



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des D.. und der E., whft. X., vertreten durch Dkfm. Dieter Walla und Mag. Christian Walla, Wirtschaftsprüfer- und Steuerberater-Partnerschaft, 3100 St.Pölten, Kremser Landstraße 7, vom 27. Juli 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel vom 6. Juli 2005 betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahr 2000, 2001 und 2002 gemäß § 188 BAO entschieden:

S p r u c h :

Der Berufung wird keine Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. betrieben das Weingut A., in der B., C.. Sie haben den Gewinn aus diesem Betrieb gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt und Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 188 BAO erklärt.

Für die Jahre 2000 bis 2002 erfolgte eine Buch- und Betriebsprüfung, bei der unter anderem nachfolgende Feststellungen getroffen wurden:

1. Von den Bw. wurden die zum 31.12. eines Jahres vorhandenen Weinvorräte seit jeher mit ATS 6,-- (0,436 €) je Liter bewertet, nach dem von der Finanzverwaltung akzeptierten Eigenverbrauchswert für nichtbuchführende Landwirte im Weinbaugebiet II.

Da bereits anlässlich der Vorbetriebsprüfung (im Jahr 1994 für den Prüfungszeitraum 1989 bis 1991) vom Finanzamt die Auffassung vertreten wurde, dass dieser Wertansatz nicht zutreffend sei und der Bw. aufgefordert wurde, künftighin den Warenvorrat richtig zu bewerten, war die gesetzmäßige Bewertung des Weinvorrates ein Schwerpunkt der abgabenbehördlichen Prüfung.

Das Weingut A. ist ein traditionsreicher und im In- und Ausland renommierter Weinbaubetrieb, der rund 20 Hektar Weingärten in besten Lagen bewirtschaftet. Es werden in einer aufwendigen bio-dynamischen Weinbaumethode Weine von höchster Qualität produziert, für die schon zahlreiche nationale wie internationale Auszeichnungen vergeben wurde.

Die Betriebsprüfung gelangte zu der Auffassung, dass die nach bio-dynamischen Kriterien und in sehr hoher Qualität hergestellten Weine einerseits deutlich höhere Herstellungskosten verursachen, andererseits dafür auch wesentlich höhere Verkaufspreise erzielt werden. So habe der A. im Prüfungszeitraum (2000 – 2002) rund 180 000 Liter Qualitäts- und Prädikatsweine in Flaschen mit einem Durchschnittspreis von 8,-- € verkauft. Der Durchschnittserlös je Liter Wein wurde wie folgt ermittelt:

	31.12.2000 in ATS	31.12.2001 in ATS	31.12.2002 in EURO
Erlöse/Wiederverkäufer	2.451.753,03	3.155.421,38	260.604,42
Erlöse/Private	877.691,16	1.132.524,64	77.718,77
Erlöse/Export	2.811.583,00	2.568.749,00	207.339,62
- Skonti	7.591,34	7526,28	667,77
Summe Umsatzerlöse	6.133.435,85	6.849.168,74	544.995,04
Abgang in Liter	63.343	62.710	68.663
- Werbung in Liter	1.243	1.228	1.220
Verkauf in Liter	62.100	61.482	67.443
Verkaufspreis pro Liter	98,77	111,40	8,08

Da die Bw. keine Kostenrechnung geführt hat und auch keine sonstigen Nachweise vorgelegen sind, die Auskunft über die Herstellungskosten und den Teilwert hätten geben können, wurden von Betriebsprüfung diese Wertansätze auf Grundlage der zur Verfügung gestandenen Buchhaltungsunterlagen geschätzt.

Zum einen wurde – ausgehend von dem durchschnittlichen Verkaufspreis von rund 8,-- € - durch eine retrograde Bewertung der Teilwert ermittelt, zum anderen wurden am Beispiel der Ernte des Jahres 2002 die Herstellungskosten geschätzt. Unter

Zugrundelegung eines großzügigen Maßstabes und der branchenspezifischen Kenntnisse wurde vom Durchschnittsverkaufspreis für Gewinnspanne, Verwaltungs- und Vertriebskosten ein Abschlag von 85% vorgenommen. Das ist ein RAK von 6,666' auf die Herstellungskosten. Nach Auffassung der Betriebsprüfung sei mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit anzunehmen, dass jeder sorgfältige Kaufmann im Rahmen des Gesamtkaufpreises des Weingutes A. für die zum 31.12. lagernden Weinvorräte zumindest € 1,20 ausgeben würde. Auf Grund der betriebswirtschaftlichen Leistungen des Weingutes und den belegbaren Verkaufszahlen sei objektiv nachvollziehbar, dass für die am Markt bekannten und nachgefragten Produkte "Bio-Qualitätswein A.", ähnlich einer "Weinmarke" ein zügiger Absatz zu einem Durchschnittspreis um die 8,-- € gelingt. Aus der Beilage zu TZ. 7 des BP-Berichtes sei auch ersichtlich, dass die Herstellungskosten für den vom Weingut A. bio-dynamisch produzierten Qualitätswein wohl über einen Teilwertansatz von € 1,20 pro Liter liegen dürften. Nach der kalkulatorischen Schätzung auf Basis der aus der Buchhaltung zu ermittelnden Aufwendungen ergaben sich Herstellungskosten pro Liter Wein von rund € 2,--.

Von der Betriebsprüfung wurde das Vorsichtgebot bei der auf Schätzung beruhenden Bewertung in den Vordergrund gestellt. Deshalb wurde das niedrigere Bewertungsergebnis nach der retrograden Wertermittlung für die Bewertung des Weinvorrates herangezogen. Die Weinvorräte wurden unter Berichtigung der Eröffnungsbilanz zum 1.1.2000 (siehe TZ. 6 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 7.6.2005) mit ATS 16,50 bzw. € 1,2 pro Liter bewertet. Dadurch wurden unter Durchbrechung des Bilanzzusammenhanges in der Eröffnungsbilanz 2000 die Weinvorräte um ATS 1.374.366,-- erhöht.

2. In TZ 2 des BP-Berichtes und TZ 4 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vertrat die Betriebsprüfung die Auffassung, dass die "AMA-Förderung" der Bw. nach der Sonderrichtlinie ÖPUL 2000 für das Antragsjahr 2002 im Jahr der Anspruchsrealisation und nicht im Jahr des Zahlungszuflusses zu erfassen sei. Für diese AMA-Förderung in Höhe von € 12.947,97 sei der Anspruchstatbestand bereits im Jahr 2002 erfüllt gewesen. Die Auszahlung der Fördermittel im Jahr 2003 sei für den Zeitpunkt der Bilanzierung nicht von Bedeutung gewesen. Das gleiche gelte, wenn ein öffentlich-rechtlicher Anspruch auf eine Förderung schon verwirklicht ist, die bescheidmäßige Zuerkennung aber erst in einem späteren Wirtschaftsjahr erfolge.

Hierzu wurde festgestellt, dass die Bw. im Prüfungszeitraum an dem von der AMA für das Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft abzuwickelnden Österreichischen Programmes zur Förderung einer umweltgerechten Landwirtschaft (Sonderrichtlinie ÖPUL 2000) teilgenommen habe. Danach entstände ein Anspruch auf Gewährung von

Fördermittel nach Abschluss eines auf der Sonderrichtlinie ÖPUL 2000 basierenden Vertrages zwischen dem Förderwerber und der Republik Österreich vertreten durch die AMA. Der Förderwerber gehe durch Abgabe eines so genannten Herbstantrages eine fünfjährige Verpflichtung zu bestimmten Bewirtschaftungen ein. Mit der Abgabe eines Mehrfachantrages-Flächen bis zum 15.5. des jeweiligen Antragsjahres werde die Einhaltung der jeweiligen Verpflichtung dargetan und gleichzeitig ein Auszahlungsantrag gestellt. Die Bw. hätten die fünfjährige Verpflichtung mit Herbstantrag 2000 und Mehrfachantrag-Flächen 2001 begründet und mit Mehrfachantrag-Flächen 2002 vom 11.4.2002 einen Auszahlungsantrag für das Antragsjahr 2002 gestellt. Die Auszahlung der Prämien in Höhe von € 12.947 sei im Oktober 2003 erfolgt. Auf Grund dieses Sachverhaltes sei nach Ansicht der Betriebsprüfung eine Forderung auf diesen bereits realisierten Förderungsanspruch in der Schlussbilanz 2002 zu aktivieren gewesen.

3. Von der Betriebsprüfung wurde bei den in TZ. 8 der Niederschrift über die Schlussbesprechung aufgelisteten Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens eine längere betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer festgestellt, als die Bw. den Abschreibungen zu Grunde gelegt haben. Die AfA wurde entsprechend der von der Betriebsprüfung geschätzten Nutzungsdauer vermindert ($AK : ND \text{ lt. BP} = AfA \text{ lt. BP}$). Dies auch bei folgenden Wirtschaftsgütern, die von den Bw. bereits vor dem Prüfungszeitraum angeschafft worden waren:

Wirtschaftsgut	AZ	AK ATS	ND Erkl.	ND BP
Nachl.-Spritze	6/1999	62.500,00	5	10
Presse	10/1998	325.000,00	5	10
Tank	12/1999	20.833,33	5	20
Tank	10/1999	12.495,50	5	20
Tank	10/1998	17.505,00	5	20
Tank	10/1996	22.083,00	5	20

Von der Betriebsprüfung wurde aus Vereinfachungsgründen diese für den Bw. an sich vorteilhaftere Methode der AfA-Korrektur angewandt und nicht der Restbuchwert über die verlängerte Restnutzungsdauer (VwGH 29.5.1959, 1332/58) abgeschrieben oder die AfA bis zum Erreichen des richtigen Wertansatzes ausgesetzt (VwGH 12.3.1965, 205, 206, 207/64). Dem Verlangen der Bw., dass bei diesen Wirtschaftsgütern in Folge der zu raschen Abschreibung auch die Restbuchwerte zum 1.1.2000 entsprechend zu berichtigen (anzuheben) seien, wurde von der Betriebsprüfung nicht entsprochen.

4. Die Bw. haben seit 1985 unverändert einen Festwert für die Weingartenanlagen aktiviert. Entsprechend der Festwertmethode wurden die laufenden Ausgaben und Aufwendungen zur Anlage von Weingärten sofort abgeschrieben. Die Bw. hätten kontinuierlich ihren Bestand an Weingartenanlagen erhöht. Bereits bei der Vorbetriebsprüfung wurde die Auffassung geäußert, dass die Weingartenanlagen nach dem Prinzip der Einzelbewertung zu aktivieren seien. Die Sofortabschreibung auf Basis des Festwertes aus dem Jahre 1985 sei nicht zulässig. Mit Ausnahme von zwei Aktivierungen (1989 und 1992) führten die Bw. den Festwert des Jahres 1985 unverändert fort und schrieben sämtliche Aufwendungen für die Weingartenerschließungen weiter sofort ab.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden sämtliche Weingartenanlagen des Weingutes in Übereinstimmung mit den Bw. in einem Verzeichnis erfasst und mit ihren Herstellungskosten bewertet. Unter Berücksichtigung einer Nutzungsdauer von 25 Jahren wurde der periodengerecht Teilwert für diese Weingartenanlagen zum 1.1.2000 mit ATS 1.539.997,-- ermittelt.

In der Schlussbilanz zum 31.12.1999 betrug der Buchwert der Weingartenanlagen aber aufgrund der bislang vorgenommenen Sofortabschreibung auf Grundlage der Festwertmethode lediglich ATS 607.729,--. Von den Bw. wurde auch in diesem Punkt eine Eröffnungsbilanzberichtigung zum 1.1.2000 zur Aufwertung der Weingartenanlagen auf den periodengerechten Teilwert von ATS 1.539.997,-- eingefordert. Die Betriebsprüfung kam diesem Verlangen nach und ermittelte auf Grundlage des zum 1.1.2000 aufgewerteten Wertansatzes die zu berücksichtigende AfA für die Weingartenanlagen.

Das Finanzamt Waldviertel nahm mit Bescheide vom 6.7.2005 die Verfahren betreffend die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 bis 2002 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und folgte in den gleichzeitig erlassenen, geänderten Sachbescheiden den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Gegen diese Feststellungsbescheide vom 6.7.2005 erhoben die Bw. durch ihren steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 27.7.2005 form- und fristgerecht Berufung und begründeten diese wie folgt:

"Zu 1. Die Bewertung des Weinvorrates habe nach der Bestimmung des § 6 Z 2 EStG 1988 zu erfolgen. Bei dem Teilwert müsse es sich um einen objektiv nachweisbaren Wert handeln. In ständiger Rechtsprechung des VwGH sei der Teilwert ein objektiver Wert, der auf der allgemeinen Verkehrsauffassung beruhe, wie sie in der Marktlage am Stichtag

ihren Ausdruck finde. Subjektive Umstände seien ebenso unmaßgeblich wie persönliche Verhältnisse.

Die Betriebsprüfung habe diesen ehernen Grundsatz der österreichischen Rechtsprechung außer Kraft gesetzt, indem sie unter völliger Missachtung des klar definierten Teilwertbegriffes willkürlich Gestehungskosten von € 2,12 pro Liter Wein zusammengerechnet habe und davon ausgehend einen Teilwert von € 1,20 pro Liter Wein abgeleitet haben. Daraus sei klar ersichtlich, dass diesem Teilwert laut Betriebsprüfung die Objektivität fehle.

Die Betriebsprüfung habe bei ihrer Bewertung verkannt, dass die konkrete Verkaufssituation des Weinvorrates im A. unmissverständlich ein subjektives Element sei, das bei der Ermittlung des Teilwertes für diesen Weinvorrat gerade nicht zu berücksichtigen sei.

Aus der Definition des Teilwertes ergebe sich eindeutig, dass für die Bewertung die Preise des Weinbeschaffungsmarktes und nicht die subjektiven Verkaufspreise des A relevant seien. Ein Käufer des gesamten Weingutes A. würde für den Weinvorrat maximal den im Fachblatt des österreichischen Weines "Der Winzer" allgemein für Qualitätswein angeführten Marktpreis bezahlen. Würde ein höherer Wert als dieser Marktpreis angesetzt, käme es zu einer Gewinnrealisation.

Die Einkommensteuerrichtlinien, RZ 2255 bestätigen diese Rechtsauffassung, wenn es dort heißt: "Ausgangspunkt für die Bewertung sind die progressiv ermittelten Herstellungskosten. Diesem Wert ist ein Kontrollwert gegenüberzustellen, der dem voraussichtlichen Verkaufserlös abzüglich der noch anfallenden Herstellungskosten entspricht (retrograde Bewertung). Dabei sei der Verkaufserlös aus dem Börse- oder Marktpreis abzuleiten. Hiermit seien die Marktpreise des Beschaffungsmarktes gemeint.

Für den Prüfungszeitraum habe der "Marktpreis für Weißwein" laut "Der Winzer" wie folgt betragen:

Zeitpunkt	Durchschnittspreise	Region	Quelle
Mitte November 1999	ATS 4,50 – 5,00	Niederösterreich	Der Winzer 12/99
Mitte November 2000	ATS 4,00 – 4,50	Niederösterreich	Der Winzer 12/00
Mitte November 2001	ATS 3,00 – 3,25	Niederösterreich	Der Winzer 12/01
Dezember 2002	€ 0,22	Niederösterreich	Der Winzer 12/02

Mit diesen Durchschnittspreisen sei nach Ansicht des steuerlichen Vertreters auch der Teilwert des Weinvorrates des Weingutes A. anzusetzen.

Als weiteren Nachweis über die Marktpreise des Weinbeschaffungsmarktes wurden eine Reihe von Rechnungen über den Verkauf größerer Weinmengen an Weinändler der

Berufung angeschlossen. Aus den Rechnungen sei auch zu ersehen, dass diese Marktpreise unabhängig davon seien, ob der Qualitätswein in Flaschen abgefüllt wurde oder im Fass lagere.

Zu 2. Die Aktivierung der "AMA-Förderung 2002" im Wirtschaftsjahr 2002 widerspreche der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes vehement. So sei eine erhoffte Abgabenerstattung erst mit Zustellung der positiven Berufungsentscheidung zu erfassen. Zwischen einer Steuererklärung und dem Antrag an die AMA sei ein grundsätzlicher Unterschied festzustellen. Die AMA erlasse bei der ÖPUL 2000-Förderung keine Bescheide sondern Mitteilungen. Die Mitteilungen der AMA seien nicht rechtsmittelfähig und daher keine Bescheide im Sinne von Erledigungen der öffentlichen Hand. Der Antrag an die AMA begründe daher keinen gesetzlichen Anspruch auf eine Förderung, sondern sei nur ein Ersuchen um eine Förderung. Die Bilanzierung könne daher erst nach dem positiven Entsprechen des Antrages erfolgen.

Zu 3. Schon in der Schlussbesprechung sei darauf hingewiesen worden, dass die Vorgangsweise der Betriebsprüfung bezüglich der Änderung der Nutzungsdauer von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die vor dem Prüfungszeitraum angeschafft wurden im Widerspruch zu der steuerlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stehe. Deshalb sei nicht nur das BMF sondern auch die Kammer der Wirtschaftstreuhänder von dieser Ungeheuerlichkeit informiert worden. Eine Kopie dieser Schreiben wurde der Berufung angeschlossen. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf diese Schriftsätze, die beiden Parteien bekannt sind, verwiesen.

Entsprechend dem Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung seien bei den vor dem Prüfungszeitpunkt angeschafften Wirtschaftsgütern (TZ 8 der o.a. BP-Niederschrift beginnend mit dem am 21.10.1996 angeschafften Tank bis zur am 4.6.1999 angeschafften Nachlaufspritze) die durch eine zu hohe AfA entstandenen falschen Bilanzansätze zurück bis zur Wurzel zu berichtigen. Auf Grund der nachträglichen Änderung der Nutzungsdauer dieser Wirtschaftsgüter seien auch die Restbuchwerte in der Eröffnungsbilanz zum 1.1.2000 entsprechend anzupassen d.h. zu erhöhen. Es werde daher die Kürzung der AfA bezüglich dieser Wirtschaftsgüter (lt. BP, 2000: ATS 49.686,10, 2001: 47.480,10 und 2002 € 3.290,02) bestritten."

Mit Vorlagebericht vom 3.10.2005 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Im Beiblatt zum Vorlagebericht, das auch den Bw. zur Kenntnis gebracht wurde, hat der Fachbereich des Finanzamtes ausführlich dargelegt, warum nach Ansicht des Finanzamtes die angefochtenen Feststellungsbescheide rechtmäßig seien:

"Zu 1.: Die Bw. hätten bei der Bewertung der Weinvorräte gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 einen niedrigeren Teilwert auf Grundlage des Eigenverbrauchswertes für nichtbuchführende Landwirte im Weinbaugebiet II mit ATS 6,-- je Liter geschätzt. Von der Betriebsprüfung sei dieser Teilwertansatz zu Recht nicht anerkannt worden, weil die besondere Qualität der von den Bw. hergestellten Weine zu deutlich höheren Herstellungskosten als bei üblichen Qualitätsweinen führe. Für die Beurteilung des behaupteten, niedrigeren Teilwertes des Weinvorrates sei auf Grundlage einer retrograden Bewertung auf den konkreten Verkaufsmarkt des Bw. abzustellen und nicht – wie der Bw. vermeint – auf den Weinbeschaffungsmarkt des Weingroßhandels. Von der Betriebsprüfung seien die Herstellungskosten des Weinvorrates durch kalkulatorische Schätzung ermittelt worden (progressive Wertermittlung der BP), da die Bw. keine Kostenrechnung geführt habe. Diesem Ergebnis sei als Kontrollwert der voraussichtliche Verkaufserlös abzüglich der Gewinnspanne sowie noch anfallender Verwaltungs- und Vertriebskosten und eventuell noch anfallender Herstellungskosten gegenübergestellt worden (retrograde Wertermittlung). Dabei sei vom voraussichtlichen durchschnittlichen Verkaufserlös (€ 8,-- je Liter) ein Abschlag von 85% auf € 1,20 je Liter vorgenommen worden, mit der Absicht eine zu hohe Bewertung des Weinvorrates jedenfalls zu vermeiden. Aus diesem Grunde sei im Vergleich der geschätzten durchschnittlichen Herstellungskosten von € 2,12 (durch progressive Wertermittlung) mit dem geschätzten Teilwert von € 1,20 (durch retrograde Wertermittlung) dem niedrigeren Wertansatz der Vorzug gegeben worden. Diese Vorgehensweise stelle keine Diskrepanz dar, sondern erfolge im Einklang mit der Intention der Bw. im Sinne der Wahrung der größtmöglichen Bewertungsvorsicht.

Der Argumentation der Bw. könne nicht gefolgt werden. Es erscheine unlogisch bei der Ermittlung des voraussichtlichen Verkaufserlöses davon auszugehen, dass der gesamte Weinvorrat des Weingutes – entgegen der bisherigen Verkaufspraxis – am Wiederbeschaffungsmarkt für Weingroßhändler verkauft werde. Es sei vielmehr jener Verkaufserlös für die Bewertung heranzuziehen, der der tatsächlichen Verkaufssituation des Weingutes entspreche. Ein mehrjähriger Zeitraum zeige, dass die Bio-Qualitätsweine des A an Verbraucher, Gastronomie und Einzelhändler verkauft werden. Die Verkaufserlöse, die die Bw. dabei erzielt (durchschnittlich rund € 8,--) sind deutlich höher, als die Verkaufspreise des Weinbeschaffungsmarktes. Für die Bewertung sei aber auf die konkrete Verkaufssituation und die daraus voraussichtliche erzielbaren Verkaufserlöse der Bw. abzustellen. Die Marktpreise des Wiederbeschaffungsmarktes seien hingegen für die Bewertung nicht maßgeblich, weil mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon

ausgegangen werden könne, dass die Weine der Bw. nicht auf diesem, eine Handelsstufe tiefer liegenden Absatzmarkt, verkaufen werden würden.

Zu 2.: Eine telefonische Erhebung bei der zuständigen Bezirksbauernkammer habe ergeben, dass die Landwirte für den Erhalt einer Förderung nach der Sonderrichtlinie, ÖPUL 2000 sich mehrjährig zu einer bestimmten umweltgerechten Bewirtschaftung verpflichten (z.B. ökologischer Anbau) und einen so genannten Mehrfachantrag-Fläche gleichzeitig mit einem Auszahlungsantrag bis zum 15.5. des jeweiligen Antragjahres stellen müssen. Da somit im gegenständlichen Fall der Anspruchstatbestand für die Prämie des Antragsjahres 2002 nach ÖPUL 2002 zum 31.12.2002 erfüllt war, war eine Forderung in der Schlussbilanz für das Wirtschaftsjahres 2002 einzustellen.

Zu 3.: Von der Betriebsprüfung sei bei einer Reihe von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die von den Bw. zu kurz bemessene Nutzungsdauer auf die längere, betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer angepasst worden. Über die von der Betriebsprüfung angesetzte Nutzungsdauer (auf Basis der ÖKL-Richtwerte für Maschinenselbstkosten) sei grundsätzlich Einigung erzielt worden. Die Bw. vertreten jedoch bei jenen Wirtschaftsgütern, die vor dem Prüfungszeitraum angeschafft worden sind, die Ansicht, dass die Änderung der Nutzungsdauer eine Bilanzberichtigung gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988 darstelle und daher auch die Buchwerte zurück bis zur Wurzel berichtigt werden müssten. Im gegenständlichen Fall seien deshalb die durch zu hohe AfA entstandenen unrichtigen Buchwerte zum 1.1.2000 auf den richtigen Wertansatz entsprechend der angesetzten längeren Nutzungsdauer wieder anzuheben. Eine bloße AfA-Korrektur, indem die offensichtlich unrichtigen Buchwerte auf die verlängerte Restnutzungsdauer neu verteilt werden, sei nach Ansicht der Bw. nicht gesetzeskonform.

Nach herrschender Rechtsansicht (vgl. Hofstätter-Reichel, EStG 1988, § 7 TZ. 12; Doralt, EStG⁷, § 7 TZ 175; VwGH, 29.5.1959, Zl.1332/58) seien aber die Buchwerte bei zu hoch vorgenommenen Absetzungen für Abnutzung nicht für die Vergangenheit zu berichtigen, sondern durch eine entsprechende Minderung der AfA für die restliche Nutzungsdauer auszugleichen. Dahinter stehe der Grundgedanke, dass nicht mehr als der reale Anschaffungswert eines Wirtschaftsgutes abgeschrieben werden dürfe.

Vom Finanzamt werde daher beantrag die Berufung in allen drei Punkten als unbegründet abzuweisen."

Mit Eingabe vom 9.11.2005 an den Unabhängigen Finanzsenat nahmen die Bw. zu den Ausführungen des Finanzamtes in Punkt 3. des Beiblattes zum Vorlagebericht wie folgt Stellung:

"Nach Doralt, EStG, § 4, TZ 155 sei jeder falsche Bilanzansatz zwingend zu berichtigen. Ein in Folge einer zu kurzen Nutzungsdauer unrichtig abgeschriebenes und sohin bewertetes Anlagegut stelle einen falschen Bilanzansatz im Sinne der Rechtsprechung des VwGH (vgl. E vom 7.2.1990, 88/13/0241) dar. Daher wäre die Eröffnungsbilanz zum 1.1.2000 durch Einstellen der richtigen Buchwerte der Anlagegüter von der Betriebsprüfung zu berichtigen gewesen.

Die beiden Erkenntnis des VwGH (E vom 12.3.1965, 205/206/207/64 und E vom 29.5.1959 1332/58), auf die sich die herrschende Rechtsauffassung stützt, würden sich mit dieser Rechtsfrage nicht oder nicht zutreffend auseinandersetzen. Das Erkenntnis vom 12.3.1965 nehme zum Thema Bilanzberichtigung und Änderung der Nutzungsdauer überhaupt keine Stellung und sei akademisch gesprochen ein Fehlzitat. In dem Erkenntnis vom 29.5.1959 habe sich der VwGH nicht mit dem Problem der Bilanzberichtigung auseinandergesetzt, sondern habe auf die, nicht in die Systematik des österreichischen Einkommensteuergesetzes passende, deutsche Rechtslage hingewiesen (Blümich, EStG, 5. Aufl. Seite 338). Während im deutschen Steuerrecht der Schwerpunkt auf der Gesamtgewinnbesteuerung liege, räume der VwGH der periodengerechten Gewinnermittlung den Vorrang ein (für viele z.B. E vom 27.5.1987, 84/13/0270: "die Berichtigung einer unrichtigen Bilanz könne nie durch eine periodenfremde Nacherfassung eines Betriebsvorfalles, sondern nur durch eine Berichtigung der fehlerhaften Bilanz selbst erfolgen.").

Auf Grund dieser eindeutigen Rechtslage werde ersucht der Berufung stattzugeben."

Mit Schreiben des UFS vom 24.10.2006, zugestellt am 30.10.2006 wurde den Bw. sowie der Amtspartei mitgeteilt, dass im Rechtsmittelverfahren beabsichtigt ist, bezüglich der Aktivierung der Weingartenanlagen (siehe der o.a. Punkt 4.) und bei der Ermittlung der AfA für jene Wirtschaftsgüter, die vor dem Prüfungsbeginn angeschafft wurden und deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von der BP berichtigt wurde (siehe der o.a. Punkt 3.), von den angefochtenen Bescheiden zum Nachteil der Bw. abzuweichen. Weiters wurde der vom Finanzamt ermittelte und für die Entscheidung wesentliche Sachverhalt bezüglich der "AMA-Förderung" ausdrücklich den Parteien zur Kenntnis gebracht und Gelegenheit gegeben binnen angemessener Frist Stellung zu nehmen. Im Einzelnen wird auf die Ausführungen dieses Schreibens und der angeschlossenen Berechnungsblätter hingewiesen.

Der steuerliche Vertreter der Bw. reichte hierzu mit Eingabe vom 6.11.2006 folgende Stellungnahme ein:

"Zu 2. AMA-Förderung

Der Sachverhalt betreffend die Agrarförderung durch die AMA sei wie folgt zu ergänzen: Der Förderantrag (Mehrfachantrag-Fläche 2002) sei von der AMA überprüft worden. Dabei habe die AMA auf Grund eines Fehlers des Magistrates F. bei der Beurteilung der Steilheit von Weingartenanlagen den Anspruch in Zweifel gezogen. Erst unter Zuhilfenahme von Mitarbeitern der Bauernkammer kam es im Oktober 2003 zu einer positiven Erledigung. Es konnte nachgewiesen werden, dass die Bw. nicht grob fahrlässig unrichtig handelten, sondern ihr Handeln auf durch falsche Angaben des Magistrats F. verursacht worden sei. Eine grobe Fahrlässigkeit, die den Förderungsanspruch beseitigt hätte, sei daher nicht vorgelegen.

Eine exakte Berechnung des Anspruches sei einem Durchschnittslandwirt nicht möglich. Die Rechtsprechung des VwGH zur Bilanzierung öffentlicher Förderung habe den Prämienanspruch nach § 5 Abs. 4 InvEG betroffen. Hierbei handle es sich um eine sehr einfache Berechnung. Insoweit bestehe ein erheblicher Unterschied zur gegenständlichen Förderung. Auf Grund der schwierigen Berechnung und der Abhängigkeit des Anspruches von zum Teil fehlerhaften Eintragungen der zuständigen Gemeinden in den Grundbüchern, sei nicht einmal eine grobe Schätzung des Anspruches möglich gewesen.

Im Hinblick auf die Ausführungen der Finanzverwaltung in TZ 2325ff der EStR werde die Auffassung vertreten, dass es der Forderung auf die öffentlich-rechtliche Agrarförderung solange an der Eigenschaft als Wirtschaftsgut mangelte, bis durch Bescheid oder Erledigung die Eigenschaft als Wirtschaftsgut entstanden sei.

Zu 3. AfA-Korrektur

Es diene nicht der Wahrheitsfindung, wenn in der schriftlichen Anhörung des UFS vom 24.10.2006 auf genau die Fundstellen hingewiesen werde (Doralt, EStG, § 7 TZ 175 m.w.H. und EStR 2002, RZ 3119f), die in der Berufung sachlich und konsequent, als mit der österreichischen Rechtsprechung im Widerspruch stehend, bezeichnet wurden.

Der steuerliche Vertreter habe im Schreiben an das Ministerium, den Fachsenat für Steuerrecht und die Kammer der Wirtschaftstreuhänder tiefgründig analysiert, dass Herr Doralt durch die Abstützung seiner Meinung auf eine VGH-Entscheidung, die wiederum für ihre Entscheidung einen deutschen Kommentar verwendet habe und damit österreichisches und deutsches Steuerrecht vermengt habe, den Bereich des österreichischen Steuerrechtes verlassen habe.

Die vom Referenten in seinem Schreiben zitierte Vorgehensweise sei die Bequemere nach bundesdeutschem Muster und der steuerliche Vertreter könne durchaus die Überlegung jenes Ministerialbeamten verstehen, der ihm geschrieben habe, dass seine

Argumentation durchaus richtig sei, aber das BMF vorläufig bei ihrer (falschen) Rechtsmeinung bleibe.

Als österreichischer Steuerbürger müsse man vom UFS aber erwarten können, dass er den Unterschied zwischen österreichischem und deutschem Steuerrecht bei der Lösung von falschen Bilanzansätzen erkenne und sich nach der von den österreichischen "Obersten Gerichtshöfe" vertretenen Rechtsansicht richte, die schließlich auch einmal – siehe Abschnitt 12, Abs. 1 EStR 1984, die erste allgemeine Gewinnermittlungsvorschrift war.

Diese Rechtsansicht habe zur Konsequenz, dass bei jenen Wirtschaftsgütern, die zu rasch Abschreibung wurden, nicht nur die AfA zu berichtigen ist, sondern auch der Restbuchwert in der Eröffnungsbilanz zum 1.1.2000 wieder entsprechend anzuheben sei.

Nachdem diese Rechtsmeinung durch die steuerliche Rechtsprechung des Verwaltungs- und Verfassungsgerichtshofes gedeckt sei, sei nicht einzusehen, warum bei dieser Betriebsprüfung nicht das normale übliche Recht gelten solle.

Zu. 4. Bewertung und Abschreibung der Weingartenanlagen

Vom Unternehmen sei nur bis zum 31.12.1985 ein Festwert von ATS 500.943 aktiviert worden. Dann habe das Unternehmen für die Zukunft von sich aus die Bilanzierung nach der Festwertmethode aufgegeben, weil gestützt auf Expertenmeinung die Weingartenanlagen überhaupt keinen Wert, das heißt auch keinen Teilwert, besitzen würden. Der Erwerber eines Weingartens würde sich preislich ausschließlich an der Lage und an der Erreichbarkeit des Weingartens orientieren.

Diese Meinung sei konsequent bilanziert worden und nur hin und wieder durch die Tätigkeit von Betriebsprüfungen unterbrochen worden. Allerdings habe die Betriebsprüfung anstatt der praktizierten Sofortabschreibung eine normale Aktivierung vorgenommen und über eine bestimmte Restnutzungsdauer abgeschrieben.

Auch bei der letzten Betriebsprüfung sei es in diesem Zusammenhang zu Feststellungen gekommen. Dabei sei vor allem festgestellt worden, dass der ausgewiesene Buchwert der Rebanlagen sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach unrichtig sei.

Der Wert der Weingartenanlagen habe in der Bilanz zum 31.12.1985 genauso wie in der Bilanz zum 31.12.1999 ATS 500.943,-- betragen. Zugegangen seien lediglich Aktivierungen bezüglich BP 1991 + 1992 von ATS 106.785,--. Es sei daher offensichtlich, dass in der Bilanz des Unternehmens im Zeitraum 1986 bis 1999 keine Festwertbewertung der Weingartenanlagen durchgeführt worden sei.

Das bedeute, unter der Annahme, dass die Meinung des VwGH und der FLD für Wien, Nö. und Bgld. richtig sei, war der Buchwert für die Weingartenanlagen zum 31.12.1999 dem Grunde und der Höhe nach falsch. Nach dieser Rechtsansicht bestehe die Verpflichtung die Eröffnungsbilanz zum 1.1.2000 zu berichtigen und Weingartenanlagen mit ihrem richtigen Buchwert (ATS 1.539.997,--) anzusetzen. Gestützt auf diese Rechtsmeinung haben die Steuerpflichtigen und das Finanzamt gemeinsam eine vollständige Liste sämtlicher Weingärten, die die Bw. angelegt haben, erstellt. Dann sei gemeinsam mit Mitarbeitern des Finanzamtes die Höhe der Herstellungskosten für diese Weingartenanlagen ermittelt und unter Annahme einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 25 Jahren der periodengerechte Teilwert sowie die AfA für das Wirtschaftsjahr 2000 und die folgenden Jahre ermittelt worden.

Nachdem sowohl die FLD als auch der Verwaltungs- und Verfassungsgerichtshof für den Fall des unrichtigen Bilanzansatzes die Berichtigung der Eröffnungsbilanz vorschreiben würden, könne es sich in diesem Fall nicht um eine unzulässige Zuschreibung handeln. Die Aufwertung diene der Erfüllung von österreichischen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften im Sinne der ständigen Rechtsprechung des VwGH. Im übrigen stimme diese Vorgehensweise mit den Einkommensteuerrichtlinien 1984 Abschnitt 12, Abs. 1 überein, die vollinhaltlich auch noch derzeit gültig sei."

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht die Sachverhaltsfrage mit welchem Wert die Weinvorräte der Bw. im Prüfungszeitraum 2000 bis 2001 zu bewerten waren. Weiters die Rechtsfrage, ob die den Bw. für das Antragsjahr 2002 im Jahr 2003 zugeflossene Förderung gemäß ÖPUL 2000 im Wirtschaftsjahr 2002 oder im Wirtschaftsjahr 2003 ertragswirksam zu erfassen ist sowie die Rechtsfragen, ob bei einer Korrektur der AfA von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens eine Rückwärtsberichtigung der Buchwerte zurück bis zur Wurzel zu erfolgen hat oder nur für die Zukunft ein Ausgleich durch Änderung der Abschreibung herbeizuführen ist und ob bei zu Unrecht sofort abgeschrieben Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens (hier Weingartenanlagen) in der Eröffnungsbilanz eine Aufwertung über den Bilanzansatz der Vorjahresbilanz zulässig ist.

1. Bewertung der Weinvorräte

Die im Weingut A. hergestellten und in der Regel mehrjährig lagernden Weinvorräte sind Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens, weil sie im Unternehmen zur Veräußerung bestimmt sind.

Nach § 6 Z 2 lit. a EStG ist das Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört haben, kann der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz; es dürfen jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Zu den Herstellungskosten gehören auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten.

Bei der von den Bw. durchgeführten Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG gilt daher für die Bewertung des Umlaufvermögens das Prinzip des eingeschränkten Wertzusammenhanges und das gemilderte Niederstwertprinzip.

Der Teilwert eines Wirtschaftsgutes ergibt sich aus dem Wert des Zusammenhanges in Hinblick auf die Bedeutung des Wirtschaftsgutes für den Betrieb; dabei ist von der Fortführung des Unternehmens auszugehen. Die Rechtsprechung hat Teilwertvermutungen entwickelt. Danach wird vermutet, dass der Teilwert im Zeitpunkt der Herstellung den tatsächlichen Herstellungskosten (Wiederbeschaffungskosten) entspricht. Je kürzer der zeitliche Abstand zwischen Herstellungszeitpunkt und Bilanzstichtag, desto stärker ist die Vermutung der Übereinstimmung von Teilwert und Herstellungskosten.

Die Widerlegung der Teilwertvermutung durch Gegenbeweis des Steuerpflichtigen ist zulässig. Allerdings hat der Steuerpflichtige nachzuweisen, dass und in welcher Höhe zwischen dem Herstellungszeitpunkt und dem Bilanzstichtag wesentliche Umstände eingetreten sind, auf Grund welcher die Wiederbeschaffungskosten des Wirtschaftsgutes in nicht unerheblichen Umfang unter die ursprünglichen Herstellungskosten gesunken sind oder auf Grund welcher Umstände sich die Herstellung des Wirtschaftsgutes als Fehlmaßnahme erwiesen hat.

Wenn keine Fehlinvestition vorliegt, muss angenommen werden, dass der Teilwert im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten übereinstimmt, weil ein Unternehmer in der Regel nicht mehr für ein Wirtschaftsgut aufwenden wird, als dieses ihm für seinen Betrieb wert ist. Von einer Fehlinvestition kann aber nur dann gesprochen werden, wenn nach der Anschaffung oder Herstellung Umstände hervorkommen, die den Anschaffungs- oder Herstellungspreis als überhöht erscheinen lassen. Dabei muss es sich um objektive Umstände handeln und nicht bloß um die persönliche Einschätzung des Steuerpflichtigen (Hofstätter-Reichel, EStG-Kommentar, § 6 TZ 31 mwH).

Fehlt im Unternehmen eine Kostenrechnung oder eine geeignete Kalkulation zur Ermittlung der Herstellungskosten, können sie im Schätzungswege aus den Verkaufspreisen abgeleitet werden (VwGH, E 24.4.1999, 89/14/0279).

Von den Bw. wurden weder im Betriebprüfungsverfahren noch im Rechtsmittelverfahren die Herstellungskosten dargelegt ebenso wurden keine nachvollziehbaren Gründe für einen niedrigeren Teilwert für die zum jeweiligen Bilanzstichtag konkret lagernden Weine des A vorgebracht.

Übereinstimmung besteht, dass der bislang verwendete pauschale Eigenverbrauchswert für nichtbuchführende Landwirte im Weinbaugebiet II von ATS 6,-- bzw. € 0,436 keinen Schluss auf die Herstellungskosten der im Weingut A. produzierten Bio-Qualitätsweine zulässt und somit nicht als Wertansatz geeignet ist.

Die Bw. bringen nicht vor, dass bei der Herstellung einzelner oder mehrerer Jahrgänge oder einzelner oder mehrerer Sorten ihres Bio-Qualitätsweines eine Fehlinvestition vorgelegen sei. Es wurden auch keine Absatzprobleme aufgezeigt, etwa dass für den Wein kein seiner hohen Qualität entsprechender Preis am Markt erzielt werden könne.

Es ist daher davon auszugehen, dass der Teilwert der Weinvorräte zu den jeweiligen Bilanzstichtagen ihren Herstellungskosten entspricht. Diese waren mangels Aufzeichnungen der Bw. zu schätzen. Eine Unsachlichkeit in der Schätzung des Finanzamtes vermag – wie nachstehend ausgeführt wird - nicht festgestellt werden.

Vielmehr liegt dem Einwand der Bw ein Rechtsirrtum zu Grunde. Sie vermeinen objektive Bewertung zum Teilwert bedeute, dass die subjektive Verkaufssituation und konkreten Verkaufspreise des Weingutes irrelevant seien. Maßgebend seien die Durchschnittspreise für Qualitätswein des Weinbeschaffungsmarktes, wie sie in der Fachzeitschrift "Der Winzer" und durch Vorlage einiger Rechnungen über Weinverkäufe anderer Weinbauern belegt worden seien.

Objektiver Wert bedeutet jedoch, dass das Werturteil dem Wertmaßstab eines objektiven Dritten entsprechen muss. Selbstverständlich muss sich diese objektive Bewertung aber auf den konkreten Betrieb, auf das konkrete Produkt und dessen konkrete Verkaufssituation beziehen. In besonderem Maße gilt dies für gehobene Qualitätsweine, weil es sich hierbei um ein individuelles, nicht beliebig ersetzbares Markenprodukt handelt. Ebenso wie zum Beispiel bei der Bewertung von Immobilien in ausgezeichneten Lagen oder Designerwaren nicht von Durchschnittsmarktpreisen ausgegangen werden darf, können bei Qualitätsweinen namhafter Winzer die Herstellungskosten oder sogar ein niedrigerer Teilwert nicht einfach mit den Durchschnittspreisen für Qualitätswein im Bundesland Niederösterreich auf dem Weinbeschaffungsmarkt angesetzt werden. Diese Preise stehen nämlich in überhaupt keinem

sachlichen Zusammenhang mit den konkreten Weinen und den vom konkreten Weingut damit mit höchster Wahrscheinlichkeit erzielbaren Verkaufspreisen. Für den Teilwert ist aber gerade der objektive Wert eines bestimmten Wirtschaftsgutes in einem ganz konkreten Betrieb in seiner ganz konkreten Situation entscheidend.

Die Bw. bestreiten nicht, dass die bio-dynamische Erzeugung ihres Qualitätsweines mit erhöhtem Aufwand und höheren Kosten verbunden ist. So ist in zahlreichen Internet-Seiten über das Weingut zu lesen, dass bei der Weinherstellung auf jegliche Art von technischen und chemischen Hilfsmittel (wie z.B. Umkehrosmose, Kühltechnik, synthetische Pestiziden, Herbiziden, Insektiziden oder auch Zusätzen von Zuchthefen oder Zucker) verzichtet wird. Die Trauben werden natürlich von Hand geerntet, mit Druckluft gepresst und in großen Eichenfässern vergoren.

Dieser Sachverhalt über die Weinherstellung findet in der zweiseitigen, kalkulatorischen Schätzung der Betriebsprüfung (progressiv über die Herstellungskosten und retrogard über den mehrjährigen Durchschnittsverkaufspreis) seine Bestätigung. Es liegt auf der Hand, dass die Nachkalkulation der Herstellungskosten für den Wein auf Grundlage von Buchhaltungsunterlagen nicht an die exakte Wertermittlung mittels einer Kostenrechnung heranreichen kann. Aus der Berechnung wird aber zweifelsfrei erkennbar, dass die Herstellungskosten für diese bio-dynamisch produzierten, B Qualitätsweine deutlich über den Durchschnittspreisen des Weinbeschaffungsmarktes für Qualitätswein im Bundesland Niederösterreich liegen (zwischen 1999 und 2002 zwischen ATS 4,75 und ATS 3,02 bzw. € 0,22). Wie von der Betriebsprüfung nachgewiesen wurde, steht den höheren Herstellungskosten auch ein dementsprechend höherer Durchschnittsverkaufspreis von rund € 8,-- gegenüber. Der von der Betriebsprüfung angesetzte Abschlag von 85% des Durchschnittsverkaufspreises entspricht einem Aufschlag von 566% auf die Herstellungskosten für die Berücksichtigung der Verwaltungs- und Vertriebskosten (z.B. Lagerkosten, Abfüllkosten, Marketingkosten usw.) sowie einer ausreichenden, branchenüblichen Gewinnspanne. Der vom Finanzamt geschätzte Teilwert (= Herstellungskosten) der Weinvorräte von € 1,20 pro Liter zum jeweils 31.12. des Jahres 2000, 2001 und 2002 hat das höchste Maß an Richtigkeit für sich und enthält mit Sicherheit keine Gewinnrealisation.

Zu Recht wurde vom Finanzamt die Bewertung des Umlaufvermögens zurück bis zur Wurzel in der Bilanz richtig gestellt. Die Warenvorräte (Weinvorräte) wurden somit bereits in der Eröffnungsbilanz zum 1.1.2000 (um ATS 1.374.366,--) höher bewertet. Diese Aktivierung wird bei Verkauf der Weinvorräte als Aufwand wirksam, ohne dass sie auf der Ertragsseite jemals erfasst worden wäre, weil durch die Eröffnungsbilanzberichtigung eben der Bilanz-zusammenhang durchbrochen wurde. Der Vollständigkeit halber soll nicht unerwähnt sein,

dass bei der Aufwertung der Weinvorräte dem von den Bw. wahrgenommenen Nachteil im Berufszeitraum dieser künftige Vorteil gegenüber steht.

2. Aktivierung der Agrarsubvention nach ÖPUL 2000

Eine Subvention, die ein Steuerpflichtiger aus betrieblichem Anlass erhält, bewirkt die Erhöhung des Betriebsvermögens und stellt eine Betriebseinnahme dar (vgl. Doralt-Ruppe, Grundriss des Österreichischen Steuerrechtes, Band I, 5. Aufl. Seite 104).

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG stellt schon das Entstehen einer Forderung aus einer betrieblichen Veranlassung und nicht erst der Eingang der Forderung eine Betriebseinnahme dar.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind Forderungen auf gesetzliche Prämienansprüche dann auszuweisen, wenn alle tatbestandsmäßigen Voraussetzungen erfüllt sind; auf eine bescheidmäßige Festsetzung kommt es nicht an (VwGH, 19.9.1989, 89/14/0119).

Der Anspruch auf die öffentlich-rechtliche Zuwendung ist zu aktivieren, wenn am Bilanzstichtag alle Voraussetzungen für ihre Gewährung erfüllt sind, also der Anspruch entstanden ist (VwGH, 14.12.1993, 90/14/0034).

Die Bw. haben am Österreichischen Programm zur Förderung einer umweltgerechten, extensiven und den natürlichen Lebensraum schützenden Landwirtschaft (kurz ÖPUL 2000) teilgenommen. Die Bw. haben sich mit Herbestantrag 2000 zu einer bestimmten geförderten Bewirtschaftung für fünf Jahre vertraglich verpflichtet. Mit Abschluss dieses auf ÖPUL 2000 basierenden Vertrages entsteht zum einen der fünfjährige Verpflichtungszeitraum, zum andere ein durchsetzbarer Anspruch auf Gewährung der Fördermittel.

Für das Antragsjahr 2002 wurden seitens der Bw. mit Abgabe des Mehrfachantrages-Flächen 2002 vom 11.4.2002, mit dem gleichzeitig auch ein Auszahlungsantrag gestellt wurde, alle Voraussetzungen für die Gewährung der Subvention erfüllt. Der Anspruch auf die Prämienengewährung für das Jahr 2002 war daher zum Bilanzstichtag bereits entstanden. Dies wäre dann nicht der Fall gewesen, wenn die Bw. grob fahrlässig falsche Angaben zur Erlangung der Prämien gemacht hätten.

Dies lag aber nicht vor. Die Bw. wussten von Anfang an, dass sie an den von der AMA festgestellten unrichtigen Angaben im Mehrfachantrag-Flächen 2002 kein Verschulden trugen. Die vermuteten Umstände, die zur Versagung ihres Anspruches auf Subvention hätten führen können, sind somit bereits zum Bilanzstichtag nicht vorhanden gewesen. Im Zeitpunkt der Bilanzerstellung, am 28.11.2003 war den Bw. dann schon bekannt, dass sie auch die AMA von ihrer Schuldlosigkeit überzeugen konnten. Es konnte nachgewiesen werden, dass die falschen

Angaben nicht durch die Bw. sondern durch den Magistrat F. verursacht worden waren. Deshalb war im Oktober 2003 die Subvention in Höhe von € 12.947,-- von der AMA ausgezahlt worden.

Unter Berücksichtigung dieser besseren Einsicht im Zeitpunkt der Bilanzerstellung bestand kein Zweifel, dass der Anspruch auf die Prämiengewährung für das Antragsjahr 2002 zum Bilanzstichtag bereits realisiert war und eine Versagung wegen grober Fahrlässigkeit der Förderwerber nicht zu befürchten war. Diese mögliche Gefährdung der Förderung war auf Grund der werterhellenden Umstände bei der Bilanzerstellung nicht mehr zu berücksichtigen.

Mit dem Einwand, dass eine exakte Berechnung des Subventionsanspruches einem Durchschnittslandwirt nicht möglich sei, wird eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufgezeigt. Selbst wenn die Höhe einer Forderung nicht exakt ermittelt werden kann, ändert dies natürlich nichts an ihrer Aktivierungspflicht. Ihre Höhe ist dann nach bestem Wissen eben zu schätzen. Im gegenständlichen Fall kann zutreffend aus der vor der Bilanzerstellung noch erfolgten Prämienzahlung die Höhe des Förderungsanspruches abgeleitet werden.

Das Berufungsvorbringen der Bw. war in diesem Punkt daher unbegründet.

3. AfA-Berichtigung

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

Die Regeln über die Absetzung für Abnutzung (§ 7 EStG) gelten grundsätzlich bei den betrieblichen Einkunftsarten ebenso wie bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten (§ 16 Abs. Z 8 EStG).

Sowohl die Änderung der Nutzungsdauer als auch die Berichtigung der Nutzungsdauer wirkt nach der seit Jahrzehnten gefestigten, herrschenden Meinung nur für die Zukunft und führt zu keiner Rückwirkung (als Beispiel für viele Doralt, EStG⁶, § 7 TZ 49, 54 und 55; Fuchs in Hofstätter-Reichel, EStG-Komm. zu § 7 TZ 9 und TZ 11;

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 7 Anm. 11 sowie Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-HB, EStG 1988 zu § 7 TZ 42). Damit ist gemeint, dass die Änderung oder Berichtigung der Nutzungsdauer über die künftige Abschreibung für Abnutzung erfolgt, aber nicht rückwirkend die Buchwerte dieser Anlagegüter abzuändern sind.

Eine Berichtigung der Nutzungsdauer ist notwendig, wenn von vornherein von einer falschen Nutzungsdauer ausgegangen worden ist und die Abweichung erheblich ist (jedenfalls bei 20%).

Wird eine zu hohe AfA angesetzt, dann erfolgt nach herrschender Ansicht keine Berichtigung der abgelaufenen Jahre, sondern die Berichtigung wird über die AfA vorgenommen. Dabei sind vom VwGH zwei Methoden als zulässig anerkannt. Entweder ist die AfA entsprechend der berichtigten, längeren Restnutzungsdauer zu mindern (Restbuchwert : ber. Restnutzungsdauer = berichtigte AfA; vgl. VwGH, 29.5.1959, 1332/58) oder die AfA so lange auszusetzen, bis der richtige Wertansatz wieder erreicht ist (VwGH, 12.3.1965, 205/206/207/64).

Die AfA-Korrektur wegen falscher Nutzungsdauer stellt somit eine Durchbrechung des vom VwGH ansonsten in den Vordergrund gestellten Grundsatzes der Periodenbesteuerung dar (Doralt, EStG⁷, § 4 TZ 175). Die vom steuerlichen Vertreter in seinen Schriften zitierte Judikatur des VwGH und VfGH betreffend Bilanzberichtigung zur Wahrung einer periodengerechten Gewinnermittlung ist deshalb nicht anwendbar, weil sie in keinem Fall eine AfA-Berichtigung wegen falscher Nutzungsdauer zum Gegenstand hat.

Übereinstimmung besteht in diesem Streitpunkt in der Sachlage. Von den Bw. wurden Anlagegüter (Presse, Nachlaufspritze, Tanks), die sie zwischen 1996 und 1999 angeschafft hatten, über eine Nutzungsdauer von fünf Jahren abgeschrieben. Die Betriebsprüfung stellte fest, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer erheblich länger ist (10 Jahre und bei den Tanks 20 Jahre) und hat daher berechtigt, die Nutzungsdauer berichtigt. Insoweit wurde vom steuerlichen Vertreter kein Einwand erhoben.

In einem verbalen Rundumschlag (Ungeheuerlichkeit der Betriebsprüfung, unsachliche und nach österreichischem Recht unmögliche Eingriffe, Fehlzitate des VwGH und Doralts, "...es dürfe erwartet werden, dass der UFS den Unterschied zwischen österreichischem und deutschem Steuerrecht erkenne und sich nach der Rechtsansicht der Höchstgerichte richte) vermeint der steuerliche Vertreter entgegen der vorstehend dargelegten herrschenden Lehre und Rechtsprechung, dass im gegenständlichen Fall auch eine Rückwärtsberichtigung erfolgen müsse. In der Eröffnungsbilanz zum 1.1.2000 müsse der Restbuchwert dieser Wirtschaftsgüter auf jenen Wert angehoben werden, der sich bei einer rechtmäßigen Abschreibung über die richtige betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ergeben hätte. Im Ergebnis erfordere des EStG mit dem Prinzip der Periodenbesteuerung, dass gesetzwidrig zu hoch abgeschriebene Wirtschaftsgüter durch Aufwertung auf den richtigen Teilwert nochmals abgeschrieben werden.

Der steuerliche Vertreter vermeint, aus dem Erkenntnis des VwGH vom 12.3.1965, 205, 206, 207/64 könne für den Bereich der Abschreibungskorrektur oder Bilanzänderung nichts

gewonnen werden (Fehlzitat), weil die AfA-Korrektur ein aus dem Betriebsvermögen entnommenes und anschließend vermietetes Gebäude betroffen habe. Tatsächlich handelt es sich aber um genau dieselbe Problematik der Korrektur zu hoher Abschreibungen. Hierbei kennt das Ertragssteuerrecht heute und wie damals keinen Unterschied zwischen betrieblichen und außerbetrieblichen Einkünften. In beiden Fällen erfolgt keine Rückwärtsberichtigung, weil eine Doppelabschreibung der Anschaffungskosten eines Wirtschaftsgutes unzulässig ist.

Das Erkenntnis vom 29.5.1959, 1332/58 hält der steuerliche Vertreter für unanwendbar, weil der VwGH in der Begründung seiner Rechtsansicht unter anderem einen deutschen Einkommensteuerkommentar (Blümlich, EStG⁵, S 338) zitiert. Die deutsche Rechtslage ist aber mit der österreichischen Rechtslage bezüglich Bilanzberichtigung und periodengerechter Gewinnermittlung nicht vergleichbar.

Auch mit diesem Einwand irrt der steuerliche Vertreter und verkennt den Sinngehalt der Ausführungen des VwGH in dem o.a. Erkenntnis. Das aus der Regel über die Abschreibung für Abnutzung abgeleitete Prinzip, dass der tatsächliche reale Anschaffungswert eines Wirtschaftsgutes nicht zweimal abgeschrieben werden darf (VwGH 16.5.1956, Slg. 1427/F) und deshalb zu hohe Absetzungen nicht für die Vergangenheit zu berichtigen sind (keine Rückwärts- oder Wurzelberichtigung) geht zurück bis zu den historischen Wurzeln des österreichischen Einkommensteuerrechtes. Diese historischen Wurzeln sind das deutsche Einkommensteuerrecht.

Mit anderen Worten, die heute herrschende Rechtsmeinung zur Berichtigung der Nutzungsdauer ist zurück bis zu den historischen Grundlagen des österreichischen Ertragsteuerrechtes unverändert. Seit jeher wird aus verständlichem Grunde das Prinzip der periodengerechten Gewinnermittlung durchbrochen. Das ausnahmslose Festhalten an diesem formalen Prinzip würde bei der Abschreibung abnutzbarer Wirtschaftsgüter nämlich zu einem völlig unbilligen Ergebnis führen. Eine gesetzwidrige Sofortabschreibung oder höher Abschreibung würde neben dem Zinsvorteil auf Grund des Vorzieheffektes noch mit einer Doppelabschreibung kräftig belohnt. In vielen Fällen könnten nämlich die rechtskräftigen Bescheide der Vergangenheit nicht mehr abgeändert werden.

Eine weitere Grundlage für die herrschende Rechtsmeinung zur Berichtigung der Nutzungsdauer findet sich im § 6 Z. 1 EStG 1988 über die Bewertung des abnutzbaren Anlagevermögens. Danach, darf bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen gehört haben, der Bilanzansatz, abgesehen von den Fällen der Z. 13, nicht über den letzten Bilanzansatz hinausgehen. Diese Bestimmung normiert für die abnutzbaren Anlagegüter das Prinzip des uneingeschränkten

Wertzusammenhanges und findet sich schon im EStG 1972 und den Vorgängergesetzen. Die Möglichkeit der handelsrechtlichen Wertzuschreibung für protokollierte Gewerbetreibende (§ 6 Z 13 EStG) wurde allerdings erst mit dem EStG 1988 eingeführt.

§ 6 Z. 1 EStG 1988 verbietet es, wenn der in der Vorjahresbilanz ausgewiesene Wert in Folge der in einem Vorjahr vorgenommenen Teilwertabschreibung oder auch nur durch die laufende AfA unter dem Teilwert am Bilanzstichtag liegt, den höheren Teilwert und damit einen nicht verwirklichten Gewinn auszuweisen (vgl. Zorn in Hofstätter-Reichel, Komm.-EStG 1988, zu § 6 Z 1, TZ 2, Seite 4). Der Wortlaut und die Ratio dieser Norm erfasst aber ebenso das Ansinnen einer Bilanzberichtigung zur Aufwertung eines sofort oder zu hoch abgeschrieben Anlagegutes auf seinen periodenrichtigen Teilwert. Die gesetzlichen Gründe und Wirkungen für das Verbot der Aufwertung nach einer rechtmäßigen (Teilwert-)Abschreibung auf den richtigen Teilwert sind dieselben, wie im Falle der Berichtigung einer gesetzwidrigen Sofortabschreibung oder zu hohen Abschreibung durch Aufwertung auf den höheren, periodenrichtigen Teilwert. In beiden Fällen wird hier vom Grundsatz der Periodenbesteuerung abgewichen und darf der unter dem richtigen Teilwert liegende Wertansatz der Vorjahresbilanz nicht überschritten werden.

Die Ratio des § 6 Z 1 EStG ist es, die unbilligen steuerlichen Auswirkungen von auf Abschreibungen folgenden Aufwertungen über den Buchwert zu verhindern. Dieses unbillige Ergebnis tritt aber in einem noch viel stärkerem Maße ein, wenn mittels Bilanzberichtigung rückwirkend der Wertansatz des abnutzbaren Anlagegutes angehoben werden kann, obwohl schon unabänderliche rechtskräftige Steuerbescheide vorliegen. Entsprechend diesem Sinngehalt kommt das Aufwertungsverbot des § 6 Z 1 EStG daher auch dann zur Anwendung, wenn eine Rückwärtsberichtigung des Teilwertes eines abnutzbaren Anlagegutes keine steuerliche Auswirkung mehr auf die rechtskräftigen Steuerbescheide der Vorjahre hat und daher eine Eröffnungsbilanzberichtigung erfolgen würde. Eine solche Aufwertung eines abnutzbaren Anlagegutes durch Berichtigung in der Eröffnungsbilanz über den Wertansatz der Schlussbilanz des Vorjahres fällt ebenso unter den Verbotszweck des § 6 Z 1 EStG.

Die Regelung des § 6 Z 1 EStG gelangt auch dann zur Anwendung, wenn im Falle einer Berichtigung in der Eröffnungsbilanz –mangels steuerlicher Auswirkung für die Vergangenheit – der Wertansatz der Vorjahresbilanz überschritten werden würde. Auch im Falle einer Eröffnungsbilanzberichtigung darf der Bilanzansatz jener Vorjahresbilanz, die dem Steuerbescheid zu Grunde liegt, nicht überschritten werden. Die berichtigte Vorjahresbilanz, die keinen Eingang in den Steuerbescheid findet, ist für den Vergleich der Wertansätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 EStG nicht heranzuziehen, weil nach der gesetzlichen Intention, jene Vorjahresbilanz maßgebend ist, auf die der Steuerbescheid beruht.

Dem Begehren der Bw. auf Rückwärtsberichtigung der in den Jahren 1996 bis 1999 angeschafften und zu rasch abgeschrieben Wirtschaftsgüter war daher nicht zu entsprechen.

Den Bw. und der Amtspartei wurde mit Schriftsatz vom 24.10.2006 mitgeteilt, dass die von der Betriebsprüfung aus Vereinfachungsgründen vorgenommene Berichtigung (Anschaffungskosten : berichtigte Nutzungsdauer = berichtigte AfA) nicht den beiden von der herrschenden Rechtsprechung anerkannten Methoden entspricht.

Im gegenständlichen Fall wird der Minderung der AfA für die berichtigte Restnutzungsdauer (Restbuchwert : ber. Restnutzungsdauer = ber. AfA) der Vorzug eingeräumt, weil mit dieser Methode in geringerem Umfang in die periodengerechte Gewinnermittlung eingegriffen wird.

Den Parteien wurde in einem den Schriftsatz angeschlossenen Berechnungsblatt die neu berechnete AfA im Detail dargelegt. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf diese Berechnungen verwiesen. Die Berichtigung der AfA im Sinne der vorstehenden Methode führt zu folgender Gewinnänderung in den angefochtenen Feststellungsbescheiden:

	2000 ATS	2001 ATS	2002 EURO
Gesamte AfA für diese Wirtschaftsgüter lt. Erkl. (TZ. 8 NS-BP u. TZ. 9 BP-Bericht)	92.082,00	89.876,00	6.371,06
Gesamte AfA für diese Wirtschaftsgüter lt. BP	42.395,90	42.395,90	3.081,04
Gewinnerhöhung für diese Wirtschaftsgüter lt. BP	49.686,10	47.480,10	3.290,02
Gesamte AfA für diese Wirtschaftsgüter in der BE	34.922,58	34.922,58	2.537,92
Gewinnerhöhung durch Berufungsentscheidung, Pkt. 3.	7.473,32	7.473,32	543,12

4. Aktivierung und Abschreibung der Weingartenanlagen

Die Rebanlagen eines Weingarten bestehend aus Reben und dem Stützmaterial (Steher, Stöcke, Draht) sind ein selbständiges, abnutzbares Wirtschaftsgut und mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu aktivieren.

Fest steht, dass die Bw. mit Ausnahme eines Festwertes aus dem Jahre 1985 und zweier Aktivierungen anlässlich der vorangegangenen Betriebsprüfung sämtliche Ausgaben und Aufwendungen für die Rebanlagen sofort als Betriebsausgabe abgesetzt hat.

Die in der Begründung unter Punkt 3. "AfA-Berichtigung" angeführten Grundsätze gelten bei einer Sofortabschreibung natürlich in gleicher Weise wie bei einer zu hohen Abschreibung. In beiden Fällen darf der tatsächliche reale Anschaffungs- oder Herstellungswert eines Wirtschaftsgutes nicht zweimal abgeschrieben werden und findet daher keine Rückwärtsberichtigung statt. Der Wertansatz für die Weingartenanlagen in der

Eröffnungsbilanz zum 1.1.2000 darf den Buchwert der Vorjahresbilanz zum 31.12.1999, auf die der rechtskräftige Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO beruht, nicht übersteigen.

Es liegt in der Identität der Sache, dass ein Steuerpflichtige, der die Aktivierung eines abnutzbaren Wirtschaftsgutes unterlässt und die Anschaffungs- oder Herstellungskosten somit sofort abschreibt ertragsteuerrechtlich nicht anders zu behandeln ist, als jener, der dieses Wirtschaftsgut in fünf Jahren an Stelle der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 20 Jahren abschreibt. Die Rechtsfolgen sind unabhängig vom jeweiligen Ausmaß einer unzulässig hohen Abschreibung stets dieselben: Eine Rückwärtsberichtigung hat nicht zu erfolgen, weil die bereits abgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes nicht nochmals abgeschrieben werden dürfen.

Die Ausführungen zu Punkt 3. der Begründung gelten daher genauso für die nachträgliche Aufwertung der bereits abgeschriebenen Weingartenanlagen. Der Ansatz eines über den Buchwert zum 31.12.1999 (ATS 607.729,--) liegenden Teilwertes in der Eröffnungsbilanz zum 1.1.2000 in Höhe von ATS 1.539.997 sowie die von diesem Teilwert ermittelte AfA ist unzulässig und war daher in der Berufungsentscheidung abzuändern.

Die Bw. und die Amtspartei wurden mit Schreiben vom 24.10.2006 die Gründe, die Berechnungsgrundlagen und die Höhe der Bescheidabänderung mitgeteilt. Dazu hat der steuerliche Vertreter den sachlichen Einwand erhoben, dass die Weingartenanlagen überhaupt keinen Teilwert haben würden. Mit dieser pauschalen und widersprüchlichen Behauptung vermag die Vermutung, dass der Teilwert den Anschaffungs- oder Herstellungskosten entspricht nicht entkräftet oder in Zweifel gezogen werden. Weitere Einwände in der Sache hat der steuerliche Vertreter gegen die nachstehend angeführte Abänderung der angefochtenen Bescheide nicht erhoben. Entsprechend dieser Berechnung waren die Einkünfte aus dem Weingut zu erhöhen und nach dem Ertragsanteil der Bw. auf sei aufzuteilen.

Weingartenanlagen:

Abweichung von den Feststellungen der BP in TZ 2 des BP-Berichtes und TZ 1 der Niederschrift der Schlussbesprechung durch die Berufungsentscheidung (BE):

Weingärten	01.01.2000 Buchwert	2000 AfA	31.12.2000 Buchwert	2001 AfA	31.12.2001 Buchwert	31.12.2002 AfA	31.12.2002 Buchwert
Verzeichnis lt. BP	1.539.997,00	102.463,60	1.437.533,40	102.473,60	1.335.059,80	102.473,60	1.232.586,20
-Unzul. Aufwert.	1.039.054,00	69.143,22		69.143,22		69.143,22	
Festwert 1985	500.943,00	33.330,38	467.612,62	33.330,38	434.282,24	33.330,38	400.951,86
Zugänge 2000	0,00	0,00	0,00				
Zugänge 2001				7.061,56	169.477,44	7.061,56	162.415,88
Zugänge 2002						10.862,93	260.709,66
Aktiv. BP 1991	18.003,00	3.333,00	14.670,00	3.333,00	11.337,00	3.333,00	8.004,00
Aktiv. 1992	88.782,00	35.512,00	53.270,00	35.512,00	17.758,00	17.757,00	1,00
Stützmaterial 84	1,00	0,00	1,00	0,00	1,00	0,00	1,00

Summe Bw.	607.729,00		535.553,62		632.855,68		832.083,40
Summe AfA		72.175,38		79.236,94		72.344,87	

	31.12.2000	31.12.2001	31.12.2002	31.12.2002
	ATS	ATS	EURO	ATS
Frimenbilanz	568.884,00	530.039,00	36.986,64	508.947,26
Bilanz lt. BE	535.553,62	632.855,68	60.469,86	832.083,40
	-			
Vermögensänderung	33.330,38	102.816,68	23.483,22	323.136,14
Vermögensänderung des Vorjahres	0,00	-33.330,38	7.471,98	102.816,68
Gewinnauswirkung gesamt	-33.330,38	136.147,06	16.011,24	220.319,46

Verprobung durch Mehr/Weniger-Rechnung:

	31.12.2000	31.12.2001	31.12.2002	31.12.2002
	ATS	ATS	EURO	ATS
AfA lt. BP	102.463,60	126.290,11	7.573,12	104.208,40
Afa lt. BE	72.175,38	79.236,94	5.257,51	72.344,87
Gewinnerhöhung durch BE	30.288,22	47.053,17	2.315,61	31.863,53
Gewinnauswirkung BP	-63.618,60	89.093,07	13.695,63	188.455,97
Gewinnauswirkung BE	-33.330,38	136.147,06	16.011,24	220.319,46
Gewinnerhöhung durch BE	30.288,22	47.053,99	2.315,61	31.863,49

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass bezüglich Punkt 1. und 2. der Begründung die Berufung abzuweisen war und hinsichtlich Punkt 3. und 4. der Begründung die angefochtenen Bescheide zum Nachteil der Bw. wie folgt abzuändern waren:

	2000	2001	2002
	ATS	ATS	EURO
Einkünfte aus LuF. lt. F-Bescheide v. 6.7.2005	795.806,00	2.176.392,00	70.085,64
+ Gewinnerhöhung lt. Pkt. 3 der BE	7.473,32	7.473,32	543,12
+ Gewinnerhöhung lt. Pkt. 4 der BE	30.288,22	47.053,99	2.315,61
Einkünfte aus LuF.	833.567,54	2.230.919,31	72.944,37

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 28. November 2006