jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2019/5/15 Ro 2019/13/0010

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 15.05.2019

Index

21/01 Handelsrecht
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

BAO §124
BAO §125
BAO §191 Abs4
DurchschnittssatzV Gewinnermittlung 2005/II/258
DurchschnittssatzV Gewinnermittlung 2005/II/258 §1
DurchschnittssatzV Gewinnermittlung 2005/II/258 §1 Abs3
DurchschnittssatzV Gewinnermittlung 2005/II/258 §2 Abs1
DurchschnittssatzV Gewinnermittlung 2005/II/258 §3
DurchschnittssatzV Gewinnermittlung 2005/II/258 §8 Abs1
UGB §189 Abs2 Z2

Betreff

?

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und Senatspräsident Dr. Nowakowski sowie die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision des C in S, vertreten durch die LBG Wirtschaftsprüfung & Steuerberatung GmbH in 1030 Wien, Boerhaavegasse 6, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 1. Oktober 2018, Zl. RV/7100701/2012, betreffend Einkommensteuer 2009, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

1 Der Revisionswerber erzielte im Jahr 2009 Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus Vermietung und Verpachtung sowie aus einem ihm von seinem Vater im Jahr 2009 übergebenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2009 ermittelte er die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mittels sogenannter "Vollpauschalierung". 2 Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 27. Dezember 2011 wurde

u.a. festgehalten, der maßgebliche Einheitswert des gesamten (übergebenen) land- und forstwirtschaftlichen Betriebes liege unter 65.000 EUR, sodass grundsätzlich die Vollpauschalierung zur Anwendung komme. Der Einheitswert der forstwirtschaftlich genutzten Flächen betrage aber 24.200 EUR, sodass die Einkünfte aus dem Teilbetrieb Forst wegen Überschreitung der Einheitswertgrenze von 11.000 EUR anhand einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit Ausgabenpauschalierung zu ermitteln seien. Abweichend von der Abgabenerklärung des Revisionswerbers (dort Erklärung der Einkünfte für den Forst mit 39% des Einheitswertes) seien daher die Einkünfte ausgehend von den tatsächlichen Einnahmen (ca. 400.000 EUR) abzüglich der mit 50% pauschalierten Ausgaben anzusetzen.

3 Mit Bescheid vom 9. Jänner 2012 setzte das Finanzamt Einkommensteuer für das Jahr 2009 fest. In der Begründung verwies das Finanzamt auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung.

4 Der Revisionswerber erhob gegen diesen Bescheid Berufung. Er machte geltend, unterjährige Veränderungen seien erst ab dem Folgejahr zu berücksichtigen, sodass im ersten Jahr die Einkünfte im Wege der beantragten Vollpauschalierung zu ermitteln seien. 5 Im Vorlagebericht verwies das Finanzamt u.a. darauf, dass Einnahmen von ca. 23.500 EUR doppelt erfasst worden seien; dieser doppelte Ansatz sei zu korrigieren.

6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der (nunmehrigen) Beschwerde nur im Hinblick auf die doppelt angesetzten Einnahmen Folge und änderte den Einkommensteuerbescheid insoweit ab. Es sprach aus, dass eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

7 Begründend führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, der Revisionswerber habe mit schriftlichem Übergabevertrag vom 6. Juli 2009 (tatsächlich aber bereits mit 1. Jänner 2009) unter anderem den Forstbetrieb seines Vaters übernommen; hiebei habe es sich um einen Teilbetrieb gehandelt. Der Einheitswert habe

40.500 EUR betragen (hievon Einheitswert der forstwirtschaftlich genutzten Flächen: 24.200 EUR). Der entsprechende Einheitswertbescheid (vom 4. März 2008 zum 1. Jänner 2005) sei noch an den Vater des Revisionswerbers ergangen.

8 Es liege eine unentgeltliche Übertragung eines Betriebes vor. Bei unentgeltlichen Betriebsübergaben entspreche es der Anordnung des Gesetzgebers, die Buchwerte des Betriebsvorgängers fortzusetzen, was auch gegen unterschiedliche Systeme der Gewinnermittlung spreche. Der Vater des Revisionswerbers habe den Forstbetrieb am 31. Dezember 2008 mit einem Teileinheitswert für den Forst von 24.200 EUR bewirtschaftet. Auf Grund der dinglichen Wirkung des § 191 Abs. 4 BAO iVm § 6 Z 9 EStG 1988 sei der Einheitswert zum 31. Dezember 2008 maßgebend. Der Revisionswerber sei daher ab dem Jahr 2009 verpflichtet, seinen Gewinn mittels §§ 8 und 9 LuF PauschVO 2006 zu ermitteln.

9 Das eigentliche Beschwerdebegehren sei daher nicht begründet. Es sei aber - wie im Vorlagebericht dargelegt - eine Doppelerfassung von Einnahmen zu korrigieren.

1 0 Die Revision sei zulässig, weil zum Verhältnis des § 191 Abs. 4 BAO zu § 1 Abs. 3 LuF PauschVO 2006 keine erkennbare höchstgerichtliche Rechtsprechung existiere.

11 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision. Strittig sei "die Frage, ob der Revisionswerber schon im Jahr der Übernahme des Forstbetriebes 2009 oder erst im darauffolgenden Jahr 2010 die Einkünfte aus der Forstwirtschaft mittels Teilpauschalierung gemäß §§ 8 bis 12 LuF PauschVO 2006 ermitteln muss".

12 Das Finanzamt hat erklärt, auf eine Revisionsbeantwortung zu verzichten.

13 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1 4 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.

1 5 Für das Streitjahr (2009) war dazu die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF PauschVO 2006, BGBl. II Nr. 258/2005) anzuwenden. Diese 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. Dabei ist die Anwendung der Verordnung nur auf den gesamten land- und forstwirtschaftlichen

Betrieb zulässig. Eine Anwendung auf bloß 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 Verpachtungen ist hinsichtlich des Hektarsatzes § 125 Abs. 1 lit. b der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, in der jeweils geltenden Fassung maßgebend.

(3) Wird am 31. Dezember eines Jahres durch unterjährige Zukäufe, Zupachtungen oder unentgeltliche Erwerbe von land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken der maßgebende Einheitswert gemäß § 2 bzw. der maßgebende Teileinheitswert gemäß § 3 Abs. 2 überschritten, so ist ab Beginn des Folgejahres § 8 bzw. § 9 anzuwenden. Wird am 31. Dezember eines Jahres durch unterjährige Verkäufe, Verpachtungen oder unentgeltliche Übertragungen von land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken der maßgebende Einheitswert gemäß § 2 bzw. der maßgebende Teileinheitswert gemäß § 3 Abs. 2 unterschritten, so sind ab Beginn des Folgejahres die §§ 8 bis 12 nicht mehr anzuwenden. Bei der Ermittlung des maßgebenden Einheitswertes gemäß § 2 bzw. des maßgebenden Teileinheitswertes gemäß § 3 Abs. 2 ist § 125 Abs. 1 lit. b BAO in der geltenden Fassung sinngemäß anzuwenden, wobei der Steuerpflichtige zum 31. Dezember jenen Hektarsatz zugrunde zu legen hat, der im zuletzt vor diesem Stichtag ergangenen Einheitswertbescheid festgestellt wurde. (...)

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 ist der Gewinn mittels eines Durchschnittssatzes von 39% vom maßgebenden Einheitswert (§ 1 Abs. 2) zu ermitteln (Grundbetrag), soweit die §§ 3 bis 6 nichts Gegenteiliges bestimmen. Wird die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs. 1a des Bauernsozialversicherungsgesetzes ermittelt, kommt die Anwendung dieses Durchschnittssatzes nicht in Betracht. (...)

Forstwirtschaft

§ 3. (1) Beträgt der forstwirtschaftliche (Teil)Einheitswert nicht mehr als 11 000 Euro, ist der Gewinn aus Forstwirtschaft mit dem Durchschnittssteuersatz gemäß § 2 erfasst.

(2) Übersteigt der forstwirtschaftliche (Teil)Einheitswert den Betrag von 11 000 Euro, sind von den Betriebseinnahmen pauschale Betriebsausgaben abzuziehen. (...)

III. Gewinnermittlung bei einem Einheitswert von mehr als 65.500 Euro oder bei Ermittlung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs. 1a des Bauernsozialversicherungsg esetzes

§ 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 des Bauernsozialversicherungsgesetzes (Beitragsgrundlagenoption) ist der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft stets durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln.

(2) Die Betriebsausgaben sind, soweit die §§ 9 bis 12 keine abweichende Regelung vorsehen, mit einem Durchschnittssatz von 70% der diesen Betriebsausgaben gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (einschlie??lich Umsatzsteuer) anzusetzen.

Forstwirtschaft

§ 9. Die Betriebsausgaben aus Forstwirtschaft sind unter sinngemäßer Anwendung des § 3 Abs. 2 zu berechnen."

16 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. Nach § 1 der LuF PauschVO 2006 kann der Gewinn aber auch nach den Bestimmungen dieser Verordnung (vereinfacht) ermittelt werden. Der Steuerpflichtige kann demnach wählen, ob er von der Pauschalierung nach der Verordnung Gebrauch machen will. Macht er von der Pauschalierung Gebrauch, stand es aber im Streitzeitraum (vgl. nunmehr aber § 2 Abs. 3 LuF-PauschVO 2011, BGBl. II Nr. 471/2010, sowie § 2 Abs. 3 LuF-PauschVO 2015,

BGBl. II Nr. 125/2013) nicht in seinem Belieben, ob die "Vollpauschalierung" oder die "Teilpauschalierung" zur Anwendung kommt (vgl. VwGH 19.12.2007, 2005/15/0004, VwSlg. 8300/F; 28.10.2009, 2005/15/0019). Eine - indirekte - Wahl der Art der Pauschalierung war nur in der Weise möglich, dass die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlage nach § 23 Abs. 1a BSVG ermittelt wird; dies schließt die Vollpauschalierung aus (§ 2 Abs. 1 und § 8 Abs. 1 LuF PauschVO 2006).

17 Bis zu einem forstwirtschaftlichen Teileinheitswert von 11.000 EUR unterliegt der Gewinn aus Forstwirtschaft (bei Wahl der Pauschalierung) der Vollpauschalierung, übersteigt der Teileinheitswert diesen Betrag, sind von den Betriebseinnahmen pauschale Betriebsausgaben abzuziehen ("Teilpauschalierung"). 18 Entscheidend ist dabei jeweils der maßgebende Einheitswert des (forstwirtschaftlichen Teils des) Betriebes (vgl. insoweit auch Ritz, BAO6, § 125 Tz 3: "betriebsbezogen"; vgl. weiters die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 1993, BGBl. Nr. 818, 1237 BlgNR 18. GP 81 f, die ebenfalls wiederholt auf die "Betriebsbezogenheit" verweisen). Aus § 1 Abs. 3 LuF PauschVO 2006 ist abzuleiten, dass es für die Frage des Über- oder Unterschreitens der Grenze des § 3 LuF PauschVO 2006 auf den Einheitswert des Betriebes zum 31. Dezember des Vorjahres ankommt. 19 Im vorliegenden Fall wurde unbestritten ein bestehender (Teil-)Betrieb an den Revisionswerber übertragen. 20 An der Identität des (Teil-)Betriebes ändert sich durch die Übertragung im Allgemeinen nichts, es ändert sich lediglich der (ebenfalls in der LuF PauschVO 2006 angesprochene) Inhaber des Betriebes. Diesem bestehenden Betrieb (oder Teilbetrieb) kommt aber zum 31. Dezember des Vorjahres beim Rechtsvorgänger ein bestimmter Einheitswert zu.

21 Die LuF PauschVO 2006 stellt lediglich auf den Einheitswert des Betriebes ab, ohne zu differenzieren, ob dieser Einheitswert gegenüber dem Rechtsvorgänger des Inhabers oder dem neuen Inhaber gegenüber festgestellt wurde. Dass der Revisionswerber an den seinem Rechtsvorgänger gegenüber festgestellten Einheitswert gebunden ist (§ 191 Abs. 4 BAO), wird in der Revision dem Grunde nach nicht bestritten. Wenn in der Revision dazu darauf verwiesen wird, dass ihm gegenüber erst mit Wirkung ab 1. Jänner 2010 Einheitswertbescheide ausgestellt worden seien, so ändert dies im Hinblick auf § 191 Abs. 4 BAO nichts an der Bindung des Revisionswerbers an den bereits früher an seinen Rechtsvorgänger zugestellten Einheitswertbescheid vom 4. März 2008 (auf welchen im Übergabsvertrag im Übrigen auch ausdrücklich verwiesen wurde). 22 Es ist dem Verordnungsgeber, der im Streitzeitraum eine Wahl der Pauschalierungsmethode (im Allgemeinen) nicht vorgesehen hat, auch nicht zusinnbar, dass er eine derartige Wahl dadurch hätte ermöglichen wollen, dass bei - allenfalls im Familienkreis auch mehrmaligen - Weitergaben jeweils eine Vollpauschalierung für ein bestimmtes Jahr ermöglicht würde.

23 Schließlich ist - bei vergleichender Interpretation - auch zu beachten, dass der Gesetzgeber zur Buchführungspflicht nach dem Unternehmensgesetzbuch, auf die in § 124 BAO verwiesen wird, eine Regelung betreffend die Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge vorgesehen hat (§ 189 Abs. 2 Z 2 UGB idF BGBl. I Nr. 120/2005). In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (1058 BlgNR 22. GP 50) wurde hiezu ausgeführt, es solle insofern eine Bilanzkontinuität gewährleistet werden, als auch eine Bilanzierungspflicht des Rechtsvorgängers in den "Beobachtungszeitraum" für das Überschreiten des Schwellenwertes miteinbezogen werden solle. Die LuF PauschVO 2006 enthält zwar keine derartige ausdrückliche Regelung. Da aber lediglich auf den Einheitswert des Betriebes abgestellt wird, ermöglicht auch diese Verordnung die Berücksichtigung eines "Beobachtungszeitraums" beim Rechtsvorgänger für die Beurteilung des Überschreitens von Schwellenwerten.

24 Wenn die Revision auf § 1 Abs. 3 LuF PauschVO 2006 verweist, so bezieht sich diese Regelung nur darauf, dass sich der maßgebende Einheitswert eines Betriebes im Laufe des Jahres durch unterjährige Zu- und Verkäufe, Zu- und Verpachtungen sowie unentgeltliche Erwerbe und Übertragungen von Grundstücken verändert. Diese unterjährigen Änderungen sind erst für das Folgejahr betreffend die Frage des Überschreitens oder Unterschreitens der Pauschalierungsgrenzen von Bedeutung. Diese Bestimmung bezieht sich demnach darauf, dass sich der maßgebende Einheitswert eines bestehenden Betriebes durch verschiedene Maßnahmen im Laufe eines Jahres ändert. Auf den - entgeltlichen oder unentgeltlichen - Erwerb eines Betriebes (Teilbetriebes) ist diese Regelung aber nicht anwendbar.

25 Die Revision macht schließlich geltend, dass der Rechtsnachfolger nicht an die Gewinnermittlungsart des bisherigen Betriebsinhabers gebunden sei. Daraus wäre aber nur ableitbar, dass es dem Rechtsnachfolger freistünde, den Gewinn nicht durch Pauschalierung (oder - nach den Revisionsbehauptungen - im vorliegenden Fall: nicht wie sein Rechtsvorgänger durch Bilanzierung) zu ermitteln. Die Art der Pauschalierung steht aber nicht im Belieben des Abgabepflichtigen.

26 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

27 Von der vom Revisionswerber beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Wien, am 15. Mai 2019

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2019:RO2019130010.J00

Im RIS seit

22.08.2019

Zuletzt aktualisiert am

22.08.2019

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at