



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerber, vom 8. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 27. März 2008 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2006 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die im Kalenderjahr 2006 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt.

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 0,00 €

Nr.	Name/Adresse/Finanzamt/StNr.	Anteil	Betrag
1	Ehemann	Einkünfte	0,00 €
2	Ehefrau	Einkünfte	0,00 €

### Entscheidungsgründe

Die miteinander verheirateten Berufungswerber (in der Folge kurz Bw.) sind je zur Hälfte Miteigentümer eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes.

In der am 6. März 2008 beim Finanzamt eingebrachten „Beilage zur Einkommensteuererklärung E 1 für Beteiligte mit pauschalierten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft für 2006“ wurden die mit 39% vom maßgeblichen Einheitswert von 6.244,84 € = 2.435,49 € (Grundbetrag) abzüglich Ausgedingelasten von 1.400,00 € und Sozialversicherungsbeiträgen von 2.718,84 € (wäre ein Verlust von 1.683,05 €) mit 0,00 pauschalierten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nur der Gattin zugerechnet.

Über telefonisches Ersuchen wurde seitens der Bw. dem Finanzamt eine Teilablichte eines Bewirtschaftungsvertrages vorgelegt, wonach der Gatte seiner Frau die alleinige Bewirtschaftung des gegenständlichen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gegen einen vom tatsächlichen Betriebsergebnis unabhängigen jährlichen fixen Gewinnvoraus von 540,00 € überlässt.

Hierauf stellte das Finanzamt mit **Bescheid** vom **27. März 2008** gemäß **§ 188 BAO** für das Jahr **2006** Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von 540,00 € fest, die sie mit 540,00 € dem Mann und mit 0,00 der Frau zuwies.

Mit Schriftsatz vom **8. April 2008** erhoben die Abgabepflichtigen dagegen **Berufung** und beantragten mit folgender Begründung die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit 0,00 anzusetzen:

Die Bezirksbauernkammer (BBK) habe für das Ehepaar der Bw. einen Bewirtschaftungsvertrag aufgesetzt und in dessen Punkt II einen Gewinnanteil für die Überlassung des Bewirtschaftungsrechtes von 540,00 € eingesetzt.

Dieser Betrag sei unrichtig, weil er viel zu hoch angesetzt worden sei. Laut Auskunft der BBK werde in solchen Bewirtschaftungsverträgen pro forma ein Betrag von etwa 5% des halben Einheitswertes eingesetzt. Im gegenständlichen Fall wären dies 127,66 €. Die BBK unterstelle, dass der Bewirtschaftungsberechtigte dem Bewirtschaftungsüberlasser diesen Betrag als Gewinnanteil auszahle.

Die Landwirtschaft des Ehepaares der Bw. habe wie aus dem von der Frau abgegebenen Formular E 25 ersichtlich im Jahr 2006 jedoch keinen Gewinn abgeworfen.

Würde man eine Einnahmen-Ausgabenrechnung erstellen, ergäbe sich ebenfalls, dass diese Landwirtschaft keinen Gewinn abgeworfen habe, weil alleine die AfA für die Betriebsmittel die Einnahmen übersteige.

Die tatsächliche Situation stelle sich genau konträr zum Vertrag da:

Der Bewirtschaftungsüberlasser erhalte keine Zahlung, sondern leiste aus seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Zuschüsse an die Landwirtschaft.

Der Sachbearbeiter des **Finanzamtes nahm** zur Berufung im Wesentlichen wie folgt

#### **Stellung:**

Bei der Veranlagung sei von dem von der BBK erstellten Bewirtschaftungsvertrag ausgegangen worden. Davon abweichende Berechnungen (oder Überlegungen?) der diesen Vertrag errichtenden Stelle seien nicht nachvollziehbar. Seitens des Finanzamtes sei nicht geprüft worden, ob ein Entgelt von 540,00 € jährlich für die Überlassung des Hälfteanteiles

eines rund 40 ha großen LuF-Betriebes samt Milchkontingent von 22.095 kg überhaupt angemessen sei.

Der Hälfteanteil sei nicht übereignet, sondern nur temporär die Nutzung überlassen worden.

Es sei daher eine Feststellung der Einkünfte aus LuF gemäß § 188 BAO erfolgt, wobei dem Überlasser der vereinbarte Pachtzins zugerechnet worden sei, während sich dies bei der Bewirtschaftungsberechtigten wegen der Unzulässigkeit negativer pauschalierter Einkünfte nicht auswirke.

Überlegungen wie in der Berufungsschrift hinsichtlich einer anderen Form einer Gewinnermittlung (was wäre wenn? Rückwirkend?) könnten hier nicht Platz greifen. Die Gewinnermittlung sei durch land- und forstwirtschaftliche Pauschalierung erfolgt.

Dem Berufsbegehren könne nicht gefolgt werden.

Nach Anforderung des Bewirtschaftungsvertrages durch die Berufsbehörde wurde dieser im Original dem Finanzamt am 17. Feber 2009 vorgelegt und eine Kopie hievon der Berufsbehörde übermittelt.

Diesem am 1. Jänner 2006 von den Bw. unterfertigten Bewirtschaftungsvertrag ist Folgendes zu entnehmen:

Die Bw. haben die alleinige Bewirtschaftung durch die Frau ab 1. Jänner 2006 auf unbestimmte Zeit mit jederzeitiger Kündigungsmöglichkeit unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von einem Jahr vereinbart (Pkt. I).

Die Frau räumt dafür dem Mann einen vom Betriebsergebnis unabhängigen fixen Gewinnanteil von 540,00 € ein, der im Jänner eines jeden Jahres zahlbar und nicht wertgesichert ist (Pkt. II).

Dieser Bewirtschaftungsvertrag ist innerhalb eines Monats nach Unterschrift der Sozialversicherungsanstalt der Bauern, Blumauerstraße 47, 4010 Linz, vorzulegen bzw. zu melden (Pkt. VI).

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind in § 21 Einkommensteuergesetz, BGBl. Nr. 400/1988 (EStG 1988), wie folgt geregelt:

*§ 21. (1) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind:*

*1. Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Werden Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, dann gilt für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb § 30 Abs. 9 bis 11 des Bewertungsgesetzes 1955.*

*2. Einkünfte aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben im Sinne des § 30 Abs. 3 bis 7 des Bewertungsgesetzes 1955.*

*3. Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft sowie aus Bienenzucht.*

*4. Einkünfte aus Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang steht.*

*(2) Zu den Einkünften im Sinne des Abs. 1 gehören auch:*

*1. Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb. Als Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist.*

*2. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben. Voraussetzung ist jedoch, dass die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist.*

*3. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.*

Gemäß § 1 Abs. 1 iVm § 2 Abs. 1 der gemäß § 15 für das Veranlagungsjahr 2006 geltenden Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft, BGBl II 2005/258 (LuF PauschVO 2006) kann der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes weder zur Buchführung verpflichtet ist noch freiwillig Bücher führt, bis zu einem Einheitswert von 65.500,00 € mittels eines Durchschnittssatzes von 39% des maßgeblichen Einheitswertes (§ 1 Abs. 2) ermittelt werden. Gemäß § 13 Abs. 2 dieser Verordnung ist der sich ergebende Betrag um den Wert der Ausgedingelasten (Geld- und Sachleistungen) und um an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern entrichtete Beiträge zu vermindern, wobei jedoch insgesamt kein Verlust entstehen darf.

Im gegenständlichen Fall ist die Gewinnermittlung in pauschaler Form nach der eben zitierten PauschVO 2006 zweifellos zulässig. Strittig ist hier jedoch ob bzw. wie der im vorgelegten Bewirtschaftungsvertrag von den Bw. vereinbarte Gewinnvoraus von 540,00 € zu berücksichtigen ist.

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 nahem 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 Beweismwürdigung von Bedeutung (VwGH 30.06.1994, 92/15/0221; 20.11.1990. 89/1470090).

Der zwischen den Ehegatten abgeschlossene Bewirtschaftungsvertrag datiert vom 1. Jänner 2006 und wurde laut Vermerk der Überlasserin („Bestandgeberin“) am 2. Feber 2006 durch Entrichtung von 16,20 € vergebührt. Auf Grund des oben zitierten Pkt. VI dürften die Bw. auch eine entsprechende Meldung bzw. Vorlage an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern gemacht haben. Merkwürdig erscheint, dass die Bw. dem Finanzamt im März 2008 lediglich eine Teilablichte des Bewirtschaftungsvertrages zudem mit unausgefüllter Rubrik betreffend die Gebührenseltberechnung übermittelt haben.

Nach Ansicht der Berufsungsbehörde mangelt es der gegenständlichen Vereinbarung jedenfalls an der Fremdüblichkeit. Dies liegt einerseits an der Höhe des vom Ergebnis unabhängigen fixen Entgelts für die Überlassung der Nutzung von 540,00 €. In der Berufsungsschrift wird dieser Betrag von den Rechtsmittelwerbern selbst als viel zu hoch bezeichnet. Andererseits wäre unter Fremden bei einem Vertrag auf unbestimmte Dauer zweifellos eine Wertsicherung des Nutzungsentgelts vereinbart und nicht ausgeschlossen worden. Ein fremder Überlasser hätte sich das im Jänner jeden Jahres fällige Entgelt von 540,00 € bei Vertragsunterzeichnung

am 1. Jänner 2006 aushändigen lassen. Er hätte im Februar 2006 die Erfüllung des Vertrages verlangt und die offene Zahlung urgiert.

Nach dem Gesamtbild des Falles geht die Berufungsbehörde davon aus, dass die Bw. den vorgelegten Bewirtschaftungsvertrag gar nicht gewollt haben und hier ein Scheingeschäft iSd § 23 Abs. 1 BAO vorliegt. Der Bewirtschaftungsvertrag könnte im Hinblick auf dessen Pkt. VI der Optimierung der Sozialversicherungslasten der Bw. dienen (vgl. § 48b Abs. 2 BAO).

Deshalb war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 26. Februar 2009