

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache Bf, 4643 Pettenbach, gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 29. November 2012 betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2010 und 2011 zu Recht erkannt:

Die bekämpften Bescheide werden abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Abgaben wird auf die beiliegenden Berechnungsblätter verwiesen, die Teil des Spruches dieses Erkenntnisses sind.

Die Fälligkeit der festgesetzten Beträge bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) ist **Eigentümer eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes** im Ausmaß von ca. **12,5 ha** und bezieht seit April 2007 eine **Pension** von der **Sozialversicherungsanstalt der Bauern**.

Mit **Pachtvertrag** vom **20. März 2007** verpachtete der Bf seinen ganzen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb **ab 1. April 2007** gegen einen jährlichen Pachtzins von 730,00 € auf unbestimmte Zeit an seine Gattin.

In Pkt. II des Pachtvertrages wurde beiden Vertragsparteien ein Kündigungsrecht mittels eingeschriebenen Briefes unter Einhaltung einer halbjährigen Kündigungsfrist zum Ende des Pachtjahres eingeräumt.

Der Pachtzins ist gem. Pkt. III bis zum 31. Dezember für das laufende Pachtjahr zu entrichten. Eine Unterverpachtung der Pachtgrundstücke wurde in Pkt. VII untersagt.

Mit **Pachtvertrag** vom **15. Dezember 2009** verpachtete der Bf seinen ganzen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb **ab 1. Jänner 2010** gegen einen jährlichen Pachtzins von 730,00 € auf unbestimmte Zeit an seine Tochter.

Der Pachtzins ist gem. Pkt. III bis zum 31. Dezember für das laufende Pachtjahr zu entrichten.

In Pkt. II des Pachtvertrages wurde beiden Vertragsparteien ein Kündigungsrecht mittels eingeschriebenen Briefes unter Einhaltung einer halbjährigen Kündigungsfrist zum Ende des Pachtjahres eingeräumt.

Eine Unterverpachtung der Pachtgrundstücke wurde in Pkt. VII mit Ausnahme der Betriebsnachfolge sowie an den Ehegatten und die Kinder untersagt.

Mit **Pachtvertrag** vom **27. September 2010** verpachtete der Bf seinen ganzen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb **ab 27. September 2010** gegen einen jährlichen Pachtzins von 730,00 € auf unbestimmte Zeit wieder an seine Gattin.

Der Pachtzins ist gem. Pkt. III bis zum 31. Dezember für das laufende Pachtjahr zu entrichten. In Pkt. II des Pachtvertrages wurde beiden Vertragsparteien wieder ein Kündigungsrecht mittels eingeschriebenen Briefes unter Einhaltung einer halbjährigen Kündigungsfrist zum Ende des Pachtjahres eingeräumt

Eine Unterverpachtung der Pachtgrundstücke wurde in Pkt. VII nun ausdrücklich gestattet.

Mit **Pachtvertrag** vom **28. September 2010** verpachtete die Gattin des Bf Grundstücke des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes im Ausmaß von ca. **10,80 ha ab 27. September 2010** gegen einen jährlichen Pachtzins von 3.584,00 € auf unbestimmte Zeit an eine Fremde. Der Pachtzins ist gem. Pkt. III bis zum 15. November für das laufende Pachtjahr zu entrichten (beginnend ab 2011).

In Pkt. II des Pachtvertrages wurde beiden Vertragsparteien nun ein Kündigungsrecht mittels eingeschriebenen Briefes unter Einhaltung einer einjährigen Kündigungsfrist zum Ende des Pachtjahres eingeräumt.

Eine Unterverpachtung der Pachtgrundstücke wurde in Pkt. VII mit Ausnahme der Betriebsnachfolge sowie an den Ehegatten, die Kinder und Schwiegerkinder untersagt.

Am **8. Oktober 2012** gab der Bf die **Einkommensteuererklärung** und die Beilage E 1c betreffend pauschalierte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für die Jahre **2010 und 2011** beim Finanzamt ab. Der Bf wies in der genannten Beilage E 1c folgende Beträge aus:

	Kennzahl	2010	2011
Einheitswert des Eigenbesitzes	9610	14.461,00	14.461,00
abzüglich Einheitswert der Verpachtungen	9630	14.461,00	14.461,00
Maßgebender Einheitswert		0,00	0,00
Vereinnahmte Pachtzinse	9750	730,00	730,00
Pauschalierte Einkünfte aus LuF vor Grundfreibetrag § 10		730,00	730,00
Grundfreibetrag § 10 (13% der Einkünfte, maximal 3.900 €)		-94,90	-94,90
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft		635,10	635,10

Das Finanzamt änderte diese Beträge wie folgt ab:

	Kennzahl	2010	2011
Einheitswert des Eigenbesitzes	9610	14.461,00	14.461,00
Einheitswert der Verpachtungen	9630	13.011,23	13.011,23
Vereinnahmte Pachtzinse	9750	3.584,00	3.584,00
Grundfreibetrag § 10 (13% der Einkünfte, max. 3.900 €)		539,42	539,42

Mit Bescheiden vom **29. November 2012** veranlagte das Finanzamt den Bf mit folgender gesonderten Begründung mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft von je 3.609,99 € und nichtselbständigen Einkünften aus der Pension zur **Einkommensteuer** für die Jahre **2010 und 2011**: Der § 22 der Bundesabgabenordnung (BAO) lautet:

§ 22. (1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

(2) Liegt ein Missbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Das Vorliegen eines Missbrauchs iSd § 22 Abs. 1 ist anzunehmen, wenn

- a) zur Erreichung eines bestimmten Ziels ein zivilrechtlich zwar zulässiger, aber ungewöhnlicher und unangemessener Weg beschritten wird (objektives Element), und
- b) dies in der Absicht geschieht, die Abgabepflicht zu umgehen oder zu mindern (subjektives Element).

Dieser Missbrauch liegt bei Ihrer Verpachtung vor:

Sie haben Ihre Landwirtschaft am 27.9.2010 an Ihre Gattin verpachtet (730,00); diese hat am 28.9.2010 den Großteil dieser Landwirtschaft an Frau VN Fremde weiterverpachtet (3.584,00). Dies ist zwar zivilrechtlich zulässig (objektives Element); kann jedoch steuerrechtlich nicht anerkannt werden, da die eindeutige Absicht die Verpachtung an Frau Fremde ist und die "Zwischenschaltung" Ihrer Gattin den einzigen Zweck hat, die Abgabepflicht bei Ihnen zu umgehen (subjektives Element).

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wurden daher wie folgt ermittelt:

Einheitswert Eigenbesitz	ha	ha-Satz	14.461,00
-Verpachtung	10,79	1.205,86	13.011,23
maßgebender Einheitswert			1.449,77
39% des maßgeblichen Einheitswertes			565,41
Pachtzinse			3.584,00
Zwischensumme			4.149,41
Abzüglich Grundfreibetrag § 10			-539,42

Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft			3.609,99
--------------------------------------	--	--	----------

Sie werden ersucht, in Zukunft die Steuererklärung in diesem Sinne zu erstellen.

Mit **Schriftsatz** vom **21. Dezember 2012** erhab der Bf sinngemäß mit folgender Begründung **Berufung** gegen die **Einkommenssteuerbescheide** 2010 und 2011:
Im Jahr **2010** sei noch keine Zahlung von Pachtzins erfolgt.

Die erste Zahlung von Pachtzins sei **2011** erfolgt, wie im Pachtvertrag vom 28. September 2010 der Gattin des Bf mit **Fremde VN**, unter Punkt III. Pachtzins, beginnend ab 2011, angeführt.

Die Verpachtung der gesamten Landwirtschaft an die Frau des Bf sei im Rahmen der gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung erfolgt und sei der Grund des niedrigen Pachtschillings. Aus folgenden Gründen seien nur die wirtschaftlich ertragreichen Flächen unterverpachtet worden:

Kein Pächter würde einen angemessenen Pachtzins zahlen, wenn er die unwirtschaftlichen, ertragslosen Flächen mitbearbeiten müsste. Außerdem habe die Pächterin vom Verpächter noch weitere Auflagen verlangt, die mündliche vereinbart worden seien:

Der Verpächter verpflichtet sich sämtliche Grünflächen (Obstgarten, Gräben und Steilhänge, wirtschaftlich ertraglosen Flächen) und Flächen, die nicht maschinell bearbeitet werden können (w. z.B. Nassflächen), selbst zu pflegen.

Da der Bf aus gesundheitlichen Gründen den angeführten Aufgaben nicht nachkommen könne, habe er die Landwirtschaft an seine Gattin verpachtet und sie damit in die Pflicht genommen, die Auflagen, aufgrund der mündlichen Vereinbarung mit der (Unter)Pächterin und wie in Punkt IV des Pachtvertrages des Bf mit seiner Gattin angeführt, zu übernehmen. Nach Meinung des Bf stehe seiner Gattin somit auch der erhaltene Pachtzins zu.

Eine Übergabe der Landwirtschaft des Bf stehe ohnehin bevor.

Der Bf habe nach Beratungsgesprächen mit der Bezirksbauernkammer ausschließlich aus den angeführten Gründen diese Vorgangsweise gewählt und nicht wie in der Begründung der bekämpften Bescheide ausgeführt, mit der Absicht die Abgabepflicht zu umgehen oder zu mindern. Beim Abschluss der Pachtverträge seien dem Bf die steuerlichen Auswirkungen nicht bekannt gewesen.

Weiters seien laut Beilage Sonderausgaben für die Jahre 2010 und 2011 von je 2.881,53 € für geleistete Pensionsbeiträge und bezahlte Kirchensteuer in der Höhe 69,00 € zu berücksichtigen.

Aus den angeschlossenen Belegen ist ersichtlich, dass der Bf am 5. Dezember 2011 die Kirchensteuer in Höhe von 68,99 € überwiesen hat, dem Bf für das Jahr 2011 von der Wüstenrot Versicherungs-AG Beiträge in Höhe von 1.450,72 € für die Personenversicherung der Sparte Leben vorgeschrieben worden und für

Lebensversicherungen des Bf am 2. November 2011 und 2012 jeweils 1.430,81 € bezahlt worden sind.

In dem auch dem Bf am selben Tag übermittelten **Vorlagebericht vom 16. Jänner 2013** entgegnete das Finanzamt auf das Berufungsvorbringen sinngemäß Folgendes:

Das Finanzamt qualifizierte die zivilrechtlich zulässige Verpachtung der Landwirtschaft des Bf an die Gattin des Bf um 730,00 € und sofortige Weiterverpachtung des Großteils der Landwirtschaft um 3.584,00 € als Rechtsmissbrauch iSd § 22 BAO, weil die Zwischenschaltung der Gattin allein in der Absicht erfolgt sei, die Abgabepflicht zu umgehen. Das in der Berufung angeführte Argument, die Verpachtung an die Gattin sei lediglich erfolgt, um die mit der Unterpächterin mündlich vereinbarte Auflage, die ertraglosen Flächen selbst zu pflegen, einhalten zu können, weil der Bf dazu aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr in der Lage sei, werde vom Finanzamt als Schutzbehauptung qualifiziert. Dem Bf seien nicht nur die steuerlichen Auswirkungen bekannt gewesen, sondern auch der Pachtvertrag mit der Gattin sei ausschließlich zum Zweck der Abgabenumgehung geschlossen worden.

Im Jahr 2010 sei tatsächlich nur ein Pachtzins von 730,00 € zu versteuern, weil der Pachtzins von der Unterpächterin von 3.584,00 € erst im Jahr 2011 zu entrichten gewesen sei.

Es werde beantragt, der Berufung betreffend die Einkommensteuer 2010 statzugeben und betreffend die Einkommensteuer 2011 abzuweisen.

Mit **Schreiben vom 22. Juli 2015** forderte das erkennende **Gericht** den Bf sinngemäß wie folgt zur Beantwortung folgender Fragen und Vorlage von Unterlagen auf:

1) Um Stellungnahme zu den Ausführungen des Finanzamtes unter Streitpunkte Absatz 2 bis 4 in dem Ihnen ebenfalls übermittelten Vorlagebericht des Finanzamtes vom 16. Jänner 2013 wird ersucht.

2) Über Ihren land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (ca. 12,5 ha) sind folgende Pachtverträge aktenkundig:

a) Pachtvertrag vom 20.03.2007 über den gesamten Betrieb zwischen Ihnen und Ihrer Gattin ab 1. April 2007 auf unbestimmte Zeit gegen 730,00 €, Unterverpachtung nicht gestattet

b) Pachtvertrag vom 15.12.2009 über den gesamten Betrieb zwischen Ihnen und Ihrer Tochter ab 1. Jänner 2010 auf unbestimmte Zeit gegen 730,00 €, Unterverpachtung mit Ausnahme der Betriebsnachfolge sowie an Ehegatten und Kinder nicht gestattet

c) Pachtvertrag vom 27.09.2010 über den gesamten Betrieb zwischen Ihnen und Ihrer Gattin ab 27. September 2010 auf unbestimmte Zeit gegen 730,00 €, Unterverpachtung der Pachtgrundstücke ist gestattet

d) Pachtvertrag vom 28.09.2010 über Grundstücke des Betriebs von ca. 10,8 ha zwischen Ihrer Gattin und VN Fremde ab 27. September 2010 auf unbestimmte Zeit gegen 3.584,00 €.

3) Woher kennen Sie die Pächterinnen (2 lit. b und 2 lit. d), sind Sie mit diesen verwandt, verschwägert oder befreundet?

4) Sie und Ihre Gattin beziehen seit 1. April 2007 (Sie) bzw. 1. Jänner 2010 (Gattin) eine Pension von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern. Um dies zu ermöglichen wurden offensichtlich die Pachtverträge 2 lit. a und 2 lit. b abgeschlossen. - Um Stellungnahme wird ersucht.

5) Von wem, wann und warum wurden die Pachtverträge 2 lit. a, b und c gekündigt? Um Vorlage der betreffenden Kündigungsschreiben wird ersucht.

6) In den Pachtverträgen über den gesamten Betrieb 2 lit. a, b und c haben Sie als Pachtzins 730,00 € vereinbart.

Dieser Betrag beträgt nur ca. 1/5 des von der Unterpächterin für nur 10,8 ha zu zahlenden Pachtzinses von 3.584,00 € und erscheint deshalb völlig unangemessen. Dieser unangemessen niedrige Pachtzins entspricht genau der bei lohnsteuerpflichtigen Einkünften (Pension) bestehenden Grenze von ebenfalls 730,00 € für steuerfreien Zuverdienst des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988. - Um Stellungnahme wird ersucht.

7) In allen vier Pachtverträgen 2 lit. a bis d wird unter Pkt. XVI bzw. XV für die Wirksamkeit von Änderungen des Pachtvertrages die Schriftform verlangt. Die in der Berufung vom 21. Dezember 2012 behauptete - vom Finanzamt im Vorlagebericht als Schutzbehauptung bezeichnete - angebliche mündliche Vereinbarung zwischen Ihrer Gattin und der Unterpächterin ist gemäß Pkt. XV Abs. 2 des Pachtvertrages vom 28. September 2010 unwirksam.

Außerdem hat die Unterpächterin nur 10,8 ha und nach Ihren eigenen Angaben in der Berufung die unwirtschaftlichen, ertragslosen Flächen gar nicht mitgepachtet.

Aber auch Pkt. IV Abs. 1 des zwischen Ihnen und Ihrer Gattin abgeschlossenen Pachtvertrages vom 27. September 2010 entspricht wörtlich Pkt. IV des von Ihrer Gattin mit der Unterpächterin abgeschlossenen Pachtvertrages vom 28. September 2010. Forstwirtschaftlich genutzte Flächen und Gebäude samt Vieh- und Vorratsbestand (Pkt. IV Abs. 2 ff) wurden von Ihrer Gattin hingegen gar nicht weiterverpachtet.

Die in der Berufung vorgebrachten außersteuerlichen Gründe für die gegenständliche Gestaltung erscheinen aus obigen Gründen nicht stichhaltig. - Um Stellungnahme wird gebeten.

8) Um Mitteilung, wann und an wen zu welchen Bedingungen Sie Ihre Landwirtschaft übergeben werden bzw. haben, wird ersucht.

9) Es ist allgemein bekannt, dass die Landwirtschaftskammer ihre Mitglieder auch dahin gehend berät, möglichst wenig Steuern zahlen zu müssen. Dafür spricht im gegenständlichen Fall auch der mit nahen Angehörigen vereinbarte steuerfreie Pachtzins von 730,00 € (Pkt. 6). Die Behauptung in der Berufung, bei Abschluss der Pachtverträge seien Ihnen die steuerlichen Auswirkungen nicht bekannt gewesen, erscheint in Anbetracht der einbekannten vorherigen Beratung durch die Bezirksbauernkammer deshalb völlig unglaublich. - Um Stellungnahme wird gebeten.

- 10) Zu den geltend gemachten Sonderausgaben wird ersucht um Vorlage von
- Versicherungspolizzen der Wüstenrot Versicherungs-AG und Sparkassenversicherung
 - Zahlungsbelege zu a für die Jahre 2010 und 2011
 - Zahlungsbeleg betreffend 2010 bezahlter Kirchensteuer

Mit **Schriftsatz** vom **10. August 2015** legte der **Bf** Unterlagen vor und nahm sinngemäß wie folgt Stellung:

Da der Bf seit 2007 aus gesundheitlichen Gründen in Frühpension sei, habe er 2007 an seine Frau verpachtet (Pkt.**2a**).

Da sich der Gesundheitszustand des Bf in den Folgejahren verschlechterte habe (Hinweis auf Beilage ärztl. Befunde 2010 und 2012) habe der Bf seine Frau bei Feld- und Wartungsarbeiten kaum mehr unterstützen können. Der Bf habe sich deshalb 2009 für eine Verpachtung des gesamten Betriebes an seine damals im gemeinsamen Haushalt lebende Tochter (Pkt.**2b**) entschieden.

Weil sich dann unzureichender Einsatz und nicht das gewünschte Interesse der Tochter für die Landwirtschaft gezeigt habe, habe sich der Bf 2010 nach Beratungsgesprächen mit der Landwirtschaftskammer für die Verpachtung des gesamten Betriebes an seine Gattin entschieden und der Weiterverpachtung aus o.a. Gründen zugestimmt (Pkt. **2c**).

Da der Bf und seine Gattin nur über ein bescheidenes Familieneinkommen verfügten, sei der Pachteuro nur Durchläufer, um Objekte, Geräte und Maschinen zu erhalten, bis eines ihrer Kinder zur Übernahme und Weiterführung des Betriebes bereit sei.

Dem Bf sei unklar, warum das Finanzamt die Krankheiten des Bf als Schutzbehauptung qualifizierte und die Pachtverträge, die der Bf wie alle anderen Kammermitglieder nicht selbst formuliert habe, in Frage stelle:

Warum werde dem Bf unterstellt, dass ihm die steuerlichen Auswirkungen bekannt gewesen seien? – Der Bf habe sich erst jetzt im Infocenter des Finanzamtes wegen der steuerlichen Auswirkungen erkundigt, wo ihm Folgendes mitgeteilt worden sei:

Der Bf habe 2010 aus der Pension 10.389,00 € plus Einnahmen aus der Verpachtung von 3.584,00 € insgesamt 2010 13.973,00 € gehabt, minus Sonderausgaben 2010 von 2.880,00 € für Pensionsbeiträge und 69,00 € für Kirchenbeitrag, Freibetrag ca. 800,00 € verblieben ca. 13.170,00 € als Einkommen.

Die Gattin des Bf habe 2010 nichtselbständige Einkünfte von insgesamt 8.930,00 € und Einnahmen aus der Verpachtung von 3.584,00 € erzielt, woraus mangels Sonderausgaben (Kirchensteuer) ein Einkommen von 12.514,00 € verbleibe.

Die Differenz von ca. 650,00 € (Einkommen Bf 13.170,00-12.514,00 Gattin) ergebe laut Überschlagsberechnung einen Steuerbetrag von ca. 230,00 €.

Da sich die Einkommen in den Folgejahren nur geringfügig erhöhten, könne man von fast gleichen Verhältnissen ausgehen.

Dem Bf sei unklar, warum man ihm unterstelle, für einen Betrag von ca. 230,00 € die Abgabepflicht zu umgehen, und warum seine Beschwerde ohne sein Einwirken vorgelegt worden sei. Der Bf habe mit seiner Beschwerde nur die tatsächlichen Verhältnisse kundtun wollen.

Beilagen des Schriftsatzes vom 10. August 2015

Aus den vorgelegten **ärztlichen Befunden** geht hervor, dass sich der Bf 2004 einer Bruchoperation (hernia) unterzog und am 10. März 2010 ein Hexenschuss (lumbago) diagnostiziert und deswegen und wegen eines Überbeins (halux) 2012 operiert wurde. In der von der Gattin des Bf und der fremden Unterpächterin unterfertigten, undatierten **Bestätigung wird die mündliche Absprache zum (Unter-)Pachtvertrag vom 27. September 2010** bescheinigt, dass die in den Ackerflächen liegenden unproduktiven Flächen wie Gräben, Steilhänge, Stein- und Nassflächen und auch Obstgärten vom Verpächter zu pflegen sind, um einer Verbreitung von Unkräutern entgegen zu wirken. In der vom Bf und seiner Tochter unterfertigten **einvernehmlichen Pachtvertragsauflösung** vom 24. September 2010 wurde die Auflösung des von ihnen am 15. Dezember 2009 abgeschlossenen Pachtvertrages per 27. September 2010 vereinbart und Regelungen betreffend Verpflichtungen aus Förderprogrammen (ÖPUL), Zahlungsansprüchen der einheitlichen Betriebspromotion und den Kulturzustand (abgeertet) vereinbart.

Im handschriftlichen, von der Gattin des Bf und der fremden Unterpächterin unterfertigten, im Schriftsatz vom 10. August 2015 als "**Schriftliche Vereinbarung der verpachteten Fläche**" bezeichneten Schriftstück vom 23. November 2010 wurde festgehalten, dass der Pachtvertrag der Tochter des Bf mit diesem mit der Verpachtung an die Gattin des Bf beendet und durch Nachtrag zum Pachtvertrag vom 27. September 2010 die Unterverpachtung der gesamten Liegenschaft im Ausmaß von 12,48 ha gestattet wurde.

Aus den durch Belege erfolgten **Nachweisen über Sonderausgaben** geht hervor, dass der Bf Kirchensteuer 2010 in Höhe von 68,31 € und 2011 in Höhe von 68,99 € sowie Versicherungsbeiträge für private Pensionsvorsorge 2010 und 2011 in Höhe von je 2.882,53 € bezahlt hat.

Im gegenständlichen Fall ist **strittig, ob die Einkünfte aus der (Unter-) Verpachtung an die Fremdperson durch den Vertrag vom 28. September 2010 dem Bf (Finanzamt – Missbrauch § 22 BAO) oder dessen Gattin (Bf) zuzurechnen** sind.

Das Gericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der Bf ist Eigentümer eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes im Ausmaß von ca. 12,5 ha und bezieht seit April 2007 eine Pension von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern.

Mit Pachtvertrag vom 27. September 2010 verpachtete der Bf seinen ganzen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ab 27. September 2010 gegen einen jährlichen Pachtzins von 730,00 € auf unbestimmte Zeit an seine Gattin.

Mit Pachtvertrag vom 28. September 2010 verpachtete die Gattin des Bf Grundstücke des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes im Ausmaß von ca. 10,80 ha ab 27. September 2010 gegen einen jährlichen Pachtzins von 3.584,00 € auf unbestimmte Zeit an eine Fremde. Der Pachtzins ist gem. Pkt. III beginnend ab 2011 bis zum 15. November für das laufende Pachtjahr zu entrichten.

Der Pachtvertrag vom 27. September 2010 wurde von den Ehegatten dem Unterpachtvertrag vom 28. September 2010 allein zur Minimierung der Einkommensteuerbelastung der Familie des Bf vorgeschaltet.

Aus dem vom Bf mit seiner Tochter am 15. Dezember 2009 abgeschlossenen, bis 27. September 2010 aufrechten Pachtvertrag über seinen ganzen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ist dem Bf 2010 ein Pachtzins in Höhe von 730,00 € zugeflossen.

Der erstmals im Jahr 2011 bezahlte Pachtzins von 3.584,00 € ist 2011 dem Bf zugeflossen.

Der Bf hat Kirchensteuer 2010 in Höhe von 68,31 € und 2011 in Höhe von 68,99 € und Prämien für eine Pensionszusatzversicherung in Höhe von je 2.882,53 € bezahlt.

2. Beweiswürdigung

2.1 Allgemeines

Nach § 167 Abs. 2 iVm 269 Abs. 1 **BAO** hat das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgaben- und Beschwerdeverfahrens nach freier Überzeugung zu urteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen (VwGH 24.02.2005, 2004/16/0232).

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 26.05.2011, 2011/16/0011; 20.07.2011, 2009/17/0132).

Der unstrittige Inhalt der genannten Pachtverträge ist den vom Bf vorgelegten, aktenkundigen Kopien dieser Urkunden entnommen. Die ebenfalls unstrittigen Sonderausgaben hat der Bf mit den Beilagen des Schriftsatzes vom 10. August 2015 nachgewiesen.

Hinsichtlich der restlichen Feststellungen wird Folgendes ausgeführt:

2.2 Verträge zwischen nahen Angehörigen - Missbrauch

In § 21 bis § 23 Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961 (**BAO**) ist Folgendes geregelt:

§ 21. (1) Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

§ 22. (1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

(2) Liegt ein Missbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

§ 23. (1) Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Die Verlagerung privat motivierter Geldflüsse soll durch die Hintanhaltung von Missbrauchshandlungen (§ 22 BAO) und Scheinhandlungen (§ 23 BAO) verhindert werden.

Bei nahen Angehörigen fehlt es in der Regel an dem zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessengegensatz, der aus dem Bestreben nach Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert (VwGH 06.04.1995, 93/15/0064). Durch rechtliche Gestaltungen können steuerliche Folgen abweichend von wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (VwGH 18.10.1995, 95/13/0176). Daher sind eindeutige Vereinbarungen erforderlich, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit (VwGH 26.01.1999, 98/14/0095) im Steuerrecht nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung)
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich)

Diese Kriterien sind bei der **Beweiswürdigung** von Bedeutung (VwGH 26.05.2010, 2006/13/0134; 30.06.1994, 92/15/0221; 20.11.1990. 89/1470090).

Zum Erkenntnis des VwGH 24.09.2008, 2006/15/0119 , gibt es folgenden Rechtssatz:

Die in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Der Grund für diese Anforderungen liegt zum einen darin, dass das zwischen nahen Angehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer

auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss; zum anderen steht hinter den Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberer Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits. Helfen etwa Familienmitglieder oder (Ehe-) Partner in ihrer Freizeit im Betrieb des Angehörigen mit, dann tun sie dies im Regelfall nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer oder partnerschaftlicher Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Betriebsinhaber dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung im Regelfall auch nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit und Anstand. Die den unterstützenden Familienangehörigen bzw. (Ehe-) Partner solcherart zugewendete "Gegenleistung" stellt beim Leistenden damit aber einen Akt der Einkommensverwendung dar, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss (vgl. das hg. Erkenntnis vom 1. Juli 2003, 98/13/0184).

Der laut Pachtvertrag vom 27. September 2010 von der Gattin des Bf für den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb mit allem Betriebsgebäuden, Maschinen, Vorräten usw. im Ausmaß von ca. 12,5 ha zu zahlende Pachtzins beträgt 730,00 € und entspricht genau dem nach § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 steuerfrei gestellten Zuverdienst zu lohnsteuerpflichtigen Einkünften – hier der Pension des Bf – und nur ca. 1/5 (20,37%) des von der fremden Unterpächtern zu zahlenden Pachtzinses von 3.584,00 €. Außerdem betrifft die Unterverpachtung nur 10,8 ha und keine Betriebsgebäude, Maschinen und Vorräte.

Zur Aufforderung im Vorhalt des erkennenden Gerichts vom 22. Juli 2015 in Pkt. 6, zur eben aufgezeigten Diskrepanz Stellung zu nehmen, hat der Bf im Schriftsatz vom 10. August 2015 lediglich ausgeführt, der Pachteuro sei nur Durchläufer, um Objekte, Geräte und Maschinen zu erhalten, bis eines der Kinder zur Übernahme und Weiterführung des Betriebes bereit sei.

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass der Bf die Frage 8 des genannten Vorhaltes, wann und zu welchen Bedingungen er seine Landwirtschaft übergeben werde bzw. habe, nicht beantwortet hat, obwohl er in der Berufung vom 21. Dezember 2012 behauptet hat, eine Übergabe der Landwirtschaft stehe ohnehin bevor.

Im gegenständlichen Fall kommen zur Diskrepanz von Pachtzins und Unterpachtzins noch die Umstände dazu, dass beide Verträge ab 27. September 2010 laufen und der Bf im Pachtvertrag erstmals die Unterverpachtung uneingeschränkt gestattet.

Es ist dem Finanzamt beizupflichten, dass die vorliegende Gestaltung einen Missbrauch iSd § 22 BAO darstellt. Ein Fremder hätte bei offensichtlicher Bereitschaft einer Fremden, für den Teil des gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betriebes von 10,8 ha einen Pachtzins von 3.584,00 € zu zahlen, nicht den gesamten Betrieb von 12,5 ha gegen einen

Pachtzins von 730,00 € einer Dritten mit dem Recht auf Unterverpachtung überlassen, sondern selbst direkt den Teil von 10,8 ha gegen 3.584,00 € verpachtet.

Der **Verwaltungsgerichtshof** hat zu **§ 22 BAO** folgende Leitlinien entwickelt (**Ritz, BAO¹⁵, § 22 Tz 1f**):

Es steht jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster der gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung erreicht wird. Die Grenzen dieser dem Abgabepflichtigen eingeräumten Gestaltungsfreiheit sind im Abgabenrecht grundsätzlich durch die Bestimmungen der §§ 21 bis 24 gezogen. Nur im Bereich der in diesen Gesetzesbestimmungen im Einzelnen umschriebenen Tatbestände ist die Abgabenbehörde berechtigt und verpflichtet, bei der Erhebung der Abgaben von der Gestaltung der Vertragsparteien abzugehen (VwGH 06.11.1991, 89/13/0093).

Ein Missbrauch ist eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg *ungewöhnlich* und *unangemessen* ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet; es ist dann zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (zB VwGH 18.10.2006, 2003/13/0031; 0 1.03.2007, 2006/15/0070 ; 0 1.10.2008, 2006/13/0036 ; 25.02.2009, 2006/13/0111 ; 0 5.04.2011, 2010/16/0168 ; ebenso *Ellinger* ua, BAO³, § 22 Anm. 2).

Im Allgemeinen verwirklicht nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des § 22 Abs. 2 verbunden ist (zB VwGH 29.11.2006, 2003/13/0034 ; 0 1.10.2008, 2006/13/0032 ; 20.05.2010, 2006/15/0005 ; 26.04.2012, 2009/15/0220).

Der Bf hat mit dem Schriftsatz vom 10. August 2015 eine Bestätigung seiner Gattin und der Unterpächterin über eine mündliche Nebenabsprache zum (Unter)Pachtvertrag vom 27. September 2010 vorgelegt, wonach die in den Ackerflächen liegenden unproduktiven Flächen wie Gräben, Steilhänge, Stein- und Nassflächen und Obstgärten vom Verpächter zu pflegen seien, um einer Verbreitung von Unkräutern entgegen zu wirken.

Dem wird vom erkennenden Gericht wie bereits im Vorhalt vom 22. Juli 2015 unter Pkt. 7 entgegnet, dass im (Unter-)Pachtvertrag (wie auch in den anderen genannten Pachtverträgen von den Vertragsparteien ausdrücklich festgehalten wurde, dass Änderungen der Schriftform bedürfen. Dieser Formvorschrift wurde jedoch hier nicht Genüge getan. Die undatierte Bestätigung wurde vom Bf erst mit dem Schriftsatz vom 10. August 2010 vorgelegt. Bei der Würdigung dieser Bestätigung ist zu berücksichtigen, dass die Gattin des Bf an einer möglichst geringen Besteuerung der Familienmitglieder in Form entsprechend höherer verfügbarer Finanzmittel der Gesamtfamilie mitpartizipiert. Für die fremde Unterpächterin ist der Inhalt mit keinerlei Kosten oder Nachteilen, sondern nur mit Vorteilen verbunden. Dazu kommt noch, dass laut Berufung vom 21. Dezember 2012 ohnehin nur die ertragreichen Flächen unterverpachtet wurden.

In Ansehung der aufgezeigten Umstände und der Nichterfüllung der vertraglich vereinbarten Formvorschrift geht das erkennende Gericht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass es sich hier um eine auf Betreiben des Bf ausgestellte Gefälligkeitsbestätigung handelt und der behaupteten mündlichen Nebenabrede jedenfalls steuerlich keine Bedeutung zukommt.

Dass der Bf durch die mit Schriftsatz vom 10. August 2015 nachgewiesenen gesundheitlichen Probleme (Bruchoperation, Hexenschuss, Überbein) an der Erfüllung der behaupteten mündlichen Nebenabrede gehindert wäre, ist deshalb nicht von Bedeutung.

Der Bf hat in der Berufung vom 21. Dezember 2012 behauptet, die Verpachtung an die Gattin sei im Rahmen der gesetzlichen Unterhaltpflicht erfolgt. Dem ist zu entgegnen, dass die Gattin des Bf in den gegenständlichen Jahren eigene Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus Pension der Sozialversicherungsanstalt der Bauern und von der Gemeinde in Höhe von insgesamt 8.932,25 € (2010) und 8.529,21 € (2011) bzw. und damit in Höhe von ca. 86% (10.389,60) bzw. 81% (10.514,40 €) der Pensionseinkünfte des Bf bezogen hat.

Hinsichtlich der Bewirtschaftung der abzüglich der Fremdverpachtung (10,8 ha) verbleibenden Flächen von (12,5-10,8=) 1,7 ha ist auf die unter Eheleuten geltende Beistandspflicht nach **§ 44 ABGB** hinzuweisen. Der gesunde Ehegatte hat, insbesondere dem kranken Ehepartner – wie hier dem Bf – den Halt und Beistand zu leisten, den er nach besten Kräften geben kann und auf den der andere angewiesen ist (vgl. **RIS-Justiz RS0009331**).

Die gegenständliche Gestaltung der Zwischenschaltung einer Verpachtung an die Gattin des Bf würde bei deren Anerkennung nach eigenen Angaben des Bf zu einer Steuerersparnis von ca. 230,00 € führen. Nach Ansicht des erkennenden Gerichts ist jedoch zu bedenken, dass es sich dabei nicht nur um einen einmaligen, sondern auch in den Folgejahren wirkenden Betrag handelt. Die wiederholte Beteuerungen des Bf, die steuerlichen Auswirkungen der gegenständlichen Gestaltung seien ihm unbekannt gewesen, ist in Ansehung der in der Berufung vom Bf einbekannten Beratungsgespräche bei der Bezirksbauernkammer vor Abschluss der gegenständlichen beiden Verträge per 27. September 2010 völlig unglaubwürdig.

Nach VwGH 19.01.2005, 2000/13/0176 (ebenso VwGH 20.05.2010, 2006/15/0005 ; 26.04.2012, 2009/15/0220) ist die statistische Häufigkeit des Vorkommens einer bestimmten zivilrechtlichen Gestaltung im Wirtschaftsleben allein für die Beurteilung dieser Gestaltung als Missbrauch iSd § 22 kein entscheidender Parameter. Gestaltungsmisbrauch bleibe ein solcher auch dann, wenn er von vielen Steuerpflichtigen in gleicher oder ähnlicher Weise betrieben wird. Der Maßstab für die Missbrauchsbeurteilung bilde das Kriterium der rechtlichen Angemessenheit und nicht jenes (unbeachtliche) der Übereinstimmung einer Vorgangsweise mit den Vorgangsweisen vieler anderer.

Die gegenständliche Gestaltung ist nach Ansicht des erkennenden Gerichts deshalb ungewöhnlich, weil zum selben Stichtag (27. September 2010) ein Pachtvertrag über den Gesamtbetrieb und ein Unterpachtvertrag abgeschlossen worden sind. Wenn man die Steuerersparnis wegdenken würde, erscheint diese Gestaltung auch unangemessen. Das erkennende Gericht teilt deshalb die Ansicht des Finanzamtes, dass hier Missbrauch iSd § 22 BAO vorliegt und die Einkünfte aus dem "Unterpachtvertrag" an die fremde Dritte direkt dem Bf als Einkünfte aus Verpachtung zuzurechnen sind.

Der Bf wendet ein, dass der Pachtzins von 3.584,00 € erstmals 2011 bezahlt worden ist. Dies entspricht auch Pkt. III des Unterpachtvertrages ("...beginnend ab 2011.")

Der Bf bestreitet jedoch nicht, dass ihm diese Zahlung 2011 zugekommen ist. Nach Ansicht des erkennenden Gerichts ist außerdem zu berücksichtigen, dass im Pachtvertrag auch keine Überweisung des Pachtzinses auf ein Konto der Gattin vereinbart worden ist und es sich hier um Ehegatten handelt. Das erkennende Gericht geht deshalb in freier Beweiswürdigung davon aus, dass der Pachtzins in Höhe von 3.584,00 € in die Sphäre des Bf gelangt und ihm deshalb zuzurechnen ist.

Erwägungen

Das Berufungsvorbringen ist demnach für 2010 hinsichtlich der fehlenden Zahlung des Pachtzinses von 3.584,00 € berechtigt. 2010 ist jedoch der von der Tochter auf Grund des Pachtvertrages vom 15. Dezember 2009 bezahlte Pachtzins in Höhe von 730,00 € zu berücksichtigen.

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft des Jahres 2010 ändern sich deshalb wie folgt:

Einheitswert Eigenbesitz	ha	ha-Satz	14.461,00
-Verpachtung	10,79	1.205,86	13.011,23
maßgebender Einheitswert			1.449,77
39% des maßgeblichen Einheitswertes			565,41
Pachtzinse			730,00
Zwischensumme			1.295,41
Abzüglich Grundfreibetrag § 10 (13%)			-168,40
Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft (bisher 3.609,99)			1.127,01

Gemäß **§ 18 Abs. 1 EStG 1988** sind auch Beiträge und Versicherungsprämien zur freiwilligen Pensionsversicherung zu einem Viertel (**Z 2 TS 1 iVm Abs. 3 Z 2**) und verpflichtende Beiträge bis 400,00 € jährlich an in Österreich gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften (**Z 5**) bei der Ermittlung des Einkommens als

Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

In beiden Jahren sind deshalb die mit dem Schriftsatz vom 10. August 2015 nachgewiesenen Sonderausgaben (Kirchensteuer 2010 68,31 € und 2011 68,99 € und $\frac{1}{4}$ der Beiträge zur Pensionszusatzversicherung von je 2.882,53 = 720,63 €) zu Gunsten des Bf zu berücksichtigen.

Im Ergebnis waren daher die beiden bekämpften Bescheide abzuändern.

Hinsichtlich der Berechnung der Einkommensteuer wird auf die Beilagen verwiesen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Für die Beurteilung der strittigen Fragen des gegenständlichen Falles ist allein die Beweiswürdigung entscheidend, was hinsichtlich des Vorliegens von Missbrauch und der Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen durch die oben zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eindeutig erklärt ist.
Deshalb ist eine Revision nicht zulässig.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 17. September 2015