



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der H. und K. M., Adresse, vertreten durch Dr. Wilhelm Frei, Wirtschaftstreuhänder, 2130 Mistelbach, Bahnzeile 9, gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach, im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat vertreten durch Hofrätin Mag. Susanne Brandstätter, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 188 BAO für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) H. M. bewirtschaftet eine Landwirtschaft.

Bis zum Veranlagungsjahr 2001 wurde H. M. vom Finanzamt als Einzelunternehmerin zur Einkommensteuer – als pauschalierte Land- und Forstwirtin – veranlagt, wobei der pauschalierten Gewinnermittlung der zu EW-AZ 3 ausgewiesene Einheitswert zugrunde lag.

Laut Abgabensinformationssystem befindet sich der unter der EW-AZ 3 erfasste und auf EZ T ausgeübte land- und forstwirtschaftliche Betrieb im Alleineigentum von H. M.. Dieser Betrieb wies laut Einkommensteuererklärung 2001 im Jahr 2001 einen Einheitswert von 486.000 S aus, laut Einkommensteuererklärung 2003 im Jahr 2003 einen Einheitswert von 654,06 € (9.000,06 S).

Aktenkundig ist ferner ein mit 22. Jänner 2003 datierter Einheitswertbescheid ab 1. Jänner 2001 betreffend den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in EZ B (EW-AZ 1) mit einem Einheitswert von 34.882,96 €, wobei der Anteil von K. M. am Einheitswert 29.201,72 € (84%) und von H. M. 5.681,24 € (16%) betrage.

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 erklärte H. M. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von 8.472,76 €.

Aktenkundig (im Akt StNr. 185/xxx6) sind Kopien

- von Belegen über Zahlungen der H. M. an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern;
- eines Belegs einer Zahlung der H. M. an die Erzdiözese Wien betreffend Pacht;
- einer Bestätigung von H. M., von Fr. St. für das Jahr 2001/02 „den Pacht“ i. H. v. 145 € erhalten zu haben,
- Honorarnoten des steuerlichen Vertreters an H. M..

An K. M. richtete das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach mit Datum 27. Jänner 2004 nachstehenden Vorhalt (abgelegt im Akt der H. M.):

*„Sie haben Ihrem Ehepartner (nahen Angehörigen) Ihren land- und forstwirtschaftlichen Betrieb(santeil) zum Zwecke der Bewirtschaftung überlassen und aus dieser Rechtsbeziehung keinerlei Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Vermietung und Verpachtung erklärt; dies offensichtlich und eindeutig unter dem persönlichen Beweggrund, dass Sie eine unentgeltliche Überlassung beabsichtigten und damit auf Ihre Einkunftsöglichkeit verzichten.*

*Rechtlich betrachtet sind Sie somit weiterhin Eigentümer eines land- und forstwirtschaftlichen Betrieb(santeil)es; lediglich die Bewirtschaftung erfolgt nunmehr durch den Ehepartner (nahen Angehörigen).*

*Nach ständiger Rechtsprechung werden Verträge zwischen nahen Angehörigen im Hinblick auf den fehlenden Interessensgegensatz nur dann anerkannt, wenn sie*

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,*
- einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen, und*
- unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).*

*Ausgehend vom Fremdvergleich stellt sich die Sachlage folgendermaßen dar:*

*Es liegt eine Mitunternehmerschaft vor, in welcher der eine Teil lediglich Kapital (in Form von landwirtschaftlichen Flächen und Betriebsmitteln, wie z.B. Maschinen, Gebäude, etc.) zur Verfügung stellt, während der andere Mitunternehmer seine Arbeitskraft durch die getätigte Bewirtschaftung (allenfalls neben seinem eigenen Betriebsmitteleinsatz) einbringt. Betrachtet man nunmehr diese Konstellation unter dem Blickwinkel des Fremdvergleiches so ergibt sich logischerweise, dass die an einer Mitunternehmerschaft beteiligten familienfremden Personen einen Anteil am Gewinn vereinbaren werden, welcher ihrem Kapital — und/oder Arbeitseinsatz entspricht. Daraus ist eindeutig abzuleiten, dass Sie einen rechtsverbindlichen Anspruch am Gewinn aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb durch Ihren Kapitaleinsatz (wie bereits vorhin ausgeführt in Form von Grund, Gebäuden, Maschinen, etc.) haben, durch die unentgeltliche Überlassung aber an den Ehepartner (nahen Angehörigen) auf diesen verzichten. Der Verzicht stellt jedoch eine Einkommensverwendung zugunsten des Ehepartners (nahen Angehörigen) dar; dies bedeutet, dass aufgrund Ihres rechtsverbindlichen Anspruches und damit auch über die dadurch fundierte Verfügbarkeit über die betreffenden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft diese Ihnen zuzurechnen sind, der Verzicht auf den Geldzufluß aber als Einkommensverwendung der Privatsphäre bzw. dem persönlichen Motiven zuzuordnen ist und somit von keinerlei steuerlicher Relevanz sind.*

*Die Finanzbehörde 1. Instanz beabsichtigt daher Ihnen einen entsprechenden Gewinnanteil der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zuzuweisen.*

*Sie werden daher gebeten, unterstützend eine nachweisliche begründende Stellungnahme zum Ausmaß der Wertigkeit Ihres Einsatzes am (und damit zum Ausmaß Ihrer Gewinnbeteiligung) zu tätigen oder eine allfällige Pachtvereinbarung, welcher zwecks Anerkenntnis ein ortsüblicher Pacht zugrunde zu legen ist, zu übermitteln.“*

Dieser Vorhalt wurde von K. M. durch seinen steuerlichen Vertreter – nach Zwangsstrafenandrohung wegen Fristversäumnis - mit Schreiben vom 23. Juli 2004 wie folgt beantwortet:

*„Namens und im Auftrag meines Mandanten teile ich Ihnen zu Ihrem Ergänzungsansuchen vom 27. Jänner 2004 zur Einkommensteuererklärung 2002 vom 10. November 2003 mit, dass als Pachtzins das für Nutzungsrechte an fremden land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken gewährte Entgelt zu verstehen ist. Der Betriebsüberlassungsvertrag (Wirtschaftsüberlassungsvertrag, Nutzungsüberlassungsvertrag) ist das unentgeltliche Gegenstück zum entgeltlichen Pachtvertrag und wird vom BFH wegen der besonderen Verhältnisse in der Land- und Forstwirtschaft ertragsteuerlich anerkannt.*

*Es ist also nicht notwendig, dass zwischen Ehegatten ein entgeltlicher Pachtvertrag abgeschlossen wird.*

*Das Einkommensteuergesetz selbst bestimmt, dass bei Wirtschaftsgütern, welche im gemeinsamen Eigentum von Ehegatten stehen und nur von einem Ehegatten betrieblich genutzt werden, dem betreibenden Ehegatten zur Gänze zuzurechnen sind.*

*Dies wäre der richtige Fremdvergleich, welcher anzustellen ist, um entgeltliche oder unentgeltliche Überlassung von Anteilen an Wirtschaftsgütern zu beurteilen.*

*Mein Mandant ist im Management der P. AG beschäftigt und dort zeitlich sehr stark gebunden, weshalb er die landwirtschaftliche Tätigkeit nicht mehr ausüben kann.*

*Die Landwirtschaft wird ausschließlich von der Ehegattin meines Mandanten geführt, wobei mein Mandant seiner Ehegattin die Grundstücksanteile, welche in seinem Eigentum bestehen, unentgeltlich überlassen hat.*

*Für diesen Fall bestimmt das Einkommensteuergesetz, dass die betrieblich genutzten Wirtschaftsgüter ausschließlich dem betreibenden Ehegatten zuzurechnen sind.*

*Es bleibt daher kein Raum, einen Fremdvergleich mit von fremden Personen zugepachteten Grundstücksflächen anzustellen.“*

Mit Bescheid vom 2. August 2004 wurden vom Finanzamt Gänserndorf Mistelbach gegenüber K. und H. M. gemäß § 188 BAO Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft i.H.v. 8.472,76 € einheitlich und mit jeweils 4.236,38 € jeweils für K. und H. M. gesondert festgestellt.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Landwirtschaft in Form einer atypischen stillen Gesellschaft geführt werde. „Für die Kapitalhingabe bzw. Einlage in die Gesellschaft (29.201,72 €) wird unter Bezug auf die Tatsache, dass Herr M. im Betrieb nicht mitarbeitet, ein Gewinnanteil von 50% (4.236,38 €) Herrn M. zugerechnet.“

Mit Schreiben vom (Montag) 6. September 2004 erhoben K. und H. M. Berufung gegen diesen nach ihren Angaben am 4. August 2004 zugestellten Bescheid mit dem Antrag, den Bescheid ersatzlos aufzuheben.

*„Der angefochtene Bescheid geht davon aus, dass die Landwirtschaft in Form einer atypischen stillen Gesellschaft geführt wird und für die Kapitalhingabe ohne persönliche Mitarbeit Herrn K. M. ein Gewinnanteil von 50 % zuzurechnen ist.*

*Für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern gelten auch in der Landwirtschaft die allgemeinen Regeln. Betreibt nur einer der beiden im gemeinsamen Haushalt lebenden Ehegatten einen*

*Betrieb auf der Liegenschaft des anderen Ehegatten, ist dem betrieblich tätigen Ehegatten bei unentgeltlicher Überlassung das überlassene Wirtschaftsgut wirtschaftlich zuzurechnen.*

*Für die Landwirtschaft besteht keine andere Regelung, weshalb im gegenständlichen Fall so vorzugehen ist, dass die die Landwirtschaft betreibende Ehegattin H. M. wirtschaftlicher Eigentümer der Grundstücke ist.*

*Eine rechtliche Vereinbarung darüber, dass eine stille Gesellschaft eingerichtet wird, besteht nicht. Die rechtliche Beurteilung muss davon ausgehen, dass K. M. seiner Ehegattin H. die Grundstücke unentgeltlich in Form einer Leihe zur Ausführung ihrer betrieblichen Tätigkeit überlassen hat.*

*Sämtliche nach außen hin in Erscheinung tretende Elemente zeigen, dass Frau H. M. die Landwirtschaft alleine betreibt.*

*Die berufliche Tätigkeit des Ehegatten K. M. als gehobener Manager in der P. AG lässt ihm zeitlich keinen Raum, die Landwirtschaft gemeinsam mit seiner Gattin zu betreiben. Er ist zeitlich während der Woche bis zu 80 Stunden in seinem Beruf gebunden, woraus sich leicht ableiten lässt, dass keine Zeit verbleibt, gemeinsam mit seiner Ehegattin die Landwirtschaft zu führen. Die Umweltbedingungen lassen es nicht zu die Landwirtschaft ausschließlich am Wochenende zu betreiben.*

*Gerade im betrieblichen Bereich ist es üblich, dass ein betrieblich tätiger Ehegatte die dem anderen Ehegatten gehörigen oder im Miteigentum stehenden Wirtschaftsgüter unentgeltlich nutzt, weshalb die steuerliche Rechtsprechung auch den Begriff des wirtschaftlichen Eigentums bei jenem Ehegatten entwickelt hat, welcher diese Liegenschaft nutzt. Es kommt in keinen dieser Fälle zur Vermutung einer stillen Gesellschaft, vielmehr werden die Wirtschaftsgüter ausschließlich dem betrieblich tätigen Ehegatten wirtschaftlich zugeordnet.“*

Auf Grund eines Auskunftersuchens des Finanzamtes teilte diesem die Sozialversicherungsanstalt der Bauern vom 25. November 2004 mit, dass H. M. seit dem 1. März 1985 den gesamten land(forst)wirtschaftlichen Betrieb auf alleinige Rechnung und Gefahr führe und seit diesem Zeitpunkt der Pflichtversicherung nach dem BSVG unterliege.

K. M. habe seiner Gattin seinen Anteil ab 1. März 1985 verpachtet, wobei zunächst ein mündlicher und dann ab 2. Jänner 1987 ein schriftlicher Pachtvertrag abgeschlossen worden sei. K. M. sei nicht mehr nach dem BSVG pflichtversichert.

Nach der beigeschlossenen Kopie eines Musterpachtvertrages vom 2. Jänner 1987 (der dem Finanzamt Gänserndorf Mistelbach am 23. Jänner 1987 zur Kenntnis gelangt sein dürfte)

wurde zwischen K. M. und H. M. ein Pachtvertrag über näher bezeichnete Grundstücke auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, wobei der jährliche Pachtzins 12.500 S betrage.

Die Agrarmarkt Austria teilte dem Finanzamt auf Anfrage mit Schreiben vom 27. Dezember 2004 mit, dass für das Förderjahr 2002 näher bezeichnete Förderanträge von H. M. eingereicht und dieser Förderungen ausbezahlt worden seien. Von K. M. lägen keine AMA-Förderungsansuchen auf.

Mit Vorhalt vom 17. November 2004 teilte das Finanzamt K. M. und H. M. mit:

*„1. Die unentgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern rechtfertigt noch nicht die Annahme eines wirtschaftlichen Eigentümers. In der Regel ist dem zivilrechtlichen Eigentümer dieses Wirtschaftsgut auch steuerlich zuzurechnen. Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, nämlich Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung, auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich jeden Dritten (auch den zivilrechtlichen Eigentümer) von der Einwirkung auf die Sache, d. h. auf die Zeit der möglichen Nutzung ausschließen kann (vgl. u.a. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band 1, RZ 113 zu § 2).*

*Gibt es zu ggstdl. Ausführungen eine Vereinbarungen, wenn ja, mögen diese bitte zu Einsicht vorgelegt werden bzw. möge die mündlich getroffene Vereinbarung bekannt gegeben werden.*

*2. Durch die Kapitalhingabe (Äcker) bzw. Überlassung von Wirtschaftsgütern, wie es im wirtschaftlichen Leben zwischen Fremden üblich ist, liegt grundsätzlich eine steuerlich beachtliche Mitunternehmerschaft vor. Die Gewinne werden unter Beachtung der einzelnen Leistungsbeziehungen (§ 21 Abs. 2 EStG) auf die einzelnen Mitunternehmer verteilt.*

*Um Stellungnahme wird gebeten.“*

Wegen Nichtbeantwortung des Vorhaltes wurde – nach Erinnerung und Zwangsstrafenandrohung vom 11. Februar 2005 - mit Bescheid vom 19. Mai 2005 eine Zwangsstrafe i.H.v. 250 € festgesetzt.

Mit Schreiben vom 9. Juni 2005 nahmen K. M. und H. M. zu diesem Vorhalt Stellung:

*„1. Wirtschaftliches Eigentums*

*Das Einkommensteuergesetz geht bei der unentgeltlichen Überlassung von Wirtschaftsgütern oder Teilen von Wirtschaftsgütern (insbesondere Liegenschaftsanteile, Gebäudeanteile) davon aus, dass wirtschaftliches Eigentum des unternehmerisch tätigen Ehegatten vorliegt. Dies kann nur vermieden werden, wenn zwischen den Ehegatten Entgeltlichkeit der Überlassung*

*des Wirtschaftsgutanteiles explizit vereinbart ist. Besteht eine derartige Vereinbarung nicht, liegt wirtschaftliches Eigentum des unternehmerisch tätigen Ehegatten vor.*

*Warum sollte das in der Landwirtschaft anders sein?*

*Frau H. M. steht der Gebrauch, die Veränderung, der Verbrauch uneingeschränkt zur Verfügung. Was ihr nicht zusteht, ist, wie auch bei den gewerblichen Einkünften, die uneingeschränkte Veräußerung der Liegenschaften. Dies ist auch nicht möglich, wenn bei der Erzielung von gewerblichen Einkünften Liegenschaftsanteile im zivilrechtlichen Eigentum des nicht unternehmerisch tätigen Ehegatten liegen, weil zivilrechtlich jedenfalls der zivilrechtlich Berechtigte (grundbücherlicher Miteigentümer) bei der Veräußerung seine Zustimmung geben muss.*

*Dies verhält sich in der Landwirtschaft nicht anders.*

*Dies habe ich bereits in meiner Berufung vom 6. September 2004 deutlich klargelegt.*

*Ich habe auch mitgeteilt, dass mein Mandant K. M. als gehobener Manager in der P. AG zeitlich sehr beansprucht ist und aus diesem Grund mit seiner Ehegattin vereinbart hat, dass diese die Landwirtschaft auf eigene Rechnung und Gefahr betreibt. Alle Rechtsbeziehungen, die aus dem Unternehmen Landwirtschaft resultieren, lauten auf H. M. und nicht auf die Mitunternehmerschaft K. und H. M..*

*Die mündlich getroffene Vereinbarung geht dahin, dass K. M. seiner Ehegattin die ihm gehörenden oder in seinem Miteigentum befindlichen Ackergrundstücke zur Bewirtschaftung unentgeltlich überlassen hat.*

## *2. Überlassung von Wirtschaftsgütern*

*Die Überlassung von Wirtschaftsgütern kann auch zwischen Fremden entgeltlich in Form einer Miete oder Pacht bzw. unentgeltlich in Form einer Leihe erfolgen. In keinem dieser Fälle entsteht eine Mitunternehmereigenschaft, wenn die beiden Fremden nicht eine Vereinbarung über die gemeinsame Erzielung von Einkünften vereinbart haben. Ein automatisches Entstehen von Mitunternehmerschaften zwischen Fremden gibt es nicht. Es entsteht lediglich die Frage der Absetzbarkeit von Kosten des überlassenen Wirtschaftsgutes beim unternehmerisch tätigen Partner. Eine Gewinnaufteilung zwischen Fremden ohne Vereinbarung zur Erzielung gemeinschaftlicher Einkünfte kann daher nicht möglich sein.*

*Die Beantwortung dieses Vorhaltes trägt nichts zum weiteren, über den in der Berufung dargestellten Sachverhalt bei, es handelt sich vielmehr nur um die Einholung einer Rechtsmeinung, welche abzugeben nicht verpflichtend ist.“*

Eine gegen den Zwangsstrafenbescheid erhobene Berufung wurde vom Finanzamt mittels Berufungsvorentscheidung vom 16. Juni 2005 als unbegründet abgewiesen.

Mit Berufungsvorentscheidung, zugestellt am 21. Juni 2005, wies das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach die Berufung gegen den Gewinnfeststellungsbescheid für das Jahr 2002 als unbegründet ab und führte hierzu aus:

*„Die Abgabepflichtigen Hr. u Fr. M. K. u H. besitzen einen landw. Betrieb im Ausmaß von 29,81 ha, wobei lt Einheitswert ein Anteil am landw. Grundbesitz im Ausmaß von 84 % Hr. M. K. und 16 % Fr. M. H. zuzurechnen ist.*

*Da Hr. M. K. als gehobener Manager bei der P. AG beschäftigt ist, hat er seinen Anteil an den landw. Flächen der Gattin zu Bewirtschaftung überlassen. Lt. Auskunft der Sozialversicherungsanstalt der Bauern wurden 22,90 ha an die Gattin verpachtet, als Pachtschilling wurde ein Betrag von S 15.500.- vereinbart. Dies entspricht einen Pachtschilling von S 679.- (49.-€) pro Ha. Ggstdl. Pachtvertrag kann jedoch für das Steuerrecht nicht anerkannt werden, da ein eklatantes Mißverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung besteht, als Pachtschilling der einem Fremdvergleich standhält wäre ein Pachtschilling von S 3000.- (218.-€) bis 4000.- S (290.-€) angemessen.*

*Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie*

- 1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,*
- 2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und*
- 3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.*

*Auch die Ausführung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. mit weiteren Nachweisen das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 1. Juli 1992, 90/13/0169).*

*Danach werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet (wirtschaftliches Eigentum).*

*Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ist ein vom Zivilrecht abweichendes wirtschaftliches Eigentum nur dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, nämlich Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung, auszuüben in der Lage*

*ist und wenn er zugleich jeden Dritten (auch den zivilrechtlichen Eigentümer) von der Einwirkung auf die Sache auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung ausschließen kann (vgl. u.a. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band 1, Rz 113 zu § 2).*

*Da im vorliegenden Fall nun weder aus dem Pachtvertrag noch aus sonstigen Vereinbarungen auf das wirtschaftliche Eigentum der Gattin geschlossen werden kann, ist Hr. M. K. also auch während des Zeitraumes der Verpachtung, sowohl als zivilrechtlicher als auch als wirtschaftlicher Eigentümer der ldw. Flächen anzusehen. Dass auch das wirtschaftliche Eigentum bei Hr. M. verblieben ist, kommt nicht zuletzt gerade durch die Einflussnahme auf die stillen Reserven, sowie durch die Mitsprache bei Belastungen der Grundstücke zum Ausdruck.*

*Hinsichtlich der in der Berufungseingabe angesprochenen Überlassung der Grundstücke in Form einer Leihe ist zuzusagen, dass weder eine schriftliche Vereinbarung vorgelegt wurde noch die mündliche getroffene Vereinbarung bekannt gegeben worden ist. Es entspricht auch nicht den für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien. Es kann des weiteren nicht als fremdüblich angesehen werden, wenn eine landwirtschaftliche Fläche von ca. 22 ha über einen sehr langen Zeitraum der Gattin unentgeltlich zur Nutzung und Bewirtschaftung überlassen wird.*

*Wenn auch keine schriftlichen Vereinbarungen vorliegen, so liegt lt. Aktenlage eine Mitunternehmerschaft vor, in welcher der eine Gesellschafter lediglich Kapital (in Form von landwirtschaftlichen Flächen und Betriebsmitteln, wie z.B. Maschinen, Gebäude, etc.) zur Verfügung stellt bzw. in den Betrieb einlegt, während der andere Mitunternehmer seine Arbeitskraft durch getätigte Bewirtschaftung (allenfalls neben seinen eigenen Betriebsmitteleinsatz) einbringt. Betrachtet man nunmehr diese Konstellation unter dem Gesichtswinkel des Fremdvergleiches so ergibt sich logischerweise, dass die an der Mitunternehmerschaft beteiligten familienfremden Personen einen Anteil am Gewinn vereinbaren werden, welcher ihrem Kapital- und Arbeitsseinsatz entspricht. Daraus ist eindeutig abzuleiten, dass jeder Mitunternehmer einen rechtsverbindlichen Anspruch am Gewinn aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb durch den Kapitaleinsatz hat; durch die unentgeltliche Überlassung aber an den anderen Gesellschafter auf diesen verzichtet. Der Verzicht stellt jedoch eine Einkommensverwendung zugunsten des anderen Mitgesellschafters dar. Dies bedeutet, dass aufgrund des rechtsverbindlichen Anspruches und damit auch über die dadurch fundierte Verfügbarkeit über die betreffenden Einkünfte aus LuF diese Hr. M. zuzurechnen sind. Der Verzicht auf den Geldfluss aber als Einkommensverwendung der Privatsphäre bzw. den persönlichen Motiven zuzuordnen ist und somit von keinerlei steuerlicher Relevanz ist.“*

Diese Berufungsvorentscheidung betreffend Gewinnfeststellung für das Jahr 2002 erwuchs offenbar in Rechtskraft.

Mit Bescheid vom 18. Juli 2005 wurden vom Finanzamt Gänserndorf Mistelbach auf Grund der H. M. von eingereichten Einkommensteuererklärung gegenüber K. und H. M. gemäß § 188 BAO Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft i.H.v. 8.457,17 € einheitlich und mit jeweils 4.228,58 € für H. M. und mit 4.228,59 € für K. M. gesondert für das Jahr 2003 festgestellt.

*„Hinsichtlich der Abweichungen gegenüber Ihrem Antrag wird auf die vorjährige Begründung verwiesen.“*

Mit Schreiben vom 11. August 2005 erhoben K. und H. M. Berufung gegen diesen Bescheid mit dem Antrag, den Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Die Begründung der Berufung ist wortident mit der Begründung der Berufung vom 6. September 2004 gegen den Gewinnfeststellungsbescheid für das Jahr 2002 (siehe oben).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. September 2005 wies das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach die Berufung gegen den Gewinnfeststellungsbescheid für das Jahr 2003 als unbegründet ab und führte hierzu wie in der Berufungsvorentscheidung vom 16. Juni 2006 betreffend den Gewinnfeststellungsbescheid für das Jahr 2002 aus (siehe oben).

Mit Schreiben vom 12. Oktober 2005 beantragten K. und H. M., die Berufung vom 12. August 2005 gegen den Bescheid vom 18. Juli 2005 über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften der zweiten Instanz vorzulegen:

*„In der Berufungsvorentscheidung vom 19. September 2005 führt die Behörde aus, dass der zwischen den Ehegatten abgeschlossene Pachtvertrag nicht anerkannt wird.*

*Mit dieser Nichtanerkennung als Pachtvertrag ist dieser bei einer weiteren Beurteilung nicht zu berücksichtigen.*

*Bei der Betriebsführerin wurden auch niemals Pachtzahlungen an ihren Ehegatten als Aufwand berücksichtigt.*

*Es ergibt sich also, dass dieser Pachtvertrag niemals ernst gemeint war und lediglich zur Vorlage bei der Sozialversicherung gedient hat, um zu dokumentieren, dass Frau H. M. alleinige Betriebsführerin des Betriebes ist. Aufgrund der gültigen sozialversicherungsrechtlichen Regelungen hätte auch Herr K. M. Sozialversicherungsbeiträge an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern zahlen müssen, wenn er ein Gesellschaftsverhältnis mit seiner Gattin eingegangen wäre.*

*Die Meldung an die Sozialversicherung ist eine nach außen hin in Erscheinung getretene Handlung, welche eindeutig festlegt, dass Frau H. M. ausschließliche Betriebsführerin des bäuerlichen Betriebes ist. Die Vereinbarung zwischen den beiden Ehegatten hat auch dahingehend gelaute, dass Herr K. M. wegen seiner zeitaufwendigen Beschäftigung die landwirtschaftliche Tätigkeit nicht mehr ausführen konnte, weshalb er seiner Gattin H. die Bewirtschaftung und Führung des Betriebes auf eigene Rechnung und Gefahr übertragen hat.*

*Die Berufungsvorentscheidungs begründung führt aus, dass aufgrund der Aktenlage eine Mitunternehmerschaft hervorgeht, führt aber nicht aus, welche Punkte sie dazu gebracht haben, eine Mitunternehmerschaft anzunehmen.*

*Das österreichische Steuerrecht geht von einheitlichen Regelungen für sämtliche Einkünfte aus. Die Gewinnermittlungsvorschriften gelten für alle Bereiche ohne Unterschiede.*

*Im Bereich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb steht für alle, bisher auch für das Finanzamt Mistelbach fest, dass Wirtschaftsgüter, welche von einem Ehegatten dem anderen unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden, dem betriebsführenden Ehegatten zuzurechnen sind. Aufgrund der Einheitlichkeit des österreichischen Steuerrechtes ist es nicht möglich, für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft eine andere Regelung bei der unentgeltlichen Überlassung von Wirtschaftsgütern des einen Ehegatten an den anderen anzunehmen.*

*Der Versuch in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung aus dem Fremdvergleich abzuleiten, dass ein Fremder seine Betriebsgegenstände einem anderen nur gegen Anteile am Gesellschaftsgewinn überlassen würde, geht völlig ins Leere, weil meine Mandanten vereinbart haben, dass der Ehegatte seiner Ehegattin die Betriebsgrundstücke unentgeltlich und zur alleinigen Bewirtschaftung auf eigene Gefahr und Rechnung überlässt.*

*Folgte man dieser Argumentation, gebe es auch bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb keine Möglichkeit der Zurechnung von Wirtschaftsgütern des einen Ehegatten an den anderen, wenn die Überlassung unentgeltlich erfolgt.*

*Meine Mandanten wollen keine Mitunternehmerschaft, weil sie diese nicht vereinbart haben.*

*Zur Wiederholung: Herr K. M. hat aufgrund seiner Beschäftigung keine Zeit die Landwirtschaft zu führen und hat daher seiner Gattin die ihm gehörigen Grundstücke zur Bewirtschaftung auf eigene Rechnung und Gefahr überlassen.“*

Mit Bericht vom 20. Oktober 2005 wurde die Berufung betreffend Gewinnfeststellung für das Jahr 2003 vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. „Da K. M. als wirtschaftlicher Eigentümer seinen Anteil am landwirtschaftlichen Grundbesitz seiner Gattin H. M. unentgeltlich zur Nutzung und

Bewirtschaftung überlassen bzw. in den Betrieb eingelegt hat, wurde ihm für die Kapitalhingabe (in Form von Ldw. Flächen und Betriebsmittel) ein Gewinnanteil zugerechnet.“

Mit Bescheid vom 19. April 2006 wurden gegenüber K. und H. M. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 200 BAO für das Jahr 2004 vorläufig mit 0,00 € festgestellt; mit Bescheid vom 7. August 2006 für das Jahr 2005 ebenfalls vorläufig mit 0,00 €.

Mit Schreiben vom 19. Juli 2007 gab das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach folgende ergänzende Stellungnahme ab:

*„Die Entscheidung, ob eine Mitunternehmerschaft vorliegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu treffen. In der Praxis existieren bei den Personengesellschaften vielgestaltige Formen der Vermögens- und Gewinnbeteiligung als Form der Mitunternehmerschaft und ist nicht ein allgemein verbindliches Schema ausgebildet. Indizien mit unterschiedlichem Gewicht für die Annahme einer Mitunternehmerschaft sind dabei insbesondere die Beteiligung am Anlagevermögen, die Beteiligung an den stillen Reserven, die Beteiligung am Firmenwert, die Beteiligung am buchmäßig ausgewiesenen Erfolg und nicht zuletzt das Entwickeln einer Unternehmerinitiative sowie die Übernahme eines Unternehmerrisikos (VwGH 84/14/0057).*

*Unternehmerinitiative bedeutet vor allem "ein Teilhaben an unternehmerischen Entscheidungen". Es genügt allerdings die Möglichkeit zur Ausübung von Rechten, die den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach dem HGB zustehen oder die dem gesellschaftsrechtlichen Kontrollrecht entsprechen.*

*Die Unternehmerinitiative hat bei den verschiedenen Formen von Mitunternehmerschaften ebenfalls unterschiedliches Gewicht.*

*Bewirtschaftet ein Ehepartner die Landwirtschaft allein und verwaltet dieser zugleich das Gesamtgut, so ist eine eigene Unternehmerinitiative des anderen Partners in seinen Mitwirkungsrechten (gestaltet wie Kontroll- und Widerspruchsrecht lt HGB ) zu erkennen, die insbesondere darin bestehen, dass die Anlagegüter und Maschinen ordnungsgemäß zu pflegen, sowie zu warten und die Äcker ordnungsgemäß zu bestellen sind.*

*Ein über längere Jahre ungepflegte bzw. vernachlässigte Bewirtschaftung der Äcker würde dazu führen, dass die Felder stark an Wert verlieren. Dieses Risiko trifft den Ehegatten, der nach wie vor Grundeigentümer der Liegenschaften ist. Ähnlich verhält es sich, wenn die Äcker ausgebeutet werden; auch hier trifft den Grundeigentümer (= Ehegatten) das Risiko der Mißwirtschaft. Gleiches gilt auch für Maschinen und Gebäude; eine Vernachlässigung der Wartung der Maschinen sowie eine Missachtung der Instandhaltung der Gebäude würde einen Verlust des Wertes mit sich bringen und daher liegt ein dem Ehegatten zuzurechnendes*

*(Unternehmer)risiko vor. Es handelt sich dabei um ein Unternehmerrisiko, da der Ehegatte als Eigener eines nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise vorliegenden Betriebsmögens anzusehen ist.*

*Diese Äcker, Maschinen und Gebäude sind Anlagevermögen und damit wiederum eines der im VwGH - Erkenntnis 84/14/0057 zitierten Elemente der Mitunternehmerschaft.*

*Es können auch ohne Zustimmung des Ehemannes weder Maschinen noch Äcker verkauft werden noch dürfen Grundstücke mit Darlehen bzw. Krediten belastet werden. Die Ehegattin kann auch nicht alleine entscheiden, ob das Wirtschaftsgebäude bzw. die übrigen Wirtschaftsgüter saniert, repariert oder durch neue Wirtschaftsgüter ersetzt werden.*

*Das heißt, dass der das Gesamtgut verwaltende Ehegatte den anderen über die Verwaltung zu unterrichten hat und ihm auf Verlangen über den Stand der Betriebsführung Auskunft zu erteilen hat. Eine solche Unternehmerinitiative ist nicht schwächer als die eines atypischen Beteiligten, der ebenfalls als Mitunternehmer anzusehen ist.*

*Wenn somit einer der Partner eine Entscheidung herbeiführen, beeinflussen, daran mitwirken oder Entscheidungen anderer Gesellschafter verhindern kann, ist von Unternehmerinitiative auszugehen.*

*Für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft spricht auch der Umstand, dass dem Einsatz des Anlage- und Umlaufvermögens für den Betrieb eine entscheidende Bedeutung zukommt. Der Vermögensbeitrag (84% der ldw. Flächen) am Betriebvermögen des Ehegatten zur Wirtschaftsführung ist nicht von untergeordneter Bedeutung. Da demnach Betriebsvermögen vorhanden ist, ergibt sich auch ein Firmenwert auf den der Ehegatte aufgrund seiner Kontrollrechte bzw. Widerspruchsrechte (wie oben ausgeführt) sehr wohl einen Einfluss hat.*

*Aufgrund vorgenannten Ausführungen ist von der Finanzbehörde die Mitunternehmerschaft des Ehegatten als erwiesen anzunehmen. In concreto wird dieses Faktum durch nachstehende Ausführung zusätzlich untermauert:*

*Der Sozialversicherung der Bauern wurde ein Pachtverhältnis durch Vorlage eines Pachtvertrages (abgeschlossen zwischen Herrn K. M. und seiner Gattin H. M.) vorgelegt, um dieser bekannt zu geben, dass Frau H. M. die Betriebsführerin des gegenständlichen landwirtschaftlichen Betriebes darstelle. Dieser Pachtvertrag wurde mittels Schreibens vom 25.11.2004 von der Sozialversicherung der Bauern an das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach übermittelt. Aus dem Pachtvertrag ergibt sich, dass 22,9 ha von Herrn M. an seine Gattin um 12.500,-- S (entspricht 908,41 €) verpachtet wurden. Im Rahmen des abgabebehördlichen Verfahrens wurde seitens des steuerlichen Vertreters immer wieder vorgebracht, dass*

*überhaupt keine Pachtzahlung geflossen sei und auch keine derartige als Betriebsausgabe bei Frau M. angesetzt wurde; der Pachtvertrag sei niemals ernst gemeint gewesen und hätte lediglich als Vorlage bei der Sozialversicherung gedient, um zu dokumentieren, dass Frau Herta M. alleinige Betriebsführerin des Betriebes sei.*

*Nach ständiger Rechtssprechung werden Verträge zwischen nahen Angehörigen in Hinblick auf den fehlenden Interessensgegensatz nur dann anerkannt, wenn sie*

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,*
- einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen, und*
- unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.*

*Zwar ist die Schriftform bei Verträgen nicht unbedingt erforderlich, wird aber das Element des "ausreichend nach außen in Erscheinung Tretens" derselben entsprechend verstärken und untermauern.*

*Unter Bezugnahme auf das Vorliegen eines Pachtvertrages wäre das Erforderniselement für den Fremdvergleich, nämlich das "nach Außen ausreichend zum Ausdruck kommen", eindeutig erfüllt. Die Berufungswerber deklarieren aber in ihren diversen Äußerungen, dass es sich diesbezüglich um keinen "ernst gemeinten" Vertrag handle, sie bestätigen also von sich aus das Vorliegen eines Scheingeschäftes. Nunmehr ist aber nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes davon auszugehen, dass die erste Aussage zu einem Tatbestand den höchsten Wahrheitsgehalt beinhaltet. Folgt man nunmehr der diesbezüglichen VwGH-Rechtsprechung, so ergibt sich ein Pachtverhältnis, welches aber steuerrechtlich mangels Erfüllung der dritten Voraussetzung für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen, nämlich dass der Abschluss unter den gleichen Bedingungen zwischen Familienfremden ebenso erfolgen würde, da wegen der Diskrepanz zwischen überlassenem Flächenausmaß und erhaltener Pachtzahlung keinen Gegenleistungscharakter implizieren, nicht anzuerkennen ist.*

*Die Aussage, dass der Pachtvertrag nicht "ernst gemeint" sei, also im wirtschaftlichen Geschehen nicht gegeben ist und auch nie beabsichtigt war, wird durch das Fehlen der Pachtzahlungen an den Verpächter als Betriebsausgabe dokumentiert.*

*Anhand der von den Berufungswerbern getätigten Vorgangsweise nicht ernst gemeinte Verträge der Öffentlichkeit zu präsentieren, lässt sich aber die mangelnde Glaubwürdigkeit bzw. zumindest die Anzweiflung von getätigten weiteren Aussagen eindeutig ableiten bzw. manifestieren. Durch die widersprüchlichen Aussagen betreffend der Willensabstellung, zuerst auf ein Pachtverhältnis, danach auf eine Nutzungsüberlassung unentgeltlicher Natur, ist die*

*Behörde veranlasst, eine Beurteilung unter Zugrundelegung des § 21 BAO im Sinne der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu tätigen.*

*Als entsprechendes Hilfsmittel für die Determinierung des wahren wirtschaftlichen Gehaltes ist eine Anlehnung an die üblichen Geschäftsverkehrspraktiken bei gegebenen gleichartigen Sachverhalten zu tätigen, wobei zur Erzielung eines objektiv messbaren Ergebnisses derartige Praktiken unter Familienfremden zu unterstellen bzw. zur Betrachtung heranzuziehen sind. Logischerweise ergibt sich dies auch daraus, dass unter nahen Angehörigkeiten die allgemein übliche Vorgangsweise durch die Nahebeziehung geändert bzw. beeinflusst werden kann und daher von einer objektiven Meßplatte auszuklammern sind.*

*Wie würde sich dies somit zwischen zwei Fremden abspielen?:*

*Die Person, welche die Arbeitsleistung erbringt, würde logischerweise diese nicht unentgeltlich tätigen, sondern ein angemessenes Entgelt in Form einer prozentuellen Gewinnbeteiligung erhalten, welche dem Arbeitseinsatz, gemessen am Gesamteinsatz aller Arbeiten und Wirtschaftsgüter, entspricht. Die andere Person, welche keine Arbeitsleistungen erbringt, aber die entsprechenden Maschinen, Gebäude, landwirtschaftlichen Flächen, etc. zur Verfügung stellt, wird dies logischerweise ebenfalls nicht unentgeltlich aus reiner Nächstenliebe tätigen, da ja schließlich die abnutzbaren Wirtschaftsgüter einen Verschleiß erleiden, einer Instandhaltung bedürfen und auch die landwirtschaftlichen Flächen durch die Bebauung grundsätzlich ausgebeutet werden. Neben einem derartigen finanziellen Ausgleichsanspruch für die vorgenannten Effekte wird aber auch im Zuge der geschäftsüblichen Nutzenmaximierung ein entsprechender Gewinnanteil, also eine Verzinsung des eingesetzten Kapitals, in entsprechendem Prozentsatz am Gewinn eingefordert werden. Es darf dabei noch festgehalten werden, dass es eine allgemein bekannte Tatsache ist, dass Kapitaleinsatz im heutigen Geschehen in jedweder Form, insbesondere aber auch unter Bezugnahme auf die Globalisierung und damit dem Welthandel, ausschließlich im Wege der Verzinsung desselben erfolgt.*

*Das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach tätigt daher unter Zugrundelegung des § 21 BAO den Schluss, dass in gegenständlicher Causa die oben vorangeführte Betrachtungsweise auch im konkreten Berufungsfall zu tätigen ist. – Frau M. ist somit die arbeitende Gesellschafterin, Herr M. hingegen der nicht arbeitende Gesellschafter (Kapitalgesellschafter – also derjenige, der die entsprechenden Wirtschaftsgüter hingibt).*

*Eine typisch stille Gesellschaft ist nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise hingegen wegen deren damit verbundenen Voraussetzungen über die Vereinbarungen am Gewinnanteil, vom Ausschluss oder Nichtausschluss von Verlusten und der bei einer solchen Form eigentlich*

*üblichen Hingabe von gesetzlichen Zahlungsmitteln auszuschließen. Im Übrigen würde bei Unterstellung einer typischen Gesellschaft die paradoxe Situation eintreten, dass der Kapitalgesellschafter nicht am Betriebsvermögen beteiligt ist, ihm dieses aber zivilrechtlich zuzurechnen ist und das eigentliche Betriebsvermögen ausmacht.*

*Abschließend darf nochmals bekräftigend festgehalten werden, dass im zugrunde liegenden Falle die Finanzbehörde in Folge der divergierende Aussagen (bis hin zu nicht ernst gemeinten, aber tatsächlich getätigten Verträgen) sich veranlasst sah, eine entsprechende Beurteilung - unter Bezugnahme auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise entsprechend den allgemein üblichen Geschäftsverkehrmodalitäten - zu tätigen und diese in Hinblick auf die zugrunde liegende Konstellation sicherlich der Wahrheit am Nächsten kommt.*

*Gerade in gegenständlicher Causa bedurfte es infolge der konkreten Situation, nämlich Arbeitstätigkeit in Form eines Dienstverhältnisses von Herrn M. und Bewirtschaftung der Landwirtschaft (persönlicher Einsatz) durch Frau M., einer besonderen Ausführung und Darlegung der Schlussfolgerung, da in den üblichen Fällen in Form des Wechsels des bisherigen Betriebsführers in die Pension und gleichzeitigen Überganges der Betriebsführung auf die Ehegattin nach Ansicht der Finanzbehörde vom Vorliegen Mitunternehmerschaft auszugehen ist. Zu begründen ist diese Ansicht (zusätzlich zu den Ausführungen auf Seite 1 und 2 ) damit, dass es als allgemein bekannte Tatsache vorausgesetzt werden kann, dass der (männliche) bisherige Betriebsführer (und nunmehrige Pensionist) zu seinen aktiven Zeiten logischerweise aufgrund seiner körperlichen Konstitution die Haupt- und damit die schweren Arbeiten erledigt. Der Gattin obliegt (sofern sie nicht einer anderen Betätigung nachgeht) die Betreuung des Haushaltes und der allfälligen Mithilfe vor allem in Spitzenzeiten (Erntezeit). Wenn nunmehr der Ehegatte (bisherige Betriebsführer) in die Pension überwechselt, und die Landwirtschaft nunmehr von der Gattin als Betriebsführerin bewirtschaftet wird, so ändert sich kaum etwas an der realen Situation. Der bisherige Betriebsführer wird nicht den Haushalt führen, aber auch nicht der Gattin bei der Arbeitsbewältigung untätig zusehen. Faktum ist auch, dass die Gattin infolge ihres Alters (wenn der Gatte in Pension geht ist durchschnittlich von einem 5 bis 7 Jahren Jüngersein ihrerseits auszugehen) und der körperlichen Konstitution (welche bei Frauen naturgemäß üblicherweise schwächer ist als bei Männern) Schwerarbeiten nicht alleine bewältigen kann (z.B. das Tragen und Ausleeren von Saatgutsäcken, das Heben von Anhängervorrichtungen, von Traktoranhängern zur Ankuppelung an die Zugmaschine, das Befestigen von Mähbalken an den Mähdrescher, allfällig notwendige Radwechselungen bei den landwirtschaftlichen Maschinen, etc.). Oftmals ist auch die notwendige Lenkerberechtigung für die entsprechenden landwirtschaftlichen Maschinen nicht vorhanden. De fakto ändert sich an der bisherigen Bewirtschaftungsform kaum etwas – die Gattin wird weiterhin den Haushalt führen und allfällig in der Landwirtschaft mithelfen, welche vom*

*bisherigen Betriebsführer in üblicherweise wie bisher betreut wird. Es handelt sich auch diesbezüglich nicht um Behauptungen der Finanzbehörde sondern um allgemein bekannte Tatsachen insbesondere durch die Positionierung der Behörde in einem intensiv landwirtschaftlich genutzten Raum, wobei aber eingeräumt wird, dass die nunmehrige Betriebsführerin zur Dokumentierung ihrer vorgegeben Vorgangsweise nunmehr mehr in Erscheinung treten wird.*

*Die Finanzbehörde sieht sich daher unter der geschilderten Konstellation veranlasst unter Anwendung des § 21 BAO eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zu tätigen, also eine Einordnung des Geschehens entsprechend dem wahren wirtschaftlichen Gehalt vorzunehmen. Dies führt zu dem Ergebnis, dass die nunmehrige Betriebsführerin am landwirtschaftlichem Ergebnis aufgrund ihres vermehrten in Erscheinungtretens einen Gewinnanteil zugerechnet bekommt oder bei bisherigen Bezug desselben einen größeren, der bisherige Betriebsführer aber durch die Hingabe der Wirtschaftsgüter (insbesondere Maschinen und Grund und Boden bzw. Betriebsgebäude) aber ebenfalls einen Gewinnanteil zugerechnet erhält.*

*Im Übrigen vertritt die Finanzbehörde im Falle eines der Üblichkeit widersprechenden Nichttätigkeitswerdens des bisherigen Betriebsführers, dass dieser durch die Hingabe von essentiellen Betriebsvermögen als nicht arbeitender (Kapital)Gesellschafter anzusehen ist, welchen durch diese Stellung aber ein Anspruch auf einen entsprechenden Ergebnisteil zusteht, durch das Zufließenlassen aber sämtlicher Einkünfte (zumindest in Behauptungsform) eine Einkommensverwendung diesbezüglicher Natur tätigt. Dabei wird auch noch zusätzlich auf den Fremdvergleich abgestellt, wobei dieser als allgemein anzusehen ist, also nicht zwischen Angehörigen bestimmter Berufsgruppen (würde man aber dieser Ansicht folgen, dann müsste man hier wiederum die Differenzierung zwischen nicht durch Familienverbände verbundene Personen und nahen Angehörigen tätigen und letztere bei der Betrachtungsweise ausschalten), wonach ein Familienfremder eine entsprechende Verzinsung seines hingegebenen Kapitals auf alle Fälle beanspruchen würde (siehe dazu Näheres die Bescheidbegründung vom 19.9.2005 zur Vorlage in gegenständlicher Causa).“*

Diese Stellungnahme wurde dem steuerlichen Vertreter der Berufungswerber am 14. August 2007 mit dem Ersuchen um Äußerung übermittelt.

Eine derartige Äußerung erfolgte nicht.

Das Finanzamt kündigte am 18. Juni 2008 an, noch eine Eingabe einzureichen.

Eine derartige Eingabe erfolgte nicht.

---

***Über die Berufung wurde erwogen:*****Sachverhalt**

Unstrittig ist, dass der land- und forstwirtschaftliche Betrieb in EZ B (EW-AZ 1) im Berufszeitraum (2003) zu 84% im zivilrechtlichen Eigentum von K. M. und zu 16% im zivilrechtlichen Eigentum von H. M. stand.

Nach dem Vorbringen der Bw. hat K. M. seiner Gattin H. M. seinen Anteil an dem streitgegenständlichen Betrieb für unbestimmte Zeit unentgeltlich überlassen und arbeitete im Berufszeitraum in diesem Betrieb auch nicht mit. Im Berufszeitraum dauerte die Überlassung bereits mehr als 18 Jahre. Die Bw. erklären ausdrücklich, für den Berufszeitraum niemals eine Gesellschaft in Form einer Mitunternehmerschaft vereinbart zu haben.

Das Finanzamt geht demgegenüber davon aus, dass zwischen den Ehegatten eine atypische stille Gesellschaft und somit eine Mitunternehmerschaft begründet wurde, wobei der Beitrag des K. M. die Einbringung seiner Betriebsanteile gewesen sei. Darüber hinaus wird entgegen dem Vorbringen der Bw. eine Mitwirkung im Betrieb vermutet.

Der Unabhängige Finanzsenat folgt dem Vorbringen der Bw., wonach

- K. M. seiner Gattin H. M. seinen Anteil an dem streitgegenständlichen Betrieb seit dem Jahr 1985 unentgeltlich überlassen hat,
- K. M. keine Einkünfte aus dem streitgegenständlichen Betrieb im Jahr 2003 bezog,
- K. M. nicht im streitgegenständlichen Betrieb im Jahr 2003 mitgearbeitet hat,
- nach dem Willen des K. und der H. M. zwischen den Ehegatten keine Gesellschaft zum Betrieb der streitgegenständlichen Landwirtschaft begründet wurde.

**Beweiswürdigung**

Das Vorbringen der Bw. ist glaubwürdig.

Soweit das Finanzamt in der ergänzenden Stellungnahme vom 19. Juli 2007 darüber spekuliert, wie typischerweise Arbeiten in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben zwischen Ehegatten aufgeteilt werden, vermag es damit nicht die konkreten Angaben der Bw. über die Nicht-Mitarbeit des K. M. im Betrieb zu erschüttern. Nach der Aktenlage war der 1958 geborene K. M. auch nicht Pensionist, sondern Manager der P. AG. Es ist nicht von der Hand zu weisen – und fehlt es an gegenteiligen Beweismitteln – dass K. M. auf Grund seiner beruflichen Belastung in seiner Freizeit nicht auch noch in nennenswerter Weise im Betrieb

seiner Ehegattin mitarbeitet. Es wurde daher die Nutzungsüberlassungsvereinbarung auch in der Realität umgesetzt und enthielt sich der überlassende Ehegatte einer Mitarbeit im Betrieb.

Kern der zwischen den Ehegatten geschlossenen Vereinbarung war, dass H. M. auf Dauer allein den Betrieb führen und allein Unternehmerinitiative entfalten und Unternehmerrisiko tragen sollte. K. M. sollte für die Nutzungsüberlassung kein Entgelt erhalten. Dass gegenüber der Sozialversicherungsanstalt der Bauern ein Pachtvertrag mit einem – unüblich niedrigen – Pachtschilling vorgelegt wurde, der hinsichtlich des Pachtschillings aber nach dem diesbezüglich unwidersprochenen Vorbringen der Bw. nie umgesetzt wurde, vermag keine andere Betrachtungsweise zu rechtfertigen, zumal es einerseits glaubhaft ist, dass damit gegenüber der Sozialversicherung lediglich die alleinige Betriebsführung durch H. M. dokumentiert werden sollte und andererseits Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich unter anderem dann nicht anzuerkennen sind, wenn es ihnen an einer Fremdüblichkeit mangelt, was bei einem Pachtvertrag mit untypisch niedrigem Pachtentgelt der Fall ist. Ein derartiger Pachtvertrag widerspräche im übrigen auch den zwingenden Bestimmungen des Landpachtgesetzes BGBl. 451/1969.

Dass zwischen einander Fremden üblicherweise eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung nicht erfolgt, steht hingegen der steuerlichen Anerkennung der gegenständlichen Vereinbarung nicht entgegen, da Leistungsbeziehungen, die ihrer Art nach zwischen einander fremd gegenüber stehenden Personen nicht vorkommen (zB Schenkungen oder unentgeltliche Betriebsübergaben), danach zu beurteilen sind, wie sich dabei üblicherweise andere Personen verhalten, die zueinander in familiärer Beziehung stehen (VwGH 25. 10. 1994, 94/14/0067). Zwischen Ehegatten ist es keineswegs unüblich, dass in Konstellationen wie der hier zu beurteilenden Wirtschaftsgüter zu unentgeltlichen Nutzung überlassen werden.

### **Rechtliche Beurteilung**

In rechtlicher Hinsicht geht es darum, ob entgegen dem erklärten Willen der H. und des K. M. steuerlich von einem Gesellschaftsverhältnis zum Führen des streitgegenständlichen land- und forstwirtschaftlichen Betriebs auszugehen ist.

Als steuerliche Mitunternehmerschaften gelten solche Personengesellschaften, die im Rahmen eines Betriebes unternehmerisch tätig sind. Ihre Gesellschafter als Mitunternehmer erzielen daher betriebliche Einkünfte (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit oder Gewerbebetrieb).

(Bloße) Miteigentumsgemeinschaften können jedoch Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27) oder Vermietung und Verpachtung (§ 28) erzielen (etwa ausschließlich vermögensverwaltende OG oder KG).

Mitunternehmer ist nur, wer Unternehmerwagnis eingeht (Entfalten von Unternehmerinitiative und Übernahme von Unternehmerrisiko).

Das Zutreffen dieser Voraussetzungen ist grundsätzlich für jeden Gesellschafter einer Personengesellschaft zu prüfen.

Ist ein Gesellschafter nach Prüfung dieser Kriterien nicht Mitunternehmer, erzielt er keine betrieblichen Einkünfte (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG [1. 1. 2004], § 23 Anm. 95).

Unternehmerinitiative entfaltet, wer betriebliche Abläufe mitgestaltet, indem er entweder die Geschäfte führt oder Stimmrechte ausübt oder Kontroll- und Widerspruchsrechte wahrnimmt (VwGH 29. 6. 1995, 94/15/0103). Es ist nicht notwendig, dass der Mitunternehmer die ihm zustehenden Rechte auch tatsächlich wahrnimmt, es reicht die Möglichkeit dazu (EStR 2000 Rz 5805 ).

Unternehmerrisiko übernimmt, wer an den wirtschaftlichen Risiken des Unternehmens teilnimmt. Der Mitunternehmer hat Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens mitzutragen. IdR zeigt sich dies in der Beteiligung am Gewinn oder Verlust, den stillen Reserven und dem Firmenwert der Gesellschaft, aber auch in der Haftung für Gesellschaftsschulden (EStR 2000 Rz 5806).

Trotz fehlender Mitunternehmerinitiative ist die Mitunternehmerstellung des atypisch stillen Gesellschafters wegen seiner Teilnahme an den stillen Reserven und am Firmenwert zu bejahen (VwGH 23. 2. 1994, 93/15/0163).

Grundsätzlich wird die Mitunternehmerstellung nach dem Vorliegen von Unternehmerwagnis insgesamt zu beurteilen sein, dh, dass zu geringe Unternehmerinitiative durch höheres Unternehmerrisiko kompensiert wird (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG [1. 1. 2004], § 23 Anm. 98).

Bei einer stillen Gesellschaft beteiligt sich der Gesellschafter an einem Handelsgewerbe (Unternehmen), das ein anderer betreibt, mit einer Vermögenseinlage. Im Unterschied zum echten stillen Gesellschafter ist der atypisch Stille als Mitunternehmer nicht nur am Erfolg, sondern auch an den stillen Reserven und dem Firmenwert des Geschäftsherrn beteiligt.

Entscheidend ist die dem Stillen eingeräumte Vermögensbeteiligung; Einflussmöglichkeit auf die Geschäftsführung ist für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft nicht erforderlich. Der (nur) für den Fall der Kündigung durch den Stillen vereinbarte Ausschluss von der Teilnahme an den stillen Reserven und am Firmenwert lässt seine Stellung als Mitunternehmer unberührt.

Eine Beteiligung des stillen Gesellschafters in Form einer steuerlichen Mitunternehmerschaft ist nur dann zu bejahen, wenn zumindest eine Beteiligung an einem Teilbetrieb des Geschäftsherrn und nicht bloß an einzelnen Wirtschaftsgütern (hier: Einseilumlaufbahn zu einem Schigebiet) nach Maßgabe eines „Rechnungskreises“ gegeben ist (UFS 24. 7. 2003, RV/0069-I/02).

Keine Mitunternehmerstellung liegt vor (EStR 2000 Rz 5817 ), wenn

- eine bloße Gewinnbeteiligung ohne Teilnahme an den Vermögenswertsteigerungen vereinbart wurde;
- ein befristetes Gesellschaftsverhältnis mit Buchwertabschichtung bei Fristablauf, aber Vermögensmehrwertteilnahme bei Beendigung vor Fristablauf vereinbart wurde.

„Durch einen Vertrag, vermöge dessen zwei oder mehrere Personen einwilligen, ihre Mühe allein, oder auch ihre Sachen zum gemeinschaftlichen Nutzen zu vereinigen, wird eine Gesellschaft zu einem gemeinschaftlichen Erwerbe errichtet“ (§ 1175 ABGB).

Eine GesBR ist eine Gesellschaft, die nicht ins Firmenbuch eingetragen wird und deren Gründung an keinen bestimmten Formalakt gebunden ist. Der Gesellschaftsvertrag kann schriftlich, mündlich oder durch konkludente Handlungen abgeschlossen werden. Die GesBR kann eine Außen- oder Innengesellschaft sein.

Die Gesellschafter sind dann als Mitunternehmer anzusehen, wenn sie Unternehmerinitiative entfalten und Unternehmerrisiko eingehen.

Auch reine Innengesellschaften sind Mitunternehmerschaften, wenn der nach außen nicht in Erscheinung tretende Gesellschafter am Betriebserfolg und am Betriebsvermögen, an den stillen Reserven und am Firmenwert, beteiligt ist (VwGH 29. 11. 1994, 93/14/0150; idS auch EStR 2000 Rz 5821 ). Eine bloße Umsatzbeteiligung reicht zur Begründung einer Mitunternehmerschaft nicht aus.

Die vom Finanzamt wiederholt für eine Mitunternehmerstellung des K. M. ins Treffen geführten Argumente – die im Wesentlichen jenen von *Trauner/Schweinberger*, Die Aufteilung/Zurechnung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, taxlex 2007, 134 (137) entsprechen - vermögen nicht zu überzeugen:

Zunächst ist festzuhalten, dass die ertragsteuerliche Betrachtung nicht davon abhängig sein kann, ob eine von den Vertragsparteien so gewollte unentgeltliche Nutzungsüberlassung der Schenkungssteuer (solange diese Steuer noch bestand) unterzogen wurde oder nicht. War ein schenkungssteuerpflichtiger Tatbestand gegeben, hatte die Finanzverwaltung, wenn sie

hiervon Kenntnis erlangte, die entsprechenden schenkungssteuerlichen Konsequenzen zu ziehen.

Die dem (Mit)Eigentümer zivilrechtlich zustehenden Rechte begründen für sich allein ebenso wenig eine Mitunternehmerschaft wie der Umstand, dass auch der (Mit)Eigentümer am Erfolg oder Misserfolg des Bewirtschafter insoweit partizipiert, als sich dieser auf den Wert der überlassenen Sachen nach Beendigung der Überlassung auswirkt.

Folgte man der Auffassung des Finanzamtes wäre etwa bei jeder (entgeltlichen) Verpachtung eine Mitunternehmerschaft zwischen Verpächter und Pächter gegeben, ebenso bei jeder unentgeltlichen Nutzungsüberlassung. Dies entspricht keineswegs der herrschenden Auffassung.

Nur in besonderen Fällen, etwa bei der so genannten „Drittelpacht“ (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 11. 2007], § 17 Anm. 81), ist dann von einer Mitunternehmerschaft zwischen „Pächter“ und „Verpächter“ auszugehen, wenn Grundbesitzer und Drittelbauer gemeinsam zur Erreichung des wirtschaftlichen Erfolges beitragen (zB der Weingartenbesitzer stellt Grund und Boden zur Verfügung und erhält den Rebenbestand, der Drittelbauer setzt seine Arbeitskraft ein) und beide am Risiko – Höhe des Ertrags aus der Ernte – beteiligt sind. Ein derartiger Fall liegt hier jedoch nicht vor.

Die Annahme einer rein faktischen Mitunternehmerschaft, ohne zumindest konkludentes Gemeinschaftsverhältnis, ist der Steuerrechtsordnung grundsätzlich fremd (vgl. BFH 26. 6. 1990, VIII R 81/85; BFH 2. 9. 1985, IV B 51/85).

Nun ist allerdings von einer Mitunternehmerschaft zwischen Ehegatten in der Land- und Forstwirtschaft auch ohne ausdrücklichen Gesellschaftsvertrag auszugehen, wenn der land- und forstwirtschaftliche Grundbesitz entweder den Ehegatten gemeinsam oder ein erheblicher Teil des Grundbesitzes jedem Ehegatten zu Alleineigentum oder zu Miteigentum gehört *und* die Ehegatten in der Land- und Forstwirtschaft gemeinsam arbeiten (*Wanke* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 6. 2009], § 21 Anm. 152, unter Hinweis auf BFH 22. 1. 2004, IV R 44/02), sofern keine anzuerkennenden abweichenden Vereinbarungen bestehen (vgl. Niedersächsisches Finanzgericht, 14. 2. 2001, 12 K 835/96).

Die Mitunternehmerschaft beruht dann darauf, dass die Eheleute unter Einsatz ihres beidseitigen Vermögens, durch gemeinsame Bewirtschaftung und unter Ausübung von Mitunternehmerinitiative und durch gemeinsame Übernahme des Unternehmerrisikos auf einen bestimmten Zweck hin tatsächlich zusammenwirken (vgl. BFH 30. 6. 1983, IV R 206/80; BFH 16. 2. 1995 IV R 62/94).

Diese Voraussetzungen sind hier jedoch nicht gegeben, da zum einen ein ausdrücklicher Gesellschaftsvertrag ausschließender Wille der Vertragsparteien besteht und die Ehegatten zum anderen eben nicht gemeinsam im Betrieb arbeiten (vgl. etwa zu Mutter – Tochter FG München, 23. 6. 2005, 11 K 4420/01). Es liegt auch nicht der Fall einer ausdrücklich vereinbarten atypischen stillen Gesellschaft, die dem Urteil des BFH vom 10. 5. 2007, IV R 2/05, zugrunde liegt, vor.

Die Annahme eines Gesellschaftsverhältnisses zwischen Ehegatten, in deren Eigentum der land- und forstwirtschaftliche Betrieb steht, kann nach der Rechtsprechung des BFH (BFH 22. 1. 2004, IV R 44/02 m. w. N.) widerlegt werden, wenn einer der Ehegatten das Nutzungsrecht an seinen eigenen Grundstücken bzw. Grundstücksanteilen dem anderen Ehegatten durch einen Nutzungsüberlassungsvertrag eingeräumt und damit auf eine Gewinnbeteiligung verzichtet hat. Dies ist hier der Fall.

„Unternehmer einer Land- und Forstwirtschaft ist derjenige, der sie betreibt; das ist derjenige, auf dessen Rechnung und Gefahr der Betrieb geführt wird. Soweit der Betrieb auf die Nutzung des Grund und Bodens durch Fruchtziehung gerichtet ist, geht er auf Rechnung und Gefahr dessen, dem die Nutzungen durch Verwertung der Früchte zustehen. Denn auf dessen Risiko wird die Landwirtschaft betrieben. In der Regel ist das der Eigentümer des landwirtschaftlichen Grundbesitzes, falls er nicht aufgrund steuerrechtlich anzuerkennender Rechtsbeziehungen die Nutzungen dieses Vermögens einem anderen überlassen oder mit einem anderen teilen muss“ (BFH 25. 9. 2008, IV R 16/07).

„Landwirtshegatten sind nach ständiger Rechtsprechung des BFH auch dann Mitunternehmer, wenn der selbst bewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Grundbesitz entweder den Eheleuten gemeinsam oder ein erheblicher Teil des landwirtschaftlichen **Grundbesitzes jedem Ehegatten** zu Alleineigentum oder zu Miteigentum **gehört und die Eheleute in der Landwirtschaft gemeinsam arbeiten**. Das gilt auch dann, wenn kein ausdrücklicher Gesellschaftsvertrag und kein der Personengesellschaft wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis vorliegt... Dabei kommt es nicht auf die Bezeichnung der Zusammenarbeit an; maßgeblich ist, dass **weder ein gegenseitiger Leistungsaustausch noch ein bloßer familiärer Beistand** das Verhalten bestimmt, **sondern** dass ein **partnerschaftliches Zusammenwirken auf unternehmerischer Grundlage zur Erreichung eines gemeinsamen wirtschaftlichen Zieles** vorliegt“ (BFH 25. 9. 2008, IV R 16/07, m. w. N.; Hervorhebung durch den UFS).

Zwar betätigt sich ein Eigentümer, der seine Grundstücke land- und forstwirtschaftlich nutzt, ohne weiters als land- und forstwirtschaftlicher Unternehmer (vgl. BFH 31. 3. 1955, IV 134/54 U; BFH 21. 12. 1965, III 291/62 U; BFH 17. 10. 1985, IV R 188/83). Überlässt freilich der

Eigentümer die Nutzung auf Grund eines Pachtvertrages oder eines unentgeltlichen Nutzungsüberlassungsvertrages einem Dritten und gestattet diesem die Aneignung der Früchte, ist der Dritte als land- und forstwirtschaftlicher Unternehmer anzusehen (vgl. BFH 24. 7. 1975, IV R 99/72; BFH 5. 2. 1976, IV R 31/74; BFH 8. 5. 2008, VI R 50/05). Ein derartiger Pacht- oder unentgeltlicher Nutzungsüberlassungsvertrag kann auch zwischen Ehegatten abgeschlossen werden (vgl. BFH 14. 8. 1986, IV R 248/84).

Bei der Nutzungsüberlassung an nahe Angehörige muss iSd Rechtsprechung zu den Verträgen zwischen nahen Angehörigen die Nutzungsüberlassung ernstlich gewollt sein. Der Angehörige muss sowohl von seinem Alter, seiner fachlichen Qualifikation als auch von seinen zeitlichen Möglichkeiten her den Betrieb selbständig ordnungsgemäß führen können. Er muss den Betrieb auch tatsächlich selbständig bewirtschaften und nach seiner eigenen Initiative gestalten. Alle diese Kriterien sind hier erfüllt.

Der Vertrag wurde auch nicht bloß zum Schein geschlossen, um eine steueroptimale Gestaltung zu erreichen. Nach dem nicht widerlegten Vorbringen der Bw. arbeitet K. M. im Betrieb nicht wie ein Gesellschafter mit; der Betrieb wird vielmehr allein auf Rechnung und Gefahr von H. M. geführt.

Ein steuerlich anzuerkennender Pachtvertrag zwischen nahen Angehörigen liegt nur dann vor, wenn er in dieser Form auch zwischen Familienfremden vereinbart worden wäre, insbesondere also auch ein angemessener Pachtzins (ortsüblicher Pachtzins für gleichartige landwirtschaftlich genutzte Flächen in gleicher Lage) gezahlt wird.

Gemäß § 4 Landpachtgesetz gilt als angemessen „der Pachtzins, der von dem bei einer ordnungsgemäßen Bewirtschaftung des Pachtgegenstandes erzielbaren Ertrag beiden Vertragsteilen den Anteil sichert, der dem Wert der zur Erzielung dieses Ertrages notwendigen beiderseitigen Leistungen entspricht; dabei sind insbesondere die Vertragsdauer, der Wert des Pachtgegenstandes nach Art, Beschaffenheit und örtlicher Nachfrage, der Wert der beiderseits beigestellten Anlagen und Betriebsmittel sowie die sonst notwendigen beiderseitigen Leistungen, Aufwendungen und Kosten zu berücksichtigen.“

Wird ein unangemessen niedriger Pachtzins vereinbart bzw. bezahlt, so wird darin eine steuerlich unbeachtliche Unterhaltsleistung oder Ausgedingsleistung zu erblicken sein und entweder eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung oder unentgeltliche Betriebsübergabe anzunehmen sein (EStR 2000 Rz 5156).

Nichts anderes ist im vorliegenden Fall gegeben: K. M. hat seinen Anteil am streitgegenständlichen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb H. M. unentgeltlich zur Nutzung überlassen.

Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, der die Einkunftsquelle innehat. Die Innehabung der Einkunftsquelle kann im (wirtschaftlichen) Eigentum oder einem Nutzungsrecht an den zur Einkünfteerzielung eingesetzten Wirtschaftsgütern fußen

(*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 1. 2004], § 2 Anm. 33). Das dauerhafte – im Berufszeitraum bereits für mehr als 18 Jahre gewährte – Nutzungsrecht an dem Anteil des K. M. am Betriebsvermögen wurde H. M. übertragen, die den Betrieb allein bewirtschaftet, der sämtliche Erträge zufließen und die auch sämtliche Zahlungen des Betriebes zu leisten hat.

Die von H. M. im Jahr 2003 erwirtschafteten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind daher ausschließlich dieser und nicht auch anteilig K. M. zuzurechnen.

Da von H. M. und K. M. im Jahr 2003 keine gemeinschaftlichen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt wurden, sind auch keine derartigen Einkünfte festzustellen.

Der angefochtene Einkünftefeststellungsbescheid betreffend von H. und K. M. im Jahr 2003 vermeintlich gemeinschaftlich erzielte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ist daher gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufzuheben.

Wien, am 15. April 2010