

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Susanne Haim, die Richterinnen Mag. Gisela Praschl LL.M. sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Peter Neumann und Leopold Pichlbauer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Czepl & Partner Steuer- und Unternehmensberatungs GmbH & Co KG, Dr Gaisbauer Str 7, 4560 Kirchdorf an der Krems, über die Beschwerde vom 30. Jänner 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 7. November 2016 betreffend Einkommensteuer 2014 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 20. September 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin Tanja Grottenthaler zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren primär der Zeitpunkt der Betriebsaufgabe und daraus resultierend die steuerliche Behandlung der Grundstücksveräußerungen des Jahres 2014 und die Festsetzung eines Veräußerungsgewinnes im Jahr 2014.

Die Betriebsaufgabe war lt. Bf. im Jahr 2008, nach Ansicht der Amtspartei war sie erst im Jahr 2014.

Für das Jahr 2008 erfolgte keine Abgabe einer Steuererklärung und keine Veranlagung. Auch erfolgte keine Meldung der Betriebsaufgabe.

Für die Folgejahre erfolgte eine Veranlagung aufgrund von mehreren Dienstverhältnissen, es wurden keinerlei andere Einkünfte erklärt.

Am 11.11.2015 wurde ein Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens zur Immobilienertragsteuer erlassen. In der gesonderten Bescheidbegründung wurde darauf hingewiesen, dass die Amtspartei von einer Betriebsaufgabe 2014 ausgehe. Hinsichtlich Immobilienertragsteuer wurde darauf hingewiesen, dass für Gebäude im betrieblichen Bereich eine pauschale Ermittlung nicht zulässig sei. Da im Jahr 2014 vom gesamten Veräußerungserlös in Höhe von € 630.000,-- nur ein Teilbetrag in Höhe von € 400.000 zugeflossen sei, sei nur der aliquote Anteil von 63,49 % der Besteuerung zu unterziehen. Die restlichen 36,51 % seien bei der Einkommensteuer 2015 zu erfassen, in der auch die besondere Vorauszahlung für das Jahr 2015 in der Höhe von € 3867,65 angerechnet werde.

Mit Schreiben vom 22.12.2015 wurde gegen diesen Bescheid Beschwerde erhoben und ausgeführt: „Erstens: Bisheriger Verfahrensverlauf: In der von mir auf Anforderung der Abgabenbehörde eingereichten Einkommensteuererklärung 2014 wurde von mir auch eine ImmoEst Berechnung betreffend der Liegenschaft Einlagezahl EZ Grundbuch GB Ort vorgelegt. Da ich seit 1.10.2008 eine Berufsunfähigkeitspension beziehe und ich den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb per 30.9.2008 aufgegeben habe, wurde die Immobilienertragsbesteuerung gemäß den Regelungen des § 30 ff. EStG angewandt. Die Geltendmachung dieser Immobilienertragssteuerberechnung wurde durch die Behörde erster Instanz mit Bescheid vom 11. November 2015 und gesondert zugestellter Bescheidbegründung vom 11.11.2015 (beides zugestellt am 13.11.2015) mit der Begründung versagt, dass im Jahr 2008 keine Betriebsaufgabe sondern eine Betriebsveräußerung im Jahr 2014 stattgefunden habe. Am 8.12.2015 brachte mein steuerlicher Vertreter fristgerecht eine Verlängerung der Beschwerdefrist gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 von 11.11.2015 bis 8.1.2016 ein.

Zweitens: Sachverhaltsdarstellung: Ich habe bis zu meiner Berufsunfähigkeitspension im Jahr 2008 den landwirtschaftlichen Betrieb gemeinsam mit meiner damaligen Ehefrau geführt. Aufgrund einer schweren Herzerkrankung, die im Jahr 2008 akuter wurde, war es mir letztlich nicht mehr möglich meinen Beruf als Landwirt auszuüben. Im Jahr 2010 musste ich mich auch deswegen einer schweren Herzklappenoperation unterziehen. Durch das Vorliegen einer bescheidmäßig festgestellten Berufsunfähigkeit gemäß § 124 BSVG im Jahr 2008 und der gleichzeitigen Bewilligung einer Berufsunfähigkeitspension ab 1.10.2008 bin ich von einer Betriebsaufgabe im selben Jahr ausgegangen. Dies wurde mir auch damals von der Landwirtschaftskammer mitgeteilt. Einen steuerlichen Vertreter hatte ich damals noch nicht. Ab 1. September 2008 habe ich - da ich aufgrund meines Gesundheitszustandes nicht mehr in

der Lage war den Betrieb selbst weiterzuführen - meinen Hälfteanteil am land- und forstwirtschaftlichen Betrieb an meine damalige Lebensgefährtin, VN NN1, auf unbefristete Zeit verpachtet (Bewirtschaftungsvertrag vom 26.6.2008 mit Pachtbeginn 1.10.2008). Den zweiten Hälfteanteil pachtete Frau NN1 von meiner mittlerweile verstorbenen und von mir geschiedenen Frau, VN2 NN2. Im Jahr 2013 habe ich diesen zweiten Hälfteanteil aus der Verlassenschaft gekauft. Parallel zur Verpachtung des Betriebes habe ich ständig auch nach Käufern gesucht. Im Jahre 2013 habe ich mit Herrn K NN2, der einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in der Nachbarschaft betreibt, einen Käufer für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gefunden. Die entscheidungsrelevante Tatsache in meinem Fall betrifft die Beurteilung der Betriebsaufgabe im Jahr 2008. Durch eine Nichtanerkennung der Betriebsaufgabe würde die oben angeführte Liegenschaft als Betriebsvermögen klassifiziert werden, wodurch die Immobilienertragssteuerermittlung versagt werden würde und ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln wäre. Im Bescheid vom 11.11.2015 wurde die für die Ermittlung des tatsächlichen Betriebsaufgabezeitpunktes maßgeblich relevante Tatsache, nämlich jene des Zeitpunktes der Erteilung der Berufsunfähigkeitspension per 1.9.2008 nicht gewürdigt bzw. nicht anerkannt, obwohl ich den Bescheid der Sozialversicherungsanstalt übermittelt hatte. Manifestiert wird diese Tatsache auch damit, dass seitens der erstinstanzlichen Behörde auch keine Befragung zu den Hintergründen meiner Berufsunfähigkeit durchgeführt wurde. Erst durch meine Initiative nahm die erstinstanzliche Behörde meine Berufsunfähigkeit per 1.10.2008 zur Kenntnis. Zu den gesundheitlichen Gründen wie auch zu den anderen eventuell im zu beurteilenden Sachverhalt relevanten Tatsachen erfolgte keine Befragung oder Erörterung. Da mir aufgrund des Fehlens einer steuerlichen Vertretung im Jahr 2008 die Verpflichtung der Abgabe eines Betriebsaufgabebogens nicht bekannt war, habe ich dies nun 2015 mit Angabe des Aufgabepunktes zum 30.9.2015 (Anmerkung der Richterin: gemeint wohl 30.9.2008) nachgeholt.

Drittens: Begründung: Meine Beschwerde ergeht einerseits aufgrund einer Unrichtigkeit dem Grunde nach und andererseits aufgrund Unrichtigkeit bzw. mangelnder Nachvollziehbarkeit der Höhe nach.

3.1. Unrichtigkeit dem Grunde nach: Die Unrichtigkeit dem Grunde nach betrifft Nichtanerkennung der Betriebsaufgabe des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Gemäß UFS Linz 21.9.2005, RV/0695-L/04 ist nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe 16.12.1999, 97/15/0134 oder 4.12.2003, 2002/16/0246) „bei einer Vertriebsverpachtung von der Aufgabe eines Betriebs erst dann zu sprechen, wenn der Verpächter nach Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem noch vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage wäre den Betrieb fortzuführen oder wenn er sonst nach außen zu erkennen gibt, dass er nicht die Absicht hat den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages weiterzuführen. Die Verpachtung alleine ist noch nicht als Betriebsaufgabe zu qualifizieren (VwGH 4.5.1982, 82/14/41). Ob eine Betriebsaufgabe gegeben ist, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab“. Für die

Beurteilung, ob in einem jeweiligen Sachverhalt eine Betriebsaufgabe gegeben ist, sind gemäß UFS Linz 21.9.2005, RV/0695-L/04, i.V.m. der oben angeführten VwGH- Judikatur jedenfalls die folgenden Indizien zu prüfen:

a) Pachtvertrag

Eine Einschränkung auf einige Jahre - „um etwa eine Vertrauensgrundlage für die tatsächliche Übergabe zu schaffen“ (VwGH 26. April 1989, 88/14/0096) - wurde nicht vorgenommen.

b) Berufsunfähigkeitspension

Der Verpächter hat „ab dem Zeitpunkt der Verpachtung eine Berufsunfähigkeitspension von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern bezogen“ (VwGH 26. Januar 1999, 97/14/0089). Die Bezugsberechtigung dieser Pension wäre weggefallen, sobald die Tätigkeit von ihm selbst wieder aufgenommen worden wäre. „Eine Wiederaufnahme der Tätigkeit ohne Wegfall der Pensionszahlungen erscheint dem Senat aufgrund der körperlich belastenden Tätigkeit i.V.m. dem Lebensalter des Verpächters als unwahrscheinlich.“

c) Weitere Indizien

Die Voraussetzungen für eine Berufsunfähigkeitspension waren im Zeitpunkt der Betriebsverpachtung gegeben. Für den Bezug einer Berufsunfähigkeitspension der Sozialversicherung der Bauern musste die Voraussetzung, dass keine schweren körperlichen Arbeiten mehr verrichtet werden können, gegeben sein. Gemäß UFS Linz 21.9.2005 RV/0695-L/04, ist eine mögliche strategische Führung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nicht wesentlich „im Hinblick auf die Tätigkeit in einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb“. Wesentlich in diesem Zusammenhang „ist die tägliche, körperliche Verrichtung der Arbeit“.

Als Fazit der Begründung für die Unrichtigkeit dem Grunde nach ist somit anzugeben: Eine Wiederaufnahme der Tätigkeit war aufgrund meines schlechten Gesundheitszustandes, der finanziellen und sozialversicherungsrechtlichen Absicherung aufgrund des Pensionsbezuges und des Abschlusses des Pachtvertrages auf unbestimmte Zeit in hohem Grade unwahrscheinlich. Für den außenstehenden Dritten muss aufgrund dieser Indizienlage eindeutig sein, dass der Betrieb bereits im Jahr 2008 aufgegeben worden ist und nicht mehr in Erwägung gezogen wurde, diesen wiederaufzunehmen. Hätte die Behörde Ermittlungen angestellt, inwiefern mein Gesundheitszustand eine eventuelle Wiederaufnahme der betrieblichen Tätigkeit zugelassen hätte, wäre klar geworden dass dies zum Zeitpunkt 30.9.2008 auszuschließen war. Klare Indizien dafür sind einerseits die Operation im Jahr 2010, die aufgrund einer Verschlechterung meines Zustandes notwendig war. Andererseits sprechen meine ständig betriebenen Verkaufsabsichten und -aktivitäten dafür, dass ich keine Absicht und Möglichkeit hatte, den Betrieb selbst zu führen. Die Behörde erster Instanz erkennt in

ihrer Beurteilung, dass es bei der Zurechnung einer Betriebsaufgabe nicht darauf ankommt ob ein Betrieb - in diesem Fall durch die Pächterin - als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb weitergeführt wird, sondern wem dieser Betrieb zuzurechnen ist. In diesem Fall ist der Betrieb eindeutig der Pächterin und nicht dem Verpächter zuzurechnen. Auch der Einwand durch die Behörde erster Instanz, dass der vereinbarte Pachtzins als unangemessen niedrig eingestuft wurde, tut nichts zur Sache bzw. ist insofern nachvollziehbar als der Pachtzins auf Anraten der Landwirtschaftskammer zur Gewährleistung der wirtschaftlichen Lebensfähigkeit eines kleinen Milchviehbetriebs derart festgesetzt wurde.

3.2. Unrichtigkeit bzw. mangelnde Nachvollziehbarkeit der Höhe nach

Aufgrund der Tatsache, dass die Betriebsaufgabe - wie oben augenscheinlich demonstriert - bereits im Jahr 2008 stattgefunden hat, ist die von der Behörde für die Veranlagung 2014 durchgeführte Korrektur generell als obsolet anzusehen. Nichtsdestotrotz soll hier darauf hingewiesen werden, dass die durch die Behörde erster Instanz durchgeführte Korrektur bezüglich ihrer Höhe einerseits unrichtig - gar nicht gerechtfertigt - und andererseits nicht nachvollziehbar ist. Die mangelnde Nachvollziehbarkeit soll damit begründet werden, dass aus den Ausführungen der Behörde nicht ersichtlich wird, welche Werte aus dem Gutachten, dass aus Anlass eines Erwerbs des zweiten Hälfteanteils im Jahr 2013 erstellt wurde, für die Ermittlung der im angefochtenen Bescheid vorgeschriebenen Einkommensteuer herangezogen wurde.“

In einer Niederschrift zu dieser Thematik vom 18. August 2016 wurde auszugsweise ausgeführt: „(...) Folgende Anlagegüter sind nicht im Kaufpreis (Kaufvertrag vom 1. April 2014) für Fahrnisse € 31.000,00 enthalten, allerdings laut Gutachten vom 14. Dezember 2012:

Traktor Steyr 975 zirka 2002 € 22.000,00

Traktor Steyr 650, BJ 1971 € 3.000,00

Traktor Steyr 8055, BJ 1984 € 9.000,00

Frage: Was ist mit obigen Traktoren passiert? Stellungnahme von Herrn NN2: Diese Traktoren sind weiterhin im Eigentum von mir (VO NN2). Diese Traktoren werden teilweise für private Arbeiten genutzt (Grünschnitt, Müllbeseitigung, Lagerhausfahrten, Brennholz etc.). Ein Wert zum 31.12.2014 kann im Zuge der heutigen Besprechung nicht bekannt gegeben werden. Sollte dieser Wert relevant werden, werden Unterlagen vorgelegt aus denen die Zeitwerte ersichtlich sein werden. (...)

Frage: Laut Gutachten betrug der Waldbestand 3 ha 49 a und 84m². Was ist mit dem Wald passiert? Der Wert des Waldes wurde demnach mit € 62.514,00 bewertet. Antwort von Herrn NN2: Die obige Waldfläche ist weiterhin in meinem Besitz. Die notwendigen Arbeiten werden im Rahmen der bäuerlichen Nachbarschaftshilfe erledigt.

Frage: In welchen Umfang waren Sie in den letzten Jahren (bis 2014) für die Land- und Forstwirtschaft tätig? Antwort von Herrn NN2 Auf Grund meines Gesundheitszustandes (Herzoperation) war es mir ab 2008 nicht mehr möglich im voll Umfang Arbeiten in der Landwirtschaft zu verrichten. Ich habe daher nur mehr Tätigkeiten ausgeübt, die keine größeren körperlichen Anstrengungen erfordern (Traktor fahren). (...)“

Daraufhin wurde mit Bescheid vom 7.11.2016 der Einkommensteuerbescheid gemäß § 299 BAO aufgehoben und zeitgleich der **verfahrensgegenständliche Einkommensteuerbescheid 2014 vom 7.11.2016** erlassen.

Neben Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von € 85.196,32 wurde eine Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen in Höhe von € 16.664,67 festgesetzt.

In der gesonderten Bescheidbegründung vom 7.11.2016 wird dazu ausgeführt:

Folgende Änderungen seien durchgeführt worden:

Veräußerungsgewinnermittlung	
Fahrnisse	31.000
Veräußerungserlös Milchkontingent	8072,88
Viehverkauf (Anlagevermögen)	45.000
Warenvorräte geschätzt	4000
Zwischensumme	88.072,88
Abzüglich Freibetrag	-4717
Summe	83355,88

In der Folge folgt eine Berechnung des Veräußerungserlöses Milchkontingent, eine Berechnung des Veräußerungserlöses Viehverkauf, und eine Berechnung der Warenvorräte. Zudem wird darauf hingewiesen, dass vereinnahmte Pachtzinse iHv 2.000 € angesetzt worden wären. (Familie Gr).

Mit **Schreiben vom 17. Januar 2017 wurde gegen diesen Bescheid die verfahrensgegenständliche Beschwerde** erhoben, auf die Beschwerde vom 22.12.2015 vollinhaltlich verwiesen, und unter Punkt drei ergänzend ausgeführt:

„Die Beschwerde begründe ich, wie auch schon in der ersten Beschwerde, mit einer Unrichtigkeit der Beurteilung des Sachverhalts dem Grunde nach. Die endgültige Verpachtung des Betriebes aufgrund meiner gesundheitlichen Unfähigkeit diesen weiterzuführen bzw. die

Tatsache der Berufsunfähigkeit ab 1.10.2008 führten zur Betriebsaufgabe per 30.9.2008. Auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 22.12.2015 wird in diesem Zusammenhang, insbesondere die Begründung in Anlehnung an die Rechtsprechung des UFS vom 21.9.2005, RV/0695- L/04 bzw. i.V.m. der regelmäßigen Judikatur des VwGH zur Beurteilung einer Betriebsverpachtung als Betriebsaufgabe, nochmals verwiesen. Die Behörde erster Instanz stützt, wie mir nur mündlich mitgeteilt wurde, ihre Ansicht auf Ausführungen der Einkommensteuerrichtlinien, die in Bezug auf die Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes weder den gesetzlichen Regelungen noch der herrschenden Rechtsprechung entnommen werden können. Es sei auch angemerkt, dass im vorliegenden Fall keine freiwillige Verpachtung im Jahr 2008 erfolgte, sondern vielmehr eine aus den genannten gesundheitlichen Gründen bzw. der Erwerbsunfähigkeit notwendig war. Es erfolgte somit im Jahr 2014 ein Liegenschaftsverkauf der der Immobilienertragsbesteuerung unterworfen wurde und keine Betriebsveräußerung oder -aufgabe, da ich diesen im Jahr 2008 aufgegeben habe dieser dann von meiner Frau VN NN2 weitergeführt wurde bzw. ein Teil der Liegenschaften an andere Landwirte verpachtet wurde. Darüber hinaus ist anzumerken, dass im Kaufvertrag als Kaufobjekt mangels Vorliegens eines NN1 kein Betrieb, sondern Liegenschaften bzw. einige von der Pächterin zurückgestellte Altmaschinen angeführt sind. Der Pacht- bzw. Bewirtschaftungsvertrag, der den Kriterien über Verträge zwischen nahen Angehörigen entspricht, und auch die Bescheinigung über Berufsunfähigkeit wurden der Behörde bereits in der ersten Beschwerde vorgelegt. Die Behörde ging allerdings ohne nähere Begründung weiterhin davon aus, dass ich im Jahr 2014 einen Veräußerungsgewinn (aus Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes - dies wurde nicht erläutert) zu versteuern hätte. Darüber hinaus ist anzuführen, dass nunmehr bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns, so überhaupt einer zu ermitteln wäre, nach umfassenden Sachverhaltsermittlungen und aufwändigen Mitwirkung des Abgabepflichtigen bzw. Aufwendungen für die steuerliche Vertretung wiederum nicht vollständig korrekt durchgeführt wurde. Beispielsweise wurden bei den Maschinen keine Buchwerte angesetzt und der fiktive Verkaufserlös anhand einer Beilage aus dem Kaufvertrag entnommen, die keiner objektiven Bewertung, sondern vielmehr einer groben Schätzung durch die Vertragsparteien folgten, was in der Sachverhaltsermittlung mehrmals erwähnt und in der Bescheidfestsetzung ignoriert wurde. Weiters wurde auf die Argumente bei der Bewertung des Milchkontingents nicht eingegangen und Anschaffungskosten einfach mit 50 % geschätzt, sämtliche Verkäufe von Milchkühen der unterstellten Betriebsveräußerung zugeordnet obwohl diese, wie nach aufwändigen Recherchen nachgewiesen zeitlich davor laufend von der Pächterin erfolgten, die Bewertung des Futtermittelbestandes geschätzt wurde obwohl der Verkauf ohne Tiere bzw. Futtermittel erfolgte und angegeben wurde, dass bereits vor dem Verkaufszeitpunkt keine Futtermittel mangels Tierbestand vorhanden waren, etc. Darüber hinaus wurden Werte aus einem Gutachten aus dem Jahr 2012 teilweise entnommen, obwohl der Bewertungszeitpunkt als auch -anlass für die gegenständliche Sachverhaltsermittlung sowohl zeitlich als auch teilweise inhaltlich nicht vergleichbar sind. Auch darauf wurde in den Befragungen hingewiesen und wurde dies ignoriert. Zusammenfassend muss festgehalten

werden, dass trotz aufwendiger mehrfacher Sachverhaltsvermittlungen auf einige von mir bzw. dem steuerlichen Vertreter vorgebrachte Fakten nicht eingegangen wurde bzw. die Beurteilung des Sachverhalts einer objektiven Betrachtungsweise seitens des zuständigen Organs offensichtlich entbehrt. Darüber hinaus wurde eine zweimalige sehr aufwendige Sachverhaltsermittlung durchgeführt für die Ermittlung eines Veräußerungsgewinns der aus meiner Sicht gar nicht zu ermitteln ist. Da die Behörde allerdings von der Notwendigkeit einer Veräußerungsgewinnbesteuerung ausging habe ich trotzdem meine volle Mitwirkungspflicht erfüllt. Die Berechnung der Immobilienertragsteuer wurde beim Verkauf vom steuerlichen Vertreter aufgrund der Besonderheit des Vorliegens von Alt- und Neuvermögen sowie der Wertaufteilung auf Basis eines Gutachtens im Auftrag des selbstberechnenden Notars durchgeführt. Diese Berechnung wurde bei der Sachverhaltsermittlung seitens des Finanzamtes vor der ersten Bescheiderlassung offengelegt und mit dem steuerlichen Vertreter nochmals erläutert und besprochen. Auf dieser Basis wurde der Bescheid vom 11. November 2015 erlassen, der lediglich im Punkt des Vorliegens eines Veräußerungsgewinns bestritten wurde, da die Immobilienertragsbesteuerung seitens der Behörde eingehend geprüft und unverändert in der Festsetzung übernommen wurde. Nunmehr wurde mit dem Bescheid vom 7. November 2016 die Zuordnung der Werte zum Alt- bzw. Neuvermögen und somit die Berechnung der Immobilienertragsteuer von derselben Behörde anders beurteilt als rund ein Jahr zuvor. Dies wurde in der Bescheidsbegründung nicht angeführt und war für mich erst durch die Nachrechnung der neuen Festsetzungsbeträge durch den steuerlichen Vertreter und nach mündlicher Information der Behörde überhaupt bekannt. Die neue Berechnung hätte aufgrund des Vorliegens einer Ratenzahlung des Kaufpreises auch noch eine materielle Wirkung auf die Immobilienertragsteuer 2015. Die Berechnung der Immobilienertragsteuer im Bescheid vom 7. November 2016 kann nicht nachvollzogen werden und wird daher mit gegenständlicher Beschwerde ebenso bestritten und beantragt, dass die Berechnung entsprechend der Selbstberechnung bzw. dem Einkommensteuerbescheid vom 11. November 2015 beibehalten wird. Darüber hinaus soll ausdrücklich angemerkt werden, dass das Vorgehen der Behörde zum einen als willkürlich angesehen wird da derselbe Sachverhalt von derselben Behörde zweimal ermittelt wurde obwohl die Mitwirkungspflicht meinerseits von Anfang an erfüllt wurde und diese nunmehr zu hohen Aufwendungen führte und letztlich teilweise in der Festsetzung des angefochtenen Bescheides nicht berücksichtigt wurden. Die signifikant materiell verbösernde Auswirkung führt einerseits zu hohen Verfahrenskosten für mich als Beschwerdeführer bzw. zu einer stetig größer werdenden Drucksituation ob der signifikanten Nachzahlungsbeträge i.V.m. der durch die lange Verfahrensdauer steigenden Nebengebühren angesichts der willkürlichen und unüblichen Vorgangsweise in Verbindung mit der Tatsache, dass zum Teil haltlose bzw. trotz aufwendiger mehrmaliger Sachverhaltsermittlung nicht ermittelte Werte in der Bescheidsbegründung vorzufinden sind werden nach Abschluss des Rechtsmittelverfahrens auch Maßnahmen im Sinne des Amtshaftungsgesetzes überlegt.“

In der **Beschwerdevorentscheidung vom 5. April 2017** wurden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft unverändert zum Erstbescheid mit € 85.196,32 festgesetzt, die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen nunmehr mit € 20.845,97 festgesetzt und eine Immobilienertragsteuer i.H.v. € 676 angerechnet.

In der **gesonderten Bescheidbegründung** zur Beschwerdevorentscheidung wurde ausgeführt: „Am 5. Oktober 2015 wurden am Finanzamt Standort Ort2 in Papierform die Einkommensteuererklärung 2013 und der Fragebogen anlässlich der Aufgabe der gewerblichen Tätigkeit, mit Aufgabedatum 30.09.2008, eingereicht. Für das Jahr 2008 wurde keine Erklärung abgegeben. Da in den Kalenderjahren 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 und 2014 zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte vorlagen, erfolgte eine Pflichtveranlagung gem. § 41 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988. Die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung (L1) 2009 wurde in Papierform, die Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2010 bis 2014 wurden elektronisch eingereicht.

Das Finanzamt hat für das Jahr 2014 eine Einkommensteuererklärung abverlangt, die am 20.10.2015 in Papierform abgegeben wurde. Bei der Festsetzung der Einkommensteuer wurde eine Betriebsveräußerung im Jahr 2014 angesetzt und die Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer ermittelt und festgesetzt.

Dagegen wendet sich die Beschwerde.

In der Beschwerde wird angeführt, dass eine Betriebsaufgabe bereits im Jahr 2008 stattgefunden habe, im Jahr 2014 daher keine Betriebsveräußerung vorliegen würde und die Immobiliensteuer im Jahr 2014 ohne Berücksichtigung eines Betriebsvermögens bereits ordnungsgemäß ermittelt worden sei.

Aufgrund seines schlechten Gesundheitszustandes habe Herr VO NN2 seinen Hälfteanteil am land- und forstwirtschaftlichen Betrieb an seine damalige Lebensgefährtin, VN NN1 auf unbefristete Zeit ab 1.10.2008 verpachtet. Den zweiten Hälfteanteil habe Frau VN NN1 von der geschiedenen Frau VN6 VN2 NN2 ab 1.10.2008 gepachtet. Herrn VO NN2 sei ab 1.10.2008 eine Berufsunfähigkeitspension zuerkannt worden. Nach dem Ableben von Frau VN6 VN2 NN2 habe im Jahr 2013 Herr VO NN2 den zweiten Hälfteanteil aus der Verlassenschaft gekauft. Eine Verpflichtung zur Meldung der Betriebsaufgabe sei Herrn NN2 nicht bekannt gewesen. Diese wäre jedoch im Jahr 2015 mit Angabe des Aufgabezeitpunktes 2008 nachgeholt worden. Als Gründe wieso 2008 eine Betriebsaufgabe erfolgt sei, sind in der Beschwerde der schlechte Gesundheitszustand angeführt, aufgrund dessen Herr NN2 nicht mehr in der Lage war den Betrieb selbst weiterzuführen. Seitens der Behörde sei keine Befragung oder Erörterung zu den gesundheitlichen Gründen wie auch zu anderen eventuell im zu beurteilenden Sachverhalt relevanten Tatsachen erfolgt. Als Indiz für die Betriebsaufgabe sei auch die Zuerkennung der Berufsunfähigkeitspension anzuführen. Weiters sei im Pachtvertrag keine Einschränkung auf einige Jahre erfolgt. Der Pachtvertrag sei auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden. Eine

Wiederaufnahme der Tätigkeit sei auf Grund des schlechten Gesundheitszustandes, der finanziellen und sozialversicherungsrechtlichen Absicherung auf Grund des Pensionsbezuges und des Abschlusses des Pachtvertrages auf unbestimmte Zeit in hohem Grade unwahrscheinlich. Für einen außenstehenden Dritten müsse es auf Grund der Indizienlage eindeutig sein, dass der Betrieb bereits im Jahr 2008 aufgegeben worden sei und nicht mehr in Erwägung gezogen worden sei den Betrieb wieder aufzunehmen. Eine Wiederaufnahme der betrieblichen Tätigkeit hätte auch der schlechte Gesundheitszustand nicht zugelassen und die Behörde habe dahingehend Ermittlungen unterlassen.

Bei der Zurechnung einer Betriebsaufgabe komme es nicht darauf an, ob ein Betrieb - in diesem Fall durch die Pächterin - als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb weitergeführt wird, sondern wem dieser zuzurechnen sei. In gegenständlichen Fall sei der Betrieb eindeutig der Pächterin und nicht dem Verpächter zuzurechnen. Auch der Einwand des Finanzamtes, dass der vereinbarte Pachtzins als unangemessen niedrig eingestuft wurde, tue einerseits im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen nichts zur Sache bzw. sei insofern nachvollziehbar als der Pachtzins auf Anraten der Landwirtschaftskammer zur Gewährleistung der wirtschaftlichen Lebensfähigkeit eines kleinen Milchviehbetriebes dergestalt festgesetzt wurde.

In der Beschwerde wird weiters angeführt, dass die durchgeführten Korrekturen bezüglich ihrer Höhe einerseits unrichtig - da nicht gerechtfertigt - und andererseits unnachvollziehbar seien.

Im Nachtrag zur Beschwerde vom 30.1.2017 wurden die Beschwerdegründe wiederholt und Ergänzungen vorgenommen. So wurde angeführt, dass im Jahr 2014 ein Liegenschaftsverkauf der der Immobilienertragsbesteuerung unterworfen worden sei und keine Betriebsveräußerung oder -aufgabe vorliegen würde, da dieser im Jahr 2008 aufgegeben und dieser dann von der Frau VN NN2 weitergeführt bzw. ein Teil der Liegenschaften an andere Landwirte verpachtet worden sei. Darüber hinaus sei anzumerken, dass im Kaufvertrag als Kaufobjekt mangels Vorliegen eines solchen kein Betrieb sondern Liegenschaften bzw. einige von der Pächterin rückgestellte Altmaschinen angeführt seien und der Pacht- bzw. Bewirtschaftungsvertrag den Kriterien über Verträge zwischen nahen Angehörigen entsprechen würde. Bemängelt wird auch, dass beispielsweise bei den Maschinen keine Buchwerte angesetzt und der fiktive Verkaufserlös anhand einer Beilage aus dem Kaufvertrag entnommen worden sei, die keiner objektiven Bewertung sondern vielmehr einer groben Schätzung durch die Vertragsparteien folgte. Weiters sei auf die Argumente bei der Bewertung des Milchkontingents nicht eingegangen und Anschaffungskosten einfach mit 50% geschätzt worden, sämtliche Verkäufe von Milchkühen der unterstellten Betriebsveräußerung zugeordnet obwohl diese, wie nach aufwändigen Recherchen nachgewiesen, zeitlich davor laufend von der Pächterin erfolgt seien, die Bewertung des Futtermittelbestandes sei geschätzt worden obwohl der Verkauf ohne Tiere bzw. Futtermittel erfolgt sei und angegeben worden

sei, dass bereits vor dem Verkaufszeitpunkt keine Futtermittel mehr mangels Tierbestand vorhanden gewesen wären, etc.

Darüber hinaus seien Werte aus einem Gutachten aus dem Jahr 2012 teilweise entnommen worden obwohl der Bewertungszeitpunkt und auch -anlass für die gegenständliche Sachverhaltsermittlung sowohl zeitlich als auch teilweise inhaltlich nicht vergleichbar seien. Die Berechnung der Immobiliensteuer sei beim Verkauf vom steuerlichen Vertreter auf Grund der Besonderheit des Vorliegens von Alt- und Neuvermögen sowie der Wertaufteilung auf Basis eines Gutachtens im Auftrag des selbstberechnenden Notars durchgeführt worden. Die Abweichung von der vorgelegten Immobilienertragsteuerberechnung sei in der Bescheidebegründung nicht angeführt worden und könne nicht nachvollzogen werden sodass dagegen Beschwerde eingelegt und beantragt wird, der Ermittlung der Immobiliensteuer die vorgelegte Immobilienertragsteuerberechnung zugrunde zu legen.

Über die Beschwerde wurde wie folgt erwogen:

Aufgrund eines Antrages des Beschwerdeführers lagen nach den Bestimmungen des Bauern Sozialversicherungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Erwerbsunfähigkeitspension vor. Daher wurde dem Beschwerdeführer mit 1.10.2008 die Erwerbsunfähigkeitspension nach dem BSVG zuerkannt.

Bereits am 26.6.2008 wurde vom Beschwerdeführer als Hälfteeigentümer des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ein Bewirtschaftungsvertrag mit Frau VN NN1, der damaligen Lebensgefährtin und jetzigen Gattin abgeschlossen. Mit diesem Bewirtschaftungsvertrag wurde der land- und forstwirtschaftliche Betrieb beginnend ab 1.10.2008 verpachtet. Als jährlicher Pachtzins wurden € 730,- ohne Wertsicherung und der auf den Liegenschaftsanteil entfallenden Jagdpachtzins vereinbart.

Ebenfalls am 26.6.2008 wurde ein Bewirtschaftungsvertrag zwischen der geschiedenen Gattin von VO NN2, Frau VN2 NN2 als Hälfteeigentümerin des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, um jährlich € 2.200,- an Frau NN1, beginnend mit 1.10.2008, geschlossen

Wie in der Beschwerde angeführt war dem Beschwerdeführer mangels einer steuerlichen Vertretung die Verpflichtung der Abgabe eines Betriebsaufgabebogens nicht bekannt.

Der Beschwerdeführer wurde jährlich ab 2009 aufgrund des Vorliegens eines Pflichtveranlagungstatbestandes zur Abgabe einer Erklärung aufgefordert. Es wurde in keinem dieser Jahre eine Verpachtung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes noch eine Betriebsaufgabe bekannt gegeben und auch nicht die darauf entfallenden Einkünfte erklärt. Die für die Zuerkennung der Pension nach dem BSVG erforderlichen Voraussetzungen wurden sehr wohl geschaffen. In der Beschwerde wird betreffend die Nichtanerkennung der Betriebsaufgabe des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes im Jahr 2008 angeführt, dass

nach ständiger Judikatur des VwGH bei einer Betriebsverpachtung von der Aufgabe eines Betriebes erst dann zu sprechen ist, wenn der Verpächter nach Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem noch vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage wäre, den Betrieb fort zu führen oder wenn er sonst nach außen zu erkennen gibt, dass er nicht die Absicht hat, den Betrieb erst nach Auflösung des Pachtvertrages weiter zu führen. Die Verpachtung alleine ist noch nicht als Betriebsaufgabe zu qualifizieren (VwGH 4.5.1982, 82/14/41).

Als Indizien die für eine Betriebsaufgabe im Jahr 2008 sprechen wurde angeführt, dass im Pachtvertrag keine Einschränkung auf einige Jahre - um etwa eine Vertrauensgrundlage für die tatsächliche Übergabe zu schaffen - vorgenommen wurde.

Weiters wird die Zuerkennung der Berufsunfähigkeitspension durch die Sozialversicherungsanstalt der Bauern angeführt. Die Zuerkennung der Berufsunfähigkeitspension hat nach den Beschwerdeausführungen zur Voraussetzung, dass keine schweren körperlichen Arbeiten mehr verrichtet werden können.

Nach den Ausführungen in der Beschwerde sei eine Wiederaufnahme der Tätigkeit aufgrund des schlechten Gesundheitszustandes, der finanziellen und sozialversicherungsrechtlichen Absicherung auf Grund des Pensionsbezuges und des Abschlusses des Pachtvertrages auf unbestimmte Zeit in hohem Grade unwahrscheinlich. Für einen außenstehenden Dritten sei es aufgrund der Indizienlage eindeutig, dass der Betrieb bereits im Jahr 2008 aufgegeben wurde und keine Ermittlungen betreffend des Gesundheitszustandes des Verpächters angestellt wurden der eine Wiederaufnahme der betrieblichen Tätigkeit nicht zugelassen hätte.

Nach Ansicht von Lehre und Rechtsprechung (vgl. zB Fraberger/Papst in Doralt/Kirchmayr/MayrZorn, EStG18, § 24 Tz 155ff.; Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2015, § 24 Rz 43; und die dort jeweils angeführte Judikatur) ist die Verpachtung eines Betriebes für sich allein grundsätzlich nicht als Betriebsaufgabe im Sinne des § 24 EStG 1988 anzusehen; diese stellt vielmehr eine Art des Ruhens des Betriebes dar.

Die Frage, ob im Falle der Verpachtung dennoch eine Betriebsaufgabe anzunehmen ist oder nicht, hängt von den konkreten Umständen des Einzelfalles ab. Sie wird dann bejaht, wenn diese Umstände objektiv darauf schließen lassen, dass der Verpächter nach einer allfälligen Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen, oder sonst das Gesamtbild der Verhältnisse für die nach außen erkennbare Absicht des Verpächters spricht, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nicht mehr weiterzuführen (zB VwGH vom 25. Juni 2008, 2008/15/0088). Eine Betriebsaufgabe kann sohin bei Verpachtung des Betriebes nur ausnahmsweise - bei Vorliegen besonderer Umstände - angenommen werden. Nach Auffassung des Finanzamtes spricht gegen eine Betriebsaufgabe, dass zwar Erklärungen eingereicht aber die Absicht einer Betriebsaufgabe bzw. die Betriebsaufgabe nicht bekannt gegeben wurde und damit keine

Außenwirkung entfaltet hat. Eine subjektive Absichtserklärung des Betriebsinhabers ist hingegen von keiner rechtlichen Relevanz (VwGH 15.2.1983, 82/14/0118). Einer nachträglichen Erklärung kommt keine Bedeutung zu, wenn die Umstände bei der Verpachtung nicht für eine Betriebsaufgabe sprechen (VwGH 18.11.2008, 2006/15/0253).

Der Bewirtschaftungsvertrag vom 26.6.2008 wurde zwar auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, es wurde jedoch eine kurze Kündigungsfrist vereinbart nämlich Kündigung der Vereinbarung unter Einhaltung einer halbjährigen Kündigungsfrist (Punkt I des Bewirtschaftungsvertrages). Diese unüblich kurze Kündigungsfrist mag unter Angehörigen üblich sein, widerspricht aber dem Fremdvergleich und auch gegen eine Betriebsaufgabe.

Gegen eine Betriebsaufgabe im Jahr 2008 spricht auch der im Bewirtschaftungsvertrag angeführte Verzicht auf die Errichtung eines Inventarverzeichnisses. Weiters sind im Bewirtschaftungsvertrag unter Punkt IV vereinbart, dass die Grundstücke im selben Kulturstand zurückzugeben sind in welchem sie übernommen wurden und bauliche Veränderungen und Verkauf von Maschinen ect. nur mit Zustimmung des Bewirtschaftungsüberlassers zulässig sind. Daraus folgt nämlich, dass die Pächterin verpflichtet ist, den verpachteten Betrieb in der zum Zeitpunkt des Beginnes der Verpachtung bestehenden Zustand und Umfang beizubehalten und zu betreiben.

Gegen eine Betriebsaufgabe spricht auch, dass die Betriebsaufgabe weder beim Finanzamt gemeldet noch ein Betriebsaufgabegewinn ermittelt wurde. Erklärungen wurden eingereicht, jedoch keine Einkünfte aus der Verpachtung erklärt. Die für die Zuerkennung der Pension nach dem BSVG erforderlichen Voraussetzungen wurden sehr wohl geschaffen.

Im Gutachten zur Verlassenschaftssache AZ des Bezirksgerichts Ort2 nach der am tt.2.2012 verstorbenen VN6 VN2 NN2 ist unter Pkt. 3 Bewertungsstichtag angeführt: „Der Stichtag für die Bewertung ist der Tag des Ablebens von Frau VN6 VN2 NN2, somit der tt.2.2012. Der Eigentumsbezug zu diesem Tag ist bei der Wertermittlung herzustellen.“ Weiters ist angeführt; „Am 3.7.2001 wurde mittels Bewirtschaftungsvertrag zwischen der verstorbenen Frau VN6 VN2 NN2 und Herrn VO NN2 vereinbart, dass Herr VO NN2 den gesamten Betrieb in seine alleinige Bewirtschaftung übernimmt. Dieser Bewirtschaftungsvertrag befindet sich im Anhang. Die Sachverständigen wurden beauftragt, den Tierbestand per 4.7.2001 zu bewerten und nach dem 4.7.2001 angeschaffte betriebliche Güter nicht in die Bewertung einzubeziehen.“

Unter Pkt. 5.8 Befundaufnahme zur Produktion am Betrieb NN2 des Gutachtens ist angeführt, dass am Betrieb ausschließlich Rinder gemeldet sind, der durchschnittliche Viehbestand 38,40 GVE beträgt und bis 30.11.2011 eine Milchanlieferung im Ausmaß von 75.020 kg erfolgte.

Die Ehegattin VN NN2 pachtete den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb je zur Hälfte von ihrem Gatten VO NN2 und der verstorbenen Frau VN6 VN2 NN2. Im Bewirtschaftungsvertrag wurde vereinbart, dass der Bewirtschafter verpflichtet ist, bei einer allfälligen Veräußerung von

beweglichen Wirtschaftsgütern den anteiligen Erlös zur Ersatzbeschaffung zu verwenden. Der Bewirtschafter hat für die ordnungsgemäße Erhaltung von Gebäuden Sorge zu tragen, Maschinen und Geräte, wie sie auf der Liegenschaft in derzeitigem Zustand in Gebrauch sind, zu erhalten und zu pflegen. Bauliche Änderungen und Verkauf von Maschinen etc. sind nur mit Zustimmung des Bewirtschaftungsüberlassers gestattet.

Im Bewirtschaftungsvertrag, abgeschlossen zwischen VN6 VN2 NN2 und VO NN2, wurden Vereinbarungen betreffend die forstwirtschaftlichen Grundstücke und deren Bewirtschaftung getroffen. Diesbezügliche Vereinbarungen fehlen zur Gänze in den Bewirtschaftungsverträgen mit VN NN2. Dies ist ein weiteres Indiz gegen eine Betriebsaufgabe.

Mit Kaufvertrag vom 30.4.2013 hat Herr VO NN2 den Hälfteanteil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, wie im Gutachten angeführt, mit den Grundstücken und den darauf befindlichen Gebäuden samt Zubehör erworben. Eine Änderung des Bewirtschaftungsvertrages erfolgte nicht bzw. wurde der durch den Erwerb sich erhöhende Pachtzins nicht erklärt. Auch dies spricht gegen eine Betriebsaufgabe.

Der gesamte landwirtschaftliche Betrieb wurde von Frau VN NN2, Gattin, beginnend mit 1.10.2008 gepachtet. Frau VN NN2 war von 2007 bis 2014 bei der Fa. AG als Vollzeitbeschäftigte angestellt. Es widerspricht der Lebenserfahrung, dass bei einer Bewirtschaftung eines landwirtschaftlichen Betriebes, dessen Durchschnittsertrag zur angemessenen Erhaltung zweier erwachsener Personen ausreicht, keine Änderung in der Tätigkeit eintritt. Dies ergibt sich aus dem Gutachten, das in der Verlassenschaftssache VN6 VN2 NN2, BG Ort2 Zl. AZ, am 14.12.2012 erstellt wurde (Seite 2 Pkt. 1.2 und Seite 80 Pkt. 6.2.5).

Gegen eine Betriebsaufgabe spricht auch der im Pachtvertrag vereinbarte Pachtzins bzw. die Nichtanpassung des Pachtvertrages nach dem Erwerb des Hälfteanteils des landwirtschaftlichen Betriebes durch VO NN2.

Die Vereinbarungen im Bewirtschaftungsvertrag wurden so getroffen, dass der Verpächter nach Beendigung des Pachtvertrages mit dem vorhandenen Betriebsvermögen den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb fortführen kann. Mit Bewirtschaftungsvertrag vom 26.6.2008 hat Frau VN NN2 den Betrieb im Ausmaß von 21,28 Hektar ab 1.10.2008 zur alleinigen Bewirtschaftung übernommen. Lt. Bewirtschaftungsvertrag hat die Bewirtschafterin für die ordnungsgemäße Erhaltung sämtlicher Gebäude zu sorgen. In diese Vereinbarung sind somit auch sämtliche privat genutzten Gebäude und Räumlichkeiten miteingeschlossen. Eine Fremdüblichkeit liegt hier nicht vor.

Der land- und forstwirtschaftliche Betrieb hatte ein Ausmaß von insgesamt 25,7860 Hektar die aus den grundbücherlich ausgewiesenen Liegenschaften Einlagezahl EZ2 und Einlagezahl EZ der

Katastralgemeinde GB Ort bestanden. Die Grundstücke gliederten sich in Baufläche 0,1643 ha, Gewässer 0,0171 ha, Landwirtschaft 21,8090 ha, Sonstige 0,3154 ha und Wald 3,4802 ha.

Es wurde nur der landwirtschaftliche Betrieb im Ausmaß von 21,28 Hektar verpachtet. Der forstwirtschaftliche Betrieb im Ausmaß von 3,4802 Hektar und die restliche Fläche wurden weiterhin von Herrn VO NN2 bewirtschaftet. Die Einkünfte aus dieser Bewirtschaftung wurden nicht erklärt.

Herrn VO NN2 war es lt. Niederschrift vom 18.8.2016 nicht mehr möglich im vollen Umfang Arbeiten in der Landwirtschaft zu verrichten. Es wurden daher nur mehr Tätigkeiten ausgeübt, die keine größeren körperlichen Anstrengungen erfordern (zB. Traktor fahren). Hierzu ist festzuhalten, dass es nur darauf ankommt, ob der Verpächter nach Auflösung des Pachtvertrages in der Lage ist, den Betrieb auf eigene Rechnung und Gefahr weiterzuführen (vgl. zB VwGH 26.1.1999, 97/14/0089). Dies ist aufgrund der im Pachtvertrag getroffenen Regelung betreffend den Betrieb und der Erhaltung der verpachteten Landwirtschaft zu bejahen.

Gegen eine Betriebsaufgabe im Jahr 2008 spricht auch die Veräußerung des lebenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebes im Jahr 2014.

In rechtlicher Hinsicht ist daher davon auszugehen, dass die Betriebsaufgabe nicht wie im Schreiben vom 5.10.2015 bekanntgegeben mit 30.09.2008 erfolgt ist, da die landwirtschaftlichen Flächen nicht zu betriebsfremden, sondern wiederum zu landwirtschaftlichen Zwecken verpachtet wurden. Auch bei einer Dauerverpachtung ist das Pachtentgelt den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen, solange eine Bewertung als land- und forstwirtschaftliches Vermögen iSd § 29 BewG 1955 erfolgt. Ein Landwirt gibt seinen Betrieb erst auf, wenn er sämtliche Flächen des Betriebes auf Dauer nicht mehr land- und forstwirtschaftlich nutzt. Wird wie im vorliegenden Fall ein unangemessen niedriger Pachtzins vereinbart bzw. bezahlt, so wird darin eine steuerlich unbeachtliche Unterhaltsleistung oder Ausgedingeleistung zu erblicken sein und es liegt eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung, aber keine Betriebsaufgabe vor.

Mit Kaufvertrag vom 27.3.2014 zwischen Herrn VO NN2 und Herrn K NN2 wurde die Liegenschaft EZ EZ im Gesamtflächenausmaß von 7 ha 91 a 57 m² um 630.000,-Euro verkauft. Vom vereinbarten Pauschalkaufpreis entfallen lt. Kaufvertrag auf Grundstück und Gebäude € 579.000,-, auf Milchquote € 20.000,- und auf Fahrnisse lt. Liste € 31.000,-. Zu den auf die Milchquote und Fahrnisse entfallenden Kaufpreisen wurde niederschriftlich angegeben, dass betreffend Fahrnisse Buchwerte zu erheben und zu berücksichtigen und betreffend Milchkontingent fiktive Anschaffungskosten zu berücksichtigen wären. Im Rahmen der Mitwirkungspflicht wurden Werte seitens des Steuerpflichtigen bekannt gegeben. Vom Finanzamt wurde mit Vorhalt vom 18.8.2016 ersucht bekannt zu geben, welche Wertansätze

richtig wären bzw. um Konkretisierung der Wertansätze (Veräußerungserlös, Buchwerte, ect.) ersucht.

Aufgrund der in der Folge vorgelegten Unterlagen ergibt sich, dass die Beilage zum Kaufvertrag grundsätzlich wertmäßig anzuzweifeln ist und Herr NN2 hätte diese Liste irrtümlich ohne nähere Prüfung bzw. im Vertrauen auf die angesetzten Werte unterschrieben. Zur Wertermittlung des Milchkontingents wurde nochmals erwähnt, dass ein allfälliger Restwert des Milchkontingents nach den Einkommensteuerrichtlinien Randzahl 4180a zu ermitteln wäre.

Da zu den Fahrnissen keine näheren Angaben (genaue Bezeichnung der Maschinen, Anschaffungstag, Anschaffungskosten, Nutzungsdauer, ect.) bekannt gegeben, die Auflistungen Maschinen von den beiden Vertragsparteien unterzeichnet wurden und somit der Zustand der Maschinen trotz des zum Teil hohen Alters (30 Jahre) bekannt war, erfolgte die Schätzung des Veräußerungsgewinnes der Fahrnisse mit dem im Kaufvertrag angeführten Wert. Hinsichtlich Veräußerungsgewinnermittlung Milchkontingent wurden zum Teil die tatsächlichen Anschaffungskosten und zum Teil 50% des Veräußerungserlöses als Anschaffungskosten angesetzt.

Da auch hinsichtlich des Viehverkaufs keine genauen Angaben über die Veräußerungserlöse gemacht wurden, erfolgte eine Ermittlung der Veräußerungserlöse im Schätzungswege unter Zugrundelegung der veröffentlichten Preise laut Marktbericht der Statistik Austria.

Ebenso wurden keine konkreten Angaben zum Warenvorrat an Futter (Heu, Silage, ect.) gemacht und es wurde der Warenvorrat geschätzt. Die Schätzungsgrundlagen wurden in der Bescheidebegründung dargestellt.

Der Ermittlung der Immobilienertragsteuer liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Herr VO NN2 hat den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb mit Übergabsvertrag 1985 unentgeltlich von seinen Eltern erhalten. Ab 1990 waren aufgrund eines Ehepaktes Herr VO NN2 und Frau VN6 VN2 NN2 je Hälfteigentümer des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes bestehend aus der Liegenschaft EZ EZ2 und EZ EZ. Die Ehe wurde im Jahr 2003 geschieden. Der Hälfteanteil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes verblieb jeweils im Eigentum von Herrn VO NN2 bzw. von Frau VN6 VN2 NN2. Am 30.4.2013 kaufte Herr VO NN2 den Hälfteanteil aus der Verlassenschaft der verstorbenen VN6 VN2 NN2 und wurde somit Alleineigentümer der Liegenschaft EZ EZ2 und EZ EZ.

1) Mit Schenkungsvertrag vom 5.12.2013 schenkte Herr VO NN2 Grundstücke im Ausmaß von 3.148 m² samt dem darauf stehenden altem Wirtschaftsgebäude aus der EZ EZ2 seinem Bruder VN3 NN2.

2) Mit Kaufvertrag vom 14.11.2013 verkaufte Herr VO NN2 Grundstücke im Ausmaß von 9.896 m² aus der EZ EZ2 an den Käufer um den Pauschalkaufpreis von Euro 42.205,--.

3) Mit Schenkungsvertrag vom 10.1.2014 schenkte Herr VO NN2 seiner Frau VN NN2 einen Hälfteanteil von Grundstücken im Ausmaß von 2.995 m² aus der EZ EZ2.

4) Mit Kaufvertrag vom 27.3.2014 verkaufte Herr VO NN2 die Liegenschaft EZ EZ im Gesamtausmaß von 7 ha 91a 57 m² um den Pauschalkaufpreis von Euro 579.000,-.

5) Mit Kaufvertrag vom 27.3.2014 verkaufte Herr VO NN2 die Liegenschaft EZ EZ2 im Gesamtausmaß von 75.586 m² an den Käufer um den Pauschalkaufpreis von Euro 270.000,-.

Vom steuerlichen Vertreter erfolgte lt. Mitteilung die Ermittlung der Immobilienertragsteuer auf Basis der im Gutachten angeführten Wertverhältnisse, somit wurde die Berechnungsgrundlage unterteilt in sonst. Grundvermögen, Wirtschaftsgebäude, Wohnhaus und Bauland Wohnhaus. Davon erfolgte die Berechnung eines Hälfteanteils als Neuvermögen und eines Hälfteanteils als Altvermögen. Für den auf das Wohnhaus und Bauland Wohnhaus entfallenden Anteil wurde die Hauptwohnsitzbefreiung geltend gemacht.

Die auf das sonst. Grundvermögen und Wirtschaftsgebäude entfallenden Wertansätze wurden zur Hälfte dem Neuvermögen und zur Hälfte dem Altvermögen zugeordnet ohne Berücksichtigung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens (Gebäude). Weiters erfolgte für die Ermittlung der auf den Hälfteanteil entfallenden Anschaffungskosten eine prozentuelle Aufteilung des Verkehrswertes der Gesamtliegenschaft EZ EZ2 und EZ. Als Verkehrswert der Gesamtliegenschaft wurden die im Gutachten angesetzten Werte für Gebäude, landwirtschaftlich genutzte und verbaute Flächen und der Waldwert im Gesamtausmaß von € 1.466.920,- angesetzt und ins Verhältnis zum tatsächlichen Kaufpreis des Hälfteanteils der Liegenschaft EZ EZ2 und EZ EZ in Höhe von € 490.000,- gesetzt.

Da der Gesamtkaufpreis von € 490.000,- für den Hälfteanteil auch das Zubehör und jene Bestandteile, wie diese im Gutachten verzeichnet sind, umfasst, sind diese Verkehrswerte nach Auffassung des Finanzamtes zu berücksichtigen. Somit ergibt sich unter Einbeziehung der Werte für Wohnungsinventar, Tiere, Milchquote und Maschineninventar lt. Gutachten ein Verkehrswert der Gesamtliegenschaft von € 1.580.818,-. Der Gesamtkaufpreis von € 490.000,- für den Hälfteanteil entfällt auf die gesamte Liegenschaft EZ EZ2 und EZ und somit auch auf die verschenkten und zurückbehaltenen Grundstücke. Daher wurde der Gesamtkaufpreis um die verschenkten und zurückbehaltenen Wertanteile vermindert und um diesen verminderten Wert als Anschaffungskosten berücksichtigt.

Betreffend der Veräußerung von Grundstücken im Ausmaß von 9.896 m² aus der EZ EZ2 an den Käufer (siehe oben) um den Kaufpreis von 42.205,-erfolgte die Entrichtung der selbstberechneten Immobilienertragsteuer in Höhe von € 676,-.

Gem. § 30b Abs. 2 EStG 1988 gilt mit der Entrichtung der selbstberechneten Immobilienertragsteuer durch Parteienvertreter die Einkommensteuer für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gem. § 30 EStG als abgegolten. Dies gilt jedoch nicht, wenn die der Selbstberechnung zugrunde liegenden Angaben des Steuerpflichtigen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen. Die der Selbstberechnung zugrundeliegenden Angaben entsprechen - wie bereits oben ausgeführt - hinsichtlich Anschaffungskosten und Aufteilung in Altvermögen und Neuvermögen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten. Da der Kaufpreis für diese Grundstücksveräußerung lt. Angaben des Notars im Jahr 2014 geflossen ist, sind auch diese Bemessungsgrundlagen für die Immobilienertragsteuer in der Veranlagung 2014 zu berücksichtigen. Der im Kaufvertrag vom 27.3.2014 vereinbarte Kaufpreis ist nicht zur Gänze im Jahr 2014 zugeflossen, daher wurde die Immobilienertragsteuer-Bemessungsgrundlage im prozentuellen Anteil des geflossenen Kaufpreises angesetzt. Im Übrigen wurde die Berechnung lt. steuerlichen Vertreter beibehalten. Die Berechnungsgrundlagen wurden bei einer Besprechung erörtert und dem steuerlichen Vertreter übermittelt und sind dieser Begründung ebenfalls als Beilage angeschlossen.

Einkünfte aus der Veräußerung von Betriebsgrundstücken 2014:

Veräußerung mit Kaufvertrag vom 29.11.2013 16.725,19

Veräußerung mit Kaufvertrag vom 27.3.2014 (63,49%) 66.658,69

Anrechnung der entrichteten Immobilienertragsteuer 676,-

Aus den angeführten Gründen ist die Beschwerde unter Berücksichtigung der Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer abzuweisen.“

Im **Vorlageantrag vom 25.4.2017** wird auf die Beschwerden vom 22.12.2015 und vom 30.1.2017 verwiesen.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 12. Mai 2017 vorgelegt.

Im Beschluss 26.1.2022 wurde zunächst ausgeführt, dass durch den Senat in einem ersten Schritt zunächst zu prüfen sein wird, wann die Betriebsaufgabe erfolgte.

Unstrittig sei der Großteil des Betriebes des Bf. im Jahr 2014 an K NN2 veräußert worden. (Kaufvertrag vom 27.3.2014)

(Hinweis der Richterin: K NN2 ist mit dem Bf. nicht verwandt)

Ebenfalls unstrittig sei ab 1.10. 2008 eine Erwerbsunfähigkeitspension bezogen worden.

Der Bf. gehe von einer Betriebsaufgabe 2008 aus. Es seien keine Pachteinahmen und kein Aufgabegewinn erklärt worden, ebenso wenig sei eine zeitnahe Meldung der Betriebsaufgabe erfolgt. Eine diesbezügliche Meldung sei erst am 5. Oktober 2015 erfolgt.

Sodann wurde seitens der RichterIn auf die Entscheidung UFS zu RV/0202-F/05 hingewiesen.

Im **Antwortschreiben vom 24.2.2022** wurde ausgeführt: „In einem ersten Schritt ist aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse zu prüfen, ob eine Betriebsweiterführung zu einem späteren Zeitpunkt durch den Beschwerdeführer zumindest theoretisch möglich ist. Nur für den Fall, dass eine Weiterführung theoretisch zu einem späteren Zeitpunkt möglich erscheint, stellt sich die Frage, wie der Bewirtschaftungsvertrag ausgestaltet ist. Wenn jedoch eine Weiterführung aufgrund der konkreten Umstände nicht einmal denkmöglich ist, ist die Ausgestaltung des Bewirtschaftungsvertrages völlig einerlei. Wie im Folgenden ausgeführt wird, war eine Bewirtschaftung durch den Beschwerdeführer aufgrund der gesundheitlichen Umstände zu einem späteren Zeitpunkt - selbst für einen medizinischen Laien leicht erkennbar - nicht einmal theoretisch denkbar. Genau mit diesen Umständen hat sich die belangte Behörde de facto überhaupt nicht auseinandergesetzt. Genau diese Auseinandersetzung ist aber Grundvoraussetzung dafür, den vorliegenden Sachverhalt überhaupt sachgerecht beurteilen zu können. Die konkreten gesundheitlichen Umstände von Herrn NN2 bzw. die daraus folgenden Konsequenzen für die konkrete Bewirtschaftung seien daher wie folgt dargestellt:

1) Gesundheitszustand VO NN2

VO NN2 leidet unter einem angeborenen Herzfehler, aus diesem sich im Laufe des Lebens massive Herzprobleme entwickelten. Bei einer Vorsorgeuntersuchung am 29.01.2007 wurden von Herrn Arzt (Praktischer Arzt in Windischgarsten) bei Herrn NN2 bereits bekannte Erkrankungen festgehalten. Genannt werden Systolikum, Linksventrikuläre Hypertrophie und Hochdruck. Es ist selbst für einen medizinischen Laien klar, dass Herr NN2 massiv erkrankt ist und aufgrund der starken Herzprobleme nicht in der Lage ist, eine Landwirtschaft selbst zu führen.

a) Medizinische Situation bis zur Zuerkennung der BU-Pension

Bereits vor der Zuerkennung der Erwerbsunfähigkeitspension wurden folgende Sachverhalte durch den Arzt festgestellt:

Eine ärztliche Untersuchung vom 03.07.2007 hat ergeben, dass Herrn NN2 die medizinischen Voraussetzungen für eine Erwerbsunfähigkeitspension erfüllt. Ab 01.10.2008 wurde Herrn NN2, aufgrund der oben geschilderten Erkrankungen die Berufsunfähigkeitspension zuerkannt. Eine wesentliche Voraussetzung für die Gewährung einer Berufsunfähigkeitspension ist die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit, im Fall von Herrn NN2 die Aufgabe des landwirtschaftlichen Betriebes. Ein Pensionsauszahlungsbeginn ist erst ab Aufgabe der

Betriebsführung möglich. Herr NN2 hatte somit ab 01.10.2008 aufgrund der medizinischen Voraussetzungen sowie der nachweislichen Verpachtung und Aufgabe seines Betriebes einen Anspruch auf Pensionsauszahlung. Im Laufe des Jahres 2008 verschlechterte sich die medizinische Situation derart, dass Herr NN2 noch rund 100 Meter am Stück gehen konnte und massiv auf die Unterstützung anderer Personen angewiesen war (Siehe dazu die Ausführungen zum Thema Führung des landwirtschaftlichen Betriebes)

b) Medizinische Situation ab Antritt der BU-Pension

Der weitere medizinische Verlauf - der die dauerhafte Berufsunfähigkeit zementiert – von Herrn NN2 stellt sich wie folgt dar:

Im Jahr 2011 musste sich Herr NN2 einer Herzkatheter Operation unterziehen (14.03.2011), welche einen Krankenhausaufenthalt mit sich führte. Ferner war Herr NN2 vom 28.03.2011 bis 08.04.2011 im Krankenhaus ***1*** in stationärer Pflege.

In weiterer Folge wurde ihm am 30.03.2011 ein 29-tägiges Anschlussheilverfahren im Klinikum Ort3 für Herz-Kreislauf- und neurologische Rehabilitation bewilligt. Man braucht kein Mediziner zu sein, um zu erkennen, dass es 2008 nicht einmal theoretisch denkbar war, dass Herr NN2 zu einem späteren Zeitpunkt seinen landwirtschaftlichen Betrieb in welcher Form auch immer weiterführen hätte können.

c) Verschärfende Umstände

Während des Scheidungsverfahrens von rund 10 Jahren war Herr NN2 psychisch stark belastet, sodass er gezwungen war, Psychopharmaka zu sich zunehmen, um seinen Alltag meistern zu können.

Beweis: Beweisanlage 1: Vorsorgeuntersuchung 29.01.2007; Anbot Zeugenaussage behandelnder Arzt (seitens Herrn NN2 wird auf die ärztliche Schweigepflicht explizit verzichtet); Beweisanlage 2: Schreiben SVB; Beweisanlage 3: Bescheid Berufsunfähigkeitspension; Beweisanlage 4: Berichte über KH Aufenthalte

2) Führung des landwirtschaftlichen Betriebes

a) Pachtsituation und Verkaufsbemühungen

Ab 01.10.2008 verpachtete VO NN2 seinen Hälfteanteil am land- und forstwirtschaftlichen Betrieb an seine damalige Lebensgefährtin VN NN1, da er - wie oben ausgeführt - selbst nicht mehr in der Lage war den Betrieb weiterzuführen. Den anderen Hälfteanteil pachtete VN NN1 von der mittlerweile verstorbenen und von Herrn NN2 geschiedenen Frau VN2 NN2. Um nach dem Ableben seiner geschiedenen Ehegattin den Hof so bald als möglich verkaufen zu können hat VO NN2 im Jahr 2013 diesen zweiten Hälfteanteil aus der Verlassenschaft nach VN2 NN2

gekauft. Schließlich ist ein landwirtschaftliches Anwesen nur dann erfolgversprechend verkaufbar, soweit das gesamte Anwesen und nicht nur ein Hälfteanteil zum Verkauf steht.

Es wurden auch parallel zur Verpachtung ständige Verkaufsbemühungen getätigt, da klar war, dass VO NN2 nie wieder den Betrieb weiterführen wird und auch keine Hofübernehmer vorhanden sind.

b) Unterstützungsleistungen

Aufgrund der oben geschilderten medizinischen Situation war die erschwerte Fortführung des Betriebes nur mit Unterstützung des Familienverbundes möglich. An einem landwirtschaftlichen Betrieb ist es üblich, dass zu Arbeitsstoßzeiten (Ernte, Grünlandschnitt, ...) die gesamte Familie zusammenhilft. Im Konkreten erhielt Herr NN2 durch folgende Personen Unterstützung:

Seine mittlerweile verstorbenen Eltern haben ihn jeden Tag am Betrieb unterstützt.

Auch sein Bruder VN3 NN2, seine Schwägerin VN NN2 und VN NN2 (ledig: VN NN1), die heutige Frau von Herrn NN2, haben am Betrieb mitgeholfen, um die Landwirtschaft am Laufen zu halten, um eine völlige Vermögensvernichtung durch die unkontrollierte Aufgabe des landwirtschaftlichen Betriebes zu verhindern. Sowohl der Bruder von Herrn NN2 als auch seine heutige Frau VN NN2 verwendeten große Teile ihres Urlaubes als Dienstnehmer dafür, um bei der Erntearbeit mitzuarbeiten. Nur deshalb hat der Betrieb weiterhin funktioniert.

Die Holzarbeit des Waldes, welcher sich noch immer im Besitz von Herrn NN2 befindet, übernahm sein Cousin NN3 VN4. Herr NN3 ist bereits in Pension und das Holzhacken ist ein Hobby von ihm. Darum übernahm er gerne die gesamte Arbeit, welche im Wald von Herrn NN2 anfiel.

Die Nachbarn von Herrn NN2 hatten Kenntnis von seinen starken Herzproblemen und haben deshalb am Betrieb von Herrn NN2 mitgearbeitet und ihm unter die Arme gegriffen. Unter anderem hat auch sein Nachbar Gr VN5 bei der Heuernte maßgeblich mitgearbeitet.

Gerade in dieser Zeit, nach dem Pensionsantritt von Herrn NN2, war VN NN2 oft auf die Maschinenringhilfe angewiesen, damit sie im Stall Unterstützung bekam. Beweis: Anbot Zeugenaussagen NN2 VN3 (Bruder), NN2 VN (Schwägerin), NN2 VN (Ehefrau); Anbot Zeugenaussage Gr VN5; Anbot Zeugenaussage NN3 VN4

Unterstützungsleistung durch VN NN2 als Betriebsführerin ab 01.10.2008:

Im Jahr 2008 haben VO und VN NN2 geheiratet. Frau NN2 ist als Vollzeitangestellte bei der Firma AG in Ort4 beschäftigt. VN NN2 kommt selbst von einer Landwirtschaft und hat somit auch in diesem Bereich Erfahrung. Ihr war also bewusst, welche Arbeit eine Pacht des

Betriebes mit sich bringt und welcher Aufwand damit neben einer Vollzeitbeschäftigung verbunden ist. VN NN2 war klar, daß sie in Summe mehr als 40 Stunden pro Woche inkl. ihrem Dienstverhältnis arbeiten mußte. Jedoch ist sie, wie bereits ausgeführt auf einem landwirtschaftlichen Betrieb aufgewachsen und war daran somit gewohnt. Zu diesem Zeitpunkt waren rund EZ Kühe im landwirtschaftlichen Betrieb vorhanden. Der Tag von Frau NN2 begann um 4:30 Uhr mit der Stallarbeit. Danach ging sie ab 9:00 Uhr ihrer Beschäftigung in Ort4 bei der Firma AG nach. Nach der Rückkehr vom Dienstverhältnis ging die Stallarbeit (Melken, Ausmisten, Füttern,...) weiter.

Tatsächliche Betriebsführung

Wie aus den Ausführungen der Finanzbehörde zu entnehmen ist, bestehen Zweifel, ob Herr NN2 die tatsächliche Betriebsführung aufgegeben hat. Dies liegt zum einen daran, dass sich die Finanzbehörde mit der medizinischen Situation von Herrn NN2 de facto nicht auseinandergesetzt hat. Zum Nachweis, dass die tatsächliche Betriebsführung auch ausschließlich durch Frau NN2 mit Unterstützung der oben angeführten Personen erbracht hat, führen wir wie folgt aus:

Am 20.03.2008 hatte Herr NN2 zum letzten Mal einen Außenkontakt mit der AMA. Ab der Meldung des Bewirtschafterwechsels am 17.09.2008 an die AMA war Frau NN2 als Bewirtschafterin gemeldet. Der erste Außenkontakt mit der AMA war im Zuge des ÖPUL Herbestantrages 2008 am 06.10.2008. Von diesem Zeitpunkt an wickelte VN NN2 sämtliche Geschäfte eigenständig ab. Beispielhaft sollen die „Flächennutzung 2009“ und die „Informationen zur einheitlichen Betriebsprämie 2010“ genannt werden, wo jeweils VN NN2 als Empfänger galt.

Herr NN2 hatte keinerlei Kontakt mehr mit seinem Kundenstock. Dies wurde alles im Zuge der Verpachtung an VN NN2 übergeben. Auf Seiten von VO NN2 war somit kein Anschein zur Aufrechterhaltung der Verbindung mit dem Kundenstock oder anderen Geschäftspartnern des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs gegeben.

Beweis: Beweisanlage 5: Mehrfachantrag-Flächen 2008; Beweisanlage 6: Meldung Bewirtschafterwechsel; Beweisanlage 7: ÖPUL Herbestantrag 2008; Beweisanlage 8: Flächennutzung 2009; Beweisanlage 9: Informationen zur einheitlichen Betriebsprämie 2010

3) Bewirtschaftungsvertrag

Der Bewirtschaftungsvertrag wurde aufgrund und auf Basis der Beratung der Landwirtschaftskammer aufgesetzt. Die Landwirtschaftskammer hatte Kenntnis von der dauerhaften Berufsunfähigkeit von Herrn NN2 und es wurde auch die Betriebsaufgabe kommuniziert.

VO und VN NN2 wurde empfohlen, daß sie einen Bewirtschaftungsvertrag abschließen sollen. Es wurde ein Standard-Muster-Bewirtschaftungsvertrag seitens der Kammer vorgelegt und von den beiden abgeschlossen. Da Herr NN2 keine Kenntnis davon hatte, daß die aufgrund der Verpachtung stattgefundene Betriebsaufgabe auch steuerrechtlich gemeldet werden muss, holte er dies unter erstmaliger steuerlicher Beratung am 05.10.2015 (Eingangsstempel Finanzamt Ort2) nach.

Die Nichtkenntnis der Verpflichtung der steuerlichen Meldung der Betriebsaufgabe resultiert aus der Gewinnermittlung in Form der Pauschalierung, in deren Folge ein Landwirt in der Regel mit dem Finanzamt nichts zu tun hat. Auch seitens der Landwirtschaftskammer wurde der steuerrechtlich völlig unbedarfte VO NN2 nicht auf die Meldung der Betriebsaufgabe aufmerksam gemacht.

In Anbetracht der geschilderten gesundheitlichen Probleme von Herrn NN2, denen zufolge einer späteren Wiederaufnahme der landwirtschaftlichen Tätigkeit von vorherein völlig ausgeschlossen ist, geht das Argument der belangten Behörde, dass der Bewirtschaftungsvertrag nicht den Kriterien für die Betriebsaufgabe entsprechen würde, völlig ins Leere. Denn nach der ständigen VwGH Judikatur kommt es ausschließlich darauf an, dass aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse eine Wiederaufnahme des Betriebes defacto ausgeschlossen ist. (Vgl. VwGH 15.2.1983, 82/14/0118, VwGH 4.5.1982, 82/14/41)

Beweis: Anbot Zeugenaussage NN2 VN (Ehefrau)

4) Arbeitsverhältnis Schischule Name

Herr NN2 ging im Zeitraum vom 01.01.2014 bis 11.04.2014 bei den Schischulen Name P U. S einer Teilzeitbeschäftigung nach. Zu dieser Zeit war Herr NN2 mit psychischen Problemen, welche durch die Scheidung hervorgerufen wurden, stark belastet. Die Teilzeitbeschäftigung nahm er an, um sich von der Scheidungssituation abzulenken und auf andere Gedanken zu kommen. Seine Aufgabe war es ausschließlich vormittags im Schiverleih mitzuhelfen. Diese Arbeit war für Herrn NN2 machbar, da sie keine körperlich belastende Tätigkeit darstellt.

Beweis: Beweisanlage 10: Lohnzettel 2014

5) Verkauf des Betriebs an K NN2

Die letzte Milchgeldabrechnung erfolgte im Februar 2014. Am 4. Februar 2014 wurden auch die letzten Tiere verkauft.

Der Käufer des Betriebes K NN2 ist nicht verwandt mit Herrn NN2. K NN2 betreibt einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in der Nachbarschaft und hat im Jahr 2014 VO NN2 seinen Betrieb abgekauft. K NN2 stellte die Milchwirtschaft ein und strukturierte den Betrieb um auf Stiermast.

Nach dem 10-jährigen Scheidungsprozess befand sich VO NN2 in einer Notlage. Durch den langwierigen Prozess musste er Kredite aufnehmen, welche nach und nach fällig wurden. Folglich war Herr NN2 gezwungen den Betrieb zu verkaufen, um die Scheidungskosten zu finanzieren. Ein Verkauf blieb auch nicht aus, da keine Hofübernehmer vorhanden waren. Die Möglichkeit der Fortführung des Betriebes durch einen Angehörigen bestand somit nie. Darum kann keinesfalls zum Zeitpunkt des Verkaufs von einer Betriebsaufgabe gesprochen werden.

Beweis: Anbot Zeugenaussage NN2 K“

Die weiteren Ausführungen dieses Schreibens beziehen sich auf die Positionen der Veräußerungsgewinnermittlung.

Mit Schreiben vom 3. März 2022 wurde der Vorhalt samt Beantwortung der Amtspartei zur Stellungnahme übermittelt.

Es wurde keine weitere Stellungnahme der Amtspartei abgegeben.

Im Erörterungstermin vom 30.8.2022 wurde die Frage der Betriebsaufgabe zwischen den Parteien erörtert. Für den Fall, dass der Senat zum Ergebnis gelangt, die Betriebsaufgabe sei im Jahr 2014 erfolgt, wurden die Beträge der Veräußerungsgewinnermittlung und der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft außer Streit gestellt. Ebenso außer Streit gestellt wurde das Vorbringen zum Gesundheitszustand des Bf.

In der **mündlichen Verhandlung am 20.9.2022** vor dem Senat wurde seitens des Beschwerdeführers nochmals sein Gesundheitszustand im Jahr 2008 dargelegt und ergänzend ausgeführt, es hätten bereits ab 2008 Verkaufsabsichten bestanden. Ein Verkauf sei aber nicht möglich gewesen, da die Vermögensaufteilung nach der Scheidung von seiner ersten Frau noch offen gewesen sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im gegenständlich strittigen Einkommensteuerbescheid 2014 wurden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von € 85.196,32 und Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen mit einem bes. Steuersatz von 25 % (ImmoEst) in Höhe von 16.664.67 € angesetzt.

Es kam für 2014 zu einer Abgabennachforderung in Höhe von 23.984 €.

Im Zuge der BVE vom 5. April 2017 wurden diese Einkünfte auf 20.845,97 € erhöht.

Der Bf. ist am Geb.Dat. geboren und hat den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb im Jahr 1985 von seinen Eltern unentgeltlich erhalten.

Die streitgegenständliche Liegenschaft stand im Jahr 2008 im Hälfteeigentum des Bf. und seiner ehemaligen Gattin VN2 NN2.

Die Ehe wurde 2003 geschieden. Die Vermögensaufteilung war in der Folge 10 Jahre strittig und wurde der Hälteanteil der vormaligen Gattin 2013 aus der Verlassenschaft gekauft.

Die LG des Bf. hat den Hälfteanteil von VN2 NN2 gepachtet um € 2200 jährlich.

Am 6. 9. 2008 wurde die Ehe zwischen dem Bf. und VN NN2 geschlossen.

Die dem Bf. gehörende Hälfte wurde im Jahr 2008 von der Ehefrau um € 730 gepachtet. Nach Ansicht des erkennenden Senates ist der Pachtvertrag nicht fremdüblich.

Der Bf. bezog ab 2008 eine Erwerbsunfähigkeitspension aufgrund schwerer Herzprobleme, verschärft durch die durch das langwierige Aufteilungsverfahren mit seiner ehemaligen Frau, aus dem psychische Probleme resultierten.

Es wurde nur der landwirtschaftliche Betrieb im Ausmaß von 21,28 Hektar verpachtet. Der forstwirtschaftliche Betrieb im Ausmaß von 3,4802 Hektar und die restliche Fläche wurden weiterhin von Herrn VO NN2 bewirtschaftet. Die Einkünfte aus dieser Bewirtschaftung wurden nicht erklärt. Die tatsächlichen Arbeitsleistungen wurden vom Cousin des Bf. durchgeführt.

Ab 2009 wurden Pflichtveranlagungen durchgeführt, Pachteinnahmen wurden nicht erklärt.

Eine Meldung der Betriebsaufgabe für das Jahr 2008 durch den Bf. erfolgte erst im Jahr 2015.

VN NN1, ab 2008 VN NN2, war in den Jahren ab 2008 Vollzeitangestellte bei der Fa. AG Ort4.

2012 verstarb VN2 NN2. Der Bf. kaufte am 29.4.2013 ihren Hälfteanteil aus der Verlassenschaft. Er wurde somit Alleineigentümer der Liegenschaft EZ EZ2 und EZ.

Eine Änderung bzw. Anpassung des Pachtvertrages und der Pachthöhe erfolgten nicht. Es wurden auch keine Pachteinkünfte für 2013 erklärt.

Sodann fanden folgende Schenkungen und Kaufvorgänge statt:

- 1) Schenkungsvertrag 5.12.2013 – 3148 m² samt altem Wirtschaftsgebäude aus EZ EZ2 an Bruder VN3 NN2
- 2) Kaufvertrag 14.11.2013 an Käufer, 9896 m² aus EZ EZ2 um € 42.205,--

Kaufpreis im Jahr 2014 geflossen.

- 3) Schenkung am 10.1.2014 an VN NN2 Hälfteanteil von Grundstücken im Ausmaß von € 2995 m² aus EZ EZ2

4) Kaufvertrag aus EZ EZ2 an landwirtschaftlichen Siedlungsfond um € 270.000 am 27.3.2014 (75.586 m²)

Kaufpreis im Jahr 2015 geflossen.

5) Am 27.3.2014 veräußerte der Bf. die EZ EZ an K NN2 (geb. 15.12.1989, nicht verwandt mit dem Bf.) um € 579.000,-- (7 ha 91 a 57 m²)

Kaufpreis zu 63,49% im Jahr 2014 geflossen.

Im Kaufvertrag mit K NN2 wird als Kaufgegenstand angeführt: „Liegenschaft EZ EZ Grundbuch GB Ort „Hofname“, bestehend aus den Grundstücken GrundstücksNr. im grundbücherlich ausgewiesenen Gesamtflächenausmaß von 7 ha 91 a 57 m² samt allem rechtlichen und tatsächlichen Zugehör, insbesondere samt dem darauf befindlichen Bauernhof Ort Nr in Ort5 sowie samt allen Bezugs- und Anteilsrechten an gemeinschaftlich genützten Liegenschaften, Maschinen, Anlagen und Genossenschaften und die Milchquote. Weiters sind die Fahrnisse laut der beiliegende Liste, die einen Bestandteil dieses Vertrages bildet, mitverkauft (Beilage/A).“

Der Senat geht von einer Betriebsveräußerung im Jahr 2014 aus. Die diesbezüglichen detaillierten Ausführungen finden sich unter Punkt 3.

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft inklusive Veräußerungsgewinn werden in Höhe von € 48.381,80 festgesetzt.

Die Immobilienertragsteuer wird in Höhe von € 20.659,55 festgesetzt, die bereits entrichtete Immobilienertragsteuer in Höhe von € 676 wird angerechnet.

2. Beweiswürdigung

Stittig ist in diesem Verfahren die steuerliche Behandlung der Grundstücksveräußerungen im Jahr 2014 und damit im Zusammenhang stehend der Zeitpunkt der Betriebsaufgabe.

Dem Vorbringen zum Gesundheitszustand des Bf. in den Jahren ab 2008 wurde seitens der Amtspartei nicht widersprochen und waren die Angaben für den Senat glaubwürdig und nachvollziehbar. Die diesbezüglichen Beweisaufnahmen konnten daher entfallen.

Zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe wird auf die Ausführungen unter Punkt 3 verwiesen, ebenso zur Fremdüblichkeit des Pachtvertrages.

Hinsichtlich der Höhe des Veräußerungsgewinnes und der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft folgt der Senat den Ergebnissen des Erörterungstermins.

Hinsichtlich Immobilienertragsteuer erschien dem Senat die Berechnung der Amtspartei schlüssig, sie wird unten nochmals dargestellt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

1) Begründungsmängel

Zu den gerügten Begründungsmängeln der Bescheide der Amtspartei wird darauf hingewiesen, dass eine fehlerhafte Begründung im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht saniert werden kann.

2) Zeitpunkt der Betriebsaufgabe

Wie bereits oben angeführt, war im gegenständlichen Verfahren hauptsächlich strittig, zu welchem Zeitpunkt die Betriebsaufgabe erfolgte. Der Beschwerdeführer geht von einer Betriebsaufgabe im Jahr 2008 (Beginn der Berufsunfähigkeitspension, Verpachtung des Betriebes), die Amtspartei von einer Betriebsveräußerung im Jahr 2014.

Grundsätzlich ist anzumerken, dass eine Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes noch nicht zur Aufgabe des Betriebes führt. Vielmehr ruht während der Verpachtung der Betrieb.

Zur Unterscheidung zwischen Verpachtung und Betriebsaufgabe führt Schweinberger in „Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft, 3. Aufl. 2016, 6.4.8.2.

Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe“ aus: „Äußerst schwierig gestaltet sich im Bereich der Land- und Forstwirtschaft die Unterscheidung, ab wann durch eine Verpachtung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes eine Betriebsaufgabe zu unterstellen ist. Die Abgrenzung des ruhenden verpachteten Betriebes vom aufgegebenen Betrieb ist im Hinblick auf die Aufdeckung der stillen Reserven von wesentlicher Bedeutung. Ist mit der Verpachtung eines Betriebes eine Betriebsaufgabe verbunden, zählen die Pachteinnahmen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wenn nicht, dann zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Grundsätzlich ist die Betriebsverpachtung nach ständiger Rechtsprechung dann als Betriebsaufgabe zu behandeln, wenn die konkreten Umstände objektiv darauf schließen lassen, dass der Verpächter nach einer allfälligen Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder sonst das Gesamtbild der Verhältnisse für die Absicht des Verpächters spricht, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nie wieder auf eigene Rechnung und Gefahr weiterzuführen. Als Indizien für die Betriebsaufgabe aus Anlass einer

Betriebsverpachtung gelten zB. die Zuerkennung einer Alterspension, ein hohes Alter und angegriffener Gesundheitszustand des Verpächters. Im Zweifel liegt eine Betriebsunterbrechung vor, wenn die Umstände dafürsprechen, dass der Steuerpflichtige selbst oder ein unentgeltlicher Rechtsnachfolger den Betrieb wieder aufnehmen oder übernehmen wird. Im Bereich der Land- und Forstwirtschaft ist jedoch in den EStR eine von den allgemeinen Grundsätzen abweichende Sonderbestimmung geschaffen worden (EStR Rz 5152: „Auch bei einer Dauerverpachtung ist der Pachtschilling den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen, solange eine Bewertung als land- und forstwirtschaftliches Vermögen iSd § 29 BewG 1955 erfolgt. Dies gilt auch dann, wenn ein Erbe den Betrieb niemals selbst geführt hat, sondern dauernd verpachtet. Liegt Dauerverpachtung für nicht land- und forstwirtschaftliche Zwecke vor, sind die Pachtzinse Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Ein Landwirt gibt seinen Betrieb auf, wenn er sämtliche Flächen des Betriebes auf Dauer nicht mehr land- und forstwirtschaftlich nutzt, sondern zu betriebsfremden [nicht land- und forstwirtschaftlichen] Zwecken langfristig verpachtet.“). Da es nahezu immer zur Verpachtung zu land- und forstwirtschaftlichen Zwecken kommt, auch wenn der Verpächter nie mehr eine Selbstbewirtschaftung vornehmen wird, läuft diese Auffassung letztlich auf das Verneinen einer Betriebsaufgabe bei Verpachtungen an andere Land- und Forstwirte hinaus.“

Hingewiesen wird darauf, dass für das Bundesfinanzgericht die Einkommensteuerrichtlinien keine Rechtsquelle darstellen, jedoch als Auslegungsbehelf dienen können.

Die „Aufgabe“ eines Betriebs ist gesetzlich nicht definiert. In Bezug auf die Rechtsprechung des VwGH liegt eine solche vor, „wenn der bisherige Betriebsinhaber im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges sich in einem Zuge mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit aller Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens entweder begibt oder sie in sein Privatvermögen überführt“. Wesentliche Betriebsgrundlagen bei der Land- und Forstwirtschaft sind das Betriebsgebäude, die Maschinen und eine ausreichende landwirtschaftlich nutzbare Fläche; unwesentlich ist hingegen das Wohn- und Wirtschaftsgebäude auf einer Fläche von nur 1.222 m² (VwGH 21.11.1961, 1109/61).

Ein solcher Vorgang kann nach Ansicht des erkennenden Senates im Jahr 2008 noch nicht erblickt werden. Nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe 16.12.1999, 97/15/0134 oder 4.12.2003, 2002/16/0246) ist bei einer Betriebsverpachtung von der Aufgabe eines Betriebs erst dann zu sprechen, wenn der Verpächter nach Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem noch vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage wäre, den Betrieb fort zu führen oder wenn er sonst nach außen zu erkennen gibt, dass er nicht die Absicht hat, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages weiter zu führen. Die Verpachtung alleine ist noch nicht als Betriebsaufgabe zu qualifizieren (VwGH 4.5.1982, 82/14/41). Ob eine Betriebsaufgabe gegeben ist, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab. Es hat die Gesamtheit der dafür maßgebenden Tatsachen mit hoher Wahrscheinlichkeit dafür zu sprechen, dass der Verpächter selbst den Betrieb nie wieder auf eigene Rechnung und Gefahr führen wird.

Die Frage, ob die Wiederaufnahme der Tätigkeit wahrscheinlich ist, kommt den Bestimmungen des Pachtvertrages wesentliche Bedeutung zu.

Es sind demnach folgende Indizien zu prüfen:

a) Berufsunfähigkeitspension

Der Bezug einer Berufsunfähigkeitspension von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern ist unstrittig. Ebenso wenig werden die vorgelegten Unterlagen zur Krankengeschichte bezweifelt. Die diesbezüglichen Beweisanträge können demnach gemäß § 167 BAO unberücksichtigt bleiben.

b) Pachtvertrag

Richtig wird in der Beschwerde vom 22.12.2015 ausgeführt, es sei keine Einschränkung auf einige Jahre vorgenommen worden „um eine Vertrauensgrundlage für die tatsächliche Übergabe zu schaffen“ (VwGH 26. April 1989, 88/14/0096).

Es war aber auch im gegenständlichen Fall offenbar nie die endgültige Übergabe des Betriebes an die Ehefrau geplant, da laut Bf. ja immer nach Käufern gesucht wurde. Der Pachtvertrag wurde nach Ansicht des Senates als Zwischenlösung geschlossen, um die Kriterien für die Berufsunfähigkeitspension zu erlangen. So wurde seitens der steuerlichen Vertretung im Antwortschreiben vom 24.2.2022 ausgeführt: „Um nach dem Ableben seiner geschiedenen Ehegattin den Hof so bald als möglich verkaufen zu können, hat VO NN2 im Jahr 2013 diesen zweiten Hälfteanteil aus der Verlassenschaft nach VN2 NN2 gekauft. Schließlich ist ein landwirtschaftliches Anwesen nur dann erfolversprechend verkaufbar, soweit das gesamte Anwesen und nicht nur ein Hälfteanteil zum Verkauf steht.“

Der zwischen dem Bf. und seiner Lebensgefährtin/nunmehrigen Ehefrau VN NN1 geschlossene Pachtvertrag ist nach Ansicht des erkennenden Senates nicht fremdüblich und resultiert daraus, dass er für den Erhalt einer Berufsunfähigkeitspension für den Bf. notwendig war. Dies ergibt sich unter anderem aus dem unangemessen niedrigen Pachtzins. Nach Ansicht des erkennenden Senates ergibt sich im gegenständlichen Fall der angemessene Pachtzins aus dem Pachtvertrag zwischen VN2 NN2 und VN NN1 in Höhe von € 2200,-- für die zweite Hälfte des Betriebes.

Zum anderen hatte die Pächterin in den streitgegenständlichen Jahren eine Vollzeittätigkeit bei der Firma AG Ort4. Es ergibt sich lt. www.viamichelin.at eine Fahrtstrecke je nach Strecke von 24 bzw. 27 km und eine Fahrzeit von 21 bzw. 22 Minuten pro Strecke. Wie die Amtspartei zutreffend in der Beschwerde vorentscheidung ausführt, widerspricht es der Lebenserfahrung, dass bei einer Übernahme eines gesamten landwirtschaftlichen Betriebes, dessen Durchschnittsertrag zuvor zur angemessenen Erhaltung zweier erwachsener Personen ausgereicht hat, keine Änderung der Tätigkeit eintritt. Die Tätigkeit bei der Firma AG Ort4

wurde aber unverändert fortgeführt. Der erkennende Senat geht daher davon aus, dass der Bf. seinen Betrieb im Jahr 2008 nicht gänzlich aufgegeben hat, sondern bei den leichteren Tätigkeiten mitgeholfen hat. So hat er auch in der Niederschrift vom 18. August 2016 angegeben, es sei ab 2008 nicht mehr möglich gewesen, im vollem Umfang Arbeiten in der Landwirtschaft zu verrichten. Er habe nur mehr Tätigkeiten ausgeübt, die keine größeren körperlichen Anstrengungen erfordern, zB. Traktor fahren. Auch dies sind aber nach Ansicht des erkennenden Senates Tätigkeiten, die typischerweise im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeübt werden und gegen eine Betriebsaufgabe sprechen.

Weiters gehen diese Tätigkeiten auch über eine bloße strategische Führung des Betriebes (vgl. UFS Linz 21.9.2005, RV/0695-L/04) hinaus. Für außenstehende Personen war nach Ansicht des Senates keine Betriebsaufgabe des Beschwerdeführers zu erkennen.

Zudem hat der Bf. in den Jahren ab 2008 geringfügig bei der Schischule Name ausgeholfen, es erscheint daher unwahrscheinlich, dass er nicht auch beim eigenen Betrieb nach seinen jeweiligen gesundheitlichen Möglichkeiten mitgeholfen hat. Unverständlich war für den Senat in diesem Zusammenhang die Verantwortung des Bf. im Schreiben vom 24.2.2022, wonach diese Tätigkeit im Jahr 2014 ausgeübt wurde, um sich von der Scheidungssituation abzulenken und auf andere Gedanken zu kommen, da er zu diesem Zeitpunkt bereits Eigentümer der gesamten Liegenschaft war. (Tod der geschiedenen Gattin im Jahr 2013 und Kauf des Hälfteanteils aus der Verlassenschaft)

Weiters wurde im Jahr 2013 vom Bf. der Hälfteanteil von VN2 NN2 aus der Verlassenschaft zwar erworben, der Pachtvertrag mit seiner Ehefrau wurde jedoch nicht angepasst oder erneuert. Auch die diesbezüglichen Einnahmen wurden nicht erklärt.

c) Sonstige Indizien

Es wurde vorgebracht, die Aufrechterhaltung des Betriebes sei nur durch die Mithilfe der gesamten Familie, insbesondere der Eltern des Bf. möglich gewesen.

Es liegt nach Ansicht des erkennenden Senates auf der Hand, dass diese Mithilfe zumindest zum Teil dem Bf. zuzurechnen ist.

Zudem spricht auch der Zukauf der weiteren Betriebshälfte aus der Verlassenschaft von VN2 NN2 und diesbezügliche Verantwortung, dass nur ein gesamter Betrieb erfolversprechend verkauft werden kann (Antwortschreiben vom 24.2.2022) gegen eine Betriebsaufgabe im Jahr 2008, sondern für eine Veräußerungsabsicht eines lebenden Betriebes, wie dies nach Ansicht des Senates im Jahr 2014 erfolgte.

Für diese Ansicht spricht auch der im Kaufvertrag mit K NN2 genannte Kaufgegenstand, der eben nicht nur die Grundstücke, sondern auch den Bauernhof, Fahrnisse, Maschinen und das Milchkontingent umfasste.

Nicht entscheidungswesentlich ist nach Ansicht des erkennenden Senates der Umstand, dass der Bf. auf seine Verpflichtung zur Meldung der Betriebsaufgabe nicht von der Landwirtschaftskammer hingewiesen wurde und ihm diese Umstände unbekannt waren. Die Unkenntnis steuerlicher Verpflichtungen vermag an deren Bestehen nichts zu ändern.

Wenn der Bf. von einer Betriebsaufgabe im Jahr 2008 ausgegangen wäre, so hätte ihm jedoch klar sein müssen, dass in den Folgejahren die Einkünfte aus Verpachtung zu versteuern wären.

Diese wurden jedoch ebenfalls nicht erklärt.

Somit ist der gegenständliche Fall nach der Indizienlage eben nicht mit der vom Bf. bzw. seiner steuerlichen Vertretung zitierten Entscheidung des UFS Linz vom 21.9.2005, RV/0695-L/04 zu vergleichen. Dort wird zwar ausgeführt: „Eine Wiederaufnahme der Tätigkeit durch F.O. war daher auf Grund ihres schlechten Gesundheitszustandes, der finanziellen und sozialversicherungsrechtlichen Absicherung auf Grund des Pensionsbezuges und des Abschlusses des Pachtvertrages auf unbestimmt Zeit in hohem Grade unwahrscheinlich. Für einen außenstehenden Dritten musste es auf Grund dieser Indizienlage eindeutig sein, dass der Betrieb quasi bereits im Jahr 1983 aufgegeben worden ist und F.O. nicht mehr in Erwägung gezogen hat, diesen wieder auf zu nehmen.“ Zwar liegt auch im gegenständlichen Fall ein schlechter gesundheitlicher Zustand und eine finanzielle und sozialversicherungsrechtliche Absicherung durch den Pensionsbezug vor, jedoch musste es im gegenständlichen Fall aufgrund der oben geschilderten zusätzlichen Indizien für einen außenstehenden Dritten nicht eindeutig sein, dass der Betrieb nie mehr wiederaufgenommen wird.

Die Absicht einer Betriebsaufgabe im Jahr 2008 hat keine Außenwirkung entfaltet. Eine subjektive Absichtserklärung des Betriebsinhabers ist hingegen von keiner rechtlichen Relevanz (VwGH 15.2.1983, 82/14/0118). Einer nachträglichen Erklärung kommt keine Bedeutung zu, wenn die Umstände bei der Verpachtung nicht für eine Betriebsaufgabe sprechen (VwGH 18.11.2008, 2006/15/0253).

Für eine Betriebsaufgabe bzw. - veräußerung im Jahr 2014 sprechen zusammenfassend nach Ansicht des erkennenden Senates folgende Umstände/Indizien:

- a) Der Pachtvertrag des Jahres 2008 zwischen dem Bf. und VN NN2 ist nicht fremdüblich. (siehe oben)
- b) Zukauf des zweiten Hälfteanteils aus der Verlassenschaft VN2 NN2 im Jahr 2013. Verantwortung, dass nur ein gesamter Betrieb erfolgversprechend verkauft werden kann. (Antwortschreiben vom 24.2.2022)
- c) Nichtanpassung des Pachtvertrages nach Erwerb des zweiten Hälfteanteils und Nichtbesteuerung der Pachtekünfte

- d) Mithilfe der Eltern des Bf., seines Bruders und seiner Schwägerin im Betrieb – bei einer nach außen erkennbaren Betriebsaufgabe des Bf. hätten diese Personen nach Ansicht des Senates nicht oder nicht in diesem Ausmaß mitgeholfen.
- e) Im Laufe des Jahres 2014 erfolgte eine Veräußerung des Tierbestandes der Milchkühe, da der Betriebsnachfolger einen Mastbetrieb unterhält. Dies wäre nach dem Pachtvertrag ohne Ersatzbeschaffung durch die Pächterin nicht zulässig.
- f) Mit dem Kaufvertrag wurden nicht nur Liegenschaften, sondern auch Maschinen und das Milchkontingent veräußert und dafür auch gesonderte Werte angesetzt.

Nach Ansicht des erkennenden Senates ergibt sich somit erst für 2014 die Erfüllung der für eine Betriebsaufgabe vorliegenden Kriterien, wonach die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens veräußert oder ins Privatvermögen übernommen wurden.

3) Veräußerungsgewinn

Gemäß § 24 Abs. 1 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die bei der Veräußerung des gesamten Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteils sowie bei der Aufgabe eines Betriebes oder Teilbetriebes erzielt werden. Eine Betriebsveräußerung liegt nur dann vor, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang übereignet werden.

Da im Jahr 2014 eine Betriebsveräußerung erfolgte, war in der Folge gemäß § 24 EStG ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln. Die diesbezügliche Wertermittlung erfolgte im Schätzungsweg im Rahmen des Erörterungstermins. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft inklusive Veräußerungsgewinn werden in Höhe von € 48.381,80 festgesetzt.

Da keine laufenden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Jahr 2014 mehr festzusetzen waren, konnte kein Gewinnfreibetrag berücksichtigt werden.

4) Immobilienertragsteuer:

Gem. § 30b Abs. 2 EStG 1988 gilt mit der Entrichtung der selbstberechneten Immobilienertragsteuer durch Parteienvertreter die Einkommensteuer für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gem. § 30 EStG als abgegolten. Dies gilt jedoch nicht, wenn die der Selbstberechnung zugrundeliegenden Angaben des Steuerpflichtigen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.

Gemäß § 4 Abs 3a Z 3 EStG 1988 regelt eine pauschale Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei Veräußerung vom am 31.3.2012 nicht mehr steuerverfänglichem Grund und Boden des Anlagevermögens.

Diese Bestimmung gilt jedoch nicht für Gebäude.

Aus dem Vorbringen ergeben sich folgende Unterschiede zwischen den Berechnungen der Amtspartei und dem Bf.:

Vom steuerlichen Vertreter erfolgte die Ermittlung der Immobilienertragsteuer auf Basis der im Gutachten angeführten Wertverhältnisse, somit wurde die Berechnungsgrundlage unterteilt in sonst. Grundvermögen, Wirtschaftsgebäude, Wohnhaus und Bauland Wohnhaus. Davon erfolgte die Berechnung eines Hälfteanteils als Neuvermögen und eines Hälfteanteils als Altvermögen. Für den auf das Wohnhaus und Bauland Wohnhaus entfallenden Anteil wurde die Hauptwohnsitzbefreiung geltend gemacht.

Die auf das sonst. Grundvermögen und Wirtschaftsgebäude entfallenden Wertansätze wurden zur Hälfte dem Neuvermögen und zur Hälfte dem Altvermögen zugeordnet ohne Berücksichtigung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens (Gebäude). Weiters erfolgte für die Ermittlung der auf den Hälfteanteil entfallenden Anschaffungskosten eine prozentuelle Aufteilung des Verkehrswertes der Gesamtliegenschaft EZ EZ2 und EZ. Als Verkehrswert der Gesamtliegenschaft wurden die im Gutachten angesetzten Werte für Gebäude, landwirtschaftlich genutzte und verbaute Flächen und der Waldwert im Gesamtausmaß von € 1.466.920,- angesetzt und ins Verhältnis zum tatsächlichen Kaufpreis des Hälfteanteils der Liegenschaft EZ EZ2 und EZ EZ in Höhe von € 490.000,- gesetzt.

Nach Ansicht der Amtspartei umfasst der Gesamtkaufpreis von € 490.000,- für den Hälfteanteil auch das Zubehör und jene Bestandteile, wie diese im Gutachten verzeichnet sind, und sind diese Verkehrswerte nach Auffassung des Finanzamtes zu berücksichtigen. Somit ergebe sich unter Einbeziehung der Werte für Wohnungsinventar, Tiere, Milchquote und Maschineninventar lt. Gutachten ein Verkehrswert der Gesamtliegenschaft von € 1.580.818,-. Der Gesamtkaufpreis von € 490.000,- für den Hälfteanteil entfällt auf die gesamte Liegenschaft EZ EZ2 und EZ und somit auch auf die verschenkten und zurückbehaltenen Grundstücke. Daher wurde der Gesamtkaufpreis um die verschenkten und zurückbehaltenen Wertanteile vermindert und um diesen verminderten Wert als Anschaffungskosten berücksichtigt.

Diese Aufteilung erscheint dem erkennenden Senat logisch und nachvollziehbar. Dass die Werte aus einem Gutachten entnommen wurden, das zu einem anderen Zweck erstellt wurde, schadet dabei nach Ansicht des Senates nicht.

Die der Selbstberechnung zugrundeliegenden Angaben entsprechen daher hinsichtlich Anschaffungskosten und Aufteilung in Altvermögen und Neuvermögen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten.

Betreffend der Veräußerung von Grundstücken im Ausmaß von 9.896 m² aus der EZ E22 an den Käufer (siehe oben) um den Kaufpreis von 42.205,- erfolgte die Entrichtung der selbstberechneten Immobilienertragsteuer in Höhe von € 676,-.

Da der Kaufpreis für diese Grundstücksveräußerung lt. Angaben des Notars im Jahr 2014 geflossen ist, sind auch diese Bemessungsgrundlagen für die Immobilienertragsteuer in der Veranlagung 2014 zu berücksichtigen.

Der im Kaufvertrag vom 27.3.2014 mit K NN2 vereinbarte Kaufpreis ist nach unbestrittenen Vorbringen der Amtspartei nicht zur Gänze im Jahr 2014 zugeflossen, daher wurde die Immobilienertragsteuer-Bemessungsgrundlage im prozentuellen Anteil des geflossenen Kaufpreises angesetzt.

Auch dies erscheint dem Senat schlüssig und nachvollziehbar. Es wird dem Bf. aber beigelegt, dass die Berechnungsgrundlagen sehr schwer nachzuvollziehen waren. Zusätzlich erschwert wurde die Nachvollziehbarkeit durch den Umstand, dass die Berechnung sich mit jedem Bescheid geändert hat, dies ohne ziffernmäßige Darstellungen. Der Hinweis, dass die Berechnungsgrundlagen mehrfach besprochen wurden, ist zur Nachvollziehbarkeit nicht ausreichend.

Der Bf. wurde aber bereits in der Bescheidbegründung vom 11.11.2015 darauf hingewiesen, dass im Betriebsvermögen keine pauschale Ermittlung für Betriebsgebäude zulässig sei. Die Begünstigung des § 4 Abs 3a Z 3 EStG 1988 gilt nur für Grund und Boden des Anlagevermögens und nur für Grund und Boden der am 31.3.2012 nicht steuerverfangen war. (sog. „Altvermögen“) Dass der Bf. also nicht wusste, warum von der ursprünglichen Berechnung abgewichen wurde, ist nicht nachvollziehbar. Zudem wird darauf hingewiesen, dass in der Begründung der Beschwerdeentscheidung vom 5.4.2017 die Berechnung erklärt und dargelegt wurde, im Vorlageantrag jedoch keinerlei inhaltliche Ausführungen dazu erfolgten. Auf den Vorhaltscharakter der Beschwerdeentscheidung wird verwiesen.

In Zusammenschau aller vorliegenden Bescheidbegründungen lassen sich die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen für das Jahr wie folgt ermitteln:

- 1) Veräußerung mit Kaufvertrag vom 29.11.2013 an Landwirtschaftlichen Siedlungsfonds
Kaufpreis € 42.205

Anteil Neuvermögen	Veräußerungserlös Hälfteanteil	20.118
	Anteilige Ak Hälfteanteil	-6209,33

	Veräußerungserlös Neuvermögen	13.908,67
	ImmoEst Neuverm.	3477,17
Anteil Altvermögen	Veräußerungserlös Hälfteanteil	20.118
	Fiktive AK 86%	17.301,48
	Veräußerungserlös Altvermögen	2816,52
	ImmoEst Altverm.	704,13

In Summe ergibt sich aus diesem Kaufvertrag ein Veräußerungserlös von € 16.725,19 (=13.908,67+2816,52) und eine ImmoEst von € 4181,30 (704,13+3477,17).

Zu diesem Veräußerungsvorgang erfolgte die Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer mit € 676,--.

2) Veräußerung Kaufvertrag K NN2 (Zufluss im Jahr 2014 zu 63,49 %)

Wirtschaftsgebäude	
Hälfteanteil Neuvermögen	59.053,24
Hälfteanteil Altvermögen	59.053,24
Summe	118.106,48
Anteilige AK Neuv.	-48.052,99
Werbungskosten Stb.	-305,98
Anschaffungsnebenko	-2693,27
Summe	67.054,24

Die der BVE beiliegende Berechnung hinsichtlich dieses Veräußerungsvorganges ist insofern falsch, als auch beim Gebäude hinsichtlich Altvermögen fiktive Anschaffungskosten berücksichtigt wurden. Im Spruch des Bescheides ist der Betrag allerdings richtig ausgewiesen.

Sonstiges Grundvermögen	
Hälfteanteil Neuvermögen	18.835,56
Hälfteanteil Altvermögen	19.097,64
Summe	37.933,20

Gesamter Veräußerungsgewinn	104.987,44
25 % ImmoEst	26.246,86
63,49%	16.664,67

Immobilienwertsteuer 2014 gesamt

	Erlös	Immo Est
Veräußerung 1	16.725,19	4181,30
Veräußerung 2	66.658,69	16.664,67
Summe	83.383,88	20.845,97

Anrechnung der entrichteten Immobilienwertsteuer 676,-

Diese Berechnung erscheint dem erkennenden Senat schlüssig und basiert darauf, dass eine Betriebsveräußerung im Jahr 2014 erfolgte.

Der erkennende Senat sah demnach keine Veranlassung, von der Berechnung abzuweichen.

Gesamthaft war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

Es ergibt sich folgende Berechnung der Einkommensteuer 2014:

Einkünfte aus L+F	48.381,80
- Gewinnfreibetrag	0
Einkünfte NSA	13.849,87
Gesamtbetrag der Einkünfte	62.231,67
Sonderausgaben:	
Pauschbetrag	-60
Kirchenbeitrag	-357,58
Einkommen	61.814,09
Einkommensteuer vor Absetzb.	21.142,05
Verkehrsabsetzbetrag	-291
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54

Steuer nach Absetzb.	20.797,05
Steuer sonstige Bezüge	
0% für die ersten 620	
6% für die restlichen 1731,50	103,89
Steuer für Einkünfte aus Grundstücks- veräußerungen (25%)	20.845,97
Einkommensteuer	41.764,91
Anrechenbare LSt	-542,35
Anrechenbare ImmoEst	-676
Festgesetzte Einkommensteuer	40.528,56

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine solche Rechtsfrage liegt im gegenständlichen Fall nicht vor.

Linz, am 20. September 2022

