



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung des Berufungswerbers gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 10. Oktober 2007 betreffend Einkommensteuer 2004 und 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Einkommensteuer für 2004 und 2005 wird mit Null festgesetzt.

Die zugehörigen Bemessungsgrundlagen sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, welche einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) und seine Gattin waren im Verfahrenszeitraum 2004 je Hälfteigentümer eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, dessen Bewirtschaftung aufgrund eines seit Jahren bestehenden Pachtvertrages allein durch die Gattin erfolgte. Mit notariellem Übergabevertrag vom 20. Jänner 2005 wurde der Betrieb zum Ablauf des 31. Dezember 2004 *mit sämtlichen Rechten und Pflichten der Vorbesitzer, einschließlich des rechtlichen und natürlichen Zubehörs, also auch mit dem Vieh, ..., mit dem Anteil an der Molkereigenossenschaft Y.,...* unter Beendigung des Pachtverhältnisses und gegen Einräumung von bäuerlichen Ausgedings- und Wohnrechten der Übergeber auf deren Tochter übertragen. Ab 1. Jänner 2005 war die Tochter nicht nur Alleineigentümerin des land- und

forstwirtschaftlichen Betriebes ihrer Eltern sondern trat als deren Rechtsnachfolgerin auch in mehrere Pachtverträge über landwirtschaftliche Nutzflächen im Ausmaß von insgesamt rd. 12 Hektar ein.

In den angefochtenen Einkommensteuer- (ESt-) Bescheiden für 2004 und 2005 rechnete das Finanzamt X. (FA) den Gewinn aus der Veräußerung eines dem o.a. landwirtschaftlichen Betrieb zugeordneten *Milchkontingents* (= Recht zur laufenden Belieferung der örtlichen Molkerei mit der von einem bestimmten Viehbestand erzeugten Milchmenge) den bis 2004 bestehenden Eigentumsverhältnissen entsprechend je zur Hälfte dem Bw. und seiner Gattin zu.

Gegen diese Gewinnzurechnung verwehrt sich der Bw. mit Berufung.

Er habe in den genannten Jahren tatsächlich keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt. Aus gesundheitlichen Gründen sei die Milchviehbewirtschaftung beendet und der Betrieb unter Vornahme beträchtlicher Investitionen umgestellt worden. Die Einnahmen aus den Milchquotenverkäufen hätten einerseits der Finanzierung von Maschinenkäufen (Traktor, Mäh- und Heuwerbegeräte) gedient und seien andererseits für die eigene Krankenbehandlung bzw. jene der Gattin aufgewendet worden. Ein besteueringfähiger Gewinn sei aus dem Milchquotenverkauf somit nicht erzielt worden.

Das FA legte das Rechtsmittel dem UFS zur Entscheidung vor.

Im Vorlageantrag verwies es darauf, dass die Besteuerung gemäß dem Ergebnis abgabenbehördlicher Erhebungen beim Molkereibetrieb und an Hand der vom Bw. bzw. dessen Gattin gemeinsam mit den Einkommensteuererklärungen vorgelegten Verträge über den Verkauf des Milchkontingents vorgenommen worden sei. Das Milchbelieferungsrecht (*A-Quote*) sei dem Anlagevermögen des landwirtschaftlichen Betriebes zuzuordnen. Da ein Verkauf dieses Rechts nicht zur regelmäßigen Bewirtschaftung des Betriebes gehöre, werde die Besteuerung dieses Vorgangs von der pauschalen Gewinnermittlung gemäß der maßgeblichen land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung nicht erfasst. Das Ergebnis aus dem Verkauf des Milchkontingents sei daher den Eigentumsverhältnissen entsprechend auf den Bw. und dessen Gattin zu verteilen und nach den Vorgaben der EStRL (Rz 4180a) zu besteuern.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 188 BAO ordnet unter anderem die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft an, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Neben der Feststellung des Gewinns (und damit insbesondere auch dessen Höhe) ist gemäß Abs. 3 der Bestimmung Gegenstand der Feststellung auch die Verteilung des festgestellten

Betrages auf die Teilhaber. Bei Vorliegen der Voraussetzung sind Feststellungsbescheide nach § 188 BAO zwingend zu erlassen. Das Gesetz räumt der Abgabenbehörde dbzgl. kein Ermessen ein.

Nach § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für Abgabenbescheide, etwa für Einkommensteuer- (ESt-) Bescheide, von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zu Grunde gelegt. Diese Abgabenbescheide sind insofern von den betreffenden Feststellungsbescheiden abgeleitet. Einwendungen gegen aus einem Feststellungsbescheid abgeleitete Inhalte eines derartigen ESt-Bescheides sind im Rechtsmittel gegen den Feststellungsbescheid (= Grundlagenbescheid) geltend zu machen. Die Bestimmung des § 252 Abs.1 BAO schließt aus, einen Bescheid, dem Entscheidungen zu Grunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, erfolgreich mit der Begründung anzufechten, dass die im Feststellungsbescheid enthaltenen Feststellungen unzutreffend sind. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe das Erkenntnis vom 27. Juni 1991, Zl. 91/13/0002) setzt die prozessuale Bindung eines abgeleiteten Bescheides an einen Grundlagenbescheid allerdings voraus, dass ein Grundlagenbescheid überhaupt (rechtswirksam) erlassen wurde.

Den angefochtenen Bescheiden liegt die Annahme einer Gewinnerzielung aus dem Verkauf der Milchbelieferungsrechte im Rahmen einer Besitzgemeinschaft des Bw. und seiner Gattin in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu Grunde. Es war daher zwingend ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO zu erlassen, gegen den sich der Einwand der unzulässigen Besteuerung eines (anteiligen) Veräußerungsgewinns beim Bw. zu richten hätte.

Weder den vorgelegten Verfahrensunterlagen noch der elektronischen Datenbank der Abgabenbehörde ist ein nach § 188 BAO ergangener Feststellungsbescheid für 2004 zu entnehmen, in welchem die Veräußerung des verfahrensgegenständlichen Rechts ihren Niederschlag gefunden hat. Der UFS geht daher davon aus, dass ein derartiger Bescheid bisher nicht ergangen ist. Es fehlt somit an der rechtlichen Basis für die Zurechnung des Gewinnanteils, gegen den sich der Bw. im anhängigen Verfahren verwehrt.

Für die Zurechnung eines Gewinnanteils im Jahr 2005 fehlt es aufgrund der Betriebsübergabe an die Tochter per 1.1.2005 *mit allen Rechten und Pflichten* darüber hinaus am Kriterium der Eigentumsverhältnisse, auf dem die Gewinnzurechnung im Jahr 2004 aufbaut. Dem Übergabevertrag vom Jänner 2005 ist nicht zu ersehen, dass das Milchbelieferungsrecht bzw. der Erlös aus dessen Verkauf von der Übergabe ausgenommen worden wäre.

Der gegen die Zurechnung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in den Einkommensteuerbescheiden für 2004 und 2005 gerichteten Berufung des Bw. war daher stattzugeben.

Der Aktenlage ist zu entnehmen, dass der Bw. in den Streitjahren die Berücksichtigung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen begehrt hat. Da aufgrund der in beiden Jahren bezogenen Pensionseinkünfte gemäß § 41 Abs.2 EStG die Voraussetzungen für eine Durchführung von ESt-Veranlagungen vorlagen, hatten die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 im Rechtsbestand zu bleiben.

Die rechnerischen Auswirkungen dieser Entscheidung sind den Beilagen zu entnehmen.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Graz, am 31. August 2010