

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Dieter Fröhlich, den Richter Mag. Christian Seywald sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Ulrike Richter und KomzLR Ing. Friedrich Nagl über die Bescheidbeschwerde vom 6.07.2015 des Bf., X1 geboren, ***Bf1-Adr*** wohnhaft, vertreten durch LBG Niederösterreich Steuerberatung GmbH, gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2009 und 2012, vom 30.06.2015 des Finanzamtes Waldviertel, StNr.: X2, nach der am 14.07.2022 unter Beiziehung der Schriftführerin Andrea Newrkla durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise stattgegeben.

Die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2012 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) betrieb in Niederösterreich eine Landwirtschaft mit Feldanbau und Tierhaltung. Der Bf. hat im Jahr 2009 und im Jahr 2012 jeweils einen Traktor aus seinem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen verkauft. Ein Veräußerungserlös aus diesen beiden Fahrzeugverkäufen wurde bei der 2009 durchgeführten Gewinnermittlung mittels Teilpauschalierung nach der LuF PauschVO 2006 (BGBl. 258/2005) und auch bei der 2012 erfolgten Gewinnermittlung mittels Vollpauschalierung nach der LuF PauschVO 2011 (BGBl. 471/2010) nicht gesondert in Ansatz gebracht.

Der Bf. hat 1996 den Traktor Fendt Favorit 512 um netto € 51.476,59 (inkl. USt € 61.771,90) neu angeschafft und diesen im Mai 2009 um € 23.000 an seine Angeh. verkauft. Im November 2003 hatte der Bf. einen gebrauchten Traktor Fendt 307, Baujahr 1993 um netto € 25.000 (brutto € 30.000) erworben und diesen im Jänner 2001 um € 18.000 an den landwirtschaftlichen Maschinenhandel, GmbH verkauft.

Im Zuge einer Betriebsprüfung (BP-Bericht vom 26.06.2015, Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 23.06.2015) wurde dieser Sachverhalt festgestellt und vom Prüfer die Auffassung vertreten, dass die erklärten Einkünfte aus land- und Forstwirtschaft um die gesamten Verkaufserlöse (2009: € 23.000 und 2012: € 18.000) zu erhöhen seien. Im Zeitpunkt des Verkaufes 2009 war der Fendt 512, Bj. 1996, bereits 13 Jahre alt und beim Verkauf des Fendt 307, Bj. 1993, im Jahr 2012 war dieser bereits 19 Jahre alt. Aus diesem Grunde seien nach Ansicht der BP die Anschaffungskosten dieser beiden Traktoren vom Bf. bereits voll abgeschrieben worden und habe der Buchwert dieser Anlagegüter Euro Null betragen, weshalb ein den Veräußerungserlös gewinnmindernder Buchwertabgang nicht zu erfassen gewesen sei.

Eine Ersatzbeschaffung im Sinne des § 12 EStG durch Kauf eines anderen beweglichen Wirtschaftsgutes für den landwirtschaftlichen Betrieb sei im Zusammenhang mit den Anlagenverkäufen 2009 und 2012 auch nicht erfolgt.

Vom Finanzamt (FA) wurden die Veranlagungsverfahren betreffend Einkommensteuer 2009 und 2012 von Amts wegen wiederaufgenommen und geänderte Einkommensteuerbescheide vom 30.06.2015 erlassen. Zur Begründung wurde auf die in der BP-Niederschrift vom 23.06.2015 und den im BP-Bericht vom 26.06.2015 enthaltenen Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen.

Der Bf. erhob durch seinen steuerlichen Vertreter (StV) mit Schreiben vom 6.07.2015, persönlich im Finanzamt am 7.07.2015 eingebracht, gegen die geänderten Einkommensteuerbescheide 2009 und 2012 vom 30.06.2015, zugestellt am 3.07.2015, rechtzeitig und formgerecht Bescheidbeschwerde, mit dem Begehren, die Erlöse aus dem Verkauf der Altmaschinen aus den Einkünften aus land- und Forstwirtschaft auszuscheiden. Zur Begründung führte der Bf. Folgendes aus:

„In der Land- und Forstwirtschaft sind Verkäufe von Altmaschinen aufgrund des ständigen technischen Fortschrittes als eine gewöhnliche Geschäftstätigkeit anzusehen. Auch die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen, welche rasche betriebliche Änderungen unabdingbar machen, bringen Entscheidungen mit sich, die technische Ausstattung eines Betriebes ständig neu anzupassen. Diese Veränderungen ziehen nicht immer eine klassische Ersatzinvestition nach sich. Die Anschaffungskosten für Maschinen sind in den letzten Jahren stark gestiegen. Dadurch haben sich immer mehr Landwirte zusammengeschlossen und Gemeinschaftsmaschinen über den Maschinenring in Form von stillen Beteiligungen

angeschafft. Dies ist auch beim Bf. im Zusammenhang mit den beiden Traktorverkäufen konkret der Fall gewesen.

Betriebswirtschaftliche Überlegungen haben viele Landwirte auch dazu bewogen bestimmte Arbeiten aus dem Betrieb auszulagern oder an Lohnunternehmer zu vergeben.

Da unter bestimmten Umständen am Gebrauchtmaschinenmarkt noch gute Preise für die Altmaschinen erzielt werden können, würde die volle Versteuerung der realisierten stillen Reserven – wie vom FA vorgenommen – zu einer den landwirtschaftlichen Betrieb gefährdenden unverhältnismäßigen Steuerbelastung führen. Die erzielten Verkaufserlöse stehen dadurch nämlich nicht mehr für moderne, betriebswirtschaftlich erforderliche Investitionen - die in wirtschaftlicher Betrachtungsweise statt der klassischen Ersatzbeschaffungen zu tätigen sind und mit diesen vergleichbar sind - zur Verfügung(insb. Maschinenringbeteiligungen, Maschinenauftragsleistungen).

Die betrieblichen Ausgaben für die Gebrauchtmaschinen erhöhen sich beträchtlich aufgrund ständiger Instandhaltungsaufwendungen. Diese Kosten konnten im Rahmen der Pauschalierung jedoch vom Bf. nicht steuerlich abgesetzt werden. Die vom FA ermittelten zusammengeballten stillen Reserven müssen aber sofort der Besteuerung mit einer eventuell höheren Progressionsstufe unterzogen werden.

Die land- und forstwirtschaftliche Pauschalierungsverordnung ermöglicht eine Gewinnermittlung nach pauschalen Grundsätzen bis zu einem Umsatz von Euro 550.000,-. Die meisten Maschinenverkäufe wären somit nach diesen Gesichtspunkten sowieso untergeordnet. Der Gesetzgeber sieht in der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung eine Steuervereinfachung vor, eine separate Besteuerung von zusammengeballten stillen Reserven aus Altmaschinenverkäufen wäre somit eine Systemdurchbrechung.

Aus diesem Grunde sind die Veräußerungserlöse aus dem Verkauf der Altmaschinen in Höhe von € 23.000 im Jahr 2009 und € 18.000 im Jahr 2012 nicht gesondert als Einnahmen anzusetzen, sondern bereits bei der Pauschalierung miterfasst.“

Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 27.07.2015, zugestellt am 28.7.2015, wurde die Beschwerde mit folgender Begründung abgewiesen:

„Sie führen einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, dessen Einkünfte für das Jahr 2009 anhand der Teilpauschalierung und für das Jahr 2012 anhand der Vollpauschalierung ermittelt wurden. Für die Jahre 2009 – 2013 wurde bei Ihnen eine Außenprüfung iSd § 150 BAO durchgeführt, bei der Feststellungen hinsichtlich der Veräußerung von Altmaschinen getroffen wurden. In der Beilage zum BP-Bericht wird ausgeführt, dass die Veräußerung von Anlagegütern nicht zu den regelmäßigen in den LuF-Betrieben anfallenden Rechtsgeschäften im Sinne des § 1 Abs. 4 LuF-PauschVO zählt und daher gesondert in Ansatz zu bringen sind.

Nach Einkommensteuerrichtlinien (EStR 2000 Rz 4175) sind Verkäufe von Altmaschinen, wenn sie im Zuge der Erneuerung des Maschinenparks erfolgen, bei der Voll- und Teilpauschalierung nicht gesondert als Einnahmen anzusetzen. Die Außerachtlassung der Erlöse bei gleichzeitiger Ersatzbeschaffung steht mit der angenommenen Anwendung des § 12 EStG im Zusammenhang. Die vom steuerlichen Vertreter vorgebrachten Argumente, wonach indirekt eine Art Ersatzbeschaffung im Rahmen von Maschinengemeinschaften erfolgte, hat auf die Anwendung der Rz 4175 keine Auswirkungen, da eine bloße entgeltliche Verschaffung der Nutzung landwirtschaftlicher Maschinen keine Anschaffung iSd § 12 EStG darstellt und somit keine Übertragung der stillen Reserven erfolgen kann.

Aus diesem Grunde wurden die Erlöse aus der Veräußerung des Traktors Fendt Favorit 512 im Jahr 2009 iHv € 23.000 und aus der Veräußerung des Traktors Fendt Favorit 307 im Jahr 2012 iHv € 18.000 den Einkünften aus LuF hinzugerechnet. Durch die Inbetriebnahme der Traktoren in den Jahren 1996, bzw. 1993 waren die beiden Anlagegüter bereits zur Gänze abgeschrieben und keine Restbuchwerte mehr zu berücksichtigen.

Der Bf. ermittelt die Einkünfte aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unter Anwendung der LuF-PauschVO. Für die beschwerdegegenständlichen Veranlagungsjahre sind zwei Pauschalierungsverordnungen zu beachten, die folgende Regelung zum Umfang der erfassten Rechtsgeschäfte und Vorgänge enthalten:

Für das Jahr 2009 ist § 1 Abs. 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF PauschVO 2006), BGBl. II Nr. 258/2005, maßgeblich:

„Durch diese Verordnung werden nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt, die auch von Artikel 25 der Richtlinie des Rates vom 13. Juni 1977, Nr. 77/388/EWG, ABl. Nr. L 145, in der jeweils gültigen Fassung erfasst sind [Zitat].“

Für das Jahr 2012 ist § 1 Abs. 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF-PauschVO 2011), BGBl. II Nr. 471/2010, relevant:

„Durch diese Verordnung werden nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt, die auch von Artikel 295 der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006, Nr. 2006/112/EG, ABl. Nr. L 347, in der jeweils gültigen Fassung, erfasst sind [Zitat].“

Zur Definition der von der Pauschalierung umfassten regelmäßigen Rechtsgeschäfte und Vorgänge verweisen die Verordnungen auf die Mehrwertsteuerrichtlinie. An die Stelle der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie ist ab 1. 1. 2007 die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom

28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie) getreten.

Die Nachfolgeregelung zu Art 25 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Artikel 295 Gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger

(1) Für die Zwecke dieses Kapitels gelten folgende Begriffsbestimmungen:

1. *landwirtschaftlicher Erzeuger ist ein Steuerpflichtiger, der seine Tätigkeit im Rahmen eines land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betriebs ausübt;*
2. *land-, forst- oder fischwirtschaftlicher Betrieb ist ein Betrieb, der in den einzelnen Mitgliedstaaten im Rahmen der in Anhang VII genannten Erzeugertätigkeiten als solcher gilt;*
3. *Pauschallandwirt ist ein landwirtschaftlicher Erzeuger, der unter die Pauschalregelung dieses Kapitels fällt;*
4. *landwirtschaftliche Erzeugnisse sind die Gegenstände, die im Rahmen der in Anhang VII aufgeführten Tätigkeiten von den land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betrieben der einzelnen Mitgliedstaaten erzeugt werden;*
5. *landwirtschaftliche Dienstleistungen sind Dienstleistungen, die von einem landwirtschaftlichen Erzeuger mit Hilfe seiner Arbeitskräfte oder der normalen Ausrüstung seines land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betriebs erbracht werden und die normalerweise zur landwirtschaftlichen Erzeugung beitragen, und zwar insbesondere die in Anhang VIII aufgeführten Dienstleistungen;*
6. *Mehrwertsteuer-Vorbelastung ist die Mehrwertsteuer-Gesamtbelastung der Gegenstände und Dienstleistungen, die von der Gesamtheit der der Pauschalregelung unterliegenden land-, forst- und fischwirtschaftlichen Betriebe jedes Mitgliedstaats bezogen worden sind, soweit diese Steuer bei einem der normalen Mehrwertsteuerregelung unterliegenden landwirtschaftlichen Erzeuger gemäß den Artikeln 167, 168 und 169 und 173 bis 177 abzugsfähig wäre;*
7. *Pauschalausgleich-Prozentsätze' sind die Prozentsätze, die die Mitgliedstaaten gemäß den Artikeln 297, 298 und 299 festsetzen und in den in Artikel 300 genannten Fällen anwenden, damit die Pauschallandwirte den pauschalen Ausgleich der Mehrwertsteuer-Vorbelastung erlangen;*
8. *Pauschalausgleich ist der Betrag, der sich aus der Anwendung des Pauschalausgleich-Prozentsatzes auf den Umsatz des Pauschallandwirts in den in Artikel 300 genannten Fällen ergibt.*

(2) Den in Anhang VII aufgeführten Tätigkeiten der landwirtschaftlichen Erzeugung gleichgestellt sind die Verarbeitungstätigkeiten, die ein Landwirt bei im Wesentlichen aus seiner landwirtschaftlichen Produktion stammenden Erzeugnissen mit Mitteln ausübt, die normalerweise in land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden.

Die Anhänge VII und VIII der Richtlinie 2006/112/EG (Mehrwertsteuersystemrichtlinie) lauten:

Anhang VII – Verzeichnis der Tätigkeiten der landwirtschaftlichen Erzeugung im Sinne des Artikels 295 Abs. 1 Nummer 4:

1. Anbau:

a) Ackerbau im Allgemeinen, einschließlich Weinbau;

b) Obstbau (einschließlich Olivenanbau) und Gemüse-, Blumen- und Zierpflanzen- und Gartenbau, auch unter Glas;

c) Anbau von Pilzen und Gewürzen, Erzeugung von Saat- und Pflanzgut;

d) Betrieb von Baumschulen.

2. Tierzucht und Tierhaltung in Verbindung mit der Bodenbewirtschaftung:

a) Viehzucht und -haltung;

b) Geflügelzucht und -haltung;

c) Kaninchenzucht und -haltung;

d) Imkerei;

e) Seidenraupenzucht; f) Schneckenzucht.

3. Forstwirtschaft.

4. Fischwirtschaft:

a) Süßwasserfischerei;

b) Fischzucht;

c) Muschelzucht, Austernzucht und Zucht anderer Weich- und Krebstiere;

Anhang VIII – Verzeichnis der landwirtschaftlichen Dienstleistungen im Sinne des Artikels 295 Absatz 1 Nummer 5:

1. Anbau-, Ernte-, Dresch-, Press-, Lese- und Einsammelarbeiten, einschließlich Säen und Pflanzen;

- 2. Verpackung und Zubereitung, wie beispielsweise Trocknung, Reinigung, Zerkleinerung, Desinfektion und Einsilierung landwirtschaftlicher Erzeugnisse;*
- 3. Lagerung landwirtschaftlicher Erzeugnisse;*
- 4. Hüten, Zucht und Mästen von Vieh;*
- 5. Vermietung normalerweise in land-, forst- und fischwirtschaftlichen Betrieben verwendeter Mittel zu landwirtschaftlichen Zwecken;*
- 6. technische Hilfe;*
- 7. Vernichtung schädlicher Pflanzen und Tiere, Behandlung von Pflanzen und Böden durch Besprühen;*
- 8. Betrieb von Be- und Entwässerungsanlagen;*
- 9. Beschneiden und Fällen von Bäumen und andere forstwirtschaftliche Dienstleistungen.*

Der Verkauf von maschinellen Anlagsgütern des Betriebsvermögens ist weder den Erzeugertätigkeiten iSd Anhangs VII der Richtlinie 2006/112/EG (Mehrwertsteuersystemrichtlinie) noch den landwirtschaftlichen Dienstleistungen iSd Anhangs VIII der Richtlinie 2006/112/EG (Mehrwertsteuersystemrichtlinie) zuzuordnen. Diese Verkaufstätigkeiten zählen somit nicht zu den regelmäßigen Rechtsgeschäften und Vorgängen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes und sind gemäß § 1 Abs. 4 der LuF-PauschVO nicht von der Pauschalierung erfasst.

Dieser rechtlichen Würdigung stehen die Ausführungen in EStR 2000, Rz 4175, wonach Verkäufe von Altmaschinen im Zuge der Erneuerung des Maschinenparks (gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte) durch die Vollpauschalierung erfasst und die Einnahmen nicht gesondert anzusetzen sind, nicht entgegen. Ergänzend wird in Rz 4175 der EStR nämlich ausgeführt, dass die nicht zu versteuernden stillen Reserven der Altmaschinen den Buchwert der ersatzbeschafften Maschinen entsprechend kürzen. Die Einnahmen aus dem Verkauf von Altmaschinen sind demnach nur deshalb nicht im Rahmen der Voll- bzw. Teilpauschalierung gesondert zu erfassen, da in Anwendung der Bestimmung des § 12 EStG die Übertragung der aufgedeckten stillen Reserven auf die ersatzbeschaffte Maschine unterstellt wird. Erfolgen keine Ersatzbeschaffungen, ist die Übertragung der stillen Reserven gemäß § 12 EStG nicht möglich und die Einnahmen aus den Verkäufen von Altmaschinen sind gesondert als Einnahmen zu erfassen.

Diese Rechtsauffassung wird von der herrschenden Meinung untermauert (vgl. u.a. Böck in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, 31. El, § 17 Anm 95):

„Weder bei der Vollpauschalierung noch bei der Teilpauschalierung anzusetzen sind nach Rz 4175 EStR 2000 Verkäufe von Altmaschinen im Zuge der Erneuerung des Maschinenparks. UE handelt es sich hier nicht um - regelmäßig in den Betrieben anfallende Rechtsgeschäfte und Vorgänge - (§ 1 Abs 4 LuF PauschVO 2006), sodass entgegen dem Wortlaut des ersten Satzes von Rz 4175 EStR 2000 diese Vorgänge nicht von der Pauschalierung erfasst sind (bis zum 2. EStR-Wartungserlass 2005 zählten die EStR 2000 etwa Entschädigungen für enteignete Wirtschaftsgüter generell - richtigerweise - zu den nicht mit der Pauschalierung erfassten Einnahmen). Die EStR 2000 nehmen hier vielmehr eine – u.E. zutreffende - Schätzung außerhalb der Pauschalierung gelegener Vorgänge vor, bei denen in der Regel den Einnahmen gleich hohe Ausgaben gegenüberstehen werden. Soweit es zu einer „Überzahlung“ kommt, ist diese Einnahmen wirksam zu erfassen [Zitat].“

Der gesonderten Erfassung der Einnahmen aus den Verkäufen von Altmaschinen stehen die Beschwerdeausführungen, wonach veränderte Rahmenbedingungen nicht immer zu Ersatzinvestitionen führen, sondern Gemeinschaftsmaschinen angeschafft oder Arbeiten an Lohnunternehmer ausgelagert werden, nicht entgegen. In all diesen Fällen kommt es eben zu keinen Ersatzbeschaffungen durch den Steuerpflichtigen, auf die eine Übertragung der durch die Verkäufe aufgedeckten stillen Reserven iSd § 12 EStG erfolgen könnte.

In der Beschwerdebegründung wird weiters ausgeführt, dass die realisierten stillen Reserven aus dem Erlös von Altmaschinen einer hohen Steuerbelastung unterliegen und den Landwirten eventuell dadurch ein Schaden entstehen könne, weil diese Erlöse nicht mehr zur Gänze für andere betriebswirtschaftlich sinnvollere Investitionsprojekte als eine Ersatzbeschaffung verwenden werden können. Dem ist zu entgegnen, dass die durch Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens aufgedeckten stillen Reserven bei allen Unternehmen - auch bei Einkünften aus selbständiger Arbeit und Einkünften aus Gewerbebetrieb, deren Gewinne anhand einer Bilanzierung, bzw. vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt werden - die Gewinne der jeweiligen Betriebe erhöhen und der Einkommensteuer zu unterziehen sind.

Nur unter den Voraussetzungen des § 12 EStG kann eine sofortige Besteuerung der aufgedeckten stillen Reserven durch deren Übertragung auf ein neu angeschafftes Wirtschaftsgut (und Kürzung der Anschaffungskosten des neuen Wirtschaftsgutes) oder Bildung einer Übertragungsrücklage vermieden werden. Eine Benachteiligung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe durch die Besteuerung der stillen Reserven in jenen Fällen, in denen keine rechtskonforme Ersatzbeschaffung getätigt wurde und eine Übertragung der stillen Reserven iSd § 12 EStG nicht möglich ist, kann nicht erkannt werden.

In der Beschwerdebegründung wird abschließend angemerkt, der Gesetzgeber sieht in der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung eine Steuervereinfachung vor und eine

separate Besteuerung von zusammengeballten stillen Reserven von Altmaschinenverkäufen wäre eine Systemdurchbrechung. Diesen Ausführungen ist insoweit zuzustimmen, als die land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnungen eine vereinfachte Ermittlung der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben ermöglichen soll. Der Gesetzgeber und der Verordnungsgeber haben der Anwendung der vereinfachten Einkünfteermittlung jedoch Grenzen auferlegt. Eine dieser Grenzen ist im § 1 Abs. 4 der LuF-PauschVO normiert, wonach diese Verordnungen nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigen. Zur Abgrenzung der regelmäßigen Rechtsgeschäfte und Vorgänge nimmt der Verordnungsgeber auf Art. 295 der Mehrwertsteuerrichtlinie Bezug. Der Verkauf von Altmaschinen ist nicht unter die in Art 295 der Mehrwertsteuerrichtlinie angeführten Tätigkeiten einzuordnen, womit die Verkäufe von Altmaschinen nicht von den LuF-PauschVO erfasst sind. Eine Systemdurchbrechung durch die Berücksichtigung der in den Verordnungen vorgesehen Grenzen der Anwendbarkeit der pauschalen Gewinnermittlung kann nicht erblickt werden.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.“

Gegen die BVE wurde fristgerecht der Vorlageantrag vom 5.5.2015 eingebracht. Das FA hat mit Vorlagebericht vom 12.08.2015 die Beschwerde mitsamt den Verwaltungsakten dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorgelegt.

In der mündlichen Verhandlung vom 14.07.2022 wurde von der Parteien Folgendes vorgebracht:

Der StV änderte das Beschwerdebegehren und beantragte der Beschwerde teilweise stattzugeben. Der Einwand, dass ein Veräußerungserlös aus dem Verkauf der maschinellen Betriebsanlagen sowohl bei der landwirtschaftlichen Vollpauschalierung (im Jahr 2012) als auch der Teilpauschalierung (im Jahr 2009) bereits miterfasst sei und daher nicht gesondert in Ansatz zu bringen sei, werde im Lichte der Rechtsprechung des VwGH und der herrschenden Meinung nicht mehr aufrecht gehalten. Allerdings wird neu vorgebracht und eingewandt, dass die beiden Traktoren im Betrieb des Bf. eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von jeweils 15 Jahren gehabt hätten und daher im Veräußerungszeitpunkt noch entsprechende Restbuchwerte vorhanden gewesen wären, um welche die Veräußerungserlöse zu vermindern seien.

Der im März 2003 erworbene neue Traktor Fendt 512 habe beim Verkauf 2009 somit noch einen Restbuchwert von zumindest € 5.147,55 gehabt (netto AK € 51.476,59, AfA/ND 15 J. = € 3.431,77 x RestND 1,5 = € 5.147,55). Wenn die Bruttoanschaffungskosten inkl. der USt herangezogen werden, betrage der Restbuchwert € 6.177,19. Bei dem im Jahr 2003 um netto € 25.000 gekauften Gebrauchstraktor, Fendt 307 habe der Restbuchwert im Verkaufszeitpunkt 2012 € 10.000 betragen (AfA/ND 15 J. = € 1.666,66 x RestND 6 Jahre, bzw. RBW € 12.000 bei Abstellen auf die Bruttoanschaffungskosten von € 30.000).

Zudem werde geltend gemacht, dass der Bf. im Jahr 2012 eine Seilwinde um € 4.500 angeschafft habe und auf die Anschaffungskosten dieses beweglichen Wirtschaftsgutes die aufgedeckten stillen Reserven gemäß § 12 EStG übertragen werden. Der Veräußerungsgewinn 2012 sei daher auch um diesen steuerfreien Betrag zu vermindern.

Unter Berücksichtigung der dargelegten Restbuchwerte der beiden Traktoren und der nachgewiesenen Ersatzbeschaffung im Jahr 2012 über € 4.500, ergeben sich somit entsprechend geringere Veräußerungsgewinne aus den Anlagenverkäufen als vom FA in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angesetzt wurde. Das BFG möglicher Beschwerde insofern teilweise stattgegeben.

Vom Finanzamt wurde die Verringerung des Veräußerungsgewinnes aus dem Anlagenverkauf im Jahr 2012 um die Anschaffungskosten für die Seilwinde von € 4.500 im Sinne des § 12 EStG anerkannt. Die Abgabenbehörde vertrat jedoch die Auffassung, dass für die Ermittlung des Restbuchwertes auf eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für Traktoren von 12 Jahren ab ihrer Erstzulassung abzustellen sei. Der den Veräußerungsgewinn mindernde Restbuchwert der beiden Anlagegüter ergebe sich somit aus dem Abzug der AfA von den Anschaffungskosten für jedes Jahr der Nutzung im Betrieb des Bf. bei einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 12 Jahren ab ihrer Erstzulassung. Diese betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für Traktoren entspreche auch den deutschen AfA-Tabellen.

Vom steuerlichen Vertreter des Bf. wurde der Ansatz einer Nutzungsdauer von 15 Jahren für die beiden Traktoren damit begründet, dass sich im Betriebsvermögen des Bf. noch weitere Traktoren befunden haben. Aus diesem Grund und im Hinblick auf die konkrete Größe der Landwirtschaft des Bf., die wesentlich unter der durchschnittlichen Betriebsgröße deutscher Landwirtschaften liegt, haben die Traktoren eine deutlich geringere Einsatzzeit pro Jahr zu leisten gehabt, sodass eine betriebsindividuelle Nutzungsdauer von 15 Jahren als zutreffend anzusehen sei.

Die Steuerberatungskanzlei sei auf die Land- und Forstwirtschaft besonders spezialisiert und vertrete daher eine Vielzahl von landwirtschaftlichen Betrieben. Es werde von der Kanzlei bei der Erstellung der Abgabenerklärungen üblicher Weise bei vergleichbaren betrieblichen Verhältnissen für die Traktoren eine Nutzungsdauer von 15 Jahren herangezogen, auch dann wenn eine kürzere Nutzungsdauer steuertaktisch vorteilhafter wäre. Bei dem Fahrzeug Fendt 512 handelt es um einen leistungsstarken Großtraktor. Dieser ist nicht für den alltäglichen Einsatz bestimmt, sondern wird in der Regel für die großflächigen Feldarbeiten eingesetzt. Die Anschaffungskosten von € 51.477 im Jahr 1996 sind für einen landwirtschaftlichen Betrieb in der Größe wie beim Bf. von einer erheblichen Höhe, sodass auch diese Umstände eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 15 Jahren plausibel erscheinen lassen. Weiters wurde dargelegt, dass auch Leasinggesellschaften bei der

Finanzierung von Traktoren in ihrem Rechenwerk ebenfalls idR von einer betriebsindividuellen Nutzungsdauer von 15 Jahren ausgehen würden.

Im Übrigen habe der Bf. in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Verkauf der Altmaschinen, deren Maschineneinsatz durchaus in einer geeigneten Weise ersetzt werden müssen. Wie bereits in der Beschwerde ausgeführt, sei der Ersatz dieses Maschineneinsatzes aber nicht durch eine Ersatzbeschaffung im Sinne des § 12 EStG erfolgt, sondern auf andere Weise aufgebracht worden, insbesondere durch gemeinschaftliche Nutzung in der Rechtsform einer stillen Beteiligung an solchen landwirtschaftlichen Fahrzeugen über den Maschinenring. Da diese Art der Ersatzes des notwendigen Maschineneinsatzes vom FA aber nicht anerkannt wurde, seien dazu vom Bf. auch keine weiteren Nachweise mehr vorgelegt worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Auf Grund der bezugshabenden Akten und den Parteivorbringen steht fest, dass der Bf. in den Streitjahren 2009 und 2012 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt hat, wobei 2009 der Gewinn mittels Teilpauschalierung nach der LuF PauschVO 2006 und im Jahr 2012 der Gewinn mittels Vollpauschalierung nach der LuF-PauschVO 2011 ermittelt wurde.

Der Bf. hat aus dem landwirtschaftlichen Anlagevermögen im Jahr 2009 einen Traktor Fendt 512 um € 23.000 verkauft, den er als Neufahrzeug im März 1996 um netto € 51.476,59 erworben hat. Im Jänner 2012 hat der Bf. den Traktor Fendt 307 um € 18.000 verkauft. Diesen Traktor, Baujahr 1993, hat er gebraucht 11/2003 erworben.

Im Jahr 2012 hat der Bf. eine Seilwinde um € 4.500 für seinen landwirtschaftlichen Betrieb als Anlagevermögen anschafft.

2. Beweiswürdigung

Das Bundesfinanzgericht hat Beweis erhoben durch Einsicht in den vorgelegten Verwaltungsakt und Würdigung der Parteivorbringen. Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ist durch die aktenkundigen Dokumente und die Parteivorbringen nachgewiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

Strittig ist die Frage, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe ein Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf der Traktoren den durch Teilpauschalierung nach der LuF PauschVO 2006 im Jahr 2009

und den durch Vollpauschalierung nach der LuF PauschVO 2011 im Jahr 2012 ermittelten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft hinzuzurechnen ist.

§ 1 Absatz 4 der LuF-PauschVO 2006 lautet:

„Durch diese Verordnung werden nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt, die auch von Artikel 25 der Richtlinie des Rates vom 13. Juni 1977, Nr. 77/388/EWG, ABl. Nr. L 145, in der jeweils gültigen Fassung erfasst sind.“

§ 1 Absatz 4 der LuF-PauschVO 2011 lautet:

„Durch diese Verordnung werden nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt, die auch von Artikel 295 der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006, Nr. 2006/112/EG, ABl. Nr. L 347, in der jeweils gültigen Fassung erfasst sind.“

In den Einkommensteuerrichtlinien, Rz 4175 wird ausgeführt, dass Verkäufe von Altmaschinen im Zuge der Erneuerung des Maschinenparks sowohl durch die Vollpauschalierung als auch die Teilpauschalierung erfasst sind und daher nicht gesondert als Einnahmen anzusetzen seien. Dabei sei jedoch zu beachten, dass die nicht versteuerten stillen Reserven der Altmaschinen den Buchwert der ersatzbeschafften Maschinen entsprechend kürzen.

In den EStR 2000, Rz 3861a und 3861b wird zum An- und Verkauf von Maschinen eines voll- oder teilpauschalierten Landwirtes und der Möglichkeit der Bildung eines steuerfreien Betrages gemäß § 12 EStG 1988 folgende Rechtsauffassung mitgeteilt:

„Eine Übertragung stiller Reserven (Bildung eines steuerfreien Betrages nach § 12 EStG 1988) ist bei Anwendung der LuF PauschVO 2006 sowie der LuF-PauschVO 2011 nicht möglich. Die LuF-PauschVO 2006 sowie die LuF-PauschVO 2011 sieht - vom Nebenerwerb abgesehen - für die Gewinnermittlung hinsichtlich der verschiedenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebszweige ausschließlich eine Voll- oder Teilpauschalierung vor. Gemäß § 1 Abs. 1 der LuFPauschVO 2006, bzw. LuF-PauschVO 2011 ist die Anwendung der Verordnung bloß auf einzelne Betriebszweige oder einzelne betriebliche Tätigkeiten unzulässig. Im Hinblick darauf kommt für Steuerpflichtige, die von der LuF-PauschVO 2006, bzw. von der LuF-PauschVO 2011 Gebrauch machen, die Übertragung stiller Reserven (Bildung eines steuerfreien Betrages) nicht in Betracht, weil es zu einer steuerlichen Erfassung der unversteuert gebliebenen stillen Reserve infolge der Pauschalierung nicht mehr kommen kann.

Bei Anwendung der LuF-PauschVO 2006, bzw. LuF-PauschVO 2011 sind von der Pauschalierung die regelmäßig im Betrieb anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge erfasst. Im Unterschied zu der in größeren zeitlichen Abständen erfolgenden Erneuerung des Maschinenparks, die in den Anwendungsbereich der LuF-PauschVO 2006, bzw. LuF-PauschVO 2011 fällt (siehe dazu

Rz 4175), stellt die Veräußerung und Anschaffung von Grundstücken kein regelmäßiges Rechtsgeschäft dar (siehe Rz 4157a).“

Von Böck in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG, 31. EL, § 17 Anm. 95, Seite 107 wird die Widersprüchlichkeit der in den EStR 2000 (Rz. 4175 sowie Rz. 3861a, 3861b) vertretenen Rechtsauffassung aufgezeigt: Anlagenverkäufe aller Art, also auch von Altmaschinen sind keine regelmäßigen im landwirtschaftlichen Betrieb anfallenden Rechtsgeschäfte und sind daher gemäß § 1 Abs. 4 LuF PauschVO 2006, bzw. LuF PauschVO 2011 nicht von der Pauschalierung erfasst. Vielmehr sei in den EStR bei den außerhalb der Pauschalierung gelegenen Betriebsvorgänge eine sachgerechte Schätzung vorgesehen, indem den Einnahmen aus den Altmaschinenverkäufen idR Ausgaben in gleicher Höhe gegenüberstehen. Aus diesem Grunde würden lt. den EStR diese außerordentlichen Verkaufsgeschäfte von Altmaschinen zu keiner Erhöhung der nach Durchschnittssätzen ermittelten Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft führen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH gehören zu den typischerweise nicht regelmäßig vorkommenden Vorgängen, die also von der Durchschnittssatzbesteuerung nicht erfasst und damit abgegolten sind, etwa die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens (VwGH, 30.01.1990, 89/14/0143 mit Hinweis auf VwGH, 01.12.1981, 81/14/0036). Nach einhelliger Rechtsmeinung umfasst die Gewinnermittlung land- und forstwirtschaftlicher Einkünfte nach Durchschnittssätzen nicht außergewöhnliche Erträge aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 5. Aufl., Seite 558, 13.4 mwH auf VwGH, 20.12.1982, 1266/80; VwGH, 18.10.2007, 2006/14/0053 sowie UFS, 12.01.2009, RV/1360-L/07, ebenso Ruppe, Notariatszeitung 1/1985, Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 21 Tz 2.3, und Hofstätter/Reichel, III B, § 17 Tz 4.2).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH und der herrschenden Meinung steht eindeutig fest, dass die Verkäufe der beiden Traktoren kein regelmäßig im landwirtschaftlichen Betrieb anfallendes Rechtsgeschäft iSd § 1 Abs. 4 LuFPauschVO 2006 und LuF PauschVO 2011 darstellen. Die Gewinne aus außerordentlichen Rechtsgeschäften und Vorgängen sind neben den Durchschnittssätzen gesondert zu erfassen (VwGH, 18.10.2007, 2006/14/0053).

Deshalb ist im nächsten Schritt zu beurteilen, nach welchen Regeln ein aus den Verkäufen der landwirtschaftlichen Maschinen allenfalls erzielter Veräußerungsgewinn zu ermitteln ist. Insbesondere stellt sich die Frage, der Anwendbarkeit des § 12 EStG (Bildung eines steuerfreien Betrages) und ob der abgegangene Buchwert der verkauften Anlagegüter nach der Bestimmung des § 6 Z. 1 iVm § 7 EStG zu ermitteln ist, obwohl die konkrete Höhe der Absetzungen für Abnutzungen der Betriebsanlagen sowohl bei der Vollpauschalierung als auch der Teilpauschalierung keine Bedeutung für das Ergebnis der Gewinnermittlung hat. Auf letzterer Überlegung beruhen offensichtlich die EStR 2002, Rz. 3861a, wonach die Bildung

eines steuerfreien Betrages gemäß § 12 EStG bei Gewinnermittlung nach der LuF PauschVO 2006, bzw. LuF PauschVO 2011 nicht möglich ist, weil es zu einer steuerlichen Erfassung der unversteuert gebliebenen stillen Reserven infolge der Pauschalierung nicht kommen könne. Ähnlich gelagert auch die Meinung von Böck, in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG, 31. EL, § 17 Anm. 95, Seite 107, wonach bei Verkäufen von landwirtschaftlichen Altmaschinen idR in gleicher Höhe wie der erzielte Veräußerungserlös die kausalen Betriebsausgaben zu schätzen seien. Ist der Buchwert der Anlagegüter im Verkaufszeitpunkt mit dem Teilwert zu ermitteln, wird sich idR ein geschätzter Veräußerungsgewinn von Euro Null aus dem Verkauf landwirtschaftlicher Altmaschinen ergeben und das entspräche im Ergebnis der in den EStR, Rz 4175 vertretenen Auffassung.

Ob die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen eine eigenständige Gewinnermittlungsart darstellt oder im Zusammenhang mit der Gewinnermittlung nach § 4 EStG steht, wird sowohl in der Judikatur als auch im Schrifttum unterschiedlich beurteilt (Mayr/Brameshuber in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹, § 17 Tz. 49 und Tz 92):

„In der älteren Rechtsprechung verneint der VwGH bei der Vollpauschalierung jeden Zusammenhang mit den im EStG vorgesehenen anderen Gewinnermittlungsarten (E 28.4.1967, 89/67, 1967, 134 oder E 28.6.1965, 542/64, 1965, 161): „Die Pauschalierung kann mit den grundsätzlichen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (§ 4 und § 6 EStG) über die Ermittlung des Gewinnes durch Betriebsvermögensvergleich und über den Bilanzen- und Wertzusammenhang nicht in Zusammenhang gebracht werden“; ebenso E 4.2.1966, 709/64, 1966, 101). In einem späteren Erkenntnis (E 19.4.1988, 87/14/0080, 1988, 480) schließt der VwGH aus der Durchschnittssatzverordnung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe, dass die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen „in vereinfachter Weise zu einem der Einnahmen-Ausgabenrechnung annähernd vergleichbaren Ergebnis - und nicht zu einem grundlegend differierenden Ergebnis - führen soll. Bei den Entscheidungen, die den Wechsel der Gewinnermittlungsart betreffen, geht der VwGH davon aus, dass der Pauschalierung die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 zugrunde liegt. Mit der Pauschalierung sind alle dem Kalenderjahr wirtschaftlich zurechenbare Gewinne erfasst (E 10.9.1980, 12/80, 1981, 113).

Bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen ist daher zu unterscheiden: Die Vollpauschalierung von Land- und Forstwirtschaft wird als Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 gesehen (vgl. Gewinn-Durchschnittssatz nach § 2 LuF-PauschVO). Für die Teilpauschalierung ist die jüngere Rechtsprechung des VwGH zur Basispauschalierung heranzuziehen, wonach eine eigenständige Gewinnermittlungsart, die auf den Grundsätzen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung basiert, vorliegt.“

Daraus ergibt sich nach Auffassung des BFG, dass bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß der LuF PauschVO 2006, bzw. LuF PauschVO 2011 auch eine den Grundsätzen des § 7 EStG entsprechende durchschnittliche Absetzung für Abnutzung

maschineller Betriebsanlagen enthalten ist, sodass beim Verkauf von Altmaschinen der abgegangene Buchwert unter Berücksichtigung dieser Bestimmung zu ermitteln ist. Ansonsten würden durch eine Aufwertung der Anlagegüter über den Restbuchwert nach § 7 EStG die Betriebsausgaben zweimal in Abzug gebracht werden: bei der Durchschnittssatzbesteuerung und bei der Ermittlung des außerordentlichen Verkaufserlöses.

Der als Betriebsausgabe in Abzug zu bringende Restbuchwert errechnet sich somit idR aus den Anschaffungskosten für das Wirtschaftsgut abzüglich der während seiner Nutzung im Betrieb angefallenen AfA. Die Höhe der jährlichen AfA ergibt sich aus der nach den konkreten, individuellen Verhältnissen im Betrieb zu ermittelnden betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer gemäß § 7 EStG ($AK : ND = AfA$).

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines abnutzbaren Wirtschaftsgutes richtet sich nach der Art und dem Grad der Verwendung im Betrieb des Steuerpflichtigen (VwGH, 10.10.1978, 483, 631/78; 28.05.2002, 98/14/0169). Die Nutzungsdauer kann daher für gleichartige Wirtschaftsgüter von Betrieb zu Betrieb abweichen (VwGH, 24.06.2003, 99/14/0015).

Wenngleich für Traktoren steuerlich eine Nutzungsdauer von 12 Jahren angesetzt werden kann (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.8.2001], § 7 Anm. 9), entspricht es der Erfahrung des Wirtschaftslebens, dass vor allem bei kleineren Betrieben von einer längeren betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer auszugehen ist. Die ÖKL-Richtwerte nehmen bei Traktoren eine Nutzungsdauer von 16,6 bzw. 17 Jahren (7.500 Betriebsstunden) an (siehe ÖKL-Richtwerte 2004, Seite 6). Diese Nutzungsdauer wird im Regelfall den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen (vgl. UFS, 22.09.2009, RV/1407-W/07).

Die Gesamtbetriebsstunden der Traktoren wurden bei der 2015 durchgeführten Außenprüfung im Zusammenhang mit der Feststellung nicht versteuerter Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf der beiden Anlagegüter im Jahr 2009 und 2012 nicht erhoben und wurden auch vom Finanzamt im Ermittlungsverfahren zur Erlassung der BVE nicht festgestellt. Im Zeitpunkt der Entscheidung der Beschwerde durch das BFG waren diese Informationen nicht mehr zu erlangen.

Die in der mündlichen Verhandlung vom StV vorgetragene Begründung, weshalb für den 1996 neu angeschafften Großtraktor Fendt 512 im Hinblick auf seine Einsatzintensität im Betrieb des Bf. eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 15 Jahren anzunehmen ist, war widerspruchsfrei und plausibel. Dieser Ansatz steht auch im Einklang mit der Rechtsprechung des BFG (UFS) und war daher zu bestätigen.

Beim Kauf gebrauchter Wirtschaftsgüter ist der AfA-Berechnung die noch zu erwartende tatsächliche Nutzungsdauer zugrunde zu legen, unabhängig von der Nutzungsdauer des Vorgängers oder dem Alter des Wirtschaftsgutes. Entscheidend ist allein der Zustand im Zeitpunkt der Anschaffung und die Art und der Grad der Verwendung des gebrauchten

Wirtschaftsgutes im Betrieb des Steuerpflichtigen für die Einschätzung der betriebsindividuellen Nutzungsdauer (VwGH, 27.06.1978, 2116/77).

Der Bf. hat 11/2003 einen Gebrauchstraktor, Fendt 307 LSA, Baujahr 1993, Betriebsstunden: unbekannt, um € 30.000 inkl. USt gekauft und diesen rund 8 Jahre später im Jänner 2012 um € 18.000 wieder verkauft. Bereits aus der daraus hervorgehenden Werthaltigkeit des Traktors kann geschlossen werden, dass das Fahrzeug im Zeitpunkt des Erwerbes vollständig serviciert und in einem sehr guten Zustand war. Der Umstand, dass das Geschäft unter Einbindung eines landwirtschaftlichen Maschinenhändlers erfolgte, indiziert ebenfalls einen generalüberholten Zustand des Traktors im Ankaufszeitpunkt.

Auch der hohe Wiederverkaufspreis nach einer rund 8-jährigen Nutzung im Betrieb des Bf. ist ein Hinweis, dass das Fahrzeug im Betrieb des Bf. offensichtlich nicht überdurchschnittlich eingesetzt worden ist. Diese stimmt mit den Angaben des Bf über Hofgröße und dem Vorhandensein noch anderer Traktoren im Betrieb überein.

Die Bemessung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von Gebrauchstraktoren nach einem starren Schema durch Heranziehung der deutschen AfA-Tabellen und ausgehend von der Erstzulassung des Fahrzeuges, wie das Finanzamt argumentiert, entspricht nicht der herrschenden Rechtsprechung. Dem Ansatz einer Nutzungsdauer von 15 Jahren beim Erwerb des 10 Jahre alten Gebrauchstraktors – ohne dass der Stpfl. dafür wesentliche Sachverhalte, wie die Betriebsstunden im Erwerbs- und Verkaufszeitpunkt offenlegt – wird vom BFG aber auch nicht gefolgt. Auf Grund der aufgezeigten Umstände erscheint jedoch eine 10-jährige Nutzungsdauer für den 2003 erworbenen Gebrauchstraktor durchaus plausibel und in hohem Maße wahrscheinlich.

Der Restbuchwert des 2009 verkauften Traktors Fendt 512 wird somit durch Abzug der während der Verwendung angefallenen AfA unter Zugrundelegung einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 15 Jahren ermittelt. Beim 2003 erworbenen Gebrauchstraktor ergibt sich der Restbuchwert im Verkaufszeitpunkt 2012 durch Abzug der AfA von den Anschaffungskosten unter Annahme einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 10 Jahren.

Da land- und forstwirtschaftliche Unternehmer gemäß § 22 UStG sowohl im Rahmen der Umsatzsteuerpauschalierung als auch bei Option zur Regelbesteuerung zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, ist die beim Kauf der Traktoren enthaltene Umsatzsteuer nicht Bestandteil der Anschaffungskosten. Die AfA war daher auf Basis der Nettoanschaffungskosten für die beiden landwirtschaftlichen Nutzfahrzeuge zu berechnen.

Die Jahres-AfA für den Traktor Fendt 512 beträgt somit € 3,431,77 (AK € 51.476,59/ND 15 J.) und für den Traktor Fend 307 € 2.500 (AK € 25.000/ND 10 J.).

Wie bereits ausgeführt basiert die Durchschnittssatzbesteuerung gemäß § 17 Abs. 4 EStG auf den Grundsätzen einer Gewinnermittlung nach § 4 EStG. Da die Veräußerung von Anlagevermögen durch die LuF-PauschVO nicht erfasst ist, führt sie zur steuerwirksamen Auflösung der sich angesammelten stillen Reserven. § 12 Abs. 1 EStG schließt es nicht aus, diese stillen Reserven auf im Jahr der Veräußerung angeschaffte oder hergestellte Anlagegüter des landwirtschaftlichen Betriebes zu übertragen (vgl. Mühlehner, Hoffstätter/Reichel, EStG-Komm., 60. Lf., § 12 Tz. 59).

Die durch den Traktorverkauf 2012 aufgedeckte stille Reserve war daher – entsprechend dem vom StV im Beschwerdeverfahren gestellten Antrag - auf die Anschaffungskosten für eine Seilwinde von € 4.500 gemäß § 12 Abs. 1 EStG zu übertragen und der aus dem Veräußerungsgeschäft ermittelte Gewinn um diesen Betrag zu vermindern.

Damit ergibt sich folgende Berechnung der Bemessungsgrundlagen:

Veranlagung ESt 2009	Euro	Euro
Verkauf Fendt 512, 5/2009, VK-Preis		23.000,00
Anschaffungskosten, 3/1996	51.476,59	
- kumulierte AfA bei 13,5 Jahre Nutzung (AK € 51476,59/ND 15 J. = Jahres-AfA € 3.431,77)	46.328,93	
- Buchwert Fendt 512, 5/2009		5.147,66
Veräußerungsgewinn lt. BFG		17.852,34
Einkünfte aus Land- u. Fortswirtschaft lt. Erkl.		51.639,80
+ Veräußerungsgewinn/Traktor Fendt 512		17.852,34
Einkünfte aus Land- u. Fortswirtschaft 2009 lt. BFG		69.492,14

(Tabelle 1)

Veranlagung ESt 2012		
Verkauf Fendt 317, 1/2012		18.000,00
Anschaffungskosten, 11/2003	25.000,00	
- kumulierte AfA bei 9 Jahre Nutzung (AK 25.000/ND 10 J. = Jahres-AfA € 2.500)	22.500,00	
- Buchwert Fendt 512, 5/2009		2.500,00
- Steuerfreier Betrag gem. § 12 EStG (Seilwinde)		4.500,00
Veräußerungsgewinn lt. BFG		11.000,00
Einkünfte aus Land- u. Fortswirtschaft lt. Erkl.		14.702,62
+ Veräußerungsgewinn/Traktor Fendt 307		11.000,00
Zwischensumme Einkünfte aus Land- u. Fortswirtschaft 2009 lt. BFG		25.702,62
- Gewinnfreibetrag gem. § 10 EStG, 13%		3.341,34
Einkünfte aus Land- u. Fortswirtschaft lt. BFG		22.361,28

(Tabelle 2)

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Eine explizite Rechtsprechung des VwGH, nach welchen Regeln der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf landwirtschaftlicher Altmaschinen den nach Durchschnittssätzen ermittelten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft hinzuzurechnen ist, liegt nicht vor. Nicht entschieden ist insbesondere, ob für diese gesonderte Gewinnermittlung die Bestimmungen des § 7 EStG heranzuziehen ist oder der Teilwert des Anlagegutes im Verkaufszeitpunkt maßgebend ist und ob die Steuerbegünstigung des § 12 EStG bei in diesen Fällen der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen anzuwenden ist. Aus diesem Grunde war die Revision für zulässig zu erklären.

Beilage: 2 Berechnungsblätter f. Est 2009 und Est 2012

Wien, am 24. August 2022