



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat im Berufungsverfahren des H. W.-H., Landwirt, PLZ D., St. X7, Berufung gegen die Bescheide des Finanzamtes Mistelbach an der Zaya betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 beschlossen:

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 und 2000 vom 18. September und vom 3. Oktober 2001 sowie die Berufungsvorentscheidungen vom 16. November 2001 und vom 21. Jänner 2002 werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) H. W.-H. ist Landwirt.

Mit Schreiben vom 24. Mai 1988 teilten H. W.-H. und S. W.-H. dem Finanzamt Mistelbach mit, dass der zuvor von H. W.-H. als Einzelunternehmer geführte landwirtschaftliche Betrieb in St. X7 ab dem Veranlagungsjahr 1988 von den Ehegatten S. und H. W.-H. gemeinsam geführt werde, wobei der Gewinn auf beide Ehegatten zu jeweils 50% aufzuteilen sei.

Mit Schreiben vom 20. Dezember 1993 informierte H. W.-H. das Finanzamt, dass er ab 1. Jänner 1994 „alleine und auf eigene Rechnung und Gefahr unseren landwirtschaftlichen Betrieb führen werde und meine Ehefrau S. sodann im Haushalt tätig sein wird.“

Die im Finanzamtsakt abgelegte Steuererklärung für das Jahr 1998 (Steuererklärungen für die Vorjahre sind skartiert) rechnet die Einkünfte aus dem landwirtschaftlichen Betrieb gemäß dem Schreiben vom 20. Dezember 1993 H. W.-H. allein zu.

Mit Schreiben vom 30. August 1999, einen Tag später beim Finanzamt Mistelbach eingelangt, teilte H. W.-H. dem Finanzamt mit, dass er ab 1. Oktober dieses Jahres in Pension sein werde „und mein landwirtschaftlicher Betrieb zur Gänze für die Bewirtschaftung ab diesem Zeitpunkt an meine Gattin S. W.-H. übergeht. Da auch die Pachtgründe 7,77 ha von Herrn I. K. an ihn zurückgelassen werden, so wird es bei der Bewirtschaftung des Betriebes von einem Übergang der Teilpauschalierung wieder zur Vollpauschalierung kommen.“

Aktenkundig ist ferner ein formularmäßig (mit dem üblichen landwirtschaftlichen Pachtvertragsvordruck) abgeschlossener „Pachtvertrag (einzelne Grundstücke)“ zwischen H. W.-H. und S. W.-H. vom 9. September 1999, wonach von H. W.-H. „sämtliche“ Grundstücke, und zwar Äcker von 44,2330 ha, Weingärten von 5,2601 ha und forstwirtschaftlich genutzte Flächen von 0,8435 ha ab 1. Oktober 1999 auf unbestimmte Zeit an S. W.-H. verpachtet werden. Der Pachtzins betrage jährlich „1,-- Anerkennungszins“. Ferner wurde vereinbart, dass „die Pachtgrundstücke“ (gemeint offenbar jene, die von H. W.-H. gepachtet wurden) mit Ausnahme bestimmter bezeichneter Flächen „ebenfalls ab 1. 10. 1999 von der Gattin weiterbewirtschaftet“ werden. Von diesem Pachtvertrag hatte das Finanzamt Mistelbach spätestens am 6. Februar 2001 Kenntnis.

Am 1. Oktober 1999 wurde zwischen H. W.-H. als „Bewirtschaftungsüberlasser“ und S. W.-H. und „Bewirtschaftungsberechtigte“ formularmäßig ein „Bewirtschaftungsvertrag“ abgeschlossen. Diesem Vertrag zufolge bewirtschaften die Vertragsparteien derzeit auf gemeinsame Rechnung und Gefahr einen landwirtschaftlichen Betrieb in St. im Ausmaß von insgesamt „5,1554“ ha. Davon seien „2,5777“ ha Eigengrund und „2,5777“ ha Pachtgrund. Der Bewirtschaftungsüberlasser räume der Bewirtschaftungsberechtigten beginnend ab 1. Oktober 1999 das alleinige Nutzungsrecht an diesem Betrieb ein, sodass der Betrieb ab diesem Tag auf alleinige Rechnung und Gefahr der Bewirtschaftungsberechtigten geführt werde. Die Vereinbarung werde zunächst auf ein Jahr abgeschlossen und ende daher am 30. September 2000, verlängere sich aber stillschweigend um jeweils ein Jahr, wenn sie nicht spätestens sechs Monate vor Ablauf aufgekündigt werde. Nach Punkt II des formularmäßigen Vertrages räumt der Bewirtschaftungsberechtigte dem Bewirtschaftungsüberlasser einen fixen Gewinnanteil, zahlbar zu einem bestimmten Zeitpunkt ein. Die Felder über die Höhe des Gewinnanteils sowie über den Zahlungszeitpunkt wurden unausgefüllt belassen. Auch von diesem „Bewirtschaftungsvertrag“ hatte das Finanzamt Mistelbach spätestens am 6. Februar 2001 Kenntnis.

Am 29. März 2000 reichte H. W.-H. die Einkommensteuererklärung für das Jahr **1999** samt Beilagen ein. Der Gewinn wurde mittels Teilpauschalierung für Betriebe mit einem maßgebenden Einheitswert über 900.000 S in der Form ermittelt, dass der Summe der näher dargestellten Einnahmen von 798.984 S das Betriebsausgabenpauschale von 70%, also

559.288 S gegenübergestellt wurde, was eine „Betriebseinnahme“ von 239.969 S ergab. Der Gewinn aus Weinbau wurde mit 6.772 S durch Gegenüberstellung der näher dargestellten Einnahmen von 352.372 S mit pauschalierten Betriebsausgaben von 345.600 S (60.000 S x 5,76 ha) ermittelt. Im Formular Komb 24 wird als „Ernte im Herbst 1999: Trauben: 1.255 kg, Wein: 77.000 l“ angeführt. Hiervon wurden bezahlte Pachtzinse, Schuldzinsen und Sozialversicherungsbeiträge von 193.281 S abgezogen, sodass H. W.-H. insgesamt zu Einkünften aus Landwirtschaft von 53.187 S gelangte.

Mit Vorhalt vom 22. Mai 2000 ersuchte das Finanzamt Mistelbach H. W.-H. um Bekanntgabe des Übergangsgewinns oder –verlusts infolge Übergang von der Teil- zur Vollpauschalierung mit 1. Oktober 1999.

Hierauf teilte H. W.-H. dem Finanzamt mit Schreiben vom 20. Juni 2000 mit, seine Angaben vom August 1999 seien unzutreffend gewesen und werde auch ab 1. Oktober 1999 die Teilpauschalierung aufrecht erhalten bleiben müssen, da er zwar alle Pachtäcker ab 1. Oktober 1999 gekündigt habe, jedoch seine Frau neue Pachtgründe erhalten habe.

Aktenkundig ist eine Kopie einer Erntemeldung gemäß Weingesetz 1999 von S. W.-H. vom 30. November 1999, wonach diese 77.941 l Tafelwein (selbst eingefüllter Wein 77.000 l) geerntet habe.

Die von H. W.-H. am 15. Mai 2001 beim Finanzamt Mistelbach eingereichte Einkommensteuererklärung für das Jahr **2000** weist neben Sonderausgaben lediglich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Miteigentümer in Höhe von 12.193 S aus. In der Beilage E 25 sind Schuldzinsen von 1.577 S und Sozialversicherungsbeiträge von 14.665 S ausgewiesen, die übrigen Felder leer belassen, in der Beilage Komb 24 findet sich der Hinweis, dass der Weinvorrat ab 1. 1. 2000 der Gattin übergeben worden sei. Bei den Sonderausgaben ist ein Betrag von 21.224,20 S bei der Kennzahl 459 mit dem Bemerkung „Christliche Hilfe + Kinder“ samt Beifügen von Zahlenkombinationen ausgewiesen. Mit roter Schrift (von der Bearbeiterin des Finanzamtes) findet sich dort der Vermerk „Pfl. mitget. dass Spende nicht abzugsfähig“.

Am 16. Mai 2001 wurde der Anteil des H. W.-H. an den im Jahr 2000 gemeinsam erzielten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vom Finanzamt Mistelbach mit 12.192 S festgestellt.

Am 16. Juli 2001 sprach H. W.-H. am Finanzamt Mistelbach vor und erklärte, so die hierüber aufgenommene Niederschrift, „dass die Pachtverträge vom 1.10.1999 für die Überlassung des landwirtschaftlichen Betriebes um 1,-- S ersetzt werden durch die Verrechnung des ortsüblichen Pachtschillings und zwar für 44,233 ha à 2.500,- S / ha = 110.582,-- S sowie 2,15 ha (= Halbanteil aus dem gemeinsamen Besitz) à 2.500,-- S / ha = 5.375,- S zuzüglich

5,95 ha Weingarten à 5.000,- S / ha = 29.750,- S. Zusammenfassend beträgt der jährliche Pachtschilling, der von der Gattin S. W.-H. zu entrichten ist: 110.582,- S für 44,233 ha Acker im Besitz von Hr. W.-H. H..“ Handschriftlich ist auf der bei der Jahresfahne 1999 des Finanzamtsakts abgelegten Kopie der Betrag von 110.582 mit spitzen Klammern versehen und darunter „145.707“ geschrieben, im Orginal (Jahresfahne 2000) findet sich dieser Vermerk nicht. Unter „weitere Vermerke“ wird angeführt: „5.375 S für 2,12 ha Landw. F. (= Halbanteil), 29.750 S für 5,95 ha Weingarten (davon 5,26 ha in 1/1 Besitz v. Hrn. H. W.H. und 1/1 Anteil 0,425 ha) ergibt Gesamtpachtschilling von 145.707 Schilling ab dem Jahr 2000“.

Das Finanzamt Mistelbach ersuchte H. W.-H. im Zuge der Veranlagung für das Jahr **1999** mit Vorhalt vom 16. August 2001, mittels beigeschlossenem Formular Komb 24 „die Einnahmen aus Weinbau bis zum 30.09.1999 bekannzugeben“, „da Sie ab 1.10.1999 in Pension sind“. „Falls Sie diesem Ersuchen abermals nicht nachkommen, werden diese gem. § 184 BAO ermittelt“.

Handschriftlich hat H. W.-H. auf der Rückseite dieses Vorhaltes am 23. August 2001 angegeben, die Ernte 1999 in Höhe von 77.000 l gehöre laut berichtigter Erntemeldung ihm. Der Weinbestand in Höhe von 78.543 l zum 31.12.1999 sei am 1.1.2000 der Gattin S. W.-H. übergeben worden. Ein Übergabs- oder Schenkungsvertrag existiere nicht, es sei lediglich die Eintragung in das Kellerbuch erfolgt.

Aktenkundig ist im Anschluss an die Ablage des Vorhalts, der auf der Vorderseite ungeachtet der Ausführungen auf der Rückseite mit roter Farbe den handschriftlichen Vermerk „Vorhalt nicht beantwortet“ trägt, eine Kopie der Erntemeldung gemäß Weingesetz 1999 von S. W.-H. vom 30. November 1999, in welcher das Feld Vorname auf „H.“ ausgebessert und handschriftlich vermerkt wurde: „Erntemeldung wurde auf W.-H. H. eingetragen. Datum der Eintragung: 25. 1. 2000“. Hierzu ist ein Rundsiegel mit dem niederösterreichischen Landeswappen und der Aufschrift „Mistelbach“ (die restliche Aufschrift ist unleserlich) sowie ein Datumsstempelabdruck vom 23. Juli 2001 ersichtlich.

Dem in Kopie vorgelegten „Kellerheft“ von S. W.-H. zufolge wurde am 31.12.1999 der Bestand von 78.543 l übernommen (einige vorhergehende Eintragungen, wonach 1.723 l (?) von „H. W.-H.“ übernommen worden seien, sind gestrichen). Außerdem findet sich (im gleichen Heft?) der Eintrag „Übergabe an S. W.-H.“.

Mit roter Farbe handschriftlich (offenkundig von der Bearbeiterin des Finanzamtes) findet sich auf der Beilage Komb 24 neben dem Punkt „andere Einnahmen aus Weinbau“ statt des erklärten Betrages von 44.951 S der Betrag von 49.218 S und anstelle der Einkünfte aus Weinbau von 6.772 S 11.039 S. Diese 11.039 S finden sich rot handschriftlich auch auf der

Beilage E 25 bei den Einkünften aus Weinbau, wodurch sich die Gesamteinkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auf 57.454 S erhöhten.

Auf einer Kopie des Komb 24 findet sich mit roter Farbe handschriftlich bei den pauschalen Betriebsausgaben anstelle des Betrages von 345.600 S ein Betrag von 259.200 S mit dem Vermerk „9 Monate ab 1. 10. 99 in Pension“, woraus sich Einkünfte aus Weinbau von 93.172 S ergeben. Auf einer Kopie des E 25 wurden diese Einkünfte aus Weinbau übertragen, was zur Ermittlung von Gesamteinkünften aus Land- und Forstwirtschaft von 139.587 S führte.

Mit Bescheid vom 18. September 2001 wurde H. W.-H. zur Einkommensteuer für das Jahr **2000** veranlagt. Hierbei ging das Finanzamt neben nichtselbständigen Einkünften als Pensionist der Sozialversicherungsanstalt der Bauern von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 114.062 S aus.

Begründend wurde hinsichtlich der Abweichungen von der Steuererklärung auf das „Ergebnis des mit Ihnen bzw. Ihrem Vertreter geführten (Telefon-)Gesprächs hingewiesen“.

In einer gesonderten Bescheidbegründung führte das Finanzamt aus, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der laut Niederschrift vom 16. Juli 2001 erklärte ortsübliche Pachtschilling angesetzt worden sei.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien wie folgt ermittelt worden:

Pacht für die landwirtschaftlichen Flächen	145.707,00 S
anteilige Grundsteuer	- 8.285,00 S
I + f Beiträge	- 22.949,00 S
Schuldzinsen	- 12.604,00 S
	101.869,00 S
Miete Haus	12.193,00 S
	114.062,00 S

Da die „christliche Hilfe“ nicht zum gemäß § 3 Abs 4 Z 5 lit d EStG 1988 begünstigten Empfängerkreis gehöre, könne die Spende nicht als Sonderausgabe abgezogen werden.

Das Finanzamt Mistelbach erließ ferner mit Datum 3. Oktober 2001 einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr **1999** gegenüber H. W.-H., in welchem Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von 139.584 S (um 3 S weniger als laut der oben dargestellten Berechnung) angesetzt wurden. Die lapidare Begründung hierzu lautet:

„Da Sie zu dem Ihnen übermittelten Bedenkenvorhalt keine stichhaltige Gegenäußerung abgegeben haben, wurde die Veranlagung im Sinne des Vorhaltes vorgenommen.“

Die Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erfolgte entsprechend der Verordnung des Bundesministers für Finanzen nach Durchschnittssätzen.“

Aus dem Bescheid ist ersichtlich, dass H. W.-H. seit 1. Oktober 1999 Pensionsbezüge von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern erhält.

Ein Zustellnachweis des Einkommensteuerbescheids ist nicht aktenkundig.

Am 22. Oktober 2001 sprach H. W.-H. beim Finanzamt (bei Herrn O. Me.) vor und er hob mündlich Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr **2000**. In der hierüber aufgenommenen Niederschrift wird ausgeführt:

„Bitte um Richtigstellung: Laut Pachtvertrag wurden 44,23 ha Acker verpachtet. Diese Angaben sind nicht richtig. Richtig ist 41,67 ha. Weingarten wurden 5,26 ha angegeben. Richtig wäre 4,15 ha. Forst von 0,84 auf 0,82.“

Durch den Bewirtschaftungsvertrag wurden Flächen doppelt angegeben.

Die 1/2Hälfte des Bewirtschaftungsvertrages ist noch den oben genannten Pachtflächen zuzurechnen. Von Acker die Hälfte von 3,96 ha, die Hälfte von 1,34 ha und die Hälfte von 0,02 ha.“

Beigeschlossen ist eine Kopie des „Bewirtschaftungsvertrags“ vom 1. Oktober 1999, die sich von der bereits aktenkundigen Ausfertigung dadurch unterscheidet, dass in Punkt II der „fixe Gewinnanteil“ mit jährlich „1,--“ angegeben wird. Mit anderer Schrift ausgebessert wurde das Gesamtausmaß von 5,1554 ha auf 5,3523 (in Klammer: Äcker 3,9651 ha, WSTN 1,3461, Wald 0,411) sowie der Eigengrund von 25777 auf 2,6762 und der zugepachtete Grund von 2,5777 auf 2,6761.

Auf der ebenfalls beigeschlossenen Kopie des „Pachtvertrages (einzelne Grundstücke)“ vom 9. September 1999 finden sich folgende Änderungen:

Vertragstext	Vertragstext	Änderung	Zusatz	Zusatz	Zusatz
	Größe	Größe		EW	
Äcker	44,2330	41,6734	x 15607	690.344,-	650.397,-
Weing.	5,2001	4(?)1511	x 33338	-175.361,-	138.389,-
Forstw.	0,8435	0,8229	x 350	253,-	247,-

		50,3366		865.958,-	
--	--	---------	--	-----------	--

Mit Schreiben vom 22. Oktober 2001, beim Finanzamt am 29. Oktober 2001 eingelangt, teilte H. W.-H. dem Finanzamt ergänzend mit:

„Da der Pachtschilling für meine verpachtete Fläche zu hoch berechnet wurde, so wie die wirtschaftliche Lage dies gar nicht zulässt und ich erst jetzt durch die Bauernkammer dieses in Erfahrung bringen konnte, so erteiche ich um Richtigstellung und meine verpachtete Fläche von 48,48 ha (Äcker 43,65 und Weingarten 4,82 ha) an meine Frau mit 2.000 S je ha zu bewerten. Die Waldfäche von 0,84 ha soll jedoch unberücksichtigt bleiben, da davon kein Einkommen zu erzielen ist.“

Mit Schreiben vom 9. November 2001, beim Finanzamt am 15. November 2001 eingelangt, erhob H. W.-H. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr **1999** und führte aus:

„Obwohl ich das Einkommensteuerjahr 1999 abschließen konnte, wurden die letzten drei Monate (Oktober – Dezember) bei den Gestehungskosten für den Weinbau nicht berücksichtigt.“

Er ersuche um Richtigstellung des Einkommensteuerbescheids.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. November 2001 gab das Finanzamt Mistelbach der Berufung des H. W.-H. betreffend Einkommensteuer für das Jahr **2000** statt und setzte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 93.280 S an. Hierzu gelangte der Bearbeiter nach Einsicht in Akten der Bewertungsstelle laut folgender, nur aus dem Erledigungsentwurf ersichtlicher Berechnung:

Acker	41,67	x 2,500	104.175,00
Wgt	4,15	x 5,000	20.750,00
			124.925,00
GrdSt			- 8.285,00
Beitrag			- 22.949,00
Schuldzi.			- 12.604,00
			81.087,00
Tangente			12.193,00

			93.280,00
--	--	--	-----------

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Jänner 2002 wies das Finanzamt Mistelbach die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr **1999** als unbegründet ab:

„Mit Schreiben vom 30.8.1999 teilte Hr. W.-H. H. mit, dass er ab 1.10.2000 Pensionseinkünfte bezieht und dass ab diesem Zeitpunkt seine Gattin Fr. W.-H. S. den landwirtschaftlichen Betrieb bewirtschaftete.

Dies wurde auch durch einen Pachtvertrag sowie einen Bewirtschaftungsvertrag dokumentiert. Lt. Bewirtschaftungsvertrag räumt Hr. W.-H. H. seiner Gattin Fr. W.-H. S. ab 1.10.1999 das alleinige Nutzungsrecht an diesem Betrieb ein, sodass der Betrieb ab diesem Tag auf alleinige Rechnung und Gefahr des Bewirtschafteten geführt wird. Auf Grund obiger Verträge wurde auch das Nutzungsrecht für den Weinbaubetrieb per 1.10.1999 auf die Gattin Frau W.-H. S. übertragen. Frau W.-H. hat in der Folge auch die Weinernte 1999 in ihrer „Erntemeldung gem. Weingesetz 1999“ angeführt.

Gem. der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft können bei der Gewinnermittlung aus Weinbau die Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz von 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer), mindestens aber mit 60.000 S je ha weinbaulich genutzter Grundfläche angesetzt werden.

Wird ein Betrieb durch Nutzungsvertrag unentgeltlich zur Bewirtschaftung an einen Familienangehörigen übertragen, so ist aus dem Gebot der Buchwertfortführung auch auf eine Fortführung der pauschalen Betriebsausgaben zu schließen. Es kann daher nicht mehr als ein voller Jahrespauschbetrag (60.000 S pro ha) geltend gemacht werden.

Da im konkreten Fall der gesamte landwirtschaftliche Betrieb per 30.9.1999 unter Fortführung der Buchwerte von Fr. W.-H. S. auf eigene Rechnung und Gefahr weitergeführt wird, konnten bei der Gewinnermittlung aus Weinbau die Betriebsausgaben nur aliquot mit 9/12 (= 259.200 S) bei Hr. W.-H. und mit 3/12 bei Frau W.-H. anerkannt werden.“

Im Finanzamtsakt finden sich im Anschluss daran (Jahresfahne 1999) zwei Aktenvermerke über Telefonate des H. W.-H. mit verschiedenen Bediensteten des Finanzamtes vom 24. und vom 25. Jänner 2002, in denen H. W.-H. Beschwerde über die Vorgangsweise des Finanzamtes führt, allerdings keine neuen Sachverhaltausführungen getätigten wurden.

Mit Schreiben vom 5. Dezember 2001 ersuchte H. W.-H. ersichtlich um Vorlage seiner Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr **2000** an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, „weil der Pachtschilling je ha an meine Ehegattin zu hoch angesetzt wurde“.

Mit Schreiben vom 19. Februar 2002, beim Finanzamt am Folgetag eingelangt, beantragte H. W.-H. die Entscheidung über seine Berufung vom 9. November 2001 betreffend Einkommensteuer für das Jahr **1999** durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Da er am 22. September 1939 geboren sei, sei er seit 1. Oktober 1999 in Pension. „*Ab diesem Zeitpunkt habe ich meinen landwirtschaftlichen Betrieb an meine Frau S. verpachtet, vorerst mit 1 Schilling Pachtzins. Jedoch musste ich das Wirtschaftsjahr 1999, da es ein landw. Betrieb ist, bis Ende des Jahres abschließen. Der erwähnte Pachtvertrag sowie der Bewirtschaftungsvertrag bekam für das Wirtschaftsjahr ab 1.1.2000 seine volle Wirksamkeit.*“

„*Wenn vom Finanzamt Mistelbach behauptet wird, meine Gattin Fr. S. W.-H. hätte das alleinige Nutzungsrecht an diesem Betrieb seit 1.10.1999 auf alleinige Rechnung und Gefahr, so nur das müsste auch das Finanzamt Mistelbach wissen über das was sie auch von mir vertraglich übernommen hat. Die Ernte für das Wirtschaftsjahr 1999 auch wenn sie noch nicht am 1.10.1999 abgeschlossen werden konnte, kann nicht an den neuen Pächter unentgeltlich abgegeben werden. Nur dem Verpächter steht dies zu, in diesem Sinne das Wirtschaftsjahr abschließen bzw. die Ernte einbringen zu können.*

Im konkreten Fall ist es nicht richtig, was von dem Finanzamt Mistelbach in der Bescheidbegründung angegeben wird. Die Weinernte 1999 war von mir geerntet und so wurde sie auch an die BH Mistelbach angegeben. Dies wurde auch im Kellerbuch so eingetragen. Eine Fotokopie davon hat das Finanzamt Mistelbach erhalten. Ich möchte darauf hinweisen, dass ein landwirtschaftlicher Betrieb nicht ein Amt ist oder eine gewerbliche Firma, die mit einem Tag ihre Tätigkeiten abschließen können. Wenn der Pachtvertrag mit 1. Oktober 1999 angegeben ist, so deswegen, damit der Pächter die Möglichkeit hat, die Äcker für das Wirtschaftsjahr vorbereiten zu können.

Genauso wurde dies uns auch vor meiner Pensionierung vom Finanzamt Mistelbach (Herrn Me.) von der Berufungskommission zugesichert. Nur jetzt soll es auf einmal anders kommen.“

Mit Bericht vom 2. April 2002 legte das Finanzamt Mistelbach die Berufungen des H. W.-H. gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre **1999** und **2000** der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Aus dem vorgelegten Finanzamtsakt ergibt sich, dass im Jahr **2001** der Einkommensteuerbescheid nicht erklärungsgemäß ergangen ist, da „nach ständiger Rechtsprechung“ „Verträge zwischen nahen Angehörigen nur dann anerkannt“ werden, „wenn sie unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Der ortsübliche Pachtschilling wurde in Anlehnung an verschiedene Vergleichsbetriebe für die landwirtschaftlich genutzten Flächen mit 2.500 S und für die weinbaulich genutzten Flächen

mit 5.000 S angesetzt.“ Einer dagegen unter Hinweis auf verschiedene namentlich genannte Vergleichsbetriebe erhobenen Berufung gab das Finanzamt mit Berufungsvereinstscheidung Folge.

Am 1. Juni 2002 wurde zwischen H. und S. W.-H. ein neuer „Bewirtschaftungsvertrag“ abgeschlossen, der einen „fixen Gewinnanteil von jährlich 7.000 €“ vorsieht. Auch hier wichen das Finanzamt Mistelbach – aktenkundig ist ein offenbar aus einem anderen Verfahren stammendes Schreiben von Ha. Sch., eines Weinbauern, über Pachtschillinge für Weinflächen – im Einkommensteuerbescheid für das Jahr **2002** von der Erklärung ab und führte aus: „Da Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wo Werbungskosten geltend gemacht werden, erklärt werden, wird der Bewirtschaftungsvertrag mit einem fixen Gewinnanteil (eigener landwirtschaftlicher Feststellungsakt wäre erforderlich) steuerlich nicht anerkannt. Der angemessene Pachtschilling wurde in Anlehnung an verschiedene Vergleichsbetriebe wie folgt ermittelt: HA 44,7932 landw. gen. x € 182 = € 8.151,78; HA 4,5403 weing. gen. x € 280 = € 1.271,28...“ Eine Berufung gegen diesen Bescheid ist nicht aktenkundig.

Am 23. Jänner 2002 richtete das Finanzamt Mistelbach „Auskunftsersuchen gemäß § 143 BAO“ an das Gemeindeamt D. und die Bezirksbauernkammer Mistelbach „um Bekanntgabe des ortsüblichen Pachtschillings für Weingärten und Äcker in St. und Stü.“. Die angefragten Stellen gaben dem Finanzamt hierauf entsprechende Daten bekannt. Der Einkommensteuerbescheid **2003** ist nicht abgeheftet, eine Berufung ist nicht aktenkundig.

Mit 1. Jänner 2003 ist der Unabhängige Finanzsenat für die Entscheidung über die Berufungen zuständig geworden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens ist offenkundig unstrittig, dass mit 1. Oktober 1999 der zuvor der zuletzt von H. W.-H. als alleinigem Betriebsführer geführte land- und forstwirtschaftliche Betrieb in St. von S. W.-H. allein geführt wird.

Strittig ist hinsichtlich des Jahres **1999**, welche Betriebsausgaben im Weinbau H. W.-H. zuzurechnen sind; hinsichtlich des Jahres **2000**, welche Pachteinkünfte H. W.-H. von seiner Ehegattin S. W.-H. erhalten hat.

Das gegenständliche Verfahren ist in mehrfacher Hinsicht nicht entscheidungsreif.

Zur Zurechnung von Betriebsausgaben im Jahr **1999:**

Aus dem Schreiben des H. W.-H. vom 30. August 1999 ist lediglich zu entnehmen, dass der Betrieb ab dem Zeitpunkt der Pensionierung des Bw., also ab 1. Oktober 1999, auf seine Gattin übergehe.

Die formularmäßigen Verträge („Pachtvertrag [einzelne Grundstücke]“, „Bewirtschaftungsvertrag“) enthalten keine ausdrückliche Aussage darüber, wem die Ernte des Jahres 1999 zuzurechnen bzw. von wem die Betriebsausgaben für das restliche Jahr ab der Übergabe zu tragen seien.

Den Kopien des Kellerbuchs zufolge wurde die jeweilige Jahresernte jeweils mit 30.11. verbucht; die Verkäufe fanden in der Regel en bloc zwischen Jänner und April, im Jahr 1999 am 15. Februar, statt. Im diesem Kellerbuch findet sich nach dem 31.12.1999 der Vermerk „Übergabe an S. W.-H.“.

Dass die Erntemeldung gemäß Weingesetz zunächst offenbar von S. W.-H. erstattet und dann offenbar auf H. W.-H. berichtet wurde, kann auch mit dem Umstand erklärt werden, dass S. W.-H. im Zeitpunkt der Erstattung der Meldung ja Betriebsführerin war.

H. W.-H. bringt vor, dass ihm die Ernte 1999 sowie die gesamten Betriebsausgaben des Jahres 1999 zuzurechnen seien. Für diese Behauptung spricht der Umstand, dass die Ernte auch in der Beilage zur Steuererklärung für das Jahr 1999 (Komb 24) angeführt (und nicht auf die Zurechnung zur Ehegattin) verwiesen wurde.

Dem Finanzamt ist zwar beizupflichten, dass auf Grund der formularmäßigen Gestaltung der Verträge zwischen den Ehegatten der Schluss, alle Betriebsvorgänge ab 1. Oktober 1999 seien ausschließlich S. W.-H. zuzurechnen, naheliegt, doch stellen diese Verträge – ebenso wie der Pensionsantritt mit 1. Oktober 1999 – nur ein Beweismittel unter mehreren dar.

In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass sich die Ehegatten bei Abschluss der Verträge vom 9. September und vom 1. Oktober 1999 jeweils formularmäßiger Vordrucke bedient haben, die in sich nicht schlüssig sind. So spricht etwa der Pachtvertrag vom 9. September 1999 in seiner Überschrift von „einzelnen Grundstücken“, während in weiterer Folge handschriftlich von „sämtlichen Grundstücken“ die Rede ist, ohne die Überschrift zu korrigieren.

Im Vertrag vom 1. Oktober 1999 ist zunächst davon die Rede, dass H. W.-H. „Bewirtschaftungsüberlasser“ sei, während in weiterer Folge davon gesprochen wird, dass H. W.-H. und S. W.-H. gemeinsam bestimmte Flächen bewirtschaften. Hierzu ist zu bemerken, dass Einkünfte aus einer Mitunternehmerschaft zwischen H. W.-H. und S. W.-H. hinsichtlich dieser 5,1554 ha 1988 und 1999 von H. W.-H. nicht als solche erklärt und ein diesbezügliches Gewinnfeststellungsverfahren nicht aktenkundig ist.

Es wäre daher – zweckdienlicherweise durch niederschriftliche Einvernahme beider Vertragsparteien – zu ermitteln, welche Vereinbarung zwischen den Ehegatten hinsichtlich des Jahres 1999 getroffen und wie tatsächlich vorgegangen wurde.

Rz. 4158 EStR 2000 führt zur pauschalierten Gewinnermittlung im Weinbau aus:

„Erfolgt während des Veranlagungsjahres eine Verpachtung oder Betriebsübergabe und werden die Betriebsausgaben mit dem Hektarsatz ermittelt, so sind aus Vereinfachungsgründen im jeweiligen Kalenderjahr die betreffenden Flächen zur Gänze jenem Steuerpflichtigen als weinbaulich genutzte Flächen zuzurechnen, der die Ernte eingebracht bzw. den überwiegenden Ertrag erzielt hat. Eine aliquote Aufteilung der pauschal ermittelten Betriebsausgaben (etwa in Zwölftel/Monat) kommt infolge der naturbedingt sehr unterschiedlichen Verteilung des land- und forstwirtschaftlichen Aufwandes und Erfolges auf die einzelnen Monate des Kalenderjahres nicht in Betracht.“

Dieser Ansicht – „Wer die Ernte hat, der hat die Zurechnung“ - ist auch die Literatur gefolgt (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, MSA EStG [1. 1. 2004], § 21 Anm. 77; Doralt, EStG, 9. Auflage, § 21 Tz. 172/1; Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 2. Auflage, 259f.; Silber, Die Einkommensbesteuerung in der Land- und Forstwirtschaft, 17.*).

Ist daher die Ernte des Jahres 1999 H. W.-H. zuzurechnen, kann sich jedenfalls das Finanzamt nicht darauf berufen, dass ein Teil der Betriebsausgaben des Jahres 1999 nicht bei H. W.-H. zu berücksichtigen sei.

Ist die Ernte des Jahres 1999 S. W.-H. zuzurechnen, bestünden im Umkehrschluss nach den EStR 2000 keine Bedenken, die gesamten Betriebsausgaben des Jahres 1999 bei S. W.-H. zu berücksichtigen.

Kommen diese Vereinfachungsregelungen nicht zum Tragen, insbesondere weil zwischen den Bewirtschaftern des Jahres 1999 diesbezüglich unterschiedliche Auffassungen bestehen könnten, so wären die tatsächlich von den jeweiligen Bewirtschaftern getragenen Betriebsausgaben zu ermitteln.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, MSA EStG [1. 1. 2004], § 17 Anm. 63 führen dazu aus:

„Bei einem Rumpfwirtschaftsjahr kann der schätzungsweisen Gewinnermittlung eines landwirtschaftlichen Betriebes nicht der Betrag an Betriebsausgaben zu Grunde gelegt werden, der sich anteilig aus dem pauschalierten Betriebsausgaben-Jahresbetrag einer DurchschnittssatzV ergibt, weil die Ausgaben eines Rumpfwirtschaftsjahres wegen der nach den Jahreszeiten unterschiedlichen Produktionsbedingungen nicht einem Teil des Jahresbetrages gleichgesetzt werden können (VwGH 22.12.1970, 1450/69 und 22.12.1970, 1580/69, betr einen Weinbaubetrieb).“

In der Praxis wird bei Betriebsübergaben bei Einvernehmen zwischen Übergeber und Übernehmer aus Gründen der Verwaltungsökonomie eine aliquote Betriebsausgabenschätzung

dann anerkannt, wenn diese nicht zu einer krassen Abweichung von den tatsächlichen Verhältnissen führt (vgl UFS [Linz], Senat 6 [Referent], 25. 7. 2003, RV/1144-L/02: aliquote Schätzung analog DurchschnittssatzV, wenn sich Einnahmen und Ausgaben auf Grund der Art der Bewirtschaftung gleichmäßig verteilen)."

Nach den EStR 2000 in der Fassung des 2. EStR-Wartungserlasses 2006 (BMF-Information vom 1. Februar 2007) „bestehen aber auch keine Bedenken, wenn der pauschal ermittelte Gewinn dem Betriebsvorgänger und Betriebsnachfolger anteilig zugerechnet wird“.

Nun hat das Finanzamt – entgegen den Angaben des H. W.-H. – eine Schätzung der auf ihn entfallenden Betriebsausgaben durch Aliquotierung der Betriebsausgabenpauschbeträge vorgenommen. Nach der vorerwähnten – zu einem Weinbaubetrieb ergangenen – Rechtsprechung und Literatur ist dies rechtswidrig; das Finanzamt kann sich auch nicht auf ein diesbezügliches Einvernehmen zwischen Übergeber und Übernehmer berufen.

Es wäre daher, für den Fall dass die ausschließliche Zurechnung der Betriebsausgaben entweder an H. W.-H. oder an S. W.-H. nicht in Betracht kommt, zu erheben, welche Betriebsausgaben im Jahr 1999 tatsächlich angefallen sind und wer diese getragen hat.

Sollten die Angaben des H. W.-H. in der Niederschrift vom 16. Juli 2001, dass „die Pachtverträge vom 1.10.1999“, wonach der Betrieb um „1 S“ überlassen wurde, durch „die Verrechnung des ortsüblichen Pachtschillings ersetzt werden“, tatsächlich zutreffend sein (dazu ausführlich unten zur Einkommensteuer 2000), wäre darüber hinaus zu erheben, ob – und bejahendenfalls welcher – Pachtschilling Herrn W.-H. infolge der Verpachtung ab 1. Oktober 1999 im Jahr 1999 zugeflossen ist.

Schließlich wäre, wenn tatsächlich keine unentgeltliche Nutzungsüberlassung des Betriebes an die Gattin, sondern eine Verpachtung zu einem fremdüblichen Pachtschilling erfolgt sein sollte, das Vorliegen einer Betriebsaufgabe des seit der Überlassung in Pension befindlichen Bw. zu prüfen und bejahendenfalls der Übergangs- und der Aufgabegewinn zu ermitteln (siehe die Ausführungen zur Einkommensteuer für das Jahr 2000).

Im Jahr **2000** ist strittig, welche Pachteinnahmen H. W.-H. auf Grund der nunmehrigen Führung des Betriebes durch S. W.-H. zuzurechnen sind.

Hier ist zunächst zu klären, welche Vereinbarungen die Vertragsparteien H. und S. W.-H. getroffen haben, und in weiterer Folge, wie diese Vereinbarungen in die Tat umgesetzt wurden.

Zum einen sind die beiden unterfertigten Verträge vom 9. September und vom 1. Oktober 1999 aktenkundig, wonach die Überlassung des Betriebs entweder um einen Anerkennungszins von 1 S oder überhaupt ohne Gegenleistung erfolgt sein soll, zum anderen

ist die Niederschrift vom 16. Juli 2001 (vom aufnehmenden Finanzbeamten) so formuliert, als ob anstelle dieser unentgeltlichen Überlassung (rückwirkend?) ein in der Niederschrift jeweils genau bezifferter ortsüblicher Pachtzins verrechnet worden wäre.

Hier wird festzustellen sein, was wann tatsächlich vereinbart und welcher Pachtzins tatsächlich wann gezahlt wurde.

Das gesamte Berufungsverfahren des Jahres 2000 dreht sich um die Frage der Höhe eines ortsüblich angemessenen Pachtzinses und für welche Flächen welcher Pachtzins zu entrichten sei.

Diese Frage ist aus folgenden Überlegungen irrelevant:

Die Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens gehen übereinstimmend davon aus, dass H. W.-H. aus der Verpachtung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

Dies wäre, wenn von einer Betriebsaufgabe zufolge der Pensionierung des Bw. H. W.-H. auszugehen wäre (zu den Voraussetzungen einer Betriebsaufgabe ausführlich *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 2. Auflage, 211 ff.), zutreffend.

Hier ist zunächst zu bemerken, dass in diesem Fall für den Aufgabepunkt (im Jahr 1999) ein Aufgabegewinn zu ermitteln gewesen wäre (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, MSA EStG [1. 1. 2004], § 21 Anm. 67). Dies ist freilich bislang unterblieben.

Das Finanzamt wird daher für den Fall des Vorliegens einer („ortsüblichen“) Verpachtung Feststellungen zu treffen haben, ob eine Betriebsaufgabe vorliegt, bejahendenfalls wann diese Betriebsaufgabe erfolgt ist und in welcher Höhe ein allfälliger Aufgabegewinn festzusetzen ist.

Ferner ist zu erwägen, dass dem Finanzamt zunächst eine unentgeltliche Betriebsüberlassung mitgeteilt wurde. Erst in der Niederschrift vom 16. Juli 2001, die nach den Veranlagungszeiträumen 1999 und 2000 aufgenommen wurde, ist plötzlich von einer Verpachtung zu einem „ortsüblichen“ Pachtzins die Rede.

Nun unterliegen Verträge zwischen einander Nahstehenden, und um solche handelt es sich im gegenständlichen Fall, bestimmten Kriterien um steuerlich anerkannt zu werden, da es bei Angehörigen üblicherweise an einem Interessensgegensatz der Vertragsparteien mangelt und dies zum Anlass von den wirtschaftlichen Gegebenheiten abweichender steuerlicher Gestaltungen genommen werden könnte.

So können Verträge mit nahen Angehörigen den Bereich des Steuerrechts nur Anerkennung finden, 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

(*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG [1. 3. 2004], § 4 Anm. 67).

Insbesondere sind rückwirkende Parteienvereinbarungen im Steuerrecht ganz allgemein, somit auch unter Angehörigen, nicht zu beachten. Dabei ist jedoch eine Differenzierung zwischen einer - in keinem Fall zu berücksichtigenden - rückwirkenden Gestaltung und einer unter der Voraussetzung der Fremdüblichkeit anzuerkennenden bloßen späteren Fixierung eines nachgewiesenermaßen tatsächlich bereits früher abgeschlossenen Vertrages vorzunehmen (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG [1. 3. 2004], § 4 Anm. 72).

Das Finanzamt hätte daher zu prüfen, ob tatsächlich die Verträge betreffend eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung durch einen Vertrag über eine entgeltliche Verpachtung „ersetzt“ wurden, ab wann diese „Ersetzung“, sollte sie tatsächlich stattgefunden haben, erfolgt ist und ob diese „Ersetzung“ vor Entstehen des jeweiligen Abgabenanspruchs (§ 4 BAO) stattgefunden hat. Darüber hinaus wäre zu erheben, wann diese abweichende Vereinbarung, so sie geschlossen wurde, nach außen zum Ausdruck kam.

Bemerkt wird, dass das Finanzamt einerseits in der Berufsvorentscheidung betreffend das Veranlagungsjahr 2000 von einer „ortsüblichen“ Verpachtung, andererseits in der Berufsvorentscheidung betreffend das Veranlagungsjahr 1999 von einer unentgeltlichen Nutzungsüberlassung ausgeht.

Selbst wenn mit den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens vom Vorliegen einer entgeltlichen Verpachtung auszugehen sein sollte, wäre der Überschuss der Pachteinnahmen über die Werbungskosten gemäß § 15 EStG 1988 zu ermitteln, wobei es auf den Zufluss (§ 19 EStG 1988) der Pachteinnahmen im jeweiligen Veranlagungszeitraum ankommt.

Eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 kommt bei der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988) von vorherein nicht in Betracht.

Anhaltspunkte dafür, dass der Bw. den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft (sollte die Verpachtung den Einkünften nach § 21 EStG 1988 zuzurechnen sein) nunmehr durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, finden sich nicht. Diesfalls wäre auch ein Übergangsgewinn zu ermitteln gewesen. Aber auch beim Betriebsvermögensvergleich kommt es nicht auf die „Ortsüblichkeit“, sondern auf die tatsächlich entstandenen Forderungen (und die diesbezüglichen Vereinbarungen der Vertragspartner) an.

Es ist daher für die Höhe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im gegenständlichen Fall ohne Bedeutung, welcher Pachtzins für welche Flächen ortsüblich gewesen wäre.

Es kommt ausschließlich darauf an, ob und bejahendenfalls welche Pachteinnahmen H. W.-H. im Berufungszeitraum im Sinne des § 19 EStG 1988 zugeflossen sind.

Das Finanzamt wird im fortgesetzten Verfahren diesbezügliche Feststellungen zu treffen haben.

Die Aktenlage, insbesondere auch hinsichtlich der von den Berufungen nicht umfassten Folgejahre, drängt allerdings die Vermutung auf, dass nach wie vor eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung zwischen den Ehegatten vorliegt und das Finanzamt weitwendige Bemühungen angestellt hat, H. W.-H. fiktive Pachtzinse zuzurechnen.

Zu einer derartigen Praxis einiger Finanzämter in den 80er und 90er Jahren des vergangenen Jahrhunderts hat damalige Oberbehörde des Finanzamtes Mistelbach, die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, bereits mit Verfügung vom 9. September 1991, GA 6/5-2301/4/91, zur steuerlichen Anerkennung von Pachtverhältnissen zwischen nahen Angehörigen im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft ausgeführt:

„Nach h.o. Information kommt es bei der Beurteilung von Verpachtungen zwischen nahen Angehörigen, wenn kein Pachtschilling oder ein geringer Pachtschilling (z.B. unter 10.000 S) vereinbart wird, immer wieder vor, daß diese Vereinbarung insoweit nicht anerkannt wird, als das Finanzamt den Pachtschilling in Höhe des ortsüblichen Pachtes beim Verpächter als Einnahme und beim Pächter als Ausgabe ansetzt.“

Begründend wird in Anlehnung an die deutsche Rechtsprechung die Ansicht vertreten, dass ein aus privaten Gründen erfolgter Verzicht auf den Pachtzins vorliegt bzw. in der Differenz zwischen dem vereinbarten und dem ortsüblichen Pachtzins eine Schenkung zu sehen ist und damit aber der ortsübliche Pachtschilling als zugeflossen gilt.

Nach Ansicht der Finanzlandesdirektion ist diese Vorgangsweise nicht richtig.

Bei der steuerlichen Beurteilung eines Pachtverhältnisses zwischen nahen Angehörigen ist die Angemessenheit des Pachtentgeltes im Einzelfall zu prüfen (Fremdvergleich). Ein unangemessenes Pachtentgelt kann nur zur Nichtanerkennung des Pachtverhältnisses führen. Die Nichtanerkennung wird je nach der Lage des Einzelfalles die Annahme einer unentgeltlichen Nutzungsüberlassung oder eine Betriebsübergabe zur Folge haben, vorausgesetzt dass die Bewirtschaftung tatsächlich durch den „Pächter“ erfolgt. Die tatsächliche Zahlung eines unangemessen niedrigen Pachtschillings wird als steuerlich nicht beachtliche Unterhaltsleistung oder als Ausgedingsleistung zu beurteilen sein.“

Bei der Beurteilung der Angemessenheit ist auf die näheren Umstände des Einzelfalles Bedacht zu nehmen und ein großzügiger Maßstab anzulegen."

Sollte das Finanzamt in der Tat fiktive Pachtzinse angesetzt haben, haben sich die hierfür verantwortlichen Organwälter über die Rechtsansicht ihrer damaligen Oberbehörde hinweggesetzt.

Neuber, Verpachtung im land- und forstwirtschaftlichen Bereich, ÖStZ 1992, 9 (10 f) verwies – nach Zitierung der vorstehenden Verfügung – zu Recht darauf, dass es zum Ansatz fiktiver Pachteinnahmen käme, wollte man eine vereinbarte Pacht auf den fremdüblichen Pachtschilling erhöhen. „Eine Versteuerung von fiktiven, nicht bezogenen Einnahmen ist mE aber nur nur bei Land- und Forstwirten, sondern generell für alle Einkommensteuerpflichtigen weder aus der Judikatur noch aus dem Gesetz ableitbar... Aus dem Wortlaut“ (der Pauschalierungsverordnung) „wonach nur vereinnahmte Pachtzinse den Gewinn erhöhen, ist zu folgern, daß ausschließlich die tatsächlich zugeflossenen (§ 19 EStG) Pachteinnahmen und nicht etwa auch fiktive Pachteinnahmen bei pauschalierten Land(Forst-)wirten der Besteuerung unterzogen werden dürfen...“

Diese Auffassung wird in der Literatur geteilt:

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, MSA EStG [1. 1. 2005], § 17 Anm. 54, verweisen unter Hinweis auf BFH 31. 5. 2001, IX R 78/98, darauf, dass der Ansatz eines fiktiven höheren Entgelts für steuerliche Zwecke (mit der Konsequenz höherer Betriebseinnahmen bzw. – ausgaben) bei Verpachtung im Familienverband nicht in Betracht komme.

Der BFH hat in der zitierten Entscheidung unter anderem ausgeführt:

„Der sog. Fremdvergleich dient bei Rechtsverhältnissen unter Angehörigen der Klärung der Frage, ob und inwieweit der zu beurteilende Leistungsaustausch dem Bereich der Einkünftezielung oder dem privaten Bereich zuzuordnen ist (z. B. BFH-Urteil vom 20. Oktober 1997 IX R 38/97, BFHE 184, 463, BStBl II 1998, 106, HFR 1998, 282). Vor seiner Anwendung müssen zunächst die von den Vertragsparteien im konkreten Fall getroffenen Vereinbarungen ermittelt werden. Ergibt sich dabei, dass die von den Vertragsparteien vereinbarten Leistungen nicht ausgewogen sind, ist es nicht zulässig, unter Rückgriff auf den sog. Fremdvergleich den tatsächlich verwirklichten durch einen anderen (fingierten) Sachverhalt zu ersetzen, weil unter fremden Dritten eine höhere (ausgewogene) Gegenleistung gefordert (und auch erbracht) worden wäre.“

Auch nach der Judikatur des VwGH ist die Fremdüblichkeit von Vereinbarungen nicht auf fiktiver, sondern auf realer Basis zu prüfen (VwGH 28.6.2006, 2002/13/0119).

Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 2. Auflage, schreibt auf S 286 f. (m.w.N.):

„.... Die Vereinbarung eines unangemessenen Pachtzinses kann zur Nichtanerkennung von Pachtverhältnissen führen. Die steuerliche Nichtanerkennung der Pachtvereinbarung wird dazu führen, dass je nach Lage des Einzelfalles der Pachtzins bei der Veranlagung zur Einkommensteuer mit Null oder die Höhe des ortsüblichen Pachtzinses angesetzt wird. Die tatsächliche Zahlung eines unangemessen niedrigen Pachtschillings wird als steuerlich nicht beachtliche Unterhaltsleistung oder als Ausgedingeleistung – nicht aber als Betriebsaufgabe – zu beurteilen sein. Weiters wird je nach der Lage des Einzelfalles eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung oder Betriebsübergabe anzunehmen sein, vorausgesetzt, die Bewirtschaftung erfolgt tatsächlich durch den Pächter; an der Zurechnung der Einkünfte an den Pächter ändert sich dadurch nichts.

Der Vergleich mit Verträgen fremder Personen ist mE allerdings nur bedingt vorzunehmen, nämlich gemessen am Pachtzins gleichartiger Familienbetriebe, woe ebenfalls nicht eine angemessene bzw. fremdübliche Leistungsbeziehung, sondern die Erhaltung und der Weiterbestand des Bauernhofes im Vordergrund stehen. Wenn gleich in Zusammenhang mit einem gewerblichen Familienbetrieb bringt der VwGH zum Ausdruck, dass bei derartigen Betriebsformen der Fremdvergleich nicht mit völlig fremden Personen, sondern mit anderen vergleichbaren Familienbetrieben durchzuführen ist.

Wenn die Finanzbehörden die Pachteinnahmen entgegen den Tatsachen um die Differenz zu einem fremdüblichen Pachtzins erhöhen, käme es rechtswidrig zum Ansatz fiktiver, nicht bezogener Einnahmen. Für die Besteuerung dürfen nicht einfach fremdüblich zugeschätzte (fiktive) Pachteinnahmen angesetzt werden. Erst die Verfügungsmacht über den Geldbetrag (Zuflussprinzip) führt zur Steuerpflicht im entsprechenden Kalenderjahr.

Es ist jedoch durchaus die Schätzung von Pachteinnahmen denkbar, wenn festgestellt wurde, dass dem Verpächter mehr als die erklärten Pachteinnahmen zugeflossen sind...“

Was den vom Finanzamt ins Treffen geführten Fremdvergleich anlangt, ist zum einen zu sagen, dass Leistungsbeziehungen, die ihrer Art nach zwischen einander fremd gegenüber stehenden Personen nicht vorkommen (zB Schenkungen oder unentgeltliche Betriebsübergaben) danach zu beurteilen sind, wie sich dabei üblicherweise andere Personen verhalten, die zueinander in familiärer Beziehung stehen (vgl. die obigen Ausführungen von Jilch und Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, MSA EStG [1. 3. 2004], § 4 Anm. 71), also hier zu prüfen wäre, wie andere Ehegatten eine derartige unentgeltliche Nutzungsüberlassung gestaltet hätten. Hier ist nicht ersichtlich, dass anders gehandelt worden wäre, vielmehr ist die vorliegende (ursprüngliche) Vertragsgestaltung geradezu typisch.

Im übrigen irrt das Finanzamt in der von ihm gezogenen rechtlichen Konsequenz, wenn es vermeint, bei einem von ihm als fremdunüblich angesehenen Vertrag wäre das ausbedungene Entgelt fiktiv anzuheben und dieses fiktive Entgelt einer Besteuerung zu unterziehen: Richtigerweise wäre, hätte das Finanzamt Recht, der Vertrag steuerlich nicht anzuerkennen und wären hieraus die entsprechenden steuerlichen Konsequenzen unter Fortdenkung des nicht anzuerkennenden Vertrages zu ziehen.

Im fortgesetzten Verfahren wird somit, sollte es zu einer solchen gekommen sein, von einer Versteuerung fiktiv angesetzter Pachteinnahmen Abstand zu nehmen sein, und sind die im jeweiligen Veranlagungszeitraum tatsächlich zugeflossenen Pachteinnahmen der Ermittlung der Einkünfte zugrunde zu legen.

Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so 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 weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209 a gilt sinngemäß.

Das Finanzamt ist von der Rechtzeitigkeit der Berufungen ausgegangen; mangels gegenteiliger Ermittlungsergebnisse hält der Unabhängige Finanzsenat diese Ansicht für zutreffend.

Wie aufgezeigt, hat das Finanzamt eine Reihe von Ermittlungen unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können.

Im Hinblick auf den Umfang dieser Ermittlungen ist der Aufhebung der angefochtenen Bescheide (samt Berufungsvorentscheidungen) unter Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt der Vorrang vor der Durchführung weiterer Ermittlungen durch den Unabhängigen Finanzsenat selbst oder durch ein beauftragtes Finanzamt einzuräumen.

Sollte das Finanzamt die dargelegte Rechtansicht nicht teilen, besteht für das Finanzamt – anders als bei einem Ermittlungsauftrag nach § 279 Abs. 2 BAO – die Möglichkeit, diese durch

eine Amtsbeschwerde an den Verwaltungsgerichtshof prüfen zu lassen, bevor weitere Ermittlungsschritte gesetzt werden.

Es war daher mit Aufhebung der Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt vorzugehen.

Wien, am 6. März 2007