

# TE Vwgh Erkenntnis 1990/11/12 89/15/0074

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 12.11.1990

## **Index**

32/04 Steuern vom Umsatz;

## **Norm**

UStG 1972 §22 Abs1;

## **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Simon und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Wetzel, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein des Schriftführers Kommissär Dr. Lebloch, über die Beschwerde der N gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat II) vom 30. März 1989, Zl. 8/9/3-BK/Hö-1989, betreffend Umsatzsteuer für 1986, zu Recht erkannt:

## **Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## **Begründung**

Die Beschwerdeführerin ist als zahnärztliche Assistentin in der Zahnarztpraxis ihres Ehegatten tätig. Sie ist Eigentümerin eines Grundbesitzes mit landwirtschaftlichen Nutzflächen im Ausmaß von 34,562 ha, forstwirtschaftlichen Grundflächen im Ausmaß von 19,2931 ha (Einheitswert zum 1. Jänner 1979 S 586.000,--) und einer Hofstelle im Ausmaß von 2512 m<sup>2</sup>, die aus einem von der Beschwerdeführerin mit ihrer Familie bewohnten, nunmehr als Grundvermögen bewerteten Wohngebäude (Einheitswert zum 1. Jänner 1979 S 169.000,--) und Wirtschaftsgebäuden besteht. Einen Großteil der landwirtschaftlichen Nutzflächen hat die Beschwerdeführerin an Landwirte aus der Umgebung verpachtet; diesen überläßt sie auch die Nutzung der übrigen (minder ertragsfähigen) landwirtschaftlichen Nutzflächen einschließlich der von Obstbäumen bestandenen Flächen durch Grasschnitt. Ihren Angaben im Abgabenverfahren zufolge erntet die Beschwerdeführerin 167 Obstbäume, die sich auf der Hofstelle benachbarten Liegenschaften im Ausmaß von ca. 1,5 ha befinden, selbst ab; das geerntete Obst verwertet sie als Speise- bzw. Mostobst für sich, ihre Familienangehörigen und Bekannte. Im Bereich der Hofstelle und dessen Umgebung hält sie 10 bis 15 Hühner. Die forstwirtschaftlichen Nutzflächen sind nicht verpachtet.

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärte die Beschwerdeführerin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von S 508.710,--. Weiters erklärte sie Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, die sie wie folgt aufschlüsselte: Für die landwirtschaftlichen Nutzflächen ergäbe die Einnahmen-Ausgabenrechnung, wobei die

Einnahmen in Pachteinnahmen von S 100.782,-- bestünden, einen Gewinn von S 79.645,61. Den auf Forstwirtschaft entfallenden Gewinn ermittelte die Beschwerdeführerin zunächst nach Durchschnittssätzen mit S 9.900,--.

Nach Vorhalt des Finanzamtes, daß der auf die forstwirtschaftlichen Nutzflächen entfallende Einheitswertanteil S 100.000,-- übersteige und daher eine Einnahmen- Ausgabenrechnung zu erstellen sei, gab die Beschwerdeführerin die Einnahmen aus Holzverkäufen mit S 24.016,30 (netto) bekannt, und beantragte, den Gewinn durch Anwendung eines Betriebsausgabenpauschales für Fremdschlägerung zu ermitteln.

Bei der Veranlagung zur Einkommen- und Umsatzsteuer stellte das Finanzamt den Gewinn aus Forstwirtschaft gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1972 mit S 12.610,-- fest. Die Einnahmen aus der Verpachtung der landwirtschaftlichen Nutzflächen behandelte das Finanzamt einkommensteuerlich als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung; vom Nettobetrag der Pachteinnahmen (S 91.620,92) schrieb es Umsatzsteuer vor.

Mit ihrer gegen den Umsatzsteuerbescheid erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, das Finanzamt habe die Pachterlöse zu Unrecht der Umsatzsteuer unterworfen; diese Umsätze fielen unter die "Regelung für pauschalierte Landwirte".

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Es vertrat die Auffassung, die Landwirtschaft sei verpachtet, seit sie im Besitz der Beschwerdeführerin sei; daher sei auch nicht anzunehmen, daß die Beschwerdeführerin den Betrieb jemals selbst führen werde. Es sei daher von einer Verpachtung des landwirtschaftlichen Teilbetriebes auszugehen; die dadurch erzielten Einkünfte stellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar.

In ihrem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte die Beschwerdeführerin vor, sie bewirtschaftete nicht verpachtungsfähige Flächen wie z.B. die sogenannten Baumgärten selbst. Daraus, daß sie den Großteil der landwirtschaftlichen Flächen verpachtet habe, lasse sich nicht ableiten, daß sie die Landwirtschaft niemals mehr selbst führen werde, da sie "altersmäßig noch nicht in Pensionsnähe" sei und die Pachtverträge jederzeit leicht gekündigt werden könnten.

Die belangte Behörde wies die Berufung als unbegründet ab. Nach Darlegung des Verfahrensganges, insbesondere der Ergebnisse der im Berufungsverfahren durchgeführten Erhebungen, vertrat die belangte Behörde im wesentlichen die Auffassung, die Verpachtung der landwirtschaftlichen Nutzflächen betreffend sei von einer Aufgabe des Teilbetriebes Landwirtschaft und damit von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszugehen. Die Pachtumsätze seien daher nicht im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes erzielt worden. Die Besteuerung habe daher nicht nach § 22 Abs. 1 UStG 1972, sondern nach den allgemeinen Vorschriften zu erfolgen.

Die vorliegende Beschwerde macht Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach § 22 Abs. 1 UStG 1972 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung wird bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, die Steuer für diese Umsätze mit 10 v.H. der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden in gleicher Höhe festgesetzt.

Daß die Beschwerdeführerin nicht (nach den Vorschriften der §§ 124, 125 BAO) buchführungspflichtig ist, ist nicht strittig. Die von der Beschwerdeführerin erzielten Einnahmen aus der Verpachtung landwirtschaftlicher Nutzflächen sind somit der Durchschnittssatzbesteuerung zu unterziehen, wenn es sich dabei um "im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführte Umsätze" handelt.

§ 22 Abs. 1 UStG 1972 stellt nicht auf die Lieferung (und den Eigenverbrauch) land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse ab, sondern auf (alle) Umsätze, die "im Rahmen" eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführt werden. Die Durchschnittssatzbesteuerung erstreckt sich daher insbesondere auch auf die Hilfs- und Nebenumsätze, die zwar zur unternehmerischen Tätigkeit im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gehören, jedoch nicht dessen eigentlichen Gegenstand bilden. Führt ein Unternehmer hingegen neben Umsätzen, die er im Rahmen seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes tätigt, auch noch andere Umsätze (etwa im Rahmen eines gewerblichen Betriebes, einer selbständigen Arbeit, einer Vermietung und Verpachtung) aus, sind die land- und forstwirtschaftlichen Umsätze bei Zutreffen der Voraussetzungen des § 22 Abs. 1 bis 4 UStG 1972 nach

Durchschnittssätzen, die anderen Umsätze hingegen nach allgemeinen Vorschriften zu versteuern (vgl. § 22 Abs. 5 UStG 1972). Selbst wenn der Verpächter land- und forstwirtschaftlicher Nutzflächen seinerseits auf ihm zur Nutzung verbleibenden (eigenen oder gepachteten) Flächen einen land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb führt, tritt somit die weitere Voraussetzung der Durchschnittssatzbesteuerung der Pachteinnahmen hinzu, daß es sich dabei um Umsätze "im Rahmen" seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes handelt; andernfalls liegen "andere Umsätze", die nach allgemeinen Vorschriften zu versteuern sind, vor.

Die Verpachtung landwirtschaftlicher Nutzflächen bildet nicht den eigentlichen Gegenstand eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Die Einnahmen daraus unterliegen somit der Durchschnittssatzbesteuerung (als "im Rahmen" des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführte Umsätze) nur dann, wenn es sich bei der Verpachtung um für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ausgeführte Hilfs- bzw. Nebengeschäfte handelt, die mit diesem im engen wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und dem Betrieb dienen bzw. ihn ergänzen. Steht bei der Verpachtung landwirtschaftlicher Nutzflächen hingegen wirtschaftlich eine Vermögensverwaltung wie bei der Vermietung und Verpachtung anderer Objekte im Vordergrund, während die den Hauptzweck eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes darstellende Nutzung des Bodens und der Verwertung der dadurch gewonnenen Erzeugnisse wirtschaftlich in den Hintergrund tritt, handelt es sich bei den Einnahmen aus der Verpachtung landwirtschaftlicher Nutzflächen nicht mehr um Umsätze "im Rahmen" des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, sondern um andere, nach allgemeinen Vorschriften zu versteuernde Umsätze.

Ein solcher Sachverhalt liegt im Beschwerdefall vor. Die Beschwerdeführerin hat den überwiegenden Teil der zu ihrem Grundbesitz gehörenden landwirtschaftlichen Nutzflächen mit einem Erlös (im Streitjahr) von S 100.782,-- verpachtet; der Grasschnitt der übrigen, minder ertragsfähigen landwirtschaftlichen Nutzflächen wird ebenfalls Dritten überlassen.

Dabei handelt es sich nicht um die Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes im ganzen (einschließlich der Gebäude, Maschinen usw.), sondern um eine sogenannte parzellenweise (Streu-)Verpachtung der Nutzflächen an mehrere Pächter, bei der die (im vorliegenden Fall als Grundvermögen bewertete) Hofstelle mit den Gebäuden beim Verpächter verbleibt (vgl. hiezu Schuhmann in Rau - Dürrwächter - Flick - Geist, Umsatzsteuergesetz § 24 Anm 35 ff; Lange in Schüle - Teske - Wendt, Kommentar zur Mehrwertsteuer § 24 Tz 28). Bei einer solchen Vorgangsweise können die Einnahmen aus der Verpachtung nur dann als im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführte Umsätze angesehen werden, wenn es sich bei der Verpachtung erkennbar um eine vorübergehende, auf Umstände des Einzelfalles, nach deren Wegfall mit der späteren Fortführung des Betriebes zu rechnen ist, zurückzuführende Maßnahme handelt, oder der Verpächter auf verbleibenden Nutzflächen eine dem Hauptzweck eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes entsprechende, wirtschaftlich ins Gewicht fallende Tätigkeit entfaltet, die die Verpachtung als mit dem Betrieb im engen Zusammenhang stehende, dienende und ergänzende Maßnahme erscheinen läßt.

Ob es sich bei der Verpachtung um eine vorübergehende, auf Umstände des Einzelfalles zurückzuführende Maßnahme handelt und die "Fortführung" des Betriebes durch den Verpächter zu erwarten ist, kann nicht allein anhand der Behauptungen des Verpächters beurteilt werden; für den provisorischen Charakter der Maßnahme und die spätere Betriebsfortführung müssen vielmehr auch objektive Umstände sprechen, deren Vorliegen der Verpächter darzutun hat. Darin, daß die belangte Behörde die von der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang vorgetragenen Argumente, sie stehe noch nicht im "Pensionsalter", die Pachtverträge könnten leicht gelöst werden, eine Minderung des Einkommens ihres Ehegatten sei nicht auszuschließen, nicht als solche Umstände gewertet hat, liegt keine Rechtswidrigkeit, weil die bloß abstrakte Möglichkeit der Aufnahme eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes keinen im Sinne der obigen Ausführungen für die spätere Betriebsfortführung sprechenden objektiven Umstand darstellt.

Ebensowenig hat die Beschwerdeführerin dargelegt, daß sie im Streitzeitraum Tätigkeiten im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes entfaltet hätte, denen gegenüber die Verpachtung als dienende bzw. ergänzende, im engen wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Maßnahme angesehen werden könnte. Die Beschwerdeführerin beruft sich in diesem Zusammenhang auf die von ihr selbst vorgenommene Obsternte und die Hühnerhaltung. Sie behauptet jedoch nicht, daß sie die dabei gewonnenen Produkte gleich einem Landwirt durch Veräußerung verwerte. In der Obsternte und Hühnerhaltung für den vornehmlich eigenen Bedarf liegt aber noch keine ins Gewicht fallende, die Eigenschaft eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes begründende Tätigkeit. Soweit die Beschwerdeführerin - im übrigen im Beschwerdeverfahren erstmals - vorbringt, selbst bei "extensiver Bewirtschaftung der Obstanlage"

wäre ein Rohertrag von S 20.000,-- erreichbar, ist ihr - abgesehen von der Unzulässigkeit neuer Tatsachen vorbringen im Beschwerdeverfahren - entgegenzuhalten, daß es nicht auf die Ertragsmöglichkeiten, sondern auf die konkrete Gestaltung des Betriebes im Streitzeitraum ankommt.

Die Beschwerdeführerin vertritt weiters (unter Berufung auf Kranich - Siegl - Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer § 22 Anm 76) die Auffassung, die Besteuerung nach Durchschnittssätzen erstrecke sich auf die Verpachtung von einzelnen zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zählenden Flächen, wenn das gesamte landwirtschaftliche Vermögen eines Betriebes verpachtet sei und nur die Forstwirtschaft vom Eigentümer selbst bewirtschaftet werde.

Bei einer solchen Fallkonstellation kann auch nach der Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes im Sinne der obigen Ausführungen die Durchschnittssatzbesteuerung von Pachteinnahmen in Betracht kommen; dies allerdings unter der weiteren Voraussetzung, daß die Verpachtung des landwirtschaftlichen Vermögens mit dem Betrieb der Forstwirtschaft im engen wirtschaftlichen Zusammenhang steht, diesem dient bzw. ihn ergänzt. Den Behauptungen der Beschwerdeführerin kann aber nicht entnommen werden, auf Grund welcher Umstände ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der parzellenweisen Verpachtung landwirtschaftlicher Nutzflächen und der Bewirtschaftung von forstwirtschaftlichen Nutzflächen (durch "Fremdschlägerung") bzw. eine dem forstwirtschaftlichen Betrieb in betriebswirtschaftlicher Hinsicht dienende oder ergänzende Funktion der Verpachtung angenommen werden könnte.

Die im Rahmen der Rechtsrüge vorgetragenen Ausführungen der Beschwerdeführerin, die landwirtschaftliche Betätigung müsse nach § 22 UStG 1972 nicht den Hauptberuf darstellen, sind ebenfalls nicht geeignet, eine unrichtige rechtliche Beurteilung durch den angefochtenen Bescheid aufzuzeigen, weil auch die belangte Behörde die Durchschnittssatzbesteuerung der Pachteinnahmen nicht vom "Hauptberuf" der Beschwerdeführerin abhängig gemacht hat.

Aus dem Umstand, daß der Beschwerdeführerin Mineralölsteuerrückvergütungen gewährt werden, ergeben sich keine Konsequenzen für die umsatzsteuerliche Behandlung ihrer Pachteinnahmen.

Von dieser Sach- und Rechtslage ausgehend haftet dem angefochtenen Bescheid keine Rechtswidrigkeit des Inhaltes an.

Soweit die Beschwerdeführerin Feststellungen darüber vermißt, daß es jederzeit möglich wäre, im Stallgebäude Vieh einzustellen und zu halten, verkennt sie, daß es im vorliegenden Zusammenhang nicht auf die abstrakte Möglichkeit einer bestimmten Bewirtschaftung, sondern auf die konkrete Gestaltung durch die Beschwerdeführerin im Streitzeitraum ankommt.

Inwiefern die von der Beschwerdeführerin an Stelle der Feststellung des angefochtenen Bescheides, der Innenhof der Hofstelle bestehe zum Großteil aus Rasen, begehrte Feststellung, wonach es sich um eine mit Fahrspuren und kahlen Stellen durchzogene Wiese handle, zu einer anderen rechtlichen Beurteilung hätte führen können, ist nicht ersichtlich. Ebenso wenig ist erkennbar, inwiefern im vorliegenden Zusammenhang von ausschlaggebender Bedeutung sein sollte, ob die zur Hofstelle gehörenden Wirtschaftsgebäude im Rahmen der Feststellung des Einheitswertes bewertet wurden oder nicht.

Soweit sich die Beschwerdeführerin gegen den vom angefochtenen Bescheid lediglich referierten Erhebungsbericht, wonach sie außerhalb der Mauern keine landwirtschaftlichen Flächen nutze, wendet und vorbringt, sie selbst bewirtschaftet die Baumgärten durch "Obstklauben" und Hühnerhaltung, ist ihr zu erwidern, daß der angefochtene Bescheid seiner rechtlichen Beurteilung ohnedies die zuletzt wiedergegebenen Sachverhaltsbehauptungen der Beschwerdeführerin zu Grunde gelegt hat (Seite 12 des angefochtenen Bescheides).

Die Beschwerde war daher als unbegründet gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206.

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1990:1989150074.X00

**Im RIS seit**

12.11.1990

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

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.  
[www.jusline.at](http://www.jusline.at)