



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der C, Landwirte, D, vertreten durch E, F, vom 5. Juli 2001 gegen die Bescheide des G vom 5. Juni 2001 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1997, 1998, 1999 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1997, 1998, 1999 wird Folge gegeben.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber (Bw.) sind Landwirte und führen gemeinsam einen landwirtschaftlichen Betrieb.

In den Jahren 1995 und 1996 ermittelten sie den Gewinn aus der Landwirtschaft gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft, BGBl II 1997/107.

Mit 1.1.1997 wechselten die Bw. die Form ihrer Gewinnermittlung.

Zum Stichtag 1.1.1997 legten die Bw. eine Übergangsrechnung hinsichtlich des Wechsels der Gewinnermittlungsart vor und ermittelten ihre Einkünfte in den Jahren 1997, 1998 und 1999 anhand einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

Ihre Abgabenerklärungen wurden für die Jahre 1997, 1998, 1999 erklärungsgemäß veranlagt.

Danach wurde für den Zeitraum 1997, 1998 und 1999 eine Betriebsprüfung durchgeführt, die das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1997, 1998, 1999 wieder aufnahm und Änderungen, die nicht die Berufung betreffen, feststellten.

Nach der Wiederaufnahme des Verfahrens wurden vom Finanzamt neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997, 1998 und 1999 erlassen.

In der Berufung gegen diese Bescheide wurden Änderungen hinsichtlich der Berechnung des Übergangsergebnis im Zuge des Wechsels der Gewinnermittlungsart geltend gemacht, die vorher nicht geltend gemacht worden waren.

Dazu wurde in der Berufung ausgeführt:

Die Berufung richte sich gegen die Festsetzung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit ATS 515.449,00 für 1997, ATS 195.007,00 für 1998 und ATS 83.129,00 für 1999.

Begründung sei, dass bei der Berechnung des Übergangsgewinnes zum 1.1.1997 der Futtermittelvorrat sowie der Viehbestand außer Ansatz gelassen worden sei. Ferner sei die Sozialversicherung der Bauern in Höhe von ATS 41.307,00 als Zuschlag berücksichtigt worden.

Die Bewertung des Futtermittelvorrats setze sich wie folgt zusammen:

Körnermaissilage CCM	220.000 kg	0,95	209.000,00
Winterweizen	35.000 kg	1,65	57.750,00
Wintergerste	15.000 kg	2,00	30.000,00
Sojaschrot	12.000 kg	3,65	43.800,00
Summe			340.550,00

Die Bewertung des Viehbestandes berechne sich wie folgt:

Gewichtsklasse Ferkel	134 Stück	923,64	123.768,00
Gewichtsklasse 50 bis 75 kg	212 Stück	1.320,45	279.935,00
Gewichtsklasse 75 bis 110 kg	212 Stück	1.863,64	395.092,00
Summe			798.795,00

Beim Übergang von der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 1 (die Vollpauschalierung stelle eine derartige Gewinnermittlungsart dar) auf Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 3 seien die Forderungen und Vorräte als Abschlag und die Verbindlichkeiten als Zuschlag zu

berücksichtigen, um eine Doppelerfassung bzw. eine Nichterfassung auszuschließen. Davon ausgenommen seien laut AÖF 274/1995 Punkt 6 und 7 jene Beträge, welche in der Vollpauschalierung erhöhende bzw. vermindernde Beträge darstellen, da diese stets Ist-Beträge (zB Sozialversicherungsbeiträge) seien. Deshalb sei die Sozialversicherung der Bauern in Höhe von ATS 41.307,00 nicht als Zuschlag zum Übergangsgewinn zu berücksichtigen.

Der Futtermittelvorrat in Höhe von ATS 340.550,00 sei als Abschlag zum Übergangsgewinn zu berücksichtigen zumal dieser ein Soll-Betrag sei, der im Rahmen der Vollpauschalierung weder ein erhöhender noch ein vermindernder Betrag sei.

Der Viehbestand sei als Produktionsmittel zu sehen, welches dazu bestimmt sei, Fleisch zu erzeugen. Die Zuordnung des Viehbestandes zum Anlagevermögen sei naheliegender als die Zuordnung zum Umlaufvermögen zumal in der Literatur der Viehbestand stets dem Anlagevermögen zugeordnet werde (zB Legehühner, Zuchttiere, Tiere allgemein). Masttiere wie im gegenständlichen Fall seien nirgendwo definitiv genannt, könnten jedoch aufgrund der Tatsache, dass sie Produktionsmittel darstellen, nur Anlagevermögen sein. Als Anhaltspunkt hierfür sei das Holz heranzuziehen. Dieses werde als stehendes Holz dem nicht abnutzbaren Anlagevermögen zugerechnet, als geschlägertes Holz zähle es zum Umlaufvermögen. Es verliere seine Funktion erst mit der Schlagerung und werde aus dem Anlagegut durch die Änderung der Zweckbestimmung Umlaufvermögen. Sinngemäß könne man diese Überlegung auf den Viehbestand übertragen. Der Viehbestand befinde sich lebend im Bestand der Landwirtschaft, geschlachtet würden die Tiere erst außerhalb des landwirtschaftlichen Betriebes. Würden die Tiere im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb geschlachtet werden, so würde demnach erst dann Umlaufvermögen vorliegen. Untermauert werde diese Sichtweise durch EStR 2000, Rz 2304 und 2308. Werde dem zugestimmt, käme der Viehbestand nicht als Abschlag zur Übergangsgewinnermittlung zum Ansatz.

Das Begehren sei: Die Bw. würden beantragen, die Ermittlung des Übergangsgewinns bzw. Übergangsverlustes ausgehend vom bisher ermittelten Übergangsgewinn in Höhe von ATS 100.255,54, dieser verringere sich um ATS 41.307,00 für die Sozialversicherung der Bauern, welche eine nicht zu berücksichtigende Ist-Position darstelle, um ATS 340.550,00 für den Futtermittelvorrat, weil dieser wie oben dargestellt eine Soll-Position sei, welche beim Wechsel der Gewinnermittlungsart zu berücksichtigen sei sowie um ATS 798.795,00 für den Viehbestand, wenn man davon ausgehe, dass es sich beim Viehbestand um Umlaufvermögen handele.

Bei voller Stattgabe der Berufung ergäbe sich somit ein Übergangsverlust von ATS - 1.080.396,46. Dieser Übergangsverlust sei gleichmäßig auf 7 Jahre beginnend ab 1997 zu

verteilen. Es würden sich daher für das Jahr 1997 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von ATS 261.107,00, für das Jahr 1998 ATS 40.665,00 und für das Jahr 1999 ATS - 71.213,00 ergeben.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung führte die Betriebsprüfung aus:

Das geprüfte Unternehmen habe per 1.1.1997 von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zur Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gewechselt. Von der Betriebsprüfung seien die Jahre 1997 bis 1999 geprüft worden, wobei der lt. Erklärung ermittelte Übergangsgewinn von der Betriebsprüfung unverändert übernommen worden sei, da er nicht zu den Prüfungsschwerpunkten gezählt habe.

Der bisherige Übergangsgewinn habe sich wie folgt errechnet.

+ SV-Beiträge der Bauern	41.307,00
+ Verbindlichkeiten aus Lieferungen/Leistungen	141.444,45
- Forderungen aus Lieferungen/Leistungen	-82.495,91
= Übergangsgewinn bisher	100.255,54

Die steuerliche Vertretung komme nunmehr zu dem Schluss, der bisherige Übergangsgewinn wäre in drei Punkten abzuändern:

Eliminierung des Zuschlags "Sozialversicherungsbeiträge" in Höhe von ATS 41.307,00

Berücksichtigung eines Abschlags "Futtermittelvorrat" in Höhe von ATS 340.550,00

Berücksichtigung eines Abschlags "Viehbestand" in Höhe von ATS 798.795,00

Zur betragsmäßigen Ermittlung des Futtermittelvorrats bzw. des Viehbestandes könne von der BP keinerlei Stellungnahme abgegeben werden, da weder Menge noch Preis auch nur annähernd bekannt seien. Da nach Ansicht des Betriebsprüfers keine Stichtagsinventuren vorliegen dürften, dürfte es sich bei der vorgelegten Bewertung um eine grobe Schätzung handeln.

Die Stellungnahme der BP beschränke sich zunächst auf rechtliche Überlegungen, die in mehrerer Hinsicht anzustellen seien.

Allgemeine Überlegungen zur Pauschalierungsart und den Zu- und Abschlägen:

Hatte der VwGH in seiner Judikatur zum EStG 1972 noch gemeint, dass es beim Übergang von der Durchschnittssatzbesteuerung zu einer anderen Gewinnermittlungsart zu keinen Übergangsgewinnen oder –verlusten kommen dürfe, so sei nun aufgrund der ausdrücklichen

gesetzlichen Anordnung des § 4 Abs 10 Z 1 EStG sowie in der Pauschalierungsverordnung (Verordnung BGBl. II Nr. 430/1997) festgelegt, dass sowohl

Zu- und Abschläge bei Wechsel der Gewinnermittlungsart, als auch

Zu- und Abschläge bei Wechsel der Pauschalierungsart vorzunehmen seien.

Für nichtbuchführende land- und forstwirtschaftliche Betriebe seien zwei Arten der Gewinnermittlung vorgesehen:

Vollpauschalierung (EW bis ATS 900.000,00);

Teilpauschalierung (EW zwischen ATS 900.000 und ATS 2.000.000)

Während die Teilpauschalierung dem Ist-Prinzip nachgebildet sei, gehe man bei der Vollpauschalierung nicht von den tatsächlich erzielten Betriebseinnahmen sondern vom Einheitswert aus. Sie stelle lediglich eine besondere Art der Gesamtschätzung nach äußeren Betriebsmerkmalen dar und sei demnach dem Soll - Prinzip nachgebildet.

Wie in Rz 4144 der EStR ausgeführt sei, gelte die Teilpauschalierung als Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, wobei von den tatsächlichen Einnahmen pauschale Ausgaben abgezogen werden (Ist- Prinzip).

Maßgebender Einheitswert gemäß § 1 Abs 1 bis 3 der Verordnung

Wie bereits erwähnt, sei die 900.000er – Grenze entscheidend für die anzuwendende Pauschalierungsart.

Als maßgebender Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gelte der Einheitswert des während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zuzüglich der Einheitswertanteile bewirtschafteter Zupachtungen und abzüglich nicht selbst bewirtschafteter Verpachtungen (Rz 4141 EStR).

Beim geprüften Unternehmen laute der derzeit gültige und zum Stichtag 1.1.1996 festgestellte Einheitswert auf 807.000,00. Dieser Einheitswert für den Eigengrund errechne sich wie folgt:

Gesamtgröße 36,1971 ha davon 2,2696 ha Forst =	588.538,00
Zuschlag für überdurchschnittliche Tierhaltung (§ 30/3 BewG)	219.450,00
Einheitswert	807.988,00

Zur Berechnung des Tierzuschlages sei zu sagen, dass diese am 18.7.1989 zum Stichtag 1.1.1990 vorgenommen worden sei, wobei von 22,00 ha Eigengrund und 15,5 ha Pachtgrund ausgegangen worden sei. Laut Auskunft der Bw. würden zu dieser Zeit neben dem o.a.

Eigengrund jedoch bereits etwa 30 ha zugepachtet, wodurch der gegenständliche Schweinemastbetrieb mit ca. 65 ha bewirtschafteter Ackerfläche betrieben würde.

Der durch mehrere Zukäufe und Zupachtungen bedingte rasche Anstieg an bewirtschafteter Fläche erfordere sicherlich eine Korrektur des Zuschlags für überdurchschnittliche Tierhaltung. Unter Außerachtlassung dieses Zuschlags errechne sich der maßgebliche Einheitswert der selbstbewirtschafteten Fläche wie folgt:

Eigengrund	36,1971 ha (davon 2,2696 ha Forst) =	588.538,00
Pachtgrund:	30,00 ha x ATS 17.070,00 =	512.100,00
Zwischensumme		1.100.638,00
allenfalls Zuschlag § 30 Abs 3 BewG		???
= maßgebender Einheitswert gemäß § 1 Abs 1 d. VO über ATS 900.000,00		

Hinsichtlich des Zeitpunktes der Zurechnung einer Zupachtung stelle die Verordnung klar, dass es nicht auf einen bestimmten Zeitpunkt, sondern auf die Bewirtschaftung während des Veranlagungszeitraumes ankomme.

Obwohl das Ausmaß der Zupachtungen in den einzelnen Jahren nicht genau bekannt sei, könne man abschätzen, dass die maßgebende Grenze von ATS 900.000,00 jedenfalls auch schon im Jahr 1996 überschritten gewesen sei.

Schlussfolgerung aus der Einstufung als Teilpauschalierer:

Die BP komme zu dem Schluss, dass bereits vor dem 1.1.1997 die Gewinnermittlung durch Teilpauschalierung zu erfolgen gehabt hätte, da die maßgebende Einheitswertgrenze offensichtlich überschritten gewesen sei.

Der freiwillige Wechsel von der Teilpauschalierung zur Einnahmen – Ausgaben – Rechnung mache laut Ansicht der BP eine Übergangsgewinnermittlung entbehrlich, da beide Gewinnermittlungsarten auf dem Ist-Prinzip aufbauen würden.

Die BP trete dafür ein, der Berufung gegen den Bescheid 1997 teilweise stattzugeben, wobei der bisher zum Ansatz gebrachte Übergangsgewinn in Höhe von ATS 100.255,54 ausgeschieden werde. Die Berufungen gegen die Bescheide 1998 und 1999 wären abzuweisen.

In ihrer Gegenäußerung führten die Bw. aus:

Der letzte Einheitswert vor dem 1.1.1996 wäre jener zum 1.1.1991 in Höhe von ATS 716.000,00 gewesen. Dieser hätte bis zum 1.1.1996 seine Gültigkeit gehabt. Vor dem 1.1.1996 seien folgende Flächen zugepachtet gewesen:

Gemeinde A	1,10 ha		
B	1,80 ha		
C	2,30 ha		
D	0,31 ha		
E	2,80 ha		
F	1,36 ha		
Summe	9,67 ha	Hektarsatz 17.269	EW 166.991,23

Die Summe aus eigenem Einheitswert von ATS 716.000,00 und zugepachteten Flächen mit ATS 166.991,23 ergebe eine selbstbewirtschaftete Fläche von ATS 882.991,23 vor dem 1.1.1996. Ab dem 1.1.1996 kämen folgende Zupachtungen bzw. Zukäufe hinzu:

Zukauf G	5,68 ha		
Zupachtung H	14,64 ha		
Summe	20,32 ha	Hektarsatz 17.070	EW 346.862,40

Ab 1.1.1996 betrage der Einheitswert ATS 807.000,00 zuzüglich Zupachtungen vor 1996 in Höhe von ATS 165.066,90 (9,67 ha mal Hektarsatz 17.070,00) zuzüglich Kauf und Zupachtungen ab 1996 mit ATS 346.862,40 ergebe somit eine selbstbewirtschaftete Fläche von ATS 1.318.929,30.

Ist gemäß § 125 Abs 3 die Grenze des Abs 1 lit b am 1.1. eines Jahres überschritten, so trete die Verpflichtung zur Buchführung mit Beginn des darauf zweitfolgenden Kalenderjahres ein. Gleiches gelte für den Übergang von der Vollpauschalierung auf die Teilpauschalierung laut Verordnung. Daraus gehe eindeutig hervor, dass die Verpflichtung zur Teilpauschalierung bzw. Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erst mit 1.1.1998 eingetreten wäre, da zum 1.1.1996 erstmals die ATS 900.000,00 Grenze überschritten worden sei. Der Wechsel der Gewinnermittlungsart zum 1.1.1997 sei somit nicht zu spät erfolgt, die vom Finanzamt dargestellte Variante sei deshalb nicht relevant. Die in der Stellungnahme angeführte Argumentation des Überschreitens der ATS 900.000,00 Grenze im Jahr 1996 und damit verbunden die Verpflichtung zur Teilpauschalierung bereits 1996 sei nicht richtig, wie dies

auch aus der Verordnung § 1 Abs 3 hervorgehe, in dem auf § 125 Abs 3 BAO verwiesen werde. Der Wechsel der Gewinnermittlungsart zum 1.1.1997 sei gegeben, da von der Vollpauschalierung (Soll-Prinzip) auf Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (Ist-Prinzip) umgestiegen worden sei. Sämtliche Pachtverträge würden zur Dokumentation des Sachverhaltes dem Schreiben der Bw. beiliegen

Hinsichtlich der Ermittlung des Futtermittelvorrats und des Viehbestandes sei anzumerken, dass diesbezügliche Grundaufzeichnungen vorliegen würden. Ein Fax der Bw. an die Steuerberatungskanzlei mit Datum 28.12.1998 beweise, dass die Inventur nicht erst aufgrund der Berufung erstellt worden sei, sondern längst existiert hätte.

Die Bewertung der Inventur werde wie folgt erläutert:

Die Futtermittelvorräte seien mit den marktüblichen Preisen bewertet worden, welche mit Rechnungen aus dieser Zeit zu recherchieren wären.

Die Viehbestände seien wie folgt bewertet worden: Als Basis hätten die Durchschnittspreis-Statistiken des VLV bzw Ferkelrechnungen vom 27.12.1996 gedient. Daraus ergeben sich anfangs Jänner 1997

für das Ferkel ATS 923,65

für die Läufer durchschnittlich ATS 845,45 Ferkelpreis

zuzüglich ATS 300,00 zuzüglich ATS 58,33 sonstige variable Kosten zuzüglich ATS 116,67 AfA, somit in Summe ATS 1.320,45

und für die Mastschweine durchschnittlich ATS 845,45 Ferkelpreis

zuzüglich ATS 668,19 Futter zuzüglich ATS 116,67 sonstige variable Kosten zuzüglich ATS 233,33 AfA,

somit in Summe ATS 1.863,64 jeweils netto.

Führe man zur Gegenprobe noch den durchschnittlichen Netto-Verkaufspreis in Höhe von ATS 2.126,47 an, so ergebe dies einen Aufschlag (Selbstkosten Mastschwein ATS 1.863,64) für Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten sowie Gewinn von 30,5%. Es sei dies ein sehr hoher Aufschlag, welcher den Schluss zulasse, dass die Ermittlung der Selbstkosten durch die Bw. am unteren Ende der Bandbreite angesiedelt seien.

Auf Grund dieser Darstellungen werde ersucht vom Standpunkt des Finanzamtes Abstand zu nehmen.

Der Gegenäußerung wurden folgende Unterlagen beigelegt:

Eine Kopie eines Faxes vom 28.12.1998 über eine Inventur zum 31.12.1996

Mehrere Pachtverträge

Das Finanzamt entschied mit Berufungsvorentscheidung.

Die Berufung gegen die Jahre 1998 und 1999 wurde abgewiesen.

Der Berufung gegen das Jahr 1997 wurde laut Berufungsvorentscheidung teilweise stattgegeben und folgendermaßen begründet:

Die Erledigung weiche aus folgenden Gründen vom Begehren ab:

Aus dem Pachtvertrag mit F gehe hervor, dass die Bw. 1,37 ha von EF und 5,21 ha von AF gepachtet hätten. Die 5,21 ha seien in der Berechnung in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung nicht enthalten.

Korrigierte Berechnung sei:

Summe laut Gegenäußerung = $882.991,23 + 5,21 \times 17269 = 972.962,72$.

Die vorliegenden Pachtverträge (Gemeinde A, B, C, D, E, F) seien in der Zeit zwischen 17.9.1958 und 2.11.1989 abgeschlossen worden. Da sich somit ergeben habe, dass bereits länger als die 2-Jahres-Frist des § 125 Abs 3 BAO vor dem 1.1.1997 die Einheitswertgrenze von 900.000,00 überschritten worden sei, sei spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

Zur weiteren Begründung werde auf den Passus "Schlussfolgerung aus der Einstufung als Teilpauschalierer" in der Stellungnahme der Betriebsprüfung verwiesen

In einer Berufungsergänzung wurde seitens der Bw. angeführt, dass die Pachtflächen in der Berufungsvorentscheidung nicht richtig berechnet worden seien, weil falsche Flächen einbezogen worden seien.

Das Finanzamt führte daraufhin eine Erhebung durch in der die Zu- und Verpachtungen der Jahre 1990 bis 1997 erhoben wurden.

In der Folge kam das Finanzamt in seiner Vorlage an die 2. Instanz zu dem Schluss, dass die Bw. die maßgebende Einheitswertgrenze von ATS 900.000,00 nicht zweimal vor dem 1.1.1997 gemäß § 125 Abs 3 BAO überschritten hätten und mit 1.1.1997 daher ein Wechsel von einer Vollpauschalierung zur Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu erfolgen gehabt habe. Ebenso kam das Finanzamt in der Vorlage zu dem Schluss, dass die Sozialversicherungsbeiträge nicht anzusetzen seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Fest steht folgender Sachverhalt:

Die Bw. sind Landwirte und ermittelten den Gewinn aus ihrer Landwirtschaft bis einschließlich 1996 für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft, BGBl II 1997/107 (PauschVO) pauschal gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen. Mit 1.1.1997 wechselten sie die Gewinnermittlungsart auf eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

Strittig im Berufungsverfahren ist letztlich nicht mehr die Sozialversicherungsbeiträge sondern die Bewertung des Mastvieh und des Futtermittelvorrats und der Umfang der Zu- und Abschläge anlässlich des Wechsels der Gewinnermittlungsart.

Auszugehen ist von folgenden rechtlichen Bestimmungen;

Gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft, BGBl II 1997/107 (PauschVO) ist für einen Einheitswert unter 900.000,00 und bei Überschreiten von 900.000,00 innerhalb einer Übergangszeit von 2 Jahren eine Gewinnermittlung abhängig vom Einheitswert vorgesehen.

Gemäß § 4 Abs 3 EStG ist eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung eine Gegenüberstellung der tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben eines Jahres.

Gemäß der PauschVO ist für einen Einheitswert unter 900.000,00 die Vollpauschalierung eine Gewinnermittlung, die einer Buchführung gleicht. Die Vollpauschalierung ist eine Gesamtschätzung nach äußeren Merkmalen.

Bei einer Gewinnermittlung, die der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 1 EStG gleicht, sind Forderungen und Lieferungen dem entsprechenden Jahren zuzuordnen.

Da die Bw. von einer Vollpauschalierung auf eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wechselten, musste gemäß § 4 Abs 10 z 1 EStG ein Übergangsergebnis ermittelt werden. Gemäß § 4 Abs 10 Z 1 ist bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart durch Zu- und Abschläge auszuschließen, dass Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden.

Die strittigen Punkte in der Ermittlung des Übergangsergebnisses sind laut festgestellten Sachverhalt der Futtermittelvorrat und das Mastvieh bzw. die Höhe der Zu- und Abschläge.

Auf Grund der Erhebungen des Finanzamtes im Zuge des Berufungsverfahrens überschritten die Bw. die maßgebende Einheitswertgrenze von ATS 900.000,00 nicht zweimal vor dem 1.1.1997, sodass eine Teilpauschalierung vor dem Jahr 1997 nicht notwendig war. Sie wechselten zum 1.1.1997, wie auch das Finanzamt in seiner Vorlage an die 2. Instanz ausführte, nunmehr unstrittig von einer Vollpauschalierung zu einer Einnahmen – Ausgaben - Rechnung.

Zu den strittigen Punkten ist von folgenden Regelungen auszugehen:

Bei einem Übergang von einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG zu einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG (die Vollpauschalierung ist eine dem § 4 Abs 1 EStG nachgebildete pauschale Gewinnermittlung, sodass dessen Grundsätze anzuwenden sind) sind folgende Zu- bzw. Abschläge vorzunehmen, um eine Doppelerfassung oder Nichterfassung von Einnahmen oder Ausgaben zu vermeiden:

Da die Vollpauschalierung einer Bilanzierung gemäß § 4 Abs 1 EStG entspricht ist ein bei der Vollpauschalierung schon erfasster Zuwachs beim Übergangsergebnis als Abschlag zu erfassen (vgl EStG, Einkommensteuergesetz von Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke § 4 Anm 189).

Gemäß § 17 Anm 143 mit Verweis auf § 4 Anm 189ff in EStG, Einkommensteuergesetz von Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke ist für den Wert der Warenbestände bei einem Wechsel von § 4 Abs 1 EStG zu § 4 Abs 3 EStG ein Abschlag anzusetzen.

Auch zählt Jilch in „Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte“, 2. Auflage, Seite 323 konkret bei einem Übergang von einer Vollpauschalierung zu einer Teilpauschalierung (welche einer § 4 Abs 3 Ermittlung entspricht) zu den Abschlägen Vorräte (zB. Weizen, Kartoffeln, Diesel) und das Mastvieh (zB Mastschweine) hinzu.

Ist-Beträge wie die Sozialversicherungsbeiträge betreffen das jeweilige Kalenderjahr und sind daher wie Bankguthaben, Bargeld etc nicht in die Übergangsrechnung miteinzubeziehen (vgl. Jilch in „Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte“, 2. Auflage, Seite 322).

Mastvieh und Vorräte sind daher bei einem Übergang von einer Vollpauschalierung zu einer Einnahmen – Ausgaben – Rechnung mit Abschlägen zu berücksichtigen. Zu beurteilen ist daher noch mit welchem Wert die Abschläge für das Mastvieh und die Vorräte anzusetzen sind.

Die Bw. haben ihre Werte für das Mastvieh aus den Ferkelrechnungen vom 27.12.1996 und aus den Durchschnittspreisstatistiken des VLV (Verband landwirtschaftlicher Veredelungsprodukte – Viehbörse) bezogen. Diese Werte sind Stichtagswerte zum Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart. Eine Überprüfung der Ferkelpreise in ATS pro kg im Preisbericht der ANMA für das Jahr 1997 (aus einer im Internet aufgelegten Liste von 1997 bis 2001 siehe unten) bestätigt die angegebenen Durchschnittspreise für Ferkel zum Ende des Jahres 1996.

Preise in Österreich

Ferkelpreise Österreich

(in ATS pro kg - Preisbericht AMA)

	1997	1998	1999	2000	2001
Jänner	29,98	28,80	15,79	22,02	32,87
Februar	30,98	32,85	18,02	26,95	36,89
März	34,40	32,01	19,74	28,78	40,10
April	36,51	28,33	19,36	29,90	-
Mai	41,00	22,99	19,61	30,38	39,17
Juni	34,37	22,32	22,37	28,20	34,10
Juli	32,10	19,98	21,37	26,70	31,38
August	33,43	18,74	21,19	26,36	31,25
September	30,20	15,77	20,26	23,88	27,37
Oktober	29,27	14,12	19,05	24,91	25,34
November	31,59	12,07	20,30	27,41	29,08
Dezember	31,23	15,82	23,66	34,42	29,49
Jahresdurchschnitt	32,92	21,98	20,06	27,49	31,49

Vergleicht man die Ferkelpreise des Monat Jänner 1997 umgelegt auf die Berechnung der Bw. zum Dezember 1996 ergibt sich folgendes:

ATS 29,98 mal	50 kg	= ATS 1.499,00
ATS 29,98 mal	75 kg	= ATS 2.248,50
ATS 29,98 mal	110 kg	= ATS 3.297,80
Mittel zwischen 1.499,00 und 2.248,50	= ATS 1.873,75	
Mittel zwischen 2.248,50 und 3.297,80	= ATS 2.773,15	

Die von den Bw. vorgelegten Werte sind durchaus glaubwürdig, da sich wie aus der Preisstatistik ablesen lässt, die Preise der einzelnen Monate nur wenig voneinander abweichen und die Bewertung der Bw. im Einklang mit diesen Preisen zu bringen ist.

Auch die monatlichen Preisstatistiken sind nur Durchschnittswerte aller Preise.

Nun bestreitet das Finanzamt mit Hinweis auf § 6 Z 2 lit b EStG 1998, dass eine Aufwertung des Mastviehs zum Stichtag 1.1.1997 über die Anschaffungskosten hinaus möglich sei.

Anschaffungskosten sind im hier vorliegenden Fall jedoch die Herstellungskosten des Mastviehs.

Mastvieh zählt zum Umlaufvermögen (vgl Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, § 21 Anm 124a), da es zur Veräußerung bestimmt ist. Die Herstellungskosten für Jungtiere (Ferkel) sind insbesondere die Kosten des selbst hergestellten und zugekauften Futters, Deck- und Besamungskosten sowie Fertigungslöhne. In die Herstellungskosten sind auch die Fertigungsgemeinkosten etc einzubeziehen (vgl Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, § 21 Anm 124a).

Die Bw. legten in ihrer Berechnung auf Grund von Durchschnittspreisen diese Grundsätze an. Sie bezogen die Verwaltungskosten und Vertriebskosten nicht in ihre Berechnungen mit ein. Das Finanzamt hat sich zu diesen Werten nicht geäußert, da es sich um Schätzungen handelt. Da aber auch das Finanzamt nur im Schätzungswege Werte festlegen hätte können und die Schätzungen der Bw. nachvollziehbar und nicht überzogen sind, ist von diesen Herstellungskosten auszugehen. Hätte das Finanzamt begründete Zweifel an der wahrscheinlichen Richtigkeit der vorgelegten Berechnungen gehabt, hätte es eigene Ermittlungen anstellen müssen. So aber ist von den glaubhaften Werten der Bw. (siehe oben) auszugehen.

Da die Tiere zu bewerten sind, sind die maßgebenden Werte die Herstellungskosten. Diese sind in das Übergangsergebnis einzubeziehen, da die selbst aufgezogenen und geborenen Ferkel mit einem bestimmten Wert anzusetzen sind. Herstellungskosten sind nicht automatisch eine Aufwertung (vgl Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke § 6 Anm 66 – „der bilanzierende Landwirt hat das Wahlrecht, nach den allgemeinen Grundsätzen nur die Anschaffungskosten – oder Herstellungskosten der betroffenen Wirtschaftsgüter anzusetzen oder den Aufwuchs jährlich mit dem höheren Teilwert anzusetzen“). Der Wertzuwachs bei Mastvieh spielt sich auch in einem kürzeren Zeitraum ab, als für Zuchtvieh oder Holz, für die die Bestimmung des § 6 Z 2 lit b EStG eine ungleich größere Bedeutung hat, da sich der Wertzuwachs über viele Jahre oder Jahrzehnte erstreckt. Die Herstellungskosten (wie oben angeführt vgl Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke § 21 Anm 124a) sind somit die für das Mastvieh im Übergangsergebnis anzusetzenden Werte. Das Mastvieh zählt auf Grund

seiner Zweckbestimmung (der Veräußerung) zum Umlaufvermögen (vgl. Wiesner/Atzmüller/-Grabner/Leitner/Wanke § 21 Anm 124a).

Die vom Finanzamt vorgebrachte Werterhöhung wird durch diese Berechnung nicht durchgeführt.

Beim Futtermittelvorrat handelt sich um zugekauftes Futter bzw. bereits geerntete Feldfrüchte, die ebenfalls mit den Herstellungskosten bzw. Anschaffungskosten anzusetzen sind.

Die Werte für die angeführten Futtermittelvorräte legten die Bw. mit einem Fax an die Steuerberatungskanzlei vor.

Körnermaissilage CCM	220.000 kg	0,95	209.000,00
Winterweizen	35.000 kg	1,65	57.750,00
Wintergerste	15.000 kg	2,00	30.000,00
Sojaschrot	12.000 kg	3,65	43.800,00
Summe			340.550,00

Vergleicht man diese Werte mit den Erzeugerpreisen der AMA für das Jahr 1996 (abrufbar im Internet unter Daten & Fakten der AMA) zu ähnlichen Getreidesorten ergeben sich ähnliche Werte:

In dieser Liste wurden für den Dezember 1996 folgende Durchschnittspreise in Euro pro Tonne exklusive Umsatzsteuer für gleiche oder ähnliche Produkte angegeben:

Körnermais	124,30 €/ Tonne	
	0,1243 €/ kg	1,71 ATS/ kg
Futterweizen	120,30 €/ Tonne	
	0,1203 €/ kg	1,65 ATS/ kg
Futtergerste	123,90 €/ Tonne	
	0,1239 €/ kg	1,70 ATS/ kg
Sojabohne	181,40 €/ Tonne	
	0,1814 €/ kg	2,50 ATS/ kg

Dies sind vergleichbare Produkte, deren Kilopreis ähnlich ist, wobei die Schwankungen zu den Werten der Bw. durch die höherwertige oder geringerwertige Qualität der Vergleichsprodukte bedingt ist sowie dadurch, dass die AMA-Werte auch nur Durchschnittswerte sind.

Die Werte der Bw. bezüglich des Futtermittelvorrats sind durch den Vergleich ebenfalls nachvollziehbar und ebenfalls glaubwürdig und daher anzusetzen. Sie sind als Abschlag in das Übergangsergebnis miteinzubeziehen (siehe oben).

Im Ergebnis wird der Berufung für die Jahre 1997, 1998, 1999 stattgegeben.

Die Werte in den Feststellungsbescheiden für die Jahre 1997, 1998, 1999 setzen sich wie in der Berufung begehrt wie folgt zusammen.

Die Sozialversicherungsbeiträge sind außer Ansatz zu lassen (siehe oben).

Vom bisher ausgegangen Übergangsergebnis sind folgende Werte zu berücksichtigen:

Bisheriges Übergangsergebnis:	ATS 100.255,54
abzüglich bisher berücksichtigter Sozialversicherung	ATS – 41.307,00
abzüglich Futtermittelvorrat	ATs – 340.550,00
abzüglich Viehbestand	ATS – 798.795,00
ergibt einen Übergangsverlust im Betrag von	ATS – 1.080.396,46

Dieser Übergangsverlust ist in Euro ein Betrag von - 78.517,18.

Dieser Betrag von € - 78.517,18 ist gemäß § 4 Abs 10 Z 1 EStG beginnend mit dem Jahr 1997 gleichmäßig auf 7 Jahre zu verteilen.

Für die Berufungsjahre 1997, 1998, 1999 ist je ein Betrag von € - 11.216,74 (in ATS 154.342,34) zu berücksichtigen.

Die gemeinsamen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft werden für die Bw. gemäß § 188 BAO wie folgt festgestellt:

Grundsätzlich sind die nicht durch die Berufung getroffenen Feststellungen der BP mitzuberücksichtigen.

Auszugehen ist daher von den Werten der BP korrigiert um die richtige Einordnung des Übergangsverlustes.

1997	ATS + 515.449,28 laut BP
------	--------------------------

	ATS - 100.255,54 alter Übergangsgewinn
abzüglich ein Siebtel des Verlustes neu	ATS - 154.342,34
ergibt für 1997 einen Gewinn von	ATS + 260.851,40
	€ + 18.957,22
1998	ATS + 195.006,61 laut BP
abzüglich ein Siebtel des Verlustes neu	ATS - 154.342,34
ergibt für 1998 einen Gewinn von	ATS + 40.664,27
	€ + 2.955,25
1999	ATS + 83.128,83 laut BP
abzüglich ein Siebtel des Verlustes neu	ATS - 154.342,34
ergibt für 1999 einen Verlust von	ATS - 71.213,51
	€ - 5.175,40

Der Anteil der Bw. an den gemeinschaftlichen Einkünften in Euro je zur Hälfte beträgt wie folgt:

Für A:

1997:	1998:	1999:
€ + 9.478,61	€ + 20.332,14	€ - 2.587,70

Für B:

1997:	1998:	1999:
€ + 9.478,61	€ + 20.332,13	€ - 2.587,70

Wien, am 30. Mai 2006