



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den gesamten Berufungssenat, und zwar durch Hofrat Dr. Rudolf Wanke als Vorsitzenden und Oberrat Dr. Karl Zepitsch, Stv. Kammerdirektor Ing. Mag. Dr. Martin Jilch und Stadtrat Johann Gamper als weitere Mitglieder, über die Berufung der Bw., vertreten durch Writzmann & Partner GmbH, 2500 Baden, Wassergasse 22-26, vom 2. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling, vertreten durch Hofrat Dr. Christian Sommer sowie die Amtsdirektoren Manfred Baumgartner und Robert Dopplinger, vom 6. Februar 2006 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 im Beisein der Schriftführerinnen Sarah Jahns und Christina Klein nach der am 24. September 2008 am Finanzamt in Baden durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt einen Weinbaubetrieb.

Für die Jahre 2002 bis 2004 fand bei der Bw. unter anderem betreffend Einkommensteuer eine Außenprüfung statt, wobei in dem hierüber gemäß § 150 BAO erstatteten Bericht zu den Gegenstand des Berufungsverfahrens bildenden Punkten ausgeführt wird:

Tz. 3 Pachtzinse für Heurigenlokal

Die Verordnung BGBl. 54/2001 verwendet in § 13 Abs. 2 die Formulierung „bezahlte Pachtzinse“. Daraus ist ersichtlich, dass grundsätzlich Aufwendungen im Rahmen eines Pachtverhältnisses gemeint sind. Die Pacht unterscheidet sich von einer Miete dadurch, dass es sich dabei nicht nur um die entgeltliche Überlassung einer Sache zum Gebrauch, sondern auch zur Nutzung handelt. Dies kommt in § 1091 ABGB zum Ausdruck, das Schrifttum versteht demzufolge unter Pacht die Überlassung des Fruchtgenusses (vgl. Dittrich/Tades, ABGB, 35. Auflage, Seite 1439). Die Überlassung von Räumlichkeiten zur Nutzung im Rahmen eines Buschenschankbetriebes ist daher nicht als Pacht, sondern als bloße Geschäftsraummiete anzusehen, sofern es sich nicht um die Verpachtung eines lebenden Unternehmens handelt. Wie der zugrunde liegende Vertrag bezeichnet wird, ist für die steuerliche Beurteilung grundsätzlich unerheblich. Die zusätzlich in Abzug gebrachten Beträge waren daher nicht anzuerkennen.

Die „Pachthöhe“ des vorliegenden Vertrages (bezeichnet als „Pachtvertrag“) setzt sich zusammen aus:

Pacht

Betriebskosten

Strom- und Heizkosten

Umsatzsteuer

	2002	2003	2004
Pachtzinse erklärt	9.335,32	8.875,61	7.475,61
Pachtzinse Heurigenlokal	- 7.400,00	- 7.440,00	- 6.000,00
Pachtzins It. Bp	1.895,32	1.475,61	1.475,61

Tz. 4. Versicherungsbeiträge an die NÖGKK

Gemäß § 4 Abs. 2 der LuF PauschVO 2001 betragen die Betriebsausgaben im Weinbau 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer).

Als gewinnmindernde Beträge sind gemäß § 13 Abs. 2 der LuF PauschVO 2001 der Wert der Ausgedingelosten (Geld- und Sachleistungen), die nicht unter § 5 Abs. 2 oder § 11 fallenden Sozialversicherungsbeiträge und Beiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie die bezahlten Pachtzinse und Schuldzinsen zu berücksichtigen. Die geltend gemachten Krankenkassenbeiträge wurden für die beschäftigten Dienstnehmerinnen geleistet.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob unter den Begriff "Sozialversicherungsbeiträge" auch die Lohnnebenkosten (Krankenkassenbeiträge) für Dienstnehmerinnen zu subsumieren sind.

Dazu ist festzuhalten, dass gemäß § 5 Abs. 2 bzw. § 11 der zitierten Verordnung Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) bei der Gewinnermittlung aus Gartenbau

zusätzlich neben dem Betriebsausgabenpauschale gewinnmindernd zu berücksichtigen sind.

Weiters ist § 13 Abs. 2 der zitierten Verordnung ebenso auf § 5 Abs. 2 bzw. § 11 anzuwenden. Daraus ergibt sich nach Auffassung des Finanzamtes Baden Mödling zwingend, dass unter dem Begriff "Sozialversicherungsbeiträge" im Sinne der zitierten Verordnung jedenfalls nicht Lohnnebenkosten für Arbeitnehmerinnen zu verstehen sind.

Eine andere Sichtweise führt im Ergebnis dazu, dass die Löhne selbst im Betriebsausgabenpauschale enthalten wären, die davon dem Grunde und der Höhe nach direkt abhängigen Lohnnebenkosten jedoch nicht.

Das Finanzamt Baden Mödling schließt sich der anderslautenden Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates Linz, GZ RV/0568-L/03 vom 27.7.2004 nicht an.

	2002	2003	2004
<i>Sozialversicherungsbeiträge erklärt</i>	26.614,41	28.026,12	26.377,76
<i>NÖGKK</i>	-17.143,71	-18.694,80	-16.692,92
Sozialversicherungsbeiträge lt. Bp	9.470,70	9.331,32	9.414,84

Tz. 5 Einkünfte und Förderungen aus Obstbau

Im Prüfungszeitraum wurden von der AMA (Agrar Markt Austria) Förderungen im Rahmen des Österreichischen Programms für umweltgerechte Landwirtschaft (ÖPUL 2000) gemäß Verordnung (EG) Nr.: 1257/99 aus Mitteln der Europäischen Union, des Bundes und des Landes i.H.v. jährlich € 17.156,60 überwiesen. Diese Förderungen betreffen sowohl den Weinbau, als auch den Obstbau. Da von Frau L. die Meinung vertreten wurde, dass die Förderung für den Obstbau im Komb 24 nicht als Einnahmen zu erfassen sind, da der erhöhte Einheitswert im Formular E 25 erfasst sei, wurde nur die Förderung für den Weinbau für das Jahr 2002 mit € 9.098,63 und für die Jahre 2003 und 2004 mit je € 9.099,00 als Einnahmen erfasst.

Gemäß § 6 Abs. 1 der LuF PauschVO 2001 ist der Gewinn aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, aus be- oder verarbeiteten eigenen und zugekauften Urprodukten sowie aus dem Buschenschank im Rahmen des Obstbaus durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln.

Gemäß § 6 Abs. 3 der LuF PauschVO 2001 sind bei der Ermittlung des Gewinnes aus Buschenschank im Rahmen des Obstbaus sowie aus be- und/oder verarbeiteten Urprodukten (Abs. 1) die Betriebsausgaben mit 70% der gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) abzusetzen.

Die erhaltenen Förderungen aus dem ÖPUL-Förderprogramm sind im Rahmen der Teilstauschalierung, wozu auch die Be- und/oder Verarbeitung gehört, gesondert zu erfassen.

Komb 26 Einkünfte Be- u. Verarbeitung	2002	2003	2004

<i>Traubensaft und Fruchtsaft Lohnfüllen</i>	2.284,80	4.080,07	4.488,74
<i>Traubensaft</i>	1.158,78	1.456,33	1.265,62
<i>Fruchtsaft</i>	1.839,58	1.939,45	1.671,61
<i>Schnaps</i>	1.021,48	713,52	716,01
<i>Punsch</i>	147,48	73,40	11,20
<i>Sonstige Einnahmen (ÖPUL Förderung)</i>	8.057,97	8.057,97	8.057,97
<i>Einnahmen Be- u. Verarbeitung gesamt</i>	14.510,09	16.320,37	16.210,78
<i>Ausgaben 70 % der Einnahmen</i>	-10.157,06	-11.424,26	-11.347,55
<i>Eink. aus Be- u. Verarbeitung It. Bp</i>	4.353,03	4.896,11	4.863,23
<i>Eink. aus Be- u. Verarbeitung It. Erkl.</i>	1.935,64	2.478,83	2.445,95
<i>Differenz (EÄ +)</i>	2.417,39	2.417,28	2.417,28

Mit Bescheiden vom 6. Februar 2006 wurde die Bw. im wiederaufgenommenen Verfahren zur Einkommensteuer für die Jahre 2002, 2003 und 2004 veranlagt. Diesen Bescheiden liegt folgende Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zugrunde:

Ermittlung Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft		2002	2003	2004
EHW Eigenbesitz		32.262,52	32.262,52	32.262,52
Zupachtung (Acker) Stift K., AG u. Gemeinde T.		8.313,31	8.313,31	8.313,31
Zupachtung (Weingarten) Gemeinde T.		2.362,80	2.362,80	2.362,80
EHW der selbstbewirtschafteten Flächen		42.938,63	42.938,63	42.938,63
EHW d. forstw. g. Fläche		- 31,40	- 31,40	- 31,40
EHW d. weinbaulich genutzten Fläche		- 31.051,50	- 31.051,50	- 31.051,50
Maßgeblicher EHW für Grundbetrag		11.855,73	11.855,73	11.855,73
v. Grundbetrag	45%	5.335,08	5.335,08	5.335,08
40% von forstwirtschaftlichem EHW		12,56	12,56	12,56
Einkünfte aus Weinbau It. Komb 24		46.914,39	51.406,88	63.148,31
Einkünfte aus Nebenerwerb, Be-Verarbeitung, Mostb. It. Komb 26		4.353,03	4.896,11	4.863,23
		56.615,06	61.650,63	73.359,18
Bezahlte Pachtzinse	It. Bp	- 1.895,32	- 1.475,61	- 1.475,61
Bezahlte Schuldzinsen L+F betreffend		- 10.778,74	- 12.678,16	- 17.553,33
Bezahlte SV-Beiträge und 325% des Grundsteuermessbetrages	It. Bp	- 9.470,70	- 9.331,32	- 9.414,84
Einkünfte aus L+F It. Bp		34.470,30	38.165,54	44.915,40
Einkünfte aus L+F It. Erklärung		6.052,53	9.312,92	14.287,56
Differenz It. Bp		28.417,77	28.852,62	30.627,84

Mit Schreiben vom 2. März 2006 erhab die Bw. unter anderem Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004 und führte hiezu unter anderem wie folgt aus:

„Wie sich aus § 13 (2) (der im BGBI abgedruckte Verordnungstext ist hinsichtlich der Absätze des § 13 falsch nummeriert - er enthält 2 mal einen § 13 (3)) der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung 2001, BGBI 11 54/2001, ergibt können an gewinnmindernden Beträgen, die „Sozialversicherungsbeiträge und Beiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen“ abgesetzt werden. Aus § 13 (2) der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung 2006, BGBI 11 258/2006, ergibt sich, dass nur mehr „die an die Sozialversicherungsanstalt der

Bauern" entrichteten Beträge abgezogen werden dürfen.

Dass nur mehr die an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern entrichteten Beträge ab 2006 abgezogen werden dürfen, ist auf Grund des Verordnungstextes eindeutig, das heißt diese Einschränkung hat in den Jahren 2001 - 2005 nicht gegolten. Der Wortlaut der Verordnungstexte lässt eine andere Interpretation nicht zu.

Zu Tz. 5:

Hier wurden die Förderungen für den Obstbau als Einnahmen angesetzt. Die Förderungen für den Obstbau nach dem österreichischen Umweltprogramm gliedern sich in Grundförderung, Integrierte Produktion Obst, Erosionsschutz im Obstbau und Verzicht auf Herbizide im Obstbau und sind durch die Vollpauschalierung abgegolten. Für die Be-/Verarbeitung wurden keine Fördermittel gewährt.

§ 6 der Pauschalierungsverordnung nimmt nur Bezug auf Nebenerwerb, auf die Behandlung der Einnahmen aus be- oder verarbeiteten Urprodukten sowie aus dem Buschenschank im Rahmen des Obstbaus (gemeint ist der Mostbuschenschank).

Der auf diese Tätigkeiten entfallende Anteil des Einheitswertes (Zuschläge gemäß § 40 BewG) wäre auszuscheiden. Da sich die Förderungen nur auf die Urproduktion beziehen, ist § 6 der Pauschalierungsverordnung nicht anwendbar.

Ich stelle daher die Anträge die Einkommensteuer für die Jahre 2002 - 2004 neu zu berechnen, auf Zusendung berichtigter Bescheide und auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO des Betrages von 24.500 € an Einkommensteuer und 900 € Anspruchszinsen bis zur Erledigung der Berufung.“

Mit dem beim Unabhängigen Finanzsenat am 16. März 2006 eingelangten Bericht legte das Finanzamt Baden Mödling unter anderem die Berufung der Bw. gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004 der Abgabenbehörde zweiter Instanz mit dem Bemerkten vor:

„Können Sozialversicherungsbeiträge für angestellte ArbeitnehmerInnen neben der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung gesondert als Ausgaben abgesetzt werden?

Müssen Förderungseinnahmen für den Obstbau im Zusammenhang mit der Produktion von Fruchtsäften und Färbeessenzen neben der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung gesondert als Einnahmen angesetzt werden?“

Mit Schreiben vom 30. März 2006 reagierte die Bw. auf die Verständigung von der Berufungsvorlage an den UFS wie folgt:

„Mit dem im Betreff angeführten Schreiben wurde ich in Kenntnis gesetzt, dass meine Berufungen an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung übersandt wurden. In

diesem Zusammenhang ersuche ich um Abhaltung einer Berufungsverhandlung vor dem ganzen Berufungssenat.

1) Überdies erlaube ich mir meine Berufungen wie folgt zu ergänzen.

Wie Tz. 3 des Berichtes vom 19.01.2006 zu entnehmen ist, wurden die Pachtzinse für das Heurigenlokal nicht als Betriebsausgabe anerkannt. Das Buschenschanklokal wurde von meinem Ehegatten im Jahre 2001 gekauft und war bis dahin bereits als ‚lebender Buschenschankbetrieb‘ in Verwendung. Es ist daher von der Verpachtung des Buschenschanklokals und nicht von einer bloßen Vermietung auszugehen.

2) Inhalt der Verständigung – Klarstellung

In der Sachverhaltsdarstellung der mir übermittelten Verständigung wird unter ‚Streitpunkte‘ die nicht zutreffende Frage gestellt, ob ‚Förderungseinnahmen für den Obstbau in Zusammenhang mit der Produktion von Fruchtsäften und Färbeessenzen neben der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung gesondert als Einnahmen angesetzt werden‘. Ich habe in meiner Berufung vom 2. März 2006 zu Tz. 5 bereits ausgeführt, dass für die Be- und Verarbeitung keine Fördermittel gewährt wurden. Ich erlaube mir die entsprechenden Förderrichtlinien diesem Schreiben beizulegen.“

Die beigelegte „Sonderrichtlinie des Bundesministeriums für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft für das Österreichische Programm zur Förderung einer umweltgerechten, extensiven und den natürlichen Lebensraum schützenden Landwirtschaft (ÖPUL 2000), BMLFUW-LE.1.1.8/0015-II/8/2005“ lautet auszugsweise:

2.1 Grundförderung

2.1.1 Förderungsgegenstand:

Bewirtschaftung der landwirtschaftlichen Nutzfurche (Acker- und Spezialkulturen, Grünland ohne Almen) des Betriebes nach Maßgabe nachstehender Voraussetzungen.

2.1.2 Förderungsvoraussetzungen:

- 1 Bewirtschaftung der gesamten landwirtschaftlichen Nutzfläche des Betriebes
- 2 max. 2,0 GVE/ha LN (Ackerfläche + Grünland ohne Almflächen + Spezialkulturen).

Die Alpung wird bei der Ermittlung dieser Grenze wie folgt berücksichtigt, soweit die Bestoßung für mind. 60 Tage durchgängig erfolgt.

Ist eine durchgängige Bestoßung nicht möglich, Ist dies der Förderungsabwicklungsstelle umgehend zu meiden.

GVE/ha = GVE/([Heimfläche In ha] + [gealpte GVE x 0,3])

GVE-Bewertung pro Tier gemäß GVE-Schlüssel Anhang 1

- 3 Einhaltung der Werte der Düngertabelle Anhang 2.
- 4 Erhaltung von und pfleglicher Umgang mit Landschaftselementen gemäß Anhang 3.

Die Lage und Struktur der Landschaftselemente kann im Rahmen von flächenverändernden Umständen im Einvernehmen mit den von der für den Naturschutz zuständigen Stellen des Landes verändert worden, soweit die ökologischen Funktionen aufrecht bleiben.

Landschaftselemente, die im Rahmen von vorhergehenden ÖPUL-Verpflichtungen angelegt und erhalten worden sind, sind von dieser Pflicht zur Erhaltung nicht umfasst.

-5 Teilnahme an mind. 2 weiteren Maßnahmen, ausgenommen bei Teilnahme an zumindest einer Maßnahme gemäß Pkt. 2.2 bis 2.7, 2.9, 2.11, 2.12 und 2.16.

-6 Grünland (GL):

Erhaltung des GL-Ausmaßes über den Verpflichtungszeitraum:

- Betriebe mit einem GL-Anteil > 90 % der LN können die Ausgangsfläche (= GL-Anteil im 1. Jahr der Verpflichtung) im 1. Jahr der Verpflichtung auf bis zu 90 % der LN reduzieren.

- Unbeschadet davon können 5 % der Ausgangsfläche, jedoch mind. 0,20 ha und max. 2,0 ha in Acker- oder Spezialkulturflächen umgewandelt werden, soweit der Betrieb nicht einen GL-Anteil von < 20 % der LN im 1. Jahr der Verpflichtung aufweist.

-7 Ackerflächen:

bei insgesamt mehr als 2 ha Acker max. 85 % Getreide und Mais

-8 Spezialkulturen:

- Weinbau:

Erosionsschutz mind. vom 01.11. bis zum 30.04. in zumindest jeder 2. Reihe (Fahrgasse) durch Bodenbedeckung (Grasmulch, Aussaat einer Begrünung, Abdeckung durch Stroh, Rindenmulch oder Heu) oder Terrassenbewirtschaftung.

Meldung von außerordentlichen Bodenpflegemaßnahmen (Tiefenlockerung, Rodung zur Bodengesundung, Rodung im Herbst und Wiederauspflanzung Im Frühjahr, Anbau einer Frühjahrsgründüngung) vor deren Durchführung.

- Obstbau:

Erosionsschutz mind. 10 Monate im Jahr in zumindest jeder 2. Reihe (Fahrgasse) durch Bodenbedeckung (Grasmulch, Aussaat einer Begrünung, Abdeckung durch Stroh, Rindenmulch oder Heu) oder Terrassenbewirtschaftung.

Meldung von außerordentlichen Bodenpflegemaßnahmen (Tiefenlockerung, Rodung zur Bodengesundung, Rodung im Herbst und Wiederauspflanzung Im Frühjahr, Anbau einer Frühjahrsgründüngung) vor deren Durchführung.

2.1.3. Prämie:

Ackerland:	500,--/ha (38,3364 EUR)
Spezialkulturen:	
Obst und Wein:	1.000,--/ha (72,6728 EUR)
andere Spezialkulturen im Freiland	500,--/ha (38,3364 EUR)
Grünland (Prämie bezogen auf förderbares Gründland):	
< 0,5 RGVE/ha förderbare GL-Fläche	600,--/ha (43,6037 EUR)
≥ 0,5 RGVE/ha förderbare GL-Fläche	1.000,--/ha (72,6728 EUR)

In dieser Maßnahme förderbares GL = GL multipliziert mit nachstehenden Faktoren:

Faktor	1,0	Dauerwiese (ab 2 Schnitte),
--------	-----	-----------------------------

		<i>Kulturwiese (mind. 2 x Nutzung; durch Beweidung oder vollflächige Mähnung) Dauerwiese 1 Schnitt; Streuwiese,</i>
Faktor	0,6	<i>Hutweide.</i>

Die Vergabe von Wieserechten in den Sommermonaten ist für den Viehsatz nicht anrechenbar.

Bei Weidegenossenschaften und Weidegemeinschaften Heranziehung des durchschnittlichen Viehbesatzes für die Berechnung der Untergrenze.

2.7 Integrierte Produktion Obst

2.7.1 Förderungsgegenstand:

Bewirtschaftung der mit förderbaren Obstkulturen bebauten Obstfläche nach Maßgabe nachstehender Voraussetzungen

2.7.2 Förderungsvoraussetzungen:

- 1 Teilnahme mit allen förderbaren Obstflächen des Betriebes

Förderbare Obstkulturen:

Apfel

Birne, Quitte

Kirsche, Weichsel, Marille

Pfirsich, Nektarine

Pflaume, Zwetschke

Strauchbeeren (Johannis-, Stachel-, Him-, Brom-, Heidel-, Preiselbeere, Sanddorn, Kiwi, Eberesche; Aronia und deren verwandte Züchtungen); Holunder

- 2 Teilnahme an der Grundförderung gemäß Pkt. 2.1

- 3 Verzicht auf chemische Maßnahmen zur Schadorganismenbekämpfung, soweit mechanische, biologische und biotechnische Maßnahmen ausreichen und wirtschaftlich vertretbar sind.

- 4 Dokumentation der angewendeten Maßnahmen gemäß -3 im Betriebsheft

- 5 Verzicht auf Einsatz von Klärschlamm und Klärschlammkompost

- 6 Mindestteilnahmefläche 0,25 ha förderbare Obstkulturläche

- 7 Einhaltung der Richtlinie für den integrierten Obstbau für die einzelnen förderbaren Kulturen laut Anhang 9.

- 8 Düngung von Phosphor und Kali nur nach Vorliegen einer Bodenuntersuchung. Die Analyseergebnisse sind auf dem Betrieb aufzubewahren.

- 9 Einsatz von Maschinen und Geräten zur Ausbringung von Pflanzenschutzmitteln (ausgenommen Kleingeräten'), deren letzte Überprüfung durch eine autorisierte Einrichtung mit positivem Ergebnis nicht mehr als 3 Jahre zurückliegt.

Der Förderungswerber hat binnen 3 Jahren ab Beginn des Verpflichtungszeitraumes die Funktionssicherheit der Maschinen und Geräte durch eine vom Bundesministerium für Land und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft hiezu autorisierte Stelle vornehmen und deren Ergebnis bestätigen zu lassen.

Ist den Förderungswerber eine Nachweisführung, dass die termingerechte Prüfung bei einer solchen vom Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft autorisierten Stelle vorgenommen worden Ist, nicht möglich, kann die Förderungsabwicklungsstelle einen geeigneten Termin festlegen, wenn die termingerechte Prüfung dem Förderungswerber nicht zumutbar gewesen ist

Kleingeräte sind Geräte, die von Hand oder durch verdichtetes Gas betrieben werden

oder mit denen Pflanzenschutzmittel ausschließlich unter Ausnutzung der Schwerkraft ausgebracht oder die nach ihrer Konstruktion von einer Person getragen werden.

- 10 Verzicht auf Lagerung von unzulässigen Betriebmitteln

2.7.3. Prämie: 6.000,--/ha (436,0370 EUR)

2.8 Verzicht auf Herbizide im Obstbau

2.8.1 Förderungsgegenstand

Bewirtschaftung der mit förderbaren Obstkulturen bebauten Obstfläche nach Maßgabe nachstehender Voraussetzungen

2.8.2 Förderungsvoraussetzungen:

- 1 Teilnahme mit allen förderbaren Obstflächen des Betriebes

Förderbare Obstkulturen:

Apfel

Birne, Quitte

Kirsche, Weichsel, Marille

Pfirsich, Nektarine

Pflaume, Zwetschke

Strauchbeeren (Johannis-, Stachel-, Him-, Brom-, Heidel-, Preiselbeere, Sanddorn, Kiwi, Eberesche; Aronia und deren verwandte Züchtungen); Holunder

- 2 Teilnahme an der Grundförderung gemäß Pkt. 2.1

- 3 Verzicht auf Herbizide

- 4 Mindestteilnahmefläche 0,25 ha

2.8.3. Prämie: 1.000,--/ha (72,6728 EUR)

2.24 Erosionsschutz Im Obstbau

2.24.1 Förderungsgegenstand

Bewirtschaftung von ausgewählten Obstbauflächen nach Maßgabe nachstehender Voraussetzungen 2.24.2 Förderungsvoraussetzungen

- 1 Flächendeckende Bodenbedeckung (Grasrnulch, Aussaat einer Begrünung, Abdeckung durch Stroh, Rindenmulch oder Heu) in jeder Fahrgasse von mind. 10 Monate im Jahr oder Bewirtschaftung von Terrassenanlagen

- 2 Meldung von außerordentlichen Bodenpflegemaßnahmen (Tieflockerung, Anbau einer Frühjahrsgrundüngung, Rodung zur Bodengesundung) vor deren Durchführung

- 3 Teilnahmemindestgröße 0,25 ha

2.24.3 Prämie:

<i>Hangneigung < 22 %</i>	<i>2.000,--/ha (145.3456 EUR)</i>
<i>Hangneigung ≥ 22 %</i>	<i>4.000,--/ha (290.6913 EUR)</i>

2.25 Erosionsschutz !m Weinbau

2.25.1 Förderungsgegenstand:

Bewirtschaftung von ausgewählten Weinbauflächen nach Maßgabe nachstehender Voraussetzungen

Weinbaufläche ist mit Reben bepflanzte (Weinfläche) und unbepflanzte Weinbaufläche

2.25.2 Förderungsvoraussetzungen:

- 1 Flächendeckende Bodenbedeckung (Grasmulch, Aussaat einer Begrünung, Abdeckung durch Stroh, Rindenmulch oder Heu) in jeder Fahrgasse von 01.11. bis 30.04. oder Bewirtschaftung von Terrassenanlagen
- 2 Meldung von außerordentlichen Bodenpflegemaßnahmen (Tieflockerung, Anbau einer Frühjahrsgründüngung, Rodung im Herbst und Wiederauspflanzung im Frühjahr, Rodung zur Bodengesundung) vor deren Durchführung
- 3 Teilnahmemindestgröße 0,25 ha

2.25.3 Prämie/ha Weinbaufläche:

<i>Hangneigung < 25 %</i>	<i>2.000,-/ha (145.3456 EUR)</i>
<i>Hangneigung 25 - < 40 %</i>	<i>4.000,-/ha (290,6913 EUR)</i>
<i>Hangneigung 40 - < 50 %</i>	<i>7.000,-/ha (508,7098 EUR)</i>
<i>Hangneigung ≥ 50 %</i>	<i>11.000,-/ha (799,4011 EUR)</i>

Bei Terrassenkulturen: Prämie der nächst höheren Hangneigungsstufe.

Aktenkundig sind Förderungsmittelungen der Agrar Markt Austria (AMA), wonach flächenbezogene Förderungen (Grundförderung, Integrierte Produktion Obst, Integrierte Produktion Wein, Erosionsschutz im Obstbau und Weinbau, Verzicht auf Herbizide im Obstbau und Weinbau) geleistet wurden.

Dem ebenfalls aktenkundigen Pachtvertrag vom 20. Dezember 2002 zufolge ist Pachtgegenstand ein näher bezeichnetes „Grundstück mit Heurigenlokal“. Zuzüglich zur Pacht i. H. v. € 1.600 jährlich hat die Pächterin die Betriebskosten sowie Strom- und Heizkosten zu entrichten.

In der am 24. September 2008 abgehaltenen Berufungsverhandlung legte der erstmals dem Verfahren beigezogene steuerliche Vertreter eine „Beilage zum Pachtvertrag“ vor, wonach mit diesem Pachtobjekt verbunden sein solle: „Die Betriebsausstattung, wie Geschirr, Kücheneinrichtung, Lokaleinrichtung, Sanitäranlage und die zur Verfügung Stellung des Kundenstocks.“ Diesbezüglich gelte eine Betriebspflicht als vereinbart. Die Beilage ist mit dem 20.12.2002 datiert und nicht unterschrieben.

Zum Berufungspunkt Sozialversicherungsbeiträge:

Die Vertreter des Finanzamtes führten wie in den angefochtenen Bescheiden aus.

Über Vorhalt durch den Vorsitzenden, dass eine Abzugsfähigkeit von Sozialversicherungsbeiträgen etwa auch nach der Rechtslage bis 1996 gegeben war, wurde durch das Finanzamt darauf verwiesen, dass auch nach dieser Rechtslage ein Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen für Arbeitnehmer unsystematisch gewesen sei.

Der steuerliche Vertreter hielt dem entgegen, dass es der Verordnungsgeber in der Hand gehabt hätte, die Verordnung im Sinne der Einkommensteuerrichtlinien abzuändern. Dies sei aber in der hier anzuwendenden Fassung nicht geschehen. Die Bw. habe darauf vertraut, die Verordnung anwenden zu können, sonst hätte sie – wie ab 2006 – den Gewinn durch

Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt. Im Übrigen werde auf die Entscheidung des UFS Linz und die einschlägige Literatur verwiesen.

Zum Berufungspunkt Förderungen:

Seitens des Finanzamtes wurde ausgeführt, dass in dem Betrieb der Bw. das Obst verarbeitet werde und daher die gewährten Förderungen der Be- und/oder Verarbeitung zuzurechnen seien und daher im Rahmen der dortigen Teilpauschalierung gesondert erfasst werden müssten.

Die Bw. erläuterte, dass sie das Obst zum Großteil direkt verkaufe und nur zu einem kleineren Teil verarbeite. Der steuerliche Vertreter ergänzte, dass der Obstbau auf 11 ha betrieben werde und sich aus den in den Steuererklärungen ausgewiesenen vergleichsweise geringen Einnahmen aus Be- und/oder Verarbeitung ersehen lasse, dass der Schwerpunkt nicht in letzterer gelegen sein könne; dies insbesondere deswegen, weil die Förderungen wesentlich höher als die Umsätze seien.

Zum Berufungspunkt Aufwendungen für das Heurigenlokal:

Die Bw. erklärte über Befragen durch den Vorsitzenden, dass der Pachtvertrag im Anschluss an dessen Unterfertigung vergebührt worden sei.

Der Ehegatte habe 2001 ein Heurigenlokal mit den gesamten notwendigen Betriebsmitteln erworben. Mit Ausnahme des Austausches der Vorhänge habe die gesamte Einrichtung verwendet werden können. Das Grundstück umfasse das Heurigenlokal selbst, einen Gastgarten sowie ein Wohnhaus. Letzteres sei nicht verpachtet, sondern vom Ehegatten an jemand Fremden vermietet. Das Grundstück beinhalte keinen eigenen Weinbaubetrieb und keine Weinstöcke.

In dem Lokal habe sich auch vor 2001 ein Heuriger befunden, und zwar ein gewerblicher Buschenschank, von dem auch viele Kunden übernommen worden seien.

Der Vorgänger habe einen eigenen Weinbaubetrieb sowie den Heurigen geführt, wobei neben dem Heurigen auch die ehemalige Hofstelle – nicht aber die Weingärten – dem Ehegatten der Bw. verkauft worden sei.

Der Ehegatte sei selber Winzer, in dem Lokal sei jedoch von ihm selbst niemals ein Heuriger betrieben worden.

Von der Bw. sei bereits im November 2001 ausgesteckt worden, zum Abschluss des Pachtvertrages sei es dann 2002 gekommen.

Die Bw. habe im Pachtvertrag die Umsatzsteuer zunächst handschriftlich auf 10% abgeändert, weil sie dies für richtig gehalten habe. Durch den Außenprüfer sei sie dann über den tatsächlich anzuwendenden Steuersatz von 20% informiert worden.

Bei der durch den steuerlichen Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten „Beilage zum Pachtvertrag“ handle es sich um keine Kopie, sondern das um Original. Dieses habe sich in der Mappe mit dem Pachtvertragsoriginal befunden. Die Beilage sei dem Außenprüfer nie gezeigt worden, weil er nicht danach gefragt habe.

Die Bw. gab über Befragen durch den Vorsitzenden, warum dieser Text nicht in den Text des Pachtvertrages übernommen worden sei, an, sie habe den Pachtvertrag der Landes-Landwirtschaftskammer gezeigt und diese habe empfohlen, diese Beilage anzufertigen. Die Bw. habe als Datum der Beilage jenes vom Pachtvertrag genommen. Die Beilage zum Pachtvertrag sei deshalb nicht unterfertigt worden, weil niemand gesagt habe, dass das erforderlich sei.

Der Prüfer hielt fest, dass ihm die Beilage zum Pachtvertrag nicht vorgelegen sei.

Die Bw. war nach Belehrung über das Landpachtgesetz der Auffassung, dass der gegenständliche Pachtvertrag darunter fallen würde.

Die Bw. konnte nicht sagen, ob es sich bei dem gegenständlichen Grundstück um landwirtschaftliches oder um Grundvermögen handle.

Es habe keine längere Betriebsunterbrechung zwischen Vorgänger und Nachfolger gegeben.

Das Finanzamt führte zum Verordnungswortlaut aus, dass im gegenständlichen Verfahren der Begriff des „Pachtzinses“ auszulegen sei. Man könne auch die Auffassung vertreten, dass darunter nur das Entgelt für die Pacht unbebauter landwirtschaftlich genutzter Grundstücke zu verstehen ist. Es ergäbe sich auch aus der Systematik der Verordnung, dass Raumkosten grundsätzlich von der Pauschalierung erfasst seien und nicht zusätzlich geltend gemacht werden könnten.

Sollte der Senat dieser Auffassung nicht folgen, sei auf die bereits schriftlich vorliegende Argumentation zur Abgrenzung zwischen Miet- und Pachtvertrag zu verweisen. Wenn ein Arzt seine eingerichtete Ordination in Bestand gäbe, könne man auch nicht von einer Pacht sprechen. Unverständlich sei auch eine Betriebspflicht. Während es etwa bei einem Gasthaus auch auf die Lage ankomme, stehe bei einem Buschenschank die Vermarktung der Produkte des jeweiligen Winzers im Vordergrund. So habe der Voreigentümer sicherlich andere Weine als die Bw. produziert. Festzuhalten sei auch, dass der Verpächter selbst nie einen Heurigen an diesem Standort betrieben habe.

Die Bw. konnte auf Befragen nicht sagen, ob der Kundenstock des Voreigentümers Bestandteil des Kaufvertrags gewesen sei.

Durch das Finanzamt wurde festgehalten, dass im konkreten Fall nur ein erworbener Kundenstock gepachtet werden könne.

Die Bw. hielt dem entgegen, dass nach wie vor Kunden des Vorgängers in das Lokal kämen.

Das Finanzamt replizierte, dass die Übertragung eines lebenden Unternehmens nicht gegeben sei, zumal sich der Vorgänger auch in finanziellen Schwierigkeiten befunden habe. Es könne außerdem nicht sein, dass sich derjenige Landwirt, der ein eigenes Lokal betreibe, die Kosten hierfür nur im Rahmen des Betriebsausgabenpauschales absetzen könne, während nach Ansicht der Bw. diese bei einem gemieteten bzw. gepachteten Lokal die Kosten doppelt, nämlich einerseits im Rahmen des Pauschales und andererseits zusätzlich bei den Pachtzinsen absetzen könne.

Der steuerliche Vertreter betonte, dass das Einkommensteuerrecht keine eigene Betriebsdefinition kenne. Bei einem Gewerbebetrieb werde es sich hierbei um „etwas Angreifbares“ handeln. Die Bw. habe den Betrieb ohne wesentliche Veränderungen fortführen können. Hierbei handle es sich um Unternehmenspacht.

Der Begriff der Pacht nach der Pauschalierungsverordnung umfasse nicht nur den nackten Grund und Boden, sondern auch allenfalls darauf befindliche Gebäude. Auch der Hinweis des Finanzamtes auf den Eigentümer gehe ins Leere, da sich dieser etwa auch Schuldzinsen für die Finanzierung eines Neubaus abziehen dürfe.

Das Finanzamt hielt abschließend fest, dass ein Buschenschank allein für sich kein eigener Betrieb im Rahmen der Pauschalierung sein könne, sondern es sich um einen Teil eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes handle.

Der steuerliche Vertreter hielt dem entgegen, dass etwa bei der Pachtung eines einzelnen Weingartens auch kein eigener Betrieb gepachtet werde. Abschließend werde ersucht, der Berufung Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Berufungsverfahren sind strittig:

- Die Abzugsfähigkeit von Sozialversicherungsbeiträgen für fremde Arbeitnehmer bei der Gewinnermittlung nach der LuF PauschVO 2001.
- Die Erfassung von ÖPUL-Förderungen als zusätzliche Betriebseinnahmen bei der Gewinnermittlung nach der LuF PauschVO 2001.

-
- Die Abzugsfähigkeit von Bestandzinszahlungen bei der Gewinnermittlung nach der LuF PauschVO 2001.

A. Verfahren

Gemäß § 282 Abs. 1 BAO obliegt die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 270 Abs. 3), außer

1. in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt oder
2. der Referent verlangt, dass der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat.

Ein Verlangen nach Z 2 ist zulässig, wenn die zu entscheidenden Fragen besondere Schwierigkeiten tatsächlicher oder rechtlicher Art aufweisen oder wenn der Entscheidung grundsätzliche Bedeutung zukommt. Ein solches Verlangen ist weiters zulässig, wenn die Verbindung von Berufungen, über die der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat, mit Berufungen, über die ansonsten der Referent namens des Berufungssenates zu entscheiden hätte, zu einem gemeinsamen Verfahren insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens zweckmäßig ist. Das Verlangen ist zu begründen; es kann bis zur Bekanntgabe (§ 97) der Entscheidung über die Berufung gestellt werden.

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

1. wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird oder
2. wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3) für erforderlich hält.

Der erst in der Berufungsergänzung vom 30. März 2006 gestellte Antrag auf „Abhaltung einer Berufungsverhandlung vor dem ganzen Berufungssenat“ ist somit verspätet.

Es entscheidet jedoch gemäß § 282 Abs. 1 Z 2 BAO der gesamte Berufungssenat, da die in Lehre, Verwaltungspraxis und Rechtsprechung bislang kaum erörterte Frage, was unter „Pachtzinsen“ im Sinne des § 13 Abs. 1 und Abs. 2 LuF PauschVO 2001 zu verstehen ist, von grundsätzlicher Bedeutung ist. In diesem Zusammenhang war auch von Amts wegen die verspätet beantragte mündliche Berufungsverhandlung durchzuführen.

B. Berufungspunkte

1. Sozialversicherungsbeiträge

Unstrittig ist, dass die Bw. im Berufungszeitraum Sozialversicherungsbeiträge an die Niederösterreichische Gebietskrankenkasse für nicht familienangehörige Arbeitnehmer entrichtet hat:

	2002	2003	2004
NÖGKK	-17.143,71	-18.694,80	-16.692,92

§ 13 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF PauschVO 2001), BGBl. II Nr. 54/2001 i. d. F. BGBl. II Nr. 416/2001 (EuroStUV 2001) lautet:

„IV. Gewinnerhöhende und gewinnmindernde Beträge“

§ 13. (1) Die nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 7 oder der §§ 8 bis 12 sich ergebende Zwischensumme ist um die vereinnahmten Pachtzinse sowie die Gewinne aus gemäß § 1 Abs. 4 und 5 nicht erfassten Vorgänge und aus den gemäß § 30 Abs. 2 Z 6 Bewertungsgesetz 1955 nicht zum Einheitswert gehörenden Wirtschaftsgütern zu erhöhen, sofern diese Gewinne nicht gemäß § 97 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 als abgegolten gelten und keine Veranlagung gemäß § 97 Abs. 4 Einkommensteuergesetz 1988 beantragt wird.

(2) Der sich nach Zurechnung gemäß Abs. 1 ergebende Betrag ist um den Wert der Ausgedingelasten (Geld- und Sachleistungen), um die nicht unter § 5 Abs. 2 oder § 11 fallenden Sozialversicherungsbeiträge und Beiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie um die bezahlten Pachtzinse und Schuldzinsen zu vermindern, wobei jedoch insgesamt kein Verlust entstehen kann.

(3) Die aus Sachleistungen bestehenden Ausgedingelasten sind gemäß § 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes 1988 und gemäß § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 für jede Person mit 700 Euro jährlich anzusetzen. Werden die Sachleistungen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht, dann sind sie in der nachgewiesenen (glaubhaft gemachten) Höhe zu berücksichtigen.“

Die Abzugsfähigkeit von Sozialversicherungsbeiträgen im Rahmen der pauschalierten land- und forstwirtschaftlichen Gewinnermittlung war einem stetigen Wandel unterworfen, der von Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.11.2007], § 17 Anm. 140 wie folgt dargestellt wird:

„Nach den entsprechenden Bestimmungen der bis zur Veranlagung für das Jahr 1996 anzuwendenden PauschalierungsV war die maßgebende Gewinnsumme um die Pacht- und Schuldzinsen, Ausgedingslasten sowie die – nicht schon bei der Gewinnermittlung gärtnerischer Betriebe (Lohnnebenkosten) abgezogenen – Sozialversicherungsbeiträge und Beiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (sowohl für den StPfl selbst als auch für mittägige Angehörige und fremde Arbeitnehmer) zu vermindern.

Diese Bestimmung erfuhr durch § 13 Abs 1 V BGBl II 1997/430 (...), für die Veranlagungsjahre 1997 bis 2000 eine inhaltliche Änderung dahingehend, dass die sich nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 7 oder §§ 8 bis 12 ergebende Gewinnsumme um die nicht

unter § 5 Abs 2 oder § 12 fallenden Sozialversicherungsbeiträge und Beiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen „des Steuerpflichtigen“ zu vermindern ist.

Gemeint war möglicherweise (BMF 27. 2. 1998, GZ 06 0810/2-IV/6/98), dass nur mehr Beiträge „für den Steuerpflichtigen“, nicht aber für mittägige Angehörige oder fremde Arbeitnehmer abzugsfähig sein sollen. Eine Wortinterpretation der V ergibt jedoch, dass jene Sozialversicherungsbeiträge, für die der StPfl nicht nur haftet, sondern selbst Beitragsschuldner ist, weiterhin abzugsfähig waren. Abzugsfähig waren somit nicht nur jene Sozialversicherungsbeiträge, die den StPfl selbst betrafen, sondern auch die vom Betriebsführer für Familienangehörige gem § 33 Abs 1 und 2 iVm § 2 Abs 1 Z 2 BSVG an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern entrichteten (VwGH 22. 12. 2004, 2000/15/0031).

§ 13 Abs 2 V BGBI II 2001/54 (... für Veranlagungsjahre 2001 bis 2005) kannte die Einschränkung auf Beiträge „des Steuerpflichtigen“ nicht mehr. Sozialversicherungsbeiträge iZm einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb waren daher in den Jahren 2001 bis 2005 ohne jegliche Einschränkung – unabhängig davon, für wen sie geleistet werden – abzugsfähig (vgl UFS [Linz], Senat 8 [Referent], 27. 7. 2004, RV/0568-L/03).

§ 13 Abs 2 V BGBI II 2005/258 (für Veranlagungsjahre 2006 bis 2010) spricht von „Beiträge[n], die an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern entrichtet und nicht bereits nach § 5 Abs 2 oder § 11 berücksichtigt wurden“. Seit 2006 muss es sich daher wiederum um an die SVA der Bauern zu leistende Beiträge handeln und sind Beiträge für fremde Arbeitnehmer nach dieser Bestimmung nicht abzugsfähig.“

Das Finanzamt räumt ein, dass nach dem eindeutigen Wortlaut der im Berufungszeitraum anzuwendenden LuF PauschVO 2001 eine Beschränkung der Abzugsfähigkeit der Sozialversicherungsbeiträge dahingehend, dass derartige Beiträge für fremde ArbeitnehmerInnen nicht abzugsfähig seien, nicht besteht.

Das Finanzamt hält allerdings eine teleologische Reduktion des § 13 Abs. 2 LuF PauschVO 2001 für „zwingend“, da anderenfalls zwar die Löhne selbst im Betriebsausgabenpauschale enthalten wären, nicht aber die davon „dem Grunde und der Höhe nach direkt abhängigen Lohnnebenkosten“.

Mit dieser Auffassung ist das Finanzamt nicht im Recht.

Hier ist auf die den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens bekannte und auch von Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.11.2007], § 17 Anm. 140, zitierte (rechtskräftige) Entscheidung des UFS [Linz], Senat 8 [Referent], 27. 7. 2004, RV/0568-L/03, zu verweisen. Diese Auffassung wird auch von Jilch, Die Besteuerung

pauschalierter Land- und Forstwirte, 3. Auflage, 332, m. w. N., und *Doralt*, EStG, 9. Auflage, § 21 Tz. 200 – entgegen Rz. 4246 EStR 2000 - geteilt.

Betrachtet man die oben dargestellte historische Entwicklung, so ist entgegen der Auffassung des Finanzamtes die Abzugsfähigkeit bestimmter Lohnnebenkosten bei der pauschalierten Gewinnermittlung der Land- und Forstwirte, obwohl die direkten Lohnzahlungen selbst „abpauschaliert“ sind, nicht unbedingt systemwidrig: Eine derartige Regelung enthielten bis zum Jahr 1996 alle land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnungen.

§ 13 Abs. 2 LuF PauschVO 2001 nimmt – ebenso wie die vergleichbaren Bestimmungen in den Durchschnittssatzverordnungen bis 1996 - vom Abzug auch jene Sozialversicherungsbeiträge und Beiträge zum Familienlastenausgleichsfonds aus, die ohnehin im Gartenbau als Lohnnebenkosten abzugsfähig sind.

Es steht dem Verordnungsgeber frei, bestimmte Aufwendungen neben dem allgemeinen Betriebsausgabenpauschale bzw. der Vollpauschalierung zum Abzug zuzulassen. Die land- und forstwirtschaftlichen Durchschnittssatzverordnungen unterliegen einem stetigen Wandel, wobei jeweils das Gesamtergebnis der an Hand der in den Verordnungen vorgesehenen Gewinn- oder Ausgabenschätzungen zu einem nach Ansicht des Verordnungsgebers zutreffenden Ergebnis führen soll. Es muss daher auch die Abzugsfähigkeit von Sozialversicherungsaufwendungen für Arbeitnehmer vor 1996 – wie im Berufungszeitraum – bei einer Gesamtsicht nicht unsystematisch sein.

Die Verwaltung ist bei der Rechtsanwendung an die LuF PauschVO 2001 gebunden. Eine Änderung der LuF PauschVO 2001 im Sinne der EStR 2000 und des Finanzamtes ist nicht erfolgt.

Dem Berufungsbegehren ist daher hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Sozialversicherungsbeiträge nach § 13 Abs. 2 LuF PauschVO 2001 zu folgen.

2. ÖPUL-Förderung Obstbau

Die Bw. hat im Berufungszeitraum Förderungen aus dem ÖPUL-Förderprogramm erhalten.

Unstrittig ist, dass die den Weinbau betreffenden Förderungen Betriebseinnahmen darstellen, die bei der für den Weinbau geltenden Teilpauschalierung nach § 4 LuF PauschVO 2001 bei der zu führenden Einnahmen-Ausgaben-Rechnung einnahmenwirksam anzusetzen sind.

Strittig ist, wie die auf den Obstbau entfallenden Förderungen steuerlich zu behandeln sind.

Die Einkünfte aus Obstbau werden von der Bw. durch Vollpauschalierung nach § 2 LuF PauschVO 2001 ermittelt. Die Einkünfte aus Be- oder Verarbeitung des selbst erzeugten Obstes werden nach § 6 LuF PauschVO 2001 durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt.

Teilweise wird das von der Bw. erzeugte Obst als Urprodukt verkauft, teilweise von der Bw. weiterverarbeitet.

Während das Finanzamt die Ansicht vertritt, die ÖPUL-Förderungen für den Obstbau wären bei den Einkünften aus Be- oder Verarbeitung anzusetzen, hält die Bw. die diesbezüglichen Förderungen als mit der Vollpauschalierung abgegolten.

Auch mit dieser Auffassung ist die Bw. im Recht.

Maßnahmenförderungen auf Grund des ÖPUL zur Abgeltung von Produktionsrückgängen und Mehrkosten, die durch die auf Grund der Teilnahme am ÖPUL gewählten Maßnahmen entstehen, sind durch die Pauschalierung erfasst und daher bei der Vollpauschalierung nicht gesondert als Einnahmen anzusetzen bzw. steht bei der Gewinnermittlung bei einem Einheitswert von mehr als 65.500 € das Betriebsausgabenpauschale von 70% zu (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.11.2007], § 17 Anm. 96; *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 3. Auflage, 328 f.; UFS [Graz], Senat 1, 11.5.2004, RV/0160-G/03).

Nun kommt es darauf an, wofür die Förderungen aus dem ÖPUL gewährt wurden:

Nach dem unwidersprochenen und durch die Förderrichtlinien belegten Vorbringen der Bw. wurden die strittigen Förderungen für den Obstbau, also die Urproduktion, gewährt. Auch aus den im Arbeitsbogen der Außenprüfung dokumentierten Förderungsmitteilungen der Agrar Markt Austria (AMA) ergibt sich, dass flächenbezogene Förderungen (Grundförderung, Integrierte Produktion Obst, Integrierte Produktion Wein, Erosionsschutz im Obstbau und Weinbau, Verzicht auf Herbizide im Obstbau und Weinbau) geleistet wurden. Eine Förderung von Be- und/oder Verarbeitung (Fruchtwein, Fruchtsaft, Farbgrundstoff,...) ist nicht ersichtlich.

Der Erhalt von ÖPUL-Förderungen zählt zu den „regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte(n) und Vorgänge(n)“ im Sinne von § 1 Abs. 4 LuF PauschVO 2001. Diese Förderungen sind daher nicht außerhalb der Pauschalierung gesondert als Einnahmen anzusetzen, sondern nach der jeweils anzuwendenden Pauschalierungsart bei der pauschalen Gewinnermittlung zu berücksichtigen.

Da der Gewinn aus dem Obstbau zutreffenderweise mittels Vollpauschalierung ermittelt wird, sind die Betriebseinnahmen darstellenden Förderungszahlungen „abpauschaliert“.

Wären tatsächlich Förderungen für die Be- und/oder Verarbeitung gewährt worden, wären diese bei der nach § 6 LuF PauschVO 2001 hierfür zu führenden Einnahmen-Ausgaben-Rechnung als Einnahmen anzusetzen.

Für eine Förderung der Be- und/oder Verarbeitung der eigenen Urprodukte durch ÖPUL findet allerdings sich kein Hinweis. Dass die Bw. ihre eigenen Urprodukte i. d. R. selbst be- und/oder

verarbeitet, führt nicht dazu, dass der gesamte Obstbau der Bw. in der Be- und/oder Verarbeitung aufgeht, sondern ist zwischen der vollpauschalierten Urproduktion und der teilpauschalierten Be- und/oder Verarbeitung zu trennen.

Die Erhöhung der Einkünfte aus Be- und/oder Verarbeitung

	2002	2003	2004
Differenz (EÄ +)	2.417,39	2.417,28	2.417,28

durch das Finanzamt ist daher unzutreffend.

3. Bestandzinszahlungen

Der Ehegatte der Bw. hat der Bw. zur Führung ihres Buschenschankbetriebes ein von ihm im Jahr 2001 erworbene „Grundstück mit Heurigenlokal“ entgeltlich zur Verfügung gestellt, das bereits zuvor für Zwecke des Betriebes eines Heurigen verwendet worden war. Der Bestandzins von 6.200 € netto im Jahr („Jährlicher Gesamtpacht“) wird aufgeschlüsselt in 1.600 € „Pacht“, 1.300 € Betriebskosten und 3.300 € Strom- und Heizkosten.

Im einzelnen lautet der „Pachtvertrag“ – neben Anführung von „Verpächter“ und „Pächter“ – wie folgt:

„1. Pachtgegenstand

Der Pachtgegenstand ist ein Grundstück mit Heurigenlokal in der P-StraßeX in PLZ T..

2. Pachtdauer

Der Pachtvertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und er beginnt am 1.1.2002.

Das Pachtverhältnis kann jeweils am 31.3. od. 30.11. gekündigt werden, wobei eine Kündigungsfrist von mind. 6 Monate einzuhalten ist.

3. Pachthöhe

Der Pacht besteht aus

- a. dem vereinbarten und angemessen Pacht
- b. Betriebskosten wie z. B. Müllabgabe, Grundsteuer, Kanal, Versicherung,...
- c. Heiz- u. Stromkosten
- d. Der Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe (derzeit 20%) berechnet von allen Pachtbestandteilen a bis c.

Demnach errechnet sich der JÄHRLICHE Pacht wie folgt:

Pacht	€ 1600,--
+ Betriebskosten	€ 1300,--

+ Strom-, Heizkosten	€ 3300,--
	€ 6200,--
+ 20% MwSt (handschriftlich auf 10% ausgebessert)	€ 1240,-- (handschriftlich auf 620,-- ausgebessert)
Jährlicher Gesamtpacht	€ 7440,-- (handschriftlich auf 6820,-- ausgebessert)

Der Pachtzins ist jeweils 1x jährlich bis zum 20. Dezember zu bezahlen.

4. Kosten und Gebühren

Die Kosten der Errichtung dieses Vertrages und dessen Vergebung trägt zur Gänze der Pächter.

[Datum, Unterschriften]"

Unstrittig ist der Abschluss eines Bestandvertrages mit vorstehendem Inhalt zwischen den Ehegatten.

Der Berufungssenat geht auch davon aus, dass in dem Heurigenlokal bereits bei Kauf durch den Ehegatten und bei der späteren Verpachtung die erforderliche Betriebsausstattung wie Lokaleinrichtung, Kücheneinrichtung oder Geschirr vorhanden gewesen ist. Einerseits entspricht es der Lebenserfahrung, dass in Fällen wie den gegenständlichen nicht nur das Lokal, sondern auch das Inventar mitveräußert bzw. in Bestand gegeben wird, zum anderen lässt sich aus dem Vertragstext des ursprünglichen Bestandvertrages nicht zwingend ableiten, dass nur das „nackte“ Heurigenlokal ohne Inventar in Bestand gegeben worden wäre.

Der Berufungssenat kann jedoch nicht feststellen, dass durch den Bestandgeber im Berufungszeitraum auch ein „Kundenstock“ in Bestand gegeben oder dass seitens der vertragschließenden Ehegatten im Berufungszeitraum eine Betriebspflicht vereinbart worden wäre.

Das Vorbringen der Bw. und ihres steuerlichen Vertreters, das als „Beilage zum Pachtvertrag“ bezeichnete Papier, welches in der mündlichen Berufungsverhandlung erstmals den Abgabenbehörden zur Kenntnis gebracht wurde, habe schon während des Berufungszeitraumes bestanden und sei gemeinsam mit dem „Pachtvertrag“ abgelegt gewesen, entbehrt jeglicher Glaubwürdigkeit und ist nahezu als mutwillig zu betrachten.

Die Bw. räumt selbst ein, dass dieses Papier – mit einem falschen, eine frühere Ausfertigung suggerierendem Datum – erst nachträglich, nach einer Beratung durch die Landwirtschaftskammer Niederösterreich, erstellt worden ist.

Es ist jedoch als erwiesen anzusehen, dass dieses Papier jedenfalls nicht im Berufungszeitraum existiert hat, da es völlig unverständlich wäre, dass die Bw. im Außenprüfungsverfahren, das auch die Frage der steuerlichen Behandlung der Zahlung für den Bestandvertrag zum Gegenstand hatte, zwar den „Pachtvertrag“, nicht aber die diesen Vertrag wesentlich ergänzende „Beilage zum Pachtvertrag“ der Prüfung vorlegt. Vielmehr bestand dieses Papier nach Überzeugung des Senates bis zum Abschluss der Prüfung überhaupt nicht.

Erstmals in der Berufungsergänzung vom 30. März 2006 wurde die Frage der Abzugsfähigkeit des Bestandzinses von der Bw. releviert. Es ist daher davon auszugehen, dass die Beratung durch die Landwirtschaftskammer Niederösterreich zeitnah zu dieser Berufungsergänzung erfolgt ist und auf Grund dieser Beratung – oder der späteren Beratung durch den nunmehrigen steuerlichen Vertreter – erst nachträglich dieses Papier angefertigt worden ist.

Der Berufungssenat geht davon aus, dass weder ein allfälliger „Kundenstock“ noch eine allfällige „Betriebspflicht“ Gegenstand der im Jahr 2002 geschlossenen Vereinbarung zwischen den Ehegatten gewesen ist. Diese Fragen waren vielmehr für die Ehegatten nicht wesentlich, da sie davon ausgingen, dass die Bw. das Lokal für ihren Weinbaubetrieb – sei es als Buschenschanklokal, sei es anderweitig – nutzen wird und ein „Kundenstock“ des Ehegatten zum einen nicht bestanden hat (da dieser nie selbst einen Heurigen betrieben hat) und zum anderen die Übertragung eines solchen im gegenständlichen Fall generell fraglich sein kann.

Dass Besucher, die zum – gewerblichen – Heurigen des Voreigentümers kamen, in weiterer Folge möglicherweise auch zum Buschenschank der Bw. gehen werden, ist nicht von der Hand zu weisen; hierauf hat jedoch weder der Vorbetreiber noch der Verpächter einen Einfluss. Dass neben dem Standort besondere Instrumente zur Pflege eines Kundenstocks (etwa Kundenkartei zum Zusenden von Einladungen) übernommen wurden, wurde nicht behauptet.

In rechtlicher Hinsicht ist vorerst festzuhalten, dass vom Finanzamt nicht festgestellt wurde, dass der Bestandvertrag zwischen den Ehegatten nicht den Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einander Nahestehenden (vgl. etwa *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.3.2004], § 4 Anm. 66 ff.) entspricht. Hierfür finden sich auch keine Anhaltspunkte. Der Vertrag – mit dem während der Außenprüfung bekannt gegebenen Inhalt – ist daher steuerlich beachtlich.

Strittig ist, ob die Zahlungen für das Lokal als nach § 13 Abs. 2 LuF PauschVO 2001 gewinnmindernd anzusetzende „bezahlte Pachtzinse“ anzusehen sind.

Der vom Finanzamt herangezogene § 1090 ABGB lautet:

„Der Bestandvertrag wird, wenn sich die in Bestand gegebene Sache ohne weitere Bearbeitung gebrauchen lässt, ein Mietvertrag; wenn sie aber nur durch Fleiß und Mühe benutzt werden kann, ein Pachtvertrag genannt. Werden durch einen Vertrag Sachen von der ersten und zweiten Art zugleich in Bestand gegeben; so ist der Vertrag nach der Beschaffenheit der Hauptsache zu beurteilen.“

„Im Gegensatz zum Wortlaut des § 1091, der nur lehrhafte Bedeutung hat, ist Miete Überlassung zum bloßen Gebrauch (Verwendung der Sache) ohne Fruchtziehung, Pacht hingegen zum Gebrauch und zur Fruchtziehung (in §§ 1096 u 1107 „Genuss“, in §§ 1091, 1098 u 1104 f „benützen“); dies zeigt sich auch aus § 1105, wo nur bei Pachtungen auf die „Nutzungen“ abgestellt wird (Klang 26 f). Dabei ist nicht die Art der Bestandsache, sondern der Bestandzweck maßgebend (Miet 34.205, 37.126); ein Bestandvertrag über eine Wiese für eine Schiliftrasse (EvBl 1974/65 = Miet 25.192/25), zur Herstellung eines Sportplatzes (Miet 34.205) oder als Erholungsfläche (Miet 28.117) ist Miete, zur Grasnutzung Pacht“ (*Würth in Rummel, ABGB, 3. Auflage, § 1091 Rz. 1*).

„Miete liegt vor, wenn der Bestandnehmer nur zum Gebrauch der Sache berechtigt ist. Bei der Pacht darf er darüber hinaus die sachtypischen Nutzungen aus der Sache ziehen. Daher ist die Inbestandgabe eines Grundstücks zum Zwecke der Errichtung eines Superädifikates Miete, zur Erzielung von Feldfrüchten hingegen Pacht“ (*Iro in Koziol/Bdylinski/Bollenberger, ABGB, 2. Auflage, § 1091 Tz. 1*).

Pachtobjekt kann „jede organisierte Erwerbsgelegenheit“ sein. Der Bestandgegenstand muss lediglich geeignet sein, einen Ertrag abzuwerfen (*Binder in Schwimann, ABGB Praxiskommentar, § 1091 Rz. 4*).

Pacht ist zivilrechtlich nicht stets mit Unternehmenspacht gleichzusetzen. So ist die Verpachtung von Grundstücken zur landwirtschaftlichen Nutzung durch Landwirte an andere Landwirte an der Tagesordnung, ohne dass dadurch das Unternehmen des einen Landwirtes an den anderen verpachtet wird, wenngleich freilich auch eine Verpachtung eines gesamten landwirtschaftlichen Betriebes vorkommen kann.

Zivilrechtlich problematisch ist die Frage, ob Gegenstand eines Bestandvertrages ein Unternehmen oder der dazu erforderliche Geschäftsraum ist. Geschäftsräume werden gemietet, Unternehmungen gepachtet (vgl. *Ehrenzweig, System des österreichischen allgemeinen Privatrechts, 2. Auflage, II/1, 433*). Für Unternehmenspacht spricht nach *Ehrenzweig*, „wenn:

- der Bestandnehmer das Unternehmen auf Grund der Gewerbeberechtigung des Bestandgebers betreibt oder

- wenn ihm der Bestandgeber nebst den geeigneten Räumlichkeiten auch die ganze zum Betriebe erforderliche Ausstattung und Einrichtung überlassen hat, mag es sich auch um einen vom Bestandnehmer neu zu eröffnenden Betrieb handeln,
- wenn der Bestandnehmer verpflichtet wird, das Unternehmen zu betreiben, daher insbesondere,
- wenn das Unternehmen des Bestandgebers den Zwecken des Bestandgebers dienen soll: „Pachtung des Buffets oder der Kleiderablage oder des Blumenverkaufs in einem Theater oder Kino, des Barbiergeschäftes in der Badeanstalt, der Inseratenabteilung einer Zeitung u. dgl.“

Zur Frage der Geschäftsraummiete ist auch auf *Würth in Rummel*, ABGB, 3. Auflage, § 1091 Rz. 2 f., zu verweisen: „*Bei der Unterscheidung zwischen Geschäftsraummiete u Unternehmenspacht kommt es auf die Umstände im Einzelfall an (SZ 58/8 = Miet 37.125/7; Miet 37.123; 38.135; 39.100; 41.081 f; 44.141; 48.110; wobl 1997/57), was in der Rspr zu einer extremen Kasuistik u nicht vorhersehbaren Ergebnissen führt (zB Miet 43.074 u SZ 70/184 = immolex 1998/56 = EvBl 1998/123 = Miet 49.107/37 [„Verpachtung“ von Räumen im Einkaufszentrum], anderseits Miet 42.083, Miet 48.111 [„Vermietung“ eines Buffets im Krankenhaus] im Gegensatz zu einem solchen am Bahnhof, immolex 1998/65 = Miet 49.106 mwN); s auch ausführlich bei Würth/Zingher20 Rz 28 f zu § 1 MRG. Von Grenzfällen (zB Miet 41.081; 43.077) abgesehen, ist die rechtl Qualifikation durch die Parteien bedeutungslos (SZ 44/18 = Miet 23.115; Miet 38.135; 38.457 mwN; 49.104). Eine Unternehmenspacht liegt idR vor, wenn ein lebendes Unternehmen (im weitesten Sinn; auch von freien Berufen, zB Rechtsanwalt [SZ 25/217 = Miet 2190/38]; Dentist [SZ 25/54 = JBI 1952, 465 = Miet 2201]; Arzt [Miet 31.170/24] oder eine Golfsportanlage [Miet 42.087]) Gegenstand des Bestandvertrages ist, also eine organisierte Erwerbsgelegenheit mit allem, was zum Begriff des good will gehört (zuletzt zB SZ 58/8 = Miet 37.125/7; Miet 38.135; 39.100; 44/36 je mwN; 49.102). Die Beistellung von Betriebsmitteln, Kundenstock (Miet 39.443; s dagegen Miet 46.093/25), Warenlager, Gewerbeberechtigung (Miet 45.089) etc durch den Bestandgeber ist wohl ein zusätzl Indiz für Pacht, das Fehlen einzelner Komponenten schließt die Beurteilung als Pachtvertrag jedoch nicht aus (Miet 39.102, 39.443; 41.080 f, 42.084 f). Es kommt darauf an, welchen Umständen die größere wirtschaftl Bedeutung zukommt (Miet 39.100; 41.085). Auch die wiederholte Verpachtung des Unternehmens schadet der Beurteilung als Pachtvertrag nicht (Miet 44.144; 49.103). Im allg wird die Vereinbarung einer Betriebspflicht wichtigstes Kriterium eines Pachtvertrages sein (zB EvBl 1972/282 = Miet 24.128; Miet 32.262/13; zuletzt Miet 49.105), sofern dies auf einem wirtschaftl Interesse des Bestandgebers am Bestehen u der Art des Betriebes beruht (Miet 34.206; SZ 58/8 = Miet 37.125/7; Miet 39.100; 45.089; 49.106; 49.108; insb bei einem Nebenbetrieb: Miet 42.086; immolex 1998/65); nicht im Falle einer bloßen Leerfloskel (Miet 29.334; 32.162/23; 39.100;*

46.092/24 [Beweispflicht]). Anderseits kann sich die Betriebspflicht auch aus den Umständen ergeben (SZ 58/8 = Miet 37.125/7 mwN; wobl 1988/53 = Miet 39.101; 44.147; 49.105). Bei (nicht nur vorübergehend: Miet 34.206; 35.164) stillgelegten oder erst zu gründenden Betrieben sind die Anforderungen für Annahme von Unternehmenspacht strenger; nur dann, wenn der Bestandgeber alle wesentl Grundlagen des künftigen Unternehmens zur Verfügung stellt, kann Pacht angenommen werden (zB SZ 31/54 = JBI 1958, 472 = Miet 6748; EvBl 1957/105 = Miet 4964; Miet 32.162/23; 32.164; 35.164; 39.101; 39.103; 42.083; 48.109; 48.111; wobl 1997/57 = Miet 49.102; Miet 49.108); der Bestandnehmer muß auch zur Rückstellung eines lebenden Unternehmens verpflichtet sein (wbl 1988, 99 = wobl 1988/53 = Miet 39.101; Miet 41.084; 47.092; immolex 1997/23 = Miet 48.114/31; wobl 1997/57 = Miet 49.102; Miet 49.104; dies wird in den E Miet 43.074 u SZ 70/184 = immolex 1998/56 [Einkaufszentrum] als „nicht so wichtig“ angenommen). Treffen diese Voraussetzungen nicht zu, dann wird selbst bei Interesse des Bestandgebers an der Führung des Betriebes nur Geschäftsraummiete u nicht Unternehmenspacht vorliegen (Miet 32.162/23; 35.163; 39.105; 49.104).

Die Bedeutung der Unterscheidung liegt heute weniger in voneinander abweichenden Bestimmungen des ABGB, wie in § 1096 Abs 1 (zwingende Zinsbefreiung nur bei Miete unbeweglicher Sachen), § 1096 Abs 2 (s dort Rz 5, praktisch überholt), § 1099 (Tragung von Lasten), § 1101 (s dort Rz 4; Gegenstand des Pfandrechtes), §§ 1105, 1108 (Sonderbestimmungen für Pachtzinserlaß), § 1109 (s dort Rz 6; Zustand bei Rückstellung), § 1115 (Dauer der Verlängerung); auch nicht so sehr in den abweichenden gesetzl Kündigungsfristen u -terminen nach § 560 ZPO u §§ 6, 12 KIGG (Rz 1, 20 ff zu § 1116) als in der Frage der Anwendbarkeit mietrechtlicher Schutzgesetze (MRG, früher MG ua) einerseits u des LPG (Rz 1 zu § 1 LPG) u KIGG (Rz 3 vor § 1090) andererseits. Die Unterscheidung zwischen der Verpachtung eines in den gemieteten Räumen betriebenen Unternehmens u der bloßen Untervermietung der Räume ist wegen der Rspr wichtig, daß die Unternehmenspacht nicht als gänzl Weitergabe des Bestandgegenstandes iS des § 30 Abs 2 Z 4 MRG (s dort Rz 23) zu betrachten ist u daher auch keinen wichtigen Kündigungsgrund darstellt (zB RdW 1986, 369 = Miet 38.457; Miet 39.443); seit dem 3. WÄG in § 12a Abs 5 und 6 MRG (s dort gesondert geregelt...“

Für die Pacht ist wesentlich, dass der Bestandgeber die wirtschaftliche Quelle zur Verfügung stellt, aus der die Erträge fließen (Dittrich/Tades, ABGB, 36. Auflage, § 1091 E 17), also der Bestandgeber dem Bestandnehmer alle wesentlichen Grundlagen zur Betriebsführung wie Betriebsmittel, Warenlager, Kundenstock (good will) und Gewerbeberechtigung zur Verfügung stellt (a. a. O., E 18a). Die Betriebspflicht des Bestandnehmers kennzeichnet den Bestandvertrag als Pacht (a. a. O., E 23 ff.). Miete ist anzunehmen, wenn Räume leer

übergeben werden oder ein Geschäftsraum mit Inventar, aber weder ein Kundenstock noch ein Warenlager überlassen noch eine Betriebspflicht vereinbart wurde (a. a. O., E 36 ff.).

Der vorliegende (knappe) festgestellte Inhalt des Bestandvertrags spricht, und hierin ist dem Finanzamt beizupflichten, eher für einen Miet- als für einen Pachtvertrag („Pachtgegenstand ist ein Grundstück mit Heurigenlokal“ an einem näher bezeichneten Standort; eine Betriebspflicht ist nicht ersichtlich).

Die Übertragung eines Kundenstocks – wobei schon fraglich ist, wie diese erfolgt sein soll – und eine Betriebspflicht (zur Wahrung eines Firmenwertes) wurde nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen im Berufungszeitraum nicht vereinbart; allfällige spätere Vereinbarungen wirken auf den Berufungszeitraum steuerlich nicht zurück.

Es wurde auch nicht die Bezeichnung „Pachtgegenstand ist ein Heurigenbetrieb“ o. ä. gewählt, was die Verpachtung eines Betriebes nahe legen würde, sondern „Grundstück mit Heurigenlokal“, was für die Absicht der Parteien, einen Geschäftsraum und kein Unternehmen in Bestand zu geben bzw. nehmen, spricht.

Es kann dahingestellt bleiben, was die wesentlichen Grundlagen eines Buschenschankbetriebes sind.

Bei Gastgewerbebetrieben sind nach der Rechtsprechung die wesentlichen Betriebsgrundlagen die Betriebsräumlichkeiten, das Betriebsgrundstück und die Einrichtung (VwGH 19.9.1995, 95/14/0038); nicht wesentlich sind das Warenlager, das Personal, Forderungen und Verbindlichkeiten (VwGH 22.4.1986, 85/14/0165; VwGH 17.8.1994, 91/15/0092).

Der Verkäufer führte nach dem Vorbringen der Bw. einen Heurigen als steuerlichen Gewerbebetrieb. Für einen „gewerblichen Heurigen“ werden die für Gastgewerbebetriebe im allgemeinen geltenden Grundsätze heranzuziehen sein.

Ein Buschenschank, so wie ihn die Bw. betreibt, ist hingegen kein eigenständiger Betrieb, sondern – sowohl gewerberechtlich als auch steuerrechtlich – zwingend Teil eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Hier müssen die wesentlichen Grundlagen zur Führung des Buschenschankes – und das sind jedenfalls Wein- oder Obstgärten in einem Ausmaß, dass die Führung eines Buschenschankes unter Beachtung der Zukaufsgrenzen (vgl. § 3 Abs. 2 NÖ Buschenschankgesetz) rechtlich als solcher zulässig ist – mit übertragen werden.

Dies ist im gegenständlichen Fall nicht erfolgt. Die Weingärten wurden vom Verkäufer dem Ehegatten der Bw. (und damit auch vom Ehegatten an die Bw.) nicht mit übertragen.

Die Bw. führt daher nicht ein Unternehmen „gewerblicher Heuriger“ fort, sondern hat – wenn auch am gleichen Standort – ein eigenes Unternehmen „landwirtschaftlicher Buschenschank“ eröffnet.

Vor der zivilrechtlichen Beurteilung ist freilich zunächst zu prüfen, ob der Begriff „bezahlte Pachtzinse“ in § 13 Abs. 2 LuF PauschVO 2001 überhaupt zivilrechtlich auszulegen ist oder hier eine eigenständige steuerrechtliche weitere – jedes Entgelt für die Überlassung eines Wirtschaftsgutes zum Gebrauch und/oder zur Nutzung (vgl. § 28 EStG 1988) – oder engere – nur bestimmte Pachtverhältnisse sind maßgebend – Begriffsbestimmung zum Tragen kommt.

Soweit ersichtlich, finden sich weder in den EStR 2000 noch in der österreichischen Literatur Ausführungen darüber, was unter „Pachtzinse“ i. S. d. land- und forstwirtschaftlichen Durchschnittssatzverordnungen zu verstehen ist. *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 3. Auflage, 334, verweist allerdings in Anm. 1727 auf *Schmidt*, EStG, 997 Rz. 30 zu § 13a, wonach es sich bei „Entgelten für die Vermietung von betrieblichen Gebäuden oder anderen Wirtschaftsgütern“ „begrifflich nicht um Pacht“ handle.

Entscheidungen der Gerichtshöfe öffentlichen Rechts oder des Unabhängigen Finanzsenats liegen hierzu ebenfalls nicht vor. Sofern „Pachtzinse“ bei der Durchschnittssatzgewinnermittlung in Entscheidungen von Bedeutung sind, handelt es sich dort um die Pacht land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundstücke oder um die Pacht bzw. unentgeltliche Nutzungsüberlassung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe.

Im deutschen Rechtsbereich sind nach der vergleichbaren Bestimmung des § 13a Abs. 3 Nr. 4 dEStG bei der Ermittlung des Durchschnittssatzgewinns die vereinnahmten „Miet- und Pachtzinse“ erhöhend anzusetzen, abzusetzen sind verausgabte „Pachtzinsen“. Ursprünglich waren im Gesetz nur die vereinnahmten „Pachtzinse“ genannt.

Nach *Leingärtner/Kanzler*, Besteuerung der Landwirte, Abschnitt 26a Rz. 88, ist der Abzug von Mietzinsen zwar in § 13a Abs. 3 Nr. 4 dEStG nicht ausdrücklich erwähnt, „jedoch geboten, da eine sachliche Rechtfertigung für eine Benachteiligung der Miete gegenüber der Pacht nicht ersichtlich ist“. Hierzu bestehen jedoch in der deutschen Literatur unterschiedliche Auffassungen (siehe oben *Schmidt*, weitere Pro- und Contrastimmen bei *Leingärnter/Kanzler*).

Für eine nach österreichischem Recht auf Grundstücke und Betriebe im Sinne von „Zu- und Verpachtungen“ eingeschränkte Interpretation des Begriffs „Pachtzinse“ in § 13 Abs. 2 LuF PauschVO 2001 spricht, dass „Zu- und Verpachtungen“ im Wege des § 125 BAO bzw. des § 1 Abs. 2 und Abs. 3 LuF PauschVO 2001 Einfluss auf den für die Pauschalierung maßgebenden Einheitswert haben.

Da in dem der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung zugrunde liegenden Einheitswert nur im Eigentum des jeweiligen Betriebsinhabers (der jeweiligen Betriebsinhaber) befindliche Grundflächen berücksichtigt sind, werden flächenmäßige Veränderungen der betrieblich genutzten Grundstücke durch Zu- und Verpachtungen bei der pauschalierten Gewinnermittlung gesondert angesetzt, da ansonsten der Ansatz nur des Ausgangspunkt der

Pauschalierung bildenden bewertungsrechtlichen Ertragswerts zu einem für die Gewinnermittlung unzutreffenden Ergebnis führen würde, da die Leistungsfähigkeit des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes typischerweise in Relation zu den jeweils tatsächlich bewirtschafteten Flächen zu sehen ist.

Korrespondierend dazu sieht die LuF PauschVO 2001 vor, dass die mit der Verpachtung von Flächen (die zu einer Verminderung des für die Pauschalierung i. S. d. § 1 Abs. 2 leg. cit. maßgebenden Einheitswertes führen) verbundenen Einnahmen gesondert gewinnerhöhend bzw. die mit einer Zupachtung von Flächen (die zu einer Erhöhung des für die Pauschalierung i. S. d. § 1 Abs. 2 leg. cit. maßgebenden Einheitswertes führen) verbundenen Ausgaben gesondert gewinnmindernd anzusetzen sind.

Ein Grund, darüber hinaus Aufwendungen für Miet- oder Pachtzahlungen gesondert bei der pauschalierten Gewinnermittlung anzusetzen, ist nicht ersichtlich. Diese Aufwendungen sind vielmehr – wie andere Betriebsausgaben - jeweils „abpauschaliert“. Andernfalls käme es zu einer Ungleichbehandlung von Land- und Forstwirten, die dem Verordnungsgeber nicht unterstellt werden kann.

Bei der Ermittlung des Ertragswertes wird angenommen, dass der Betrieb mit dem notwendigen Bestand an Wirtschaftsgebäuden ausgestattet ist (§ 32 Abs. 2 letzter Satz BewG 1955). Das Fehlen eines für den Buschenschank notwendigen Lokals im Eigentum des Betriebsführers ist daher für den Ertragswert – und damit letztlich für die Pauschalierung – grundsätzlich nicht von Belang.

Auch wenn im Weinbau bei einer 60 Ar übersteigenden Grundfläche der Gewinn mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln und der Grundbetrag nach § 2 der Pauschalierungsverordnung insoweit nicht maßgebend ist, kann keine andere Betrachtungsweise gelten. „Pachtzinse“ im Weinbau sind – wie bei allen anderen land- und forstwirtschaftlichen Betriebsarten - nach § 13 der LuF PauschVO zu berücksichtigen. Andere Miet- oder Pachtzahlungen für Betriebsmittel finden im Betriebsausgabenpauschale nach § 4 Abs. 2 LuF PauschVO ihren Niederschlag.

Es käme anderenfalls zu einer Ungleichbehandlung von Winzern, die selbst ein Buschenschanklokal auf ihrem Grund errichten und sich die Errichtungskosten nicht gesondert neben der Pauschalierung abziehen können, mit jenen Winzern, die ein derartiges Lokal mieten oder pachten, wenn der hierfür zu entrichtende Zins zusätzlich gesondert abzugsfähig wäre.

Darüber hinaus können keinesfalls im Wege eines (wie hier auch Energiekosten umfassenden) Gesamtpachtentgelts Zahlungen für Energiebezüge, die ansonsten „abpauschaliert“ sind, zu einem zusätzlichen Abzugsposten führen.

Gleiches gilt etwa für Land- und Forstwirte, die Betriebvermögen wie etwa Traktoren und Maschinen nicht kaufen, sondern mieten oder leasen. Hier ist nach § 13 Abs. 2 LuF PauschVO 2001 („Schuldzinsen“) zwar ein allenfalls ausgewiesener Zinsanteil abzugsfähig, nicht aber der Mietzins selbst oder die gesamte Leasingrate. Ansonsten wäre der Mieter, Pächter oder Leasingnehmer gegenüber dem Eigentümer, der die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht gesondert abziehen kann, im Vorteil – für eine derartige Begünstigung ist jedoch kein Grund ersichtlich.

§ 13 Abs. 1 und Abs. 2 LuF PauschVO 2001 ist daher dahingehend zu interpretieren, dass unter „Pachtzinse“ nur (angemessene) Entgelte, die für Zu- oder Verpachtungen im Sinne von § 1 Abs. 2 LuF PauschVO 2001 vereinnahmt oder geleistet werden, zu verstehen sind.

Es wird sich daher im Bereich der Landwirtschaft (und zwar auch im Weinbau, vgl. etwa § 5 Z 1 LandpachtG) um Pachtzinse handeln, die auf dem Landpachtgesetz (BG vom 26. November 1969, mit den Bestimmungen über landwirtschaftliche Pachtverträge getroffen werden, BGBl. 451/1969) unterliegenden Landpachtverträgen („Verträge, durch die Grundstücke oder der Fischzucht dienende Teichgrundstücke allein oder gemeinsam mit Wohn- oder Wirtschaftsräumen oder anderen Sachen vorwiegend zur landwirtschaftlichen Nutzung verpachtet werden“) beruhen.

Da dies bei dem Entgelt für die gegenständliche Überlassung des Buschenschanklokals – unabhängig von der diesbezüglichen in der mündlichen Berufungsverhandlung geäußerten Ansicht der Bw. - nicht der Fall ist, können die Ausgaben hierfür bei der land- und forstwirtschaftlichen Durchschnittssatzbesteuerung nicht gesondert neben dem allgemeinen Betriebsausgabenpauschale berücksichtigt werden:

Vertragsgegenstand einer Landpacht können entweder landwirtschaftliche Betriebe oder landwirtschaftlich nutzbare Grundstücke, auch bloße Parzellenteile, sein, und zwar jeweils mit deren Zubehör (vgl. *Würth* in *Rummel*, ABGB, § 1 LPG, Anm. 2).

Nun definiert das Landpachtgesetz in § 1 Abs. 2 den Begriff der landwirtschaftlichen Nutzung wie folgt: „Nutzung im Sinne dieses Bundesgesetzes ist die landwirtschaftliche Bodenbewirtschaftung zur Gewinnung pflanzlicher Erzeugnisse, zur Haltung oder Züchtung von Nutztieren oder zur Fischzucht“.

Dass ein Weinbaubetrieb, zu dem als Bestandteil auch ein Buschenschanklokal gehört, verpachtet wurde, lässt sich dem Bestandvertrag nicht entnehmen. Nach den Angaben der Bw. wurde der Weinbaubetrieb des Veräußerers des Heurigenlokals nicht mitveräußert.

Unter Betrieb i. S. d. § 5 Landpachtgesetz ist eine organisierte Wirtschaftseinheit, die der Produktion dient, zu verstehen, wobei Grundstücke samt Gebäuden und die zur

Bewirtschaftung erforderlichen Mittel zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammengefasst sein müssen (vgl. *Würth* in *Rummel*, ABGB, § 5 LPG, Anm. 2).

Der Weinbuschenschank stellt eine besondere Vermarktungsform des selbsterzeugten Weines im Rahmen des Weinbaubetriebs dar und ist nach der Verkehrsauffassung ein unmittelbarer Bestandteil dieses Betriebes. Diese Verkehrsauffassung geht auf die ursprünglich gebräuchliche Form des Buschenschanks, der den Weinbauern dazu diente, den selbst erzeugten Wein zu verkaufen, zurück (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG [1.11. 2007], § 17 Anm. 126).

Wird nur das Buschenschanklokal ohne Weinbaubetrieb verpachtet, wird somit – wie schon oben ausgeführt - kein landwirtschaftlicher Betrieb verpachtet.

Da das Grundstück, auf dem sich das Heurigenlokal befindet, auch nicht der landwirtschaftlichen Bodenbewirtschaftung dient, fällt auch die Pacht des Grundstückes als solches nicht unter das Landpachtgesetz.

Dies entspricht offenkundig auch der Auffassung der vertragsschließenden Parteien, da beispielsweise die vereinbarte Pachtdauer nicht den gesetzlich festgelegten Richtpachtzeiten entspricht. Die Behauptung der Bw., der Vertrag falle ihrer Ansicht nach unter das Landpachtgesetz, ist daher genauso wenig glaubwürdig wie ihre Ausführungen zu den angeblichen weiteren Vertragsbestandteilen.

Der Ehegatte der Bw. wird auch nicht in den Verpächterlisten der jeweiligen Jahre genannt.

Es kann daher dahingestellt bleiben, was überhaupt „Pachtzins“ („der vereinbarte und angemessene Pacht“ oder „Jährlicher Gesamtpacht“) ist und ob dieser i. S. d. Landpachtgesetzes angemessen wäre.

Ebenso kann dahingestellt bleiben, ob der gegenständliche Bestandvertrag – außerhalb des Landpachtgesetzes – als Mietvertrag über ein Geschäftslokal oder als Pachtvertrag über ein Unternehmen anzusehen ist, wobei - wie bereits ausgeführt - dem Finanzamt beizupflichten ist, dass unbeschadet der Bezeichnung als „Pachtvertrag“ zivilrechtlich von einem Mietvertrag auszugehen sein wird. Unternehmenspacht liegt vor, wenn ein „lebendes Unternehmen“ übertragen wird. Dies lässt sich dem gegenständlichen Vertrag nicht entnehmen.

Auch fehlt nach den getroffenen Feststellungen im Berufungszeitraum die in der zivilrechtlichen Literatur als wesentlich erachtete Vereinbarung einer Betriebspflicht durch den Pächter.

Schließlich wurde auch nicht die Rückstellung eines lebenden Betriebs bei Beendigung des Bestandsvertrags vereinbart (vgl. OGH 3.4.2008, 1 Ob 25/08w, ecolex 2008, 627, mit Anm. *Kapsch*).

Das Heurigenlokal ist nicht Bestandteil einer vom Landpachtgesetz umfassten und somit im Sinne von § 1 Abs. 2 LuF PauschVO 2001 zugepachteten Grundfläche.

Daher kann dem in der Berufungsergänzung vom 30. März 2006 gestellten Begehren auf Abzug der Aufwendungen für die entgeltliche Nutzung des Buschenschanklokals gemäß § 13 Abs. 2 LuF PauschVO 2001 nicht gefolgt werden.

C. Zusammenfassung

Aus dem Vorgesagten ergeben sich folgende Änderungen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft:

	2002	2003	2004
Einkünfte laut Bescheid	34.470,30 €	38.165,54 €	44.915,40 €
- Sozialversicherungsbeiträge	- 17.143,71 €	- 18.694,80 €	- 16.692,92 €
- ÖPUL-Förderungen	- 2.417,39 €	- 2.417,28 €	- 2.417,28 €
Einkünfte laut Berufungsentscheidung	14.909,20 €	17.053,46 €	25.805,20 €

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 14. Oktober 2008