



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 10. Dezember 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 18. November 2009 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2004 bis 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Innsbruck erließ betreffend den Berufungswerber (Bw.) am 18.11.2009 nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO (geänderte) Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2007, wobei folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angesetzt wurden:

| Jahr | Betrag |
|------|----------|
| 2004 | 2.682,00 |
| 2005 | 3.026,31 |
| 2006 | 3.062,55 |
| 2007 | 3.122,10 |

Der Ansatz der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurde von der Vorinstanz wie folgt begründet:

"Mit der A1-Ges. wurde per 05.03.2001 ein Bestandvertrag abgeschlossen.

Damit wurde der A1-Ges. das Grundstück Nr.1234 in EZ 4567, Grundbuch 789 X-Ort zum Zweck der Errichtung, des Betriebes und der Erhaltung der Y-Projekt mit 01.09.2002 zur Nutzung gegen Entgelt überlassen.

Es wird auf die Niederschrift vom 22.07.2009 verwiesen, in der Sie angegeben haben, dass auf der Liegenschaft Schutt abgelagert werde und eine Baustraße über das Grundstück verlaufe. Damit wird der land- und forstwirtschaftliche Bereich verlassen. Da die nicht landwirtschaftliche Nutzung nicht nur vorübergehend, sondern für mehrere Jahre erfolgt, führen Ihre Pachteinnahmen dementsprechend zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Von den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist ein pauschaler Abzug von Werbungskosten nicht zulässig und daher konnten Ihre pauschal angesetzten Aufwendungen nicht berücksichtigt werden."

Gegen die angeführten Bescheide erhob der Bw. mit Schreiben vom 10.12.2009 form- und fristgerecht Berufung. In der Berufungsschrift wurde begründend vorgebracht:

"Strittig ist die Zuordnung des Entgeltes aus dem Bestandvertrag mit der A1-Ges. zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.

Wie im Schreiben vom 16.11.2009 bereits ausgeführt, stellt die Inanspruchnahme durch die A1-Ges. nur eine vorübergehende Maßnahme dar. Die Nutzungsüberlassung erfolgt nicht auf Dauer (vgl. VwGH [30.3.2006,]2003/15/0062). Die in den Einkommensteuerrichtlinien angeführten Beispiele beziehen sich jeweils auf nichtlandwirtschaftliche Nutzungen, die eine langfristige Vertragsbeziehung voraussetzen.

In der Bescheidebegründung wird richtigerweise ausgeführt, dass die nicht-landwirtschaftliche Nutzung über mehrere Jahre erfolgt. Es kann aber nicht davon gesprochen werden, dass die Grundflächen auf Dauer einer nichtlandwirtschaftlichen Nutzung zugeführt werden. In die Betriebsentwicklung werden diese Flächen immer mit einbezogen werden. Damit die zur Erlangung von Förderungen notwendige Flächenbasis erhalten bleibt, müssen Flächen zugepachtet werden, damit der Verlust ausgeglichen werden kann. Nur so kann der Viehbestand auch auf dem gleichen Stand gehalten werden.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind grundsätzlich subsidiär (vgl. § 28 Abs. 1 EStG, EStR 2000, RZ 6403: "Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind gegenüber den ersten fünf Einkunftsarten nachrangig (subsidiär). Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung liegen nur vor, wenn das zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen gehört und vom Vermieter auch keine über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende Nebenleistungen erbracht werden; zur Abgrenzung von den Einkünften aus Gewerbebetrieb siehe Rz 5433").

Soweit die zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen gehören, liegen keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor.

Laut Vertrag ist die A1-Ges. verpflichtet, auf der beanspruchten Fläche wieder den ursprünglichen Zustand herzustellen. Diese Verpflichtung spricht ebenfalls dafür, dass es sich nur um eine vorübergehende Maßnahme im öffentlichen Interesse handelt.

Stellt man die Einnahmen aus dem Bestandvertrag mit der A1-Ges. (z. B. 2007: 3.122,10 €) den landwirtschaftlichen Erträgen des Betriebes (42.400 €, ohne öffentliche Gelder) gegenüber, wird die wirtschaftliche Unterordnung im Hinblick auf den Gesamtbetrieb ersichtlich. Der Anteil der Einnahmen aus dem Bestandvertrag beträgt weniger als 10 %, bei Berücksichtigung der öffentlichen Gelder weniger als 5 % des Gesamtertrages.

| Einnahmen (Grobschätzung) | Kg/Stk | Erlös | Umsatz |
|------------------------------|--------|----------|--------|
| Milchproduktion | 42.000 | 0,35 | 14.700 |
| Viehverkauf | 3 | 1.400,00 | 4.200 |
| Ferkelproduktion | 200 | 35,00 | 7.000 |
| Kartoffelanbau | 30.000 | 0,55 | 16.500 |
| Summe | | | 42.400 |

Pachtausgaben für Ersatzflächen sind im Rahmen der pauschalen Gewinnermittlung in der Land- und Forstwirtschaft gesondert abzugsfähig. Die Einnahmen aus dem Bestandvertrag mit der A1-Ges. stehen eindeutig im Zusammenhang mit Mehrausgaben, die aber nur im Rahmen der pauschalen Gewinnermittlung in der Landwirtschaft abzugsfähig sind. Da pauschal ermittelte negative Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nicht berücksichtigt werden, erfolgt im Fall, dass die Einnahmen aus dem Bestandvertrag mit der A1-Ges. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung darstellen, keine Anrechnung dieser Aufwendungen. Ich stelle daher den Antrag, die Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2007 unter der Berücksichtigung der oben angeführten Tatsachen neu zu berechnen."

Die Vorinstanz legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung unmittelbar an den UFS vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Gemäß § 21 Abs. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft:

1. Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Werden Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, dann gilt für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb § 30 Abs. 9 bis 11 des Bewertungsgesetzes 1955.
2. Einkünfte aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben im Sinne des § 30 Abs. 3 bis 7 des Bewertungsgesetzes 1955.
3. Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft sowie aus Bienenzucht.
4. Einkünfte aus Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang steht.

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

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

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

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

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

2.) Hilfs- und Nebengeschäfte, die mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in engem Zusammenhang stehen und diesem dienen bzw. diesen ergänzen, gehören noch zur Land- und Forstwirtschaft. So erfolgt die Nutzungsüberlassung von Teilen eines zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Grundstücks noch im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, wenn es sich um eine bloß vorübergehende Maßnahme handelt (nach Verwaltungspraxis bei einer Mietdauer bis zu fünf Jahren) oder wenn der Landwirt auf der überlassenen Fläche weiterhin eine dem Hauptzweck des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs entsprechende, wirtschaftlich ins Gewicht fallende Tätigkeit entfaltet (VwGH 24.5.1993, 92/15/0009; VwGH 30.3.2006, 2003/15/0062).

Wird dagegen eine zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörende Grundstücksfläche oder ein Teil derselben auf Dauer nicht mehr landwirtschaftlich genutzt, gehört sie nicht mehr zum Betriebsvermögen. Hingegen verbleibt die Grundstücksfläche weiterhin im Betriebsvermögen, wenn sie nur zeitweise und zwar außerhalb der Vegetationszeit anderweitig genutzt wird, beispielsweise als Schipiste (VwGH 5.3.1981, 1404/80; VwGH 19.2.1985, 84/14/0107). Wird daher die Nutzung eines Grundstückes als land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen durch eine anderweitige Nutzung nicht wesentlich beeinträchtigt, sodass nach der Verkehrsauffassung nach wie vor davon auszugehen ist, dass das Grundstück einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zugehört,

sind die aus der Überlassung erzielten Einkünfte solche aus Land- und Forstwirtschaft (VwGH 24.5.1993, 92/15/0009).

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

3.) Der Bw. hat die streitgegenständliche Liegenschaft mit Bestandvertrag vom 22.2. bzw. 5.3.2001 beginnend mit 1.9.2002 ab die A1-Ges. verpachtet, wobei nach der Aktenlage der Bestandvertrag auch noch im Jahr 2011 aufrecht war (Schreiben des Bw. vom 11.2.2013). Das vertragsgegenständliche Grundstück wurden vom Bw. im Streitzeitraum nicht landwirtschaftlich genutzt, sondern von der A1-Ges. als Schuttlagerplatz und als Trasse für eine Baustraße verwendet (Angaben des Bw. in der Niederschrift vom 22.7.2009).

Die Grundstücksflächen waren daher nach der Art der Beanspruchung durch die A1-Ges. nur mehr für nichtlandwirtschaftliche Zwecke geeignet und für den Bw. durch die dauerhafte Überlassung für mehrere Jahre in Verbindung mit der Verwendung des Grundstückes durch die A1-Ges. der landwirtschaftlichen Nutzungsmöglichkeit entzogen.

Eine Bestandnahme von landwirtschaftlichen Grundstücksflächen für Zwecke der nicht landwirtschaftlichen Nutzung für den Zeitraum von 2002 bis zumindest 2011 stellt keine bloß vorübergehende Maßnahme dar, war doch in diesem Zeitraum auch keine eingeschränkte oder unterjährige bzw. zwischenzeitliche (wie dies etwa bei Verpachtung von Flächen außerhalb der Vegetationszeit für Schipisten der Fall wäre) landwirtschaftliche Nutzung der Flächen durch den Bw. möglich.

Die A1-Ges. nutzte als Bestandnehmerin die Grundstücksflächen nicht für landwirtschaftliche Zwecke. Die anderweitige - dauerhaft für mehrere Jahre angelegte - Nutzung der Teilflächen durch die Pächterin stand mit der Landwirtschaft des Bw. in keinem Zusammenhang. Die Verpachtung kann daher nicht als Hilfs- und Nebengeschäft der Land- und Forstwirtschaft des Bw. qualifiziert werden, da diese mit dem Betrieb in keinem engen Zusammenhang stand und weder diesem gedient bzw. diesen ergänzt noch als ein im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes liegender Vorgang angesehen werden kann.

Die strittigen Flächen können daher nicht mehr dem Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes des Bw. zugerechnet werden, da bei der gegenständlichen Überlassung wirtschaftlich gesehen die Vermögensverwaltung wie bei der Vermietung der übrigen, nicht dem Betriebsvermögen der Land- und Forstwirtschaft zugehörigen Objekten im Vordergrund steht. Daran vermag auch nichts zu ändern, dass den Grundflächen im Verhältnis

zum gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Bw. nur eine untergeordnete Bedeutung zukommt bzw. dass die Pachteinahmen im Verhältnis zu den Gesamteinnahmen aus dem landwirtschaftlichen Betrieb nur geringfügig sind (unter Berücksichtigung der öffentlichen Subventionen weniger als 5 %).

Die Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung führen somit nicht zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, sondern zu solchen aus Vermietung und Verpachtung (vgl auch UFS 24.5.2013, RV/0678-I/09).

4.) Dem Bw. kamen nach der Aktenlage keine Werbungskosten zu, sodass diese ungekürzt als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in die Einkommensbesteuerung aufzunehmen sind. Hinsichtlich der für die Zupachtungen getätigten Zahlungen ist festzuhalten, dass diese Zahlungen, die unmittelbar mit dem landwirtschaftlichen Betrieb zusammenhängen, im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mangels Konnexität nicht als Werbungskosten Berücksichtigung finden können.

Da die Berufung somit eine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide nicht aufzuzeigen vermochte, muss ihr ein Erfolg versagt bleiben.

Innsbruck, am 17. Juni 2013