



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung der Berufungswerber gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 10. Oktober 2007 betreffend Einkommensteuer 2004 und 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtenen Einkommensteuerbescheid für 2004 wird abgeändert.

Die Einkommensteuer 2004 wird mit Null festgesetzt.

Die zugehörige Bemessungsgrundlage ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, welches einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für 2005 wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) und ihr Gatte waren im Verfahrenszeitraum 2004 je Hälfteeigentümer eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, dessen Bewirtschaftung aufgrund eines seit Jahren bestehenden Pachtvertrages allein durch die Gattin erfolgte. Mit notariellem Übergabevertrag vom 20. Jänner 2005 wurde der Betrieb zum Ablauf des 31. Dezember 2004 *mit sämtlichen Rechten und Pflichten der Vorbesitzer, einschließlich des rechtlichen und natürlichen Zubehörs, also auch mit dem Vieh, ..., mit dem Anteil an der Molkereigenossenschaft Y.,...* unter Beendigung des Pachtverhältnisses und gegen Einräumung von bäuerlichen Ausgedings- und Wohnrechten der Übergeber auf deren Tochter übertragen. Ab 1. Jänner 2005 war die Tochter nicht nur Alleineigentümerin des land-und

forstwirtschaftlichen Betriebes ihrer Eltern sondern trat als deren Rechtsnachfolgerin auch in mehrere Pachtverträge über landwirtschaftliche Nutzflächen im Ausmaß von insgesamt rd. 12 Hektar ein.

In den angefochtenen Einkommensteuer- (Est-) Bescheiden für 2004 und 2005 rechnete das Finanzamt X. (FA) den Gewinn aus der Veräußerung eines dem o.a. landwirtschaftlichen Betrieb zugeordneten *Milchkontingents* (= Recht zur laufenden Belieferung der örtlichen Molkerei mit der von einem bestimmten Viehbestand erzeugten Milchmenge) den bis 2004 bestehenden Eigentumsverhältnissen entsprechend je zur Hälfte der Bw. und ihrem Gatten zu. Gegen diese Gewinnzurechnung verwehrt sich die Bw. mit Berufung.

Sie habe in den genannten Jahren tatsächlich keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt. Aus gesundheitlichen Gründen sei die Milchviehwirtschaftung beendet und der Betrieb unter Vornahme beträchtlicher Investitionen umgestellt worden. Die Einnahmen aus den Milchquotenverkäufen hätten einerseits der Finanzierung von Maschinenkäufen (Traktor, Mäh- und Heuwerbegeräte) gedient und seien andererseits für die eigene Krankenbehandlung bzw. jene des Gatten aufgewendet worden. Ein besteueringfähiger Gewinn sei aus dem Milchquotenverkauf somit nicht erzielt worden.

Das FA legte das Rechtsmittel dem UFS zur Entscheidung vor.

Im Vorlageantrag verwies es darauf, dass die Besteuerung gemäß dem Ergebnis abgabenbehördlicher Erhebungen beim Molkereibetrieb und an Hand der von der Bw. bzw. deren Gatten gemeinsam mit den Einkommensteuererklärungen vorgelegten Verträge über den Verkauf des Milchkontingents vorgenommen worden sei. Das Milchbelieferungsrecht (*A-Quote*) sei dem Anlagevermögen des landwirtschaftlichen Betriebes zuzuordnen. Da ein Verkauf dieses Rechts nicht zur regelmäßigen Bewirtschaftung des Betriebes gehöre, werde die Besteuerung dieses Vorgangs von der pauschalen Gewinnermittlung gemäß der maßgeblichen land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung nicht erfasst. Das Ergebnis aus dem Verkauf des Milchkontingents sei daher den Eigentumsverhältnissen entsprechend auf die Bw. und deren Gatten zu verteilen und nach den Vorgaben der EStRL (Rz 4180a) zu besteuern.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 188 BAO ordnet unter anderem die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft an, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Neben der Feststellung des erzielten Gewinns (und damit insbesondere auch dessen Höhe) ist gemäß Abs.3 der Bestimmung Gegenstand der Feststellung auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber. Bei Vorliegen der Voraussetzung sind

Feststellungsbescheide nach § 188 BAO zwingend zu erlassen. Das Gesetz räumt der Abgabenbehörde dbzgl. kein Ermessen ein.

Nach § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für Abgabenbescheide, etwa für Einkommensteuer- (ESt-) Bescheide, von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zu Grunde gelegt. Diese Abgabenbescheide sind insofern von den betreffenden Feststellungsbescheiden abgeleitet. Einwendungen gegen aus einem Feststellungsbescheid abgeleitete Inhalte eines derartigen ESt-Bescheides sind im Rechtsmittel gegen den Feststellungsbescheid (= Grundlagenbescheid) geltend zu machen. Die Bestimmung des § 252 Abs.1 BAO schließt aus, einen Bescheid, dem Entscheidungen zu Grunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, erfolgreich mit der Begründung anzufechten, dass die im Feststellungsbescheid enthaltenen Feststellungen unzutreffend sind. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe das Erkenntnis vom 27. Juni 1991, Zl. 91/13/0002) setzt die prozessuale Bindung eines abgeleiteten Bescheides an einen Grundlagenbescheid allerdings voraus, dass ein Grundlagenbescheid überhaupt (rechtswirksam) erlassen wurde.

Den angefochtenen Bescheiden liegt die Annahme einer Gewinnerzielung aus dem Verkauf der Milchbelieferungsrechte im Rahmen einer Besitzgemeinschaft der Bw. und ihres Gatten in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu Grunde. Es war daher zwingend ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO zu erlassen, gegen den sich der Einwand der unzulässigen Besteuerung eines (anteiligen) Veräußerungsgewinns bei der Bw. zu richten hätte.

Weder den vorgelegten Verfahrensunterlagen noch der elektronischen Datenbank der Abgabenbehörde ist ein nach § 188 BAO ergangener Feststellungsbescheid für 2004 zu entnehmen, in welchem die Veräußerung des verfahrensgegenständlichen Rechts ihren Niederschlag gefunden hat. Der UFS geht daher davon aus, dass ein derartiger Bescheid bisher nicht ergangen ist. Es fehlt somit an der rechtlichen Basis für die Zurechnung des Gewinnanteils, gegen den sich die Bw. im anhängigen Verfahren verwehrt.

Für 2005 fehlt es aufgrund der Betriebsübergabe an die Tochter per 1.Jänner 2005 *mit allen Rechten und Pflichten* unter gleichzeitiger Beendigung des bis dahin bestehenden Pachtverhältnisses mit der Bw. sowohl an einer Rechtsgrundlage für die Zurechnung von laufenden Erträgen aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb als auch am Kriterium der Eigentumsverhältnisse, auf dem die anteilige Gewinnzurechnung aus dem Verkauf des Milchkontingents im Jahr 2004 aufbaut. Dem Übergabevertrag vom 20.Jänner 2005 ist nicht zu ersehen, dass das Milchbelieferungsrecht bzw. der Erlös aus dessen Verkauf von der Übergabe ausgenommen worden wäre.

Der gegen die Zurechnung von (anteiligen) Einkünften aus der Veräußerung des Milchkontingents in den Einkommensteuerbescheiden für 2004 und 2005 gerichteten Berufung der Bw. war daher stattzugeben.

Darüber hinaus ergaben sich nach den Berechnungen der Erstbehörde im Vorlageantrag bei der Bw. für die Einkommensbesteuerung des Jahres 2004 auch keine nach Maßgabe der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung heranzuziehenden, pauschal ermittelten Einkünfte aus der Land- und Forstwirtschaft, sodass die zu steuernden Einkünfte der Bw. aus Land- und Forstwirtschaft in diesem Jahr Null betrugen. Die rechnerischen Auswirkungen für die Einkommensbesteuerung des Jahres 2004 sind der Beilage zu entnehmen.

Für 2005 kamen wegen der Betriebsübergabe an die Tochter Einkünfte der Bw. aus Land- und Forstwirtschaft schon dem Grunde nach nicht in Betracht, zumal auch der Aktenlage Gegenteiliges nicht zu entnehmen war.

Da die Bw. nach dem Verfahrensergebnis im Jahr 2005 steuerlich relevante Einkünfte lediglich aus einem Pensionsbezug der Sozialversicherungsanstalt der Bauern hatte und ein Antrag auf Durchführung einer Veranlagung nach § 41 Abs. 2 EStG 1988 nicht ersichtlich ist, war der angefochtene ESt- Bescheid für 2005 zur Gänze aus dem Rechtsbestand zu entfernen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 31. August 2010