



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Irene Eberl, Ing. Mag. Dr. Martin Jilch und Walter Schwandl im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufung der Beate B., Landwirtin, PLZ A., L-StraßeX, vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand- und Beratungs GmbH, Wirtschaftstreuhänder, 2130 Mistelbach, Hauptplatz 17, gegen die Bescheide des Finanzamtes Mistelbach an der Zaya, vertreten durch Hofrätin Mag. Susanne Brandstätter, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 nach der am 27. März 2008 am Finanzamt in Mistelbach durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Dieser Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 wird teilweise Folge gegeben.

Dieser Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung vom 20. Oktober 2003 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) Beate B. ist gemeinsam mit ihrem Gatten Ing. Johann B. Miteigentümerin eines landwirtschaftlichen Betriebes in A., H-Straße 61, mit dem EW-AZ 26/047-X-XXXX/2.

Der Einheitswert dieses Betriebes (10,2892 ha landwirtschaftlich genutzte Flächen mit einem Hektarsatz von 15.222 S, 0,2067 ha Weinbaumäßig genutzte Flächen mit einem Hektarsatz von 28.704 S) beträgt laut Bescheid vom 20. März 2000 ab dem 1. Jänner 2000 162.555 S (DB bzw. Bl. 27/2002 Finanzamtsakt), wobei 84.244 S Ing. Johann B. und 77.755 S Beate B. zuzurechnen sind.

Mit Bescheid vom 23. Jänner 2003 wurde der Einheitswert ab dem 1. Jänner 2003 mit 16.984,1443 € festgestellt (13,8449 ha landwirtschaftlich genutzte Flächen mit einem Hektarsatz von 1.195,6003 €, 0,2067 ha Weinbaumäßig genutzte Flächen mit einem Hektarsatz von 2.086,0009 €; Bl. 30/2002 Finanzamtsakt).

Dieser Bescheid wurde im wiederaufgenommenen Verfahren mit Bescheid vom 10. Februar 2003 dahingehend abgeändert, dass der Einheitswert ab dem 1. Jänner 2003 mit 22.762,8270 € festgestellt wurde (17,1941 ha landwirtschaftlich genutzte Flächen mit einem Hektarsatz von 1.298,7972 €, 0,2067 ha Weinbaumäßig genutzte Flächen mit einem Hektarsatz von 2.086,0009 €; Bl. 34/2002 Finanzamtsakt), wobei 11.564,99 € Ing. Johann B. und 11.135,01 € Beate B. zuzurechnen sind.

Dieser Betrieb befand sich zunächst im Alleineigentum von Ing. Johann B. (Einheitswert zum 1. Jänner 1990 2.000 S, zum 1. Jänner 1994 5.000 S).

Seit 1. Jänner 1999 wird dieser Betrieb Ing. Johann B. und Beate B. zugerechnet (Einheitswert ab 1. Jänner 1999 67.000 S), und zwar Ing. Johann B. 36.461 S und Beate B. 30.538 S.

Johann und Maria B., die Schwiegereltern von Beate B., sind Eigentümer des ebenfalls in der Katastralgemeinde A., H-Straße 61, situierten land- und forstwirtschaftlichen Betriebes EW-AZ 26/047-X-XXXX/0. Der Einheitswert dieses Betriebes betrug laut vom Finanzamt am 26. Februar 2008 in Kopie vorgelegten Bescheid vom Jänner 1998 zum 1. Jänner 1998 643.000 S (der Betrag weicht etwas von jenem in der unten stehenden „Entwicklung des Betriebs-Einheitswertes“ ab, liegt aber jedenfalls unter 900.000 S).

Unter Einbeziehung von Zupachtungen betrug der für die Pauschalierung maßgebende Einheitswert im Jahr 1998 903.329 S und im Jahr 1999 1.167.477 S (Betriebsführer jeweils Johann und Maria B.).

Der für die Pauschalierung maßgebende Einheitswert betrug im Jahr 2000 1.171.140 S.

Der Aktenlage zufolge ermittelte Maria B. als Einzelunternehmerin die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft des Betriebes EW-AZ 26/047-X-XXXX/0 im Jahr 2000 mittels Teilpauschalierung für Betriebe über 900.000 S Einheitswert. Die Ermittlung eines Übergangsgewinnes bzw. -verlustes ist nicht ersichtlich.

Die Verpächter der Jahre 1998 (7,6685 ha zu 34.800 S) und 1999 (5,6510 ha zu 24.830 S) waren bei diesem Betrieb laut Steuererklärungen mit Ausnahme von Johanna M. (nur 1998) ident; die Verpächter des Jahres 2000 entsprechen laut Steuererklärung ebenso wie Pachtflächen und Pachtzins jenen des Jahres 1999, zusätzlich wurden 6,0346 ha von Beate B. zu einem Pachtzins von 15.000 S gepachtet.

Im Jahr 2000 wurden von der Bw. Beate B. neben nichtselbständigen Einkünften Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 6.150,00 S erklärt.

Den Steuererklärungen für das Jahr 2001 zufolge, bewirtschaftete die Bw. in diesem Jahr den Betrieb mit dem EW-AZ 26/047-X-XXXX/2 (alleine) selbst. Die Beitragsgrundlagenoption bei der Sozialversicherungsanstalt der Bauern sei nicht ausgeübt worden.

Aktenkundig ist eine am 24. Juli 2002 schriftlich dokumentierte Vereinbarung zwischen den Schwiegereltern Johann und Maria B. und Beate B., wonach diese ihrer Schwiegertochter Beate B. alle landwirtschaftlich, forstwirtschaftlich und weinbaumäßig genutzten Flächen, mit Ausnahme der verbauten Flächen, im Gesamtausmaß von 36,5 ha gegen einen jährlichen Pachtzins von 90.000 S verpachten.

Der Einheitswert der gesamten selbstbewirtschafteten Fläche betrage laut Steuererklärung Beate B. im Betrieb mit dem EW-AZ 26/047-X-XXXX/2 für das Jahr 2001 unter Berücksichtigung von Zupachtungen im Ausmaß von 58,13 ha (EW 922.278 S) 1.084.833 S.

Aktenkundig ist folgende „Entwicklung des Betriebs-Einheitswertes“:

-

Bewirtschaftete Flächen per 01.01. 2001	Beate B. (Bw.)		
	Fläche	Hektarsatz	EHW (S)
Eigenbesitz laut EW-AZ 26/047-X-XXXX/2	10,2892 ha	15.222	156.622
Anteil Johann (jun.) und Beate B. je ca. 50%	0,2067 ha	28.704	5.933
	10,4959 ha		162.555
Zuzüglich Zupachtungen Weinbau	2,7712 ha	28.704	79.599
Zuzüglich Zupachtungen Landwirtschaft	55,3619 ha	15.222	842.719
	68,6295 ha		1.084.833

-

Bewirtschaftete Flächen per 01.01. 2000	Maria B.		
	Fläche	Hektarsatz	EHW (S)
Eigenbesitz laut EW-AZ 26/047-X-XXXX/0	33,0055 ha	16.045	529.573
Anteil Johann (sen.) und Maria B. je ca. 50%	0,0819 ha	1.200	98
	3,2388 ha	31.769	102.893
	36,3262 ha		632.565
Zuzüglich Zupachtungen Weinbau	0,2067	31.769	6.567
Zuzüglich Zupachtungen Landwirtschaft	33,1573 ha	16.045	532.009
	69,6902 ha		1.171.140

-

Bewirtschaftete Flächen per 01.01. 1999	Johann und Maria B.		
	Fläche	Hektarsatz	EHW (S)
Eigenbesitz laut EW-AZ 26/047-X-XXXX/0	33,0461 ha	16.045	530.225
Anteil Johann (sen.) und Maria B. je ca. 50%	0,0819 ha	1.200	98
	3,5480 ha	31.769	112.716
	36,6760 ha		643.039
Zuzüglich Zupachtungen Weinbau	0,2067	31.769	6.567
Zuzüglich Zupachtungen Landwirtschaft	32,2762 ha	16.045	517.872
	69,1589 ha		1.167.478

-

Bewirtschaftete Flächen per 01.01. 1998	Johann und Maria B.		
	Fläche	Hektarsatz	EHW (S)
Eigenbesitz laut EW-AZ 26/047-X-XXXX/0	31,4251 ha	16.045	504.216
Anteil Johann (sen.) und Maria B. je ca. 50%	0,0819 ha	1.200	98
	3,4183 ha	31.769	108.596
	34,9253 ha		612.910
Zuzüglich Zupachtungen Weinbau	0,2067	31.769	6.567
Zuzüglich Zupachtungen Landwirtschaft	17,6910 ha	16.045	283.852
	52,8230 ha		903.329

-

Bewirtschaftete Flächen per 01.01.1997	Johann und Maria B.		
	Fläche	Hektarsatz	EHW (S)
Eigenbesitz laut EW-AZ 26/047-X-XXXX/0	31,4166 ha	15.398	483.753
Anteil Johann (sen.) und Maria B. je ca. 50%	0,0819 ha	1.200	98
	3,4183 ha	31.096	106.295
	34,9168 ha		590.147
Zuzüglich Zupachtungen Weinbau	0,2067	31.096	6.428
Zuzüglich Zupachtungen Landwirtschaft	17,5924 ha	15.398	270.888
	52,7159 ha		867.462

-

Der Gewinn wurde mittels **Teilpauschalierung** von Beate B. im Jahr **2001** wie folgt ermittelt:

[536] Maßgeblicher Einheitswert für den Grundbetrag	1.084.833,00 S
[515] 30% der Einnahmen	309.714,00 S
[527] Bezahlte Pachtzinse	160.981,00 S
[527] Bezahlte Pachtzinse: Pacht an Gatten*)	12.300,00 S
[528] Bezahlte Schuldzinsen	414,00 S
[531] Übergangsverlust*)	7.761,00 S
[532] Sozialversicherungsbeiträge	33.102,00 S
[534] Zwischensumme**)	194.497,00 S 206.797,00 S 214.558,00 S
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft***)	115.217,00 S 95.156,00 S

*) handschriftlich (offenbar vom Bearbeiter des Finanzamtes) vermerkt

**) die beiden höheren Beträge sind handschriftlich vermerkt

***) der niedrigere Betrag ist handschriftlich vermerkt

Beigeschlossen war eine Ermittlung der Einkünfte wie folgt:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft***)	115.217,77 S
- 1/7 Übergangsverlust	- 7.761,53 S
	107.455,24
Pacht an Gatten*)	- 12.300,00 S*)
	95.155,00 S*)

*) handschriftlich (offenbar vom Bearbeiter des Finanzamtes) vermerkt

Ein **Übergangsverlust** wurde für das Jahr **2001** wie folgt ermittelt:

			Übergangs- verlust	Übergangs- gewinn
Vorräte				
Saatgut Gerste	5.800,00 kg	2,45 S	14.210,00	
Dünger/ Anschaffungsw.	17.000,00 kg		40.120,68	
Kundenforderungen				
Lieferantenver- bindlichkeiten				
Übergangsverlust				54.330,68
			54.330,68	54.330,68

Die **Aufteilung** des Übergangsverlustes gemäß § 4 Abs. 10 EStG 1988 **auf sieben Jahre** werde beantragt, was einen Jahresbetrag von 7.761,53 S ergebe.

Die **Pachtzahlungen** über 160.980,60 S wurden näher aufgeschlüsselt (Bl. 10 f./2001 des Finanzamtsaktes).

Neben den von den Schwiegereltern gepachteten Flächen (insgesamt 36,4868 ha mit einem Pachtzins von 90.000 S) sind 4 Verpächter mit den 5 Verpächtern (abgesehen von der Bw. selbst) an die Schwiegereltern ident; 9 Verpächter haben erstmals mit der Bw. einen Pachtvertrag abgeschlossen.

Ebenso wurde eine Kopie der Zahlungsbestätigung an die **SVA der Bauern** vorgelegt.

Laut Einkommensteuererklärung war die Bw. im Zeitraum 1. September bis 31. Dezember 2001 auch nichtselbständig beschäftigt.

Die steuerliche Vertreterin der Bw. teilte mit Schreiben vom 19. November 2002 dem Finanzamt Mistelbach über diesbezügliches Ersuchen mit, dass **Ing. Johann B. 5,35 ha Eigengrund** besitze, den er mit mündlichem Pachtvertrag **seiner Gattin Beate B.** zu einem jährlichen Pachtzins von 893,87 € **verpachtet** habe (Bl. 2/2001 Finanzamtsakt). Es werde ersucht, den Pachtzins bei der Bw. als Betriebsausgaben anzurechnen.

Mit **Bescheid vom 25. November 2002** wurde die Bw. vom Finanzamt – unter Berücksichtigung der Pachtzahlungen an den Gatten i.H.v. 12.300,00 S – **erklärungsgemäß** unter Zugrundelegung von **Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft von 95.156 S** zur **Einkommensteuer für das Jahr 2001** veranlagt.

Hingewiesen wurde, dass die Veranlagung „unter Zugrundelegung der mit Ihnen bzw. Ihrem Vertreter aufgenommenen Niederschrift bzw. unter Zugrundelegung der Ergebnisse des Vorhalteverfahrens“ erfolgt sei.

Auch nach den Steuererklärungen für das Jahr **2002** bewirtschaftete die Bw. in diesem Jahr den Betrieb (alleine) selbst. Die **Beitragsgrundlagenoption** bei der Sozialversicherungsanstalt der Bauern sei **nicht ausgeübt** worden.

Der **Einheitswert** der gesamten selbstbewirtschafteten Fläche betrage unter Berücksichtigung von Zupachtungen im Ausmaß von 2,7717 ha (Weinbau, EW 5.573,1686 €) bzw. von 52,2922 ha (EW 67.916,9629 €) **91.902,8954 €**.

Der Gewinn wurde mittels **Teilpauschalierung** wie folgt für das Jahr **2002** ermittelt:

[536] Maßgeblicher Einheitswert für den Grundbetrag	91.902,8954 €
[515] 30% der Einnahmen	26.627,52 €
[525] Von der Pauschalierung nicht erfasste Einkünfte	105,78 €
[527] Bezahlte Pachtzinse	12.416,10 €
[531] Übergangsverlust*)	564,05 €
[532] Sozialversicherungsbeiträge	6.206,88 €
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft**)	7.440,40 € 7.546,27 € 22.275,05 €

*) handschriftlich (offenbar vom Bearbeiter des Finanzamtes) vermerkt

**) die beiden höheren Beträge sind handschriftlich vermerkt, wobei der letzte Betrag auf dem Ersatz des bei Kennzahl 515 eingetragenen Betrages durch 45% des Einheitswertes (41.462,08 €) beruht

In Beilagen wurden die bewirtschafteten Flächen, die Pachtflächen samt Verpächtern und Pachtzahlung, die Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie der **Siebentelabsetzung des Übergangsverlustes** näher dargestellt, ebenso wurde eine „Weinrechnung für das Jahr 2002“ vorgenommen.

Mit **Bescheid vom 27. Juni 2003** wurde die Bw. vom Finanzamt Mistelbach zur **Einkommensteuer für das Jahr 2002** veranlagt, wobei abweichend von der Erklärung die

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nicht mit 7.440,49 €, sondern mit 22.275,05 € angesetzt wurden.

"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 25. Juli 2003 erhob die Bw. durch ihre steuerliche Vertreterin Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 27. Juni 2003 mit dem Antrag, „die Gewinnermittlung nach den Vorschriften der Teilpauschalierung“, „in eventu“ „die Gewinnermittlung nach den Vorschriften der Vollpauschalierung mit dem richtigen Hektarsatz i.H.v. 1.106,2259 € durchzuführen.“

Die Bw. habe im Jahr 2000 und davor keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt.

Im Jahr 2001 habe die Bw. den landwirtschaftlichen Betrieb der Ehegatten Johann und Maria B. übernommen. Der Einheitswert dieses Betriebes habe bereits in den Vorjahren die Einheitswertgrenze von 900.000 S überschritten.

„Der Einheitswert der bewirtschafteten Flächen von Beate B. betrug zum 1.1.2001 ATS 1.084.833,--. Die Ermittlung des Gewinnes hat ab diesem Zeitpunkt nach den Vorschriften der Teilpauschalierung zu erfolgen, da eine zweimalige Überschreitung unter Einbeziehung der Rechtsvorgänger erfolgte. Eine Option in der Sozialversicherung der Bauern ist nicht notwendig. Gem. § 1 Abs. 3 LuF PauschVO 2001 (BGBl II 2001Ö/54) gilt hinsichtlich des Über- und Unterschreitens der Einheitswertgrenze von € 65.000,-- § 125 Abs. 3 und 4 BAO sinngemäß.

Falls die Finanzverwaltung unserer Rechtsansicht nicht folgt und bei der Gewinnermittlung nach den Vorschriften der Vollpauschalierung bleibt, stellen wir den Antrag, den Hektarsatz für die landwirtschaftlichen Flächen mit 1.106,2259 € (siehe Einheitswertbescheid EWAZ 26/047-X-XXXX/2 vom 29.3.2000) anzusetzen. Der von der Finanzverwaltung festgesetzte landwirtschaftliche Hektarsatz i.H.v. 1.298,7972 € (Feststellungsbescheid zum 1.1.2003, EWAZ 26/047-X-XXXX/2) wird erst zum 1. Jänner 2003 rechtskräftig und ist daher für die Gewinnermittlung des Jahres 2002 nicht heranzuziehen."

Für den Fall einer Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat werde eine mündliche Verhandlung und eine Senatsentscheidung beantragt.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 22. Oktober 2003** wurde der Berufung gegen den **Einkommensteuerbescheid 2002** vom Finanzamt Mistelbach **teilweise Folge** gegeben, wobei das Finanzamt nunmehr von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft von **12.635,91 €** ausging.

Diesen – nach der **Vollpauschalierung** ermittelten – Einkünften liegt ein Einheitswert der gesamten selbstbewirtschafteten Fläche unter Berücksichtigung von Zupachtungen im Ausmaß von 2,6717 ha (Weinbau, EW 5.573,17 €) bzw. von 52,2922 ha (EW 57.846,99 €) von 75.233,50 € zugrunde, wobei – wie beantragt – der **Hektarsatz vom 1. Jänner 2000** und nicht jener vom 1. Jänner 2003 herangezogen wurde.

Mit **Bescheid vom 22. Oktober 2003** wurde der **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001** gemäß **§ 293b BAO** „hinsichtlich eines Ausfertigungsfehlers“ betreffend die **Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft** berichtigt und letztere mit **242.906 S** angesetzt.

Begründend wurde ausgeführt:

„Laut Einheitswertbescheid zum 1.1.2000 vom 29.3.2000 besitzt Frau Beate B. gemeinsam mit ihrem Gatten Herrn Ing. Johann B. landwirtschaftlich und weinbaummäßig genutzte Flächen im Ausmaß vom 10,4959 ha. Aus diesem Besitz wurden im Jahr 2000 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Ab dem Jahr 2001 wird diese Fläche von Frau Beate B. bewirtschaftet, zuzüglich der Pachtflächen von den Ehegatten Johann und Maria B. im Ausmaß von 36,4868 ha und diverser anderer Pachtflächen im Ausmaß von 15,8054 ha. Der landwirtschaftliche Einheitswert wird somit erstmalig mit 1.1.2001 überschritten. Unter Einhaltung der zweijährigen Übergangsfrist ist der Gewinn daher weiterhin durch Vollpauschalierung zu ermitteln. Erst ab dem Jahr 2003 kann der Gewinn nach den Bestimmungen der Teilpauschalierung ermittelt werden.“

Mit **Schreiben vom 24. November 2003** erhob die Bw. durch ihre steuerliche Vertretung **Berufung** gegen den gemäß § 293b BAO berichtigten **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 vom 22. Oktober 2003** und beantragte die **Vorlage** ihrer Berufung gegen den **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002** an den Unabhängigen Finanzsenat, wobei wiederum die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung und Senatsentscheidung beantragt wurde.

„In der Berufungsvorentscheidung 2002 und dem berichtigten Einkommensteuerbescheid 2001 vom 22. Oktober 2003 wurde der Gewinn für den von unserer Mandantin erstmals im Jahr 2001 geführten Land- und Forstwirtschaftsbetrieb nach den Regeln der Vollpauschalierung ermittelt.“

*Dies ist unseres Erachtens unrichtig, weil die **Vorbewirtschafter** (die Schwiegereltern bzw. im Jahr 2000 die Schwiegermutter, Maria B., alleine) in den Jahren 1998 und 1999 die **Grenze von 65.500 € Einheitswert bereits überschritten** haben.*

*Unsere Mandantin **bewirtschaftet den gesamten Betrieb wie vorher ihre Schwiegereltern bzw. die Schwiegermutter** weiter. Vorherige Einkünfte von Frau Beate B. aus Vermietung und Verpachtung sind für die Beurteilung der Grenzüberschreitung von 65.500 € unbeachtlich.*

*Wir beantragen daher die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für 2001 und 2002 entsprechend der Steuererklärung auf Basis der Vorschriften für die **Teilpauschalierung** zu berechnen.*

*Jede andere Betrachtung führte zu dem absurden Ergebnis, dass auch bei der Pachtung eines seit Jahrzehnten buchführungspflichtigen Betriebes, der Pächter, wenn er bisher keinen Betrieb geführt hat, den Gewinn pauschaliert ermitteln könnte, denn die Übergangsvorschriften hinsichtlich Pauschalierung sind gemäß § 1 Abs. 2 LuF PauschVO (BGBl II 2001/54) sinngemäß nach § 125 BAO zu beurteilen. Ein solches Ergebnis würde der im Ertragsteuerrecht geltenden sinnvollen **wirtschaftlichen Betrachtungsweise** widersprechen; auch würde in diesem Beispiel während der Übergangsfrist wieder die Umsatzsteuerpauschalierung gemäß § 22 UStG 1994 zur Anwendung kommen.*

*Außerdem weisen wir darauf hin, dass gem. **§ 141 Abs. 3 Abgabenordnung (AO)** in Deutschland der Übergang der Buchführungspflicht auf denjenigen gesetzlich vorgeschrieben ist, der den Betrieb im Ganzen zur Bewirtschaftung als Eigentümer oder Nutzungsberechtigter übernimmt. Im Anwendungserlass AO wird weiter ausgeführt, dass eine Übernahme des Betriebes im Ganzen vorliegt, wenn seine Identität gewahrt bleibt. Davon ist auszugehen, wenn die wesentlichen Grundlagen des Betriebes als einheitlich Ganzes erhalten bleiben. In der deutschen Abgabenordnung ist also die Fortführung der Buchführung bei Betriebsübergabe gesetzlich normiert, während in Österreich dies der Jahrzehnte währenden Verwaltungspraxis entspricht.*

*Außerdem weisen wir darauf hin, dass sowohl die österreichische Bundesabgabenordnung als auch die deutsche Abgabenordnung eine Wurzel, nämlich die deutsche Reichsabgabenordnung haben. **Die deutsche Regelung gem. § 141 Abs. 3 AO ist daher auch für österreichische Verhältnisse von Bedeutung.**"*

*Mit **Bericht vom 15. Dezember 2003** legte das **Finanzamt Mistelbach** hierauf die **Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002** dem **Unabhängigen Finanzsenat** als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.*

Mit **Bescheid vom 1. Februar 2005** setzte das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach die Entscheidung über diese Berufungen gemäß **§ 281 Abs. 1 BAO** aus, da wegen der hier strittigen Rechtsfrage ein Verfahren beim **Verwaltungsgerichtshof** zur Zahl 2005/15/0004 anhängig sei.

Der **Verwaltungsgerichtshof** hat mit **Erkenntnis vom 19.12.2007, 2005/15/0004** über die Beschwerde des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach gegen den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, Senat 17, vom 22.11.2004, Zl. RV/1605-W/03, betreffend Einkommensteuer für 2001, zu Recht erkannt, dass der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben werde und dies wie folgt begründet:

*„Die mitbeteiligte Partei betrieb eine Landwirtschaft, deren **maßgebenden Einheitswerte** im Sinne des § 1 Abs. 2 der Verordnungen des Bundesministers für Finanzen BGBl. II Nr. 430/1997 und Nr. 54/2001 sie mit den Einkommensteuererklärungen für das Jahr **1999** mit **844.040 S**, für das Jahr **2000** mit **916.000 S** und für das Jahr **2001** mit **939.000 S** erklärte. Für das **Streitjahr 2001** erklärte sie **„teilpauschalierte“ Einkünfte** aus Land- und Forstwirtschaft im Sinn des § 8 der Verordnung BGBl. II Nr. 54/2001 in Höhe von rund 33.000 S.*

*Mit **Bescheid vom 19. Mai 2003** setzte das beschwerdeführende **Finanzamt** die Einkommensteuer für 2001 fest, wendete jedoch die so genannte **Vollpauschalierung** an und legte der Einkommensermittlung höhere als die erklärten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu Grunde. Für eine Gewinnermittlung in Form der Teilpauschalierung sei schon vor dem Verpflichtungseintritt (§ 125 Abs. 3 BAO) eine Beitragsgrundlagenoption bei der Sozialversicherungsanstalt der Bauern innerhalb der zweijährigen Übergangsfrist erforderlich und die mitbeteiligte Partei habe keine Option ausgeübt.*

*Dagegen **berief** die mitbeteiligte Partei mit der Begründung, gemäß § 8 Abs. 1 der Verordnung BGBl. II Nr. 54/2001 müsse entweder der Einheitswert über 65.500 EUR liegen oder die Ermittlung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs. 1a Bauernsozialversicherungsgesetz (Beitragsgrundlagenoption) erfolgt sein. Im Beschwerdefall sei jedoch bereits die Voraussetzung der Einheitswertgrenze (gemeint: Überschreiten der Einheitswertgrenze) gegeben, welche eine Anwendung der Beitragsgrundlagenoption entbehrlich mache. Der **Betrieb** der mitbeteiligten Partei **habe im Streitjahr und auch im vorangegangenen Jahr die mit 65.500 EUR gesetzte Grenze überschritten.***

*Mit dem angefochtenen Bescheid gab **die belangte Behörde** der **Berufung Folge** und änderte die Einkommensteuerfestsetzung dahin gehend, dass sie zur Einkommensermittlung die von der mitbeteiligten Partei erklärten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft heranzog. Der maßgebende Einheitswert im Jahr 1999 (61.338 EUR), im Jahr 2000 (66.586 EUR) und im Jahr 2001 (68.239 EUR) sei unstrittig und die mitbeteiligte Partei habe keine Optionserklärung*

nach § 23 Abs. 1a Bauernsozialversicherungsgesetz abgegeben. Wenn vom Steuerpflichtigen eine Pauschalierung (Gewinnermittlung nach den §§ 2 bis 7 der Verordnung BGBl. II Nr. 54/2001) gewünscht werde, habe eine verpflichtende Teilpauschalierung nach § 8 der zitierten Verordnung erst dann zu erfolgen, wenn der maßgebende Einheitswert nach § 125 Abs. 3 BAO zweimal hintereinander die Grenze von 65.500 EUR überschritten habe. Der im § 1 Abs. 3 der zitierten Verordnung enthaltene Verweis auf § 125 Abs. 3 und 4 BAO betreffe das Überschreiten oder Unterschreiten der Einheitswertgrenze von 65.500 EUR und beziehe sich nur auf den Zeitpunkt des Eintritts der verpflichtenden Teilpauschalierung. Weder aus dem Wortlaut des Gesetzes (EStG 1988) noch aus dem der Verordnung (BGBl. II Nr. 54/2001) ergebe sich eine ausdrückliche Regelung über die Nichtanwendung der Teilpauschalierung während der zweijährigen Übergangsfrist. Diese zweijährige Übergangsfrist bestimme nur den letztmöglichen Zeitpunkt, ab dem der Abgabepflichtige zur Buchführung oder zur Gewinnermittlung in Form der Teilpauschalierung verpflichtet sei. § 125 Abs. 3 BAO iVm der zitierten Verordnung regle nicht, welche Pauschalierungsform während der zweijährigen Übergangsfrist verpflichtend sei, sondern entbinde den Abgabepflichtigen lediglich von der Pflicht zur Teilpauschalierung innerhalb einer zweijährigen Übergangsfrist.

Die maßgebende Bestimmung bei der Festlegung der Art der pauschalen Gewinnermittlung sei die Verordnung BGBl. II Nr. 54/2001. Diese regle, welche pauschale Gewinnermittlungsart bei einem bestimmten maßgebenden Einheitswert anzuwenden sei. Bei einem maßgebenden Einheitswert über 65.500 EUR sei die Gewinnermittlung eine Teilpauschalierung. Durch den Verweis auf § 125 Abs. 3 und 4 BAO schiebe die Verordnung BGBl. II Nr. 54/2001 den Zeitpunkt des Eintritts der verpflichtenden Form der Gewinnermittlung (Teilpauschalierung) ab dem erstmaligem Überschreiten der maßgebenden Einheitswertgrenze hinaus. **Die freiwillige Inanspruchnahme der durch die zitierte Verordnung grundsätzlich gebotenen Form der Gewinnermittlung bei erstmaligem Überschreiten der Einheitswertgrenze, die Teilpauschalierung, werde durch den Verweis auf § 125 Abs. 3 BAO jedoch nicht untersagt.** Es sei dem Abgabepflichtigen unbenommen, seinen Gewinn in Form der Teilpauschalierung auch bei erstmaligem oder zweimaligem Überschreiten des maßgebenden Einheitswertes von 65.500 EUR zu ermitteln.

Der **Verwaltungsgerichtshof** hat über die vom Finanzamt gemäß § 292 BAO erhobene Beschwerde **erwogen:**

Gemäß **§ 17 Abs. 4 EStG 1988** können für die Ermittlung des Gewinnes mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen Durchschnittssätze für Gruppen von Steuerpflichtigen aufgestellt werden.

§ 17 Abs. 5 EStG 1988 lautet:

"In der Verordnung werden bestimmt:

- 1. Die Gruppen von Betrieben, für die Durchschnittssätze anzuwenden sind.*
- 2. Die für die Einstufung jeweils maßgeblichen Betriebsmerkmale. Als solche kommen insbesondere in Betracht:*
 - a) Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben die Betriebsart und der Einheitswert.*
 - b) Bei anderen Betrieben*
- 3. Die Art der Gewinnermittlung für die einzelnen Gruppen von Betrieben durch Aufstellung von Reingewinnsätzen und Reingewinnprozentsätzen vom Einheitswert oder vom Umsatz oder von anderen, für einen Rückschluss auf den Umsatz und Gewinn geeigneten äußeren Betriebsmerkmalen. In der Verordnung kann bestimmt werden, dass für die Gewinnermittlung nur die Betriebsausgaben oder Betriebsausgabenteile nach Durchschnittssätzen ermittelt werden.*
- 4. Der Veranlagungszeitraum, für den die Durchschnittssätze anzuwenden sind.*
- 5. Der Umfang, in dem jenen Steuerpflichtigen, die den Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln, Erleichterungen in der Führung von Aufzeichnungen gewährt werden."*

*Die für das Streitjahr 2001 anzuwendende **Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft BGBl. II Nr. 54/2001** lautete auszugsweise:*

"I. Anwendung und maßgebender Einheitswert

§ 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 ...

(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

(5)

II. Gewinnermittlung bis zu einem Einheitswert von 65 500 Euro

Grundbetrag

§ 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 %.

(2)

.....

III. Gewinnermittlung bei Ermittlung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs. 1a Bauernsozialversicherungsgesetz oder einem Einheitswert von mehr als 65 500 Euro

Einnahmen-Ausgaben-Rechnung

§ 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."

Für den nicht buchführungspflichtigen und nicht freiwillig buchführenden Abgabepflichtigen ist die grundsätzliche Art der Ermittlung des Gewinnes eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Durch § 17 Abs. 4 EStG 1988 ermächtigt bestimmte die Verordnung BGBl. II Nr. 54/2001 in ihrem § 1, dass der Gewinn nach den Bestimmungen dieser Verordnung (vereinfacht) ermittelt werden kann. Somit konnten die Abgabepflichtigen wählen, ob sie den Gewinn durch Buchführung oder durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ohne Pauschalierung oder durch Pauschalierung unter Anwendung der Verordnung ermittelten.

Im § 2 Abs. 1 legte die Verordnung fest, dass bei einem Einheitswert bis 65.500 EUR der Gewinn mittels Durchschnittssatzes vom maßgebenden Einheitswert ermittelt werden kann (Vollpauschalierung).

§ 8 der zitierten Verordnung legte die Verpflichtung fest, bei einem Einheitswert von mehr als 65.500 EUR oder bei Ermittlung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs. 1a Bauernsozialversicherungsgesetz den Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln, und sah für diesen Fall den Ansatz der Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz von 70 % der diesen gegenüberstehenden Betriebseinnahmen vor.

Der Steuerpflichtige konnte wählen, ob er von der Pauschalierung nach der Verordnung Gebrauch machen wollte. Machte er von der Pauschalierung Gebrauch, stand es allerdings nicht in seinem Belieben, ob die "Vollpauschalierung" nach §§ 2 ff (Art. II der Verordnung) oder die Teilpauschalierung nach §§ 8 ff (Art. III der Verordnung) zur Anwendung kam. Bei Vorliegen der in § 8 der Verordnung genannten Voraussetzungen (und nur in einem solchen Fall) "ist" der Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln (§ 8 Abs. 1 der Verordnung), wobei die Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz von 70 % anzusetzen "sind" (§ 8 Abs. 2 der Verordnung).

*§ 8 Abs. 1 der Verordnung sah - soweit aus der Sicht des Beschwerdefalles von Bedeutung – die Teilpauschalierung für den Fall vor, dass der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes den Betrag von 65.500 EUR überschritt. Unter welchen Voraussetzungen ein Überschreiten dieser Grenze im Sinne der Verordnung gegeben war, ergab sich aus der ausdrücklichen Anordnung des § 1 Abs. 3 der Verordnung. Dieser Anordnung zufolge waren die **Regelungen der Abs. 3 und 4 des § 125 BAO sinngemäß anzuwenden.***

*Aus dem Verweis des § 1 Abs. 3 der Verordnung auf § 125 BAO ergibt sich nun: **Die Teilpauschalierung nach §§ 8 ff der Verordnung kam, wenn zum 1. Jänner der land- und forstwirtschaftliche Einheitswert den Betrag von 65.500 EUR überstieg, mit Beginn des zweitfolgenden Kalenderjahres zur Anwendung, wobei für die Wertermittlung nur solche Einheitswertbescheide maßgebend waren, die vor dem genannten 1. Jänner ergangen waren. Außerhalb dieses Anwendungsbereiches konnte von der Teilpauschalierung nach §§ 8 der Verordnung nicht Gebrauch gemacht werden.***

Der angefochtene Bescheid, mit welchem der mitbeteiligten Partei entgegen der dargelegten Ansicht die Teilpauschalierung zugestanden wurde, war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben."

Mit **Vorhalt vom 28. Jänner 2008** ersuchte das **Finanzamt** Gänserndorf Mistelbach die Bw. unter Hinweis auf dieses Erkenntnis bekannt zu geben, ob sie die Berufung bzw. den Vorlageantrag weiter aufrecht halte.

Mit **Schreiben vom 7. Februar 2008** gab die **steuerliche Vertretung** bekannt, die Bw. halte ihre Begehren aufrecht, da sich die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes „auf einen völlig anders gelagerten Fall“ beziehe, „zumal in diesem Judikat bereits im 2. Jahr nach Überschreiten der damaligen Grenze zur Teilpauschalierung freiwillig eine Teilpauschalierung ohne großer Option in der Sozialversicherung der Bauern gewählt wurde.“

„Im Falle unserer Mandantin wurde bereits zweimal die Grenze zur Teilpauschalierung unter Einbeziehung der Rechtsvorgänger überschritten. Es ist daher eine Gewinnermittlung nach Maßgabe der Teilpauschalierung ohne großer Option zulässig. Zur näheren Begründung verweisen wir auf unsere Berufung vom 23.7.2007.“

Das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach legte hierauf unter Hinweis auf diesen Schriftwechsel am 13. Februar 2008 die Akten dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

In der am 27. März 2008 am Finanzamt in Mistelbach abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** wiederholten die Vertreter der Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens ihre bisherigen Vorbringen.

Der steuerliche Vertreter verwies ergänzend auf die Neufassung der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung, wonach nunmehr schon im Folgejahr teilpauschaliert werden könne. Für einen Betrieb der Größenordnung der Bw. sei die Teilpauschalierung die adäquate Gewinnermittlungsart; hier liege für den Übergangszeitraum eine zu füllende Lücke vor.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies auf die Vorschriften der LuF PauschVO 2001 sowie des § 125 BAO und die hierzu ergangene Judikatur des VwGH, die den Abgabenbehörden hier keinen Spielraum lasse.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist bzw. ergibt sich aus der Aktenlage, dass

- der bis zum Jahr 1999 von den **Schwiegereltern** bzw. im Jahr 2000 von der **Schwiegermutter** geführte Betrieb mit dem **EW-AZ 26/047-X-XXXX/0** in den Jahren 1998 und 1999 sowie im Jahr 2000
 - einen festgestellten **Einheitswert von unter 900.000 S** hatte,
 - jedoch gemeinsam **mit den Zupachtungen die Einheitswertgrenze von 900.000 S überschritten** wurde,
- die Schwiegermutter auf Grund des zweimaligen Überschreitens der Einheitswertgrenze die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Jahr 2000 mittels Teilpauschalierung ermittelt hat,
- der im gemeinschaftlichen Eigentum von ihr und ihrem Ehegatten befindliche Betrieb mit dem **EW-AZ 26/047-X-XXXX/2** seit 2001 von der **Bw. allein** geführt wird,
- in den Jahren 2001 und 2002 der von der Bw. geführte Betrieb
 - einen festgestellten **Einheitswert von unter 65.500 €** hatte,
 - jedoch gemeinsam mit den **Zupachtungen die Einheitswertgrenze von 65.500 € überschritten** wurde,
- die Bw. **keine „große“ Option** gemäß BSVG abgegeben hat.

Der **Bw.** wurden ab 2001 **von den Schwiegereltern** landwirtschaftlich, forstwirtschaftlich und weinbaulich genutzte **Flächen**, die zuvor dem Betrieb EW-AZ 26/047-X-XXXX/0 gedient haben, im Gesamtausmaß von 36,5 ha gegen einen jährlichen **Pachtzins von 90.000 S verpachtet**.

Zur Rechtslage ist zunächst auf die ausführliche Darstellung im **Erkenntnis des VwGH vom 19.12.2007, 2005/15/0004**, zur im Jahr 2001 geltenden Rechtslage zu verweisen. Die dort auszugsweise wiedergegebene LuF PauschVO 2001 ist auch für das Jahr 2002 maßgebend.

§ 125 Abs. 1 BAO lautet in der für den Berufszeitraum maßgebenden Fassung auszugsweise (zu § 125 Abs. 3 und 4 siehe das oben wiedergegebene Erkenntnis):

„§ 125. (1) Soweit sich eine Verpflichtung zur Buchführung nicht schon aus § 124 ergibt, sind Unternehmer

a) für einen Betrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 31), dessen Umsatz in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren jeweils 400 000 Euro, bei Lebensmitteleinzelhändlern und Gemischtwarenhändlern jeweils 600 000 Euro, überstiegen hat, oder

b) für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, dessen Wert zum 1. Jänner eines Jahres 150 000 Euro überstiegen hat,

verpflichtet, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen. Als Unternehmer im Sinn dieser Bestimmung gilt eine Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer im Sinn der einkommensteuerlichen Vorschriften anzusehen sind, auch dann, wenn ihr umsatzsteuerrechtlich keine Unternehmereigenschaft zukommt; diesfalls sind die Umsätze des Gesellschafters maßgeblich, dem die Unternehmereigenschaft zukommt.

Umsätze im Sinn der lit. a sind ..."

Als Wert im Sinn der lit. b ist der um den Wert der Zupachtungen erhöhte und um den Wert der Verpachtungen verminderte Einheitswert in seiner zuletzt maßgeblichen Höhe anzusetzen, wobei der Ermittlung des Wertes der Zupachtungen und Verpachtungen der nach der Art der Nutzung der betroffenen Flächen maßgebliche, bei der Feststellung des Einheitswertes des Betriebes angewendete Hektarsatz und in Ermangelung eines solchen der bei der Feststellung des Einheitswertes des Verpächterbetriebes für die verpachteten Flächen angewendete Hektarsatz, den das Finanzamt auf Anfrage dem Pächter mitzuteilen hat, zugrunde zu legen ist. Im Einheitswertbescheid ausgewiesene Abschläge und Zuschläge (§ 40 Bewertungsgesetz 1955) sind entsprechend zu berücksichtigen. Ist auf den Pachtgegenstand ein Hektarsatz nicht anzuwenden, so ist insoweit der darauf entfallende Ertragswert zugrunde zu legen. Eine Berücksichtigung der Abschläge und Zuschläge sowie des Ertragswertes hat bei der Wertermittlung nur insoweit zu erfolgen, als das Finanzamt diese Werte auf Antrag, erforderlichenfalls von Amts wegen festgestellt hat."

§ 191 Abs. 4 BAO lautet in der für den Berufszeitraum maßgebenden Fassung auszugsweise:

„(4) Ein Feststellungsbescheid, der gemäß § 186 über eine zum Grundbesitz zählende wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) oder über eine Gewerbeberechtigung erlassen wird, wirkt auch gegen den Rechtsnachfolger, auf den der Gegenstand der Feststellung nach dem

Feststellungszeitpunkt übergegangen ist oder übergeht. Das gleiche gilt bei Nachfolge im Besitz."

Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 3. Auflage, 57, schreibt zum **Übergang der Buchführungspflicht** unter anderem:

„Die Buchführungspflicht geht bei zivilrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge auf denjenigen über, der den bislang buchführungspflichtigen Betrieb fortführt. Die Beurteilung der Buchführungspflicht für einen Unternehmer im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist laut fernmündlicher BMF-Auskunft nicht zulässig.

Pachtet daher der nichtbuchführungspflichtige Sohn den Betrieb des buchführungspflichtigen Vaters hinzu, so besteht von Gesetzes wegen während der Übergangsfrist keine Buchführungspflicht (gemäß § 125 BAO). Dies kann aber dazu führen, dass Übergangsergebnisse zu ermitteln sind und das Recht zum Vorsteuerabzug verloren geht. In der Praxis wird meines Wissens aber die Buchführungspflicht bislang auch für jenen Unternehmer bejaht, der einen buchführungspflichtigen Betrieb (oder zumindest die wesentlichen Betriebsgrundlagen) fortführt (diese bislang an § 141 Abs. 3 deutsche Abgabenordnung und ab 2007 an § 189 Abs 2 Z 2 UGB [vgl SWK 2005, W 178] angelehnte Rechtsauslegung wurde – bislang ohne Widerspruch – schon in den beiden ersten Auflagen vertreten)..."

Zunächst ist festzuhalten, dass nach dem Erkenntnis des VwGH vom 19.12.2007, 2005/15/0004, nach der im Berufungszeitraum geltenden Rechtslage die Gewinnermittlung nach §§ 8 ff. LuF PauschVO 2001 (**Teilpauschalierung**) zufolge des § 1 Abs. 3 dieser Verordnung in Verbindung mit der sinnngemäßen Anwendung des § 125 Abs. 3 und 4 BAO grundsätzlich **erst nach zweimaligem aufeinanderfolgendem Überschreiten der Teilpauschalierungsgrenze von 65.500 € zulässig** ist.

Überschritt die Bw. auf Grund der Zupachtungen bereits mit 1. Jänner 2001 die maßgebende Einheitswertgrenze von 65.6000 €, ohne dass es sich nur um eine vorübergehende Überschreitung auf Grund besonderer Umstände handelt (§ 125 Abs. 4 BAO sinngemäß), so wäre bei Inanspruchnahme der Pauschalierung die Gewinnermittlung mittels Teilpauschalierung ab dem Jahr 2003 (das dem Jahr 2001 zweitfolgende Kalenderjahr) vorzunehmen.

Eine **freiwillige Gewinnermittlung** durch Teilpauschalierung in diesem Übergangszeitraum ohne Beitragsgrundlagenoption nach § 23 Abs. 1a BSVG kommt nach der in diesem Erkenntnis zum Ausdruck kommenden Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes **nicht** in Betracht.

Da die Bw. ihren **Betrieb** erst **seit dem Jahr 2001** führt, sind die Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach §§ 8 ff. LuF PauschVO 2001 (Teilpauschalierung) nach der im Berufszeitraum anzuwendenden Rechtslage nicht gegeben. Die Bw. hat daher, will sie ihren Gewinn nach den Vorschriften der LuF PauschVO 2001 und nicht nach den allgemeinen Vorschriften des EStG 1988 ermitteln, jedenfalls in den ersten zwei Jahren ihrer landwirtschaftlichen Betriebsführung die **Vollpauschalierung** und nicht die Teilpauschalierung anzuwenden.

Nun führt die steuerliche Vertretung ins Treffen, dass die Bw. nicht einen Betrieb neu eröffnet, sondern den **Betrieb** von ihren Schwiegereltern bzw. ihrer Schwiegermutter **übernommen** habe, weswegen das zweimalige Überschreiten der Einheitswertgrenze von 900.000 S (nach der Durchschnittssatzverordnung BGBl. II Nr. 430/1997) in den Jahren 1998 und 1999 bei den bisherigen Betriebsführern die verpflichtende Teilpauschalierung in den Berufszeiträumen 2001 und 2002 nach sich ziehe.

Zur von der steuerlichen Vertreterin der Bw. in diesem Zusammenhang angesprochenen **deutschen Rechtslage** sei folgender Exkurs gestattet:

§ 141 Abs. 3 dAO lautet:

„(3) Die Buchführungspflicht geht auf denjenigen über, der den Betrieb im Ganzen zur Bewirtschaftung als Eigentümer oder Nutzungsberechtigter übernimmt. Ein Hinweis nach Absatz 2 auf den Beginn der Buchführungspflicht ist nicht erforderlich.“

Zum Hinweis der steuerlichen Vertretung auf die **RAO**, auf die sowohl die BAO als auch die dAO zurückgehe, weswegen § 141 Abs. 3 dAO auch für österreichische Verhältnisse von Bedeutung sei, ist zu sagen, dass die deutsche Reichsabgabenordnung mit Kundmachung des Reichsstatthalters in Österreich, wodurch die Reichsabgabenordnung (d.i. die [Reichs]Abgabenordnung vom 22. Mai 1931, Deutsches RGBl. I S 161), das Steueranpassungsgesetz und das Steuersäumnisgesetz im Lande Österreich bekanntgemacht werden, Gesetzblatt für das Land Österreich 565/1938, am 11.11.1938 im damaligen Land Österreich verlautbart, auf Grund des Verfassungsgesetzes vom 1.5.1945, BGBl. Nr. 6/1945 über die Wiederherstellung des Rechtslebens in Österreich (Rechts-Überleitungsgesetz — R-ÜG.) vorläufig für die Republik Österreich in Geltung gesetzt und – nach Außerkrafttreten einzelner Teile durch Spezialregelungen, etwa betreffend das Abgabenrechtsmittelverfahren – mit § 320 Abs. 1 lit. a BAO mit dem Inkrafttreten der BAO (1. Jänner 1962) gänzlich aufgehoben wurde. Die [Reichs]Abgabenordnung vom 22. Mai 1931 stellt daher im Berufszeitraum keine in Österreich geltende Rechtsvorschrift dar.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass die Vorgängerbestimmung des § 125 BAO bzw. § 141 dAO, § 161 (R)AO 1931, eine mit § 141 Abs. 3 dAO vergleichbare Bestimmung gar nicht

kannte. Gleiches gilt für die Verordnung über landwirtschaftliche Buchführung vom 5.7.1935 (dRStBl. 1935, S. 955; gemäß Runderlass des Reichsministers der Finanzen vom 15.11.1940, S 2141-120 III, ab 1.7.1939 unter anderem in der damals so genannten „Ostmark“ anzuwenden), der Vorgängerin der Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen vom 2.2.1962 über land- und forstwirtschaftliche Buchführung, BGBl. Nr. 51/1962, obwohl diese in ihrem § 1 – anders als ihre Nachfolgerin – auch Bestimmungen über Beginn und Ende der Buchführungspflicht enthielt. Auch der Runderlass des Reichsministers der Finanzen vom 5.7.1935 - S 2140-50 III - (dRStBl. 1935, S. 953) betreffend Verordnung über landwirtschaftliche Buchführung enthält diesbezüglich keine Aussage.

Lediglich in der Rechtsprechung des **BFH** wurde eine Wirkung der Buchführungspflicht durch Überschreitung der Vermögensgrenze auf den Rechtsnachfolger aus § 219 Abs. 2 RAO (entspricht § 191 Abs. 4 BAO) abgeleitet (vgl. *Trzaskalik in Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 141 AO Tz. 55).

Gegen § 141 Abs. 3 AO werden in Deutschland verfassungsrechtliche Bedenken ins Treffen geführt, da es keinen Grund gebe, warum der Übernehmer eines Betriebes nicht die gleiche Chance haben soll, ohne Belastung durch die Buchführung zu wirtschaften wie derjenige, der einen Betrieb neu aufbaut (vgl. *Trzaskalik in Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 141 AO Tz. 62).

Nach deutscher Rechtslage ist die Regelung des **§ 141 Abs. 3 AO** im übrigen jedoch **nicht** für die Befugnis und Verpflichtung zur **Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen** (§ 13a dEStG) anzuwenden (vgl. *Drüen in Tipke/Kruse*, AO und FGO, § 141 AO Tz. 57).

So hat der BFH entschieden (Urteil vom 26.6.1986, IV R 151/84), dass die Befugnis und Verpflichtung, den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen zu ermitteln, nicht vom Verpächter auf den Pächter eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes übergeht, weil der **Pächter** einen **neuen Betrieb eröffnet**. Gleiches gilt – ungeachtet der Einbringung zu Buchwerten – bei Einbringung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes in eine neu gegründete Personengesellschaft (BFH 26.5.1994, IV R 34/92).

So schreibt etwa **Leingärtner/Kanzler**, Die Besteuerung der Landwirte, Kap. 23 Tz. 196: „...Auch wenn der Land- und Forstwirt einen Betrieb im Ganzen pachtet, eröffnet er einen neuen Betrieb... Eine Neueröffnung stellt für den betreffenden StPfl. auch die Übernahme eines landwirtschaftlichen Betriebes auf Grund eines Kaufvertrages oder eines Schenkungsvertrages dar. Eine Ausnahme gilt nur für die Übernahme auf Grund Universalsukzession im Wege der Erbschaft, da der Erbe voll in die Stellung des Erblassers eintritt...“

Mit dem Hinweis auf die deutsche Rechtslage ist für die Bw. somit nichts gewonnen. Selbst wenn man davon ausgeht, dass der Betrieb der Schwiegereltern von ihr als Pächterin

fortgeführt worden ist, geht nach deutscher Rechtslage die Befugnis und Verpflichtung, den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen zu ermitteln, nicht vom Verpächter auf den Pächter eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes über, weil der Pächter einen neuen Betrieb eröffnet und nicht als Rechtsnachfolger der Verpächter anzusehen ist.

Letztlich kann die Beurteilung des gegenständlichen Sachverhalts nach deutschen Rechtsvorschriften dahingestellt bleiben, da im Berufszeitraum deutsche Abgabenrechtsvorschriften in der Republik Österreich nicht anzuwenden sind.

Zurück zur **österreichischen Rechtslage:**

Weder die **BAO** selbst noch die Gesetzesmaterialien zur BAO enthalten eine Aussage zur Weiterwirkung einer Buchführungspflicht des Rechtsvorgängers beim Rechtsnachfolger.

Soweit ersichtlich, äußern sich die jeweiligen **Erlässe des Bundesministers für Finanzen** betreffend Einkommen- und Umsatzsteuerveranlagung für nichtbuchführende Land- und Forstwirte sowie später die einzelnen land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnungen auch nicht zu dieser Frage.

Auch in der österreichischen verfahrensrechtlichen **Lehre** wird, soweit ersichtlich, an keiner Stelle die Auffassung vertreten, bei Übergang eines infolge Überschreitens der Einheitswertgrenze buchführungspflichtigen Betriebes sei der Übernehmer sofort – und nicht erst nach der Übergangsphase des § 125 BAO – buchführungspflichtig.

Eine – im Berufszeitraum übrigens noch nicht in Geltung befindliche - **§ 189 Abs. 2 Z 2 UGB** vergleichbare Bestimmung betreffend Überschreitung der Umsatzschwelle bei Rechnungslegungspflicht des Rechtsvorgängers enthält die BAO weder für die Umsatz- noch für die Einheitswertgrenze.

Auch aus der **dinglichen Wirkung von Einheitswertbescheiden** nach § 191 Abs. 4 BAO ist für die Bw. im konkreten Fall nichts gewonnen, da selbst wenn man – wie der BFH zur dRAO - die Auffassung vertritt, der Einheitswert des Rechtsvorgängers wäre für eine Buchführungspflicht des Rechtsnachfolgers von Bedeutung, der bescheidmäßig festgestellte Einheitswert des gegenständlichen Betriebes bzw. der Einheitswert beider gegenständlicher Betriebe stets unter 900.00 S / 65.500 € gelegen ist.

Der Einheitswert des eigenen Betriebes des Bw. betrug 162.555 S. Gemeinsam mit den von den Schwiegereltern bzw. der Schwiegermutter gepachteten Flächen (2,771 ha Weinbau zu 28.704 S, 33,7151 ha Landwirtschaft zu 15.222 S = 592.750 S) liegt der gesamte Einheitswert des „eigenen“ Betriebes – „Rechtsnachfolge“ im Betrieb der Schwiegereltern unterstellt - mit 755.305 S ohne Fremdzupachtungen unter der Grenze von 900.000 S. Gleiches gälte für die

Addition der Einheitswerte beider Betriebe, also von EW-AZ 26/047-X-XXXX/2 (Bw.) und EW-AZ 26/047-X-XXXX/0 (Schwiegereltern): 162.555 S plus 632.565 S ergibt 795.120 S und damit ebenfalls weniger als 900.000 S.

Die für die Teilpauschalierung maßgebende **Einheitswertgrenze** wurde jeweils **erst durch die Zupachtungen überschritten**. Diese Zupachtungen sind zwar für die Buchführungs- bzw. Pauschalierungsgrenzen maßgebend, eine bescheidmäßige Bindung an deren Umfang besteht jedoch nicht. Dies entspricht auch der Natur der Sache, da der Umfang der Zu- und Verpachtungen bei jedem landwirtschaftlichen Betrieb von Jahr zu Jahr in der Regel Schwankungen unterworfen ist.

Selbst wenn die Bw. eine Rechtsnachfolge als Pächterin und die Bindung an die Einheitswertbescheide der Rechtsvorgänger unterstellt, läge der bescheidmäßig festgestellte Einheitswert jeweils unter der Grenze für die Teilpauschalierung.

Freilich wurde im gegenständlichen Fall der **Betrieb** der Schwiegereltern in steuerrechtlicher Hinsicht nicht fortgesetzt, sondern ein solcher **durch die Bw. neu eröffnet**.

Auch nach österreichischer Rechtslage wird nämlich mit der Betriebspacht ein neuer Betrieb des Pächters eröffnet, ebenso bei Einzelrechtsrechtsnachfolge durch entgeltlichen oder unentgeltlichen Erwerb eines Betriebes (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG, § 2 Anm. 58).

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass nach der Aktenlage von der Bw. nicht der Betrieb der Schwiegereltern bzw. Schwiegermutter übernommen wurde, sondern zu dem im Jahr 2001 erstmals selbst geführten eigenen Betrieb **Flächen** des offenbar stillgelegten Betriebes der Schwiegereltern bzw. der Schwiegermutter **dazugepachtet** wurden. Von einer Betriebsverpachtung im Ganzen ist in der von allen Vertragspartnern am 24. Juli 2002 unterfertigten schriftlichen Dokumentation der mündlichen Vereinbarung über die Verpachtung keine Rede.

Es ist daher von einer Betriebsneueröffnung durch die Bw. im Jahr 2001 auszugehen.

Verträge zwischen einander Nahestehenden können für den Bereich des Steuerrechts nur Anerkennung finden (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG [1.3.2004], § 4 Anm. 67), wenn sie

- nach außen ausreichend klar zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Die notwendige Publizität setzt eine ausreichend deutliche Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile sowie des Beweises des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages Dritten gegenüber voraus. Ausreichende inhaltliche Bestimmtheit erfordert, dass die für das Zustandekommen des Vertrages wesentlichen Bestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sind (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG [1.3.2004], § 4 Anm. 69 f.).

Steuerlich maßgebender Vertragsinhalt ist daher jener, der am 24. Juli 2002 von den Vertragspartnern schriftlich festgelegt wurde. Darin findet sich kein Hinweis auf eine Betriebsverpachtung im Ganzen. Es werden lediglich näher bezeichnete landwirtschaftlich, forstwirtschaftlich und weinbaummäßig genutzte Flächen von der Bw. gepachtet, ebenso wie die Bw. von anderen Verpächtern derartige Flächen zugepachtet hat.

Da die Bw. im Berufszeitraum nicht von einer Vollpauschalierung zu einer Teilpauschalierung übergegangen ist, kommt es auch nicht zur Berücksichtigung eines **Übergangsverlustes** durch die Bw. in den Streitjahren. Bemerkt wird, dass im übrigen nach der Aktenlage nicht erstmals die Bw. zur Teilpauschalierung übergehen wollte, sondern bereits die Schwiegermutter im Jahr 2000 in ihrem Betrieb den Gewinn mittels Teilpauschalierung – ob zutreffend, ist in diesem Verfahren nicht zu prüfen - ermittelte.

Da die Bw. im Jahr 2001 erstmals einen eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (EW-AZ 26/047-X-XXXX/2) geführt hat, erübrigt sich auch die Frage, ob eine **Übergangsgewinnermittlung** von der Teilpauschalierung (die im Jahr 2000 von der Schwiegermutter hinsichtlich des Betriebes EW-AZ 26/047-X-XXXX/0 als ihrer Ansicht nach zutreffende Gewinnermittlungsart gewählt wurde) zur Vollpauschalierung geboten ist.

Es ist der Bw. und *Jilch*, a.a.O., beizupflichten, dass die im Berufszeitraum geltende Rechtslage im Einzelfall zu Problemen führen kann. So ist es zutreffend, dass der Verordnungsgeber für Betriebe der Größenordnung jenes der Bw. als grundsätzlich **zutreffende Gewinnermittlungsart** die **Teilpauschalierung** nach §§ 8 ff. LuF PauschVO vorgesehen hat und erscheint es unschlüssig, dass diese an sich zutreffende Gewinnermittlungsart nicht auch in den beiden ersten Jahren nach Betriebseröffnung gewählt werden kann.

Es ist dem Unabhängigen Finanzsenat jedoch **verwehrt**, diese Probleme im **Billigkeitsweg** zu lösen. Die Rechtsansicht, bereits bei erstmaligem Überschreiten der Teilpauschalierungsgrenze könne der Gewinn freiwillig nach §§ 8 ff. LuF PauschVO ermittelt werden, hat der VwGH - wie dargestellt - nicht geteilt. Wenn die Bw. ihren Gewinn im Berufszeitraum nicht mittels Vollpauschalierung ermitteln möchte, bliebe es ihr unbenommen, den Gewinn etwa nach § 4

Abs. 3 EStG 1988 (freilich ohne die Betriebsausgabenpauschalierung der LuF Pausch VO 2001) zu ermitteln.

Es wäre somit der **Verordnungsgeber** gefordert, entsprechende Regelungen im Sinne der Bw. zu schaffen. Der nach Art. 18 B-VG an Gesetze und Verordnungen gebundene Unabhängige Finanzsenat kann hier nicht an Stelle des Bundesministers für Finanzen tätig werden.

Zu der von der steuerlichen Vertretung der Bw. angesprochenen **Verpachtung eines buchführungspflichtigen Betriebes** ist zu bemerken, dass der Pächter eines buchführungspflichtigen Betriebes nicht darin gehindert ist, freiwillig in der Übergangszeit Bücher zu führen sowie zur Regelbesteuerung bei der Umsatzsteuer nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 zu optieren. Damit ist eine kontinuierliche Fortführung der Gewinnermittlung mittels doppelter Buchführung rechtlich möglich und wird dies in der Praxis auch in aller Regel vorkommen. Ein derartiger Fall liegt jedoch hier – es besteht unstrittigermassen keine Buchführungspflicht – nicht vor.

Die **ab 2005 anzuwendende LuF PauschVO 2006** sieht eine Anwendung der Teilpauschalierung bereits im Folgejahr der erstmaligen Überschreitung der Einheitswertgrenze vor. Diese Bestimmung ist aber im Berufszeitraum nicht anzuwenden.

Die **Berufung** gegen den **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001** war daher als **unbegründet** abzuweisen; jener gegen den **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002** im Umfang der Berufungsvorentscheidung – auf deren Begründung verwiesen wird - **teilweise Folge** zu geben.

Wien, am 3. April 2008