

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse, vom 12. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen vom 13. November 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Übergabsvertrag vom 29. Dezember 1998 ist der Berufungswerber (im Folgenden als Bw. bezeichnet) gemeinsam mit seiner Gattin Hälfteeigentümer des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes XY im unverbürgten Ausmaß von 23 ha 38 a 72 m².

Unter Punkt VI. des gegenständlichen Übergabsvertrages wurde bezüglich Betriebsführung vereinbart, dass die Betriebsführung des gesamten Übergabsobjektes ab dem Übergabszeitpunkt der Ehegattin des Bw. obliegt.

Ab dem Veranlagungsjahr 1999 bis einschließlich dem Veranlagungsjahr 2001 erklärte der Bw. in der Beilage zur Einkommensteuererklärung nicht buchführender Land- und Forstwirte, dass ihm und seiner Gattin jeweils 50 Prozent der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zugeflossen sind.

Anders im Folgejahr:

In diesem gab der Bw. in der Beilage zur Einkommensteuererklärung nicht buchführender Land- und Forstwirte bekannt, dass im berufungsgegenständlichen Jahr 2002 100 Prozent der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft seiner Gattin zugeflossen wären. In der Einkommen-

steuererklärung für 2002 erklärte er – abweichend zu den drei vorangegangenen Veranlagungsjahren – keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 13. November 2003 wich das Finanzamt von der Erklärung des Bw. ab. Das Finanzamt setzte, entsprechend den Vorjahren, 50 Prozent der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft beim Bw. (die übrigen 50 Prozent bei seiner Ehegattin) neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit als Einkommen für das Jahr 2002 an.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass die unter Punkt VI. des Übergabsvertrages vereinbarte Betriebsführung nichts an der Zurechnung der Einkünfte ändere. Nur ein auch im Außenverhältnis wirksamer dinglicher oder obligatorischer Titel, wie Eigentum, Fruchtnießung, Pachtvertrag oder Gesellschaftsvertrag bewirke eine geänderte Einkommenszurechnung.

Mit Schriftsatz vom 12. Dezember 2003 erhob der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 das Rechtsmittel der Berufung.

Er führte darin im Wesentlichen aus:

Im angefochtenen Bescheid seien für die Berechnung der Einkommensteuer u.a. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 1.904,11 € zum Ansatz gebracht worden. Die Begründung, dass die unter Punkt VI. des Übergabsvertrages vereinbarte Betriebsführung nichts an der Zurechnung der Einkünfte ändern würde, sei für den Bw. nicht nachvollziehbar. Der weiteren Ausführung, nur ein im Außenverhältnis wirksamer dinglicher oder obligatorischer Titel bewirke eine geänderte Einkommenszurechnung, könne beigepflichtet werden. Allerdings sei die Aufzählung von Rechtstiteln wie Eigentum, Fruchtnießung, Pachtvertrag oder Gesellschaftsvertrag als eine rein demonstrative anzusehen.

Die gegenständliche Vereinbarung zwischen dem Bw. und seiner Gattin in Punkt VI. des Übergabsvertrages vom 29. Dezember 1998 stelle sich zivilrechtlich eindeutig als obligatorischer Rechtstitel dar. Es sei der erklärte Wille der vertragsschließenden Parteien gewesen, dass ein Miteigentümer (der Bw.) dem anderen Miteigentümer (der Gattin des Bw.) das unentgeltliche Wirtschaftsführungsrecht am land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bzw. seiner ideellen Miteigentumshälfte überlasse. Diese Vereinbarung sei vom Ergebnis her mit der Einräumung eines Fruchtgenussrechtes im Sinne der §§ 509 f ABGB vergleichbar, wobei aber eine dingliche Wirkung und Eintragung im Grundbuch von den Vertragsparteien nicht gewollt gewesen sei und daher in der vorliegenden, rein obligatorischen Form abgeschlossen worden wäre.

Hintergrund und Motivation dieser Vereinbarung sei gewesen, dass der Bw. als Dienstnehmer unselbständig erwerbstätig sei und daher schon aus Zeitgründen sich kaum an der Mitarbeit am gemeinsamen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb beteiligen könne. Die Hauptlast trage somit seine Gattin, weshalb auch anlässlich der Übernahme vereinbart worden sei, dass

sämtliche Einnahmen und Ausgaben auf alleinige Rechnung und Gefahr der Gattin des Bw. erfolgen sollten.

Das Schuldrecht des ABGB kenne grundsätzlich keinen Typenzwang, sondern es sei vielmehr vom Prinzip der Vertragsfreiheit auszugehen. Dies sei auch im Steuerrecht entsprechend zu berücksichtigen.

Für die steuerrechtliche Anerkennung von Verträgen unter nahen Angehörigen würden bestimmte Kriterien, wie z.B. die im Bescheid angeführte Publizitätswirkung (vgl. Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rz. 1130 f) gelten. Allerdings dürfe ein Naheverhältnis nicht generell zu Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen bzw. zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen, ebenso sei keine Beweislastregel definiert (Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rz. 1131 und die dort angeführte Judikatur).

Es liege insofern ein Verfahrensmangel vor, als die Behörde ohne weitere Erhebungen die Anerkennung des zwischen der Gattin des Bw. und dem Bw. im Punkt VI. des Übergabsvertrages vereinbarte Nutzungsrecht zugunsten der Gattin des Bw. abgelehnt habe. Die entsprechende Vereinbarung sei nicht nur im Übergabsvertrag schriftlich festgehalten worden, sondern seither auch regelmäßig nach außen dokumentiert worden. Als Beweismittel hiefür werde vorgelegt:

Beitragsvorschreibung der Sozialversicherungsanstalt der Bauern für die Gattin des Bw., Versicherungsnummer: Z: Dieser Beitragsvorschreibung sei zu entnehmen, dass auch für die Sozialversicherungsanstalt die Gattin des Bw. als Betriebsführerin anzusehen sei.

Mehrfachantrag – Flächen 2002: Als Bewirtschafterin und Antragstellerin für die Ausgleichszahlungen bei der Agrarmarkt Austria (AMA) scheine ebenfalls die Gattin des Bw. auf.

Rechnungen: Weiters lege der Bw. Rechnungen über den Einkauf von Betriebsmitteln bei, welche ebenfalls auf seine Gattin ausgestellt worden seien.

Es sei daher auch im Außenverhältnis – sowohl staatlichen Behörden als auch privaten gegenüber – hinreichend dokumentiert, dass die alleinige Bewirtschaftung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes durch die Gattin des Bw. erfolgt sei.

Die Verweigerung der Anerkennung dieser Vereinbarung sei rechtswidrig. Der Bw. stelle daher den Antrag, den angefochtenen Bescheid aufzuheben bzw. dahingehend abzuändern, dass bei der Ermittlung der Einkommensteuer für das Jahr 2002 für ihn keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft anzusetzen seien.

Mit Schreiben vom 16. Dezember 2002 legte der Bw. dem zuständigen Finanzamt eine zwischen ihm und seiner Gattin am 12. Dezember 2002 abgeschlossene Nutzungsvereinbarung vor, die wie folgt lautet:

"Nutzungsvereinbarung

abgeschlossen zwischen den Ehegatten Bw. , geb. XX, Adresse1 – nachstehend Nutzungsgeber genannt – und

Gattin, geb. ZZ, gleiche Anschrift – nachstehend Nutzungsberchtigter genannt – wie folgt:
I.

Beide Vertragsparteien sind je zur Hälfte Eigentümer des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes OB, vorgetragen in L+F u.a.. Dieser Betrieb hat ein Gesamtflächenausmaß von 23,6664 ha, davon 20,8180 ha landwirtschaftlich genutzt und 2,8484 ha forstwirtschaftlich genutzt.

Der Gesamteinheitswert des Betriebes per 1.1.1999: 366.000,00 S.

II.

Der Nutzungsgeber räumt hiermit an der ihm eigentümlichen ideellen Liegenschaftshälfte am unter Punkt I. genannten Betrieb, am Zubehör sowie an den landwirtschaftlichen Baulichkeiten dem Nutzungsberchtigten das Bewirtschaftungs- und Nutzungsrecht ein. Die Vertragsparteien erklären, dass zwischen ihnen keine Gütergemeinschaft besteht.

Den Vertragsparteien sind Ausmaß, Lage und Beschaffenheit des Vertragsgegenstandes bekannt. Der Nutzungsgeber übernimmt diesbezüglich keine Haftung.

III.

Das Vertragsverhältnis beginnt mit Wirkung ab 1.1.2003 und wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Zur Beendigung des Vertrages steht beiden Vertragsteilen das Recht zu, denselben unter Einhaltung einer halbjährigen Kündigungsfrist zum Ende des Wirtschaftsjahres aufzukündigen. Das Wirtschaftsjahr selbst läuft jeweils von 1.1. bis 31.12..

IV.

Als Gegenleistung wird ein Betrag pro Jahr von 700,00 € (in Worten: Euro siebenhundert) vereinbart, welcher jeweils bis 30.9. eines jeden Jahres bar und abzugsfrei zu bezahlen ist. Die Vertragsparteien verzichten einvernehmlich auf eine Wertsicherung dieses Betrages.

V.

Der Nutzungsberchtigte ist verpflichtet, den Vertragsgegenstand ordnungsgemäß zu bewirtschaften. Eine Weitergabe des Nutzungsrechtes an Dritte ist nur mit vorheriger schriftlicher Genehmigung des Nutzungsgebers gestattet. Dasselbe gilt für eine Kulturumwandlung.

Bei Beendigung des Vertrages ist der Vertragsgegenstand im selben Zustand (Kulturzustand) zurück zu geben, indem er übernommen wurde.

Bezüglich dem allenfalls mitüberlassenen Anteil an Waldgrundstücken wird vereinbart, dass Durchforstungen bzw. sonstige Holzentnahmen nach forstwirtschaftlichen Grundsätzen zu erfolgen haben und nur im Einvernehmen beider Vertragsparteien vorgenommen werden dürfen. Dasselbe gilt für erforderliche Kalamitätsschlägerungen (z.B. wegen Sturm, Käferbefall etc.).

VI.

Der Nutzungsgeber ist berechtigt, das Vertragsverhältnis ohne Kündigungsfrist sofort mittels eingeschriebenen Briefes aufzulösen, wenn der Nutzungsberechtigte

1. nachweislich schlecht wirtschaftet und innerhalb einer angemessenen, schriftlich gesetzten Frist die gerügten Mängel nicht abstellt;
2. mit der Zahlung der Gegenleistung länger als zwei Monate in Verzug ist;
3. vertragswidrige Weitergaben oder Kulturumwandlungen vornimmt;
4. sonstige wesentliche Vertragsbestimmungen verletzt.

VII.

Die Vertragsparteien erklären, den wahren Wert der gegenseitigen Leistungen zu kennen und verzichten sohin auf das Recht der Vertragsanfechtung wegen Verkürzung über die Hälfte des wahren Wertes.

VIII.

Die mit dem Abschluss dieses Vertrages verbundenen Kosten, Gebühren und Abgaben gehen zu Lasten des Nutzungsberechtigten.

IX.

Änderungen, Ergänzungen und Nebenabmachungen zu diesem Vertrag bedürfen der Schriftform.

X.

Ab Vertragsbeginn erfolgt die Bewirtschaftung des gegenständlichen Betriebes auf alleinige Rechnung und Gefahr des Nutzungsberechtigten. Dies gilt auch für allenfalls vor Vertragsbeginn von beiden Parteien von dritter Seite zugepachtete Grundstücke, wobei festgestellt wird, dass eine einvernehmliche Abänderung der jeweiligen Pachtverträge mit der Verpächterseite erfolgte.

Peuerbach, am 12. Dezember 2002"

Der Vertrag ist sowohl vom Nutzungsgeber (Bw.) als auch von der Nutzungsberechtigten (Gattin des Bw.) unterzeichnet.

Mit Berufungsvorlage vom 27. Jänner 2004 legte das zuständige Finanzamt die gegenständliche Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Gegenständlich ist strittig, ob aufgrund des in Punkt VI. des Übergabsvertrages formulierten Betriebsführungsrechtes der Gattin bezüglich des gesamten Übergabeobjektes die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zur Gänze dieser zuzurechnen sind oder ob, wie in den Jahren

1999, 2000 und 2001 seit Übergabe, eine Aufteilung im Verhältnis von je 50 Prozent zwischen dem Bw. und seiner Frau zu erfolgen hat.

Laut Lehre und Rechtsprechung sind die Einkünfte demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist (Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, Band I, § 2, Tz 142).

So entscheidet beispielsweise der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (siehe Erkenntnisse vom 25.2.1997, 92/14/0039, vom 21.7.1998, 93/14/0149, vom 29.5.1990, 90/14/0002, vom 19.11.1998, 97/15/0001, vom 24.2.2004, 2000/14/0186 und weitere):

"...kommt es bei der Zurechnung von Einkünften darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann. Zurechnungsobjekt ist derjenige, der die Möglichkeiten besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen zu nützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern."

Überträgt man diese Ausführungen auf den gegenständlichen Berufungsfall so ergibt sich Folgendes:

Wie bereits dargelegt, wurde in Punkt VI. des Übergabsvertrages zwischen dem Bw. und seiner Gattin nur vereinbart, dass ihr ab dem Übergabszeitpunkt die Betriebsführung des gesamten Übergabsobjektes obliegt.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz bedeutet dies, dass die Gattin das Recht bzw. die Verpflichtung hat, den Betrieb ohne Mitwirkung des BW zu führen. Diese Vereinbarung bedeutet jedoch nicht, dass dadurch auch die dem Bw. durch den Übergabsvertrag zustehende Einkunftsquelle – das halbe Übergabeobjekt – zurechnungsmäßig auf die Gattin des Bw. übergeht. Trotz dieser Vereinbarung verblieb das Unternehmerrisiko bezüglich der Miteigentumshälfte des Bw. bei diesem. Er hatte im Außenverhältnis immer die Möglichkeit, sich ihm bietende Marktchancen zu nützen.

Wenn nun der Bw. in seiner Berufungsschrift ausführt, dass es erklärter Wille der vertragsschließenden Parteien gewesen sei, dass ein Miteigentümer (Bw.) dem anderen Miteigentümer (Gattin des Bw.) das unentgeltliche Wirtschaftsführungsrecht am land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bzw. seiner ideellen Miteigentumshälfte überlässt, so deckt sich diese Ansicht auch mit der der Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Unrichtig ist jedoch nach der Rechtsauffassung des Unabhängigen Finanzsenates die "Rechtsfolge"- *"Diese Vereinbarung ist vom Ergebnis her mit der Einräumung eines Fruchtgenussrechtes iSd §§ 509 ff ABGB vergleichbar,..."-*, die der Bw. an diese Vereinbarung knüpft. Aus der Obliegenheit den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu führen, kann nicht das Recht abgeleitet werden *"..., eine fremde Sache, mit Schonung der Substanz, ohne alle Einschränkung zu genießen."* (§ 509 ABGB).

Sollte das von den Parteien beabsichtigt gewesen sein, so hätte dies – nachdem es sich bei

den Vertragsparteien um nahe Angehörige handelt - auch eindeutig vereinbart werden müssen.

Dies vor allem auch deshalb, weil gerade Verträge zwischen nahen Angehörigen – um steuerrechtlich anerkannt zu werden – neben der Publizitätswirkung, die seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht bestritten wird, und dem Fremdvergleich auch das **Erfordernis des eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhaltes** erfüllen müssen.

Die Eindeutigkeit der Vereinbarungen ist notwendig, damit eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und Einkommensverwendung möglich ist (Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, § 2, Tz 160, S 59).

Wäre im Übergabsvertrag beabsichtigter Parteiwille eine Nutzungsvereinbarung zugunsten der Gattin gewesen – also das, was der Bw. nunmehr in seiner Berufungsschrift behauptet - so wäre dem betreffenden Vertragspunkt die Anerkennung mangels eindeutigem und jeden Zweifel ausschließenden Inhaltes zu versagen und das Berufungsbegehren aus diesem Grunde abzuweisen.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist jedoch aufgrund der vorliegenden Fakten im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu dem Ergebnis gekommen, dass seitens der Vertragsparteien der Gattin des Bw. "nur" das Betriebsführungsrecht auferlegt und kein dingliches Nutzungsrecht eingeräumt werden sollte.

Dies aus folgenden Gründen:

1. Obwohl der Übergabsvertrag am 29. Dezember 1998 mit Wirksamkeitsstichtag (Punkt XIV.) 31. Dezember 1998 abgeschlossen wurde und laut Rechtsansicht des Bw. in der gegenständlicher Berufung seine Einkunftsquelle durch die in den Vertrag aufgenommene "Betriebsführungsvereinbarung" auf seine Gattin übergegangen sei, erklärte der Bw. jeweils in der Beilage zur Einkommensteuererklärung nichtbuchführender Land- und Forstwirte für die ersten drei Veranlagungsjahre der Vertragslaufzeit einen 50 prozentigen Anteil an den gemeinschaftlichen Einkünften aus dem Übergabsobjekt. Erst in der Beilage für das Jahr 2002 änderte er seine Rechtsansicht dahingehend, dass ihm kein Anteil an den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen sei. Dies ohne dass eine Änderung der vertraglichen oder sonstigen Verhältnisse eingetreten wäre. Diesbezügliches wurde auch gegenüber der Finanzbehörde nicht behauptet.

2. Eine Änderung der Verhältnisse ist erst Ende des Veranlagungsjahres 2002 eingetreten. Dadurch, dass der Bw. und seine Gattin die bereits im Sachverhalt wiedergegebene Nutzungsvereinbarung mit Wirkung ab 1. Jänner 2003 (Pkt. III.) abgeschlossen haben.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz ergibt sich aus den vorstehend angeführten Punkten 1. und 2., dass der Wille der Übernehmer im Übergabsvertrag "nur" auf

ein Betriebsführungsrecht der Gattin des Bw. und auf kein obligatorisches Nutzungsrecht (ähnlich dem dinglich wirkenden Fruchtgenussrecht im Falle der Intabulation) gerichtet war. Andernfalls wäre es unerklärlich, warum der Bw. in den Jahren 1999, 2000 und 2001 einen 50 prozentigen Anteil an Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft erklärt hat und warum mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2003 eine detaillierte Nutzungsvereinbarung zwischen den selben Vertragsparteien abgeschlossen wurde, wenn diese – wie in der Berufung behauptet – schon bestanden hätte.

Abschließend ist somit festzuhalten, dass das (unentgeltlich) vereinbarte Betriebsführungsrecht der Gattin beim Bw. als Einkommensverwendung zu qualifizieren ist. Die Einkunftsquelle (Hälftenanteil am Übergabsobjekt) ist beim Bw. verblieben, weshalb die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Ausmaß von 50 Prozent der Gesamteinkünfte auch im Berufungsjahr bei diesem zur Einkommensteuerveranlagung zu erfassen waren.

Aus den obenstehend angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 28. März 2006