

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Senatsvorsitzenden Mag. Erich Schwaiger, den Richter Mag. Patrick Brandstetter sowie die fachkundigen Laienrichter Dr. Johannes Dock und Christine Höll, LL.M. oec. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KRW Kärnten Steuerberatungsgesellschaft mbH, Hausergasse 31, 9500 Villach, über die Beschwerde vom 29. August 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 28. Juli 2022 betreffend Einkommensteuer 2016, Einkommensteuer 2017, Einkommensteuer 2018 und Einkommensteuer 2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 23. März 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin Hasenöhl Sabine zu Recht:

I. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Zuständigkeit

Die Beschwerde fällt in das Fachgebiet FE6 – Einkommensteuer und damit in die Zuteilungsgruppe 7001.

Auf Basis der gültigen Geschäftsordnung wurde die Beschwerde unter Berücksichtigung des Antrages auf Entscheidung durch den Senat der Gerichtsabteilung 7004-1 zur Entscheidung zugewiesen.

Verfahrensgang

Das Finanzamt Österreich nahm bei der beschwerdeführenden Partei eine Außenprüfung gem. § 147 BAO betreffend unter anderem die Einkommensteuer für die Jahre 2016 bis 2019 vor. Im diesbezüglichen Bericht vom 29. Juli 2022 über das Ergebnis der Außenprüfung hielt das Finanzamt Österreich fest, dass die beschwerdeführende Partei ihre Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft hinsichtlich der Jahre 2011 bis 2015 mittels Teilpauschalierung und ab dem Jahr 2016 mittels vollständiger Einnahmen-Ausgabenrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt habe. Den landwirtschaftlichen Betrieb habe die beschwerdeführende Partei von den Eltern zu einem unangemessen niedrigen Pachtzins gepachtet und habe sie für diverse Güter des Anlagevermögens, welche auf dem Konto mit der Bezeichnung „Einbringung AV“ mit einer AfA-Bemessungsgrundlage iHv EUR 151.545,36 verbucht worden seien, ua. jährliche Abschreibungsbeträge geltend gemacht.

In Bezug auf das verbuchte Anlagevermögen führte das Finanzamt Österreich im Bericht sodann aus, dass die jährliche Absetzung für Abnutzung auch bei Inanspruchnahme der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung von der pauschalen Gewinnermittlung umfasst sei. Ein gesonderter Ansatz der Absetzung für Abnutzung sei daher bei Anwendung der pauschalen Gewinnermittlung nicht zulässig. Bei einem Wechsel von der pauschalen Gewinnermittlung zur vollständigen Einnahmen- Ausgabenrechnung seien für die Ermittlung des Restbuchwertes des Anlagevermögens stets die gesetzlichen AfA-Sätze zu Grunde zu legen. Die Absetzung für Abnutzung könne somit lediglich für jene Wirtschaftsgüter in Frage kommen, die noch nicht abgeschrieben bzw. von der beschwerdeführenden Partei neu angeschafft worden seien. Vorgebrachte Zeitwerte seien jedenfalls irrelevant. Die Abschreibungsbeträge seien entsprechend zu kürzen.

Infolge dieser Feststellungen verfügte das Finanzamt Österreich mit Bescheide vom 28. Juli 2022 die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren betreffend die Jahre 2016 bis 2019 und setzte sie mit Bescheide vom gleichen Datum die Einkommensteuer der beschwerdeführenden Partei für die Jahre 2016 bis 2019 unter Berücksichtigung der Feststellungen aus dem Außenprüfungsverfahren erneut fest.

Gegen diese Einkommensteuerbescheide vom 28. Juli 2022 brachte die beschwerdeführende Partei am 29. August 2022 Beschwerde ein und begründete sie diese zusammengefasst dergestalt, dass im vorliegenden Fall land- und forstwirtschaftliche Maschinen vorliegen würden und diese Wirtschaftsgüter auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben seien. Eine gesetzliche Abschreibungsdauer, wie es das Finanzamt Österreich vermeine, gebe es hinsichtlich dieser Wirtschaftsgüter nicht.

Zudem gehe die Finanzverwaltung weiters davon aus, dass diese Wirtschaftsgüter bereits seit längerer Zeit abgeschrieben worden seien und der Restbuchwert EUR 0,01 betrage. Dieser Argumentation könne nicht gefolgt werden, denn sonst wäre es unmöglich, dass diese

Wirtschaftsgüter einen hohen positiven Verkehrswert hätten. Dieser Verkehrswert sei auch von verschiedenen Firmen bestätigt und von der Finanzverwaltung in keinsten Weise in Frage gestellt worden. Die Werte seien daher in Ordnung und seien diese positiven Verkehrswerte ein Beweis dafür, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter länger sei, als wie von Finanzverwaltung angenommen.

In weiterer Folge wurde diese Beschwerde vom Finanzamt Österreich mit Beschwerdevorentscheidung vom 23. November 2022 als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt Österreich begründete diese Entscheidung damit, dass sich die Wirtschaftsgüter teilweise bereits seit Jahrzehnten im Betrieb befunden hätten. Diese Wirtschaftsgüter seien im Zuge der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung abgeschrieben worden und könne daher nur der noch vorhandene Restwert angesetzt werden.

Darüber hinaus wies das Finanzamt Österreich darauf hin, dass die streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter keiner gesetzlichen Nutzungsdauer unterworfen worden seien, sondern sei deren jeweilige Nutzungsdauer geprüft worden.

In Reaktion auf diese Beschwerdevorentscheidung begehrte die beschwerdeführende Partei mit Anbringen vom 22. Dezember 2022 die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und beantragte sie in diesem Schriftsatz die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie eine Entscheidung durch den Senat.

Mit Vorhalt vom 12. Jänner 2023 forderte das Bundesfinanzgericht die beschwerdeführende Partei unter anderem zur Beantwortung der Fragen auf, wie für bestimmte aufgelistete Wirtschaftsgüter die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ermittelt wurde und ob bestimmte aufgelistete Wirtschaftsgüter jenes Inventar darstellen, das im schriftlichen Pachtvertrag vom 09. März 2011 genannt wurde.

Mit Schriftsatz vom 03. Februar 2023 führte die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei in Bezug auf diese Fragen aus, dass bei der Ermittlung der Nutzungsdauer der Maschinen eine erfolgte bzw. zu erfolgende geänderte Bewirtschaftung beachtet worden sei. Aus diesem Grund sei daher die Nutzungsdauer dieser Maschinen nicht mit der Nutzungsdauer der anderen Maschinen gleichzusetzen.

Darüber hinaus seien die im Vorhalt vom 12. Jänner 2023 unter Punkt 4 aufgelisteten Wirtschaftsgüter von der beschwerdeführenden Partei grundsätzlich gepachtet worden. Allerdings wäre unter Umständen zu überprüfen, ob diese Wirtschaftsgüter im Sinne des Einkommensteuergesetzes nicht übergeben worden seien.

Diese Vorhaltsbeantwortung vom 03. Februar 2023 wurde dem Finanzamt Österreich mit Schriftsatz vom 08. Februar 2023 zur Kenntnis gebracht.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 23. März 2023 brachte die beschwerdeführende Partei ergänzend vor, dass die vom Finanzamt Österreich angesetzte Restbuchwerte betreffend die Wirtschaftsgüter, die von der beschwerdeführenden Partei ab Beginn der Pacht angeschafft worden seien, nicht mit den Werten übereinstimmen würden, die durch einen Landmaschinenhändler bestätigt worden seien. Es seien daher die vom Landmaschinenhändler bestätigten Werte für die Ermittlung der Absetzung für Abnutzung heranzuziehen.

In Bezug auf die gepachteten Wirtschaftsgüter führte die beschwerdeführende Partei im Rahmen der mündlichen Verhandlung aus, dass sie Besitzer dieser Wirtschaftsgüter, aber nicht zivilrechtlicher Eigentümer sei, da die Hofübergabe durch die Eltern noch nicht endgültig geklärt sei. Allerdings könne die beschwerdeführende Partei aufgrund einer mündlichen Zusage der Eltern, die im zeitlichen Nahebereich des Abschlusses des Pachtvertrages im Jahr 2011 erfolgt worden sei, sämtliche gepachteten Wirtschaftsgüter jederzeit frei veräußern und stehe der Veräußerungserlös der beschwerdeführenden Partei zu. Diese Zusage sei dem Bruder ***B***, der Schwester ***S***, dem Onkel ***O*** sowie der Mutter bekannt.

Festgestellter Sachverhalt

Die Eltern der beschwerdeführenden Partei nutzten die Liegenschaft(en) vlg. ***Liegenschaft*** im Ausmaß von 141,2190 ha bis zum 01. Jänner 2011 im Rahmen ihres land- und forstwirtschaftlichen Betriebs. Ab 01. Jänner 2011 verpachteten die Eltern der beschwerdeführenden Partei diese Liegenschaft(en) samt den zu diesen Liegenschaften gehörenden Baulichkeiten sowie dem lebenden und toten Inventar an ebenjene gegen einen jährlichen Pachtzins in Höhe von EUR 300 auf unbestimmte Zeit.

Im Fall eines Ablaufs der Pacht trifft die beschwerdeführende Partei die Verpflichtung, die übernommenen Inventargegenstände gleichwertig rückzustellen, wobei die natürliche Abnutzung hierbei Berücksichtigung findet. Allfällige unvermeidbare Differenzen sind durch die beschwerdeführende Partei durch einen Geldbetrag auszugleichen.

Dieser vorerst mündlich abgeschlossene Pachtvertrag wurde am 09. März 2011 verschriftlich und sowohl dem Finanzamt, als auch der Grundverkehrskommission, als auch der Sozialversicherungsanstalt der Bauern zur Kenntnis gebracht.

Die nachfolgend aufgelisteten Wirtschaftsgüter wurden von den Eltern der beschwerdeführenden Partei angeschafft und sind diese Bestandteil des gepachteten Inventars.

Bezeichnung	Anschaffungsdatum
Muli Reform 565/G/SL	01.12.1998
Metrac G5 226.050.002	31.07.2003
Kreiselheuer Pöttinger	15.09.2005
Holzspalter Posch Hydro-Combi	24.04.1998
Jauchenfass Vakutec	01.06.2000
Wiesenegge Wölfleder	01.01.1999
Anhänger Brantner Kipper	28.09.1984
Kreissäge	08.03.1988
Sägewerk	13.03.1996
Kompressor	14.08.1986
Motorsäge Jonsered	01.01.1994
Motorsäge Stihl 07	01.01.1999
Motorsäge Stihl MS 170	01.01.2000
Hoftank Diesel	25.06.2001
Schrotmühle	01.01.1993
Schweißgerät	01.01.0199
Häcksler Eppeler	25.06.1992
Butterkübel	20.01.1997
Kühlzelle	09.03.2000

Seit Beginn des Pachtverhältnisses schaffte die beschwerdeführende Partei unter anderem folgende Wirtschaftsgüter an.

Bezeichnung	Anschaffungsdatum	Anschaffungskosten (Netto)
Traktor Valtra 6200-4 (BJ: 2005)	01.09.2011	35.714,29
Frontlader Quicke Y 56 MC 4	23.11.2011	8.750,00
Seilwinde Krpan 8 EHS 2M	05.12.2011	5.416,67
Motormäher Rapid Swiss Typ 1612	28.07.2015	12.333,33
Milchkühlaggregat	24.06.2013	500,00
Winkelschleifer	01.01.2015	150,00

Im Zeitraum 2011 bis 2015 ermittelte die beschwerdeführende Partei ihren Gewinn aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb anhand einer Teilpauschalierung.

Im Jahr 2016 wechselte die beschwerdeführende Partei ihre Gewinnermittlungsart auf eine vollständige Einnahmen-Ausgabenrechnung und berücksichtigte sie hierbei eine Absetzung für Abnutzung als Betriebsausgabe betreffend die nachfolgend aufgelisteten Wirtschaftsgüter. Als Bemessungsgrundlage für die Abschreibungsbeträge zog die beschwerdeführende Partei Zeitwerte der Wirtschaftsgüter zum Zeitpunkt 2016 heran und schätzte sie deren (Rest)Nutzungsdauer ab dem Jahr 2016.

Bezeichnung	Anschaffungsdatum	Zeitwert im Jahr 2016	Nutzungsdauer ab 2016 (Jahre)
Traktor Valtra 6200-4	01.09.2011	38.000 ,00	5
Frontlader Quicke Y 56 MC 4	23.11.2011	10.000,00	4
Seilwinde Krpan 8 EHS 2M	05.12.2011	6.000,00	4
Motormäher Rapid Swiss Typ 1612	28.07.2015	7.893,34	7

Muli Reform 565/G/SL	01.12.1998	40.000,00	5
Metrac G5 226.050.002	31.07.2003	35.000,00	5
Kreiselheuer Pöttinger	15.09.2005	750,00	2
Holzspalter Posch Hydro-Combi	24.04.1998	500,00	2
Jauchenfass Vakutec	01.06.2000	500,00	2
Wiesenegge Wölfleder	01.01.1999	500,00	2
Anhänger Brantner Kipper	28.09.1984	500,00	2
Kreissäge	08.03.1988	200,00	2
Sägewerk	13.03.1996	9.500,00	5
Kompressor	14.08.1986	100,00	2
Motorsäge Jonsered	01.01.1994	100,00	2
Motorsäge Stihl 07	01.01.1999	1,00	0
Motorsäge Stihl MS 170	01.01.2000	50,00	1
Hoftank Diesel	25.06.2001	100,00	2
Milchkühlaggregat	24.06.2013	100,00	2
Schrotmühle	01.01.1993	250,00	2
Winkelschleifer	01.01.2015	100,00	2
Schweißgerät	01.01.0199	500,00	2
Häcksler Epele	25.06.1992	200,00	2
Butterkübel	20.01.1997	200,00	2
Kühlzelle	09.03.2000	500,00	2

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen in Bezug auf das Pachtverhältnis beruhen auf dem zwischen den Eltern der beschwerdeführenden Partei als Verpächter und der beschwerdeführenden Partei als Pächter am 01. Jänner 2011 mündlich abgeschlossenen Pachtvertrag, der mit Vertrag vom 09. März 2011 zusätzlich noch verschriftlicht wurde.

Die Feststellung, dass die in der ersten Tabelle im Sachverhalt angeführten Wirtschaftsgüter von den Eltern der beschwerdeführenden Partei angeschafft wurden und Bestandteil des an die beschwerdeführende Partei verpachteten Inventars sind, hat ihre Grundlage in der Vorhaltsbeantwortung vom 03. Februar 2023.

Insoweit die beschwerdeführende Partei in einer mündlichen Zusage der Eltern, wonach sie als Pächter der gepachteten Wirtschaftsgüter ebenjene frei veräußern könne und ihr der daraus erzielte Erlös zustehe, die Grundlage für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an diesen Wirtschaftsgütern auf sie zu erkennen vermeint, ist anzumerken, dass es sich hierbei um eine Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen handelt. Dies bedingt, dass die von der beschwerdeführenden Partei vorgebrachte mündliche Vereinbarung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs im Bereich des Steuerrechtes nur dann Anerkennung finden kann, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind.

- Die Vereinbarung muss nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen.
- Sie muss einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben.
- Sie wäre unter fremden Dritten zu den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden.

Darüber hinaus muss die tatsächliche Erfüllung des Vertrages in Einklang mit den vorgenannten Voraussetzungen erfolgen (*Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG* (20. Lfg 2018). § 2, Rz. 160ff).

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien kommt Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung zu (VwGH vom 11.05.2005, 2001/13/0209).

Die von der beschwerdeführenden Partei in der mündlichen Verhandlung vorgebrachte mündliche Zusage der Eltern hält einer Überprüfung anhand dieser vom Verwaltungsgerichtshof in seiner ständigen Rechtsprechung aufgestellten Kriterien allerdings nicht stand. Zum einen fehlt es dieser mündlichen Zusage an einer ausreichenden Publizität, geht doch der Bekanntheitsgrad dieser Zusage über den engsten Familienkreis nicht hinaus, während hingegen der schriftliche Pachtvertrag dem Finanzamt, der Grundverkehrskommission sowie der Sozialversicherungsanstalt der Bauern angezeigt wurde.

Zum anderen liegt hinsichtlich dieser mündlichen Zusage kein klarer, eindeutiger und zweifelsfreier Inhalt vor, da diese mündliche Zusage in Widerspruch zu den Verpflichtungen der beschwerdeführenden Partei aus dem Pachtvertrag steht. Während nämlich nach der mündlichen Zusage der Eltern die beschwerdeführende Partei über die gepachteten Wirtschaftsgüter frei verfügen könne und ihr der Erlös aus einem Verkauf dieser Wirtschaftsgüter zustehe, verpflichtete sich die beschwerdeführende Partei im Pachtvertrag nach Ablauf der Pacht die gepachteten Inventargegenstände rückzustellen bzw. diesbezügliche etwaige unvermeidbare Differenzen durch Geldbeträge auszugleichen.

An dieser Stelle ist zusätzlich anzumerken, dass die mündliche Zusage nach den Ausführungen der beschwerdeführenden Partei im zeitlichen Nahebereich zum Abschluss des Pachtvertrages getätigt worden sei. Die Zusage wurde allerdings nicht in den schriftlichen Pachtvertrag aufgenommen bzw. wurde die im Pachtvertrag vereinbarte, aber in Widerspruch zu dieser Zusage stehende Verpflichtung der beschwerdeführenden Partei, die gepachteten Inventargegenstände nach Ablauf der Pacht wieder rückzuführen, nicht geändert.

Obendrein hält die mündliche Zusage der Eltern vor dem Hintergrund des Grundgedankens des Interessensgegensatzes sowie des Bestrebens auf jeweiliger Vorteilsmaximierung einem Fremdvergleich nicht stand. Es ist unter fremden Dritten als ausgeschlossen anzusehen, dass ein Verpächter als zivilrechtlicher Eigentümer einem fremden Dritten als Pächter hinsichtlich der verpachteten Inventargegenstände die freie Verfügungsmacht einräumt, für den Fall des Verkaufs des Inventars durch den Pächter auf den Erlös verzichtet und hierfür keinerlei Gegenleistung von Seiten des Pächters erhält. Solch eine Vereinbarung hat ausschließlich eine Vermögenseinbuße auf Seiten des Verpächters sowie eine Maximierung des Vermögensvorteils auf Seiten des Pächters zur Auswirkung und hätte eine fremder Dritter als Verpächter, der auf die Vermehrung seines eigenen Vermögens abzielt, eine solche Vereinbarung nicht getroffen.

In Anbetracht dieser Ausführungen zeigt sich, dass die behauptete mündliche Zusage der Eltern der beschwerdeführenden Partei keine der vom Verwaltungsgerichtshofs entwickelten Kriterien für die Anerkennung im Bereich des Steuerrechtes erfüllt. Folglich ist die beschwerdeführende Partei mangels einer steuerlich anzuerkennenden Vereinbarung zwischen ihr und den Eltern nicht als wirtschaftlicher Eigentümer der gepachteten Wirtschaftsgüter anzusehen.

Die Tabelle bezüglich der Wirtschaftsgüter hinsichtlich derer im Rahmen der Gewinnermittlung ab 2016 eine Absetzung für Abnutzung berücksichtigt wurde sowie die Ermittlung der Absetzungsbeträge durch die beschwerdeführende Partei basieren auf dem Anlageverzeichnis der beschwerdeführenden Partei zum Stand 02/2016.

Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Gem. § 7 Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I 400/1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (lineare Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Voraussetzung für die Berechtigung zur Geltendmachung der Absetzung für Abnutzung ist das Vorliegen von zumindest wirtschaftlichen Eigentum. Mieter und Pächter sind im Regelfall nicht wirtschaftlicher Eigentümer der gemieteten bzw. gepachteten Wirtschaftsgüter und kommt ihnen folglich keine Berechtigung zur Geltendmachung der Absetzung für Abnutzung zu. Hinsichtlich selbst angeschaffter oder hergestellter Wirtschaftsgüter können Mieter und Pächter hingegen durchaus eine Absetzung für Abnutzung geltend machen (*Sabine/Stefanie in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (21. Lfg 2020), § 7, Rz. 10).

Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, ersatzweise der Teilwert bei einer Einlage bzw. Entnahme oder die fiktiven Anschaffungskosten im Falle einer unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes aus betrieblichen Anlass.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist die nach objektiven Merkmalen bestimmte Zeitspanne, während derer bei vernünftigem Wirtschaften eine Nutzung des Wirtschaftsgutes zu erwarten ist. Die Nutzungsdauer bemisst sich folglich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung und ist diese betriebsindividuell unter Berücksichtigung der Art und dem Grad der Verwendung im Betrieb zu ermitteln (*Sabine/Stefanie in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (21. Lfg 2020), § 7, Rz. 42).

Die Abschreibung für Abnutzung beginnt in der Regel mit der Inbetriebnahme (betrieblicher Verwendung oder Nutzung) des Wirtschaftsgutes. Dies erschließt sich aus der gesetzlich vorgesehenen Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die „Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung“ (*Sabine/Stefanie in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (21. Lfg 2020), § 7, Rz. 31). Bei der land- und forstwirtschaftlichen Teilpauschalierung ist die Absetzung für Abnutzung als regelmäßiger Vorgang von der Pauschalierung umfasst (*Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (19. Lfg 2017), § 21, Rz. 154/1).

Angesichts der obigen Ausführungen ergibt sich für den beschwerdegegenständlichen Fall zum einen, dass der beschwerdeführenden Partei keine Berechtigung zur Geltendmachung einer Absetzung für Abnutzung in Bezug auf jene Wirtschaftsgüter zukommt, die sie von ihren Eltern gepachtet hat. Als Pächterin ist die beschwerdeführende Partei nämlich weder zivilrechtlicher noch wirtschaftlicher Eigentümer dieser Wirtschaftsgüter.

Zum anderen ist die beschwerdeführende Partei allerdings hinsichtlich jener Wirtschaftsgüter, die sie selbst angeschafft hat, als zivilrechtlicher Eigentümer durchaus berechtigt, eine Absetzung für Abnutzung geltend zu machen. Hierbei gilt es aber anzumerken, dass nach dem Wortlaut des § 7 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 die tatsächlichen Anschaffungskosten dieser Wirtschaftsgüter die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Absetzung für Abnutzung darstellen und nicht etwaige Zeitwerte. Lediglich für den Fall eines unentgeltlichen Erwerbes eines Wirtschaftsgutes aus betrieblichen Anlass sieht § 6 Z 9 lit. b EStG 1988 vor, dass die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des Empfanges des Wirtschaftsgutes als Anschaffungskosten für den Empfänger gelten. Ein solcher Vorgang liegt im hier zu beurteilenden Fall jedoch nicht vor.

An dieser Stelle ist ebenso auf § 6 Z 1 EStG 1988 hinzuweisen, wonach abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen ist.

Bis 2015 erfolgte die Gewinnermittlung durch die beschwerdeführende Partei anhand der Teilpauschalierung (§ 9 Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (Land- und Forstwirtschaft-Pauschalierungsverordnung 2015 – LuF-PauschVO 2015), BGBl. II Nr. 125/2013 idGF). Die Betriebsausgaben sind dabei im Regelfall mit einem Durchschnittssatz von 70% der diesen Betriebsausgaben gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen.

Die Pauschalierung stellt entweder eine Form der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 oder der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 dar (Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (19. Lfg 2017) Wechsel der Gewinnermittlungsart Rz 423/1). Die Absetzung für Abnutzung ist dabei als regelmäßiger Vorgang von der Pauschalierung erfasst und kann nicht gesondert angesetzt werden. Das gilt – im Ergebnis - wohl auch für eine außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abschreibung (vgl. Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (19. Lfg 2017) Gewinnermittlung Rz 154/1).

Die hier angewendete Betriebsausgabenpauschalierung gilt dementsprechend als Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, die sich von der ab 2016 angewendeten vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nur dadurch unterscheidet, dass die Betriebsausgaben bis 2015 pauschal und ab 2016 mit den tatsächlichen Werten in Abzug gebracht werden. Mit dem Wechsel auf

eine vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im Jahr 2016 kam es weder zu einem Wechsel des wirtschaftlichen Eigentums an den Wirtschaftsgütern noch zu einem Wechsel der Gewinnermittlungsart (§ 4 Abs. 3 EStG 1988). Dementsprechend waren die Buchwerte des Anlagevermögens aus der Zeit der Pauschalierung fortzuführen und enthält das Einkommensteuergesetz 1988 keine Grundlage für eine etwaige Aufwertung von abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bei einem Wechsel von Teilpauschalierung auf vollständige Einnahmen-Ausgabenrechnung.

Aber auch im Fall eines Wechsels der Gewinnermittlungsart sieht § 4 Abs. 10 EStG 1988 nur vor, dass es durch Zu- und Abschläge auszuschließen ist, dass Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) entweder nicht oder doppelt berücksichtigt werden bzw. dass sonstige Änderungen der Gewinnermittlungsgrundsätze mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsart berücksichtigt werden. Die Ermittlung eines Übergangsgewinns bzw. Übergangverlustes iSd § 4 Abs. 10 EStG 1988 hat in solch einem Fall nach § 8 LuF-PauschVO 2015 hingegen zu unterbleiben (vgl. Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (19. Lfg 2017) Gewinnermittlung, Rz 120). Folglich kommt es mangels einer gesetzlichen Grundlage auch bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart, gleich wie bei einem Wechsel von Teilpauschalierung auf vollständige Einnahmen-Ausgabenrechnung, zu keiner allfälligen Aufwertung des abnutzbaren Anlagevermögens. Es erübrigt sich daher darauf einzugehen, wie nahe an der Realität sich die von der beschwerdeführenden Partei angesetzten Zeitwerte bewegen. Auffällig daran ist jedenfalls, dass diese bei den 2011 angeschafften Wirtschaftsgütern höher sind als die fast fünf Jahre zurückliegenden und nachgewiesenen tatsächlichen Anschaffungskosten.

In Bezug auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der angeschafften Wirtschaftsgüter ist auszuführen, dass das Bundesfinanzgericht der ursprünglichen Schätzung der beschwerdeführenden Partei folgt, zumal weder es die Abgabenbehörde vermochte, eine allfällige Fehlerhaftigkeit dieser Schätzung aufzuzeigen, noch etwaige sonstige Umstände vorliegen, die eine Abkehr von dieser Schätzung bedingen würden. Allerdings ist entgegen der Vorgehensweise der beschwerdeführenden Partei die Nutzungsdauer der angeschafften Wirtschaftsgüter ab dem Zeitpunkt der Inbetriebnahme zu bemessen und nicht ab dem Zeitpunkt des Wechsels auf eine vollständige Einnahmen-Ausgabenrechnung im Jahr 2016. Zur Ermittlung der Gesamtnutzungsdauer wurde daher die von der beschwerdeführenden Partei ab dem Jahr 2016 geschätzte Restnutzungsdauer der Wirtschaftsgüter übernommen und die Jahre ab Inbetriebnahme bis zum Jahr 2016 addiert. Dies ergibt die nachfolgenden Nutzungsdauern.

	Traktor	Frontlader	Seilwinde
Jahre ab Inbetriebnahme bis 2016	5	5	5
Restnutzungsdauer ab 2016	5	4	4
Gesamtnutzungsdauer	10	9	9

	Motormäher	Milchkühlaggregat	Winkelschleifer
Jahre ab Inbetriebnahme bis 2016	1	3	1
Restnutzungsdauer ab 2016	7	2	2
Gesamtnutzungsdauer	8	5	3

An diesem Punkt muss betreffend den Traktor noch hervorgehoben werden, dass dieser von der beschwerdeführenden Partei gebraucht erworben wurde und dessen Baujahr 2005 ist. Betrachtet man die Gesamtnutzungsdauer des Traktors unter Zugrundlegung der von der beschwerdeführenden Partei selbst gewählten Restnutzungsdauer, dann hat dies eine Gesamtnutzungsdauer von 16 Jahre zur Folge.

Die Beträge an Absetzung für Abnutzung für die von der beschwerdeführenden Partei selbst angeschafften Wirtschaftsgüter gestalten sich vor dem Hintergrund der bisherigen Ausführungen sodann folgendermaßen.

		AK	ND	AfA
Traktor Valtra	01.09.2011	35.714,29	10	3.571,43
Frontlader	23.11.2011	8.750,00	9	972,22
Seilwinde	05.12.2011	5.416,67	9	601,85
Motormäher	28.07.2015	12.333,33	8	1.541,66
Milchkühlaggregat	24.06.2013	500,00	5	100,00
Winkelschleifer	01.01.2015	150,00	3	50,00

Diese Beträge sind in den Jahren 2016 bis 2019 wie folgt zu berücksichtigen.

	2016	2017	2018	2019
Traktor Valtra	3.571,43	3.571,43	3.571,43	3.571,43
Frontlader	972,22	972,22	972,22	972,22
Seilwinde	601,85	601,85	601,85	601,85
Motormäher	1.541,66	1.541,66	1.541,66	1.541,66
Milchkühlaggregat	100,00	100,00	50,00	-
Winkelschleifer	50,00	50,00	-	-
Summe	6.837,17	6.837,17	6.737,17	6.687,17

Stellt man diese Beträge an Absetzung für Abnutzung jenen nachfolgenden Beträgen an Absetzung für Abnutzung gegenüber, die das Finanzamt im Rahmen der Veranlagung infolge des Ergebnisses der Außenprüfung berücksichtigte, führt dies zu einer Differenz. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft waren daher im Ausmaß dieser Differenz anzupassen und führte dies zur Änderung der bekämpften Bescheide.

	AfA laut FA			
	2016	2017	2018	2019
Traktor Valtra	3.571,43	3.571,43	3.571,43	3.571,43
Frontlader	875,00	875,00	875,00	875,00
Seilwinde	541,67	541,67	541,67	541,67
Motormäher	1.541,67	1.541,67	1.541,67	1.541,67
Milchkühlaggregat	-	-	-	-
Winkelschleifer	-	-	-	-
Summe	6.529,76	6.529,76	6.529,76	6.529,76

Differenz	-307,41	-307,41	-207,41	-157,41
Eink. LuF laut FA (vor GFB)	-14.159,87	-11.874,75	-1.653,41	4.932,36
Eink. LuF laut BFG (vor GFB)	-14.467,28	-12.182,16	-1.860,82	4.774,95

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 Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist aus den nachfolgenden Gründe nicht zulässig.

Zum einen entspricht es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, dass nur dem zivilrechtlichen bzw. dem wirtschaftlichen Eigentümer Berechtigung zur Geltendmachung der Absetzung für Abnutzung zukommt, und wird von dieser Rechtsprechung im gegenständlichen Erkenntnis nicht abgegangen.

Zum anderen hat der Gesetzgeber mit § 7 EStG 1988 eine klare Rechtslage in Bezug auf die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Absetzung für Abnutzung, der Bemessung der Nutzungsdauer sowie den Beginn ebenjener geschaffen und liegen hierzu keine Auslegungsschwierigkeiten vor.

Salzburg, am 11. April 2023