jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

# TE Vwgh Beschluss 2021/12/22 Ra 2020/15/0100

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 22.12.2021

**Index**

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

**Norm**

DurchschnittssatzV Gewinnermittlung 2010/II/471 §6 Abs2
DurchschnittssatzV Gewinnermittlung 2013/II/125 §7 Abs2
EStG 1988 §2 Abs3 Z1
EStG 1988 §21 Abs2 Z1

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn sowie die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision des J R in E, vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Steuerberater in 1220 Wien, Stadlauer Straße 39/1/Top 12, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 13. Juli 2020, Zl. RV/5100794/2019, betreffend u.a. Einkommensteuer 2012 bis 2017, den Beschluss gefasst:

**Spruch**

Die Revision wird zurückgewiesen.

Der Revisionswerber hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

1 Beim Revisionswerber, dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (R GmbH), der im Streitzeitraum zusätzlich zum Bezug als Geschäftsführer Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielte, die er in Form einer Vollpauschalierung ermittelte, wurde eine die Jahre 2012 bis 2017 umfassende Außenprüfung durchgeführt. Die Prüferin stellte fest, der Revisionswerber habe mit Übergabevertrag vom 7. November 2011 von seinen Eltern einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb übergeben erhalten. Mit 1. Jänner 2012 habe er zwei Gebäude aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen entnommen und anschließend an die R GmbH vermietet. In den Jahren 2014, 2016 und 2017 habe er zeitweise auch zwei Traktoren, zwei Einachskipper, einen Frontlader, einen Hochdruckreiniger, einen Bohrhammer und eine Motorsäge - diese Wirtschaftsgüter wurden auch im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet - an die R GmbH vermietet.

2 Im Zuge der Außenprüfung habe der Revisionswerber ein Gutachten vorgelegt, laut dem die Teilwerte der per 1. Jänner 2012 entnommenen Gebäude 44.125 € (Stallgebäude) und 53.731 € (Garage und Remise) betragen hätten. Von den Teilwerten habe der Revisionswerber im Schätzungswege ermittelte Buchwerte abgezogen, wodurch er einen

Entnahmegewinn von lediglich insgesamt 800 € errechnet habe. Die Herstellungskosten der Objekte (Stall und Garage errichtet im Jahr 1974, Remise errichtet im Jahr 1988) und die seinerzeit gewählte Nutzungsdauer habe der Revisionswerber trotz Aufforderung nicht bekanntgegeben. Der steuerliche Vertreter des Revisionswerbers habe im Zuge der Schlussbesprechung nur vorgebracht, im Jahr 1974 sei - auf Basis des damals gültigen § 7 Abs. 1 EStG und eines dazu ergangenen Erlasses - eine Nutzungsdauer von 50 Jahren gewählt worden. Die Nutzungsdauer von Gebäuden, die der Betriebsausübung von Land- und Forstwirten dienten, betrage nach Ansicht der Prüferin 33,33 Jahre. Die Gebäude seien daher bei der Entnahme aus dem Betriebsvermögen voll abgeschrieben gewesen und wiesen einen Buchwert von 0,01 € aus.

3 Die per 1. Jänner 2012 entnommenen Gebäude seien vom Revisionswerber an die R GmbH vermietet und unter Zugrundelegung einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 12 bzw. 19 Jahre abgeschrieben worden, obwohl die gesetzliche AfA bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nur 1,5% betrage. Im vorgelegten Gutachten werde für die Gebäude eine mittlere Restnutzungsdauer (ab ihrer Entnahme) von 24,47 bzw. 24,46 Jahren zu Grunde gelegt. Es werde jedoch nicht begründet, wie diese Werte ermittelt worden seien. Daher sei der gesetzliche AfA-Satz von 1,5% in Ansatz zu bringen.

4 Für die vermieteten Geräte habe der Revisionswerber Ausgangsrechnungen an die R GmbH gelegt (2014: 8.708,40 € zuzüglich 12% USt.; 2016:10.298,88 € zuzüglich 12% USt.; 2017: 12.074,88 € zuzüglich 12% USt.). Den für das Jahr 2014 verrechneten Betrag habe er bislang nicht erklärt und die in den Jahren 2016 und 2017 verrechneten Beträge habe er, gekürzt um pauschal mit 50% der Einnahmen angesetzte Betriebsausgaben, als Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlicher Nebentätigkeit deklariert, obwohl die Gerätevermietung mangels wirtschaftlicher Unterordnung keinen land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb darstelle und als Gewerbebetrieb zu qualifizieren sei.

5 Das Finanzamt folgte der Prüferin, erließ - teilweise unter Wiederaufnahme der Verfahren - entsprechende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2017.

6 Der Revisionswerber erhob gegen die im Anschluss an die Außenprüfung ergangenen Bescheide Beschwerde. Er verwies hinsichtlich der Gebäudeentnahme auf das vorgelegte Gutachten und wandte ein, die Prüferin habe zu Unrecht eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Gebäude von 33,33 Jahren angenommen. Den AfA-Sätzen, die der Revisionswerber im Rahmen der Vermietung in Ansatz gebracht habe, liege ein Gutachten zur Restnutzungsdauer der entnommenen Gebäude zugrunde. Trotzdem habe die Prüferin nur die gesetzliche AfA von 1,5% in Ansatz gebracht. Dass die Gerätevermietung keine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit darstelle, treffe ebenfalls nicht zu.

7 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde keine Folge und führte zu den Buch- bzw. Entnahmewerten der Gebäude aus, die vom Revisionswerber vorgelegten Gutachten beinhalteten keine Ausführungen zum Bauzustand der Gebäude und lieferten keine Informationen zur ursprünglichen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. Bei Garage und Remise sei - aus im angefochtenen Erkenntnis näher dargelegten Gründen - von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 20 bis 25 Jahren auszugehen. Beim Stall sei bei heutiger Bauweise ein Abschreibungszeitraum von 30 bis 50 Jahren üblich. Für im Jahr 1974 mit weitaus schlechterem Baumaterial errichtete Gebäude sei eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 50 Jahren nicht begründbar. Selbst unter der Prämisse, dass § 7 Abs. 1 EStG 1972 eine gesetzliche Nutzungsdauer von 50 Jahren normiert hätte, wäre von einer Vollabschreibung der Gebäude per 1. Jänner 2012 auszugehen, weil sich der AfA-Satz für derartige Gebäude unter dem Regime des EStG 1988 erhöht habe. Die Entnahme der Gebäude führe daher in Höhe ihres Teilwertes zu einer Erhöhung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

8 Bei Entnahme eines ursprünglich betrieblich genutzten Wirtschaftsgutes und darauf folgender außerbetrieblicher Nutzung dieses Wirtschaftsgutes (für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) stelle der Entnahmewert die Bemessungsgrundlage für die AfA dar. Nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 betrage die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung diene, 66,66 Jahre. Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer könne durch ein Gutachten erbracht werden, das auf den konkreten Bauzustand des Gebäudes eingehe und einen nachvollziehbaren Bezug zwischen Befund und angesetzter Restnutzungsdauer herstelle. Die Ermittlung einer fiktiven Gesamtnutzungsdauer, von der lediglich das Alter des

Gebäudes in Abzug gebracht werde, genüge nicht. Das vom Revisionswerber vorgelegte Gutachten enthalte keine Ausführungen zum konkreten Zustand der Gebäude, weshalb von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 66,66 Jahren auszugehen sei.

9 Eine Nebentätigkeit sei in der Regel eine gewerbliche Tätigkeit, die wegen ihres engen Zusammenhanges mit der Haupttätigkeit und wegen ihrer untergeordneten Bedeutung in dieser gleichsam aufgehe, sodass die gesamte Tätigkeit als Land- und Forstwirtschaft anzusehen sei (Hinweis auf VwGH 31.5.2011, 2008/15/0129). Die wirtschaftliche Unterordnung sei nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, wobei das Verhältnis der Umsätze ein taugliches Kriterium darstelle (Hinweis auf VwGH 21.7.1998, 93/14/0134, und 15.12.1992, 92/14/0189). Das Bundesfinanzgericht gehe davon aus, dass im Revisionsfall die Einnahmen aus der Mobilienvermietung die Umsätze aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb überstiegen. Die eigenbewirtschaftete Fläche des Revisionswerbers betrage weniger als fünf Hektar (nämlich ca. 3,6 ha), weshalb die Annahme der wirtschaftlichen Unterordnung ohne entsprechenden Nachweis nicht möglich sei. Einen Nachweis für die untergeordnete Bedeutung der Nebentätigkeit habe der Revisionswerber nicht erbracht. Hinsichtlich der Gerätevermietung liege daher ein Gewerbebetrieb und keine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit vor. Das Bundesfinanzgericht schließe sich der vom Finanzamt vorgenommenen Schätzung der damit in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben in Höhe von 12% der Einnahmen an.

10 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision, zu der das Finanzamt eine Revisionsbeantwortung erstattet hat.

11 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

12 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Ein solcher Beschluss ist gemäß § 34 Abs. 3 VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu fassen.

13 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.

14 Das Bundesfinanzgericht hat den Entnahmeteilwert (§ 6 Z 4 EStG 1988) der aus dem Betriebsvermögen entnommenen Gebäude auf der Basis eines auf den Entnahmezeitpunkt erstellten Verkehrswertgutachtens ermittelt. Den Buchwert der 1974 errichteten Gebäude (Stall und Garage) und einer 1988 errichteten „Remise“ hat es mit Null Euro (bzw. jeweils 0,01 Euro) angenommen und sich dabei darauf gestützt, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Baulichkeiten ca. 25 Jahre (bzw. für den Stall weniger als 50 Jahre) betragen habe. Für den Stall und die Garage ergebe sich ein Buchwert von Null aber selbst dann, wenn die AfA in den ersten Jahren mit 2 Prozent der Herstellungskosten und sodann für die Jahre 1989 bis 2000 gemäß § 8 Abs. 1 EStG 1988 in der Stammfassung mit 4% und ab 2001 gemäß § 8 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl I 2000/142 (vgl. § 124b Z 45 EStG 1988) mit 3% angesetzt werde.

15 Das Zulässigkeitsvorbringen wendet hiezu ein, der Entnahmeteilwert hätte nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (etwa VwGH 22.9.1992, 88/14/0088) einer „Teilwertvermutung“ zufolge mit den um die AfA verminderten Herstellungskosten angesetzt werden müssen. Hierzu genügt es, darauf zu verweisen, dass die in der Revision genannten Entscheidungen - soweit sie sich überhaupt auf die Einkommensbesteuerung beziehen - Begehren auf Teilwertabschreibungen betreffen, bei denen es also darum ging, ob der Teilwert niedriger sein kann als der Buchwert. Im Revisionsfall geht es aber darum, dass der vom Bundesfinanzgericht ermittelte Teilwert - wie für Immobilien typisch - höher war als der Buchwert.

16 Der Revisionswerber hat die entnommenen Gebäude nach ihrer Entnahme aus dem Betriebsvermögen für die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet. Bei Berechnung der AfA gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 zwecks Ermittlung der Höhe dieser Einkünfte hat das Bundesfinanzgericht die Entnahme-Teilwerte als AfA-Bemessungsrundlage herangezogen (vgl. § 6 Z 4 letzter EStG 1988). Das Zulässigkeitsvorbringen, das Bundesfinanzgericht sei davon ausgegangen, ein voll abgeschriebenes Wirtschaftsgut sei fortan von jeglicher AfA

ausgeschlossen, lässt somit keinen Bezug zum angefochtenen Erkenntnis erkennen.

17 Der Revisionswerber hat Geräte bzw. Maschinen (Traktoren, Motorsäge, etc.) an die R GmbH vermietet, bei welcher er Gesellschafter-Geschäftsführer ist. Der Revisionswerber, der sich in der Revision als „Nebenerwerbs-Landwirt“ bezeichnet, hat diese Wirtschaftsgüter auch im Rahmen seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes verwendet. Im angefochtenen Erkenntnis wurden die Einkünfte aus der Gerätevermietung als solche aus Gewerbebetrieb qualifiziert. Im Zulässigkeitsvorbringen wird eingewendet, nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stelle eine solche Nutzungsüberlassung einen „Musterfall von Vermögensverwaltung“ dar; damit wird aber in keiner Weise dargetan, dass die Einstufung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb statt als sonstige Einkünfte iSd § 29 Z 3 EStG 1988 („insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände“) den Revisionswerber in subjektiven Rechten verletzen könnte. Im Zulässigkeitsvorbringen wird weiters ausgeführt, im angefochtenen Erkenntnis seien in Zusammenhang mit der Vermietung die einkünftemindernden Aufwendungen mit lediglich 12% der Einnahmen geschätzt worden; bei der geringen Höhe dieser Aufwendungen sei „völlig ausgeschlossen, dass darin auch eine Mobilien-AfA enthalten“ sei. Da aber vom Revisionswerber nicht einmal das Alter der vermieteten Wirtschaftsgüter angeführt wird, kann mit diesem Vorbringen kein zur Zulässigkeit der Revision führender relevanter Mangel der Begründung der Schätzung des Bundesfinanzgerichts dargetan werden.

18 Das Zulässigkeitsvorbringen kann auch dahingehend zu verstehen sein, dass die Mobilienvermietung als landwirtschaftlicher Nebenerwerb iSd § 6 Abs. 2 der LuF-PauschVO 2011, BGBl II 2010/471, bzw. § 7 Abs. 2 der LuF-PauschVO 2015, BGBl II 2013/125, hätte beurteilt werden müssen.

19 Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zählen die Nebentätigkeiten (Nebenerwerbe) im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (vgl. VwGH 18.3.1992, 92/14/0019, mwN). Eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit ist eine an sich nicht land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit, die wegen ihres engen Zusammenhangs mit der Haupttätigkeit und wegen ihrer untergeordneten Bedeutung gegenüber dieser Haupttätigkeit nach der Verkehrsauffassung in dieser gleichsam aufgeht, sodass die gesamte Tätigkeit des Land- und Forstwirtes als land- und forstwirtschaftlich anzusehen ist (vgl. auch § 6 Abs. 2 der LuF-PauschVO 2011 und § 7 Abs. 2 der LuF-PauschVO 2015). Die Kriterien des engen Zusammenhanges mit der Haupttätigkeit und der untergeordneten Bedeutung müssen kumulativ vorliegen (vgl. VwGH 15.12.1992, 92/14/0189). Die wirtschaftliche Unterordnung ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen und muss sowohl hinsichtlich der Zweckbestimmung - die Nebentätigkeit darf keinen eigenständigen Tätigkeitszweck annehmen, sondern muss Ausfluss der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit sein - als auch hinsichtlich des wirtschaftlichen Umfangs vorliegen (vgl. VwGH 28.5.2019, Ra 2019/15/0014; 31.5.2011, 2008/15/0129).

20 Im Revisionsfall hat das Bundesfinanzgericht eine wirtschaftliche Unterordnung der Vermietungsbetätigung im Verhältnis zur landwirtschaftlichen Betätigung in Form der Eigenbewirtschaftung einer Fläche von ca. 3,6 ha fallbezogen ausgeschlossen und aus diesem Grund keinen landwirtschaftlichen Nebenerwerb angenommen hat. Die unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Vorliegen einer land- und forstwirtschaftlichen Nebentätigkeit einzelfallbezogen vorgenommene Beurteilung des Nichtvorliegens einer Unterordnung berührt keine grundsätzliche Rechtsfrage, weil sich das vom Bundesfinanzgericht erzielte Ergebnis jedenfalls als vertretbar erweist.

21 Die gegenständliche Mobilienvermietung kann keinesfalls als Be- oder Verarbeitungsbetrieb iSd § 6 Abs. 3 und 4 der LuF-PauschVO 2011 bzw. § 7 Abs. 3 und 4 der LuF-PauschVO 2015 qualifiziert werden.

22 Soweit die Revision die Zulässigkeit auf eine allgemeine Verletzung der Begründungspflicht stützt, ist sie zwar insoweit im Recht, als die Sachverhaltsfeststellungen und Erwägungen der Beweiswürdigung disloziert an unterschiedlichen Stellen des Erwägungsteiles des angefochtenen Erkenntnisses erfolgt sind. Die Zulässigkeit der Revision wird damit aber nicht dargetan, weil dem angefochtenen Erkenntnis noch hinreichend klar zu entnehmen ist, aus welchen Gründen das Bundesfinanzgericht von welchem Sachverhalt ausgegangen ist und welche Rechtsfolgen es daraus ableitet.

23 In der Revision werden somit keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.

24 Die Kostenentscheidung gründet sich auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-

Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 22. Dezember 2021

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2021:RA2020150100.L00

**Im RIS seit**

10.03.2022

**Zuletzt aktualisiert am**

27.04.2022

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at