



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des G.G., Adresse, vertreten durch Stb.X, vom 20. Mai 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 11. Mai 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Am 14. April 2005 schlossen G.G. (im Folgenden: Bw.) als Verpächter und dessen Sohn J.G. einen Pachtvertrag bezüglich des darin näher bezeichneten land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Punkt III (Entgelt) lautete wie folgt:

"Der Pachtzins besteht darin, dass der Pächter die Hoferhaltungskosten zu tragen hat. Zu Zwecken der Gebührenbemessung bewerten die Vertragsteile die jährlichen Hoferhaltungskosten mit Euro 5.000,-- (fünftausend Euro)."

Mit Einkommensteuerbescheid 2008 wich das Finanzamt von der Abgabenerklärung ab und setzte bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte diesen mit 5.000 € bewerteten Pachtzins als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an.

Die gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 erhobene Berufung wendet sich gegen diesen Ansatz mit dem Vorbringen, der Pachtzins von 5.000 € sei nicht zugeflossen, weshalb um erklärungsgemäße Veranlagung gebeten werde.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung stützt sich unter Anführung der Voraussetzungen, nach denen Verträge zwischen nahen Angehörigen anzuerkennen sind, auf die Begründung, der Bw. hätte mit einem fremden Dritten nicht die Vereinbarung getroffen, dass dieser die Liegenschaft weiterführen könnte ohne dafür ein Entgelt zu leisten, weshalb die Pachterträge als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen sind.

Im Vorlageantrag wird ausgeführt, dass Punkt III des Pachtvertrages auf Anraten und lt. Vertragsmuster der Bauernkammer lediglich zu Zwecken der Gebührenbemessung in den Vertrag aufgenommen worden sei. Daraus könne kein Anspruch auf eine Pachtzinszahlung in Höhe von € 5.000 abgeleitet werden. Im Jahr 2008 seien keine Hoferhaltungskosten angefallen, weshalb vom Pächter J.G. auch keine Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geltend gemacht worden seien. Somit seien dem Verpächter G.G. auch keine Einnahmen zuzurechnen.

Dazu wurde erwogen:

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Im vorliegenden Berufungsfall besteht im Wesentlichen Streit darüber, ob die nach Punkt III des Pachtvertrages vom Pächter J.G. als Pachtzins zu tragenden Hoferhaltungskosten, die zu Zwecken der Gebührenbemessung von den Vertragsparteien mit jährlich 5.000 € bewertet wurden, vom Finanzamt zu Recht mit diesem Betrag als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angesetzt wurden.

Bei den außerbetrieblichen Einkünften (§ 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG), somit bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, sind die Einkünfte der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15 und 16 EStG).

Einnahmen liegen nach § 15 Abs. 1 EStG vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteilen zufließen; "zufließen" setzt voraus, dass die Einnahmen (Vorteile) von außen kommen. Zu den geldwerten Vorteilen zählen neben den in § 15 Abs. 2 EStG erwähnten auch jeder in Geld messbare Vorteil. Ersparte Aufwendungen können ebenfalls zu geldwerten Vorteilen führen, wenn ein Zusammenhang mit einer Leistung (im Gegenstandsfall: Verpachtung) besteht und die Ersparnis einer Zuwendung von dritter Seite (nämlich durch den Pächter) entspricht. Soweit ersparte Aufwendungen abzugsfähige Werbungskosten betreffen, kann der Steuerpflichtige die ihm zugerechneten Vorteile mit den abzugsfähigen Aufwendungen verrechnen (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, §15 Tz 12).

Werbungskosten sind "Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen" (§ 16 Abs. 1 EStG). Erst der Abzug der Werbungskosten von den Einnahmen ergibt den Einnahmenüberschuss und damit im Streitfall die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Der Wortlaut des Punktes III des Pachtvertrages lässt an Sachverhalt schlüssig erkennen, dass kein betraglich festgelegter (jedenfalls zu bezahlender) Pachtzins von 5.000 € vereinbart war, sondern der Pachtzins vielmehr in den vom Pächter jährlich zu tragenden Hoferhaltungskosten bestand. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass für Zwecke der Gebührenbemessung von den Vertragsparteien die jährlichen Hoferhaltungskosten mit 5.000 € bewertet wurden. Führt somit im Gegenstandsfall die vom Pächter zu tragenden Hoferhaltungskosten zu jenen geldwerten Vorteilen, die vom Finanzamt als von außen kommende Einnahmen angesehen und als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angesetzt wurden, dann sind ertragsteuerlich diese Hoferhaltungskosten dem Verpächter G.G. als Einnahmen nur in jener Höhe "zugeflossen", in welcher der Pächter J.G. im Kalenderjahr 2008 solche Hoferhaltungskosten tatsächlich getragen und damit dem Verpächter solche Aufwendungen in diesem Betrag erspart hat. Punkt III des Pachtvertrages hätte auf Grund der Begriffsbestimmung der zugeflossenen Einnahmen iSd § 15 Abs. 1 EStG das Finanzamt veranlassen müssen, im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht an Sachverhalt abzuklären, in welcher Höhe im Kalenderjahr 2008 der Pächter J.G. solche Hoferhaltungskosten letztendlich getragen hat und dadurch Einnahmen (geldwerte Vorteile) dem G.G. "zugeflossen" sind. Ergeben sich die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung durch den Abzug der Werbungskosten von den Einnahmen, wäre des weiteren gemäß § 115 Abs. 1 BAO sachlich geboten gewesen, die im Zusammenhang mit den Einnahmen stehenden Werbungskosten des Verpächters ebenfalls noch zu ermitteln. Verfahrensrechtlich hätte das Finanzamt anlässlich der erfolgten Abweichung von der Abgabenerklärung die Bestimmungen gemäß §161 Abs. 3 und § 115 Abs. 2 BAO entsprechend beachten müssen.

Unterließ das Finanzamt beim (in Abweichung von der Abgabenerklärung) erfolgten Ansatz der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezüglich Höhe der zugeflossenen Einnahmen und der im Zusammenhang damit stehenden Werbungskosten jegliche Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO), bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können, dann liegen darin die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Bescheidaufhebung gemäß § 289 Abs. 1 BAO. Ob tatsächlich ein anders lautender Bescheid zu erlassen sein wird, hängt vom Ergebnis des nunmehr durchzuführenden Ermittlungsverfahrens ab.

Das anlässlich dieser Bescheidaufhebung vorgenommene Ermessen trägt dem Aspekt der Verfahrensökonomie und der Verfahrensbeschleunigung Rechnung, wäre es doch ansonsten, würde die Abgabenbehörde zweiter Instanz selbst die noch notwendigen Ermittlungen durchführen, zur Wahrung des Parteiengehörs notwendig, die Ermittlungsergebnisse jeweils der anderen Verfahrenspartei unter Setzung einer angemessenen Frist zur wechselseitigen Stellungnahme und Gegenäußerung vorzuhalten. Im Übrigen wird durch die Aufhebung sichergestellt, dass dem Bw. gegen den vom Finanzamt neu erlassenen Einkommensteuerbescheid 2008 wiederum der volle (unentgeltliche) Instanzenzug zusteht. Weiters berücksichtigt diese Ermessensübung, dass der Gesetzgeber ein zweitinstanzliches Verfahren geschaffen hat. Es würde aber nicht dem Sinn des Gesetzes entsprechen, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt hinsichtlich der vom Finanzamt angesetzten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. Ritz, BAO ³, § 289 Tz 5 unter Hinweis auf VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315). Vorrangig ist es nämlich Sache des Finanzamtes den relevanten Sachverhalt (unter Wahrung des Parteiengehörs) in einer Weise festzustellen und den Steuerfall derart "aufzubereiten", dass eine nachfolgende Kontrolle durch die Berufungsbehörde hinsichtlich Vollständigkeit des Sachverhaltes und erfolgter rechtlicher Würdigung des Besteuerungsfalles ohne umfassende (erstmalige) Sachverhaltsermittlung möglich ist. Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz rechtfertigen die angeführten Gründe in ihrem Zusammenhalt gesehen die Ermessensentscheidung, gemäß § 289 Abs. 1 BAO die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 kassatorisch zu erledigen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 8. Juni 2011