



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Mag. Gertraud Hausherr, Ing. Mag. Dr. Martin Jilch und Karl Studeregger über die Berufung der ES, H, gegen den Bescheid des Finanzamtes AB, betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2001 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe in Euro und in Schilling sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Landwirtin.

Die maßgebenden Einheitswerte im Sinne des § 1 Abs. 2 der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung BGBI. II Nr. 430/1997 bzw. LuF Pausch VO 2001, BGBI. II Nr. 54/2001 betrugen:

	1999	2000	2001
Einheitswert Eigenbesitz	ATS 591.000,00	ATS 588.000,00	ATS 618.000,00
Einheitswert Zupachtung	ATS 253.040,00	ATS 328.000,00	ATS 321.000,00
Einheitswert der selbst bewirtschafteten Fläche	ATS 844.040,00	ATS 916.000,00	ATS 939.000,00
maßgebender Einheitswert für den Grundbetrag	ATS 844.040,00	ATS 916.000,00	ATS 939.000,00
Grundbetrag in Euro	€ 61.338,00	€ 66.568,00	€ 68.238,00

Die Gewinnermittlung erfolgte bis zum Veranlagungsjahr 2000 gemäß § 2 Abs. 1 der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung BGBI. II Nr. 430/1997 (Gewinnermittlung bis zu einem Einheitswert von S 900.000,00) mittels eines Durchschnittssatzes vom maßgebenden Einheitswert (Grundbetrag).

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 (Beilage zur Einkommensteuererklärung nichtbuchführender Land- und Forstwirte für 2001) wurden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 8 Abs. 1 der LuF Pausch VO 2001, BGBI. II Nr. 54/2001 als teilstauschalierte Einkünfte erklärt. Die steuerpflichtigen Einnahmen hätten S 231.265,71 betragen, abzüglich des 70 %-igen Durchschnittssatzes für Betriebsausgaben (§ 8 Abs. 2 leg.cit.) in Höhe von S 511.886,71 ergebe dies Einkünfte aus Landwirtschaft in Höhe von S 219.379,00.

Ermittelt wurde ein Übergangsverlust zum 1.1.2001 in Höhe von S 8.988,00 (Warenvorräte Saatgut, Lieferforderungen Sonnenblumen), welcher zu einem Siebentel in Höhe von S 1.284,00 geltend gemacht wurde. Ferner wurden als zusätzliche Ausgaben gemäß § 7 bzw. § 13 Abs. 2 LuF Pausch VO 2001 angeführt:

bezahlte Pachtzinse	S	- 73.707,00
Schuldzinsen für Land- und Forstwirtschaft	S	- 14.637,00
ausgediegene Lasten	S	- 3.757,00
bezahlte Sozialversicherungsbeiträge	S	- 93.185,00
anteiliger Übergangsverlust	S	- 1.284,00
Summe zusätzlicher Ausgaben	S	- 186.570,00

An Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft wurden insgesamt S 32.809,00 erklärt.

Demgegenüber legte das Finanzamt B im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 vom 19. Mai 2003 der Ermittlung des Einkommens Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von S 237.264,00 zugrunde. Vom maßgebenden Einheitswert in Höhe von S 939.000,00 wurden gemäß § 2 Abs. 1 LuF Pausch VO 2001 45 % als Gewinn angesetzt, somit S 422.550,00. Hieron wurden als gewinnmindernde Beiträge gemäß § 13 LuF Pausch VO 2001 die geltend gemachten zusätzlichen Ausgaben mit Ausnahme des 1/7-Übergangsverlustes in Höhe von S 1.284,00 abgezogen, woraus die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von S 237.264,00 resultierten. Begründend wurde angeführt:

„Um eine Gewinnermittlung in Form der Teilpauschalierung schon vor dem Verpflichtungseintritt (§ 125 Abs. 3 BAO – „... Verpflichtung mit Beginn des darauf zweitfolgenden Kalenderjahres“) tätigen zu können, ist eine Beitragsgrundlagenoption bei der SVA der Bauern innerhalb der zweijährigen Übergangsfrist erforderlich.“

Da in Ihrem Fall keine Option ausgeübt wurde, waren die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft laut den Pauschalierungsverordnungen zu ermitteln.“

Mit Schreiben vom 11. Juni 2003 erhob die steuerliche Vertreterin namens der Bw. unter anderem Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 mit dem Antrag auf erkläzungsgemäße Veranlagung unter Anwendung der Teilpauschalierung für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Im Einzelnen wurde ausgeführt.

„... Die Steuerbehörde führt in ihrer Begründung aus, dass die Anwendung der Teilpauschalierung vor Verpflichtungsbeginn unter Anführung des § 125 Abs. 3 BAO nur bei Anwendung der Beitragsgrundlagenoption bei der SVA der Bauern innerhalb der zweijährigen Übergangsfrist möglich ist.“

Der § 125 BAO Abs. 3 regelt grundsätzlich den Eintritt der Buchführungspflicht zum spätest möglichen Zeitpunkt bei Überschreiten der in § 125 (1) b) Einheitswertgrenze zum 1.1. eines

Jahres bzw. den frühesten Ausstieg bei Unterschreiten der Grenze. Das heißt er regelt grundsätzlich die Verpflichtung des Eintrittszeitpunktes mit Gewährung von Übergangsfristen und schließt definitiv nicht die Anwendung eines früheren Zeitpunktes bei Überschreiten der Einheitswertgrenze aus. Gemäß der LuF PauschalierungsVO 2001 vom 16.1.2001 wird bei der 65.500 Euro Grenze für die Teilpauschalierung auf die sinngemäße Anwendung des § 125 Abs. 3 und 4 verwiesen. Unter sinngemäßer Anwendung des § 125 BAO Abs. 3 kann daher nur die Verpflichtungsbestimmung zum spätesten Eintrittszeitpunkt bzw. des früheren Ausstiegszeitpunktes abgeleitet werden.

Entscheidend für die Anwendung der Teilpauschalierung ist somit der nachstehend angeführte Punkt III der LuF Pauschalierungsverordnung 2001.

Punkt III der LuF PauschalierungsVO 2001 regelt die Anwendung der Gewinnermittlungsart bei Ermittlung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs. 1a Bauernsozialversicherungsgesetz oder einem Einheitswert von mehr als 65.500 Euro.

Gemäß § 8 (1) der Verordnung muss entweder der Einheitswert über 65.500 Euro liegen oder die Ermittlung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage erfolgt gem. § 23 Abs. 1a Bauernsozialversicherungsgesetz (Beitragsgrundlagenoption).

Im vorliegenden Fall ist jedoch bereits die Voraussetzung der Einheitswertgrenze gegeben, die eine Anwendung der Beitragsgrundlagenoption daher entbehrlich macht. Die o.g. Abgabenpflichtige hat im betreffenden Jahr und auch im vorangegangenen Jahr die 65.500,-- Euro Grenze überschritten, sodass unter Anwendung der LuF Pauschalierungsverordnung 2001 (Punkt III § 8 (1) und (2)) aus den dargelegten Gründen auch ohne Beitragsgrundlagenoption die Gewinnermittlung nach Teilpauschalierung erfolgen kann. Weder aus dem Gesetz noch aus der angeführten Verordnung kann die Auslegung der Behörde für die Nichtanwendung der Teilpauschalierung abgeleitet werden, sodass die erklä rungsgemäße Veranlagung unter Anwendung der Teilpauschalierung für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft beantragt wird. ...“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Juli 2003 wies das Finanzamt B die Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 als unbegründet ab und führte aus:

„Der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes weder zur Buchführung verpflichtet ist noch freiwillig Bücher führt, kann nach den Bestimmungen der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF Pausch VO) ermittelt werden.“

Wobei bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes bis 65.500,-- € der Gewinn mittels Durchschnittssatz vom maßgebenden Einheitswert (§ 1 Abs. 2 LuF Pausch VO)

ermittelt werden kann, soweit die §§ 3 bis 6 der VO nichts Gegenteiliges bestimmen oder die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlage nicht gem. § 23 Abs. 1a Bauernsozialversicherungsgesetz ermittelt wird.

Lt. Abgabenerklärungen ergibt sich für die Gewinnermittlung folgende Bemessungsgrundlage:

<i>Maßgeblicher Einheitswert für den Grundbetrag 1999</i>	<i>844.040,- S (= 61.338,- €)</i>
<i>Maßgeblicher Einheitswert für den Grundbetrag 2000</i>	<i>916.000,- S (= 66.568,- €)</i>
<i>Maßgeblicher Einheitswert für den Grundbetrag 2001</i>	<i>939.000,- S (= 68.239,- €)</i>

Grundsätzlich ist der Landwirt bis zu einem Einheitswert von über 65.500,- € hinsichtlich seiner Einkünfte aus der Landwirtschaft zur Gänze pauschaliert (Vollpauschaliert).

Die Teilpauschalierung ist hinsichtlich der Landwirtschaft daher nur dann möglich, wenn von der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlagenoption gem. § 23 Abs. 1a Bauernsozialversicherungsgesetz Gebrauch gemacht wird oder der maßgebliche Einheitswert zwischen mehr als 65.500,- € und 150.000,- € liegt.

Hinsichtlich eines Überschreitens und Unterschreitens der Einheitswertgrenze von 65.500,- € gilt § 125 Abs. 3 u 4 BAO.

§ 125 Abs. 3 BAO regelt, wann die Teilpauschalierung eintritt und zw. ... wird die Grenze am 1. Jänner eines Jahres überschritten, so tritt die Verpflichtung mit Beginn des darauf zweitfolgenden Kalenderjahres ein

Da die Grenze von 65.500,- € erstmalig im Jahre 2000 sowie auch 2001 überschritten wurde, ist der Gewinn aus Landwirtschaft ab dem Veranlagungsjahr 2002 durch Teilpauschalierung zu ermitteln. ... "

Mit Schreiben vom 5. August 2003 beantragte die steuerliche Vertreterin namens ihrer Mandantin die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz. In Ergänzung der Berufung wird u.a. ausgeführt:

„... Gemäß § 1 (1) und (2) LuF Pausch VO kann der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes weder zur Buchführung verpflichtet ist, noch freiwillig Bücher führt den Gewinn nach dieser Verordnung ermitteln. Als **maßgeblicher Einheitswert** gilt der Einheitswert **des während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten** land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zuzüglich der Einheitswertanteile der Zupachtung abzüglich der Verpachtung im bewirtschafteten Veranlagungsjahr.

Nach der Verordnung kann der Gewinn entweder nach Vollpauschalierung bzw. nach Teilpauschalierung bei Überschreiten der Einheitswertgrenze von € 65.500,-- ermittelt werden.

Der maßgebliche Einheitswert für das Jahr 2001 liegt eindeutig über der € 65.500,-- Grenze, sodass eine Anwendung der Teilpauschalierung auch ohne § 23 Abs. 1a

Bauernsozialversicherungsgesetz – Option möglich ist, da es sich beim Punkt III der LuF Pausch VO 2001 um eine „oder“ Bestimmung handelt, wie bereits in der Berufungseingabe angeführt.

§ 1 (3) LuF Pausch VO 2001 regelt die Übergangsfristen bei Überschreiten des Einheitswertes von € 65.500,--; d.h. gem. § 125 BAO kann ein Betrieb, der über die € 65.500,--

Einheitswertgrenze kommt noch im Jahr des Überschreiten und im Folgejahr die Vollpauschalierung anwenden. Ein Verpflichtung zur Beibehaltung kann daraus nicht abgeleitet werden, da gemäß § 1 (1) und (2) LuF Pausch VO 2001 der im betreffenden Veranlagungsjahr maßgebliche Einheitswert für die Anwendung der Gewinnermittlungsart entscheidend ist. Die Gewährung einer Übergangsfrist beim Wechsel einer Vollpauschalierung (ohne Aufzeichnungspflicht) auf eine Gewinnermittlung mit entsprechenden Aufzeichnungspflichten ist notwendig und wurde auch vom Gesetzgeber im § 1 (3) LuF Pausch VO 2001 unter sinngemäßer Anwendung des § 125 BAO eingeräumt. Der von der Finanzbehörde vertretenen Rechtsauffassung, dass dadurch die Anwendung der Teilpauschalierung in den beiden Übergangsjahren ausgeschlossen ist, kann nicht gefolgt werden. Entscheidend ist grundsätzlich der maßgebliche Einheitswert im betreffenden Veranlagungsjahr. Eine Option zur Sozialversicherung nach § 23 Abs. 1a BSVG bei einem Einheitswert über € 65.500,-- ist nach Punkt III der LuF Pausch VO 2001 auch nicht Voraussetzung.

Aus den in der Berufung vom 11.06.2003 dargelegten und im Vorlageantrag ergänzten Begründungen wird daher ersucht, dem Rechtsmittel vollinhaltlich stattzugeben und die Veranlagung erklärungsgemäß unter Anwendung der Teilpauschalierung für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft durchzuführen. ..."

Mit Bericht vom 10. Oktober 2003 legte das Finanzamt B die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht werden nochmals die maßgebenden Einheitswerte für die Jahre 1999 bis 2001 dargestellt. Das Finanzamt verweist darauf, dass eine Teilpauschalierung nur dann möglich sei, wenn von der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlagenoption gem. § 23 Abs. 1a BSVG Gebrauch gemacht wird oder der maßgebende Einheitswert zwischen mehr als € 65.000,00 und € 150.000,00 liegt. Da hinsichtlich eines Überschreitens und Unterschreitens der

Einheitswertgrenze von € 65.000,00 § 125 Abs. 3 u 4 maßgebend ist, beantrage das Finanzamt, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt – maßgebender Einheitswert

im Jahr

1999 S 844.040,00/€ 61.338,00,

2000 S 916.000,00/€ 66.586,00

2001 S 939.000,00/€ 68.238,00;

keine Optionserklärung gemäß § 23 Abs. 1a Bauernsozialversicherungsgesetz – ist unstrittig.

In rechtlicher Hinsicht ist strittig, ob bereits ab dem erstmaligen Überschreiten der Einheitswertgrenze von € 65.500,00 auch ohne sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlagenoption der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln möglich ist, während demgegenüber das Finanzamt eine Gewinnermittlung durch Teilpauschalierung erst ab dem Veranlagungsjahr 2002 – nach zweimaliger Überschreitung der Grenze von € 65.500,00 hintereinander – als zulässig erachtet.

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

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

(2) Als maßgebender Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gilt der Einheitswert des während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zuzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten Zupachtungen und abzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres nicht selbst bewirtschafteten Verpachtungen. Für die Ermittlung der Einheitswertanteile der Zu- und Verpachtung ist hinsichtlich des Hektarsatzes § 125 Abs 1 lit. b der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, in der jeweils geltenden Fassung maßgebend.

(3) Hinsichtlich eines Überschreitens und Unterschreitens der Einheitswertgrenze von 65 500 Euro gilt § 125 Abs. 3 und 4 der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, in der jeweils geltenden Fassung sinngemäß.

(4) Durch diese Verordnung werden nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt, die auch von Artikel 25 der Richtlinie des Rates vom 13. Juni 1977 Nr. 77/388/EWG, ABI. Nr. L 145, in der jeweils gültigen Fassung erfasst sind.

...

§ 2. (1) Bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes bis 65.500 Euro kann der Gewinn mittels eines Durchschnittssatzes vom maßgebenden Einheitswert (§ 1 Abs. 2) ermittelt werden (Grundbetrag), soweit die §§ 3 bis 6 nichts Gegenteiliges bestimmen oder die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlage nicht gemäß § 23 Abs. 1a Bauernsozialversicherungsgesetz ermittelt wird. Der Durchschnittssatz beträgt, wenn der land- und forstwirtschaftliche Betrieb einen maßgebenden Einheitswert aufweist

bis 15 000 Euro	37%
über 15 000 bis 36 500 Euro	41%
über 36 500 bis 65 500 Euro	45%.

...

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

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

§ 125 Abs. 3 und 4 BAO lauten:

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

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

Im Bereich der LuF Pausch VO 2001 ist die Gewinnermittlung bei einem maßgebenden Einheitswert bis einschließlich € 65.500,00 durch Vollpauschalierung (§§ 2f der VO) vorgesehen, bei einem Einheitswert zwischen mehr als € 65.500,00 und € 150.000,00 die Teilpauschalierung (§ 8f der VO). Eine freiwillige Teilpauschalierung bei einem maßgebenden Einheitswert unter € 65.500,00 kommt nur dann in Betracht, wenn eine sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a BSVG abgegeben wurde. Letzteres ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben.

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

Im Hinblick auf die Bestimmung des § 1 Abs. 3 der LuF Pausch VO 2001 kann nach Ansicht des erkennenden Senates kein Zweifel daran bestehen, dass eine – wenn eine Pauschalierung gewünscht wird – verpflichtende Teilpauschalierung nach § 8 der VO erst dann zu erfolgen hat, wenn der maßgebende Einheitswert gemäß § 125 Abs. 3 BAO zweimal hintereinander die Einheitswertgrenze von € 65.500,00 überschritten hat (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 17 Anm. 59*).

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

Nach Literaturmeinung ist ein freiwilliger Verzicht auf die Vollpauschalierung zugunsten der Teilpauschalierung während der Übergangsfrist in sinngemäßer Anwendung des § 125 Abs. 3 und 4 BAO ohne sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlagenoption nicht zulässig (vgl. *Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 2. Auflage, Wien-Graz 2002, 308*).

Der erkennende Senat folgt dieser Ansicht nicht.

Nach Auffassung des erkennenden Senates ist der Verweis auf § 125 Abs. 3 und 4 BAO, auf das Überschreiten oder Unterschreiten der Einheitswertgrenze von € 65.500,00, nur auf den Zeitpunkt des Eintrittes der verpflichtenden Teilpauschalierung zu beziehen.

Eine ausdrückliche Regelung hinsichtlich der Nichtanwendung der Teilpauschalierung während der zweijährigen Übergangsfrist im Sinne des § 125 Abs. 3 und 4 BAO ergibt sich weder aus dem Wortlaut des Gesetzestextes noch aus jenem der Verordnung. Die zweijährige Übergangsfrist bestimmt nur den letztmöglichen Zeitpunkt, ab dem der Abgabepflichtige zur Buchführung bzw. im gegenständlichen Fall zur Gewinnermittlung in Form der Teilpauschalierung verpflichtet ist.

Unbestritten ist im vorliegenden Fall, dass der ermittelte maßgebliche Einheitswert im Sinne des § 125 Abs 4 BAO sowohl im Jahr 2000 als auch im Jahr 2001 bereits 65.500,00 Euro überschritten hat.

Gemäß § 8 LuF Pausch VO 2001 ist bei einem Einheitswert von über 65.500,00 Euro die maßgebende pauschale Gewinnermittlungsart die Teilpauschalierung .

§ 125 Abs 3 BAO regelt im Zusammenhang mit der LuF Pausch VO 2001 nicht, welche Pauschalierungsform in der zweijährigen Übergangsfrist verpflichtend ist, sondern entbindet den Abgabepflichtigen von der Verpflichtung zur Teilpauschalierung innerhalb einer zweijährigen Übergangsfrist.

Die maßgebende Bestimmung bei der Festlegung der Art der pauschalen Gewinnermittlung ist die LuF Pausch VO 2001. Sie bestimmt, welche pauschale Gewinnermittlungsart bei einem bestimmten maßgebenden Einheitswert anzuwenden ist:

Unter 65.500,-- € maßgebenden Einheitswert ist die Gewinnermittlung eine Vollpauschalierung.

Über 65.500,-- € maßgebenden Einheitswert ist die Gewinnermittlung eine Teilpauschalierung.

Betriebe, die bereits langjährig die Gewinnermittlung bei einem maßgebenden Einheitswert von unter 65.500,-- € gemäß der Vollpauschalierung durchgeführt haben, haben gemäß der LuF Pausch VO 2001 bei Überschreiten der Einheitswertgrenze von 65.500,00 € grundsätzlich, gleich den Betrieben, die von Beginn an den maßgebenden Einheitswert von 65.500,-- € überschritten haben, die pauschale Gewinnermittlung gemäß der Teilpauschalierung vorzunehmen.

Ausnahmsweise gewährt § 1 Abs 3 LuF Pausch VO 2001 in Verbindung mit § 125 Abs 3 und 4 BAO bei erstmaligem oder zweitmaligem Überschreiten der 65.500,00 € Einheitswertgrenze eine zweijährige Übergangsfrist für die verpflichtende Ermittlung des Gewinnes in Form der Teilpauschalierung.

Durch den Verweis auf § 125 Abs 3 und 4 BAO wird der durch die LuF Pausch VO 2001 festgelegte Zeitpunkt des Eintrittes der verpflichtenden Form der Gewinnermittlung, die Teilpauschalierung, ab erstmaligem Überschreiten der maßgebenden Einheitswertgrenze von 65.500,-- € hinausgeschoben. Die freiwillige Inanspruchnahme der durch die LuF Pausch VO 2001 grundsätzlich gebotenen Form der Gewinnermittlung bei erstmaligem Überschreiten der maßgebenden Einheitswertgrenze von 65.500,-- €, die Teilpauschalierung, wird durch den Verweis auf § 125 Abs 3 BAO jedoch nicht untersagt.

Vielmehr ergibt sich aus der Verbindung der LuF Pausch VO 2001 mit § 125 Abs 3 BAO, dass durch diesen Verweis bei erstmaligem Überschreiten des Einheitswertes von 65.500,00 € eine Ausnahmebestimmung von der verpflichtenden Form der Gewinnermittlung, der Teilpauschalierung, geschaffen wurde.

Nach dem Wortlaut der geltenden Bestimmungen ist es dem Abgabepflichtigen unbenommen, seinen Gewinn in Form der Teilpauschalierung auch bei erstmaligem oder zweitmaligem Überschreiten des maßgebenden Einheitswertes von 65.500,-- €, zu ermitteln.

Die LuF Pausch VO 2001 ist von der Konzeption getragen, dass eine freiwillige Teilpauschalierung bei einem maßgebenden Grundbetrag von unter 65.500,-- € nach § 8 dieser VO nur dann in Betracht kommt, wenn die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs. 1a BSVG ermittelt wird.

Sie wird von dem zweiten Prinzip getragen, dass bei einem maßgebenden Grundbetrag von über 65.500,00 € die verpflichtende Form der pauschalen Gewinnermittlung die Teilpauschalierung ist und nur ausnahmsweise in einer zweijährigen Übergangsfrist von der Verpflichtung die pauschale Gewinnermittlung in Form der Teilpauschalierung durchzuführen auf Grund des Verweises auf § 125 Abs 3 BAO Abstand genommen wird.

Aus diesen Gründen kann aus der LuF Pausch VO 2001 in Verbindung mit § 125 Abs 3 BAO kein Verbot für die Anwendung der pauschalen Gewinnermittlung in Form der Teilpauschalierung durch den Abgabepflichtigen abgeleitet werden, wenn der maßgebende Grundbetrag bei einem bereits länger bestehenden Betrieb erstmals bzw. zweitmalig den Betrag von 65.500,00 € unbestrittenmaßen überschreitet.

Hiedurch wird zwar während der Übergangsfrist der ansonsten die LuF PauschVO 2001 prägende Grundsatz, dass innerhalb dieser Verordnung jeweils nur eine einzige Pauschalierungsform in Betracht kommen kann, durchbrochen, doch wäre es Sache des Verordnungsgebers gewesen, diesen Grundsatz - so er ihn auch auf die Übergangsfrist angewendet haben wollte – ausdrücklich in der Verordnung zu verankern.

Der Berufung war daher statzugeben.

Beilagen:	1 Berechnungsblatt in S
	1 Berechnungsblatt in €

Wien, am 22. November 2004