



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X, vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Steuerberater, 1020 Wien, Franzensbrückenstraße 5/DG, vom 11. Dezember 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen, vertreten durch Mag. Oliver Hirschberger, vom 10. November 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 nach der am 17. Oktober 2012 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Dieses bildet einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) führt einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (Tierzucht), wobei er den Gewinn durch „Vollpauschalierung“ ermittelt. Für das Jahr 2007 erklärte er Null Euro an Einkünften aus der Land- und Forstwirtschaft.

Das Finanzamt stellte jedoch fest, dass dem Bw. anlässlich einer Umschuldung von Darlehen im Jahr 2007 ein Schulderrlass in Höhe von 427.477,87 Euro gewährt worden sei. Nach den Angaben des Bw. habe es sich dabei um Bankschulden gehandelt, die zum Großteil in den Jahren 2000 und 2001 entstanden seien. Der private Anteil an den Schulden wurde vom Bw. mit ca. einem Drittel geschätzt. Eine exakte Ermittlung des privaten Schuldenanteils sei nicht

mehr möglich, weil die Privatentnahmen in den betreffenden Jahren stark schwankend gewesen seien. Eine schriftliche Vereinbarung mit der Bank hinsichtlich des Schuldnerlasses gäbe es nicht.

Das Finanzamt vertrat bei der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2007 die Ansicht, dass zwei Drittel (der betriebliche Anteil) der nachgelassenen Darlehensschuld (das sind 284.985,25 Euro) neben den pauschal ermittelten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gesondert als Einnahme zu erfassen seien. In der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2007 führte das Finanzamt aus, gemäß § 1 Abs. 4 LuF-PauschVO 2006 unterliegen nur regelmäßig in den Betrieben anfallende Rechtsgeschäfte der pauschalen Gewinnermittlung. Unter Hinweis auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, UFS 20.5.2009, RV/3674-W/08, wurde die Ansicht vertreten, ein Schuldnachlass sei kein regelmäßig anfallendes Rechtsgeschäft im Sinn des § 1 Abs. 4 LuF-PauschVO 2006.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid erhobenen Berufung wurde ausgeführt, der Schuldnachlass (Forderungsverzicht) sei nach Ansicht des Bw. nicht steuerpflichtig. Unbestritten seien die Höhe des gesamten Schuldnachlasses (427.477,87 Euro) sowie die Tatsache, dass der betriebliche Anteil an den nachgelassenen Verbindlichkeiten 284.985,25 Euro betragen habe. Die Ansicht des Finanzamtes, der Schuldnachlass sei dem Grunde nach einkommensteuerpflichtig, sei jedoch aus mindestens zwei Gründen unrichtig. Erstens gehöre gemäß [§ 30 Abs. 2 Z 1 und 2 BewG 1955](#) der gesamte Finanzbereich nicht zum landwirtschaftlichen Vermögen und damit für Zwecke der Einkommensteuer auch nicht zum Betriebsvermögen. Zweitens sei § 1 Abs. 4 LuF-PauschVO 2006 in einer Weise unbestimmt, dass nicht erkennbar sei, welchen Inhalt diese Regelung überhaupt habe.

Zur Frage, was zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehöre, führte der Bw. in der Folge aus, [§ 21 EStG 1988](#) definiere weder die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft noch den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb als solchen, sondern enthalte nur eine Aufzählung jener Tätigkeiten, die als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft der Besteuerung unterliegen. Gemäß [§ 23 Z 1 EStG 1988](#) seien die gewerblichen Einkünfte ein Auffangbecken für all jene betrieblichen Einkünfte, die nicht unter Land- und Forstwirtschaft oder unter selbständige Arbeit fallen. [§ 21 EStG 1988](#) sei daher eine lex specialis zu [§ 23 EStG 1988](#), der zu seiner Vervollständigung des [§ 30 BewG 1955](#) bedürfe. So gelte als gesichert, dass der Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nach BewG 1955, EStG 1988 und UStG 1994 deckungsgleich sei. (In diesem Zusammenhang weist der Bw. auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 15.12.1992, [92/14/0189](#), und die Ausführungen in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 21 Anm. 13, hin, wonach [§ 30 BewG 1955](#) Regelungen zum

– bewertungsrechtlichen – Begriff des landwirtschaftlichen Vermögens enthalte, die grundsätzlich auch von ertragsteuerlicher Bedeutung seien.) Der Bw. sei Tierzüchter. Gemäß [§ 21 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) gehörten zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft ua. die Einkünfte aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben im Sinn des [§ 30 Abs. 3 bis 7 des Bewertungsgesetzes 1955](#). Aus dieser Bestimmung ergebe sich, dass der Inhalt des Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebes in [§ 30 Abs. 3 bis 7 BewG 1955](#) und [§ 21 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) ident sei. Daraus folge zwangsläufig: Was gemäß [§ 30 BewG 1955](#) nicht zum landwirtschaftlichen Vermögen gehöre, sei für Zwecke der Einkommensteuer kein Betriebsvermögen. Gemäß [§ 30 Abs. 2 Z 1 und 2 BewG 1955](#) gelten Zahlungsmittel, Geldforderungen, Wertpapiere und Geldschulden nicht als Teile des landwirtschaftlichen Betriebes. Gemäß [§ 30 Abs. 3 BewG 1955](#) gilt die Zucht oder das Halten von Tieren als landwirtschaftlicher Betrieb, wenn zur Tierzucht oder Tierhaltung überwiegend Erzeugnisse verwendet werden, die im eigenen landwirtschaftlichen Betrieb gewonnen worden sind. In [§ 30 BewG 1955](#) seien in den Absätzen eins und drei bis neun jene Wirtschaftsgüter genannt, die zum Vermögen eines landwirtschaftlichen Betriebes gehören können. Absatz zwei enthalte eine taxative Aufzählung jener Wirtschaftsgüter, die ausnahmslos kein landwirtschaftliches Vermögen seien. Dazu gehöre die gesamte Finanzgebarung eines Landwirtes. Folglich beeinflussen dessen Zahlungsmittel, Bankguthaben, Wertpapiere usw. auf der einen, Geldschulden auf der anderen Seite den Einheitswert nicht. Das habe mit dem speziell auf die Bedürfnisse von Realsteuern zugeschnittenen Konzept des Ertragswertes zu tun. Dieses Konzept habe den Zweck, die Bewertung von den besonderen Umständen des Einzelfalles zu lösen und ihr langfristig gültige, durchschnittliche Verhältnisse zugrunde zu legen. Sie entspreche damit speziell den Bedürfnissen der als Realsteuer konzipierten Grundsteuer. Da die Besonderheiten des Einzelfalles unberücksichtigt bleiben sollen, werde beispielsweise Schuldenfreiheit des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes unterstellt. Das EStG 1988 habe sich dieses Konzept aus freien Stücken zu Eigen gemacht. Damit sei die Sache ein erstes Mal zugunsten des Bw. entschieden.

Zu § 1 Abs. 4 LuF-PauschVO 2006 führte der Bw. aus, wie bereits aus der Überschrift der Bestimmung ersichtlich sei, sei der nach den Regeln des BewG 1955 festgestellte Einheitswert maßgebend, weshalb insoweit das bisher Gesagte sinngemäß gelte. Mit der Wortfolge „regelmäßige Rechtsgeschäfte und Vorgänge“ in § 1 Abs. 4 LuF-PauschVO 2006 habe der Verordnungsgeber hingegen in kaum mehr zu überbietender Weise Unklarheit geschaffen. Daran könne auch der Hinweis auf Art. 25 der 6. MwSt-Richtlinie nichts ändern, weil aus den Anhängen A (Liste der Tätigkeiten der landwirtschaftlichen Erzeugung) und B (Liste der landwirtschaftlichen Dienstleistungen) für den gegenständlichen Fall überhaupt nichts zu gewinnen sei. Mit dem verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebot gemäß [Art. 18 Abs. 1 B-VG](#)

eng verknüpft sei die Forderung nach Tatbestandsklarheit. Ein Verstoß dagegen liege vor, wenn die anzuwendende Rechtsvorschrift unklar, missverständlich oder widersprüchlich formuliert sei. Nach der „Denksport-Judikatur“ des Verfassungsgerichtshofes werde eine Norm verfassungsrechtlichen Maßstäben dann nicht gerecht, wenn zu ihrer Sinnermittlung subtile verfassungsrechtliche Kenntnisse, qualifizierte juristische Befähigung bzw. Erfahrung, ein geradezu archivarischer Fleiß, außerordentliche methodische Fähigkeiten sowie eine gewisse Lust zum Lösen von Denksportaufgaben erforderlich seien. Bei den „regelmäßigen Rechtsgeschäften und Vorgängen“ des § 1 Abs. 4 LuF-PauschVO 2006 sei nicht einmal ansatzweise erkennbar, ob dabei in Anlehnung an das BewG 1955 auf durchschnittliche Verhältnisse abzustellen sei oder ob die Besonderheiten des Einzelfalles zu berücksichtigen seien. Weiters sei unklar, was überhaupt darunter fallen könnte. Das gesamte Anlagevermögen scheide wegen seiner Langfristigkeit aus, der gesamte Finanzbereich aus rechtlichen Gründen. Übrig blieben mehr oder minder belanglose Aufwendungen für Treibstoff oder Tierfutter. Doch hätte es bei einem derart minimalen Anwendungsbereich einer eigenen „Vereinfachungs-“Norm nicht bedurft. Damit sei die Sache ein zweites Mal zugunsten des Bw. entschieden. Zum einen lasse § 1 Abs. 4 LuF-PauschVO 2006 nicht einmal ansatzweise erkennen, wovon der Ordnungsgeber ausgegangen sei. Zum anderen knüpfe diese Verordnung ebenfalls an den „maßgebenden Einheitswert“ an, der die gesamte Finanzgebarung fern halte. Zum dritten könne und dürfe die Verordnung nicht über das Gesetz hinausgehen. Wenn in [§ 21 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) für Geldforderungen und –schulden kein Platz sei, sei daran auch die Verordnung gebunden. Der Bw. beantragte daher, der Berufung stattzugeben.

Zur Ermittlung der Höhe der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (279.465,55 Euro) führte der Bw. schließlich aus, diese sei durch das Finanzamt insoweit unrichtig erfolgt als die Einkünfte aus Holzerlösen in Höhe von 2.062,98 Euro gesondert erfasst worden seien (dieser Betrag sei irrtümlich in die Steuererklärung aufgenommen worden), obwohl diese Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 LuF-PauschVO 2006 bereits in den pauschal ermittelten Einkünften enthalten seien. Das Einkommen des Bw. sei vom Finanzamt schließlich insofern unrichtig ermittelt worden als Verlustvorträge aus den Jahren 2004 bis 2006 aus dem im Jahr 2006 auf den Bw. umgewandelten Gewerbebetrieb in Höhe von insgesamt 61.429,10 Euro unberücksichtigt geblieben seien. Diese seien gemäß [§ 18 Abs. 6 EStG 1988](#) anzurechnen. Weiters sei die Mindestkörperschaftsteuer der auf den Bw. umgewandelten GmbH in Höhe von rund 12.000 Euro auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen.

In einem ergänzenden Berufungsvorbringen wies der Bw. auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hin (zB VwGH 29.3.1989, [85/13/0173](#); VwGH 23.10.1990, [89/14/0153](#); VwGH 7.12.1994, [93/13/0009](#)), wonach der Verweis auf eine andere gesetzliche

Bestimmung stets ein formaler sei. Dadurch sei klargestellt, dass [§ 21 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) den Begriff des Tierzuchtbetriebes von [§ 30 Abs. 3 bis 7 BewG 1955](#) unverändert übernehme. Folglich gehöre das, was nach [§ 30 Abs. 1 und 2 BewG 1955](#) nicht Teil des landwirtschaftlichen Vermögens sei, auch für Zwecke der Einkommensteuer nicht zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb.

Das Finanzamt vertrat in der anlässlich der Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat erstatteten Stellungnahme weiterhin die Ansicht, dass ein Schuldnachlass nicht zu den regelmäßig in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben anfallenden Rechtsgeschäften und Vorgängen zähle, weshalb dieser von der LuF-PauschalierungsVO nicht erfasst werde. Der Schuldnachlass sei bei vollpauschalierten Land- und Forstwirten daher gesondert zu erfassen. Hinsichtlich der Ermittlung der Höhe der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sei den Berufungseinwendungen jedoch insoweit zu folgen als die Einkünfte aus den Holzerlösen nicht gesondert zu erfassen seien, weil diese bereits von der Pauschalierung erfasst seien. Weiters seien auch die in den Jahren 2004 bis 2006 entstandenen Verluste – in der vom Bw. geltend gemachten Höhe - zu berücksichtigen, weil es sich dabei um Verluste des Einzelunternehmens des Bw. handle, die bisher unberücksichtigt geblieben seien. Entgegen den Ausführungen des Bw. handle es sich bei diesen Verlusten nicht um Verluste der (ehemaligen) GmbH des Bw., weil diese laut Firmenbuch bereits im Jahr 2004 gelöscht und nicht erst im Jahr 2006 auf den Bw. als Einzelunternehmer umgewandelt worden sei. Die in den Jahren 1997 bis 2003 insgesamt vorgeschriebene Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von 11.830,20 Euro könne hingegen nicht auf die Einkommensteuer angerechnet werden, weil diese Verrechnung die Übertragung eines aufrechten Geschäftsbetriebes voraussetze. Die GmbH sei zwar bereits im Jahr 1995 gegründet worden, habe aber nie Umsätze erzielt. Auch in einem vom Bw. unterzeichneten Aktenvermerk vom 18. März 2003 sei festgehalten, dass die GmbH nie einer Tätigkeit nachgegangen sei. Damit sei nach einer Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (vgl. UFS 30.1.2004, RV/0308-F/02) die Verrechnung der Mindestkörperschaftsteuer mit anderen Steuerschulden ausgeschlossen.

In einem weiteren ergänzenden Schriftsatz vom 10. Oktober 2012 führte der Bw. bzw. dessen steuerlicher Vertreter aus, bei dem mittels Durchschnittssatz vom maßgeblichen Einheitswert zu berechnenden Grundbetrag handle es sich um eine reine Zwischengröße, die durch Zu- und Abschläge noch verändert werden könne. In § 13 Abs. 1 LuF-PauschVO 2006 sei der Kreis der Korrekturposten abschließend (taxativ) aufgezählt. Dazu gehören – soweit für den vorliegenden Fall bedeutsam – auch „Einkünfte aus gemäß §§ 30 Abs. 2 Z 6 und 11 Abs. 4 des Bewertungsgesetzes 1955 nicht zum Einheitswert gehörende Wirtschaftsgüter“. Daraus sei im Umkehrschluss abzuleiten: Einkünfte aus anderen, nicht zum Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gehörende Wirtschaftsgüter bleiben unberücksichtigt. Nur

der Vollständigkeit halber sei bemerkt: [§ 11 Abs. 4 BewG 1955](#) spiele hier keine wie auch immer geartete Rolle. Damit sei die Sache ein weiteres Mal zu Gunsten des Bw. entschieden. Der Sanierungsgewinn, um den es hier gehe, betreffe den Wegfall einer Geldschuld ([§ 30 Abs. 2 Z 2 BewG 1955](#)), die vom Einheitswert nicht erfasst und in § 13 Abs. 1 LuF-PauschVO 2006 unerwähnt geblieben sei. Dieses Ergebnis sei sachgerecht, weil die Einnahme auch dann unversteuert zu bleiben hätte, wenn der Bw. seine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach den allgemeinen Regeln (also nicht nach der LuF-PauschVO 2006) ermittelt hätte. Dann wäre dem Bw. aus den bereits dargelegten Gründen [§ 21 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) zu Gute gekommen. Einkünfte, die nach allgemeinen Grundsätzen unberücksichtigt zu bleiben haben, dürfen auch (oder gerade) bei der vereinfachten Gewinnermittlung durch Pauschalierung nicht steuerpflichtig werden. Damit erweise sich auch die Entscheidung des UFS vom 20.5.2009, RV/3674-W/08, als unzutreffend.

In der am 17. Oktober 2012 abgehaltenen Berufungsverhandlung wies der steuerliche Vertreter des Bw. zunächst auf sein bisheriges Vorbringen hin und führte ergänzend aus, wenn der Nachlass der Darlehensschuld bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen wäre, hätten auch die Kreditzinsen im Streitjahr und in den Jahren davor bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft berücksichtigt werden müssen. Die Kreditzinsen seien bisher nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht worden, weil man davon ausgegangen sei, dass das Geldvermögen gemäß [§ 30 Abs. 2 Z 1 und 2 BewG 1955](#) bei der pauschalierten Gewinnermittlung eines Land- und Forstwirtes nicht zu berücksichtigen sei. Hinsichtlich seines Eventualbegehrens betreffend Holzerlöse, Verlustvorträge und Mindestkörperschaftsteuer schloss sich der steuerliche Vertreter der vom Finanzamt im Vorlagebericht vertretenen Ansicht an.

Auf die ergänzende telefonische Anfrage an den Bw., ob für das Jahr 2007 nunmehr auch Kreditzinsen als Betriebsausgaben geltend gemacht werden sowie auf das Ersuchen, allenfalls deren Höhe bekanntzugeben bzw. nachzuweisen, gab der steuerliche Vertreter des Bw. bekannt, dass für das Streitjahr keine weiteren Betriebsausgaben geltend gemacht werden, weil nach wie vor die Ansicht vertreten werde, dass der gesamte Finanzbereich im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nicht zu erfassen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. führt einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (Tierzucht), wobei er den Gewinn für das Jahr 2007 gemäß [§ 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und](#)

[Forstwirtschaft](#), BGBl. II Nr. 258/2005 (in der Folge: LuF PauschVO 2006), ermittelte („Vollpauschalierung“).

Strittig ist, ob ein dem Bw. im Streitjahr im Rahmen einer Umschuldung gewährter Schuldnachlass in Höhe von 284.985,25 Euro (betrieblicher Anteil) als Einnahme aus der Land- und Forstwirtschaft neben dem pauschal ermittelten Gewinn (gesondert) zu erfassen ist. Die Höhe des gesamten Schuldnachlasses sowie dessen betrieblicher Anteil sind unbestritten.

Im gegenständlichen Fall sind die folgenden Rechtsvorschriften anzuwenden:

Gemäß [§ 21 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft Einkünfte aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben im Sinne des [§ 30 Abs. 3 bis 7 des BewG 1955](#).

Gemäß [§ 1 Abs. 1 LuF PauschVO 2006](#) kann der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes weder zur Buchführung verpflichtet ist noch freiwillig Bücher führt, nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden. Es ist dabei nur die Anwendung der Verordnung auf den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ... zulässig.

Als maßgebender Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gilt gemäß [§ 1 Abs. 2 LuF PauschVO 2006](#) der Einheitswert des während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zuzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten Zupachtungen und abzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres nicht selbst bewirtschafteten Verpachtungen.

Gemäß [§ 1 Abs. 4 LuF PauschVO 2006](#) werden durch diese Verordnung nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt, die auch von Artikel 25 der Richtlinie des Rates vom 13. Juni 1977, Nr. 77/388/EWG, ABl. Nr. L 145, in der jeweils gültigen Fassung erfasst sind.

Gemäß [§ 13 Abs. 1 LuF PauschVO 2006](#) ist die nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 7 oder 8 bis 12 sich ergebende Zwischensumme um vereinnahmte Pachtzinse einschließlich Einkünfte aus Jagdpacht und Wildabschüssen sowie **um Einkünfte aus gemäß § 1 Abs. 4 und 5 nicht erfassten Vorgängen** und um Einkünfte aus gemäß §§ 30 Abs. 2 Z 6 und 11 Abs. 4 des BewG 1955 nicht zum Einheitswert gehörende Wirtschaftsgüter zu erhöhen, sofern diese Einkünfte nicht gemäß [§ 97 Abs. 1 EStG 1988](#) als endbesteuert behandelt werden. Der gesonderte Ansatz dieser durch die Pauschalierung nicht erfassten Vorgänge darf in jedem einzelnen Fall zu keinem Verlust führen.

Gemäß [§ 13 Abs. 2 LuF PauschVO 2006](#) ist der sich nach Zurechnung gemäß Abs. 1 ergebende Betrag ... um bezahlte Pachtzinse und Schuldzinsen zu vermindern, wobei jedoch insgesamt kein Verlust entstehen darf.

[§ 1 BewG 1955](#) regelt den Anwendungsbereich dieses Gesetzes:

Gemäß [§ 1 Abs. 1 BewG 1955](#) gelten die Bestimmungen des ersten Teiles dieses Bundesgesetzes (§§ 2 bis 17), soweit sich nicht aus den abgabenrechtlichen Vorschriften oder aus dem zweiten Teil dieses Gesetzes etwas anderes ergibt, für die bundesrechtlich geregelten Abgaben sowie für die bundesrechtlich geregelten Beiträge an sonstige Körperschaften des öffentlichen Rechtes und an Fonds. Gemäß [§ 1 Abs. 2 BewG 1955](#) gelten die Bestimmungen des zweiten Teiles dieses Bundesgesetzes (§§ 18 bis 79) für die Vermögensteuer und für die Stempel- und Rechtsgebühren; der erste Abschnitt des zweiten Teiles (§§ 19 bis 68) gilt nach näherer Regelung durch die in Betracht kommenden Gesetze auch für die Grundsteuer, die Gewerbesteuer, die Erbschafts- und Schenkungssteuer, die Grunderwerbsteuer und für die Beiträge nach dem Wohnhaus-Wiederaufbaugesetz. Soweit sich aus den §§ 19 bis 79 nicht etwas anderes ergibt, finden gemäß [§ 1 Abs. 3 BewG 1955](#) neben diesen auch die Vorschriften des ersten Teiles dieses Gesetzes (§§ 2 bis 17) Anwendung.

Gemäß [§ 29 BewG 1955](#) gehören zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen

1. das landwirtschaftliche Vermögen,
2. das forstwirtschaftliche Vermögen,
3. das Weinbauvermögen,
4. das gärtnerische Vermögen,
5. das übrige land- und forstwirtschaftliche Vermögen.

[§ 30 BewG 1955](#) trägt die Überschrift „Begriff des landwirtschaftlichen Vermögens“:

Gemäß [§ 30 Abs. 1 Z 1 BewG 1955](#) gehören zum landwirtschaftlichen Vermögen alle Teile (insbesondere Grund und Boden, Gebäude, stehende und umlaufende Betriebsmittel, Nebenbetriebe und Sonderkulturen) einer wirtschaftlichen Einheit, die dauernd einem landwirtschaftlichen Hauptzweck dient (landwirtschaftlicher Betrieb).

Gemäß [§ 30 Abs. 2 BewG 1955](#) gelten nicht als Teile des landwirtschaftlichen Betriebes

1. Zahlungsmittel, Geldforderungen und Wertpapiere,
2. Geldschulden,
3. Gebäude oder Räume des Gebäudes, die zu eigenen gewerblichen Zwecken des Betriebsinhabers verwendet werden, zu gewerblichen oder Wohnzwecken vermietet sind oder sonstigen betriebsfremden Zwecken dienen, ...,
4. der den Vergleichswert übersteigende Teil des Wohnungswertes gemäß § 33 Abs. 2,

5. ein über den normalen Bestand hinausgehender Bestand (Überbestand) an umlaufenden Betriebsmitteln. ...,
6. Beteiligungen, Anteile an Agrargemeinschaften sowie Ansprüche auf Entgelte aus nichtlandwirtschaftlichen Nutzungsüberlassungen von Grund und Boden.

Gemäß [§ 30 Abs. 3 BewG 1955](#) gilt die Zucht oder das Halten von Tieren als landwirtschaftlicher Betrieb, wenn zur Tierzucht oder Tierhaltung überwiegend Erzeugnisse verwendet werden, die im eigenen landwirtschaftlichen Betrieb gewonnen worden sind. In den folgenden Absätzen des [§ 30 BewG 1955](#) ist geregelt, wann diese Voraussetzung erfüllt ist.

Rechtliche Würdigung des als erwiesen festgestellten Sachverhaltes:

Der Bw. vertritt die Ansicht, der Schuldnachlass sei nicht einkommensteuerpflichtig. Ein Grund dafür sei, dass gemäß [§ 30 Abs. 2 Z 1 und 2 BewG 1955](#) der gesamte Finanzbereich nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen und damit auch für Zwecke der Einkommensteuer nicht zum Betriebsvermögen gehöre. Nach Ansicht des Bw. sei der Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nach BewG 1955, EStG 1988 und UStG 1994 deckungsgleich.

Zutreffend ist, dass gemäß [§ 30 Abs. 2 Z 1 und 2 BewG 1955](#) Zahlungsmittel, Geldforderungen und Wertpapiere sowie Geldschulden für den Bereich des Bewertungsgesetzes nicht als Teile des landwirtschaftlichen Betriebes gelten. Nicht zutreffend ist jedoch, dass diese Regelung auch für den Bereich des Einkommensteuergesetzes gilt.

Gemäß [§ 1 Abs. 1 BewG 1955](#) gelten nur die Bestimmungen des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes 1955 (das sind die §§ 2 bis 17) für die „bundesrechtlich geregelten Abgaben“, somit auch für den Bereich der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer. Die Bestimmungen des zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes 1955 (§§ 18 bis 79), zu denen auch [§ 30 BewG 1955](#) gehört, gelten gemäß [§ 1 Abs. 2 BewG 1955](#) weder für den Bereich der Einkommensteuer noch für den Bereich der Umsatzsteuer, außer diese Gesetze enthalten einen Verweis auf das Bewertungsgesetz 1955. Der zweite Teil des Bewertungsgesetzes ist vielmehr – wie auch in der Berufung zutreffend ausgeführt wurde – auf die Bedürfnisse der Realsteuern zugeschnitten.

Nun enthält zwar [§ 21 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) einen Verweis auf das Bewertungsgesetz 1955. Dieser Verweis bezieht sich jedoch nur [§ 30 Abs. 3 bis 7 BewG 1955](#), betrifft somit die Frage, unter welchen Voraussetzungen die Zucht oder das Halten von Tieren als landwirtschaftlicher Betrieb gilt. Es gibt hingegen keinen Verweis im Einkommensteuergesetz auf [§ 30 Abs. 1 BewG 1955](#) bzw. [§ 30 Abs. 2 BewG 1955](#). Durch den in [§ 21 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) enthaltenen Verweis wird die Zugehörigkeit von Geldforderungen bzw. –schulden zum land-

und forstwirtschaftlichen Vermögen für den Bereich der Einkommensteuer daher – entgegen der Ansicht des Bw. – nicht ausgeschlossen.

Das bedeutet, dass die bewertungsrechtliche Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum landwirtschaftlichen Vermögen zwar für die Gewinnermittlung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes durch Pauschalierung insoweit relevant ist als dessen Einheitswert die Bemessungsgrundlage für die Durchschnittssätze bildet, es bedeutet jedoch nicht, dass der Begriff des Betriebsvermögens eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes für den Bereich des Einkommensteuerrechts mit dem Begriff des landwirtschaftlichen Vermögens des Bewertungsgesetzes übereinstimmt. Der Begriff des Betriebsvermögens für den Bereich des Einkommensteuerrechts bestimmt sich für land- und forstwirtschaftliche Betriebe - ebenso wie für alle anderen Betriebe - nach den Vorschriften des Einkommensteuerrechts. Diesen Ausführungen steht auch die vom Bw. zitierte Literaturmeinung (vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 21 Anm 13), wonach [§ 30 BewG 1955](#) Regelungen zum – bewertungsrechtlichen – Begriff des landwirtschaftlichen Vermögens enthält, die grundsätzlich auch von ertragsteuerlicher Bedeutung sind, nicht entgegen; heißt es doch im übernächsten Satz aaO: **„§ 30 Abs. 2 BewG 1955 gilt jedoch nur für die Ermittlung des Einheitswertes und enthält keine Aussage zur ertragsteuerlichen Betriebsvermögenseigenschaft.“** Auch in Jakom/Baldauf EStG, 2012, § 21 Tz 1, wird in diesem Zusammenhang die Ansicht vertreten, dass es auf die bewertungsrechtliche Beurteilung von Liegenschaften (§§ 30 ff BewG 1955) für das Vorliegen von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft nicht ankomme.

Nichts Gegenteiliges lässt sich aus dem ebenfalls vom Bw. in diesem Zusammenhang zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 15.12.1992, [92/14/0189](#)) ableiten, in dem es heißt: „Im Umsatzsteuerrecht ist die Begriffsbestimmung für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in Anlehnung an das Einkommensteuer- und Bewertungsrecht erfolgt“. Der Ansicht des Bw., der Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nach Bewertungsrecht sei „deckungsgleich“ mit jenem nach Umsatz- bzw. Einkommensteuerrecht, kann daher nicht gefolgt werden.

Zum notwendigen Betriebsvermögen – auch eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes - gehören jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen (vgl. zB Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 4 Tz 25; Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 45; sowie die jeweils zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Maßgebend für die Zugehörigkeit zum notwendigen Betriebsvermögen sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und die Verkehrsauffassung. Zum notwendigen Betriebsvermögen eines land- und

forstwirtschaftlichen Betriebes gehören daher auch Bargeld, Bankkonten, Sparbücher etc. (vgl. Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 52). Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören weiters Forderungen, wenn ihre Entstehung betrieblich veranlasst ist (vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 4 Tz 135).

Zu den Betriebseinnahmen gehören neben den Einnahmen aus den Grundgeschäften des Unternehmens auch die Einnahmen aus Hilfsgeschäften. Zu den Betriebseinnahmen gehören neben Zinsen aus betrieblichen Forderungen (vgl. zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft: Doralt, EStG⁹, § 21 Tz 155) daher auch der Wegfall einer Betriebsschuld, soweit dafür nicht private Gründe vorliegen (vgl. Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 225).

Gemäß [§ 1 Abs. 4 LuF PauschVO 2006](#) werden bei der (vereinfachten) Gewinnermittlung durch diese Verordnung nur die **regelmäßig** in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt, die auch von Artikel 25 der Richtlinie des Rates vom 13. Juni 1977, Nr. 77/388/EWG, ABl. Nr. L 145, in der jeweils gültigen Fassung, erfasst sind. Beim Schuldnachlass einer Bank handelt es sich hingegen um kein regelmäßiges Rechtsgeschäft (vgl. UFS 20.5.2009, RV/3674-W/08).

Zutreffend ist zwar – wie der steuerliche Vertreter des Bw. im Schreiben vom 10. Oktober 2012 ergänzend ausführte –, dass in [§ 13 Abs. 1 LuF PauschVO 2006](#) Einkünfte aus gemäß [§ 30 Abs. 2 Z 1 und 2 BewG 1955](#) nicht zum Einheitswert gehörenden Wirtschaftsgütern (das sind Zahlungsmittel, Geldforderungen, Wertpapiere und Geldschulden) nicht genannt sind, unzulässig ist es nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedoch, daraus bereits den Schluss zu ziehen, dass der gegenständliche Schuldnachlass den pauschal ermittelten Einkünften des Bw. aus Land- und Forstwirtschaft nicht hinzuzurechnen ist. Diese Argumentation negiert, dass gemäß [§ 13 Abs. 1 LuF PauschVO 2006](#) die nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 7 oder 8 bis 12 sich ergebende Zwischensumme nicht nur um Einkünfte aus gemäß §§ 30 Abs. 2 Z 6 und 11 Abs. 4 des BewG 1955 nicht zum Einheitswert gehörende Wirtschaftsgüter, sondern auch um **Einkünfte aus gemäß § 1 Abs. 4 und 5 nicht erfassten Vorgängen** zu erhöhen ist, sofern diese Einkünfte nicht gemäß [§ 97 Abs. 1 EStG 1988](#) als endbesteuert behandelt werden. Da es sich beim Schuldnachlass einer Bank – wie bereits ausgeführt wurde – um kein regelmäßiges Rechtsgeschäft handelt, führte der dem Bw. im Jahr 2007 gewährte Schuldnachlass zu Einkünften aus einem gemäß [§ 1 Abs. 4 LuF PauschVO 2006](#) bei der pauschalen Gewinnermittlung nicht erfassten Vorgang. Diese Einkünfte sind daher gemäß [§ 13 Abs. 1 LuF PauschVO 2006](#) den pauschal ermittelten Einkünften des Bw. hinzuzurechnen. Dass es sich dabei um Erträge aus Geldvermögen handelt, hindert die Hinzurechnung nicht, weil – wie bereits ausgeführt wurde – auch Geldvermögen Teil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens sein kann und

Erträge aus Geldvermögen daher bei der Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung oder durch Betriebsvermögensvergleich den Gewinn erhöhen. Es ist daher sachgerecht, dass diese Erträge auch bei der pauschalen Gewinnermittlung Berücksichtigung finden.

Für die Berücksichtigung von Erträgen aus Geldvermögen bei der Gewinnermittlung nach der LuF PauschVO 2006 spricht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch, dass gemäß [§ 13 Abs. 2 LuF PauschVO 2006](#) Geldschulden den pauschal ermittelten Betrag mindern können, soweit deren Berücksichtigung nicht zu einem Verlust führt.

Der dem Bw. im Jahr 2007 gewährte Schuldnachlass ist im Ausmaß seines betrieblichen Anteils (284.985,25 Euro) daher dem durch Pauschalierung ermittelten Gewinn des Bw. aus Land- und Forstwirtschaft hinzuzurechnen.

Den verfassungsrechtlichen Bedenken des Bw. gegen [§ 1 Abs. 4 LuF PauschVO 2006](#) ist entgegenzuhalten, dass der Unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde auch verfassungswidrige Normen bis zur Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof zu vollziehen hat ([Art. 18 Abs. 1 B-VG](#)). Die Prüfung der diesbezüglichen Bedenken des Bw. durch die Rechtsmittelbehörde erübrigt sich daher (vgl. ua. UFS 7.5.2012, RV/0481-S/11).

Ermittlung der Höhe der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und der Höhe des Einkommens

Den Einwendungen des Bw. hinsichtlich der Ermittlung der Höhe der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ist insoweit Folge zu geben als die Einkünfte aus Holzerlösen bereits in den pauschalierten Einkünften enthalten sind. Die vom Finanzamt ermittelten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind daher um den Betrag von 2.062,98 Euro zu vermindern. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft betragen daher 277.402,57 Euro.

Berechtigt ist auch der Einwand, dass bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens des Bw. bisher Verlustvorträge in Höhe von 61.429,10 Euro zu Unrecht nicht berücksichtigt wurden. Dabei handelt es sich nicht um Verluste der auf den Bw. umgewandelten Y GmbH, sondern um Verluste, die der Bw. in den Jahren 2004 bis 2006 als Einzelunternehmer (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) erwirtschaftete. Diese Verluste sind gemäß [§ 18 Abs. 6 EStG 1988](#) als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Dem Antrag des Bw., die der Y GmbH vorgeschriebene Mindestkörperschaftsteuer auf die Einkommensteuer des Jahres 2007 anzurechnen, wird hingegen nicht gefolgt. Der Y GmbH wurde in den Jahren 1997 bis 2003 Körperschaftsteuer in Höhe von 11.830,20 Euro vorgeschrieben. Die im Jahr 1995 gegründete Y GmbH wurde nicht erst im Jahr 2006 (wie

vom Bw. ausgeführt), sondern bereits (rückwirkend) zum 30. September 2003 auf den Bw. umgewandelt. Im Jahr 2004 wurde die GmbH laut Firmenbuchauszug gelöscht. Die Y GmbH ist jedoch von ihrer Gründung bis zum Jahr 2003 nie einer Tätigkeit nachgegangen, dh. es wurden nie Umsätze erzielt. Voraussetzung für die Verrechnung der Mindestkörperschaftsteuer im Fall einer Umwandlung gemäß [§ 7 Abs. 1 UmgrStG](#) ist jedoch die Übertragung eines Betriebes. Da die Y GmbH nie eine betriebliche Tätigkeit entfaltete, sind die Voraussetzungen für die Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer nicht erfüllt (vgl. UFS 30.1.2004, RV/0308-F/02).

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 12. November 2012