

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Tulln betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung hinsichtlich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für die Jahre 1995 bis 1997 entschieden:

Die Berufung, soweit sie die Jahre 1995 und 1996 betrifft, wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung, soweit sie das Jahr 1997 betrifft, wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide für die Jahre 1995 und 1996 bleiben unverändert.

Der angefochtene Bescheid für das Jahr 1997 wird abgeändert.

Die getroffene Feststellung für das Jahr 1997 ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Hinweis**

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheid ausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von

den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## **Entscheidungsgründe**

Die Bw. übt einen Produktionsbetrieb für Jung- und Containerpflanzen aus und ermittelt den Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988.

**A)** Die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für 1995 (OZ 31 f./1995) wurde am 28. März 1996 erstellt und mit der Bilanz (OZ 6 ff./1995) sowie der Gewinn- und Verlustrechnung für 1995 am 2. April 1996 beim Finanzamt eingereicht. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wurden in Höhe von S 805.958,00 erklärt. Der Erstbescheid vom 8. Juli 1998 (OZ 35/1995) erging erklärungsgemäß. Die erklärten Einkünfte wurden zu je 50% für die beiden Hälfteeigentümer einheitlich und gesondert festgestellt.

**B)** Die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für 1996 (OZ 15 f./1996) wurde am 21. März 1997 erstellt und mit der Bilanz (OZ 1 ff./1996) sowie der Gewinn und Verlustrechnung für 1996 am 28. März 1997 beim Finanzamt eingereicht. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wurden in Höhe von S 633.222,00 erklärt. Der Erstbescheid vom 8. Juli 1998 (OZ 22/1996) erging erklärungsgemäß. Die erklärten Einkünfte wurden zu je 50% für die beiden Hälfteeigentümer einheitlich und gesondert festgestellt.

**C)** Die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für 1997 (OZ 40 f./1997) wurde am 24. März 1998 erstellt und mit der Bilanz (OZ 32 ff/1997) sowie der Gewinn- und Verlustrechnung für 1997 am 26. März 1998 beim Finanzamt eingereicht. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wurden in Höhe von S 582.963,38 erklärt.

**D)** Im September und Oktober 1998 wurde bei der Bw. eine Betriebsprüfung vorgenommen und darüber der **BP-Bericht vom 22. Oktober 1998** (OZ 2 ff./1997) erstellt. Die für dieses Abgabenverfahren maßgeblichen Pürfungsfeststellungen lauten:

**Tz 20** Maschine Unitrac Junior 200:

a) Sachverhaltsdarstellung:

Geschäftsfall 1: Kauf Maschine Unitrac junior 200: Die Anschaffung dieser Maschine sei am 6. Oktober 1997 durch Kauf bei der Fa. R. erfolgt. Aufgrund der Rechnung des Lieferanten

ergebe sich der Nettowert der Maschine mit S 545.833,40. (Kostenvoranschlag vom 8. September 1997 S 560.000,00).

Geschäftsfall 2: Miete Maschine Unitrac 4 x 4: Die Bw. habe in der Zeit vom 16. März bis 6. September 1997 die genannte Maschine von der Fa. R. gemietet gehabt (Nettomiete: S 180.000,00 zuzüglich 20% USt).

Die Fa. R. habe diese beiden Geschäftsfälle an die Bw. wie folgt verrechnet:

Rechnung 6. 10. 1997: Unitrac junior 200 netto S 365.833,40 zuzüglich 20% USt;

Rechnung 6. 10. 1997: Miete Unitrac 4 x 4 netto S 180.000,00 zuzüglich 20 % USt.

Summe Nettopreis S 545.833,40.

Die Bw. habe den genannten Nettopreis zuzüglich der Umsatzsteuer an die Fa. R. als Lieferanten entrichtet. Seitens des Lieferanten bestünden keine weiteren Forderungen an die Bw.

b) Laut Betriebsprüfung:

Ausgangsrechnung Nr. 24 der Fa. R. für Unitrac junior 200:

Nettorechnungsbetrag (in S)	609.000,00
abzüglich Rabatt (in S)	- 63.166,00
Nettoanschaffungskosten (in S)	545.833,40
abzüglich Gegenverrechnung Mietkosten für Unitrac 4 x 4 (in S)	- 180.000,00
verbleibt netto (in S)	365.833,40
zuzüglich 20% USt (in S)	73.166,60
verbleibt brutto (in S)	439.000,00

Aus der Gesamtrechnung der Fa. R. sei ersichtlich, dass die Anschaffungskosten der Maschine Unitrac junior 200 um die Miete der Maschine Unitrac 4 x 4 gemindert worden sei. Im Zuge der Betriebsprüfung werde festgestellt, dass der Kaufpreis der Maschine Unitrac junior 200 in einen aktivierungspflichtigen Anschaffungskostenanteil von S 365.833,40 und einen sofort abziehbaren Betriebsaufwand von S 180.000,00 getrennt worden sei. Laut Ansicht der Betriebsprüfung könne die Gegenverrechnung der Miete die Anschaffungskosten der Maschine Unitrac junior 200 nicht mindern. Die Maschine werde mit dem laut Rechnung festgestellten Anschaffungswert in Höhe von netto S 545.833,40 aktiviert. Die bisher gewählte

betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer werde beibehalten. Der Investitionsfreibetrag stehe mit 6% zu, da die Maschine selbstfahrend und angemeldet sei. Der bisherige Mietaufwand werde storniert. Die Umsatzsteuer sei bisher in der richtigen Höhe (20% von S 545.833,40) als Vorsteuer geltend gemacht worden. Eine Umsatzsteuerkorrektur sei daher nicht notwendig.

**Tz 21** Hinsichtlich des nachstehend angeführten Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens (Unitrac junior 200) würden folgende Berichtigungen durchgeführt:

	bisher lt. Bw.	lt. BP
AfA-Basis (in S)	365.833,33	545.833,40
Anschaffungsdatum	6.10.1997	6.10.1997
genutzt seit:	2. HJ 1997	2. HJ 1997
Nutzungsdauer	5 Jahre	5 Jahre
1/1-AfA (in S)	73.167,00	109.167,00
IFB	9%	6%

	Werte lt. GB (in S)	Werte lt. PB (in S)	Erfolgsänderung (in S)
Wert 1. 1. 1997	0,00	0,00	0,00
+ Zugänge 1997	365.833,33	545.833,40	+ 180.000,07
- AfA 1997	- 36.583,33	- 54.583,40	- 18.000,07
- Abgänge RBW 1997	0,00	0,00	0,00
Wert 31.12.1997	329.250,00	491.250,00	<b>+ 162.000,00</b>

**Tz 24** Privatentnahmen:

Die Privatentnahmen würden u. a. um folgende Beträge erhöht:

Beträge in S	Verweis	USt in %	1995	1996	1997
Arbeitskleidung	Tz 15.1.	---	11.435,50	13.214,00	32.839,00
USt		20	2.287,10	2.642,80	6.567,80
Privatentnahmen lt. Tz 15.1.			<b>13.722,60</b>	<b>15.856,80</b>	<b>39.406,80</b>

Unter Tz 15.1. führt die Prüferin zur Arbeitskleidung aus, dass Aufwendungen für bürgerliche Kleidung grundsätzlich zu den Kosten der privaten Lebensführung gem. § 20 Abs. 1 Z 1 EStG gehörten, auch wenn die Kleidung ausschließlich während der Dienst- oder Arbeitszeit getragen werde (VwGH vom 9. März 1982, 82/14/0040, und 17. September 1990, 89/14/0277). Arbeitsmittel lägen nur dann vor, wenn es sich um Berufskleidung im engeren Sinne handle, d. h. um typische Berufskleidung wie Uniformen, Kochschürze, Schauspielerkostüme usw. oder Arbeitsschutzkleidung wie Schutzhelme, Asbestanzüge, Kleidung der Müllabfuhr usw.

Im Zuge der Betriebsprüfung seien die folgenden Aufwendungen für bürgerliche Kleidung nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden: Hosen, Sweater, Strumpfhosen, Hemd, Gürtel, Sakko, Bergschuhe, Herren-Trainingsschuhe, Damenschuhe, Schnürriemen, Krawatte, Schuhpflege, Lederhandschuhe, Schnürstiefel usw.

**E)** Mit Bescheiden vom 14. Dezember 1998 wurden für die Jahre 1995 und 1996 u. a. die Verfahren hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wieder aufgenommen und die dazugehörigen Sachbescheide mit gleichem Datum erstellt (OZ 40/1995; OZ 28/1996). Für das Jahr 1997 wurde anlässlich der Betriebsprüfung der Bescheid hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft als Erstbescheid ebenfalls am 14. Dezember 1998 (OZ 49/1997) erstellt. Das Zustelldatum der im Zuge der Betriebsprüfung erstellten Bescheide ist der 16. Dezember 1998 (OZ 49 a und 49 b/1997); der BP-Bericht wurde am 17. Dezember 1997 zugestellt (OZ 49 c/1997). Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft laut Betriebsprüfung betragen für die Jahre 1995 bis 1997 wie folgt:

Beträge in S	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
1995	817.295,00
1996	646.985,00
1997	778.971,00

Je 50% davon entfallen auf J. F. und K. F.

**F)** Mit Schreiben vom 7. Jänner 1999 (OZ 51 f./1997) wurde seitens der Bw. gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 1995 bis 1997 Berufung erhoben. Begründend wird ausgeführt:

Punkt 1: Ausgaben der privaten Lebensführung gem. § 20 EStG:

Die Bw. würde seit dem Jahr 1995 das Konto 6900 mit der Bezeichnung „Arbeitskleidung“ führen. Dieses Konto sei zum Zweck von Geschenken an die Arbeitnehmer im Sinne von § 3 Abs. 1 Z 14 EStG eröffnet worden. Die Bw. habe vorausgesetzt, dass die Dienstnehmer als Sachzuwendung ordentliche Arbeitskleidung wie z. B. Arbeitsschuhe, Natojacken, Regenschutzkleidung, Arbeitssweater und Hemden selbst besorgen und die Rechnungen in der Buchhaltung der Bw. abgeben würden. Mit Unterschrift der einzelnen Dienstnehmer sei bestätigt worden, dass sie die Beträge ausbezahlt erhalten haben. Seitens der Bw. seien die überbrachten Belege sinngemäß auf dem genannten Konto „Arbeitskleidung“ verbucht und ein Vorsteuerabzug geltend gemacht worden.

Aufgrund der Betriebsprüfungsbesprechung habe man seitens der Bw. erstmalig erfahren, dass diese zweckgebundene Vorgangsweise nicht zulässig sei. Sachzuwendungen an die Dienstnehmer seien sehr wohl zulässig, wahrscheinlich nicht in Form von Arbeitskleidung, sondern nur in Form von Gutscheinen, Geschenkmünzen und dgl. Seitens der Bw. werde daraus geschlossen, dass deshalb ein Vorsteuerabzug nicht akzeptiert werde. Allerdings werde seitens der Bw. nicht eingesehen, dass die Nettobeträge laut Konto „Arbeitskleidung“ nicht als Aufwand verbucht werden könnten. Es werde daher seitens der Bw. festgestellt, dass die dafür gesetzlich erlaubten Sachzuwendungen als Aufwand gebucht werden.

Punkt 2: Maschine Unitrac junior 200:

Laut BP-Bericht lägen aufgrund der Sachverhaltsermittlung bei der Lieferfirma R. zwei getrennte Geschäftsfälle vor. Diese Feststellung sei richtig.

- Rechnung vom 6. Oktober 1997 für Maschine Unitrac junior 200;
- Rechnung vom 6. Oktober 1997 für Miete der Maschine Unitrac Spacer 4 x 4.

Festzustellen sei,

zu Punkt a): die AR 24 vom 6. 10. 1997 von der Fa. R. sei von uns vorerst nur als Endabrechnungsaufstellung verwendet, jedoch nicht als Eingangsrechnung akzeptiert worden. Daraufhin habe die Bw. von der Fa. R. eine neue Rechnung mit dem tatsächlichen Anschaffungswert der Maschine erhalten, S 365.833,40 netto, welche seitens der Bw. auch als ER 195 vom 6. 10. 1997 verbucht worden sei. Der Irrtum liege bei der Fa. R. und sei mit Schreiben vom 30. 10. 1998 (siehe Beilage) nachträglich korrigiert worden.

zu Punkt b): die AR 25 vom 6. 10. 1997 von der Fa. R. über die Mietkosten für die Maschine Unitrac Spacer 4 x 4 über netto S 180.000,00 stelle einen eigenen Aufwand dar und sei

seitens der Bw. als ER 196 dahingehend richtig verbucht worden. Es werde daher festgestellt: Insgesamt betrügen beide Rechnungen zusammen S 545.833,40 netto (= S 655.000,00 brutto) und nicht wie die Prüferin errechnete, S 725.833,40. Seitens der Bw. sei der Fa. R. ein Betrag von S 655.000,00 mittels Scheck bezahlt worden und richtigerweise bestehe auch keine Verbindlichkeit mehr gegenüber der Fa. R. Dies habe auch die Prüferin ermittelt.

Abschließend werde um eine positive Erledigung der Berufung ersucht.

Diesem Berufungsschreiben sind folgende Beilagen angeschlossen:

- a) Kopie der Dienstnehmerunterschriften für 1995, 1996 und 1997;
- b) Rechnungskopie für Unitrac junior 200;
- c) Rechnungskopie für Miete Unitrac Spacer 4 x 4;
- d) Kopie vom Berichtigungsschreiben durch die Fa. R.;
- e) Begleitschreiben zur Berufung.

ad b): Laut der Rechnungskopie vom 6. 10. 1997 für den Unitrac junior 200 (ER195) (OZ 57 f./1997) wurde der Bw. folgender Kaufpreis in Rechnung gestellt. Gesamtpreis netto: S 365.833,40 zuzüglich 20% USt (S 73.166,60). Endpreis frei Baumschule: S 439.000,00. Verbucht wurde dieser Rechnungspreis auf den Konten 0300/30223. Bezahlt wurde dieser Preis mit dem Scheck Nr. 142102200076 laut Sparkassenauszug Nr. 162.

ad c): Laut der Rechnungskopie vom 6. 10. 1997 (ER 196) (OZ 59/1997) wurden der Bw. für den Unitrac Spacer 4 x 4 folgende Miet- und Leihkosten in Rechnung gestellt: Mietkosten pauschal: S 180.000,00 zuzüglich 20% USt (S 36.000,00). Gesamtkosten S 216.000,00. Verbucht wurde dieser Betrag auf den Konten 7100/30223. Bezahlt wurde dieser Preis mit dem Scheck Nr. 142102200076 laut Sparkassenauszug Nr. 162.

ad d): Als Richtigstellung zur AR 24 vom 6.10.1997 führt die Fa. R. in ihrem Schreiben vom 30. Oktober 1998 (OZ 60/1997) aus:

Die Rechnung über die Leihkosten für den Geräteträger Unitrac Spacer 4 x 4 sei erst am 6. Oktober 1997 erstellt worden, da die Dauer des Testens der Maschine noch nicht voraussehbar gewesen und mündlich ein Pauschalbetrag, zahlbar nach Ende der Saison, vereinbart worden sei. Am 3. Oktober (1997) sei dann ein anderer Geräteträger, Unitrac junior 200, als Vorführgerät geliefert, als bestgeeignet empfunden und sofort mündlich gekauft worden.

Diese Abrechnung der AR 24 sei seitens der Bw. in erstausgefertigter Form nur als Endabrechnungsaufstellung behandelt, jedoch nicht als Rechnung akzeptiert und verbucht worden. Seitens der Bw. sei diese AR 24 mit der Bitte um Änderung zurückgeschickt worden,

da die Mietkosten über S 180.000,00 von der Rechnung als solche nicht hätte in Abzug gebracht werden dürfen, sondern richtigerweise wären S 243.166,60 als Sonderrabatt für ein gebrauchtes Messevorführgerät auszuwerfen gewesen wäre (das Angebot vom 8. September 1997 beziehe sich auf ein Neugerät). Daraufhin seien zwei neue gesonderte Rechnungen erstellt worden, eine für den Unitrac junior 200 und eine für die Mietkosten des Unitrac Spacer 4 x 4.

Die Endabrechnung an die Bw. (AR 24 vom 6.10.1997) und die Mietkostenabrechnung (AR 25 vom 7.10.1997) ergäben insgesamt einen Betrag über S 655.000,00. Dieser Betrag sei seitens der Bw. mit dem Scheck Nr. 14202200076 bezahlt worden. Mit der richtigen, nachträglich korrigierten und bei der Bw. verbuchten Rechnung für den Unitrac junior 200 sei auch der Einzelgenehmigungsbescheid für den tatsächlich erworbenen Geräteträger erwirkt worden (siehe Stempelmarke).

ad e): Im Begleitschreiben zur Berufung vom 7. Jänner 1999 (OZ 61/1997) wurde seitens der Bw. ausgeführt:

zu Punkt 1: Es werde um die Beantwortung folgender Fragen gebeten: Warum gebe es gesetzliche Steuerfreigrenzen für Arbeitnehmer, wenn ein Arbeitgeber diese nicht anwenden darf? Liege es an der Kontobenennung seitens der Bw.? Wenn ja, dann stellen Sie als Finanzdienstleistungsbetrieb unseren Fehler richtig. Die Nichtvorsteuerabzugsberechtigung werde anerkannt. Um einen Überblick über die Arbeitsbedingungen zu erhalten, lade die Bw. alle Beamten des zuständigen Finanzamtes zu einer Fachexkursion (ohne Diäten) in ihren Betrieb ein. Voraussetzung dazu sei Regenwetter bei niedrigen Temperaturen, ohne zweiter Kleidungsgarnitur und ohne Regenschirm, für acht Stunden. Um telefonische Voranmeldung werde gebeten.

Zu Punkt 2: Wenn in einer freien Marktwirtschaft mündliche Vereinbarungen mit Handschlagqualität keinen Wert mehr haben würden; wenn Maschinenkaufpreise zwingend vom Finanzamt festgelegt würden; wenn man als potenzieller Käufer zwingend die Katze im Sack kaufen müsse; wenn man zwischen Offertleger und Kunde nicht mehr feilschen dürfe; wenn Maschinen und Geräte nicht mehr zu Gestehungskosten – um Referenzen zu erhalten – abgegeben werden dürften; dann sei es Zeit seinen Betrieb von einer Kolchosenwirtschaft ablösen zu lassen. Die Bw. biete daher dem zuständigen Finanzamt ihren Betrieb zum Kauf an.

**G)** Mit Ergänzungssersuchen vom 8. Februar 1999 (OZ 62/1997) wurde die Bw. aufgefordert, sämtliche Belege des Kontos 6900 (Arbeitskleidung) für die Jahre 1995 bis 1997 vorzulegen.

**H)** Mit Schreiben vom 2. Juni 1999 (OZ 63 ff./1997) erstattete die Prüferin ihre Stellungnahme zur Berufung und führte Folgendes aus:

Zu Punkt 1: Wie bereits im BP-Bericht vom 22. Oktober 1998 unter Tz 15.1. angeführt worden sei, gehörten Aufwendungen für bürgerliche Kleidung grundsätzlich zu den Kosten der privaten Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG; dies auch dann, wenn die Kleidung ausschließlich während der Dienst- oder Arbeitszeit getragen werde. Dazu wird auf die im BP-Bericht zitierten VwGH-Erkenntnisse verwiesen. Arbeitsmittel im engeren Sinn lägen nur dann vor, wenn es sich um typische Berufskleidung im engeren Sinn handle. Bei den im Zuge der Betriebsprüfung nicht anerkannten Aufwendungen handle es sich um bürgerliche Kleidung und Schuhe; sämtliche Rechnungen, ausgestellt auf die Bw., seien in Kopie vorgelegt worden. Im Zuge der Berufung sei eine jährliche Unterschriften-Aufstellung von Arbeitnehmern vorgelegt worden, die den Kostenersatz der Sachzuwendungen bestätige. Diese Bestätigung sei im Nachhinein erstellt worden. Der tatsächliche, zeitnahe Kostenersatz an die Arbeitnehmer habe buchhalterisch nicht festgestellt werden können.

Zu Punkt 2: Zunächst wird von der Prüferin eine Sachverhaltsdarstellung ausgeführt:

**2.1.** Kauf von Maschine Unitrac junior 200:

Der Prototyp von Unitrac junior 200 (Nr. 2000797) sei von der Fa. R. im Juli 1997 fertiggestellt worden. Im August 1997 sei dieselbe Maschine in Dänemark auf der Weihnachtsbaumausstellung vom Vertreter vorgeführt worden, jedoch ohne den erhofften Erfolg. Ein Prospekt von dieser Maschine (inkl. detaillierter Gerätebeschreibung) existiere nicht. Am 8. September 1997 sei von der Fa. R. nach vorheriger Besichtigung der Baumschule der Bw. ein Anbot für die genannte Maschine wie folgt erstellt worden:

Basispreis (in S)	420.000,00
Zusatzgerät (in S)	189.000,00
Gesamtpreis (in S)	609.000,00
abzüglich Rabatt (in S)	- 49.000,00
Nettopreis (in S)	560.000,00
zuzüglich 20% USt (in S)	112.000,00
Endpreis (in S)	672.000,00

Die Preisgültigkeit (dieses Anbotes) sei mit 30. Oktober 1997 begrenzt gewesen.

Die Maschine sei im September seitens der Bw. geordert worden. Die erste Rechnung (AR 24) sei am 6. Oktober 1997 wie folgt erstellt worden:

Basispreis (in S)	609.000,00
abzüglich Rabatt (in S)	- 63.166,60
Gesamtpreis (in S)	545.833,40
abzüglich Gegenverrechnung Miete (in S)	- 180.000,00
Nettopreis (in S)	365.833,40
zuzüglich 20% USt (in S)	73.166,60
Endpreis frei Baumschule (in S)	439.000,00

Im Zuge der Berufung sei ein Schreiben der Fa. R. vorgelegt worden, in welchem angeführt werde, dass es sich bei der oben angeführten Rechnung lediglich um eine Endabrechnungsaufstellung handle. Daraufhin seien, über Ersuchen seitens der Bw., zwei Rechnungen, datiert mit 6. Oktober 1997, ausgestellt worden. Der Kaufpreis der Maschine Unitrac junior 200 sei nunmehr mit netto S 365.833,40 zuzüglich 20% USt angeführt worden. Laut Fa. R. handle es sich bei der Differenz (AR 24 und AR neu) um einen Sonderrabatt (Messeangebot). Diese Kaufpreisminderung errechne sich: S 609.000,00 abzüglich S 365.833,40 = S 243.166,60. Auf der neuen AR werde der gewährte 40%ige Sonderrabatt jedoch nicht ausgewiesen. Beide Rechnungen seien mit einem Scheck (Nr. 142102200076) beglichen worden. Die Umsatzsteuer aus beiden Rechnungen seien von der Fa. R. mit der UVA 10/97 abgeführt worden.

## **2.2. Miete:**

In der Zeit vom 16. März bis 16. September 1997 sei von der Bw. eine Maschine Unitrac 4 x 4 von der Fa. R. gemietet worden (mündliche Vereinbarung).

Die Anlieferung dieser Maschine sei von der Fa. R. mit einem eigenen LKW erfolgt. Eine Liefer- oder Annahmebestätigung sei nicht vorgelegt worden. Die schriftliche Mietvereinbarung sei erst im Nachhinein erstellt worden (siehe Fax vom 21. September 1998). In diesem Fax werde jedoch auch die Vermietung der Maschine junior angeführt. Nach Ansicht der Prüferin sei dies nicht möglich, da laut schriftlicher Angabe der Fa. R. die Maschine als Prototyp erst im Juli 1997 fertiggestellt worden sei und sich anschließend in Dänemark befunden habe. Die Mietvereinbarung könne daher nur die Maschine Unitrac 4 x 4

betreffen. Das Mietentgelt für diese Maschine in Höhe von S 180.000,00 zuzüglich 20% USt sei nachträglich am 6. Oktober 1997 in Rechnung gestellt worden.

Laut Ansicht der Prüferin sei der Nettoanschaffungswert der Maschine Unitrac junior 200 in Höhe von S 545.833,40 aus steuerlichen Gründen in einen aktivierungspflichtigen Anschaffungskostenanteil von S 365.833,40 und in einen sofort abziehbaren Betriebsaufwand von S 180.000,00 getrennt worden. Zur Begründung wird ausgeführt:

Die „kostenpflichtige Anmietung“ der Maschine Unitrac 4 x 4 ab 16. März 1997 habe nicht glaubhaft gemacht werden können. Es liege weder eine zeitnahe schriftliche Mietvereinbarung noch eine Bestätigung der Lieferung vor. Die Abrechnung über die Miete sei im Nachhinein, zeitgleich mit dem Kauf der neuen Maschine getätigt und verrechnet worden. Weiters sei die gesamte Umsatzsteuer von der Fa. R. in der UVA 10/97 abgeführt worden. Die Miete aus Bestandverträgen sei aber monatlich abzurechnen. Im Zuge der Berufung sei der niedrigere Kaufpreis der Maschine junior 200 in Höhe von S 365.333,40 auf einen 40%igen Messerabatt zurückgeführt worden. Diese 40%ige Kaufpreisminderung sei jedoch weder im Anbot der Fa. R. (erstellt nach der Dänemark-Messe) noch in der zweiten Rechnung angeführt und erscheine daher nicht glaubhaft.

**I)** Nach einem Aufforderungsschreiben vom 9. September 1999 (OZ 67/1997) wurde am 14. September 1999 seitens der Bw. die Gegenäußerung (OZ 68 f./1997) zur Stellungnahme der Prüferin erstellt. Darin wird ausgeführt:

Punkt 1): Es werde ausdrücklich festgehalten, dass in der Buchhaltung der Bw. keine Buchung ohne Beleg stattgefunden habe (im Sinne von § 3 Abs. 1 Z 14 EStG). Die betrieblichen Aufwendungen würden von den privaten strikt getrennt. Die kopierten Originalbelege mit Buchungsnummer seien der Prüferin zugegangen. Seitens der Bw. werde von der Betriebsprüfung eine lückenlose Stellungnahme (schriftliche Auflistung) erwartet, was für die Betriebsprüfung eine typische Baumschulberufskleidung im engeren Sinne darstelle, unterteilt in Rubriken:

- Ausbringen von Pflanzenschutzmittel – inkl. Kleidungswechsel;
- Schlechtwetterausrüstung für acht Stunden Arbeitszeit – inkl. Kleidungswechsel;
- Schuhwechsel innerhalb von acht Stunden bei Schlechtwetter – inkl. Kleidungswechsel.

Da die Dienstnehmer der Bw. keineswegs dafür ausgerüstet gewesen und Krankenstände keineswegs betriebswirtschaftlich förderlich seien, habe die Bw. im Sinne von § 3 Abs. 1 Z 14 EStG Sachzuwendungen an diese geleistet.

Punkt 2): Wie aus den beiliegenden Prospekten mit Zusatzschreiben erkannt werden könne, sei die Bw. seit 21. Jänner 1994 mit der Fa. R. in Kontakt. Schmackhaft gemacht worden sei der Bw. die Maschine Unitrac Spacer 4 x 4. Es liege auch noch ein altes Angebot einer Vorführmaschine vom 9. September 1996 vor. Seitens der Bw. sei dann auch dieses Gerät 1997 in der Baumschule auf dessen Einsatzmöglichkeiten geprüft worden. Die Abstimmung auf bestehende Reihenpflanzmaschinen habe sich sehr schwierig gestaltet. Da auch die anderen Maschinen von der Spurbreite minimal variabel seien, habe es gegolten, die Reihenabstände zu koordinieren. Der Ausgangspunkt sei aber gewesen, dass die Reihenabstände schon vorhanden gewesen seien. Da ein Einstellen der Reihenabstände nur unter Änderung aller Verschraubungen möglich sei, habe eine Vorführung für kurze Zeit nicht ausgereicht. Es sei deswegen mit der Fa. R. vereinbart worden, die Maschine für eine Vegetationsperiode unverbindlich zu testen. Für die Zeit des Testens sei mündlich eine Pauschalmiete vereinbart worden, die im Nachhinein in Rechnung gestellt worden sei.

Die Einstellungsarbeiten an diesem Gerät haben sich sehr schwierig gestaltet, die Anbaugeräte seien unter Berücksichtigung der Witterungsverhältnisse langfristig nicht einzusetzen gewesen. Bei der Maschine Unitrac Spacer 4 x 4 handle es sich um kein serienmäßig hergestelltes, sondern um ein speziell für den Baumschulbetrieb abzustimmendes Gerät. Der Unitrac Spacer 4 x 4 habe für den Einsatzbereich bei der Bw. nicht überzeugen können. Daher habe die Fa. R. bei Abholung dieses Gerätes einen anderen Geräteträger – Unitrac junior 200 – vorgestellt. Von diesem Gerät sei man seitens der Bw. sofort überzeugt gewesen, auch die Anbaugeräte haben den Bodenverhältnissen bei der Bw. entsprochen. Die Einstellung der Spurweite sei genau der Notwendigkeit angepasst gewesen. Die Fa. R. habe dieses Gerät als Vorführmaschine zur Verfügung gestellt. Schon nach eintägigem Einsatz im Betrieb der Bw. sei die zur Verfügung gestellte Vorführmaschine – Unitrac junior 200 – seitens der Bw. gekauft worden (siehe Rechnungsdatum). Der Kaufpreis dafür sei am Feld ausgehandelt worden, S 365.833,40 zuzüglich 20% USt = S 439.000,00 brutto. Die falsche Rechnungslegung seitens der Fa. R. habe klarerweise für Verwirrung gesorgt.

Dieser Gegenäußerung seitens der Bw. ist ein Schreiben der Fa. R. vom 21. Jänner 1994 samt Prospektblatt betreffend den Unitrac Spacer 4 x 4 beigelegt.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Strittig sind den Arbeitnehmern der Bw. ersetzte Ausgaben für Kleidungsstücke als Betriebsausgaben sowie die aktivierungspflichtigen Ausgaben für den Unitrac junior 200 samt dem damit im Zusammenhang stehenden Mietaufwand für den Unitrac Spacer 4 x 4.

1) angeblich ersetzte Ausgaben für Kleidungsstücke:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 20 Abs.1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

Regelmäßig zu den Aufwendungen der Lebensführung gehören Aufwendungen für bürgerliche Kleidung; dies selbst dann, wenn die Kleidungsstücke tatsächlich nur während der Berufsausübung getragen werden. Hingegen führen Aufwendungen für typische Berufskleidung zu Betriebsausgaben (vgl. Doralt, EStG, Kommentar , 4. Aufl., Tz 330 zu § 4, „Kleidung“).

Zur Klärung der Frage, ob nun die berufsgegenständlichen Kleidungsstücke als typische Berufskleidung und die diesbezüglichen Bekleidungskosten daher als Betriebsausgaben anzuerkennen sind, erweist sich die – zu einer der österreichischen Rechtslage vergleichbar – ergangene ausführliche Entscheidung des BFH vom 6. Dezember 1990, IV R 65/90, BStBl II 1991, 348, als sehr hilfreich: Demnach sind Aufwendungen für Kleidung (nur) dann Betriebsausgaben, wenn eine außerberufliche Verwendung der Kleidungsstücke infolge ihres rein funktionalen Charakters ausgeschlossen erscheint. Liegt die Benutzung der Kleidungsstücke als normale bürgerliche Kleidung dagegen zumindest im Rahmen des Möglichen und Üblichen, dann sind die diesbezüglichen Aufwendungen aufgrund des einkommensteuerlichen Abzugsverbotes ebensowenig absetzbar wie die für jede andere bürgerliche Kleidung, die überwiegend oder auch so gut wie ausschließlich im Beruf getragen wird. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige die beruflich getragene Kleidung bei Arbeitsbeginn und –ende wechselt.

Dieser Standpunkt wird auch von der österreichischen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vertreten (vgl. VwGH vom 24. April 1997, 93/15/0069).

Für den unabhängigen Finanzsenat besteht keine Veranlassung, von dieser in ständiger Rechtsprechung vertretenen Rechtsauffassung abzuweichen.

Im Fall der Bw. ist zunächst darauf hinzuweisen, dass sie der Aufforderung des Finanzamtes im Ergänzungersuchen vom 8. Februar 1999, sämtliche Belege des Kontos 6900 (Arbeitskleidung) für die Streitjahre vorzulegen, nicht nachgekommen ist. Lediglich für das Jahr 1997 ist aus dem Arbeitsbogen ersichtlich, welche Kleidungsstücke in diesem Jahr

eingekauft und auf dem genannten Konto verbucht worden sind. Laut AB 32 handelt es sich dabei um folgende Kleidungsstücke:

Verkaufsgeschäft	Betrag (in S)	Belegnummer	Art des Kleidungsstückes
Stift	3.650,00	K 4	div. Hosen, Sweater, Strumpfhosen, usw.
Stift	3.122,50	K 3	Hemd, Gürtel, Sakko
Gugerell	3.112,50	K 82	3 Paar Schuhe
Stift	619,17	K 114	3 Shirts
Turbo Schuh	766,67	K 237	Bergschuhe
Vögele	749,17	K 347	Schuhe, ohne nähere Bezeichnung
Deichmann	1.445,00	K 463	3 x Herren- Trainingsschuhe
Vögele	1.285,83	K 478	Schuhe, ohne nähere Bezeichnung
Stift	6541,67	K 484	Bekleidung, ohne nähere Bezeichnung
Gugerell	1.506,67	K 497	Damenschuhe, Schnürriemen
Vögele	788,33	K 500	Herrenhemd, Krawatte
Vögele	165,83	K 512	div. Kleidung
Gugerell	1.896,67	K 501	Damen- u. Herrenschuhe, Schuhpflege
Metro	159,00	K 540	Herrenschirm
Deichmann	457,50	K 551	Schuhe ohne nähere Bezeichnung
Metro	3.995,00	K 702	Sweater, Lederhandschuhe, Hemden
Gugerell	332,50	K 640	Schnürstiefel
Deichmann	915,00	K 647	Schuhe ohne nähere Bezeichnung
Gugerell	915,00	K 661	Herrenschuhe – PVC Stiefel
Baumarkt	415,00	K 552	Sicherheitsschuhe
Nettosumme	32.839,01		
Vorsteuerkürzung	6.567,80		
<b>Bruttosumme (= Privatentn.)</b>	<b>39.406,81</b>		

Aus dieser Aufstellung ist ersichtlich, dass für die gekauften Kleidungsstücke – ausgenommen die Sicherheitsschuhe – eine außerbetriebliche Verwendung nicht ausgeschlossen werden kann, weil sie nicht jenen funktionalen Charakter aufweisen, der sie als typische

Berufskleidung erkennen ließe. Demnach werden für das Jahr 1997 die Ausgaben von S 415,00 netto (= S 498,00 brutto ) für Sicherheitsschuhe als Betriebsausgaben aus dem Titel der Berufskleidung anerkannt und die Privatentnahmen um diesen Betrag gemindert. Dies ergibt für das Jahr 1997 Privatentnahmen von S 38.908,81, die dem Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft hinzugerechnet werden. Der Berufung wird deshalb für das Jahr 1997 aus diesem Titel teilweise stattgegeben.

Für die Jahre 1995 und 1996 wurden trotz Aufforderung mittels eines Ergänzungersuchens [siehe Abschnitt G) der Entscheidungsgründe] keine Belege des Kontos 6900 vorgelegt, sodass der unabhängige Finanzsenat von den Feststellungen der Betriebsprüfung ausgeht und die Berufung aus diesem Titel für die Jahre 1995 und 1996 als unbegründet abgewiesen werden muss.

Schließlich ist unter diesem Berufungspunkt noch auf den Antrag seitens der Bw. einzugehen, die Aufwendungen und Ausgaben des Kontos 6900 als von der Einkommensteuer befreiten geldwerten Vorteil im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 14 EStG 1988 zu beurteilen. Dazu ist festzuhalten, dass diese Gesetzesbestimmung nur geldwerte Vorteile aus der Teilnahme an Betriebsveranstaltungen (z. B. Betriebsausflüge, kulturelle Veranstaltungen, Betriebsfeiern) und die dabei empfangenen üblichen Sachzuwendungen umfasst. Dabei müssen die Kosten der Betriebsveranstaltungen **und** der Sachzuwendungen angemessen sein. Die Belege für das Konto 6900 für die Jahre 1995 und 1996 wurden nicht vorgelegt, sodass schon deshalb nicht geprüft werden kann, ob die Kleidungsstücke anlässlich einer der in dieser Gesetzesstelle angeführten Betriebsveranstaltungen den Arbeitnehmern der Bw. zugewendet worden sind. Für das Jahr 1997 kann diese Schlussfolgerung aus der obigen Aufstellung im Arbeitsbogen ebenfalls nicht gezogen werden, weil die Belegnummern beweisen, dass die Beträge über einen größeren Zeitraum aus der Kassa bezahlt worden sind (Kassabeleg 3 bis Kassabeleg 702). Daraus kann nicht gefolgert werden, dass diese Kleidungsstücke anlässlich einer der angeführten Gesetzesstelle entsprechenden Betriebsveranstaltung angeschafft und den Arbeitnehmern übergeben worden sind. Wenn überdies beachtet wird, dass Doralt in seinem EStG-Kommentar, 3. Aufl., Wien 1997, einen jährlichen Betrag von S 2.550,00 als Sachzuwendung anlässlich einer solchen Betriebsveranstaltung als angemessen anführt, so ist in keinem der Streitjahre bei sechs, sieben und neun Arbeitnehmern dieses Kriterium erfüllt, zumal seitens der Bw. keine Unterlagen beigebracht worden sind, wonach angenommen werden könnte, dass bei der Beurteilung dieses Sachverhaltes davon ausgegangen werden kann, dass jedem Arbeitnehmer der Bw. das arithmetische Mittel der unter „Arbeitskleidung“ verbuchten Beträge zugeflossen wäre.

2) Kauf von Unitrac junior 200 und Miete von Unitrac Spacer 4 x 4:

a) § 6 Z 1 EStG 1988 bestimmt, dass bei der Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens beim abnutzbaren Anlagevermögen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen sind.

Der Begriff „Anschaffungskosten“ ist im EStG nicht definiert, da aber für die Bewertung des Betriebsvermögens über § 4 Abs. 2 und § 5 EStG die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgeblich sind, müssen diese auch für die Bestimmung des Begriffes herangezogen werden (vgl. VwGH vom 23. November 1994, 91/13/0111; zitiert bei: Doralt, EStG, Kommentar, 4. Aufl., Tz 64 zu § 6). Diese Grundsätze sind für den Bereich des Handelsrechts kodifiziert und somit auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich. Gemäß § 203 Abs. 2 HGB sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.

Im Fall der Bw. ist zunächst festzuhalten, dass mit Schreiben vom 8. September 1997 (AB 89 f.) an die Bw. ein bis 30. Oktober befristetes Anbot für den Unitrac junior Serie 200 erging. Darin war für den Geräteträger und die Zusatzgeräte ein Gesamtpreis von S 609.000,00 abzüglich 8% Rabatt (S 49.000,00), sohin ein Nettopreis von S 560.000,00 angesetzt worden. Letztlich kam es aber zwischen den Vertragsparteien zu einer anderen Preisvereinbarung, wie sie in der Rechnung vom 6. Oktober 1997 (= ER 195) (OZ 57 f./1997) ausgewiesen ist, nämlich mit einem Nettopreis von S 365.833,40. Diese Preisvereinbarung ist aus der Sicht des unabhängigen Finanzsenates nicht zu beanstanden, da der Kauf ein Konsensualvertrag ist, zu dessen Anforderungen die Einigung über Kaufobjekt und Preis gehört (vgl. Rummel, ABGB, Kommentar, 1. Bd., 3. Aufl., Rz 2 zu § 1053). Da letztlich die gegenständliche Maschine zu diesem Preis frei Baumschule geliefert und seitens der Bw. mit Scheck Nr. 142102200076 bezahlt worden ist, geht der unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung davon aus, dass der Kaufvertrag zu den angeführten Bedingungen rechtsgültig zustande gekommen ist. Denn unabhängig vom vorangeführten Anbot, das der Bw. gelegt wurde, ist dem Objektivierungserfordernis Rechnung zu tragen, nämlich der nach außen in Erscheinung getretenen tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung beizumessen. Im Falle der Bw. kann auch nicht eingewendet werden, dass nur die Absicht der Steuervermeidung maßgeblich gewesen wäre. Schließlich ist das

Argument in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Prüferin [siehe Abschnitt I)] zu beachten, dass es gegolten habe, das neu anzuschaffende Gerät auf bestehende Reihenpflanzmaschinen abzustimmen. Hier habe sich der Unitrac junior 200 schon nach eintägiger Testphase als passend erwiesen. Für die Fa. R. als Lieferanten gilt es zu berücksichtigen, dass sie mit dieser Maschine einen Prototyp verkauft hat, der auf der vorangegangenen Messe in Dänemark nur mäßige Beachtung fand und nun bei der Bw. einen Kunden fand, der für künftige Referenzen bedeutend geworden ist.

Damit ist aber auch vorgegeben, welcher Betrag als Anschaffungskosten im Sinne der oben angeführten Gesetzesbestimmungen anzusetzen ist, nämlich der in der Rechnung ausgewiesene und letztlich bezahlte Betrag. Soweit von der Betriebsprüfung auf die erste Abrechnung vom 6. Oktober 1997 (AR 24) (AB 86 f.) verwiesen wird, ist festzuhalten, dass dieser Kaufpreis (S 545.833,40) seitens der Bw. nicht akzeptiert und bezahlt worden ist und daher auch nicht als Anschaffungspreis im Sinne der vorangeführten Gesetzesstellen angesetzt werden kann.

Über die Nutzungsdauer dieses Gerätes (5 Jahre) bestand zwischen der Bw. und dem Finanzamt keine Meinungsverschiedenheit (siehe Tz 21 des BP-Berichtes). Steuerlich gesehen wirkt sich die Anschaffung des Unitrac junior 200 – im Vergleich zum Ansatz der Betriebsprüfung – durch niedrigere jährliche AfA-Raten für die fünfjährige Nutzungsdauer bemessungsgrundlagenerhöhend aus.

b) Die in einer eigenen Rechnung vom 6. Oktober 1997 (ER 196 (OZ 59/1997) abgerechnete Miete für den Unitrac Spacer 4 x 4 ist nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates ebenfalls nicht zu beanstanden. Der Nettobetrag von S 180.000,00 für den Zeitraum 16. März bis 16. September 1997 (= sechs Monate) erscheint angemessen, da die von der Betriebsprüfung beigebrachte Vergleichsrechnung vom 17. März 1997 (AB 92) die Größenordnung des der Bw. berechneten Mietbetrages für den Unitrac Spacer 4 x 4 bestätigt. So wurde in der Vergleichsrechnung für fünf Tage ein Pauschalpreis von netto S 5.000,00 in Rechnung gestellt, das ergäbe für 30 Tage einen Mietpreis von S 30.000,00 netto und für sechs Monate einen solchen von S 180.000,00. Und genau dieser Preis wurde auch der Bw. für den gleichen Zeitraum in Rechnung gestellt und mit dem oben angeführten Scheck im Nachhinein bezahlt. Aufgrund dieser Ausführungen sieht der unabhängige Finanzsenat keine Möglichkeit, die zivilrechtlich frei vereinbarten Preis- und Lieferkonditionen im vorliegenden Fall beiseite zu schieben.

Dies gilt umso mehr, als auch das Steuerrecht grundsätzlich an die Erscheinungsformen des Zivilrechtes anknüpft. Für eine Umdeutung eines gegebenen zivilrechtlichen Sachverhaltes

bleibt nur die wirtschaftliche Betrachtungsweise (§§ 21, 22 BAO) oder das Scheingeschäft (§ 23 BAO). In jedem Fall, in dem die Abgabenbehörde bei der Abgabenerhebung vom zivilrechtlichen Sachverhalt abweichen will, trägt sie die Beweislast für das Vorliegen eines Umgehungs- oder Scheingeschäftes. Mit anderen Worten, die Abgabenbehörde muss sowohl die Missbrauchshandlung als auch die Missbrauchsabsicht nachweisen (vgl. VwGH vom 29. November 1988, 88/14/0184). Der von der Rechtsprechung geforderte Nachweis für einen Missbrauch oder ein Scheingeschäft liegt nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates im Fall der Bw. nicht vor. Denn schließlich wurde der Unitrac Spacer 4 x 4 rechtsverbindlich gemietet und dafür nach Ablauf des Zeitraumes eine fremdübliche Miete bezahlt. Auch lassen die mündlichen, in den angeführten Rechnungen niedergeschriebenen Vereinbarungen der Vertragspartner nicht auf einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes schließen (vgl. dazu auch Ritz, BAO, Kommentar, 3. Aufl., Tz 4 und 8 zu § 22). Der unabhängige Finanzsenat gibt daher der Berufung in diesem Streitpunkt Folge.

Die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für das Jahr 1997 errechnet sich daher wie folgt. Vorausgehend ist die Dotierung des Investitionsfreibetrages (IFB) neu zu berechnen:

IFB lt. BP (6% von S 545.833,40)	S 32.750,00
IFB lt. UFS (6% von S 365.833,40)	S 21.950,00
Erfolgsänderung lt. UFS	S 10.800,00

	<b>1997</b>
Gewinn aus Land- u. Forstwirtschaft lt. BP	S 778.970,65
abzüglich Privatentnahmen lt. UFS	S - 498,00
abzüglich Maschine Unitrac lt. Tz 21	S - 162.000,00
zuzüglich Erfolgsänderung IFB lt. UFS	S 10.800,00
Gewinn aus Land. und Forstwirtschaft lt. UFS	S 627.272,65 (= € 45.585,68)
davon entfallen auf J. F. (50%)	S 313.636,00 (= € 22.792,84)
davon entfallen auf K. F. (50%)	S 313.636,00 (= € 22.792,84)

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 13. Dezember 2005