



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Wilhelm Frei, Wirtschaftstreuhänder, 2130 Mistelbach, Bahnzeile 9, gegen die Bescheide des Finanzamtes Mistelbach, vertreten durch Hofrat Dr. Alfred Geringer, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2002 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002 im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier nach der am 18. März 2008 am Finanzamt Mistelbach durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 wird als unbegründet abgewiesen.
2. Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002 wird Folge gegeben.

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2002 werden abgeändert.

Die Abgabefestsetzungen erfolgen jeweils endgültig.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

3. Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 wird infolge Zurücknahme gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

Entscheidungsgründe

Der nichtselbständige Einkünfte als Lokführer bei den ÖBB erzielende Berufungswerber (Bw.) reichte den Akten des Finanzamtes zufolge im Berufszeitraum ab 1999

Einkommensteuererklärungen und ab 2001 Umsatzsteuererklärungen ein, in denen jeweils Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 0,00 S bzw. € sowie Umsätze und Vorsteuern von jeweils 0,00 S bzw. € angegeben wurden.

Begründend wurde ausgeführt, es handle sich bei der Landwirtschaft um einen Liebhabereibetrieb.

Mit gemäß § 200 BAO vorläufigen Bescheiden vom 15. Mai 2002 wurden vom Finanzamt Mistelbach den Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 1999 und 2000 jeweils Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von 0,00 S zugrunde gelegt.

Laut Veranlagungsentwurf im Finanzamtsakt wurden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für 1999 wie folgt ermittelt:

29,48 ha		Von Eltern zugepachtet	
82,53 ha		Zugepachtet	
112,0192 ha			
85,69 ha		Lt. N.S. v. 27.4.01	
115 ha		X 15.041,00 S =	1.729.715,00 S
X 31 % =	536.212,00 S		
- Pacht	- 169.911,00 S		
- Zinsen	- 56.445,00 S)	
- Kredit Kapital	- 399.000,00 S) Weil Pacht an Eltern darstellt, da Kredite nicht übernommen	
0,00 S		Sohn bewirtschaftet schuldenfreien Betrieb, da Eltern Darlehen zahlen	

Für das Jahr 2000 ist in den Finanzamtsakten kein Veranlagungsentwurf ersichtlich.

Mit Umsatzsteuerbescheid vom 15. Mai 2002 wurde für das Jahr 2000 lediglich Erwerbsteuer für steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe mit einer Bemessungsgrundlage von 284.548,00 S (Umsatzsteuer 56.909,60 S bzw. 4.135,81 €) vorgeschrieben.

Gegen die vorläufigen Einkommensteuerbescheide vom 15. Mai 2002 betreffend die Jahre 1999 und 2000 erhob der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 28. Juni 2002 Berufung mit dem Antrag, diese Bescheide endgültig zu erlassen und darin keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft anzusetzen.

Der Bw. habe den „gesamten Betrieb der Landwirtschaft inkl. aller Aktiver und Passiver gepachtet“. Dieser Betrieb sei vom Finanzamt „bei den Verpächtern als Liebhabereibetrieb eingestuft“ worden.

„Ich habe persönlich im Referat die Belege für das Jahr 1999 vorgelegt. Aufgrund dieser Belege kommt das Finanzamt offensichtlich zur Ansicht, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit 0 anzusetzen seien, d.h. der Betrieb hat einen Verlust erwirtschaftet.

Wenn die Finanzbehörde zu der Ansicht kommt, dass der Betrieb weiterhin Verluste macht, hat sich gegenüber den früheren Feststellungen des Finanzamtes bezüglich der Liebhaberei nichts geändert und es kann dieser Betrieb daher bei meinem Mandanten ebenfalls nur Liebhaberei darstellen.

Da weiterhin in dem landwirtschaftlichen Betrieb meines Mandanten ein Liebhabereibetrieb unverändert zu erkennen ist, bleibt kein Raum für den Ansatz von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, selbst wenn diese mit 0 angesetzt sind. Gerade der Ansatz mit 0 zeigt, dass dem Finanzamt Unterlagen vorgelegen sind, welche einen Verlust aus diesem Betrieb ausweisen.

Die Erlassung der Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 erfolgte als vorläufige Bescheide, wobei die Vorläufigkeit in den Bescheiden nicht begründet wurde.

Da mein Mandant neben seinen unselbständigen Einkünften lediglich den Liebhabereibetrieb Landwirtschaft führt, liegt kein Grund für die Erlassung von vorläufigen Bescheiden vor.“

Ein Aktenvermerk über diese Vorsprache ist im Finanzamtsakt ebenso wenig wie Hinweise darauf, welche Belege bei dieser Vorsprache vorgelegt worden sein sollen, ersichtlich.

Am 5. Juni 2003 sprach der steuerliche Vertreter des Bw. und seiner Eltern beim Finanzamt Mistelbach vor, worüber folgende Niederschrift aufgenommen wurde:

„Laut Vorhalt vom 3.5.2002 [an die Eltern des Bw., Anm.] wurden die Abgabenerklärungen E6 (Feststellungserklärungen) 1999 bis 2001 übermittelt und um Retournierung der ausgefüllten Erklärungen gebeten. Heute spricht [der steuerliche Vertreter] h.a. vor und legt die Ausgaben betreffend Zinsen, Pacht und Sozialversicherung 2001 des Sohnes B. vor.

G. und J. S. [die Eltern, Anm.] haben ihren landwirtschaftlichen Betrieb an ihren Sohn B. überlassen mit der Verpflichtung, nach Beendigung dieses Vertragsverhältnisses alle Aktiven

und Passiven wie bei der Übergabe zurückzustellen. Eine Unternehmenspacht wurde nicht vereinbart, weil dieser Betrieb durch die Betriebsprüfung als Liebhaberei beurteilt wurde.

In den Bewirtschaftungsverhältnissen durch den neuen Bewirtschafter hat sich im Unternehmen nichts verändert, weshalb auch bei ihm die Liebhabereifeststellung der BP anzuwenden ist.

Da das gesamte Unternehmen mit allen Aktiven und Passiven an den neuen Bewirtschafter überlassen wurde, stellen die im Unternehmen entstandenen Fremdkapitalzinsen Eigenaufwand für den neuen Bewirtschafter dar.

Der neue Bewirtschafter hat mit seinen Eltern wegen des Vorliegens eines Liebhabereibetriebes im für die bäuerliche Sozialversicherung zum Pensionsantritt abgeschlossenen Pachtvertrag für die Grundstücke ein Entgelt von 0 S vereinbart. Ein darüber hinausgehendes Entgelt wurde wegen der aus der Liebhabereibeurteilung resultierenden geringen Ertragsfähigkeit des Unternehmens nicht vereinbart.“

Aktenkundig ist eine Aufstellung über Pachtzahlungen im Jahr 2001 betreffend insgesamt 72,2 ha und einem Gesamtbetrag von 165.899 S (12.056,35 €), teilweise auf J. und G. (Zinsen: 193,27 €, 1.778,67 €, 16.078,28 €), teilweise auf B. S. (Zinsen: 939,16 €) lautende Zinsenbelastungsbestätigungen der Raiffeisenkasse bzw. des Lagerhauses sowie eine Bestätigung der Sozialversicherungsanstalt der Bauern, wonach B. S. im Jahr 2001 Beiträge im Gesamtausmaß von 7.807,36 € geleistet habe.

Auf Grund eines Auskunftersuchen des Finanzamtes teilte die Sozialversicherungsanstalt der Bauern dem Finanzamt mit Schreiben vom 15. Juli 2003 die in den Jahren 2000 bis 2003 bewirtschafteten Flächen sowie die in den jeweiligen Jahren bezahlten Sozialversicherungsbeiträge mit.

Mit gemäß § 200 BAO vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheiden vom 29. September 2003 wurde der Bw. zur Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 veranlagt. Diesen Bescheiden wurden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von 328.165 S (2001) und von 19.247,99 € (2002) zugrunde gelegt.

Zur Ermittlung dieser Einkünfte laut Veranlagungsentwürfen siehe weiter unten.

Die am gleichen Tag ausgefertigten Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 weisen einen Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen, der Vorsteuern sowie der Umsatzsteuer von jeweils 0,00 S bzw. 0,00 € aus.

Mit Schreiben vom (Montag) 3. November 2003 erhob der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter Berufung gegen „den Umsatzsteuerbescheid 2001, den vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2001, den Umsatzsteuerbescheid 2002 und den vorläufigen

Einkommensteuerbescheid 2002, sämtliche vom 29. September 2003, zugestellt am 1. bzw. 2. Oktober 2003, im Punkte der Vorläufigkeit der Bescheide und im Punkte der Festsetzung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft“ Berufung mit dem Antrag, die Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 aufzuheben sowie die Einkünfte 2001 mit 241,988 S und die Einkünfte 2002 mit 19.796,67 S (gemeint wohl: €) festzusetzen und sodann die anteiligen Sonderausgaben abzusetzen und die Einkommensteuer neu zu berechnen.

„Bezüglich der Vorläufigkeit des Bescheides ist anzuführen, dass für die Erlassung eines vorläufigen Bescheides die Ungewissheit als Element gilt. Diese liegt aber nicht vor, weil die Bemessungsgrundlage durch die Finanzbehörde im Wege der Zuschätzung festgesetzt wurde. Bei der Zuschätzung sind von der Finanzbehörde sämtliche Umstände zu berücksichtigen, um ein möglichst richtiges Ergebnis zu ermitteln. Die Zuschätzung hat zwar ein gewisses Element der Ungewissheit in sich, nimmt aber für sich in Anspruch, möglichst nahe der Wirklichkeit zu kommen und nimmt damit ein gewisses Maß der Unrichtigkeit im Rahmen der Schätzung in Kauf.

Für die Erlassung eines vorläufigen Bescheides muss aber Ungewissheit in der Richtigkeit der Bemessungsgrundlage vorliegen. Mit der Ausübung der Schätzung liegt eine Ungewissheit der Richtigkeit der Bemessungsgrundlage nicht mehr vor, weshalb ein vorläufiger Bescheid nicht erlassen werden kann.

Mein Mandant hat von seinen Eltern deren ‚landwirtschaftlichen Betrieb‘, welcher bei seinen Eltern als Liebhaberei qualifiziert worden war, gegen einen symbolischen Pachtschilling gepachtet.

Diese Pacht umfasst das gesamte Unternehmen seiner Eltern mit allen Aktiven und Passiven, wofür ein Pachtschilling von 1 S vereinbart ist.

Zu den Aktivposten gehören sämtliche Positionen des Anlagevermögens, wie Grundstücke und landwirtschaftliche Fahrzeuge und Geräte, und das Umlaufvermögen mit allen offenen Forderungen.

Unter die Passiva fallen alle Verbindlichkeiten, insbesondere die Bankverbindlichkeiten.

Zu den Aktiva gehören auch die Übernahme und der Eintritt in die bestehenden Pachtverträge mit Fremdgrundbesitzern.

Wie bei jeder Unternehmenspacht wurde vereinbart, dass nach Beendigung der Unternehmenspacht Aktiva und Passiva in gleicher Höhe wie zu Beginn des Pachtverhältnisses an die Verpächter zurückzustellen sein werden. Bei einer Unternehmenspachtvereinbarung bleiben sowohl die Vermögensposten als auch die Schuldposten, insgesamt also das Unternehmen, im Eigentum der Verpächter. Der Pächter hat lediglich ein Nutzungsrecht, was

bedeutet, dass er Aktivposten nutzen kann und andererseits die Passivposten zu bedienen hat.

Unter diesen Umständen der Unternehmenspacht wird auch klar, dass für den vom Finanzamt als Liebhaberei qualifizierten landwirtschaftlichen Betrieb der Eltern vom Unternehmenspächter lediglich ein symbolischer Pachtschilling von 1 S bezahlt wird. Deutlicher kann die Qualifikation des landwirtschaftlichen Betriebes als Liebhaberei nicht zum Ausdruck kommen.

Die schriftliche Vereinbarung über die Verpachtung der Grundstücke der Eltern meines Mandanten hatte lediglich den Zweck, bei der Sozialversicherungsanstalt der Bauern zu dokumentieren, dass die Eltern den landwirtschaftlichen Betrieb nicht mehr bewirtschaften, was auch tatsächlich nicht geschah und sie in Pension gehen können.

Da sich in der Bewirtschaftungsart des landwirtschaftlichen Betriebes auch beim Übergang von den Eltern auf meinen Mandanten nichts geändert hat, und mein Mandant sich im Unternehmenspachtvertrag verpflichtet, die Verbindlichkeiten zu bedienen, liegt weiterhin ein Liebhabereibetrieb, wie er zuvor bei den Eltern meines Mandanten qualifiziert wurde, vor.

Liegt Liebhaberei vor, können keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bescheidmäßig festgestellt werden.

Ich rege die Abhaltung eines Anhörungstermins an und beantrage die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Diesen Sachverhalt habe ich am 5. Juli 2003 um 10:30 Uhr betreffend die Veranlagung 1999 bis 2001 für Herrn J. S. und Frau G. S. niederschriftlich bekannt gegeben, worauf in der angefochtenen Entscheidung mit keinem Wort Bezug genommen wurde.“

Mit Datum 29. Juli 2004 erließ das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000. Diese Bescheide enthalten keinen Hinweis betreffend eine Vorläufigkeit; anders als in den Erstbescheiden wurden ihren Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von 331.000 S (1999) und von 350.000 S (2002) zugrunde gelegt.

Im einzelnen wurden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg laut Begründung der jeweiligen Bescheide wie folgt ermittelt:

	1999	2000	2001	2002
Einkünfte	620.000,00 S	650.000,00 S	44.651,53 €	37.534,89 €
- Pacht	- 165.000,00 S	- 170.000,00 S	- 12.056,35 €	- 12.000,00 €
- Zinsen	- 14.000,00 S	- 20.000,00 S	- 939,16 €	
- Sozialversicherung	- 110.000,00 S	- 110.000,00 S	- 7.807,36 €	- 8.286,90 €
<i>Rechnerisch richtig</i>	<i>331.000,00 S</i>	<i>350.000,00 S</i>	<i>23.848,65 €</i>	<i>17.247,99 €</i>
Laut Bescheid	331.000,00 S	350.000,00 S	23.848,65 €	19.247,99 €*)

*) Im Jahr 2002 ging der Bearbeiter im Finanzamt im Veranlagungsentwurf von Zinsen i.H.v. 10.000,00 € aus, laut Bescheidebegründung wurden 12.000,00 € angesetzt, allerdings die Gesamtsumme laut Veranlagungsentwurf unverändert belassen.

Laut Veranlagungsentwürfen im Finanzamtsakt ging das Finanzamt – soweit ersichtlich - bei der Schätzung von folgenden Überlegungen aus:

1999

Laut Auskunft der SVB werden ca. 122 ha bewirtschaftet.

<i>Zugep. von den Eltern 30 ha</i>	<i>32.775 €</i>
<i>Zugep. von divers. Verp. 92 ha</i>	<i>64.560 €</i>

Teilpausch.

<i>30%</i>	<i>515</i>	<i>45.000 € = ca.</i>	<i>620.000 S</i>
<i>Pacht</i>	<i>527</i>	<i>12.000 € = ca.</i>	<i>- 165.000 S</i>
<i>Zinsen</i>	<i>528</i>	<i>1.000 € = ca.</i>	<i>- 14.000 S</i>
<i>SVB</i>	<i>532</i>	<i>8.000 € = ca.</i>	<i>- 110.000 S</i>
			<i>= 331.000 S</i>

2000

Teilpausch.

<i>30%</i>			<i>650.000 S</i>
<i>Pacht</i>			<i>- 170.000 S</i>
<i>Zinsen</i>			<i>- 20.000 S</i>
<i>SVB</i>			<i>- 110.000 S</i>
			<i>= 350.000 S</i>

2001

selbst bew. Flächen lt. Auskunftersuchen SV der Bauern v. 18.7.2003, Stand 1.5.2002 > Ernte

<i>Zugep. von den Eltern 30,7631 ha</i>	<i>32.775,45 €</i>
<i>Zugep. von divers. Verp. 92,8086 ha</i>	<i>64.560,65 €</i>
<i>EW gesamt</i>	<i>[511] 99.225,60 €</i>
<i>45% (mangels Vorlage der teilpausch. Eink. lt. genauer Aufstellung) als teilpauschalierte Einkünfte</i>	<i>[515] 44.651,52 €</i>
<i>Abzüglich Pachtzinse lt. Aufstellung v. 11.3.2003</i>	<i>[527] 12.056,35 €</i>
<i>Abzüglich Zinsen lt. Best. v. 10.3.2003 B. S.</i>	<i>[528] 939,16 €</i>
<i>Abzüglich SV-Beiträge lt. Best. v. 15.7.2003</i>	<i>[532] 7.807,36 €</i>
	<i>23.848,65 €</i>
	<i>328.164,58 S</i>

2002

selbst bew. Flächen lt. Auskunftersuchen SV der Bauern v. 18.7.2003, Stand 1.4.2002 > Ernte

<i>Zugep. von den Eltern 30,7633 ha</i>	<i>33.300,00 €</i>
<i>Zugep. von divers. Verp. 73,6292 ha</i>	<i>48.210,87 €</i>
<i>EW gesamt</i>	<i>[511] 83.410,87 €</i>
<i>45% (mangels Vorlage der teilpausch. Eink. lt. genauer Aufstellung) als teilpauschalierte Einkünfte</i>	<i>[515] 37.534,89 €</i>
<i>Abzüglich Pachtzinse in Anlehnung Vorjahr</i>	<i>[527] 10.000,00 €</i>
<i>Abzüglich SV-Beiträge lt. Best. v. 15.7.2003</i>	<i>[532] 8.286,90 €</i>
	<i>19.247,99 €</i>
	<i>264.856,88 S</i>

Im Ergebnis nahm das Finanzamt eine Schätzung in Anlehnung an die jeweiligen land- und forstwirtschaftlichen Durchschnittssatzverordnungen vor, allerdings mit unterschiedlichen Ansätzen.

Vorab ist zu bemerken, dass – sofern die Landwirtepauschalierung in Anspruch genommen wird – für den Bw. nach den jeweiligen land- und forstwirtschaftlichen Durchschnittssatzverordnungen die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgabenrechnung nach § 8 der einzelnen Verordnungen (Teilpauschalierung) in Betracht käme, da der Einheitswert über 900.000 S bzw. 65.500 € liegt.

Für die Jahre 1999 und 2000 schätzte das Finanzamt die Einnahmen in Höhe des Einheitswertes und ging wie bei der Teilpauschalierung vorgesehen von einem

Betriebsausgabendurchschnittssatz von 70% aus, lässt allerdings offen, wie die Einnahmen geschätzt wurden.

Für die Jahre 2001 und 2002 schätzte das Finanzamt zwar ebenfalls die Einnahmen in Höhe des Einheitswertes, zog zur Ermittlung des Durchschnittssatzes allerdings jenen für die Vollpauschalierung (45%) heran, was – Einnahmen in Höhe des Einheitswertes unterstellt – einem Betriebsausgabendurchschnittssatz von 55% entspräche. Tatsächlich wurde hier der Gewinn wie bei der Vollpauschalierung geschätzt.

Folgende in diesem Zusammenhang bedeutsame Daten lassen sich dem Finanzamtsakt entnehmen:

Für den Zeitraum 1991 bis 1993 fand im Betrieb der Eltern eine Buch- und Betriebsprüfung statt, worüber in dem nach § 150 BAO erstatteten Bericht vom 3. März 1998 unter anderem ausgeführt wird:

„Tz. 12 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Die erforderliche Kriterienprüfung ergab keine Indizien des Vorliegens einer Einkunftsquelle. Es wird festgestellt, dass es sich hinsichtlich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft um Liebhaberei handelt. Seit 1986 wurden Verluste erklärt. Dies ergibt daher einen Gesamtverlust seit 1986 bis 1993 bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von S 1.977.889,56 S. Diese Verluste sind im Prüfungszeitraum weder ausgleichs- noch vortragsfähig, da der Landwirtschaftsbetrieb in seiner Gesamtheit ab dem Zeitpunkt der Führung einer doppelten Buchhaltung seit 1986 Liebhaberei darstellt.“

Der letzte aktenkundige Jahresabschluss des Betriebes der Eltern vom 31. Dezember 1993 weist Verbindlichkeiten gegenüber Banken i.H.v. 3.933.841,73 S – und zwar wie folgt – aus:

Raika Zistersdorf 9.5xx.xxxx	561.647,13 S
Raika Poysdorf 61.xxx	164.102,60 S
Raika Zistersdorf 1-95x.xxx	2.700.000,00 S
VB Rabensburg 450xxxxxxxxx	508.092,00 S

Außerdem hafte ein Darlehen des Sohnes B. S. i.H.v. 401.330,00 S aus.

Zinsen an Kreditunternehmungen seien 1993 452.283 S gezahlt worden; der Jahresverlust habe 621.747,70 S betragen.

Laut Pachtvertrag vom 21. Jänner 1999 sind 27,9032 ha von den Eltern gepachtet, wobei die von den Eltern abgeschlossenen Pachtverträge über Flächen von 74,1203 ha vom Bw. auch übernommen werden.

Laut handschriftlichem Vermerk auf einer Kopie dieses Pachtvertrages (Dauerbelege Finanzamtsakt am Anfang) sollen „ab 1.1.99“ weitere 1,5796 ha „von HR P. im Schenkungswege erworben“ worden sein.

Laut AMA-Flächenbögen 1999 umfasste die zugepachtete Fläche insgesamt 112,0192 ha, von 29,4828 ha von den Eltern um 1 € zugepachtet. Hierfür wurden auf Grund der für 1999 aktenkundigen „Pachtzinsbestätigungen“ insgesamt 169.911,30 S an Pacht bezahlt (Dauerbelege Finanzamtsakt, Seite 3 Bp 6).

Der Hektarsatz der Eltern beträgt laut Einheitswertbescheid ab 1. Jänner 1997 für die landwirtschaftlich genutzten Flächen von 23,4293 ha 15.041 S (= 1.093,07 €) und für die forstwirtschaftlichen Flächen von 0,0584 ha 700 S (= 50,87 €). Ab 1. Jänner 2001 beträgt laut Einheitswertbescheid der Hektarsatz für die landwirtschaftlich genutzten Flächen von 24,6761 ha 15.321 S (= 1.113,42 €) bzw. für die unverändert gebliebenen forstwirtschaftlichen Flächen 685 S (= 49,78 €).

Laut Niederschrift vom 27. April 2001 (Dauerbelege Finanzamtsakt am Anfang) sind 85,96 ha laut Pächterliste (fremd) zugepachtet.

Für das Jahr 1999 sind folgende Zinsenbestätigungen aktenkundig (DB):

Adressat	Stelle	Betrag
J. S.	Weinviertler Volksbank 450xxxxxxxx	23.173,00 S
J. und G. S.	Raika Zistersdorf-Dürnkrut 9.5xx.xxxx	33.272,00 S

Für das Jahr 2000 sind folgende Zinsenbestätigungen aktenkundig (DB):

Adressat	Stelle	Betrag
J. und G. S.	Raika Zistersdorf-Dürnkrut 1- 95x.xxx	233.131,00 S
B. S.	Raiffaisen Lagerhaus	10.412,87 S
J. und G. S.	Raika Zistersdorf-Dürnkrut 61.xxx	2.551,51 S
B. S.	Mühle	1.819,57 S

Für das Jahr 2001 sind folgende Zinsenbestätigungen aktenkundig (Bl. 26 ff/2001):

Adressat	Stelle	Betrag
J. und G. S.	Raika Zistersdorf-Dürnkrut 61.xxx	193,27 €
B. S.	Raiffeisen Lagerhaus	939,16
J. und G. S.	Raika Zistersdorf-Dürnkrut 9.5xx.xxxx	1.778,67 €
J. und G. S.	Raika Zistersdorf-Dürnkrut 1- 95x.xxx	16.078,28 €

Für das Jahr 2002 befinden sich keinerlei Zinsenbestätigungen in den Finanzamtsakten.

Laut Mitteilung der Sozialversicherungsanstalt der Bauern vom 15. Juli 2003 wurden in den Jahren 2000 bis 2003 folgende Sozialversicherungsbeiträge von B. S. entrichtet:

	S	€
2000	98.735,40	7.175,34
2001	107.431,80	7.807,36
2002		8.286,90

Diesen Beitragszahlungen lagen folgende Bemessungsgrundlagen zugrunde, wobei jeweils 0,0584 ha forstwirtschaftliche Fläche darstellen.

	Eigengrund		Von den Eltern		Von Dritten		Summe
	ha	EW €	ha	EW €	ha	EW €	EW €
2000	2,2077	1.889,49	27,9032	29.359,82	77,1053	53.607,11	84.856,43
2001 (1.1.)	2.2077	1.889,49	29,1498	30.740,61	94,4219	65.910,33	98.540,44
2001 (1.5.)	2,2077	1.889,49	30,7631	32.775,45	92,8086	64.560,65	99.225,60
2002 (1.1.)	2.2077	1.900,00	30,7660	32.700,00	88,3153	61.007,11	95.607,11
2002 (1.4.)	2.2077	1.900,00	30,7633	33.300,00	73,6292	48.201,87	83.410,87
2002 (1.7.)	2.2077	1.900,00	30,7633	33.300,00	69,2606	45.415,64	80.615,64
2002 (1.10.)	2.2077	1.900,00	30,7660	33.400,00	69,2606	45.415,64	80.721,47

Mit Schreiben vom 2. September 2004 beantragte der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter, die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 und 2000 der zweiten Instanz vorzulegen, wobei die Abhaltung eines Anhörungstermins angeregt und eine mündliche Verhandlung beantragt wurde.

Mit Bericht vom 8. November 2004 wurden die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2002 sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2000 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 27. April 2005 teilte der steuerliche Vertreter des Bw. dem Finanzamt mit, „dass sich im Jahr 2003 die wirtschaftlichen Verhältnisse derart verändert haben, dass keine Liebhabereivermutung mehr vorliegt.“

Der Bw. habe im Jahr 2003 „die hochverzinslichen Bankverbindlichkeiten und die Verbindlichkeiten gegenüber dem Lagerhaus durch Fremdwährungskredite ersetzt. Dadurch tritt eine hohe Ersparnis an Kreditzinsen ein, welche zu positiven Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft führt und daher ein Liebhabereibetrieb nicht mehr vorliegt.“

Für das Jahr 2003 legte der Bw. eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wie folgt vor:

Einnahmen	
Weizen	13.558,03 €
Gerste	10.406,68 €
Roggen	2.654,80 €
Agrarmarkt Austria Förderungen	55.903,27 €
	82.522,78 €
70% Betriebsausgabenpauschale	- 57.765,94 €
	24.756,84 €
Ausgaben	
Bezahlte Pachtzinse	12.034,00 €
Zinsen	2.151,96 €
SV der Bauern 8.918,76 €	
Finanzamt „B“ 153,13 €	9.071,89 €
	1.498,99 €

Laut Bw. wurden für 69,67 ha im Jahr 2003 Pacht gezahlt; eine Liste der Empfänger liegt vor.

Laut Mitteilung der Sozialversicherungsanstalt der Bauern betrug der gesamte Einheitswert zum 1. April 2003 80.732,12 €.

Für das Jahr 2004 legte der Bw. eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wie folgt vor:

Einnahmen	
Weizen	21.678,17 €
Gerste	8.198,91 €
Roggen	3.120,19 €
Sonnenblumen	8.880,58 €
Agrarmarkt Austria Förderungen	51.007,35 €
	92.885,20 €
70% Betriebsausgabenpauschale	- 65.019,64 €
	27.865,56 €
Ausgaben	
Bezahlte Pachtzinse	10.559,83 €
Zinsen	4.532,95 €
SV der Bauern 9.275,61 €	
NÖ GK Erntehelfer 200,73 €	
Finanzamt „B“ 179,32 €	9.655,66 €
	3.117,12 €

Laut Bw. wurden für 60,70 ha im Jahr 2004 Pacht gezahlt; eine Liste der Empfänger liegt vor.

Für das Jahr 2005 legte der Bw. eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wie folgt vor:

Einnahmen	
Weizen	13.993,39 €
Gerste	4.971,76 €
Roggen	1.793,88 €
Sonnenblumen	11.142,74 €
Agrarmarkt Austria Förderungen	53.782,42 €
	85.684,19 €
70% Betriebsausgabenpauschale	- 59.978,93 €
	25.705,26 €
Ausgaben	

Bezahlte Pachtzinse	10.559,83 €
Zinsen	5.360,41 €
SV der Bauern 4.941,02 €	
NÖ GK Erntehelfer 188,01 €	
Finanzamt „B“ 90,62 €	5.219,65 €
	4.565,37 €

Laut Bw. wurden für 60,70 ha im Jahr 2005 Pacht gezahlt; eine Liste der Empfänger liegt vor.

In der am 18. März 2008 abgehaltenen Berufungsverhandlung legte der steuerliche Vertreter neben Zinsenbestätigungen (siehe unten) folgende Aufstellungen vor:

- Umsatzvergleich der Umsätze 1995 bis 2005, wobei die Umsätze der Jahre 1999 bis 2002 an Hand der Schätzungen des Finanzamtes mit 2.066.666,67 S (1999), 2.166.666,67 S (2000), 148.838,40 € (2001) und 125.116,30 € (2002) hochgerechnet wurden.
- Eine Übersicht der Jahre 1995 bis 2005, in welchen für die Streitjahre Adaptierungen der Schätzung des Finanzamtes unter Berücksichtigung von Zinsenzahlungen (neben den belegmäßig nachgewiesenen offenbar geschätzte Zahlungen von 241.000 S und 2.000 S im Jahr 1999) vorgenommen wurden.
- Eine Übersicht der Jahre 1995 bis 2005, in welcher die Umsätze an einen nicht näher genannten Vergleichsbetrieb angepasst wurden.

Folgende Zinsenbestätigungen wurden in Kopie vorgelegt:

1999:

Adressat	Stelle	Betrag
J. S.	Weinviertler Volksbank 450xxxxxxx	23.173,00 S Kapitalrückzahlung: (95.000,00 S)
J. und G. S.	Raika Zistersdorf-Dürnkrut 9.5xx.xxxx	33.272,00 S
B. S.	Raiffeisen Lagerhaus	5.379,04 S
	Zinsen	61.824,04 S

2000:

Adressat	Stelle	Betrag
J. und G. S.	Raika Zistersdorf-Dürnkrut 1-95x.xxx	233.131,00 S
B. S.	Raiffeisen Lagerhaus	10.412,87 S
J. und G. S.	Raika Zistersdorf-Dürnkrut 61.xxx	2.551,51 S
B. S.	Mühle	1.819,57 S
J. und G. S.	Raika Zistersdorf-Dürnkrut 9.5xx.xxxx	38.683,00 S
	Zinsen	286.597,95 S

2001:

Adressat	Stelle	Betrag
J. und G. S.	Raika Zistersdorf-Dürnkrut 61.xxx	193,27 € Kapitalrückzahlung: (745,36 €)
B. S.	Raiffeisen Lagerhaus	939,16
J. und G. S.	Raika Zistersdorf-Dürnkrut 9.5xx.xxxx	1.778,67 €
J. und G. S.	Raika Zistersdorf-Dürnkrut 1-95x.xxx	16.078,28 € Kapitalrückzahlung: (7.267,28 €)
	Zinsen	18.989,38 €

2002:

Adressat	Stelle	Betrag
J. und G. S.	Raika Zistersdorf-Dürnkrut 61.xxx	155,22 €
J. und G. S.	Raika Zistersdorf-Dürnkrut 9.5xx.xxxx	3.071,78 €
J. und G. S.	Raika Zistersdorf-Dürnkrut 1-	15.391,17 €

	95x.xxx	
	Zinsen	18.618,17 €

Der Referent hielt vor, dass es Sache der Abgabenbehörden sei zu beurteilen, ob im Berufszeitraum hinsichtlich des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes eine Einkunftsquelle vorliege oder nicht.

Mangels Abgabe von Gewinnermittlungen für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft seien diese daher zu schätzen. Diesbezüglich wurde folgender Schätzungsentwurf vorgelegt:

Tatsächliche Ergebnisse des Betriebes in den Jahren 2003 bis 2005 laut Bescheiden:

	2003	2004	2005	Durchschnitt
Pachtflächen (ohne Eltern)	69,67 ha	60,70 ha	60,70 ha	63,69 h
Gewinn ohne Zinsen	3.650,95 €	7.650,07 €	9.925,78 €	7.075,60 €
Zinsen	2.151,96 €	4.532,95 €	5.360,41 €	4.015,11 €
Gewinn	1.498,99 €	3.117,12 €	4.565,37 €	3.060,49 €

Durchschnittlicher Gewinn 2003 bis 2005 ohne Zinsen: 7.075,60 €

Zuzüglich 20% Sicherheitszuschlag: 1.415,72 €

Schätzungsbasis Gewinn ohne Zinsen bei 63,69 ha Zupachtungen 8.494,32 €

	1999	2000	2001	2002
Pachtflächen (ohne Eltern)	82,54 ha	77,11 ha	92,81 ha	73,63 ha
% zu 2003-05	129,60%	121,07%	145,72%	115,61%
Gewinn ohne Zinsen	9.169,98 €	8.566,43 €	10.310,56 €	8.180,01 €
Gewinn ohne Zinsen in Schilling	126.181,68 S	117.876,65 S		
Zinsen	??- 56.445,00 S	- 271.087,95 S	-18.989,38 €	??
Gewinn	??? 69.736,68	- 153.211,30 S	- 8.678,82	??? 8.180,01 €

Der steuerliche Vertreter verwies auf die vorgelegte Zinsenzusammenstellung sowie die vorgelegten Zinsenbestätigungen, wonach sich auch in den Jahren 1999 und 2002 ein negatives Ergebnis zeige.

Der steuerliche Vertreter erklärte, mit einer Schätzung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in den Streitjahren, die zu keinen positiven Einkünften führt, einverstanden zu sein.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt dem gegenüber eine Schätzung, bei der der Einheitswert mit den erzielten Einnahmen gleich gesetzt wird, für zutreffend, da üblicherweise die tatsächlichen Einnahmen höher als der Hektarsatz seien. In weiterer Folge wären darauf die Vorschriften der Teilpauschalierung anzuwenden. Alternativ wäre es möglich, die tatsächlichen Einnahmen der Betriebsvorgänger heranzuziehen.

Der steuerliche Vertreter verwies darauf, dass auf dem dritten Blatt der Übersicht eine entsprechende Umsatzanpassung vorgenommen worden sei.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt einen Zinsenabzug hinsichtlich jener Verbindlichkeiten, die von den Eltern des Bw. für den Betrieb aufgenommen wurden, für nicht gerechtfertigt. Die Vereinbarung zwischen dem Bw. und seinen Eltern halte den Grundsätzen für die Anerkennung bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht Stand. Erfolge eine Vermietung, werde der Vermieter die Finanzierungsaufwendungen auch nicht vom Mieter tragen lassen. Im gegenständlichen Fall hätten die Eltern die Kredite und die Zinsenvorschreibungen bedient, diese wären ihnen vom Sohn ersetzt worden. Richtigerweise hätte die Zahlung durch den Sohn gegenüber der Bank erfolgen sollen.

Der steuerliche Vertreter konnte nicht bestätigen, dass der Zahlungsfluss in dieser Weise erfolgt sei. Die Mutter habe als Pensionistin über ein steuerpflichtiges Einkommen von etwa 133.420 S im Jahr 1999 verfügt, der Vater sei 1999 verstorben. Schon hieraus ergebe sich, dass die Zahlungen nur vom Sohn aus dem Betrieb erwirtschaftet werden konnten. Die Bezeichnung der Bankkonten deute darauf hin, dass ein Übergang der einzelnen Schulden auf den Sohn nicht erfolgt ist, allerdings sei vereinbarungsgemäß die Bedienung durch ihn erfolgt.

Der Vertreter des Finanzamtes replizierte, dass ein belegmäßiger Nachweis nicht gegeben sei. Soweit es sich um Kapitalrückzahlung handle, läge insoweit ein Pachtschilling vor, der bei der Mutter und den Erben nach dem Vater als Einnahme anzusetzen wäre.

Der steuerliche Vertreter erläuterte, dass aufgrund der hohen Zinszahlungen in den Berufungsjahren eine Kapitaltilgung nicht möglich gewesen sei.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt bei der Mutter und den Erben Einkünfte in Höhe der übernommenen Zinszahlungen für gegeben. Sollte man die Auffassung vertreten, es lägen Betriebsausgaben vor, so käme eine Anerkennung nur im Umfang der Fremdüblichkeit in Betracht.

Der steuerliche Vertreter verwies darauf, dass der Bw. zu einem Drittel selbst Erbe wurde.

Der Referent hielt vor, dass die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 jeweils (endgültige) „Nullbescheide“ seien. Bei einem Betrieb mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung) könne umsatzsteuerrechtlich keine Liebhaberei vorliegen (§ 6 Liebhabereiverordnung). Richtigerweise wären, wenn die Pauschalierung nach § 22 UStG 1994 Platz greift, Bescheide zu erlassen, in denen die Umsatzsteuer und (im gleichen Umfang) die Vorsteuer nach § 22 Abs. 1 UStG 1994 festgesetzt wird. Im Ergebnis komme es auch dort zu einer Zahllast von 0 €.

Der steuerliche Vertreter erklärte hierauf, die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 zurückzuziehen.

Hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2002 werde die Stattgabe der Berufung beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Abgabenvorschriften bestimmen, wer zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichtet ist. Zur Einreichung ist ferner verpflichtet, wer hiezu von der Abgabenbehörde aufgefordert wird. Die Aufforderung kann auch durch Zusendung von Vordrucken der Abgabenerklärungen erfolgen (§ 133 Abs. 1 BAO).

Gemäß § 134 Abs. 1 BAO sind die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Umsatzsteuer sowie für die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften bis zum Ende des Monats April jedes Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monats Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt. Diese Fristen können vom Bundesminister für Finanzen allgemein erstreckt werden.

§ 134 Abs. 2 BAO zufolge kann die Abgabenbehörde im Einzelfall auf begründeten Antrag die in Abgabenvorschriften bestimmte Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung verlängern.

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

§ 184 BAO lautet:

„§ 184. (1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.“

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.“

§ 200 BAO lautet:

„§ 200. (1) Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiß, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewißheit zulässig.

(2) Wenn die Ungewißheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewißheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlaß, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

(3) Die Bestimmungen des Erbschafts- und Schenkungssteuerrechtes über die vorläufige Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer bleiben unberührt.

(4) Die Abs. 1 und 2 gelten sinngemäß für Bescheide, mit denen festgestellt wird, daß eine Veranlagung unterbleibt, oder die aussprechen, daß eine Abgabe nicht festgesetzt wird.“

§ 256 BAO lautet:

„§ 256. (1) Berufungen können bis zur Bekanntgabe (§ 97) der Entscheidung über die Berufung zurückgenommen werden. Die Zurücknahme ist schriftlich oder zur Niederschrift (§ 87) zu erklären.

(2) Wurden Beitrittserklärungen abgegeben, ist die Zurücknahme der Berufung nur wirksam, wenn ihr alle zustimmen, die der Berufung beigetreten sind.

(3) Wurde eine Berufung zurückgenommen (Abs. 1), so hat die Abgabenbehörde die Berufung mit Bescheid als gegenstandslos zu erklären.“

Der Bw. hat durch die beharrliche Nichtabgabe von Gewinnermittlungen hinsichtlich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Berufszeitraum Anlass zur Schätzung gegeben.

Es ist Sache der Abgabenbehörden an Hand der Steuererklärungen und der hierzu vom Steuerpflichtigen gegebenen Erläuterungen zu beurteilen, ob eine Einkunftsquelle vorliegt oder nicht.

Da es sich bei der gegenständlichen Betätigung um eine solche nach § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide, BGBl. Nr. 33/1993 i.d.F BGBl. II Nr. 358/1997 und BGBl. II Nr. 15/1999) handelt, besteht die Vermutung des Vorliegens einer Einkunftsquelle.

Diese Vermutung hat der Bw. bzw. sein steuerlicher Vertreter nicht widerlegt. Allein aus dem Umstand, dass in einigen Jahren bei der pauschalierten Gewinnermittlung auf Grund der Zinsenbelastung kein Gewinn anzusetzen ist, folgt noch nicht, dass die Einkunftsquellenvermutung widerlegt wäre. Insbesondere fehlt jegliche Auseinandersetzung mit den Kriterien des § 2 Abs. 1 Liebhabereiverordnung.

Dass seitens des Finanzamtes der Betrieb bei den Eltern nach einer Betriebsprüfung nicht als Einkunftsquelle angesehen wurde (letzte aktenkundige Gewinnermittlung 1993), bedeutet noch nicht automatisch, dass es dem nunmehr durch den Sohn ab dem Jahr 1999 geführten Betrieb an der Eigenschaft als Einkunftsquelle mangelt.

Gegen das Vorliegen von Liebhaberei spricht auch das Erzielen von Gewinnen seit dem Jahr 2003 und (auf Grund der Schätzung) im Jahr 1999.

Es ist davon ausgehen, dass der Sohn den von den Eltern übernommenen Betrieb mit Gewinnerzielungsabsicht führt und der Betrieb – jedenfalls mit dem jetzigen Betriebsführer - auch objektiv in der Lage ist, Gewinne zu erwirtschaften.

Die Einkünfte des Bw. aus Land- und Forstwirtschaft sind daher zu schätzen.

Die vom Finanzamt herangezogenen Schätzungsmethoden scheinen im gegenständlichen Fall wenig geeignet, den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe zu kommen, da sie – wie der steuerliche Vertreter zu Recht bemerkt – zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft führen, die weder im inneren noch im äußeren Betriebsvergleich schlüssig erscheinen.

Darüber hinaus sind die Schätzungsmethoden des Finanzamtes nicht nachvollziehbar:

In den Jahren 1999 und 2000 wurde – gemäß dem 900.000 S bzw. 65.500 € übersteigendem Einheitswert – grundsätzlich analog der Teilpauschalierung geschätzt, wobei nicht ersichtlich ist, auf welcher Grundlage als Einnahmen, auf die der Betriebsausgabensatz von 70% angewendet wurde, 2.066.666,67 S bzw. 2.166.666,67 S geschätzt wurden.

In den Jahren 2001 und 2002 wurde unrichtigerweise im Ergebnis die Vollpauschalierung – trotz Überschreitens der Grenze von 65.500 € - angewendet und die Einnahmen mit 45% des Einheitswerts geschätzt.

Entgegen den vom Finanzamt herangezogenen Schätzungsmethoden ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats einer Schätzung nach einem inneren Betriebsvergleich der Vorrang einzuräumen.

Diese Schätzung nach einem inneren Betriebsvergleich nimmt auf die individuellen Verhältnisse des konkreten Betriebes des Bw. eher Bedacht als – wie in der mündlichen Berufungsverhandlung vom Finanzamt vorgebracht - die Heranziehung allgemeiner (nicht näher belegter) Erfahrungssätze oder der Betriebsergebnisse der Vorgänger.

Da sowohl Einnahmen als auch Ausgaben im gegenständlichen Fall nicht unwesentlich vom Umfang der jeweils (von Dritten) gepachteten Flächen abhängen, wird einer Totalgewinnschätzung an Hand der Ergebnisse der Jahre 2003 bis 2005 der Vorrang vor einer Einnahmenschätzung und Schätzung von Betriebsausgaben, die – auch über die Ausgabenpauschalierung hinausgehend - teilweise nicht nachgewiesen sind, gegeben.

Diese Schätzung beruht auf der in den Jahren 2003 bis 2005 gewählten Gewinnermittlung, der land- und forstwirtschaftlichen Teilpauschalierung bei einem Einheitswert über 65.500 € (§§ 8 ff. Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft, BGBl. II Nr. 430/1997, idF BGBl. II Nr. 30/1998 (Druckfehlerberichtigung) und BGBl. II Nr. 448/1999 bzw. Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF PauschVO 2001), BGBl. II Nr. 54/2001 idF BGBl. II Nr. 416/2001).

Folgende Ergebnisse der Jahre 2003 bis 2005 sind aktenkundig:

	2003	2004	2005	Durchschnitt
Pachtflächen (ohne Eltern)	69,67 ha	60,70 ha	60,70 ha	63,69 ha
Gewinn ohne Zinsen	3.650,95 €	7.650,07 €	9.925,78 €	7.075,60 €
Zinsen	2.151,96 €	4.532,95 €	5.360,41 €	4.015,11 €
Gewinn	1.498,99 €	3.117,12 €	4.565,37 €	3.060,49 €

Der durchschnittliche Gewinn des Betriebes des Bw. hat in den Jahren 2003 bis 2005 somit ohne Zinsen 7.075,60 € betragen. Dieser Gewinn konnte mit Pachtflächen von 63,69 ha erwirtschaftet werden.

Zur Abdeckung der bei Heranziehung dieses Durchschnittsgewinnes für die Schätzung der Berufungsjahre innewohnenden Unsicherheit ist diesem durchschnittlichen Gewinn (der in den einzelnen Jahren 2003 bis 2005 zwischen 3.650,95 € und 9.925,78 € vor Zinsen schwankte) ein Sicherheitszuschlag von 20%, somit von 1.415,72 € hinzuzurechnen. Der geschätzte Gewinn liegt damit noch unter jenem, der etwa im Jahr 2005 tatsächlich erzielt wurde.

Ausgehend somit von einem jährlichen Gewinn ohne Zinsen bei 63,69 ha Zupachtungen von 8.494,32 € ist dieser Betrag in Relation zu den tatsächlichen Pachtflächen zu setzen:

	1999	2000	2001	2002
Pachtflächen (ohne Eltern)	82,54 ha	77,11 ha	92,81 ha	73,63 ha
% zu 2003-05	129,60%	121,07%	145,72%	115,61%
Gewinn ohne Zinsen	9.169,98 €	8.566,43 €	10.310,56 €	8.180,01 €
Gewinn ohne Zinsen in Schilling	126.181,68 S	117.876,65 S		

Von diesem Gewinn, der bereits alle übrigen gemäß § 13 der Pauschalierungsverordnungen gewinnerhöhenden und gewinnmindernden Beträge mit Ausnahme der bezahlten Schuldzinsen enthält, sind die nachgewiesenen betrieblichen Schuldzinsen abzuziehen, sodass sich folgende Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (laut Pauschalierungsverordnungen dürfen die Abzüge nicht zu einem Verlust führen) ergeben:

	1999	2000	2001	2002
Gewinn ohne Zinsen	126.181,68 S	117.876,65 S	10.310,56 €	8.180,01 €
Zinsen	- 61.828,04 S	- 286.597,95 S	-18.989,38 €	- 18.618,18 €
Gewinn	64.353,64 S	- 168.721,30 S	- 8.678,82 €	- 10.438,17 €
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	64.353,64 S	0,00 S	0,00 €	0,00 €

Der steuerliche Vertreter hat gegen die von der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzunehmende und in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgehaltene Schätzung keine konkreten Einwände erhoben. Wenngleich sich sein Einverständnis nur auf eine Schätzung, die zu keinen positiven Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft führt, bezog, wurden keine konkreten Bedenken gegen die vorgehaltene Schätzung genannt.

Der steuerliche Vertreter hat auch in der mündlichen Berufungsverhandlung keine Gewinnermittlungen für die Land- und Forstwirtschaft beigebracht, sondern sich darauf

beschränkt, die Unschlüssigkeit der Schätzungsmethoden des Finanzamtes an Hand eines inneren Betriebsvergleichs sowie des Vergleichs mit einem nicht näher genannten Vergleichsbetrieb zu behaupten, ohne darzutun, welche positiven oder negativen Einkünfte der vermeintliche Liebhabereibetrieb in den Streitjahren tatsächlich erzielt hat.

Für das Jahr 1999 liegen Bestätigungen der Raika Zistersdorf-Dürnkrut betreffend Zinsenzahlungen zum Konto 1-95x.xxx und zum Konto 61.xxx nicht vor. Wenngleich in den Jahren davor und danach Zinsen geleistet wurden, bedeutet dies noch nicht automatisch, dass – und bejahendenfalls in welchem Umfang – auch im Jahr 1999 Zinsen für diese Verbindlichkeiten gezahlt wurden.

Der Bw. wurde in der Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung ausdrücklich aufgefordert, Bestätigungen über alle betrieblichen Zinsenzahlungen in den Jahren 1999 bis 2002 beizubringen. Hinsichtlich aller übrigen Zinsenzahlungen liegen Bestätigungen vor, nur nicht über die behauptete Zahlung von 241.000,00 S bzw. 2.000,00 S im Jahr 1999.

Es ergibt sich schon aus den gerundeten Beträgen von 241.000,00 S und 2.000,00 S, dass es sich bei diesem Beträgen bloß um eine Schätzung des steuerlichen Vertreters handelt. Es wäre dem Bw. ein Leichtes gewesen, auch für diese angeblichen Zahlungen einen Nachweis zu erbringen.

Wenn über diese Zinszahlungen von angeblich 241.000,00 S bzw. 2.000,00 S – als einzige – kein Nachweis welcher Art immer (Zinsenbestätigung, Vorlage von Kontoauszügen,...) erbracht wurde, lässt dies nur den Schluss zu, dass im Jahr 1999 für diese beiden Konten – aus welchen Gründen immer – kein Zinsendienst geleistet wurde.

Dieser Schluss steht auch im Einklang mit dem ursprünglichen Veranlagungsentwurf des Finanzamtes für das Jahr 1999 (offenbar infolge der vom steuerlichen Vertreter in der Berufung vom 28. Juni 2002 erwähnten Vorsprache mit den Belegen am Finanzamt), der von Zinsen i.H.v. 56.445,00 S ausging (tatsächlich nachgewiesen nunmehr 61.828,04 S, die Differenz sind die dem Bw. vorgeschriebenen Lagerhauszinsen) und nur deshalb zu keinen positiven Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gelangte, weil eine Kapitalrückzahlung von 399.000 S gewinnmindernd als „Pacht an Eltern“ berücksichtigt wurde.

Über die nachgewiesenen Zinsenzahlungen hinaus kommt daher ein Abzug weiterer bloß geschätzter Zahlungen nicht in Betracht.

Verträge zwischen nahen Angehörigen können für den Bereich des Steuerrechts nur Anerkennung finden (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.3.2004], § 4 Anm. 67), wenn sie

- nach außen ausreichend klar zum Ausdruck kommen,

- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Nach dem insoweit glaubwürdigen Vorbringen des Bw. wurde ihm der Betrieb von seinen Eltern unentgeltlich überlassen unter anderem mit der Vereinbarung, auch für die Zinsen aus den von den Eltern aufgenommenen betrieblichen Verbindlichkeiten aufzukommen.

Dass ein Pachtvertrag – mit einem fremdüblichen Pachtzins – vorliege, behauptet keine Partei des zweitinstanzlichen Abgabenvorgangs. Dies stünde auch in Widerspruch zu den vorliegenden schriftlichen Erklärungen des Bw. und seiner Eltern.

Es liegt somit eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung vor (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.11.2007], § 17 Anm. 54).

Diese Nutzungsüberlassung ist als Leistungsbeziehung, die ihrer Art nach zwischen einander fremd gegenüber stehenden Personen nicht vorkommt, danach zu beurteilen, wie sich dabei üblicherweise andere Personen verhalten, die zueinander in familiärer Beziehung stehen (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.3.2004], § 4 Anm. 71 m.w.N.).

Nun entspricht es den üblichen Gepflogenheiten bei einer Nutzungsüberlassung eines landwirtschaftlichen Betriebes, dass der nunmehrige Betriebsführer jedenfalls auch die Zinszahlungen für die für den Betrieb aushaftenden Kredite übernimmt. Diese Zahlungen sind daher beim Bw. abzugsfähig, unabhängig davon, ob er diese direkt den jeweiligen Kreditgebern oder im Wege seiner Mutter geleistet hat.

Dieser Fall ist mit dem vom Vertreter des Finanzamtes in der mündlichen Berufungsverhandlung herangezogenen Fall eines Mieters, der nicht zusätzlich zum Mietzins auch die Finanzierungskosten des Vermieters übernimmt, nicht vergleichbar, da eben kein entgeltlicher Pachtvertrag (dessen Pachtschilling auch die Finanzierungskosten des Verpächters abdeckt), sondern eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung vereinbart wurde. Dass der Überlasser eines Betriebes dem (unentgeltlichen) Übernehmer alle Erträge des Betriebes überlässt, selbst aber den Zinsendienst des Betriebes übernimmt, ist jedenfalls – ohne besondere Gründe dafür – keine übliche Vorgangsweise.

Neben den Schuldzinsen sind nach § 13 der jeweiligen land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung auch die bezahlten „Pachtzinse“ abzugsfähig.

Zwischen den Eltern des Bw. und dem Bw. wurde nach dem aktenkundigen Vorbringen eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung („Pacht 0 S“ bzw. „Pachtschilling von 1 S“) vereinbart.

In den vom Bw. vorgenommenen Kapitalrückzahlungen sind entgegen der in der mündlichen Berufungsverhandlung vom Vertreter des Finanzamtes geäußerten Auffassung auch keine

Pachtzinse (die beim Bw. gewinnmindernd und bei den Empfängern steuerwirksam anzusetzen wären) zu erblicken.

Weder lässt sich dem den Abgabenbehörden und der Sozialversicherungsanstalt der Bauern gegenüber angegebenen Inhalt der zwischen den Eltern des Bw. und dem Bw. abgeschlossenen Vereinbarung etwas über eine Kapitalrückzahlung durch den Sohn als Pachtzins entnehmen (im Gegenteil wurde laut steuerlichem Vertreter vereinbart, dass der Sohn bei Beendigung des Vertragsverhältnisses „alle Aktiven und Passiven wie bei der Übergabe zurückzustellen“ habe, ein über 0 S „hinausgehendes Entgelt wurde ... nicht vereinbart“) noch wäre eine offenbar im Belieben des Sohnes stehende Kapitalrückzahlung als fremdüblicher Pachtzins anzusehen.

Die Berufung war daher hinsichtlich der Einkommensteuer 1999 – da sich infolge geringerer nachgewiesener Zinszahlungen positive Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft i.H.v. 64.353,64 S ergeben – als unbegründet abzuweisen, hinsichtlich der Einkommensteuer 2000 bis 2002 – mit Ansatz von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft von jeweils 0,00 € (und nicht: keinen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft) im Ergebnis Folge zu geben.

Mangels Vorliegens von Gründen für eine vorläufige Veranlagung gemäß § 200 BAO waren sämtliche Abgabenfestsetzungen im Sinne des Berufungsantrages endgültig vorzunehmen.

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 war zufolge Zurücknahme in der mündlichen Berufungsverhandlung gemäß § 256 BAO als gegenstandslos zu erklären.

Beilage: 7 Berechnungsblätter (davon 3 sowohl in S als auch in €)

Wien, am 1. April 2008