



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Georg Zobl, Steuerberater, 4650 Lambach, Klosterplatz 2, vom 23. April 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wels, vertreten durch HR Mag. Johann Lehner, vom 7. April 2003 betreffend Einkommensteuer für 2000 und 2001 entschieden:

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	136.864,00 S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	5.674,00 S - 30.047,10 S
				- 24.373,00 S
	ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)			- 1.771,25 €
2001	Einkommen	238.828,00 S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	36.116,68 S - 56.975,50 S
				- 20.859,00 S
	ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)			- 1.515,88 €

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) brachte am 14. März 2003 die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 ein. Darin erklärte er neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Pensionseinkünfte seit 1. Juni 2000) einen Verlust bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 100.785,00 S. Dazu legte er eine Einnahmen- Ausgabenrechnung vor, die folgende Positionen enthielt:

<b>Einnahmen:</b>	<b>50.000,00</b>
Bewirtschaftungsvertrag	50.000,00
<b>Ausgaben:</b>	<b>-150.785,00</b>
Haftpflichtverich.	1.065,00
Rechtsschutzvers.	1.751,00
Feuer- u. Sturmvers.	15.318,00
KFZ Versicherung	3.010,00
B-Steuer (Finanzamt)	9.948,00
Grundsteuer A	4.130,00
Betriebsh. u. Mitgliedsb.	2.744,00
Telefonkostenanteil	3.000,00
Wasserkostenanteil	500,00
km-Geld	4.000,00
Wirtschaftsgebäudeerh.	7.500,00
Fahrnisse- Reparaturen	7.500,00
Schuldzinsen	87.819,00

Der Einkommensteuererklärung wurde auch eine Beilage betreffend nichtbuchführende Land- und Forstwirte beigelegt. Daraus ging hervor, dass der Bw. ab 1. Juli 2000 auf Grund eines Bewirtschaftungsvertrages seiner Gattin Christine K. die Bewirtschaftung überlassen hat. Die Einkünfte aus der "pauschalierten" Land- und Forstwirtschaft wurden mit 0,00 S ermittelt. Weiters wurden in der Beilage zur Einkommensteuererklärung Kurkosten in Höhe von 1.716,00 S als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.

In der ebenfalls am 14. März 2003 eingebrachten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 wurde neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Pensionseinkünfte seit 1. Juni 2000) ein Verlust bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 185.618,00 S erklärt. Dazu legte er eine Einnahmen- Ausgabenrechnung vor, die folgende Positionen enthielt:

<b>Einnahmen:</b>	97.000,00
Bewirtschaftungsvertrag	97.000,00
<b>Ausgaben:</b>	-282.618,00
Haftpflichtverich.	2.130,00
Rechtsschutzvers.	3.503,00
Feuer- u. Sturmvers.	30.636,00
KFZ Versicherung	6.020,00
B-Steuer (Finanzamt)	19.896,00
Grundsteuer A	8.260,00
Betriebsh. u. Mitgliedsb.	5.488,00

Nachsetzen Forstplanzen	1.340,00
Telefonkostenanteil	5.000,00
Stromkostenanteil	1.000,00
Wasserkostenanteil	1.000,00
km-Geld	8.000,00
Wirtschaftsgebäudeerh.	15.000,00
Fahrnisse- Reparaturen	15.000,00
Schuldzinsen	155.345,00

Weiters wurden in einer Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2001 Krankheitskosten in Höhe von 8.237,00 S geltend gemacht.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 7. April 2003 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2000 mit einer Gutschrift von 1.514,00 € fest. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wurden mit 0,00 S angesetzt. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurden auf Grund des Lohnzettels der Sozialversicherungsanstalt der Bauern berücksichtigt.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 7. April 2003 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2001 mit einer Gutschrift von 1.515,88 € fest. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wurden mit 0,00 S angesetzt. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurden auf Grund des Lohnzettels der Sozialversicherungsanstalt der Bauern berücksichtigt. In der Begründung wurde angeführt:

*"Da es bei den Einkünften aus Land- u. Forstwirtschaft zu keinen negativen Einkünften kommen kann, waren demzufolge diese mit S 0,-- anzusetzen. Auf das geführte Telefonat vom 4.4.2003 wird verwiesen."*

In der gegenständlichen Berufung wurde eingewendet, dass ab 1. Juli 2000 die Pauschalierungsverordnung nicht zur Anwendung gelangen soll. Die Gewinnermittlung möge auf Grund vorgelegten Einnahmen- Ausgabenrechnung erfolgen. Die beantragten außergewöhnlichen Belastungen seien nicht oder nur zum Teil berücksichtigt worden.

Der Bw. wurde zu einer Vorsprache beim Finanzamt vorgeladen. Er wurde ersucht, Belege betreffend Kurkosten und Krankheitskosten und Unterlagen betreffend die auswärtige Berufsausbildung vorzulegen.

Der Berufungswerber hat laut einem Aktenvermerk am 15. und 16. Mai 2003 beim Finanzamt vorgesprochen. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft seien für das Jahr 2000 mit einem fixen Gewinnanteil von 50.000,00 S anzusetzen. Hinsichtlich der Kurkosten (außergewöhnliche Belastung für 2000) wurde festgehalten, dass es sich um einen Kuraufenthalt des Herrn K. in B. (21 Tage) handle. Die Haushaltsersparnis sei abzuziehen. Für die auswärtige Berufsausbildung werde ab März 2000 das Pauschale von 1.500,00 S monatlich gewährt.

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft seien für das Jahr 2001 mit einem fixen

Gewinnanteil von 97.000,00 S anzusetzen. Als außergewöhnliche Belastung würden Krankheitskosten in Höhe von 147,00 S anerkannt. Die restlichen Zahlungsbelege würden auf K. Christine lauten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Mai 2003 wurde die Einkommensteuer für 2000 mit einer Gutschrift von 700,49 € festgesetzt. Es wurden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit 50.000,00 S angesetzt und die auf Grund des Lohnzettels der Sozialversicherungsanstalt der Bauern berücksichtigt. Als außergewöhnliche Belastung hat das Finanzamt die Kosten für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes in Höhe von 15.000,00 S anerkannt. Zur Begründung führte das Finanzamt aus:

- "1. Die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kurkosten in Höhe von ATS 1.716,-- wurden um eine Haushaltsersparnis in Höhe von ATS 1.512,-- gekürzt.*
- "2. Die auswärtige Berufsausbildung für Antonia K. wurde durch einen Pauschbetrag von ATS 1.500,-- mtl. (03/00-12/00) berücksichtigt. Die Berücksichtigung höherer tatsächlich nachgewiesener Kosten ist unzulässig."*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Mai 2003 wurde die Einkommensteuer für 2001 mit einer Nachforderung von 1.149,47 € festgesetzt. Es wurden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit 97.000,00 S angesetzt und die auf Grund des Lohnzettels der Sozialversicherungsanstalt der Bauern berücksichtigt. Als außergewöhnliche Belastung hat das Finanzamt die Kosten für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes in Höhe von 22.500,00 S anerkannt. Zur Begründung führte das Finanzamt aus:

*"Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 28.294,00 S nicht übersteigen.*

*Durch die Umrechnung der Beträge von Euro in Schilling bzw. von Schilling in Euro kann es zu geringfügigen Rundungsdifferenzen kommen.*

*Die geltend gemachte außergewöhnliche Belastung für Krankheitskosten wurde auf ATS 147,- gekürzt, da die restlichen Kosten ausschließlich Frau K. Christine betreffen und eine Tragung dieser Kosten Ihrerseits jeder Zwangsläufigkeit entbehrt."*

Im Vorlageantrag vom 13. Juni 2003 wurde das Berufungsbegehren dahingehend präzisiert, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für 2000 auf Basis der eingereichten Einkommensteuererklärung mit -7.324,33 € und für 2001 mit -13.489,39 € festgestellt werden mögen. Weiters seien neben den Kosten für die auswärtige Berufsausbildung der Kinder auch die für das Jahr 2001 geltend gemachten Krankheitskosten in Höhe von 598,61 € zu berücksichtigen. Zur Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass in Zusammenhang mit den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft die vom Berufungswerber erstellten Einnahmen- Ausgabenrechnungen gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 nicht berücksichtigt wurden. Die Natur des Bewirtschaftungsvertrages sei nicht näher beachtet worden. Das Konzept des Vertrages liege dem Finanzamt vor, es sei weder vom Berufungswerber noch von

dessen Gattin unterschrieben worden. Es sei daher davon auszugehen, dass der Berufungswerber und dessen Gattin einen Bewirtschaftungsvertrag abgeschlossen hätten, nicht jedoch in Schriftform, sondern mündlich oder allenfalls konkludent. Dies bedeute aber, dass der vorliegende Vertragsentwurf zwar möglicherweise als Interpretationshilfe dienen kann, der tatsächliche abgeschlossene und gültige Vertrag aber in manchen Punkten vom Entwurf abweiche. Hinsichtlich eines Bewirtschaftungsvertrages könne keine eindeutige Zuordnung vorgenommen werden. Faktum sei, dass ein Bewirtschaftungsvertrag im landwirtschaftlichen Bereich häufig dazu diene, dem Ehepartner oder einem künftigen Hoferben gegen ein bestimmtes Entgelt oder auch unentgeltlich die Betriebsführung zu überlassen, um als "Bewirtschaftungsüberlasser" die Voraussetzungen für die Erlangung einer Pension nach dem BSVG zu erfüllen. Ein Bewirtschaftungsvertrag könne inhaltlich so gestaltet sein, dass die Vertragspartner steuerlich als Mitunternehmer einzustufen seien, andererseits könnten die im Vertrag getroffenen Vereinbarungen auf das Vorliegen eines Bestandverhältnisses hinweisen. Weiters würden auch zwischen Kommunen und Liegenschaftseigentümer Bewirtschaftungsverträge abgeschlossen.

Der gegenständliche Vertragsentwurf sei ein Zwitter. Während die Formulierung im Pkt. II auf eine Mitunternehmerschaft hinweise (vgl. "fixer Gewinnanteil" im Sinne von garantiertem Vorwegbezug), seien auch wesentliche Merkmale eines Bestandvertrages (vgl. Pkt. VI, Gebührenbemessung) enthalten. In der Judikatur würden Bewirtschaftungsverträge im landwirtschaftlichen Bereich meist im Rechtsbereich eines Bestandverhältnisses abgehandelt. Der Vertrag sei nach Ansicht des Berufungswerbers als Vertrag über die vorübergehende Verpachtung einer Land- und Forstwirtschaft einzustufen. Als "fixer Gewinnanteil" sei demnach zu verstehen, dass vom Bewirtschaftungsüberlasser nicht zusätzlich zum Bestandzins "Betriebskosten" wie Grundsteuer, Versicherung, etc. verlangt werden können. Das ändere nichts an der Tatsache, dass dem Berufungswerber neben seinen Einnahmen aus dem Bewirtschaftungsvertrag Ausgaben erwachsen, die mit der Einkommensquelle in Zusammenhang stehen und somit von ihm steuerlich geltend gemacht werden dürfen. Insbesondere träfen den Bewirtschaftungsüberlasser eindeutig zahlreiche Verpflichtungen, die mit Ausgaben verbunden seien und nach dem Inhalt des Bewirtschaftungsvertrages nicht auf die bewirtschaftungsberechtigte Gattin überwälzt werden dürfen, da letztere einen fixen Gewinnanteil zahle.

Hinsichtlich der geltend gemachten Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung ging der Berufungswerber davon aus, dass auf deren Anführung im Steuerbescheid 2001 lediglich aus Gründen der Verwaltungökonomie verzichtet worden sei. Da diese Ausgaben bei einer Rechtsmittelentscheidung im Sinne des Berufungswerbers eine Auswirkung haben könnten, werde um deren Beachtung ersucht.

Die Berufung wurde am 16. Juli 2003 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Unter Bezugnahme auf § 158 der Bundesabgabenordnung wurde die Sozialversicherungsanstalt der Bauern mit Schreiben vom 17. Februar 2006 gefragt, ob zu den VNr.: xxx (K. Johann) oder VNr.: ooo (K. Christine) ein Bewirtschaftungsvertrag betreffend des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes des Herrn K. vorgelegt wurde. Sollte ein derartiger Vertrag vorliegen, wurde um Übermittlung einer Ablichtung ersucht.

In der Stellungnahme vom 27. Februar 2006 wurde mitgeteilt, dass vom 1. Juni 2000 bis 31. Dezember 2002 die alleinige Bewirtschaftung der landwirtschaftlich genutzten Liegenschaft durch Frau Christine K. erfolgt sei. Dem Unabhängigen Finanzsenat wurde ein von allen Vertragsparteien unterfertigter Bewirtschaftungsvertrag vorgelegt, der folgenden Inhalt hatte:

#### *"I.*

*Herr K. Johann ist Alleineigentümer des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes vlg. "G.", EZ. 89 u. a., KG. Z. mit einem Gesamtausmaß von 53,23 ha.*

*Die Parteien vereinbaren die alleinige Bewirtschaftung des Betriebes durch K. Christine beginnend ab 1. 6. 2000.*

*Die Vereinbarung wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und kann unter Einhaltung einer halbjährigen Kündigungsfrist jederzeit gekündigt werden.*

#### *II.*

*Für die Überlassung des alleinigen Bewirtschaftungsrechtes am gesamten Betrieb räumt die Bewirtschaftsberechtigte dem Bewirtschaftsüberlasser einen fixen Gewinnanteil von jährlich ATS 100.000,-- ein, zahlbar Mitte und Ende eines jeden Jahres in zwei Raten. Dieser fixe Gewinnanteil gebührt ohne Rücksicht auf das tatsächliche Betriebsergebnis. Es handelt sich dabei um einen Nettowert, der bereits um alle möglichen und zustehenden Betriebsausgaben verringert ist, der aber andererseits um keine außerordentlichen Einkünfte erhöht werden kann.*

#### *III.*

*Gefahren, Nutzen, Verlust und Zufall hinsichtlich der alleinigen Betriebsführung gehen zu Lasten der Bewirtschaftsberechtigten, welche auch im Außenverhältnis hinsichtlich der Betriebsführung berechtigt und verpflichtet ist.*

*Eventuelle Veräußerungen beweglicher Wirtschaftsgüter sind von der Bewirtschaftsberechtigten im Sinne der Substanzerhaltung durch Ersatzwirtschaftsgüter abzudecken und erhöhen nicht den fixen Gewinnanteil des Bewirtschaftsüberlassers. Dieser verpflichtet sich, bei einer allfälligen Veräußerung von solchen beweglichen Wirtschaftsgütern den anteiligen Erlös daraus zur Ersatzbeschaffung zu verwenden bzw. verwenden zu lassen und erhält in diesem Rahmen das anteilige Miteigentum eingeräumt.*

#### *IV.*

*Die Bewirtschaftsberechtigte verpflichtet sich, die Liegenschaft ordnungsgemäß zu bewirtschaften, insbesonders die Grundstücke mit dem erforderlichen Natur- und Handelsdünger zu düngen sowie alles zu vermeiden, was eine Aussaugung des Bodens mit sich bringen*

könnte, und - sofern nichts anderes vereinbart wurde - sind die Grundstücke im selben Kulturzustand zurückzugeben, in welchem sie übernommen wurden.

Die Bewirtschaftungsberechtigte ist des Weiteren verpflichtet, die forstwirtschaftlichen Grundstücke wie ein ordentlicher Forstwirt zu bewirtschaften, Auf- und Durchforstungsarbeiten fachgerecht durchzuführen bzw. durchführen zu lassen und ev. anfallendes Schadholz ohne Aufschub aufzuarbeiten bzw. aufarbeiten zu lassen. Schlägerungen hiebsreifer Bestände bedürfen der Auszeige und Zustimmung durch den Bewirtschaftungsüberlasser.

Die Bewirtschaftungsberechtigte 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.

Die Bewirtschaftungsberechtigte tritt anstelle des Bewirtschaftungsüberlassers in bestehende Pachtverhältnisse ein.

Bisherige Wohnverhältnisse bleiben aufrecht.

Bauliche Änderungen und Verkauf von Maschinen etc. sind nur mit Zustimmung des Bewirtschaftungsüberlassers gestattet.

#### V.

Von einer Verbücherung des hier vereinbarten Bewirtschaftungsrechtes wird einvernehmlich Abstand genommen.

#### VI.

Die Parteien nehmen zur Kenntnis, dass dieser Vertrag innerhalb eines Monates nach Unterschrift

1. eine Kopie des Vertrages der Bezirksgrundverkehrskommission zur Anzeige, sowie
2. eine Kopie der Sozialversicherungsanstalt der Bauern, Humerstraße 21, 4020 Linz, vorzulegen ist.
3. Die Gebühren sind selbst zu bemessen. Ein Betrag von ATS 3.000,-- ist am Original aufzukleben und 7 Jahre aufzubewahren.

#### VII.

Die auf die Liegenschaft entfallenden Realsteuern und öffentlichen Abgaben trägt der Bewirtschaftungsüberlasser. Die mit dem Abschluss dieses Vertrages verbundenen Kosten und Gebühren trägt die Bewirtschaftungsberechtigte.

#### VIII.

Soweit in diesem Vertrag nichts anderes vereinbart wurde, gelten die Bestimmungen des 27. Hauptstückes des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches (ABGB).

#### IX.

Die Vertragsparteien erklären an Eides statt, dass sie österreichische Staatsbürger und Devisenländer mit dem ordentlichen Wohnsitz im Inland sind, gemäß den Begriffsbestimmungen des Devisengesetzes.

#### X.

Ehepaar besteht keiner."

Mit Vorhalt vom 5. April 2006 wurde dem Berufungswerber (Bw.) der Schriftverkehr mit der Sozialversicherungsanstalt der Bauern zur Kenntnis gebracht. Hinsichtlich der Ausführungen im Vorlageantrag vom 13. Juni 2003, wonach kein schriftlicher Bewirtschaftungsvertrag vorliege, wurde darauf hingewiesen, dass der Sozialversicherungsanstalt der Bauern offensichtlich doch ein derartiger Vertrag vom 29. Mai 2000 vorgelegt wurde. Dieser Vertrag

wurde offensichtlich vom Bw. und seiner Gattin unterschrieben und entspreche wörtlich jenem Vertrag vom 29. Mai 2000, den das Finanzamt der Besteuerung zu Grunde gelegt hat.

In der Stellungnahme vom 21. April 2006 brachte der steuerliche Vertreter des Bw. vor:

*"Für die Zuerkennung einer SVB-Pension war seitens meiner Mandantschaft der Umstand zu beweisen, dass der bäuerliche Betrieb nicht mehr vom Pensionswerber geführt wurde. Um diesen Nachweis erbringen zu können, wandte sich Hr. K. an die Bezirksbauernkammer, wo über sein Ersuchen der Bewirtschaftungsvertrag verfasst wurde. Da es für die Sozialversicherung ohne Belang war, ob bzw. in welcher Höhe für das Bewirtschaftungsrecht ein Entgelt bezahlt wird, wurde diesem Teil der Vereinbarung seitens der Ehegatten K. zum damaligen Zeitpunkt wenig Beachtung geschenkt.*

*Erst als es um die Bezahlung des Entgelts für die Überlassung des Bewirtschaftungsrechts ging, wurde den Vertragspartnern bewusst, dass die Vereinbarung hinsichtlich des Entgelts in dieser Form dauerhaft nicht haltbar sein konnte.*

*Die Ehegatten K. kamen daher überein, die Entgelthöhe jährlich - angepasst an die aus der Landwirtschaft erzielten Erträge – einvernehmlich festzulegen. Dementsprechend trat die Vereinbarung über den „fixen Gewinnanteil“ gemäß Pkt. II nie in Kraft.*

*Tatsächlich wurden je nach Leistungsfähigkeit der Landwirtschaft in der Vergangenheit nachstehende Beträge als Entgelt vereinbart und bezahlt:*

2000	€ 3.633,65 (ATS 50.000,00)
2001	€ 7.049,27 (ATS 97.000,00)
2002	€ 7.267,00
2003	€ 4.000,00
2004	€ 4.500,00

*Seitens meines Mandanten lag das Hauptaugenmerk darauf, zumindest soviel aus der Überlassung des Bewirtschaftungsrechtes zu erzielen, dass Zinsen und Spesen der ihm aus seiner aktiven Zeit verbliebenen Bankverbindlichkeiten gedeckt werden konnten. Eine darüber hinausgehende Tilgung der Darlehen war nicht möglich."*

Im Vorhalt vom 27. April 2006 wurde der Bw. ersucht, zu Folgendem eine Stellungnahme abzugeben:

*"Aus Ihren Ausführungen in der Stellungnahme vom 21. April 2006 geht hervor, dass Sie mit Ihrer Gattin am 29. Mai 2000 zwar einen so genannten "Wirtschaftsführungsvertrag" abgeschlossen haben, dieser jedoch hauptsächlich für Zwecke der Pensionserlangung verfasst wurde. Für die steuerrechtliche Beurteilung der Überlassung der Wirtschaftsführung ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise ausschlaggebend. Zur Beurteilung der Sachlage werden Sie ersucht, folgende Fragen zu beantworten:*

1)	Hat sich ab 1. Juni 2000 die Bewirtschaftung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes geändert?
2)	Wie war die Aufgabenverteilung im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb <b>vor</b> dem 1. Juni 2000? Wer half im Betrieb mit? Welche Familienangehörigen hatten grundsätzlich welche Aufgaben?
3)	Wie war die Aufgabenverteilung im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb <b>nach</b> dem 1. Juni 2000? Wer half im Betrieb mit? Welche Familienangehörigen hatten

	grundsätzlich welche Aufgaben?
4)	Waren Sie nach dem 1. Juni 2000 in Entscheidungsprozesse bezüglich des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes eingebunden? Wenn ja, wie?
5)	<p>In Ihrer Stellungnahme vom 21. April 2006 führten Sie aus, dass das Hauptaugenmerk darauf gelegen wäre, zumindest soviel aus der Überlassung des Bewirtschaftungsrechtes zu erzielen, dass die Zinsen und Spesen der aus der aktiven Zeit verbliebenen Bankverbindlichkeiten gedeckt werden konnten.</p> <p>Die von Ihnen zu tragenden Schuldzinsen betragen jährlich mehr als das Eineinhalbache des ursprünglich vereinbarten "fixen Gewinnanteiles". Im Übrigen haben Sie noch angegeben, dass Sie nachträglich übereingekommen sind, die Entgelthöhe jährlich – angepasst an die aus der Landwirtschaft erzielten Erträge – einvernehmlich festzulegen.</p> <p>Einerseits erscheint die vereinbarte Entgelthöhe angesichts der von Ihnen zu tragenden Kosten als ungewöhnlich niedrig, andererseits ist die Art der Vereinbarung (nachträgliche Festlegung nach der Höhe der Erträge) ungewöhnlich. Diese Vertragsgestaltung weist darauf hin, dass der Vereinbarung nicht ein angemessener Leistungsaustausch, sondern das Naheverhältnis zu Ihrer Gattin zu Grunde liegt. Die Fremdüblichkeit dieser Vereinbarung ist zweifelhaft.</p> <p>Wie stehen Sie zu diesen Zweifeln?</p>
6)	<p>In Punkt VII des Bewirtschaftungsvertrages vom 29. Mai 2000 haben Sie sich verpflichtet, die auf die Liegenschaft entfallenden Realsteuern und öffentlichen Abgaben zu tragen. In Ihren Einnahmen- Ausgabenrechnungen für 2000 und 2001 haben Sie neben der Grundsteuer und der Bodenwertabgabe auch andere Ausgaben wie diverse Versicherungen, Telefonkosten, Betriebsh- - u. Mitgliedsb. (Was ist das?), Wasserkosten, km-Geld, Wirtschaftsgebäudeerhaltung, Fahrnisse- Reparaturen und Schuldzinsen geltend gemacht.</p> <p>Aus Punkt II des Vertrages vom 29. Mai 2000 geht hervor, dass Ihr "Gewinnanteil" bereits um alle möglichen und zustehenden Betriebsausgaben verringert auszuzahlen ist. Wie können dann noch zusätzlich die offensichtlich aus dem laufenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieb anfallenden Ausgaben bei Ihnen anfallen, wenn angeblich Ihre Gattin alleinige Betriebinhaberin war?</p> <p>Welche aus dem laufenden Betrieb resultierenden Betriebsausgaben hat dann Ihre Gattin getragen?"</p>

In der Stellungnahme vom 12. Mai 2006 brachte der steuerliche Vertreter des Bw. Folgendes vor:

"ad 1) Hr. K. übernahm krankheitsbedingt die Führung der Landwirtschaft an seine Gattin. Er stand ihr in Bezug auf den landwirtschaftlichen Betrieb ab 1. Juni 2000 nur mehr in beratender Funktion zur Verfügung. Insofern ist eine Änderung in der Bewirtschaftung eingetreten.

ad 2) Vor dem Pensionsantritt (1.6.2000) oblag die Betriebsführung de facto Hrn. Johann K. alleine.

Die anfallenden betrieblichen Arbeiten wurden unter Mithilfe der Gattin und des Sohnes Alexander verrichtet. Auf letzteren entfielen vor allem die körperlichen Arbeiten.

ad 3) Nach dem 1.6.2006 lag die Führung der Landwirtschaft in Händen von Frau Christine K.. Der Sohn Alexander K. war – wie auch vorher schon – mit den körperlich anstrengenden Arbeiten befasst. Hr. Johann K. war bei Bedarf mit seiner Erfahrung und seinem Wissen Ansprechstelle für die Gattin und den Sohn.

ad 4) In betriebliche Entscheidungsprozesse war Hr. Johann K. nach dem 1. Juni 2000 nicht mehr unmittelbar eingebunden. Dies insbesondere auch deshalb, weil ungefähr zu dieser Zeit

auch die Wohnsitzverlegung von V. nach S. erfolgte, die Betriebsführung aber in V. verblieb. In Belangen, welche die Eigentumsverhältnisse der landwirtschaftlichen Grundstücke betrafen, war Hr. K. jedoch sehr wohl aktiv.

*ad 5) Die Bankverbindlichkeiten stammen aus der aktiven Zeit meines Mandanten. Sie sind durch unglückliche Umstände in der Wirtschaftsführung zu beträchtlicher Höhe angewachsen. Da sich niemand finden wird, die Darlehensschulden und die damit verbundenen Zinsbelastungen zu übernehmen, verbleiben diese bei Hrn. K.. Mein Mandant kann lediglich versuchen, die Zinsen- und Spesenbelastungen soweit als möglich durch Einnahmen aus der Überlassung des Bewirtschaftungsrechtes zu decken.*

*Zur Ungewöhnlichkeit der Vereinbarung, dass das Entgelt nachträglich nach der Höhe der Erträge festgelegt wird, ist anzumerken, dass es durchaus ähnliche Verträge gibt. Werden doch oftmals Bestandverträge abgeschlossen, wo sich der Bestandzins an den vom Bestandnehmer erzielten Umsätzen bemisst.*

*Dass es sich bei einem Bewirtschaftungsvertrag um eine rechtlich nicht eindeutig zu bestimmende Vereinbarung handelt, wurde bereits im Vorlageantrag vom 13.6.2003 ausgeführt. Es ist jedoch nahezu allen Bewirtschaftungsverträgen gemeinsam, dass sie zwischen nahen Angehörigen geschlossen werden. Ein Fremdvergleich im verwandtschaftlichen Sinn ist daher nicht möglich.*

*Im Übrigen werden unterschiedlichste Abmachungen in den diversen Bewirtschaftungsverträgen getroffen. Häufig gibt es Vereinbarungen, wonach vom Nutzungsberechtigten lediglich ein Anerkennungszins in Höhe von einem Euro (früher ein Schilling) pro Jahr zu leisten ist. Allerdings werden diese Verträge den Abgabenbehörden in den meisten Fällen nicht zur Kenntnis gebracht, da sich nach Ansicht der Vertragsparteien aus solchen Vereinbarungen keine abgabenrechtlichen Konsequenzen ergeben.*

*Der Grundtenor innerhalb der Bauernschaft ist der, dass jeder Landwirt froh sein kann, wenn er für seinen Hof einen Nachfolger hat. Über die Höhe eines Pachtzinses oder Ausgedinges kann dabei mit einem Betriebsnachfolger überhaupt nicht mehr diskutiert werden.*

*ad 6) Von Christine K. als Bewirtschafterin wurden die direkt mit der Landwirtschaft zusammenhängenden Aufwendungen getragen. Dazu zählten Ausgaben für Düngemittel, Saatgut, Pflanzenschutzmittel, Treibstoff, etc.*

*Anhand der Traktorkosten kann verdeutlicht werden, wo die Ausgabentrennlinie verläuft: Hr. K. ist Mitglied einer Traktorgemeinschaft. Er hat die Mitgliedsbeiträge zu entrichten. Fr. K. konnte den Traktor für die von ihr betriebene Landwirtschaft anmieten. Die Mietkosten für den Traktor waren von der Bewirtschafterin zu tragen.*

*Die Gebäude- und Liegenschaftskosten wie Grundsteuer, Feuerversicherung, Bodenwertabgabe, Instandhaltung des Wirtschaftsgebäudes, etc. verblieben bei Hrn. Johann K.. In diesem Zusammenhang darf ergänzend festgehalten werden, dass in den geltend gemachten Ausgaben keine Kosten für Wohngebäude enthalten sind.*

*In Anbetracht dessen, dass mein Mandant seiner Gattin in beratender Funktion zur Verfügung stand und seine Eigentümerinteressen betreffend die landwirtschaftlichen Liegenschaften sehr wohl wahrnahm, ist es nicht verwunderlich, dass sowohl Ausgaben für Telefonkosten wie auch Fahrtkosten angefallen sind."*

Im Vorhalt vom 19. Mai 2006 wurde dem Berufungswerber folgende Fragen gestellt:

"1)	<p>Wie hoch waren die in Punkt ad 5) Ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 12. Mai 2006 angeführten betrieblichen Bankverbindlichkeiten zum:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) 1. Juli 2000</li> <li>b) 31 Dezember 2000</li> <li>c) 31. Dezember 2001</li> <li>d) 31. Dezember 2002</li> <li>e) 31. Dezember 2003</li> <li>f) 31. Dezember 2004</li> </ul>
-----	--

	<p><i>g) 31. Dezember 2005</i>  <i>Entsprechende Bankbestätigungen mögen vorgelegt werden.</i></p>
2)	<p><i>Wann ist mit einer vollständigen Tilgung der Bankverbindlichkeiten zu rechnen und wie sieht der Tilgungsplan aus?</i>  <i>Entsprechende Bankunterlagen mögen vorgelegt werden.</i></p>
3)	<p><i>Aus welchen Mitteln wird die Tilgung der Bankverbindlichkeiten finanziert?</i>  <i>Sie werden dazu ersucht, einen Finanzierungsplan vorzulegen. Insbesondere mögen Sie nachvollziehbar darlegen, woher die Mittel für die Finanzierung der Bankverbindlichkeiten stammen."</i></p>

Dazu teilte der Bw. in der Stellungnahme vom 9. Juni 2006 Folgendes mit:

"ad 1)

*Die Bankverbindlichkeiten zu den jeweiligen Stichtagen betragen wie folgt (auf die beiliegenden Bankbestätigungen wird verwiesen):*

<i>Stichtag</i>	<i>Raiff. Bank V.</i>	<i>Raiff. Bank S.</i>	<i>Sparkasse</i>	<i>gesamt</i>
<i>01.07.2000</i>	<i>18.723,50</i>	<i>136.285,82</i>	<i>126.446,27</i>	<i>281.455,59</i>
<i>31.12.2000</i>	<i>240,33</i>	<i>137.694,13</i>	<i>109.469,12</i>	<i>247.403,58</i>
<i>31.12.2001</i>	<i>7.441,70</i>	<i>94.474,69</i>	<i>271.721,36</i>	<i>373.637,75</i>
<i>31.12.2002</i>	<i>3.897,08</i>	<i>65.407,00</i>	<i>232.962,15</i>	<i>302.266,23</i>
<i>31.12.2003</i>	<i>10.222,90</i>	<i>36.339,00</i>	<i>364.522,35</i>	<i>411.084,25</i>
<i>31.12.2004</i>	<i>5.441,68</i>	<i>7.271,00</i>	<i>335.338,92</i>	<i>348.051,60</i>
<i>31.12.2005</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>340.726,07</i>	<i>340.726,07</i>

*ad 2)*

*Es ist weder ein Zeitplan festgelegt, bis zu welchem Zeitpunkt mit einer vollständigen Tilgung der Verbindlichkeiten zu rechnen ist, noch existiert ein Tilgungsplan.*

*Eine grundbücherliche Besicherung der Bankverbindlichkeiten besteht nicht. Für die Tilgung wurde jedoch der Verkauf von*

- 2 Bauparzellen im Ausmaß von insgesamt rd. 2.100 m<sup>2</sup>  
*(KG xxxxx, Grdst.Nr. 1262/1 und Grdst.Nr. 1128/2) sowie*
  - ein leerstehendes Gehöft mit dazugehöriger Grundfläche von ca. 19.000 m<sup>2</sup>  
*(KG xxxxx, Grdst.Nr. 1294)*
- ins Auge gefasst.*

*Hinsichtlich des leerstehenden Bauernhofes gibt es derzeit konkrete Verkaufsgespräche mit einem Interessenten. Im Falle eines positiven Abschlusses der Verhandlungen kann voraussichtlich die Hälfte der Bankverbindlichkeiten getilgt werden.*

*Derzeit werden die Bankverbindlichkeiten aus den zwei Einkunftsquellen bedient, die Hrn. K. zur Verfügung stehen. Das sind die Einnahmen in wechselnder Höhe aus der Überlassung des Bewirtschaftungsrechtes und die Pensionseinkünfte von durchschnittlich € 1.500,00 pro Monat. Hr. K. ist sich dessen bewusst, dass durch seine Einkünfte, die auch zur Deckung seiner Lebenshaltung dienen müssen, bestenfalls die Bankzinsen bezahlt werden können. Aus diesem Grund ist er bestrebt, durch die im Pkt. 2) erwähnten Liegenschaftsverkäufe eine Tilgung zu erreichen."*

Dem Finanzamt wurde der Schriftverkehr mit dem Berufungswerber mit den Schreiben vom 19. Mai 2006 und 13. Juni 2006 zur Kenntnis gebracht. Eine Stellungnahme des Finanzamtes unterblieb.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die im Wesentlichen strittige Angelegenheit im gegenständlichen Berufungsverfahren ist die steuerrechtliche Beurteilung des Bewirtschaftungsvertragsverhältnisses zwischen dem Berufungswerber und seiner Gattin. Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist die Frage zu prüfen, ob das Vertragsverhältnis lediglich Ausfluss des Naheverhältnisses ist. Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessengegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert, und der dazu führt, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden. Daher müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen (vgl. Doralt/Renner, EStG<sup>8</sup>, § 2 Tz. 158). Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Die Bedeutung liegt vor allem im Bereich der Beweiswürdigung. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen müssen eindeutig sein, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit – für den Bereich des Steuerrechtes 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 gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (vgl. Doralt/Renner, EStG<sup>8</sup>, § 2 Tz. 160).

### ***Zur Publizität der Bewirtschaftungsvereinbarung zwischen dem Berufungswerber und seiner Gattin:***

Zwischen den Ehegatten K. wurde am 29. Mai 2000 ein Bewirtschaftungsvertrag abgeschlossen, der am 30. Mai 2000 der Sozialversicherungsanstalt der Bauern zu Beweiszwecken vorgelegt wurde. Der steuerliche Vertreter führte jedoch dazu in der Stellungnahme vom 21. April 2006 aus:

*"Für die Zuerkennung einer SVB-Pension war seitens meiner Mandantschaft der Umstand zu beweisen, dass der bäuerliche Betrieb nicht mehr vom Pensionswerber geführt wurde. Um diesen Nachweis erbringen zu können, wandte sich Hr. K. an die Bezirksbauernkammer, wo über sein Ersuchen der Bewirtschaftungsvertrag verfasst wurde. Da es für die*

*Sozialversicherung ohne Belang war, ob bzw. in welcher Höhe für das Bewirtschaftungsrecht ein Entgelt bezahlt wird, wurde diesem Teil der Vereinbarung seitens der Ehegatten K. zum damaligen Zeitpunkt wenig Beachtung geschenkt.*

*Erst als es um die Bezahlung des Entgelts für die Überlassung des Bewirtschaftungsrechts ging, wurde den Vertragspartnern bewusst, dass die Vereinbarung hinsichtlich des Entgelts in dieser Form dauerhaft nicht haltbar sein konnte.*

*Die Ehegatten K. kamen daher überein, die Entgelthöhe jährlich - angepasst an die aus der Landwirtschaft erzielten Erträge – einvernehmlich festzulegen. Dementsprechend trat die Vereinbarung über den „fixen Gewinnanteil“ gemäß Pkt. II nie in Kraft.*

*Tatsächlich wurden je nach Leistungsfähigkeit der Landwirtschaft in der Vergangenheit nachstehende Beträge als Entgelt vereinbart und bezahlt.“*

Im Vorlageantrag wurde noch behauptet, das Konzept des Vertrages liege dem Finanzamt vor, es sei weder vom Berufungswerber noch von dessen Gattin unterschrieben worden. Es sei daher davon auszugehen, dass der Berufungswerber und dessen Gattin einen Bewirtschaftungsvertrag abgeschlossen hätten, nicht jedoch in Schriftform, sondern mündlich oder allenfalls konkludent. Dies bedeute aber, dass der vorliegende Vertragsentwurf zwar möglicherweise als Interpretationshilfe dienen kann, der tatsächliche abgeschlossene und gültige Vertrag aber in manchen Punkten vom Entwurf abweiche.

Die ausreichende Publizität ist an sich keine Besonderheit für Familienverträge, sondern allgemein für die steuerliche Anerkennung von Verträgen erforderlich. Die Schriftform des Vertrages ist zwar nicht unbedingt erforderlich; es kommt ihr jedoch im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Jedenfalls müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (vgl. Doralt/Renner, EStG<sup>8</sup>, § 2 Tz. 161).

Soweit im schriftlich vorliegenden Vertrag von einem fixen Gewinnanteil die Rede ist, wurde diese Vertragsbestimmung von den Vertragsparteien offensichtlich dahingehend relativiert, dass tatsächlich je nach Leistungsfähigkeit der Landwirtschaft Beträge als Entgelt vereinbart und bezahlt wurden. Gerade darin ist aber ein wesentlicher Mangel an Publizität zu erblicken, da insbesondere Änderungen der Gewinnverteilung dem Finanzamt vor Ablauf des Wirtschaftsjahres bekannt gegeben werden müssen (vgl. VwGH 24. 9. 1996, 93/13/0022).

Wenn der Berufungswerber diesen Gewinnanteil als eine Art Pacht auf Grund eines Bestandverhältnisses sieht, ändert dies auch nichts, zumal auch ein Bestandzins bestimmt bzw. bestimmbar sein muss. Aus dem Vorbringen im gegenständlichen Berufungsverfahren ergibt sich in keiner Weise nach welchen Kriterien das tatsächliche jährliche Entgelt für die Überlassung der Bewirtschaftung ermittelt wird. Damit fehlt es in diesem wesentlichen Vertragspunkt nicht nur an der notwendigen Publizität, sondern auch an der notwendigen Bestimmtheit.

### ***Zum Inhalt der Bewirtschaftungsvereinbarung zwischen dem Berufungswerber und seiner Gattin:***

Wie bereits aufgezeigt, ist die wesentliche Vertragsbestimmung über die Festsetzung des jährlichen "Gewinnanteiles" oder "Entgeltes" äußerst unbestimmt. Zwar liegt eine eindeutige schriftlich abgefasste Vertragsbestimmung vor. Diese Bestimmung sei nach dem Vorbringen des Berufungswerbers jedoch später modifiziert worden, sodass nunmehr auf Grund der "*Leistungsfähigkeit der Landwirtschaft Beträge als Entgelt vereinbart und bezahlt*" werden. Wenn nun der Berufungswerber vorbringt, dass Zur Ungewöhnlichkeit der Vereinbarung, dass es durchaus ähnliche Verträge gibt und oftmals Bestandverträge abgeschlossen werden, wo sich der Bestandzins an den vom Bestandnehmer erzielten Umsätzen bemisst, so kann dieses Vorbringen nichts an der Unbestimmtheit der vertraglichen Konstruktion ändern. Es fehlt nämlich an einer zwischen den Vertragsparteien getroffenen Vereinbarung, nach welchen Kriterien die "*Leistungsfähigkeit der Landwirtschaft*" ermittelt wird. Eine derartige vertragliche Bestimmung ist nicht nur unbestimmt, sondern auch nicht unter Fremden üblich.

### ***Zur Fremdüblichkeit der Bewirtschaftungsvereinbarung zwischen dem Berufungswerber und seiner Gattin:***

Maßgeblich ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis. Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zu Grunde liegt. Im letzteren Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft (vgl. *Doralt/Renner, EStG<sup>8</sup>, § 2 Tz. 165*). Dazu führte der Berufungswerber in der Stellungnahme vom 12. Mai 2006 aus, es sei nahezu allen Bewirtschaftungsverträgen gemeinsam, dass sie zwischen nahen Angehörigen geschlossen werden. Ein Fremdvergleich im verwandtschaftlichen Sinn sei daher nicht möglich. Dieses Argument geht jedoch ins Leere, zumal es gerade Sinn des Fremdvergleiches ist zu hinterfragen, ob das verwandtschaftliche Naheverhältnis oder ein ernsthafter Leistungsaustausch der Vereinbarung zu Grunde liegen. In weiterer Folge führt der Berufungswerber selbst noch aus, dass der Grundtonor innerhalb der Bauernschaft der ist, dass jeder Landwirt froh sein kann, wenn er für seinen Hof einen Nachfolger hat. Über die Höhe eines Pachtzinses oder Ausgedinges könne dabei mit einem Betriebsnachfolger überhaupt nicht mehr diskutiert werden. Unter Berücksichtigung dieses Hintergrundes ist die vertragliche Gestaltung durchaus verständlich, jedoch ergibt sich, dass nicht ein angemessener Leistungsaustausch der Vereinbarung zu Grunde liegt, sondern das Bestreben der Vertragsparteien den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb innerhalb der Familie weiter zu führen. Unter diesem Gesichtspunkt ist auch der Umstand zu betrachten, dass die Bankverbindlichkeiten, die aus der "aktiven Zeit" des Berufungswerbers stammen und durch unglückliche Umstände in der Wirtschaftsführung zu beträchtlicher Höhe angewachsen sind, nicht zusammen mit dem Bewirtschaftungsrecht am land- und forstwirtschaftlichen Betrieb,

dem sie eigentlich zuzurechnen wären, übergeben wurden. Wie der Berufungswerber selbst zugesteht, wird sich niemand finden, der die Darlehensschulden und die damit verbundenen Zinsbelastungen übernimmt. Diese eher ungewöhnliche vertragliche Gestaltung ist somit auch Ausfluss des Bestrebens den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in der Familie zu erhalten und daher durch das verwandtschaftliche Naheverhältnis zwischen den einzelnen Vertragspartnern und nicht auf Grund eines angemessenen Leistungsaustausches bedingt.

Hinzu kommt, dass die Vereinbarung dem äußereren Erscheinungsbild nach, keinem Fremdvergleich standhält. Einerseits liegt eine schriftliche Vereinbarung vor, andererseits wurden mündliche Abreden über den wesentlichen Vertragsinhalt (Höhe des Entgeltes der Betriebsüberlassung) getroffen, deren konkreter Inhalt selbst vom Berufungswerber nicht bestimmt werden konnte. Derartige Vereinbarungen sind nur zwischen nahen Angehörigen möglich. Zwischen Fremden würden diese nicht zu Stande kommen.

Tatsache ist, dass der Berufungswerber mit 1. Juni 2000 seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb an seine Ehegattin übergeben hat. Dies ergibt sich insbesondere aus den Ausführungen in der Stellungnahme vom 12. Mai 2006, in der er ausführte, dass er krankheitsbedingt die Führung der Landwirtschaft an seine Gattin übergab. Er sei ihr in Bezug auf den landwirtschaftlichen Betrieb ab 1. Juni 2000 nur mehr in beratender Funktion zur Verfügung gestanden. Insofern ist eine Änderung in der Bewirtschaftung eingetreten. Vor dem Pensionsantritt (1. Juni 2000) sei die Betriebsführung de facto Hrn. Johann K. alleine obliegen. Die anfallenden betrieblichen Arbeiten wären unter Mithilfe der Gattin und des Sohnes Alexander verrichtet worden. Nach dem 1. Juni 2006 sei die Führung der Landwirtschaft in Händen von Frau Christine K. gelegen. Der Sohn Alexander K. sei – wie auch vorher schon – mit den körperlich anstrengenden Arbeiten befasst worden. Hr. Johann K. sei bei Bedarf mit seiner Erfahrung und seinem Wissen Ansprechstelle für die Gattin und den Sohn gewesen. In betriebliche Entscheidungsprozesse sei Hr. Johann K. nach dem 1. Juni 2000 nicht mehr unmittelbar eingebunden gewesen. Dies insbesondere auch deshalb, weil ungefähr zu dieser Zeit auch die Wohnsitzverlegung von V. nach S. erfolgt sei, die Betriebsführung aber in V. verblieb.

In Belangen, welche die Eigentumsverhältnisse der landwirtschaftlichen Grundstücke betrafen, sei Hr. K. jedoch sehr wohl aktiv gewesen.

Dieses Vorbringen weist auf eine Betriebsübertragung des Berufungswerbers an seine Ehegattin hin, wobei angesichts der obigen Ausführungen von der Unentgeltlichkeit der Betriebsübertragung auszugehen ist. Es bestehen daher keine Bedenken, wenn die bisherige Gewinnermittlungsart (Vollpauschalierung) von der Gattin weitergeführt wird (vgl. dazu *Doralt, EStG<sup>10</sup>, § 24 Tz. 142*). Die Ermittlung eines Übergangsgewinnes iSd. § 4 Abs. 10 EStG 1988 bzw. eines Aufgabegewinnes iSd. § 24 EStG 1988 hat zu unterbleiben. Aus dem

Umstand, dass die aus dem laufenden Betrieb bis zur Pensionierung erzielten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit 0,00 S ermittelt wurden und die vom Berufungswerber geltend gemachten negativen Einkünfte, die nach der Betriebsüberlassung an seine Ehegattin angefallen sein sollen, steuerlich nicht anzuerkennen sind (vgl. obige Ausführungen), ergibt sich, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Jahr 2000 mit 0,00 S anzusetzen sind. Gleiches ergibt sich auch für das Jahr 2001.

Hinsichtlich der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastung für das Jahr 2000 ist das Finanzamt dem Berufungswerber in der Berufungsvorentscheidung vom 22. Mai 2003 insoweit gefolgt, dass die Kosten für die auswärtige Berufsausbildung eines Kindes in Höhe von 15.000,00 S anerkannt wurden. Die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kurkosten in Höhe von ATS 1.716,00 wurden um eine Haushaltsersparnis in Höhe von ATS 1.512,00 gekürzt. Die auswärtige Berufsausbildung für Antonia K. wurde durch einen Pauschbetrag von ATS 1.500,00 mtl. (03/00-12/00) berücksichtigt. Die Berücksichtigung höherer tatsächlich nachgewiesener Kosten sei unzulässig.

Diese Vorgangsweise des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 22. Mai 2003 ist nicht rechtswidrig. Bei den Kurkosten ist eine Haushaltsersparnis abzuziehen (vgl. *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 34 Tz. 28 unter Hinweis auf die LStR 1999, Rz 902 und VwGH 17.4.1974, 1014/72). Bei der auswärtigen Berufsausbildung eines Kindes ergibt sich die Höhe der abzugsfähigen außergewöhnlichen Belastung aus § 34 Abs. 8 EStG 1988. Höhere tatsächlich nachgewiesene Kosten sind nicht abzugsfähig (vgl. *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 34 Tz. 66).

Hinsichtlich der für das Jahr 2001 geltend gemachten außergewöhnlichen Belastung für Krankheitskosten hat das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 22. Mai 2003 festgehalten, dass die geltend gemachte außergewöhnliche Belastung für Krankheitskosten auf ATS 147,00 gekürzt wurden, da die restlichen Kosten ausschließlich Frau K. Christine betreffen und eine Tragung dieser Kosten seitens des Berufungswerbers jeder Zwangsläufigkeit entbehrt. Krankheitskosten unterhaltesberechtigter Personen sind jedoch außergewöhnliche Belastungen aus rechtlichen Gründen (vgl. *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 34 Tz. 39 unter Hinweis auf VwGH 23. 5. 1996, 96/15/0018). Da die Gattin des Berufungswerbers im Jahr 2001 nur untergeordnete Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bezogen hat, ist von einer gesetzlichen Unterhaltpflicht des Berufungswerbers auszugehen. Diese ergibt sich aus § 94 ABGB. Daher wurden bei der Berechnung der Einkommensteuer die beantragten Krankheitskosten mit 8.237,00 S angesetzt. Diese Kosten haben nicht die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Berufungswerbers beeinträchtigt, da diese den Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 nicht übersteigen. Daher wirken sich diese Kosten bei der Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2001 nicht aus.

Aus diesen Gründen waren die angefochtenen Bescheide wie im Spruch abzuändern. Die genaue Berechnung der Einkommensteuer für 2000 und 2001 ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 10. August 2006