



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des A B, PLZ1 Wohnort, Wohnort Hnr1, vertreten durch Stb, steuerliche Vertretung, PLZ2 Ort, Straße1 Hnr2, vom 25. Jänner 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 20. Dezember 2012 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2010 bis 2011 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Herr A B (Berufungswerber) ist nichtselbständig beschäftigt und Miteigentümer eines landwirtschaftlichen Grundstückes. Dieses Grundstück im Ausmaß von 6,0922 ha hat einen Einheitswert von 4.800. Die Anteile an diesem Einheitswert betragen für die Miteigentümer Herrn A B 4.653,17 und für seine Ehefrau A C 146,83.

Diese Anteile entsprechen einem Prozentverhältnis von 96% zu 4%.

Dieses Grundstück wird von der Familie verpachtet.

Im Jahr 2010 sowie im Jahr 2011 zahlte der Pächter jeweils einen Betrag von 1.545,00 € als Pacht an die Verpächter Familie A.

Nach einer Kontrollmitteilung erließ das Finanzamt für die Jahre 2010 und 2011 für Herrn A Einkommensteuerbescheide in denen es die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit 1.290,39 € und mit € 1.290,38 festsetzte. Begründend führte es aus, dass aufgrund einer vorliegenden Kontrollmitteilung er einen jährlichen Pachtzins von 1.545,00 € erhalten habe. Im Verhältnis zum Anteil am Einheitswert (96%) seien die Pachteinahmen mit 1.483,20 angesetzt worden.

In den dagegen erhobenen Berufungen führte die steuerliche Vertretung aus, dass Berufung erhoben werde, da für jedes Jahr Pachtzinse in der Höhe von € 1.483,20 angesetzt worden seien. Von der laut Kontrollmitteilung bekanntgegebenen Pacht in der Höhe von € 1.545,00 habe jeweils Frau A C € 730,00 erhalten, die auch in die Einkommensteuererklärung aufgenommen worden seien. Die Finanzbehörde werde daher um Berichtigung der Einkommensteuerbescheide wie folgt ersucht:

	2010		2011	
Pachtzins laut Kontrollmitteilung	€	1.545,00	€	1.545,00
Anteil A C	€	<u>-730,00</u>	€	<u>-730,00</u>
Anteil A B	€	815,00	€	815,00
13% Gewinnfreibetrag	€	<u>-105,95</u>	€	<u>-105,95</u>
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	€	709,05	€	709,05

Mit der Begründung, dass die Einkunftsverteilung des Pachtzinses nach der Aktenlage (laut Einheitswertbescheid zu 96%) im Sinne des [§ 22 BAO](#) erfolgt sei, weil der Berufungswerber seiner Anzeigefrist gemäß [§ 120](#) und [§ 121 BAO](#) nicht nachgekommen wäre, wies das Finanzamt die Berufungen mit Berufungsvorentscheidung ab.

Der Berufungswerber beantragte die Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und begründete dies mit einer Wiederholung des Berufungsvorbringens und andererseits damit, dass eine willkürliche durch Berufungsvorentscheidung festgesetzte Einnahmenverteilung nach veralteten Einheitswertbescheiden sachlich nicht gerechtfertigt sei und auch nicht dem Prinzip der Individualbesteuerung entspreche.

In einem Ergänzungsschreiben zum Vorlageantrag führte die steuerliche Vertretung aus, dass der Pachtvertrag zwischen der Familie A (A B und A C) als Verpächter und Herrn EF als Pächter mündlich abgeschlossen worden sei. Der Pachtzins werde jährlich im Herbst bar oder

mit Barscheck an die Familie A übergeben, die diese Einnahme dann im beschriebenen Verhältnis aufteile.

Daraufhin ersuchte das Finanzamt um eine Stellungnahme zu folgenden Fragen:

In den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 würde der Berufungswerber die Anerkennung der Aufteilung der Pachteinneahmen in der Höhe von insgesamt € 1.545,00 im Ausmaß von € 730,00 für die Ehegattin und den restlichen Anteil von € 815,00 für sich begehren.

Dazu werde seitens des Finanzamtes folgendes festgestellt:

Gemeinsam mit seiner Gattin verfüge er über landwirtschaftlichen Besitz in der Größe von 6,0922 ha. Wobei das seiner Gattin gehörige Grundstück eine Größe von 2068 m² aufweise. Das heißt, dass 96% des verpachteten Grundbesitzes sich im Eigentum des Berufungswerbers befinden würden.

Die bisherige Beurteilung, dass die Pachteinneahmen nach Besitzverhältnissen (und nicht Einheitswerten) aufgeteilt werden, sei daher nach Ansicht des Finanzamtes richtig.

Eine Begründung, warum der besitzmäßig geringe Anteil der Ehegattin im Verhältnis zum gesamten Besitz unverhältnismäßig höhere Pachteinneahmen bedingen sollte, wäre bisher nicht vorgebracht worden.

Durch die steuerliche Vertretung wurde dies damit beantwortet, dass die Familie A die Einnahmen aus der Verpachtung landwirtschaftlicher Flächen nicht im Verhältnis der im zivilrechtlichen Eigentum jedes einzelnen Ehegatten stehenden Hektars aufteile, sondern wirtschaftlich gerecht sei auch das Verhältnis der zur Erzielung der Einnahmen nötigen Arbeitsleistung die hauptsächlich aus administrativen Tätigkeiten wie Telefonaten, Behördenwege, Besprechung mit dem Pächter usw. bestehe, berücksichtigt worden, Da die volle administrative Last bei der mit den geringeren Hektar im Grundbuch eingetragenen Ehegattin liege, müsse dies auch bei der Aufteilung der Einnahmen berücksichtigt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Auf Grund des Verfahrens steht folgender Sachverhalt fest:

Der Berufungswerber und seine Ehegattin haben gemeinsam einen landwirtschaftlichen Grundbesitz im Ausmaß von 6,0922 ha. Davon befindet sich ein Ausmaß von 2.068 m² im

zivilrechtlichem Eigentum der Ehegattin. Der größte Anteil steht im zivilrechtlichen Eigentum des Berufungswerbers.

Rechtliche Bestimmungen:

Die gesetzlichen Bestimmungen sind in der für das jeweilige Kalenderjahr gültigen Fassung zu verstehen.

[§ 21 Abs 1 Einkommensteuergesetz 1988](#) (EStG): Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind:

Z1: Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen.

Rechtliche Würdigung:

Die Verpachtung land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundflächen zählt zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, wenn sie für eine landwirtschaftliche Nutzung verpachtet werden. Weiters darf die Verpachtung nur vorübergehend und nicht selbständig ohne Zusammenhang mit der Land- und Forstwirtschaft erfolgen.

Nach Aktenlage zählt die Verpachtung landwirtschaftlichen Grundbesitzes beim Berufungswerber weiterhin zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.

Aus der Verpachtung gemeinsamen landwirtschaftlichen Grundbesitzes mit seiner Gattin bezieht er Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Da keine Gewinnermittlung und Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß [§ 188 BAO](#) erfolgt ist, ist die Höhe der Einkünfte aus der Verpachtung des gemeinsamen landwirtschaftlichen Grundbesitzes für den Berufungswerber im Einkommensteuerverfahren zu ermitteln.

Grundsätzlich ist die Gewinnverteilung nach den zivilrechtlichen Verhältnissen vorzunehmen.

Wird eine andere Art der Gewinnverteilung bzw. Verlustverteilung gewählt bedarf es dazu einer Vereinbarung.

Zwischen dem Berufungswerber und seiner Gattin liegt ein Angehörigenverhältnis im Sinne des [§ 25 BAO](#) vor.

Zu einer einkommensteuerrechtlichen Beurteilung von Rechtsbeziehungen zwischen Angehörigen, die unter anderem zu Werbungskosten führen sollen, wird treffend unter

anderem für viele andere Entscheidungen des UFS in der UFS-Entscheidung RV/0361-F/07 vom 03.03.2008 folgendes ausgeführt:

Gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Grundsätzlich können auch zwischen nahen Angehörigen steuerlich anzuerkennende Rechtsgeschäfte und Rechtsbeziehungen wie etwa Werk- und Dienstverträge bestehen. Allerdings müssen diese rechtsgeschäftlichen Vereinbarungen - unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - wegen des zwischen nahen Angehörigen im Sinne des [§ 25 BAO](#), zu denen gemäß Abs. 1 Z 1 leg. cit. die Ehegattin gehört, anders als bei Fremden fehlenden Interessensgegensatzes bestimmten Anforderungen genügen, um der Gefahr der Verlagerung von privat motivierten Geldflüssen in einen steuerlich relevanten Bereich entgegenzuwirken (vgl. VwGH 22.2.2000, [99/14/0082](#)) und um zu verhindern, dass zu Lasten der gleichmäßigen Besteuerung aller steuerrechtliche Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden können (vgl. Doralt / Renner, EStG8, § 2 Tz 158 f; VwGH 1.7.2003, [98/13/0184](#); VwGH 11.5.2005, [2001/13/0209](#)).

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Auch die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH 11.5.2005, [2001/13/0209](#)). Die einzelnen Kriterien haben aber lediglich für die Beweiswürdigung Bedeutung - siehe auch UFS RV/1187-W/09 vom 08.06.2010.

Fest steht, dass im gegenständlichen Fall zwischen dem Berufungswerber und seiner Gattin kein schriftlicher Vertrag über die Aufteilung der Pachteinahmen bzw. der Gewinnverteilung abgeschlossen worden ist.

Es ist grundsätzlich denkbar, dass bei genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile und Beweis des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages der mit dem nahen Angehörigen abgeschlossene Vertrag auch ohne Schriftform

steuerlich anerkannt wird. Die Schriftlichkeit des Vertrages ist aber doch ein wesentliches Beweismittel (vgl. Doralt / Renner, EStG8, § 2 Tz 160 f) vgl UFS RV/0361-F/07 vom 03.03.2008.

Helfen Familienmitglieder im Betrieb (Erwerb) eines Familienangehörigen mit, dann tun sie dies in der Regel in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Abgabepflichtige dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit, Anstand und dergleichen. Im Zweifel ist deshalb davon auszugehen, dass die Familiendienste der Erfüllung familiärer Beistands- und Mitwirkungspflichten gelten, und es wird familienhafte Mitarbeit oder Mitarbeit aus Gefälligkeit angenommen. Ein solches bloß familienhaftes Tätigwerden führt beim Leistenden einerseits zu keinen Betriebsausgaben oder Werbungskosten (Akt der Einkommensverwendung, der bei Ermittlung des steuerlichen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss) bzw. beim Leistungsempfänger andererseits nicht zu steuerlich relevanten Einnahmen (vgl. VwGH 11.5.2005, [2001/13/0209](#)).

Eine in Erfüllung der allgemeinen Beistandspflicht ([§ 90 erster Satz ABGB](#)) erfolgte Unterstützung des Ehegatten, die sich auf die Erwerbstätigkeit des anderen bezieht und sich darauf positiv auswirkt, stellt noch keine Mitwirkung am Erwerb des anderen Ehegatten im Sinne des [§ 90 zweiter Satz ABGB](#) dar und ist einer Abgeltung im Sinne des [§ 98 ABGB](#) nicht zugänglich (VwGH 1.7.2003, [98/13/0184](#); VwGH 19.5.1993, [91/13/0045](#); VwGH 9.10.1991, [90/13/0012](#);). Nach der zu Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Rechtsprechung ist es für die steuerliche Anerkennung daher erforderlich, dass die Leistungen über eine rechtlich bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht iSd. [§ 90 ABGB](#) (Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch) hinausgehen (VwGH 29.1.1991, [89/14/0088](#)).

Liegt sohin bei derartigen Mitwirkungen kein über diese Verpflichtung hinausgehendes steuerrechtlich anzuerkennendes Vertragsverhältnis vor, sind geleistete Abgeltungsbeträge iSd. [§ 98 ABGB](#) familienhaft bedingt und somit nicht als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben, sondern als Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen iSd. [§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#) anzusehen (vgl. Doralt, EStG⁴, § 20 Tz 117; VwGH 21.7.1993, [91/13/0163](#)).

Dies trifft auch für die Abgeltung bei der Verwaltung gemeinsamen Vermögens zu.

Wie der Berufungswerber in seiner Berufung ausführt übte die Ehegattin keinerlei über die Verwaltung der verpachteten Flächen hinausgehende spezielle Ausbildung erforderliche Tätigkeit aus.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates handelt es sich bei den angeführten Tätigkeiten - Telefonaten, Behördenwege, Besprechungen mit dem Pächter, usw. - schon der Art nach um Arbeiten, die typischerweise im Rahmen einer familienhaften Mitarbeit iSd. [§ 90](#) und [§ 98 ABGB](#) erbracht werden. In diesen Fällen muss eine über die familienrechtliche Mitwirkungspflicht hinausgehende Tätigkeit der Ehegattin klar erkennbar sein, um das Vertragsverhältnis auch steuerlich anerkennen zu können (vgl. VwGH 24.6.1999, [97/15/0070](#)).

In der vom Berufungswerber vorgelegten Begründung wurden die von der Ehegattin übernommenen Aufgaben allgemein umschrieben. Dass die angeführten Tätigkeiten eine über die familiäre Beistandspflicht hinausgehenden Umfang angenommen hätten und nicht nur in einem die Verwaltung des eigenen Anteils sowie die Mitverwaltung des Anteils des Berufungswerber im geringen Ausmaß umschlossen hätten, zeigt die beispielsweise Aufzählung nicht. Angesichts des Umstands, dass im gegenständlichen Fall kein schriftlicher Vertrag abgeschlossen wurde, kommt aber grundsätzlich dem Nachweis der tatsächlichen Durchführung (Erfüllung) in einem wesentlichen über die Mitwirkungspflicht hinausgehenden Umfang entscheidungswesentliche Bedeutung zu (vgl. VwGH 11.5.2005, [2001/13/0209](#)).

Der VwGH geht davon aus, dass vom Regelfall typischer familienhafter Mitarbeit abweichende Gestaltungen nur dann bejaht werden können, wenn schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Gestaltungen vorliegen (VwGH 11.5.2005, [2001/13/0209](#)).

Die Tätigkeit der Gattin übersteigt bei weitem nicht den Rahmen der ehelichen Beistandspflicht (familienhaften Mitarbeit), zumal die neben dem Telefondienst (als nach der Rechtsprechung des VwGH typische familienhafte Mitarbeit) angeführten Arbeiten lediglich als Hilfstätigkeiten in untergeordnetem Ausmaß zu beschreiben sind.

Die familiäre Unterstützung eines Familienmitgliedes bei Behördenwegen, Telefonaten etc ist in diesem Ausmaß familiär üblich und durch die familiäre Beistandspflicht bedingt. Sie geht somit nicht über die familiäre Beistandspflicht hinaus. Diese Gestaltung dient in dieser Art daher nicht der Vermehrung des eigenen Einkommens über den zivilrechtlichen Anteil hinaus, welches Personen, die in keinem Angehörigenverhältnis zum Berufungswerber stehen, anstreben würden. Solche Art von Vereinbarungen sind zwischen Fremden nicht üblich.

Da nach den vorstehenden Ausführungen die Tätigkeiten weder ihrer Art noch dem Umfang nach den Rahmen der ehelichen Beistandspflicht (als besonderer Form der familienhaften

Mitarbeit) übersteigen, kann die geltend gemachte Gewinnerteilung, die nicht den zivilrechtlichen Eigentumsverhältnissen entspricht, nicht anerkannt werden.

Der Gewinnfreibetrag steht dem Berufungswerber gemäß § 10 Abs 1 EStG zu.

Pachtzins insgesamt	1.545,00
Anteil 96% A B	1.483,20
Abzüglich Gewinnfreibetrag 13%	Minus 192,82
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	Gerundet 1.290,38

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft betragen daher für 2010 und 2011 wie in den Erstbescheiden festgesetzt für das für das Jahr 2010 € 1.290,39 und für das Jahr 2011 € 1.290,38.

Wien, am 7. August 2013