

GZ. RV/0136-K/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Villacher Treuhand Dr. Nehsl und Partner, gegen die Bescheide des Finanzamtes Villach (nunmehr Spittal Villach) vom 9. Jänner 2003 betreffend Kraftfahrzeugsteuer 1999, 2000, 2001 und Jänner bis September 2002 sowie Straßenbenützungsabgabe 1999, 2000, 2001 und Jänner bis September 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Steuerberater oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Eigentümer von land- und forstwirtschaftlichen Flächen im Ausmaß von insgesamt 40,07 ha. Neben einer Biogasanlage, welche nach den beim Finanzamt eingereichten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen einen eigenen Rechnungskreis bildet, führt der Bw. Urprodukte, welche von ihm auf den eigenen landwirtschaftlichen Flächen produziert werden, in eine unbestritten als gewerblich einzustufende Direktvermarktung (be- und/oder verarbeiteter eigener Urprodukte) über.

Im Berufungszeitraum führte der Bw. für den Urproduktionsbereich und die Direktvermarktung eine gemeinsame Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988 und erklärte das Betriebsergebnis unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Den Gewinn aus dem forstwirtschaftlichen Betriebsteil ermittelte er pauschaliert und wies diesen in den Angabenerklärungen unter den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft aus.

Die von ihm aus der Direktvermarktung inklusive der darin enthaltenen Urproduktion erzielten Entgelte lagen im Berufungszeitraum zwischen rund 102.000 Euro und 122.000 Euro jährlich. Neben diesen unter der Direktvermarktung erklärten Entgelten wies der Bw. nach den vorliegenden Jahresabschlüssen auch (geringfügige) Erlöse aus der Veräußerung von Tierhäuten aus.

Streit besteht nun darüber, ob durch die gewerbliche Tätigkeit der Direktvermarktung auch der landwirtschaftliche Teil der Gesamtbetätigung des Bw. zum Gewerbebetrieb wurde und damit, wie in den angefochtenen Bescheiden gefolgert, Kraftfahrzeugsteuer- und Straßenbenützungsabgabepflicht für einen nach dem Erhebungsstand ausschließlich im Urproduktionsbereich eingesetzten Traktor samt Anhänger entstand.

Das Finanzamt nahm im Zuge einer beim Bw. durchgeführten Betriebsprüfung den Standpunkt ein, dass sich durch die beim Bw. vorliegende Direktvermarktung in Verbindung mit einem Umsatz von mehr als S 300.000,-- der Charakter des bisher landwirtschaftlichen Betriebes geändert habe und ein Gewerbebetrieb vorliege. Da die berufungsgegenständlichen Fahrzeuge, ein Traktor samt Anhänger, somit ab dem Jahre 1999 in einem gewerblichen Betrieb verwendet würden, seien die Befreiungsbestimmungen für die ausschließliche oder vorwiegende Verwendung in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben nicht mehr anzuwenden. Das Finanzamt schrieb dem Bw. Kraftfahrzeugsteuer und Straßenbenützungsabgabe für den Traktor samt Anhänger im Prüfungszeitraum vor.

In der dagegen erhobenen Berufung führte der Bw. durch seine steuerliche Vertretung aus, dass der Bw. Land- und Forstwirt sei und hinsichtlich seiner Produkte auch eine Selbstvermarktung durchführe. Bis zum Jahr 1998 sei der Betrieb einkommensteuerlich pauschaliert gewesen. Durch die Gesetzesänderung, wirksam ab 1999, sei infolge Überschreitens der Umsatzgröße die einkommensteuerliche Einstufung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfolgt. Daraus leite das Finanzamt fälschlicherweise ab, dass sich damit der Charakter des Betriebes "Land- und Forstwirtschaft" geändert habe. Auch eine Kapitalgesellschaft, welche einen Betrieb führe, auf den die Merkmale des § 22 Abs. 3 UStG zutreffen würden, habe zwar Kraft Rechtsform ertragsteuerliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb, trotzdem komme dieser Körperschaft die Steuerbefreiung auf dem Gebiet der Kraftfahrzeugsteuer zu.

Der im Rahmen der Abwicklung der Betriebsprüfung mehrmals gemachte Hinweis, dass selbstverständlich neben der Direktvermarktung auch der Verkauf von landwirtschaftlichen Produkten aus der Urproduktion stattfinde, habe bei der rechtlichen Würdigung keinen Eingang gefunden. Ebenfalls nicht, dass der Traktor samt Anhänger ausschließlich im landwirtschaftlichen Bereich Verwendung finde. Die Straßentransporte (der Direktvermarktung) würden mit einem betriebseigenen Lastkraftwagen durchgeführt. Der Charakter als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb ändere sich durch das Übersteigen der Umsatzgrenze nicht.

In der Stellungnahme zur Berufung führte die Betriebsprüfung aus, dass sich der Charakter der Tätigkeit des Bw. fraglos insoferne geändert habe, als zur landwirtschaftlichen Urproduktion eine aufwändige Be- und Verarbeitung dieser Urprodukte, verbunden mit einer intensiven Vermarktung hinzugekommen sei. Diese Änderung des Charakters sei letztlich auch maßgeblich für die Qualifizierung der Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb, da zwangsläufig ab einer gewissen Produktionsmenge von einer Unterordnung der Direktvermarktung im Rahmen der Einkünfte aus Landwirtschaft nicht mehr gesprochen werden könne. Der Charakter der bisherigen Landwirtschaft habe sich durch die vorgenommene Be- und Verarbeitung geändert. Der Bw. habe selbst die Fahrzeuge als Betriebsvermögen des Gewerbebetriebes behandelt, dafür Vorsteuern geltend gemacht, weiters die AfA und die Betriebskosten als Betriebsausgaben abgesetzt. Nach dem Kenntnisstand der Betriebsprüfung seien landwirtschaftliche Produkte ausschließlich im Rahmen der Direktvermarktung veräußert worden. Sollte jedoch neben der gewerblichen Direktvermarktung noch eine eigenständige landwirtschaftliche Urproduktion betrieben worden sein, wäre dies eine neue Tatsache. Diesfalls trüfe zwar die Kraftfahrzeugsteuer- und

Straßenbenützungsabgabefreiung zu, andererseits wären die die Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen ab 1999 zu berichtigen.

Weiters wies die Betriebsprüfung in der Stellungnahme auf eine auch dem Bw. bekannt gegebene Anfrage des Finanzamtes vom 28. Juni 2002 an das Bundesministerium für Finanzen hin, in welcher um eine Begründung für die dem Bw. zuvor vom Bundesministerium erteilte Rechtsauskunft ersucht wurde, wonach die Befreiung des § 2 Abs. 1 Z. 7 KfzStG dennoch zur Anwendung komme, wenn ein Traktor in einem landwirtschaftlichen Betrieb verwendet werde, der seinen Charakter als Landwirtschaft nicht ändere, sondern lediglich auf Grund des Übersteigens von Umsatzgrenzen Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt würden. Dieses Auskunftsersuchen des Finanzamtes sei bis zum Zeitpunkt der Stellungnahme noch nicht beantwortet worden.

Nach dieser Stellungnahme der Betriebsprüfung ergänzte der Bw. sein Berufungsvorbringen dahingehend, indem er ausführte, dass der Bw. nach wie vor einen landwirtschaftlichen Betrieb betreibe, in welchem er Teile der landwirtschaftlichen Urproduktion nach Be- und Verarbeitung einer Direktvermarktung zuführe. Teile der Urproduktion würden jedoch auch als unbearbeitete Produkte vermarktet, wie z.B. Dinkel, Bohnen, Eier und ähnliches mehr. Bei einem Umsatz von S 299.000,-- bleibe der Bw. (nach Ansicht des Finanzamtes) Land- und Forstwirt, bei einem Umsatz von S 301.000,-- sei er Gewerbebetrieb, obwohl sich an Produktionsart, Be- und Verarbeitung bzw. Vermarktung der landwirtschaftliche Produkte nichts ändere.

Auch der Bw. verwies auf die ihm erteilte Rechtsauskunft des Bundesministeriums für Finanzen, wonach bei gleichbleibender landwirtschaftlicher Tätigkeit und Verwendung des Traktors mit Anhänger ausschließlich im landwirtschaftlichen Betrieb die Befreiungsbestimmungen betreffend Kraftfahrzeugsteuer und Straßenbenützungsabgabe unverändert bleiben würden.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsverentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Bei dem gemäß § 279 Abs. 3 BAO abgehaltenen Erörterungstermin ergänzte der steuerliche Vertreter die Beispiele für unbearbeitet verkauft Produkte noch um Samen. An be- und verarbeiteten Produkten, welche im Rahmen des Ab-Hof-Verkaufes bzw. auf Bauernmärkten verkauft würden, nannte der steuerliche Vertreter: Mehl, Speck, Würstel, Verhackertes, Fett, Brot, gekochten Schinken und Schweinsbraten. Hinsichtlich der Transportmöglichkeiten der

Direktvermarktung führte der steuerliche Vertreter aus, dass zwei Fiskal-LKW hiefür im Einsatz seien, nämlich ein Fiat-Dukato und ein Volkswagen Transporter. Vom berufungsgegenständlichen Traktor samt Anhänger würden folgende Fahrten, alle ausschließlich im Urproduktionsbereich, durchgeführt werden: 10 Tage im Jahr Gülle, zwei Tage im Jahr Erntetransporte sowie zwei weitere Tage Heutransporte.

Zu der vom Bw. einheitlich geführten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für Urproduktion und Direktvermarktung führte der steuerliche Vertreter aus, dass es aus seiner Sicht auch denkbar wäre, angelehnt an die Vorgangsweise z.B. eines Landwirtes mit Gastbetrieb, die beiden Bereiche der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu trennen und die landwirtschaftlichen Urprodukte sodann in den Gewerbebetrieb einzubringen. Sein Mandant würde die weitaus überwiegende Mehrzahl aller Produkte in seiner Landwirtschaft urproduzieren, die Zukäufe würden sich in einem Bereich von unter 10 Prozent der Gesamtproduktion befinden.

Seitens des Amtsvertreters wurde ausgeführt, dass nach der bis dato vorliegenden Schriftform ein einheitlicher Gewerbebetrieb des Bw. vorliege. Der Amtsvertreter führte die zwei Erkenntnisse des unabhängigen Finanzsenates, Zahlen RV/0071-I/03 und RV/0224-L/04 ins Treffen, weiters das Erkenntnis des VwGH vom 21.1.1998, 97/16/0514.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 KfzStG unterliegen der Kraftfahrzeugsteuer in einem inländischen Zulassungsverfahren zum Verkehr zugelassene Kraftfahrzeuge,

- a. deren höchstes zulässiges Gesamtgewicht mehr als 3,5 Tonnen beträgt;
- b. die kraftfahrrechtlich als Zugmaschine oder Motorkarren genehmigt sind;
- c. wenn und solange für diese eine Kraftfahrzeug-Haftpflichtversicherung, auf die § 6 Abs. 3 Versicherungssteuergesetz 1953 anzuwenden ist, nicht besteht.

Zur Konkretisierung der in § 1 Abs 1 Z 1 KfzStG genannten Tatbestandselemente sind die maßgeblichen Bestimmungen des Kraftfahrgesetzes 1967 heranzuziehen:

1 KFG umschreibt zunächst den Anwendungsbereich des Bundesgesetzes. Demnach sind die in diesem Gesetz enthaltenen Bestimmungen, sofern im Absatz 2 nichts anderes festgesetzt ist, auf Kraftfahrzeuge und Anhänger, die auf Straßen mit öffentlichem Verkehr (§ 1 Abs 1 der Straßenverkehrsordnung 1960) verwendet werden, und auf den Verkehr mit diesen Fahrzeugen auf solchen Straßen anzuwenden.

Ein Traktor ist kraftfahrrechtlich als Zugmaschine unter § 2 Abs 1 Z 9 KFG 1967 zu subsumieren und fällt somit in den Anwendungsbereich des KFG 1967.

Im § 2 KfzStG normiert der Gesetzgeber allerdings Steuerbefreiungen. So sind nach Abs 1 Z 7 leg.cit. "Zugmaschinen und Motorkarren, die ausschließlich oder vorwiegend in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden und ausschließlich von jenen gezogene Anhänger" von der Steuer befreit.

Gemäß § 2 Z 2 Straßenbenützungsabgabegesetz sind von der nach § 1 Abs. 1 leg.cit. vorzuschreibenden Abgabe befreit die Benützung von Straßen im Sinne des § 1 Abs. 1 "mit Zugmaschinen und Motorkarren samt Anhängern, die ausschließlich oder vorwiegend in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden".

Im Hinblick auf den im Grundsätzlichen unstrittigen Sachverhalt ist zur Lösung der Rechtsfrage zunächst der Wortlaut der Pauschalierungsverordnung vom 30. Dezember 1997, BGBl. II Nr. 430/97, zu interpretieren. Dieser lautet in seinem § 6 Absatz 1:

"Der Gewinn aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, aus be- und/oder verarbeiteten eigenen und zugekauften Urprodukten sowie aus dem Buschenschank im Rahmen des Obstbaues ist durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln. Bei der Ermittlung des Grundbetrages (§ 2) scheidet der auf diese Tätigkeiten entfallende Anteil des Einheitswertes aus."

In § 6 Absatz 4 leg.cit. heißt es weiters:

"Wird eine Be- und/oder Verarbeitung alleine oder zugleich mit einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb betrieben, so liegt hinsichtlich beider Betätigungen eine Unterordnung im Sinne der Abs. 2 und 3 nur dann vor, wenn die Einnahmen aus alleiniger Be- und/oder Verarbeitung 330.000 S (inklusive Umsatzsteuer) nicht übersteigen. Bei nebeneinander vorliegendem Nebenerwerb und Be- und/oder Verarbeitung ist die Unterordnung nur dann gegeben, wenn die gemeinsamen Einnahmen 330.000 S (inklusive Umsatzsteuer) nicht übersteigen ..."

Der Wortlaut der angeführten Bestimmungen lässt keinen Zweifel darüber, dass der Verordnungsgeber von einer Trennung der (land- und forstwirtschaftlichen) Urproduktion und der (gewerblichen) Be- und/oder Verarbeitung von eigenen sowie zugekauften Urprodukten ausgeht.

In der Bestimmung des § 6 Absatz 1 der Pauschalierungsverordnung führt der Verordnungsgeber die einzelnen Betätigungsmöglichkeiten nebeneinander an, was den eigenständigen Charakter der Be- und/oder Verarbeitung im Verordnungsgefüge unterstreicht.

In diese Richtung zeigt auch § 6 Absatz 3 der Verordnung, wo es heißt

"Voraussetzung für die Zurechnung der Be- und/oder Verarbeitung des Urproduktes (Abs. 1) zur Land- und Forstwirtschaft ist, dass die Be- und/oder Verarbeitung nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung steht."

Bei der Beurteilung der Unterordnung geht es auch in dieser Bestimmung um die Be- und/oder Verarbeitung des Urproduktes, nicht jedoch um das Schicksal der Urproduktion selbst. Daraus ist zu folgern, dass die Be- und/oder Verarbeitung von eigenen Urprodukten im Rahmen eines Gewerbebetriebes nicht zwangsläufig zur Folge hat, dass - von besonders gelagerten Fällen abgesehen - auch der vorgeschaltene Urproduktionsbereich zum Gewerbebetrieb wird.

Die zum Themenkreis vorliegende höchstgerichtliche Rechtssprechung weist ebenfalls in diese Richtung, wenn der Verwaltungsgerichtshof darauf abstellt, ob der Erfolg der gesamtwirtschaftlichen Tätigkeit in der Urproduktion oder im weiteren Leistungsangebot liegt und ob das weitere Leistungsangebot dazu bestimmt ist, den Absatz der selbst erzeugten Urprodukte zu fördern. Gerade letzteres erscheint im gegenständlichen Falle zweifelsfrei gegeben. Auch erscheint bei einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in einer lebensfähigen Größe von 40 ha der Erfolg der gesamtwirtschaftlichen Tätigkeit dem Grunde nach und auf Dauer gesehen sicherlich bereits in der Urproduktion gelegen (vgl. VwGH vom 27.11.2001, 97/14/0135). Auch im Erkenntnis vom 12.9.1996, 94/15/0071, geht der Verwaltungsgerichtshof von einem "seit Beginn der landwirtschaftlichen Tätigkeit" des Beschwerdeführers "darüber hinaus" betriebenen Handel mit Schafen und Lämmern aus. Als strittig wird hiebei bloß das Vorliegen eines "im Schafhandel gelegenen Gewerbebetriebes" angeführt.

Dem vom Finanzamt ins Teffen geführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21.1.1998, 97/16/0514, liegt ebenso ein anders gelagerter Sachverhalt als der im gegenständlichen Verfahren zu beurteilende zu Grunde, wie den beiden genannten Berufungsentscheidungen des unabhängigen Finanzsenates. Für den Standpunkt des Finanzamtes lässt sich daraus nichts gewinnen.

Die Betrachtung der wirtschaftlichen Tätigkeit des Bw. lässt nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates die Annahme eines einheitlichen Gewerbebetriebes nicht zu. Die Urproduktion eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes dieser Größenordnung ist für sich allein in ihrem Umfang derart abgrenzbar, dass die Annahme eines einheitlichen Gewerbebetriebes eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung des Bw. gegenüber jenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben vergleichbaren Umfangs bedeuten würde, die ihre Urprodukte auf anderen Wegen einer Verwertung zuführen.

Wenn der Bw. eine Be- und/oder Verarbeitung der von ihm urproduzierten Produkte durchführt, so bewerkstelligt er dies unstrittig in einer steuerlich als Gewerbebetrieb zu beurteilenden Form. An der Tatsache, dass der Bw. einen abgrenzbaren Urproduktionsbereich wie jeder andere Landwirt dieser Größenordnung unterhält, welcher unter die Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft fällt, vermag dies nichts zu ändern.

Der Umstand, dass der Bw. im Berufungszeitraum eine gemeinsame Einnahmen-Ausgaben-Rechnung führte, steht dieser Betrachtung nur vordergründig entgegen. Eine Trennung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erscheint jederzeit möglich. Die vom Bw. angesprochene Vorsteuer und AfA stünde ihm auch bei freiwilliger Führung von Aufzeichnungen sowie Verzicht auf die Umsatzsteuerpauschalierung zu (vgl. u.a. § 22 Abs. 6 UStG 1995). Die Erklärung des gesamten Betriebsergebnisses unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb erscheint aus Sicht der vorstehenden Überlegungen zwar als unrichtig, vermag jedoch den wahren wirtschaftlichen Gehalt des zu beurteilenden Sachverhaltes letztlich nicht zu verhüllen.

Für den gegenständlichen Berufungsfall bedeutet dies, dass der unbestritten ausschließlich im Urproduktionsbereich verwendete Traktor samt Anhänger von Kraftfahrzeugsteuer und Straßenbenützungsabgabe befreit bleiben kann.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, 30. Juni 2006