartementvermietung bis zu 10 Betten, bei der – wie hier – ein Frühstück nicht verabreicht und auch keine tägliche Reinigung der Zimmer vorgenommen wird, keinen land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb darstellen könne, sondern vielmehr zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führe (Hinweis auf EStR 2000, Rz 5436). Diese Rechtsansicht wurde vom Bw. bekämpft.

Die 10-Betten-Grenze wurde erstmals in der LuF PauschVO 2006 verankert, sodass die Zimmervermietung mit Frühstück im Ausmaß von höchstens 10 Betten stets einen land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb darstellt. Im Interesse der Rechtssicherheit wird dadurch eine einzelfallbezogene Beurteilung der Nebenerwerbsqualifikation jedenfalls entbehrlich (vgl. Silber, Neuerungen für pauschalierte Land- und Forstwirte, in ÖStZ 2006, 121, mit Hinweis auf EB zu § 6 Abs. 2 LuF PauschVO 2006). Daraus kann aber nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht abgeleitet werden, dass die in geringem Ausmaß erfolgte Vermietung von im Bereich des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gelegenen Appartements nicht ebenfalls als land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit eingestuft werden könnte, **wenn** die allgemeinen Kriterien des § 6 Abs. 2 LuF PauschVO 2006 für das Vorliegen eines land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerbes erfüllt sind. (Der Verweis im Bp-Bericht auf EStR 2000, Rz 5436, ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates verfehlt, weil sich diese Richtlinienstelle allgemein auf die Abgrenzung Gewerbebetrieb – Vermögensverwaltung bezieht und unberücksichtigt lässt, dass vorab zu prüfen ist, ob die Vermietung als land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit zu erfassen ist; vgl. auch EStR 2000, Rz 5435.)

Zu den maßgeblichen Abgrenzungskriterien führte der Verwaltungsgerichtshof aus (vgl. VwGH 21.7.1998, 93/14/0134; VwGH 28.11.2007, 2005/15/0034), dass eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit eine an sich nicht land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit ist, die wegen ihres engen Zusammenhanges mit der Haupttätigkeit und wegen ihrer untergeordneten Bedeutung gegenüber dieser Haupttätigkeit nach der Verkehrsauffassung in dieser gleichsam aufgeht, sodass die gesamte Tätigkeit des Land- und Forstwirts als land- und forstwirtschaftlich anzusehen ist. Die wirtschaftliche Unterordnung muss sowohl hinsichtlich der Zweckbestimmung (die Nebentätigkeit darf keinen eigenständigen Tätigkeitszweck annehmen, sondern muss lediglich als Ausfluss der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit anzusehen sein) als auch hinsichtlich des wirtschaftlichen Umfanges vorliegen. Bei Prüfung der Unterordnung stellt das Verhältnis der Umsätze ein taugliches Beurteilungskriterium dar (Hinweis auf Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 21 Rz 16). Ob eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit vorliegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (Hinweis auf VwGH 18.3.1992, 92/14/0019).

Somit anerkennt der Verwaltungsgerichtshof auch die Vermietung von Appartements als landwirtschaftliche Nebentätigkeit, wenn die Vermietung in der landwirtschaftlichen Tätigkeit gleichsam aufgeht. Das Angebot „*Urlaub am Bauernhof*“ allein rechtfertigt allerdings noch nicht die Beurteilung, dass die Vermietung von Ferienwohnungen gleichsam in der landwirtschaftlichen Tätigkeit aufgeht. Eine landwirtschaftliche Nebentätigkeit erfordert die für einen Bauernhof typischen und einem „*Urlaub am Bauernhof*“ Attraktivität verleihenden Einrichtungen (VwGH 21.7.1998, 93/14/0134).

Auf der Grundlage dieser Kriterien versuchte der Bw. zu argumentieren, dass die Vermietung des im Bauernhaus gelegenen Appartements (mit 10 Betten) eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit darstellt. Die wirtschaftliche Unterordnung der Appartementvermietung im Bauernhaus zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb wurde dabei anhand folgender Merkmale einer eingehenden Würdigung unterzogen: Umfang der Arbeitszeit, Umfang bzw. Qualität der angebotenen Nebenleistungen, Umfang des Kapitaleinsatzes, Umfang des örtlichen Einsatzbereiches, Umfang der Umsätze. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kann es für die weitere Betrachtung allerdings dahingestellt bleiben, ob die Vermietung des im Bauernhaus gelegenen Appartements **für sich betrachtet** eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit darstellt, weil die gesamte Vermietungstätigkeit des Bw. nur als **einheitliche Tätigkeit** betrachtet werden kann. Dafür sprechen folgende Umstände:

- Die Appartementvermietung an sich stellt eine nicht land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit dar, die grundsätzlich als Vermögensverwaltung zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führt. Nur ausnahmsweise (bei Erfüllung der vorstehend genannten Kriterien) liegen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor. Wegen ihres sachlichen Zusammenhanges ist die gesamte Appartementvermietung des Bw. (einschließlich der Vermietung des im Bauernhaus gelegenen Appartements) als einheitliche Betätigung zu betrachten, die nur in ihrer Gesamtheit (und nicht losgelöst für das Appartement im Bauernhaus) dahingehend beurteilt werden kann, ob sie sich allenfalls als Ausfluss der land- und forstwirtschaftlichen Haupttätigkeit darstellt.
- Das Bauernhaus mit der Lageadresse S, G1, befindet sich von der Fremdenpension „X“ mit der Lageadresse S, G2, lediglich ungefähr 300 m entfernt. Die örtliche Nähe der vermieteten Gebäude(teile) rechtfertigt eine einheitliche Betrachtung der gesamten Vermietungstätigkeit. Dass die beiden Gebäude verschiedene Einheitswert-Aktenzeichen, Grundstücksnummern und -adressen sowie EDV-Nummern (beim Tourismusverband) aufweisen, wird vom Unabhängigen Finanzsenat demgegenüber als nicht wesentlich erachtet.
- Die gesamte Vermietungstätigkeit des Bw. wird in der Öffentlichkeit anhand eines gemeinsamen Internet-Auftritts präsentiert. So werden das Appartement im Bauernhaus und die fünf Appartements im Gebäude „X“ auf derselben Homepage einheitlich beworben. (Dies war zumindest zum Zeitpunkt der Außenprüfung im Jahr 2008 noch so der Fall.)
- Für sämtliche Appartements liegt eine einheitliche Bewirtschaftungsweise vor. Dabei werden die Appartements saisonal kurzfristig an Feriengäste vermietet. Separate Nebenleistungen wie die Verabreichung eines Frühstücks und die tägliche Reinigung der Zimmer sind damit nicht verbunden, dafür erfolgt eine Endreinigung der Appartements nach Abreise der Gäste.

- Für die Vermietung aller Appartements ist dasselbe Personal zuständig. So werden die Dienstleistungen - wie insbesondere die Endreinigung der Wohnungen - vom Bw. und seiner Ehegattin erbracht. Lediglich die im Eigentum der RH, der Schwester des Bw., stehende Wohnung in der Fremdenpension „X“ wird von dieser selbst (unentgeltlich) einer Endreinigung unterzogen.
- Es mag zutreffen, dass das Appartement im Bauernhaus gegenüber den anderen Ferienwohnungen minderwertiger ausgestattet ist. Dies wird aber vom Unabhängigen Finanzsenat als nicht wesentlich erachtet, weil es zB auch bei einem Hotelbetrieb allgemein üblich ist, dass den Gästen Zimmer unterschiedlicher Größe und Ausstattungen angeboten werden. Anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung räumte der Bw. ein, dass auch die Wohnungen in der Fremdenpension „X“ nicht überall gleich ausgestattet sind. Andererseits wurde das Appartement im Bauernhaus im Zuge der erstmaligen Vermietung im Jahr 2001 umgebaut und großzügig adaptiert, sodass auch diese Wohnung einem zeitgemäßen Standard entspricht.
- Das Angebot „*Urlaub am Bauernhof*“ richtet sich nicht nur an die Gäste des im Bauernhaus gelegenen Appartements. Auch gegenüber den Gästen der Fremdenpension „X“ werden Nebenleistungen in Form von „*Urlaub am Bauernhof*“ erbracht, sofern dafür Interesse besteht. Auch diese Gäste können – wie der Bw. anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung bestätigte - am landwirtschaftlichen Leben aktiv teilnehmen.
- Das Appartement im Bauernhaus und die fünf Appartements im Gebäude „X“ werden über das Reisebüro „H“, Schweiz, gemeinsam vermarktet. Der ursprünglich mit dem Reisebüro „Z“ bestehende Vermittlungsvertrag für das im Bauernhaus gelegene Appartement wurde mit der Einbeziehung der Fremdenpension „X“ in die Vermietungstätigkeit nach der Wintersaison 2005/06 nicht mehr verlängert.

Die zusätzliche Vermietung von fünf Appartements im Gebäude „X“ ab der Wintersaison 2005/06 führt dazu, dass ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb hinsichtlich des im Bauernhaus gelegenen Appartements nicht (mehr) gegeben ist. Die Vermietung dieses Appartements kann nicht gesondert von der übrigen Vermietungstätigkeit beurteilt werden, die gemeinsame Vermietung von insgesamt sechs Ferienwohnungen führt ab diesem Zeitpunkt vielmehr zu Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Die Vermietung von Appartements (Ferienwohnungen) unter Mitvermietung der Einrichtung, insbesondere auch von Küchengerätschaften, ist bei kurzfristiger Vermietung von bis zu fünf Appartements Vermietung und Verpachtung, darüber regelmäßig Gewerbebetrieb (vgl. Doralt/Kauba, EStG, 10. Lieferung, § 23 Tz 122, mit weiteren Hinweisen auf die Judikatur und

Verwaltungspraxis); entscheidend ist, dass die Vermietung einer größeren Anzahl von Appartements eine intensivere Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr mit sich bringt. Im Streitfall ist zudem zu bedenken, dass es sich bei den vermieteten Appartements um große Wohnungen mit einer großen Bettenanzahl handelt. Allein das im Bauernhaus befindliche ca. 140 m² große Appartement bietet den Gästen 10 Betten an, die fünf Appartements im Gebäude „X“ sind mit 43 weiteren Betten (ohne Notbetten) ausgestattet (Quelle: Internet), sodass insgesamt 53 Betten vermietet werden. Wie vom Bw. in der Berufung ausführlich dargestellt, werden mit der Appartementvermietung bei Bedarf zudem auch gewerbliche Nebenleistungen in Form von „*Urlaub am Bauernhof*“ angeboten.

Da ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb hinsichtlich des im Bauernhaus gelegenen Appartements in den Streitjahren nicht (mehr) gegeben ist, kann diesbezüglich in umsatzsteuerlicher Hinsicht auch die Durchschnittssatzbesteuerung des § 22 UStG 1994 nicht zur Anwendung gelangen. Die Umsätze aus der gesamten Vermietungstätigkeit sind vielmehr nach den allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 zu versteuern.

Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2006 ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das insoweit Bestandteil dieser Berufungsentscheidung ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 28. Mai 2010