



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Mag. Gertraud Hausherr, Mag. Ing. Dr. Jilch und Karl Studeregger über die Berufung des ER, Landwirt, A, B, vertreten durch RS, vom 17. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes C, vertreten durch H, Dr. Alfred Geringer, J vom 25. November 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 nach der am 4. November 2004 in E, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Landwirt. Mit Pachtvertrag vom 17.4.1985 pachtete der Bw. von seinen Eltern landwirtschaftliche Grundstücke im Ausmaß von 23 ha 18 a 99 m². Zusätzlich pachtete der Bw. weitere landwirtschaftliche Flächen hinzu.

Die Einkünfte ermittelte der Bw. anhand der jeweils geltenden Pauschalierungsverordnungen.

Die maßgebenden Einheitswerte im Sinne der Verordnungen des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft BGBl. II Nr. 430/1997 und LuF PauschVO 2001 BGBl. II Nr. 54/2001 waren laut den Abgabenerklärungen folgende:

	1998	1999	2000	2001	2002
Einheitswert	ATS	ATS	ATS	ATS	Euro

Eigenbesitz	1.055.563,00	109.590,00	109.590,00	619.00,00	44.984,48
Einheitswert Zupachtung	ATS 0,00	ATS 574.274,00	ATS 574.274,00	ATS 476.237,00	Euro 34.467,25
Einheitswert der selbstbewirtschafteten Fläche	ATS 1.055.563,00	ATS 683.864,00	ATS 683.864,00	ATS 1.095.237,00	Euro 79.451,73
maßgebender Einheitswert für den Grundbetrag	ATS 1.030.273	ATS 661.021,00	ATS 661.021,00	ATS 1.072.640,00	Euro 77.809,55
Grundbetrag in Euro	Euro 74.872,86	Euro 48.038,27	Euro 48.038,27	Euro 77.951,79	Euro 77.809,55

Mit Bescheid vom 26. März 2002 wurde ein Feststellungsbescheid zum 1.1.2001 erlassen, der die Übergabe der landwirtschaftlichen Grundstücke von seinen Eltern an den Bw. berücksichtigte und den der Einheitswert für den landwirtschaftlichen Grundbesitz des Bw. neu fortschrieb.

Der Einheitswert der landwirtschaftlich genutzten Flächen wurde mit ATS 596.949,00 und der weinbaumäßig genutzten Flächen mit ATS 22.597,00 festgesetzt. Dies ergab einen Einheitswert in ATS von 619.000 und in Euro von 44.984,48.

Der Bw. ermittelte seine Einkünfte in den Jahren 1998 bis 2001 anhand der Vollpauschalierung abhängig vom maßgebenden Einheitswert nach den jeweiligen Bestimmungen der Pauschalierungsverordnung.

Im streitgegenständlichen Jahr 2002 ermittelte der Bw. seine Einkünfte in Höhe von € 1.041,65 nicht mehr abhängig vom maßgebenden Einheitswert, sondern gemäß § 8 der LuF PauschVO 2001 anhand einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit pauschalen Betriebsausgaben.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung nichtbuchführender Land- und Forstwirte für 2002 beantwortete der Bw. die Frage, ob er die Beitragsgrundlagenoption bei der SVA der Bauern ausgeübt habe, mit nein.

Das Finanzamt anerkannte die Art der Gewinnermittlung in Form der Teilstauschalierung nicht und setzte nach Ermittlung des Gewinnes anhand der Vollpauschalierung die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Einkommensteuerbescheid im Betrag von € 19.990,73 fest.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft entsprechend der Verordnung des Bundesministers für Finanzen nach Durchschnittssätzen erfolgte.

In der dagegen erhobenen Berufung führte der Bw. im wesentlichen aus:

Die Vollpauschalierung sei gemäß der Verordnung 2001/54 nur bis zu einer Einheitswertgrenze von € 65.500,00 anzuwenden. Werde diese Grenze überschritten, habe gemäß § 1 Abs 3 der Verordnung der Umstieg auf die Teilpauschalierung im darauf zweitfolgenden Jahr zu erfolgen.

Der Bw. habe seit 1985 den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb seiner Eltern zugepachtet und bewirtschaftet. In Ermangelung einer land- und forstwirtschaftlichen Eigenfläche sei somit der ha-Satz des Verpächterbetriebes für die verpachteten Flächen zugrunde zu legen (siehe dazu § 1 Abs 2, letzter Satz PauschVO). Parallel dazu habe der Bw. auch land- und forstwirtschaftliche Flächen im Rahmen einer sogenannten Fremdzupachtung bewirtschaftet. Mit dem Einheitswertbescheid vom 26.3.1997 habe der Bw. gültig ab dem 1.1.1996 erstmalig eine wirtschaftliche Einheit durch den Ankauf landwirtschaftlicher Flächen in der KG F begründet. In diesem Einheitswertbescheid werde der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes mit ATS 109.000,00 festgesetzt. Der dabei angewandte ha-Satz falle mit ATS 13.381,00 erheblich geringer aus, als der im Ganzen zugepachtete Betrieb der Eltern in der KG G (ha-Satz ATS 21.256,00). Die oa zugepachteten Fremdflächen, welche in der KG G liegen, wie auch der zugepachtete Betrieb der Eltern seien auf Grund des doch sehr erheblichen Unterschieds beim ha-Satz hinsichtlich sonst entstehender bedenklicher Wertunterschiede mit dem Verpächtersatz in der KG G anzusetzen.

Die Zupachtung der Fremdflächen ergebe somit schon im Jahr 2000 einen Einheitswert in Höhe von ATS 515.458,00 (24,25 ha mal ATS 21.256,00 ha-Satz). Neben den von den Eltern zugepachteten land- und forstwirtschaftlichen Flächen mit einem Einheitswert in Höhe von ATS 477.000,00 (EW-Bescheid vom 26.3.1997, EW-AZ 078-1-0207/8) sei die Einheitswertsgrenze von damals ATS 900.000,00 bereits im Jahr 2000 überschritten worden, weshalb für das Jahr 2002 (im darauf zweitfolgenden Jahr) der Übergang zur Teilpauschalierung vorzunehmen sei.

Der Bw. beantrage daher den vorliegenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 aufzuheben und auf Grundlage des oben angeführten Sachverhaltes neu zu veranlagen.

In einem zweiten Schreiben verwies der Bw. auf das Buch "Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte". Da der Bw. seit 1985 den ganzen elterlichen Betrieb zugepachtet habe (ha-Satz ATS 21.256,00) sei bei der Ermittlung des ha-Satzes gemäß der Auffassung Seite 306f, 257ff des zitierten Buches vorzugehen.

Außerdem erwähne die LuF PauschVO 2001/54 nirgends explizit, dass auch ein freiwilliger Übergang zur Teilpauschalierung während des Übergangszeitraumes gemäß § 125 Abs 3 und 4 BAO untersagt sei. Gemäß der BAO sei man verpflichtet im zweitfolgenden (nach Überschreiten) Jahr die Gewinnermittlung umzustellen. In § 8 Abs 1 der LuF PauschVO sei normiert, dass bei Übersteigen des Einheitswertes von € 65.500,00 der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft stets durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (Teilpauschalierung) zu ermitteln sei.

Das Finanzamt wies die Berufung mit der Begründung ab, dass im Jahr 2001 auf Grund des Einheitswertbescheides ab 1.1.2001 erstmalig der Gesamteinheitswert von € 65.500,00 überschritten worden sei und die zweijährige Übergangsfrist auslöse. Da der Bw. für das Jahr 2002 die Beitragsgrundlagenoption bei der SVA der Bauern nicht ausgeübt habe, sei der Gewinn aus der Land- und Forstwirtschaft im Übergangszeitraum in Ermangelung einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach der Pauschalierungsverordnung durch Vollpauschalierung zu ermitteln. Ab dem Jahr 2003 sei dann die Vollpauschalierung ausgeschlossen, für das Jahr 2002 hätte jedoch kein Wahlrecht bestanden.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an den UFS ging der Bw. zusätzlich zu den Ausführungen auf die LuF PauschVO BGBl 2001/54 ein, in der § 1 Abs 3 der LuF PauschVO hinsichtlich des Überschreitens der Einheitswertgrenzen auf den § 125 Abs 3 Und 4 der BAO in der jeweils geltenden Fassung verwiesen werde.

Darauf stütze sich der Vorlageantrag, da die zitierte Gesetzesstelle laute:

Abs 3:

"Wird die Grenze des Abs 1 lit b am 1. Jänner eines Jahres überschritten, so tritt die Verpflichtung nach Abs 1, sofern sie nicht gemäß Abs 4 aufgehoben wird, mit Beginn des darauf zweitfolgenden Kalenderjahres ein,.....".

Der Verweis in der Verordnung auf § 125 Abs 3 und Abs 4 BAO in Verbindung mit der darin befindlichen Aussage, wonach lediglich die Verpflichtung zum Umstieg auf die Teilpauschalierung nach Ablauf der zweijährigen Übergangsfrist angeordnet werde, lasse bei einer unmißverständlichen Wortinterpretation nur den Schluss zu, dass einem freiwilligen Umstieg auf die Teilpauschalierung während der Übergangsphase auch ohne Beitragsgrundlagenoption nichts entgegenstehe.

Weiters führe § 8 Abs 1 der LuF PauschVO aus, dass bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes von mehr als € 65.500,00 der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft stets durch Einnahmen – Ausgabenrechnung zu ermitteln sei. Gemeinsam mit den Bestimmungen des § 1 Abs 3 in Verbindung mit § 125 Abs 3 BAO könne der LuF

PauschVO nirgends explizit entnommen werden, dass der Umstieg auf die Teilpauschalierung während der zweijährigen Übergangsphase nur mittels Antrag auf Beitragsgrundlagenoption bei der Sozialversicherung der Bauern geschehen könne.

Für die Teilpauschalierung während der angesprochenen Übergangsfrist spreche außerdem, dass eine einnahmenabhängige Pauschalierungsform, wie es die Teilpauschalierung darstelle, im Verhältnis zur einheitswertabhängigen Vollpauschalierung als die genauere Gewinnermittlungsart anzusehen sei. Es dürften daher keine Bedenken bestehen, eine Gewinnermittlung auf freiwilliger Basis in Form der Teilpauschalierung zuzulassen, wie auch eine freiwillig gewählte Buchführung nach § 4 Abs 1 stets zulässig sei.

Das Gegenargument der Wahlmöglichkeit zwischen den zwei oben angeführten Pauschalierungsvarianten mit der Einschränkung auf die Überangsfrist müsse im Hinblick auf den verfassungsmäßig zugesicherten Gleichheitsschutz untergeordnet sein, zumal nunmehr auch beispielsweise bei der Gewinnermittlung von Künstlern und Schriftstellern zwei voneinander unabhängige Gewinnpauschalierungen zulässig seien (Basis- oder Branchenpauschalierung).

Unter Berücksichtigung beider Punkte (Wortinterpretation des § 1 LuF Abs 3 PauschVO in Verbindung mit § 125 Abs 3 bzw. Beachtung des Gleichheitsgrundsatzes bei der Wahl der Pauschalierungsmöglichkeit) beantrage er die Berufung dem UFS vorzulegen und eine mündliche Verhandlung durchzuführen.

In der am 4 November 2004 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Seitens des Vertreters des Bw. wurde vorgebracht, dass nach Ansicht des Vertreters die Einheitswertgrenze bereits früher überschritten wurde, wenn der Hektarsatz des von den Eltern gepachteten Betriebes herangezogen werde. Der Betrieb war von 1985 bis zum Jahr 2000 gepachtet, 2000 wurde er von den Eltern dem Bw. übertragen.

Nach der von Jilch in seinem Buch "Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte" vertretenen Ansicht seien im Fall der Zupachtung eines ganzen Betriebes die Hektarsätze des Verpächters heranzuziehen, um Verzerrungen zu vermeiden.

Der Bw. habe die Steuererklärungen für die Vorjahre selbst erstellt.

Unstrittig ist, dass mit dem Hektarsatz des Bw. - vor dem Erlassen des Einheitswertbescheides vom 26.3.2002, der die Betriebsübergabe berücksichtigte - der Grenzbetrag nicht überschritten wäre.

Wenn man allerdings den Verpächterhektarsatz nehme, wäre bereits eine derartige Überschreitung erfolgt und die Teilpauschalierung wäre vorzunehmen gewesen.

Die Vertreter des Finanzamtes betonten, dass der Hektarsatz des Pächters maßgebend sei.

Die Option nach dem BSVG sei nicht erfolgt.

Der Vertreter des Bw. wies darauf hin, dass die Grenze bereits im Jahr 2002 überschritten worden sei und § 8 der Pauschalierungsverordnung keine Übergangsfrist vorsehe. Freiwillig könne daher auch ohne Versicherungsoption die Teilpauschalierung gewählt werden.

Die Vertreter des Finanzamtes widersprachen und führten aus, dass der Einheitswertsbescheid im Zusammenhang mit der Betriebsübergabe im Jahr 2000 mit 26.3.2002 datiert sei und daher seine Wirkung erst ab 1.1.2003 entfalten könne.

Somit würden auch nach der Argumentation des Bw. die Voraussetzungen für das Jahr 2002 nicht vorliegen.

Hingegen führte der Vertreter des Bw. aus, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Einheitswert bereits für das Jahr 2002 heranzuziehen sei.

Die Vertreter des Finanzamtes betonten, dass § 125 BAO die Auffassung des Finanzamtes stütze, da er zwingend die Verpflichtung zum Übergang vorsehe und nicht bloß von einer Möglichkeit (Kannbestimmung) spreche.

Über die Berufung wurde erwogen:

Über die Berufung entscheidet gemäß § 282 Abs. 1 Z. 2 BAO der gesamte Berufungssenat, da im Bereich des Berufungssenates 17 der Außenstelle Wien des Unabhängigen Finanzsenates mehrere Verfahren zu dieser Rechtsfrage anhängig sind, Rechtsprechung der Gerichtshöfe öffentlichen Rechts oder eine Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates hiezu nicht besteht und der Entscheidung grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Die maßgebenden Einheitswerte für die einzelnen Jahre der erfolgten Gewinnermittlung waren laut den abgegebenen Abgabenerklärungen folgende:

im Jahr	1998	1999	2000	2001	2002
maßgebender Einheitswert für den Grundbetrag	ATS 1.030.273	ATS 661.021,00	ATS 661.021,00	ATS 1.072.640,00	Euro 77.809,55
Grundbetrag in Euro	Euro 74.872,86	Euro 48.038,27	Euro 48.038,27	Euro 77.951,79	Euro 77.809,55

Der Bw. gab – was unstrittig ist - keine Optionserklärung gemäß § 23 Abs. 1a Bauernsozialversicherungsgesetz ab.

Strittig ist ursprünglich, ob in rechtlicher Hinsicht, bereits ab dem erstmaligen Überschreiten der Einheitswertgrenze von € 65.500,00 auch ohne sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlagenoption der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln möglich sei und wann die Einheitswertgrenze von € 65.500,00 erstmals überschritten worden ist. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Gewinnermittlung durch Teilpauschalierung erst ab dem Veranlagungsjahr 2003 – nach zweimaliger Überschreitung der Grenze - von € 65.500,00 hintereinander – zulässig sei.

Im Laufe der Berufungsverhandlung wurde seitens des Finanzamtes das erstmalige Überschreiten der Einheitswertgrenze von € 65.500,00 im Jahr 2000 bestritten und auf den Einheitswertbescheid vom 26.3.2002 verwiesen, der erstmals einen höheren Hektarsatz für den Bw. feststellte und somit mit 1.1.2003 wirksam sei.

Für die Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes sind folgende gesetzliche Bestimmungen relevant:

Die maßgebenden Bestimmungen der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft (LuF Pausch VO 2001, BGBl. II Nr. 54/2001) lauten:

§ 1.

(1) Der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes weder zur Buchführung verpflichtet ist noch freiwillig Bücher führt, kann nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden. Es ist dabei nur die Anwendung der Verordnung auf einen gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zum Zwecke einer Berechnung der Einkommensteuer gemäß § 33 Einkommensteuergesetz 1988 zulässig. Eine Anwendung bloß auf einzelne Betriebszweige oder einzelne betriebliche Teiltätigkeiten ist unzulässig.

(2) Als maßgebender Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gilt der Einheitswert des während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zuzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten Zupachtungen und abzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres nicht selbst bewirtschafteten Verpachtungen.

Für die Ermittlung der Einheitswertanteile der Zu- und Verpachtung ist hinsichtlich des Hektarsatzes § 125 Abs. 1 lit. b der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, in der jeweils geltenden Fassung maßgebend.

(3) Hinsichtlich eines Überschreitens und Unterschreitens der Einheitswertgrenze von € 65.500 Euro gilt § 125 Abs. 3 und 4 der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, in der jeweils geltenden Fassung sinngemäß.

(4) 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. ...

§ 2.

(1) Bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes bis 65 500 Euro kann der Gewinn mittels eines Durchschnittssatzes vom maßgebenden Einheitswert (§ 1 Abs. 2) ermittelt werden (Grundbetrag), soweit die §§ 3 bis 6 nichts Gegenteiliges bestimmen oder die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlage nicht gemäß § 23 Abs. 1a Bauernsozialversicherungsgesetz ermittelt wird.

Der Durchschnittssatz beträgt, wenn der land- und forstwirtschaftliche Betrieb einen maßgebenden Einheitswert aufweist

bis 15 000 Euro 37%

über 15 000 bis 36 500 Euro 41%

über 36 500 bis 65 500 Euro 45%....

§ 8.

(1) Bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes von mehr als 65.500 Euro oder bei Ermittlung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs. 1a Bauernsozialversicherungsgesetz (Beitragsgrundlagenoption) ist der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft stets durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln.

(2) Die Betriebsausgaben sind, soweit sie nicht in den §§ 9 bis 12 abweichend geregelt sind, mit einem Durchschnittssatz von 70% der diesen Betriebsausgaben gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen.

Die maßgebenden Bestimmungen der Bundesabgabenordnung lauten:

§ 125 Abs. 1, 3 und 4 BAO lauten:

(1) b).... für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, dessen Wert zum 1. Jänner eines Jahres 150.000,00 Euro überstiegen hat....

..... der 4. Absatz definiert den Wert im Sinne des lit b als jenen Wert, der um den Wert der Zupachtungen erhöhten und um den Wert der Verpachtungen vermindernden Einheitswert in

seiner zuletzt maßgeblichen Höhe anzusetzen ist, wobei der Ermittlung des Wertes der Zupachtungen und Verpachtungen der nach der Art der Nutzung der betroffenen Flächen maßgebliche, bei der Feststellung des Einheitswertes des Betriebes angewendete Hektarsatz und in Ermangelung eines solchen der bei der Feststellung des Einheitswertes des Verpächterbetriebes für die verpachteten Flächen angewendeten Hektarsatz, den das Finanzamt auf Anfrage dem Pächter mitzuteilen hat, zu grunde zu legen ist

(3) Wird die Grenze des Abs. 1 lit. b am 1. Jänner eines Jahres überschritten, so tritt die Verpflichtung nach Abs. 1, sofern sie nicht gemäß Abs. 4 aufgehoben wird, mit Beginn des darauf zweitfolgenden Kalenderjahres ein, wobei für die Wertermittlung im Sinn des Abs. 1 nur solche Bescheide maßgeblich sind, die vor dem genannten 1. Jänner ergangen sind. Dies gilt entsprechend bei Nichtüberschreiten der Grenze des Abs. 1 lit. b am 1. Jänner eines Jahres für das Erlöschen der Verpflichtung nach Abs. 1 mit der Maßgabe, daß die Verpflichtung bereits mit Beginn dieses Kalenderjahres erlischt.

(4) Macht der Unternehmer glaubhaft, daß die Grenzen des Abs. 1 lit. a oder lit. b nur vorübergehend und auf Grund besonderer Umstände überschritten worden sind, so hat das Finanzamt auf Antrag eine nach Abs. 2 oder 3 eingetretene Verpflichtung aufzuheben.

Im Bereich der LuF Pausch VO 2001 ist die Gewinnermittlung bei einem maßgebenden Einheitswert bis einschließlich 65.500,00 Euro durch Vollpauschalierung (§§ 2f der L u F PauschVO) vorgesehen, bei einem Einheitswert von über 65.500,00 Euro bis 150.000,00 Euro die Teilpauschalierung (§ 8f der L u F PauschVO).

Eine freiwillige Teilpauschalierung bei einem maßgebenden Einheitswert von unter - 65.500,00 Euro kommt nur dann in Betracht, wenn eine sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a BSVG abgegeben wurde. Letzteres ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben.

Strittig ist, ob bei einem seit längerem bestehenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der „maßgebliche Einheitswert“ der Einheitswert des Veranlagungsjahres ist oder ob dieser Einheitswert unter Beachtung der Grundsätze des § 125 Abs. 3 und 4 BAO zu ermitteln ist.

Im Hinblick auf die Bestimmung des § 1 Abs. 3 der LuF Pausch VO 2001 kann nach Ansicht des erkennenden Senates kein Zweifel daran bestehen, dass eine – wenn eine Pauschalierung gewünscht wird – verpflichtende Teilpauschalierung nach § 8 der L u F PauschVO erst dann zu erfolgen hat, wenn der maßgebende Einheitswert gemäß § 125 Abs. 3 BAO zweimal hintereinander die Einheitswertgrenze von 65.500,00 Euro überschritten hat.

Strittig ist, ob bereits bei erst - oder zweitmaligem Überschreiten der Einheitswertgrenze freiwillig anstelle der Vollpauschalierung die Teilpauschalierung gewählt werden kann.

Nun ist Voraussetzung für die vom Bw. ins Treffen geführte Rechtsauffassung, dass eine freiwillige Teilpauschalierung schon beim erstmaligen bzw. zweitmaligen Überschreiten der Einheitswertgrenze von € 65.500,00 möglich sei, dass die Einheitswertgrenze zum 1.1. des betreffenden Jahres, im Fall des Bw. zum 1.1.2002, bereits überschritten war.

Wie in der mündlichen Berufungsverhandlung unstrittig festgestellt, ist der Einheitswertbescheid, der die Übergabe der landwirtschaftlichen Flächen im Jahr 2000 von den Eltern des Bw. an den Bw. berücksichtigt, am 26.3.2002 erlassen worden.

Dieser Bescheid entfaltet daher gemäß § 125 Abs 3 BAO "wobei für die Wertermittlung im Sinn des Abs. 1 nur solche Bescheide maßgeblich sind, die vor dem genannten 1. Jänner ergangen sind" seine Wirksamkeit mit 1.1.2003.

Wie in der Berufungsverhandlung ebenso unstrittig festgestellt wurde, überschreitet der Bw. mit den Pächterhektarsätzen die Grenze von € 65.500,00 nicht.

Gemäß § 1 Abs 2 LuF PauschVO ist der maßgebende Einheitswert der Einheitswert des während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zuzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten Zupachtungen und abzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres nicht selbst bewirtschafteten Verpachtungen. Für die Ermittlung der Einheitswertanteile der Zu- und Verpachtung ist hinsichtlich des Hektarsatzes § 125 Abs 1 lit b der BAO in der jeweils geltenden Fassung maßgebend.

§ 125 Abs 1 lit b 4. Absatz BAO definiert den Wert im Sinne des lit b als jenen Wert, der um den Wert der Zupachtungen erhöhten und um den Wert der Verpachtungen verminderten Einheitswert in seiner zuletzt maßgeblichen Höhe anzusetzen ist, wobei der Ermittlung des Wertes der Zupachtungen und Verpachtungen der nach der Art der Nutzung der betroffenen Flächen maßgebliche, bei der Feststellung des Einheitswertes des Betriebes angewendete Hektarsatz und in Ermangelung eines solchen der bei der Feststellung des Einheitswertes des Verpächterbetriebes für die verpachteten Flächen angewendeten Hektarsatz, den das Finanzamt auf Anfrage dem Pächter mitzuteilen hat, zu grunde zu legen ist.

Aus dem Wortlaut des § 125 Abs 1 lit b 4. Absatz BAO folgt eindeutig, dass bei Bestehen eines eigenen Hektarsatzes, der Hektarsatz des Pächters für die Berechnung des maßgebenden Einheitswert heranzuziehen ist. Hierdurch unterscheidet sich die im Berufungszeitraum anzuwendende Rechtslage von jener vor dem Steuerreformgesetz 1993 (vgl Wiesner-/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 17 Anm 53).

Nun ging aus der mündlichen Berufungsverhandlung unstrittig hervor, dass bei Zugrundelegung des für das Veranlagungsjahr für den Bw. gültigen Hektarsatzes die

Einheitswertgrenze von € 65.500,00 nicht überschritten wurde. Die Heranziehung des Verpächterhektarsatzes ist auf Grund des Vorliegen eines eigenen Betriebes mit eigenem Hektarsatz nicht zulässig.

Da der maßgebende Einheitswert auf Grund des erst im Jahr 2002 erlassenen Feststellungsbescheides gemäß § 125 Abs 3 BAO erst zum 1.1.2003 für die Wertermittlung maßgebend ist, liegt im streitgegenständlichen Jahr 2002 daher der für die Wertermittlung gemäß § 125 Abs 3 BAO maßgebende Einheitswert unter 65.500,00 €.

Da der Bw. unstrittig keine Beitragsgrundlagenoption ausgeübt hat, ist gemäß der LuF PauschVO iVm § 125 BAO die Vollpauschalierung die maßgebende pauschale Gewinnermittlungsart.

Die im Berufungsverfahren aufgeworfene Rechtsfrage, ob bei erstmaligem oder zweitmaligen Überschreiten der 65.500,00 Euro-Einheitswertgrenze die Teilpauschalierung möglich ist oder nicht, ist auf Grund des festgestellten Sachverhaltes für das Berufungsjahr 2002 mangels des Überschreitens der Einheitswertgrenze von 65.500,00 Euro nicht zu entscheiden. Diese Rechtsfrage stellt sich ab dem Veranlagungsjahr 2003 und ist dann zu beurteilen.

Wien, am 26. November 2004