

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke über die als Beschwerden weiterwirkenden Berufungen der I***** KG, *****Adresse*****, vertreten durch Dkfm. Werner Höttinger Wirtschaftstreuhand GmbH, nunmehr Höttinger Vlasich Partner Steuerberatung GmbH, 7350 Oberpullendorf, Augasse 38, gegen vom Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart, 7400 Oberwart, Prinz Eugen-Straße 3, zur Steuernummer 38***** erlassene Bescheide, und zwar

1. als Beschwerde weiterwirkende Berufung vom 2. 6. 2010 gegen die Bescheide vom 4. 5. 2010 betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007 und 2008,
2. als Beschwerde weiterwirkende Berufung vom 2. 8. 2011 gegen den Bescheid vom 8. 7. 2011 betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009,
3. als Beschwerde weiterwirkende Berufung vom 12. 6. 2012 gegen den Bescheid vom 16. 5. 2012 betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2010,
4. als Beschwerde weiterwirkende Berufung vom 24. 4. 2013 gegen den Bescheid vom 10. 4. 2013 betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2011

Recht erkannt:

- I. Die als Beschwerden weiterwirkenden Berufungen werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben mit der Maßgabe unverändert, dass der Spruch der Bescheide vom 4. 5. 2010 betreffend die Jahre 2007 und 2008 zu lauten hat, dass gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO und § 190 Abs. 1 BAO, § 191 BAO i.V. m. § 188 BAO festgestellt wird, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2007 bzw. für das Jahr 2008 zu unterbleiben hat.

- II. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgegenstand

Die I***** KG brachte in Zusammenhang mit dem gegenständlichen Verfahren ursprünglich folgende als Beschwerde weiterwirkenden Berufungen beim Finanzamt ein:

1. als Beschwerde weiterwirkende Berufung vom 2. 6. 2010 gegen den Bescheid vom 4. 5. 2010 über die Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 300 Abs. 4 BAO) betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007,
2. als Beschwerde weiterwirkende Berufung vom 2. 6. 2010 gegen den Bescheid vom 4. 5. 2010 über die Aufhebung (§ 299 BAO) des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008,
3. als Beschwerde weiterwirkende Berufung vom 2. 6. 2010 gegen die Bescheide vom 4. 5. 2010 betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007 und 2008,
4. als Beschwerde weiterwirkende Berufung vom 2. 8. 2011 gegen den Bescheid vom 8. 7. 2011 betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009,
5. als Beschwerde weiterwirkende Berufung vom 12. 6. 2012 gegen den Bescheid vom 16. 5. 2012 betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2010,
6. als Beschwerde weiterwirkende Berufung vom 24. 4. 2013 gegen den Bescheid vom 10. 4. 2013 betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2011.

Verfahrensgegenständlich vor dem Finanzgericht sind lediglich die Beschwerden gegen die Einkünftenichtfeststellungsbescheide für die Jahre 2007 bis 2011 (3., 4., 5., 6.), die Beschwerden gegen die Verfahrensbescheide (1., 2.) wurden zwischenzeitig vom Finanzamt rechtskräftig erledigt.

Gesellschaften

I*** KG**

Berufungswerberin (Bw) und spätere Beschwerdeführerin (Bf) in den gegenständlichen Verfahren ist die im Jahr 2000 als Reben - I***** OEG eingetragene, im Jahr 2004 in die I***** OEG umgewandelte nunmehrige I***** KG.

Unbeschränkt haftete Gesellschafter waren zunächst die Ehegatten Johann und Herta I*****, seit 2004 ist Herta I***** Komplementärin und Johann I***** Kommanditist.

Geschäftszweig ist "Erzeugung/Handel mit Reben und -zubehör", Anschrift *****Adresse*****.

Reben I*** KG**

Im Jahr 2004 wurde die Reben I***** KEG und spätere KG gegründet. Komplementär war Harald I*****, Kommanditistin Cristiane I***** Sohn bzw. Schwiegertochter von Johann und Herty I*****.

Geschäftszweig war "Handel mit Reben", Anschrift *****Adresse*****.

Am 29. 1. 2010 langte der Antrag auf Löschung beim Firmenbuchgericht ein, mit 2. 2. 2010 wurde die Auflösung und Löschung der Gesellschaft protokolliert.

Pachtvertrag

Pachtvertrag vom 2. 1. 2004

Am 2. 1. 2004 schlossen die durch ihre Komplementäre vertretenen Gesellschaften, die I***** KEG und die Reben I***** KEG, beide in *****Adresse***** folgenden Pachtvertrag:

I. Gegenstand

*Verpachtet wird der Betrieb "Erzeugung und Handel mit Reben und Rebenzubehör" der I***** KEG in *****Adresse*****.*

Die einzelnen Gegenstände des Anlagevermögens sind dem beliegenden Anlagenverzeichnis zu entnehmen.

II. Ausschluß der Gewährleistung

Der Pächter erklärt, den Pachtgegenstand in einwandfreiem Zustand übernommen zu haben.

Eine Gewährleistung für Sachmängel wird ausgeschlossen.

III. Instandhaltung und Versicherung

Ohne Rücksicht auf die Höhe der Kosten fallen alle während der Pachtdauer erforderlichen Instandhaltungsarbeiten am Pachtgegenstand allein dem Pächter zur Last. Gerät er mit diesen Arbeiten in Verzug, so kann diese der Verpächter nach Einräumung einer angemessenen Frist auf Kosten des Pächters selbst ausführen lassen.

IV. Fortbetriebspflicht, vertragsmäßiger Gebrauch, Überlassung an Dritte

Der Pächter ist verpflichtet, den unter I genannten Betrieb im bisherigen Umfang weiterzuführen. Wesentliche Veränderungen des Betriebsgegenstandes können nur im Einvernehmen mit dem Verpächter vorgenommen werden.

V. Pachtzins, Lasten und Abgaben

Der Pachtzins beträgt 3.000 Euro (in Worten dreitausend Euro) zuzüglich 20% Umsatzsteuer pro Monat. Der Pachtzins ist im voraus jeweils bis zum 5. des Monats zu entrichten. Überdies trägt der Pächter für die Dauer der Pachtzeit alle Abgaben und sonstigen Lasten, die sich aus dem Betrieb ergeben.

VI. Verzugsfolge

Gerät der Pächter mit der Zahlung des Bestandzinses oder mit der Erfüllung anderer vertraglicher oder gesetzlicher Verpflichtungen in Verzug, wird er zahlungsunfähig oder wird über sein Vermögen das Ausgleichs- oder Konkursverfahren eröffnet, so ist der Verpächter berechtigt, den Vertrag vorzeitig zu lösen. Er kann in den genannten Fällen unverzüglich Räumung des Pachtbetriebes und Rückstellung aller im Inventar aufgezählten Gegenstände begehrn.

Der Pächter verzichtet, mag der Vertrag fristlos oder nach ordnungsgemäßer Kündigung aufgelöst werden, auf das Recht, Pachtzinsforderungen mit etwaigen Gegenforderungen zu kompensieren. Zurückbehaltungsrechte stehen ihm keine zu.

VII. Aufsichtsrecht des Verpächters

Der Verpächter oder sein Beauftragter ist befugt, die verpachteten Räume auch ohne Zustimmung des Pächters zu betreten, wenn dies im Interesse ihrer Erhaltung, für notwendige Ausbesserungen am Haus oder in Ausführung der notwendigen Aufsicht geboten ist.

VIII. Pachtdauer, Kündigung

Die Pachtdauer beginnt mit 1. Jänner 2004 und wird aufunbestimmte Dauer vereinbart. Sowohl der Verpächter als auch der Pächter, können den Vertrag bis längstens 30. Juni eines jeden Jahres aufkündigen und damit das Pachtverhältnis für den Schluß des Kalenderjahres beenden.

IX. Obsorgepflicht und Rückstellung

Der Pächter ist gehalten, die Räume sowie die im Inventar verzeichneten Gegenstände schonend zu behandeln, laufend instand zu setzen und notfalls durch gebrauchsfähige zu ersetzen. Nach Auslaufen des Vertrages sind die Räume und Gegenstände im gleichen Zustand zurückzustellen, wie sie übernommen wurden. Unberücksichtigt bleibt dabei die durch ordnungsgemäßen und schonenden Gebrauch bedingte Abnutzung.

X. Schlussbestimmungen

Abänderungen dieses Vertrages, welcher Art immer, sind nur wirksam, wenn sie zwischen den Vertragsparteien schriftlich vereinbart werden. Die Kosten der Vertragserrichtung und die Vertragsgebühren trägt der Pächter.

Änderung des Pachtvertrages

Laut dem Finanzamt im Nachhinein vorgelegtem Vertragstext vom 2. 1. 2006 trafen an diesem Tag die durch ihre Komplementäre vertretenen Gesellschaften, die I***** KEG und die Reben I***** KEG, folgende Vereinbarung:

Auf Grund der dramatischen Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation auf dem Rebenmarkt wird vereinbart, den jährlichen Pachtzins von € 36 000.- vorübergehend (man erwartet eine Durststrecke von 2 bis 3 Jahren) auf € 12 000.- zu reduzieren.

Sollte sich die wirtschaftliche Entwicklung auf dem Rebenmarkt früher verbessern, wird der Pachtzins wieder mit € 36 000.- verrechnet.

Diese Vereinbarung wurde dem Finanzamt durch die steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 20. 9. 2010 zur Kenntnis gebracht.

Veranlagungen

Die Veranlagungen für die Jahre bis 2008 erfolgen zunächst erklärungsgemäß, wobei bis zum Jahr 2004 seitens der bf I***** KG Gewinne erwirtschaft wurden, ab dem Jahr 2005 Verluste.

Vorhalt vom 1. 12. 2009

Mit Vorhalt vom 1. 112. 2009 betreffend "Einkünfte aus Gewerbebetrieb" ersuchte das Finanzamt um folgende Informationen:

Mit 2005 wurde die Art der Tätigkeit der KEG geändert. Es werden nur noch Erträge aus der Vermietung erklärt. Im Jahr 2005 betrugen diese Erträge noch € 36.000,00 ab 2006 nur noch € 12.000,00.

Begründen Sie bitte, warum es sich um eine gewerbliche Vermietung handelt, da mit 2004 bzw. 2005 keine steuerliche Entnahme dargestellt wurde.

Legen Sie bitte weiters den/die Mietvertrag/-verträge vor.

Da die Einkünfte seitdem negativ sind, werden sie gebeten zu folgenden Punkten Stellung zu nehmen:

Nennen Sie bitte die Ursachen der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben Erläutern Sie bitte das marktgerechte Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen und auf die Mietpreisgestaltung.

Inwiefern werden Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage gesetzt?

Vorhaltsbeantwortung vom 11. 1. 2010

Mit Schreiben vom 11. 1. 2010 teilte die steuerliche Vertretung in Beantwortung des Vorhalts des Finanzamtes vom 1. 12. 2009 unter Vorlage des Pachtvertrages vom 2.1. 2004 mit:

Im gegenständlichen Fall handelt es sich nicht um eine Vermietung, sondern um eine Verpachtung; ich verweise auf die beiliegende Kopie des Pachtvertrages.

*Die Gesellschaft wurde in 2000 gegründet und hat sich mit der Erzeugung und dem Handel von Reben und Rebenzubehör beschäftigt. Als Johann I***** zum X***** gewählt worden ist, wurde die betriebliche Tätigkeit von der Reben I***** KEG fortgesetzt. Es wurde bewusst eine Verpachtung vorgenommen, da nach dem Ende der politischen Tätigkeit Johann I***** gemeinsam mit seiner Gattin Herta diesen Betrieb wieder weiter führen wollte. Nach heutigem Wissensstand wird dieser Fall im Jahre 2012 eintreten; Johann I***** wird aber bereits ab 2010 beginnen, in geringfügigem Umfang eine betriebliche Tätigkeit (Weinbau, Erzeugung und Handel von Edelreiser und Unterlagen sowie Alternativenergieproduktion) aufzunehmen.*

*Der ursprünglich vereinbarte Pachtbetrag von € 36.000,-- wurde ab 2006 stark vermindert, weil zum einen im Laufe der Zeit die Altgeräte (bewegliches Anlagevermögen) abgenutzt, verbraucht und unbrauchbar geworden sind bzw. die Reben I***** KEG selbst Investitionen vornehmen musste; zum anderen - und das ist die wichtigere Begründung - ging infolge des Preisverfalls vor allem bei Rotwein der Absatz von Reben enorm zurück, sodass der ursprüngliche Pachtbetrag nicht mehr verdient werden konnte und eine vorübergehende Reduktion des Pachtbetrages vereinbart wurde. Ob und wann die Entwicklung des Weinmarktes eine Erhöhung des Pachtbetrages zulässt, kann zur Zeit nicht gesagt werden. Johann I***** glaubt aber, durch die beginnende eigenbetriebliche Tätigkeit (vor allem Alternativenergieproduktion) eine Verbesserung der Ertragslage zu erreichen.*

Wiederaufnahme des Feststellungsverfahren für das Jahr 2007

Mit Bescheid vom 4. 5. 2010 wurde das Verfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 (Bescheid vom 23.02.2009) gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen.

Begründet wurde dieser Bescheid wie folgt:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.

Die Wiederaufnahme wird mit den Feststellungen laut Begründung im Sachbescheid begründet, bezugnehmend auf die Bekanntgabe der Änderungen der Mietvereinbarungen erst mit der Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung mit 11. Jänner 2010, liegen neue Tatsachen und Beweismittel vor.

Aufhebung des Feststellungsbescheides für das Jahr 2008 vom 2. 3. 2010

Ebenfalls mit Bescheid vom 4. 5. 2010 wurde der Bescheid vom 2. 3. 2010 über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 gemäß § 299 BAO aufgehoben und diese Entscheidung folgendermaßen begründet:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Neue Feststellungsbescheide für die Jahre 2007 und 2008

Mit Datum 4. 5. 2010 erließ das Finanzamt neue Feststellungsbescheide für die Jahre 2007 und 2008, mit welchem jeweils keine Einkünfte der I***** KG aus Land- und Forstwirtschaft und keine Einkünfte des Johann und der Herty I***** als Gesellschafter festgestellt wurden.

Die gesonderte Begründung zu diesen Bescheiden führt aus:

*Der Weinbaubetrieb - Rebanlagen wurde mit 1.1.2004 an die Reben I***** KG unbefristet verpachtet.*

*Eine Betriebsaufgabe wurde steuerlich nicht vorgenommen, da laut Aussagen des Steuerpflichtigen nach Beendigung der X*****funktion des Gesellschafters I***** Johann im Jahr 2012 der Betrieb wieder selbst geführt wird.*

Daher wurde die Verpachtung als betriebliche Verpachtung steuerlich angesehen.

Das Mietentgelt lt. Mietvertrag wurde mit € 3.000,00 monatlich zuzüglich 20% USt festgelegt.

Mietgegenstand das Anlagevermögen lt. angeschlossenem Anlagenverzeichnis.

Festgehalten wurde, dass ohne Rücksicht auf die Höhe der Kosten alle während der Pachtdauer erforderlichen Instandhaltungsarbeiten am Pachtgegenstand allein dem Pächter zur Last fallen.

*Mit Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung vom 11.1.2010 wurde ihrerseits festgehalten, dass ab 2006 der ursprünglich vereinbarte Pachtzins stark vermindert wurde (lt. G/V auf € 12.000,00 pro Jahr, dies entspricht 1/3 des ursprünglich Pachtzinses), da im Laufe der Zeit die Altgeräte abnutzt, verbraucht und unbrauchbar geworden sind und die Reben I***** KG selbst Investitionen vornehmen musste, weiters infolge des Preisverfalles beim Rotweinabsatz der Absatz von Reben enorm zurückgegangen wäre und eine vorübergehende Reduktion des Pachtbetrages vereinbart wurde.*

Unabhängig von entstandenen Gewinnen oder Verlusten ist eine Vermietung od. Verpachtung an nahe stehende Personen einer eingehenden Überprüfung darüber zu unterziehen, ob eine anzuerkennende (fremdübliche) Vermietung vorliegt oder ob eine steuerrechtlich unbeachtliche Einkommensverwendung gegeben ist.

Das Vorliegen eines zivilrechtlich gültigen Mietvertrages bedeutet noch nicht, dass das zivilrechtlich gültige Mietverhältnis auch für den Bereich des Steuerrechtes zu einer Einkunftsquelle führen muss. Typischerweise aus privaten Motiven eingegangene Mietverhältnisse vermögen für den Bereich des Steuerrechtes keine rechtliche Wirkung zu entfalten, sondern gelten als eine in der Privatsphäre (außerhalb des Unternehmensbereiches) stattfindende Einkommensverwendung.

Jedenfalls sind Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich nicht standhalten.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit für den Bereich des Steuerrechtes nur anerkannt, wenn sie

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

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

*Die Gesellschafter der Reben I***** KG - I***** Harald und I***** Christiane sind zu den Gesellschaftern der I***** KG nahe Angehörige - Sohn und Schwiegertochter.*

Wie bereits ausgeführt, wurde mit 2006 die ursprünglich Mietvereinbarung über den zu zahlenden Mietpreis abgeändert. Die angeführten Begründungen stellen nach Ansicht der Finanzbehörde keine Einkunftsquelle für den Zeitraum der Verpachtung dar. It. ursprünglichen Mietvertrag alle Kosten der Instandhaltungen zu Lasten des Pächters gehen, weiters bereits zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses der Zustand des verpachteten Anlagevermögens bekannt war und weiters Marktänderungen auch zu

Lasten des Pächters gehen und diese Umstände unter den gleichen Bedingungen zwischen Familienfremden nicht abgeschlossen wurden wären.

*Aufgrund des unangemessenen niedrigen Pachtzinses wird eine steuerliche unbeachtliche Unterhaltsleistung erkannt und daher eine unentgeltliche Betriebsüberlassung für die Dauer bis zur Wiederaufnahme des Betriebes durch die I*****KG.*

Daher stellen die Einkünfte aus Gewerbebetriebe keine Einkunftsquelle für den Zeitraum der Verpachtung dar.

*Gegengleich stellen die Pachtzahlungen der Reben I***** KG keine Betriebsausgaben dar.*

Berufung 2007 und 2008

Gegen "den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß§ 188 BAO für 2007, den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß§ 188 BAO für 2007, den Bescheid über die Aufhebung des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 für 2008 und den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2008, alle vom 04. Mai 2010" erhab die Bf durch ihre steuerliche Vertreterin mit Schreiben vom 28. 5. 2010, Postaufgabe 31. 5. 2010, Berufung mit dem Antrag auf erklärungsgemäße Veranlagung:

Im Sinne der Grundsätze der wirtschaftlichen Betrachtungsweise werden Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen steuerlich dann anerkannt, wenn sie

- a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,*
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und*
- c) auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.*

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass die Punkte a) und b) voll inhaltlich zutreffen. Hinsichtlich des Punktes c) (Fremdvergleich) meint das Finanzamt, dass die Vereinbarung fremdunüblich ist Ich halte fest, dass nach Abschluss des Pachtvertrages für die Jahre 2004 und 2005 der jährliche Pachtzins mit € 36.000,-- verrechnet worden ist Aufgrund der drastischen wirtschaftlichen Verschlechterung wurde einer vorübergehenden Verminderung des Pachtzinses auf € 12.000,-- zugestimmt. Die wirtschaftliche Situation hat sich nicht verbessert; die Rebenproduktion wurde um rund 50% vermindert; es erfolgten hohe Absatzeinbußen, sodass sogar Teile der Produktion vernichtet und entsorgt werden mussten. Die wirtschaftliche Situation wird sich auch in Zukunft nicht verbessern; die Umstrukturierungsmaßnahmen der EU-Rodung und Neuauspflanzung von Weingärten werden gefördert -laufen mit Ende 2010 aus. Die wirtschaftliche Situation des Pächters - im besonderen - hat sich laufend verschlechtert; die Bankschulden betragen per Ende 2009 bereits rund € 227.000,--. Mit einer Erhöhung des Pachtbetrages konnte daher nicht

gerechnet werden; der Pächter musste daher beschließen, den Betrieb einzustellen und zu liquidieren.

Dieses Vorgehen entspricht den üblichen wirtschaftlichen Gegebenheiten und Marktusancen. Auch zwischen Fremden wird zuerst überlegt, ob man im Sinne der Pachtvereinbarung auf die weitere Bezahlung des vereinbarten Pachtbetrages bestehen soll und damit eine Beendigung des Pachtverhältnisses herbeiführt oder ob man mit einer vorübergehenden Verminderung des Pachtzinses einverstanden ist. Im Hinblick auf eine gewollte spätere Eigenbewirtschaftung war man zu einer vorübergehenden Verminderung des Pachtbetrages bereit; man konnte nicht wissen, dass sich die wirtschaftliche Situation nicht verbessert.

*Ähnliche Verhältnisse und ähnliche Überlegungen sind in Y***** aktuell anzutreffen und zeigen, dass die gegenständliche Vereinbarung sehr wohl auch unter Fremden üblich ist.*

Bei einer Tierarztpraxis wollte man Betriebskosten nachverrechnen; der Mieter bestand darauf, dass eine Nachverrechnung aufgrund von wirtschaftlichen Schwierigkeiten nicht erfolgt; ansonsten wird das Mietverhältnis beendet; die Gemeinde als Vermieterin stimmte diesem Vorgehen schlussendlich zu.

*Ein ebenfalls in Y***** ansässiges Unternehmen hatte ebenfalls beträchtliche wirtschaftliche und finanzielle Schwierigkeiten und verlangte, dass die Miete um zwei Drittel vermindert werde; ansonsten würde man den Betrieb schließen. Auch in diesem Fall hat man die wirtschaftlichen Gegebenheiten akzeptiert und der Verminderung der Miete zugestimmt.*

Diese Beispiele sind ähnlich gelagert und beweisen, dass ein Pachtzins sehr wohl nach bisherigen und zukünftigen Erträgen bemessen wird; gerade eine von wirtschaftlichen Verhältnissen unabhängige Pachtzinsvereinbarung ist fremdunüblich (siehe Kennziffer 1210 Einkommensteuerrichtlinien). Wenn im konkreten Fall auf die wirtschaftliche Situation der Pächter Rücksicht genommen wurde, ist dies nur aus wirtschaftlichen, eindeutig fremdüblichen Überlegungen geschehen (wie die obigen Beispiele zeigen) und nicht auf ein Naheverhältnis der Gesellschafter von Personengesellschaften zurückzuführen.

*Der Begründung des Finanzamtes hinsichtlich "Fremdunüblich" und "Unterhaltsleistung" kann keinesfalls gefolgt werden. Ab 2004 wurde die Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien (I***** KG und Reben I***** KG) vom Finanzamt anerkannt; das Anerkennen schließt meines Erachtens ein, dass die Vereinbarung so gewertet wurde, als ob sie zu gleichen Bedingungen auch unter Fremden abgeschlossen und ausgeführt worden wäre. Von Beginn an wurde die gegenständliche Pachtvereinbarung steuerlich anerkannt. Es ist daher nicht einzusehen, warum bei nachweislicher Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation des Pächters die Reduzierung der Pachtzinsen nunmehr auf ein persönliches Naheverhältnis zurückzuführen ist. Ein Naheverhältnis darf grundsätzlich und generell nicht zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen (siehe auch Kennziffer 1131 der Einkommensteuerrichtlinien). Die Bewertung von solchen Vereinbarungen*

(zwischen nahen Angehörigen) hat allein auf den Grundsätzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu erfolgen. Beträchtliche Veränderungen in der wirtschaftlichen Entwicklung führten zu Änderungen der Pachtzinsen, wie sie auch unter Fremden - gerade in der heutigen Wirtschaft - vorkommen.

Auf Grund der obigen Argumente kann meines Erachtens eine Wertung als eine "unbeachtliche Unterhaltsleistung" und eine "unentgeltliche Betriebsüberlassung" nicht erfolgen; ich beantrage daher, die Veranlagung im Sinne der gelegten Erklärungen vorzunehmen.

Mitteilung vom 20. 9. 2010

Über telefonisches Ersuchen vom 25. 8. 2010 legte die steuerliche Vertretung die Vereinbarung vom 2. 1. 2006 über die Änderung des Pachtzinses sowie den Jahresabschluss 2008 dem Finanzamt in Kopie vor, ebenso den Antrag auf Umwandlung der Bf in eine KEG.

Zum Verhältnis des Pachtschillings zur Abschreibung wurde ausgeführt:

*Vor Beginn des Pachtvertrages hat die I***** KG die betriebliche Tätigkeit (Erzeugung und Handel mit Reben) selbst betrieben und sehr hohe Gewinne erwirtschaftet (z. B. 2000: rd. ATS 426.000,--, 2001: rd. ATS 716.000,--, 2002: rd. € 37.000,- 2003: rd. € 29.000,--). Ab 2004 wurde die operative und betriebliche Tätigkeit infolge der Übernahme von politischen Funktionen durch Herrn Johann I***** von der Reben I***** KG weitergeführt. Das Anlagevermögen wurde verpachtet, weil die Absicht bestand, nach dem Ende der politischen Aktivitäten die betriebliche Tätigkeit wieder selbst aufzunehmen; dies war für 2012 geplant. Die gesamten Abschreibungen für den Zeitraum 2004 bis 2011 wurden mit rd. € 235.000,-- berechnet (die Gebäudeabschreibung beträgt rd. € 12.000,-- pro Jahr; jene für die Betriebs- und Geschäftsausstattung vermindert sich von rd. € 14.000,-- in 2004 auf rd. € 4.000,-- in 2010 bzw. null in 2011 und jene für LKW vermindert sich von € 16.000,-- in 2004 auf € 3.000,-- in 2011). Die durchschnittliche Abschreibung pro Jahr errechnet sich somit mit rd. € 29.000,--. Der vereinbarte Pachtzins wurde mit € 36.000,-- vereinbart. Es ist daher festzustellen, dass der vereinbarte Pachtzins mit rd. € 7.000,-- über der durchschnittlichen Jahresabschreibung liegt.*

Berufungsvorentscheidungen 2007 und 2008

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 18. 10. 2010 wies das Finanzamt die Berufungen "vom 2. 6. 2010" gegen die Feststellungsbescheide vom 4. 5. 2010 als unbegründet ab:

Seitens der Finanzverwaltung wurden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit Null festgesetzt.

*In der Bescheidbegründung vom 4.5.2010 wurde dargelegt, warum von einer unentgeltlichen Betriebsüberlassung an die Reben I***** KG ausgegangen werden muss.*

Dagegen richtet sich gegenständliche Berufung. Es wird beantragt, die Pachtzahlungen auch in den Jahren 2007 und 2008 als Einkunftsquelle anzuerkennen.

*Vor Beginn des Pachtvertrages hat die I***** KG die betriebliche Tätigkeit - Erzeugung und Handel mit Reben - selbst betrieben. Ab 2004 wurde diese Tätigkeit von der Reben I***** KG- Sohn und Schwiegertochter - weitergeführt. Dabei wurde das Anlagevermögen mit Mietvertrag vom 2.1.2004 um ein jährliches Mietentgelt von Euro netto 36.000,-- verpachtet. Dieser Pachtvertrag wurde seitens der Behörde auch anerkannt.*

Wenn nun in der Berufung damit argumentiert wird, dass von Beginn an die gegenständliche Vereinbarung anerkannt wurde und dies zu dem Schluss führt, das diese fremdüblich ist, so mag das für den Zeitraum 2004- 2005 zutreffen.

In der Beantwortung vom 20.9.2010 wurde zum Verhältnis Pachtschilling zur Abschreibung unter 4. dargelegt, dass für den Zeitraum 2004 - 2012 die durchschnittliche Abschreibung pro Jahr rd. Euro 29.000,-- beträgt. Demgegenüber liegt der 2004- 2005 verrechnete Pachtzins von 36.000,-- mit Euro 7.000,-- über dem Pachtzins. Für den gesamten Zeitraum hätte somit ein beträchtlicher Überschuss erwirtschaftet werden müssen.

Tatsache ist nun aber, dass per 2.1.2006 eine Vereinbartung zwischen diesen beiden Firmen geschlossen wurde, worin festgehalten wird, dass der jährliche Pachtzins vorübergehend auf Euro 12.000,-- reduziert wird.

Und diese Vereinbarung ist nicht fremdüblich:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen erforderlich, dass die Vereinbarungen

- 1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,*
- 2) eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und*
- 3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden*

wären. Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung. Sie kommen in Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. hiezu beispielsweise VwGH 22.6.1993, ZI. 93/14/0067). Diese Grundsätze gelten analog auch für Verträge mit juristischen Personen oder Personengesellschaften, an denen ein Vertragspartner und/oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene

Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung (siehe hiezu Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 44 zu § 20 EStG 1988; VwGH 7.12.1994, 93/13/0012).

Grundsätzlich darf auf die Bescheidbegründung vom 4.5.2010 verwiesen werden.

Gegenständliche KG erwirtschaftete bereits 2005 einen Verlust von rd. Euro 26.000,--. (Bis 2005 wurden Gewinne ausgewiesen). 2006 betrug dieser ca. Euro 36.400,-- wobei der verrechneten Miete von Euro 12.000,-- eine Abschreibung von Euro 38.700,-- gegenüberstand. 2007 wurde der Verlust mit ca. Euro 29.000,-- und 2008 mit 23.000,-- beziffert.

*Die Pächterin, nahestehende Reben I***** KEG, wurde 2004 gegründet. · 2004 wurden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von Euro 5.900,-- erklärt, 2005 gab es bereits einen Verlust von ca. Euro 50.000,--, 2006: 44.000,--, 2007 und 2008 geringe Gewinne von ca. 4.000,- und 2009 wieder einen Verlust von Euro 121.000,--. Ende 2009 musste der Betrieb eingestellt und liquidiert werden.*

Wenn im Pachtvertrag verankert ist, dass ohne Rücksicht auf die Kosten alle während der Pachtdauer erforderlichen Instandhaltungsarbeiten allein dem Pächter zur Last fallen, dann geht die Argumentation, dass Altgeräte abgenutzt wurden und Investitionen vorgenommen werden mussten, ins Leere. Genausowenig kann die nachweisliche Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation des Pächters als Begründung für die Reduzierung des Mietzinses als fremdüblich anerkannt werden. Die Verpächterin erwirtschaftete nämlich selbst hohe Verluste.

Unter Familienfremden hätte man im konkreten Fall weder auf nötige Reparaturen, die der Pächter durchzuführen hatte noch auf dessen finanzielle Situation Rücksicht genommen, wenn dabei selbst Verluste erwirtschaftet wurden.

Weiters spricht gegen die Anerkennung des Pachtverhältnisses, dass durch die Verrechnung des niedrigeren Pachtzinses nicht nur die tatsächliche Jahresabschreibung sondern auch die durchschnittliche Abschreibung nicht gedeckt gewesen ist. Wenn laut Ihrem Schreiben vom 20.9.2010 unter Pt. 4 festgestellt wird, dass die durchschnittliche Jahresabschreibung rd. Euro 29.000,-- beträgt, dann ist diese bei einem Pachtzins von Euro 12.000,-- in Höhe von 17.000,- nicht durch Pachteinnahmen gedeckt.

Ob eine Verpachtung vorliegt, ist nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts zu beurteilen (vgl. VwGH 28.1.1982, 81/15/0072; 12.11.1990, 89/15/0023).

Die Verpachtung umfasst die entgeltliche Überlassung eines Wirtschaftsgutes zum Gebrauch und/oder Nutzung. Maßgebliches Kriterium für die Beurteilung eines Bestandvertrages ist somit seine Entgeltlichkeit, also die Vereinbarung eines Entgeltes für die Gebrauchsüberlassung (vgl. VwGH 12.11.1990, 89/15/0023).

Dabei muss einerseits eine rechtliche Verpflichtung zur Leistung eines Entgeltes bestehen und darf andererseits der Wert des Entgeltes nicht so gering sein, dass es gegenüber dem

Wert der Nutzung nicht ins Gewicht fällt und somit einer Unentgeltlichkeit gleichgestellt wird und folglich keine Unternehmerische Tätigkeit begründet wird.

Decken die Pachteinnahmen nicht einmal die Abschreibung des betreffenden Wirtschaftsgutes, so liegt nach ständiger Judikatur des VwGH keine steuerliche anzuerkennende Vermietung oder Verpachtung vor (z. B. VwGH 11.12.1996, 94/13/0025; 12.11.1990, 89/15/0023).

Aus o.a. Gründen ist die Behörde insgesamt zum Ergebnis gelangt, dass in den Berufungsjahren das berufungsgegenständliche Pachtverhältnis einkommensteuerlich nicht als fremdüblich einzustufen und daher nicht anzuerkennen ist.

Die in Rede stehende Verpachtung kann nicht als entgeltliche; wirtschaftliche Tätigkeit zur nachhaltigen Einnahmenerzielung beurteilt werden. Es liegt keine Einkunftsquelle vor.

Das Berufungsbegehren ist vollinhaltlich abzuweisen.

Vorlageantrag 2007 und 2008

Gegen die Berufungsvorentscheidungen vom 18. 10. 2010 erhab die Bf durch ihre steuerliche Vertretung am 17. 11. 2010 Vorlageantrag:

Hinsichtlich der Begründung verweise ich auf die Ausführungen der Berufung vom 28. 05. d. J. sowie der Ergänzung zur Berufung vom 20. 09. d. J. Zusätzlich und zusammenfassend führe ich das folgende aus:

1.

Das Finanzamt hat sowohl mit Bescheid vom 04. 05. d. J. als auch in der Berufungsvorentscheidung vom 18. 10. d. J. festgestellt, dass das Pachtverhältnis nicht als fremdüblich einzustufen ist und daher die Einkünfte aus Landwirtschaft keine Einkunftsquelle darstellen. Die Verminderung des Pachtzinses ist fremdunüblich, sodass die in Rede stehende Verpachtung nicht als entgeltliche, wirtschaftliche Tätigkeit zur nachhaltigen Einnahmenerzielung gewertet wird.

2.

Nach Abschluss des Pachtvertrages wurde für die Jahre 2004 und 2005 ein jährlicher Pachtzins von € 36.000,-- verrechnet. Aufgrund der drastischen wirtschaftlichen Verschlechterung wurde einer vorübergehenden Verminderung des Pachtzinses auf € 12.000,-- zugestimmt. Die wirtschaftliche Situation hat sich nicht verbessert; die Rebenproduktion wurde um rund 50 % vermindert; es erfolgten hohe Absatzeinbußen, sodass sogar Teile der Produktion vernichtet und entsorgt werden mussten. Die wirtschaftliche Situation wird sich auch in Zukunft nicht verbessern; die Umstrukturierungsmaßnahmen der EU - Rodung und Neuauspflanzung von Weingärten werden gefördert - laufen mit Ende 2010 aus. Die wirtschaftliche Situation des Pächters hat sich laufend verschlechtert; die Bankschulden betrugen per Ende 2009 bereits rund €

227.000,--. Mit einer Erhöhung des Pachtbetrages konnte daher nicht gerechnet werden; der Pächter musste daher beschließen, den Betrieb einzustellen und zu liquidieren.

Dieses Vorgehen entspricht den üblichen wirtschaftlichen Gegebenheiten und Marktusancen. Auch zwischen Fremden wird zuerst überlegt, ob man im Sinne der Pachtvereinbarung auf die weitere Bezahlung des vereinbarten Pachtbetrages bestehen soll und damit eine Beendigung des Pachtverhältnisses herbeiführt oder ob man mit einer vorübergehenden Verminderung des Pachtzinses einverstanden ist. Im Hinblick auf eine gewollte spätere Eigenbewirtschaftung war man zu einer vorübergehenden Verminderung des Pachtbetrages bereit; man konnte nicht wissen, dass sich die wirtschaftliche Situation nicht verbessert.

Ähnliche Verhältnisse und ähnliche Überlegungen sind in Y***** aktuell anzutreffen und zeigen, dass die gegenständliche Vereinbarung sehr wohl auch unter Fremden üblich ist.

Bei einer Tierarztpraxis wollte man Betriebskosten nachverrechnen; der Mieter bestand darauf, dass eine Nachverrechnung aufgrund von wirtschaftlichen Schwierigkeiten nicht erfolgt; ansonsten wird das Mietverhältnis beendet; die Gemeinde als Vermieterin stimmte diesem Vorgehen schlussendlich zu.

Ein ebenfalls in Y***** ansässiges Unternehmen hatte ebenfalls beträchtliche wirtschaftliche und finanzielle Schwierigkeiten und verlangte, dass die Miete um zwei Drittel vermindert werde; ansonsten würde man den Betrieb schließen. Auch in diesem Fall hat man die wirtschaftlichen Gegebenheiten akzeptiert und der Verminderung der Miete zugestimmt.

Diese Beispiele sind ähnlich gelagert und beweisen, dass ein Pachtzins sehr wohl nach bisherigen und zukünftigen Erträgen bemessen wird; gerade eine von wirtschaftlichen Verhältnissen unabhängige Pachtzinsvereinbarung ist fremdunüblich (siehe Kennziffer 1210 Einkommensteuerrichtlinien). Wenn im konkreten Fall auf die wirtschaftliche Situation der Pächter Rücksicht genommen wurde, ist dies nur aus wirtschaftlichen, eindeutig fremdüblichen Überlegungen geschehen (wie die obigen Beispiele zeigen) und nicht auf ein Naheverhältnis der Gesellschafter von Personengesellschaften zurückzuführen.

3.

Bezugnehmend auf die EStR Rz 102 sind nur jene Einkunftsquellen einkommensteuerlich zu berücksichtigen; welche auf Dauer gesehen zu einem Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss führen. Andernfalls ist Liebhaberei (Voluptuar) gegeben.

Nach Rauscher/Grübler (*Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis*, S. 18) vertritt der VwGH die Auffassung, dass gemäß der "Theorie der objektiven Ertragsfähigkeit" zu beurteilen ist, ob eine Tätigkeit als Einkunftsquelle anzuerkennen ist. Demnach ist primär maßgebend, dass eine Betätigung strukturell ertragsbringend angelegt ist. Die folgende Darstellung zeigt, dass von Beginn an über den Gesamtzeitraum der Betriebsverpachtung ein Gesamtgewinn möglich war und somit die Tätigkeit objektiv ertragsfähig war.

Jahr	geplante Einnahmen	Abschreibung
2004	36.000,00	41.400,00
2005	36.000,00	41.200,00
2006	36.000,00	38.750,00
2007	36.000,00	33.900,00
2008	36.000,00	25.000,00
2009	36.000,00	19.000,00
2010	36.000,00	19.000,00
2011	36.000,00	15.000,00
Summe	288.000,00	233.250,00
Totalgewinn	54.750,00	

4.

Die unter 3. angeführte Darstellung zeigt, dass das Unternehmen im Zeitraum 2004 bis 2011 -bei planmäßigem Verlauf- Einnahmen von € 288.000,-- erzielt hätte. Diesen Einnahmen standen primär lediglich unbare Abschreibungen von rd. € 233.000,-- gegenüber. Es wäre möglich gewesen, Cashmittel in beträchtlicher Höhe anzusparen. Tatsächlich musste aber aufgrund der dargelegten Schwierigkeiten am Rebenabsatzmarkt der Pachtzins gesenkt werden, um den Weiterbetrieb des Pächters nicht zu gefährden. Da von Beginn an angedacht wurde, den Betrieb lediglich für den Zeitraum der politischen Funktionsperiode von Johann I***** zu verpachten, war und ist es aus kaufmännischer Sicht geboten, den Betrieb in einem wirtschaftlich gesunden Zustand und technisch am letzten Stand zu erhalten. Diese Absicht ist aus der obigen Rechnung eindeutig zu erkennen, sollte doch durch die Verpachtung ein hoher Cash Bestand generiert werden. Trotz Reduktion des Pachtzinses - was aus kaufmännischer Sicht jedenfalls geboten war, um nicht Gefahr zu laufen, die Einkunftsquelle zu verlieren - hätte sich am Ende der Pachtdauer ein beträchtlicher Cash Bestand ergeben, welcher für Investitionszwecke zur Verfügung gestanden wäre. Es ist nochmals ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass die unbare Abschreibung aufgrund der Reduktion des Pachtzinses zwar zu einem buchhalterischen Verlust führt - welcher wirtschaftlich jedoch vollkommen unerheblich ist, da sich der Cash Bestand sogar erhöht. Hätte sich die I***** KG jedoch entschieden, das Unternehmen für die Dauer der politischen Funktionsperiode stillzulegen, hätte es dazu geführt, dass das Anlagevermögen trotzdem dem Wertverzehr der Abschreibung unterlegen wäre, es jedoch keinerlei Barzuflüsse gegeben hätte - weder in Höhe der ursprünglich vereinbarten EUR 36.000 noch in Höhe der EUR 12.000 aufgrund der Reduktion durch die wirtschaftlichen Schwierigkeiten auf dem Rebenmarkt.

5.

*Desweiteren muss bedacht werden, dass die I***** KG, hätte sie den Betrieb nicht verpachtet, sondern weiterhin selbst betrieben, ebenso wirtschaftlich ins Hintertreffen gelangt wäre, da der Grund für die Verluste des verpachteten Betriebes nicht betriebsintern, sondern exogen zu suchen ist. Folge wäre gewesen, dass die I***** KG - bisher mit überwiegend positiven Einkünften, welche unzweifelhaft als Einkunftsquelle anerkannt waren, ebenso wie der Pächter mit Ende 2009 den Betrieb hätte einstellen müssen und das Unternehmen liquidieren hätte müssen. Es steht außer Frage, dass diese negativen Einkünfte als Einkunftsquelle zu werten gewesen wären.*

6.

Beiser (Steuern -Ein systematischer Grundriss, · 5. Auflage, S. 33) merkt in diesem Zusammenhang folgendes an:

Ist eine Tätigkeit ex ante erfolgversprechend, so hindern später tatsächlich eingetretene Verluste den Verlustausgleich nicht. Wer auf einem freien Markt die Chance auf Gewinne nutzen will, muss auch die damit verbundenen Verlustrisiken auf sich nehmen. Den Steuerpflichtigen trifft keine Erfolgsgarantie.

Tatsache ist, dass ex ante die Verpachtung erfolgversprechend war - was seitens der Finanzverwaltung auch bestätigt wird; bis 2006 wurde die Verpachtung sehr wohl als Einkunftsquelle anerkannt. In der Folge sind jedoch beim Pächter wirtschaftliche Schwierigkeiten aufgetreten, welche - wie bereits ausgeführt - ohne Zweifel auch den Verpächter bei einer Fortführung des Betriebes getroffen hätten. Der Verpächter hat die einzige mögliche und wirtschaftlich sinnvolle Maßnahme gesetzt, um die Einkunftsquelle nicht zu gefährden - nämlich den Pachtzins zu reduzieren.

Beiser zitiert im oben angeführten Werk (S. 33) den VwGH (23.2.2005, 02002/14/0024, ÖStZB 2005/344, 437, 348 rechte Spalte) folgendermaßen:

Es kommt nicht darauf an, ob die Maßnahmen tatsächlich zum Erfolg führen. Die Bemühungen müssen nur ihrer Art nach geeignet sein, die Ertragslage zu bessern. Fallen dennoch weiterhin Verluste an, kann die wirtschaftlich vernünftige Reaktion auch darin bestehen, die Betätigung einzustellen. Wie lange die (vorübergehende) Fortsetzung einer an sich aussichtslosen Tätigkeit noch als wirtschaftlich vernünftige Reaktion beispielsweise im Hinblick auf die Erzielung eines bestmöglichen Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinnes angesehen werden kann, ist nach den Umständen des Einzelfalls - jedenfalls nicht rückwirkend in einer ex post Betrachtung - zu beurteilen.

7.

In der Bescheidbegründung zur Berufung wird ausgeführt, dass "die Pachteinnahmen nicht einmal die Abschreibung des betreffenden Wirtschaftsgutes decken, sodass nach ständiger Judikatur des VwGH keine steuerlich anzuerkennende Vermietung oder Verpachtung vorliegt".

Weiters wurde in diesem Zusammenhang bezugnehmend auf die Rechtsprechung des VwGH angemerkt, dass "gemäß den Vorschriften des bürgerlichen Rechts zu beurteilen ist, ob eine Verpachtung vorliegt".

Im Urteil vom 11.12.1996, 94/13/0025 führt der VwGH diesbezüglich folgendes aus:

Ob eine Vermietung oder Verpachtung im bezeichneten Sinne vorliegt, ist dabei nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts zu beurteilen. ... Ein solcher Bestandvertrag ist nach § 1090 ABGB ein Vertrag, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine Gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält. Wesentlicher Bestandteil eines Bestandvertrages ist somit die Vereinbarung eines bestimmten Preises, also ein Entgelt für die Gebrauchsüberlassung Kein derartiges Entgelt sind die mit dem ordentlichen Gebrauch verbundenen Kosten.

Aus unserer Sicht sind als die mit dem ordentlichen Gebrauch verbundenen Kosten die Betriebskosten zu sehen. Wären durch die Vermietung oder Verpachtung nicht einmal die Betriebskosten gedeckt, so wäre dies unzweifelhaft als unentgeltlich anzusehen.

Im vorliegenden Fall werden sämtliche mit dem ordentlichen Gebrauch verbundene Kosten (Betriebskosten) durch den Pächter getragen. Der Verpächter hat zusätzlich zu diesen gedeckten Kosten noch Einnahmen lukriert, um die Abschreibung zu decken und zusätzlich einen buchhalterischen Gewinn zu erzielen - was unzweifelhaft ex ante beabsichtigt war.

8.

*Der Begründung des Finanzamtes hinsichtlich "fremdunüblich" und "keine Einkunftsquelle" kann keinesfalls gefolgt werden. Ab 2004 wurde die Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien (I***** KG und Reben I***** KG) vom Finanzamt anerkannt; das Anerkennen schließt meines Erachtens ein, dass die Vereinbarung so gewertet wurde, als ob sie zu gleichen Bedingungen auch unter Fremden abgeschlossen und ausgeführt worden wäre. Von Beginn an wurde die gegenständliche Pachtvereinbarung steuerlich anerkannt. Es ist daher nicht einzusehen, warum bei nachweislicher Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation des Pächters die Reduzierung der Pachtzinsen nunmehr auf ein persönliches Naheverhältnis zurückzuführen ist. Ein Naheverhältnis darf grundsätzlich und generell nicht zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen (siehe auch Kennziffer 1131 der Einkommensteuerrichtlinien). Die Bewertung von solchen Vereinbarungen (zwischen nahen Angehörigen) hat allein auf den Grundsätzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu erfolgen. Beträchtliche Veränderungen in der wirtschaftlichen Entwicklung führen zu Änderungen der Pachtzinsen, wie sie auch unter Fremden - gerade in der heutigen Wirtschaft - vorkommen.*

9.

Im Lichte der obigen Ausführungen ersuchen wir der Berufung statzugeben und die Einkunftsquelle anzuerkennen...

Nichtfeststellung 2009

Mit Bescheid vom 8. 7. 2011 stellte das Finanzamt gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO und § 190 Abs 1, § 191 Abs. 1 lit. c BAO i.V. m. § 188 BAO gegenüber der Bf fest, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2009 zu unterbleiben hat.

Dies wurde folgendermaßen begründet:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen erforderlich, dass die Vereinbarungen

- 1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,*
- 2) eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und*
- 3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden*

wären. Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung. Sie kommen in Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. hiezu beispielsweise VwGH 22.6.1993, ZI. 93/14/0067). Diese Grundsätze gelten analog auch für Verträge mit juristischen Personen oder Personengesellschaften, an denen ein Vertragspartner und/oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung (siehe hiezu Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 44 zu § 20 EStG 1988; VwGH 7.12.1994, 93/13/0012).

Grundsätzlich darf auf die Bescheidbegründung vom 4.5.2010 (der Veranlangungsjahre 2007 und 2008) verwiesen werden.

Gegenständliche KG erwirtschaftete bereits 2005 einen Verlust von rd. Euro 26.000,--. (Bis 2005 wurden Gewinne ausgewiesen). 2006 betrug dieser ca. Euro 36.400,--, wobei der verrechneten Miete von Euro 12.000,-- eine Abschreibung von Euro 38.700,-- gegenüberstand. 2007 wurde der Verlust mit ca. Euro 29.000,-- und 2008 mit 23.000,-- beziffert.

*Die Pächterin, nahestehende Reben I***** KEG, wurde 2004 gegründet. 2004 wurden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von Euro 5.900,-- erklärt, 2005 gab es bereits einen Verlust von ca. Euro 50.000,--, 2006: 44.000,--, 2007 und 2008 geringe*

Gewinne von ca. 4.000,-- und 2009 wieder einen Verlust von Euro 121.000,--. Ende 2009 musste der Betrieb eingestellt und liquidiert werden.

Wenn im Pachtvertrag verankert ist, dass ohne Rücksicht auf die Kosten alle während der Pachtdauer erforderlichen Instandhaltungsarbeiten allein dem Pächter zur Last fallen, dann geht die Argumentation, dass Altgeräte abgenutzt wurden und Investitionen vorgenommen werden mussten, ins Leere. Genauso wenig kann die nachweisliche Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation des Pächters als Begründung für die Reduzierung des Mietzinses als fremdüblich anerkannt werden. Die Verpächterin erwirtschaftete nämlich selbst hohe Verluste.

Unter Familienfremden hätte man im konkreten Fall weder auf nötige Reparaturen, die der Pächter durchzuführen hatte noch auf dessen finanzielle Situation Rücksicht genommen, wenn dabei selbst Verluste erwirtschaftet wurden.

Weiters spricht gegen die Anerkennung des Pachtverhältnisses, dass durch die Verrechnung des niedrigeren Pachtzinses nicht nur die tatsächliche Jahresabschreibung sondern auch die durchschnittliche Abschreibung nicht gedeckt gewesen ist. Wenn laut Ihrem Schreiben vom 20.9.2010 unter Pt. 4 festgestellt wird, dass die durchschnittliche Jahresabschreibung rd. Euro 29.000,-- beträgt, dann ist diese bei einem Pachtzins von Euro 12.000,-- in Höhe von 17.000,- nicht durch Pachteinnahmen gedeckt.

Ob eine Verpachtung vorliegt, ist nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts zu beurteilen (vgl. VwGH 28.1.1982, 81/15/0072; 12.11.1990, 89/15/0023).

Die Verpachtung umfasst die entgeltliche Überlassung eines Wirtschaftsgutes zum Gebrauch und/oder Nutzung. Maßgebliches Kriterium für die Beurteilung eines Bestandvertrages ist somit seine Entgeltilkeit, also die Vereinbarung eines Entgeltes für die Gebrauchsüberlassung (vgl. VwGH 12.11.1990, 89/15/0023).

Dabei muss einerseits eine rechtliche Verpflichtung zur Leistung eines Entgeltes bestehen und darf andererseits der Wert des Entgeltes nicht so gering sein, dass es gegenüber dem Wert der Nutzung nicht ins Gewicht fällt und somit einer Unentgeltlichkeit gleichgestellt wird und folglich keine Unternehmerische Tätigkeit begründet wird.

Decken die Pachteinnahmen nicht einmal die Abschreibung des betreffenden Wirtschaftsgutes, so liegt nach ständiger Judikatur des VwGH keine steuerliche anzuerkennende Vermietung oder Verpachtung vor (z. B. VwGH .11.12.1996, 94/13/0025, 12.11.1990, 89/15/0023).

Aus o.a. Gründen ist die Behörde insgesamt zum Ergebnis gelangt, dass ab dem Gewinnermittlungsjahr 2007 das Pachtverhältnis einkommensteuerlich nicht als fremdüblich einzustufen und daher nicht anzuerkennen ist.

Die in Rede stehende Verpachtung kann nicht als entgeltliche, wirtschaftliche Tätigkeit zur nachhaltigen Einnahmenerzielung beurteilt werden. Es liegt keine Einkunftsquelle vor.

Berufung 2009

Gegen den Nichtfeststellungsbescheid für 2009 vom 8. 7. 2011 wurde mit Schreiben vom 2. 8. 2011 Berufung mit dem Antrag auf erklärungsgemäße Veranlagung für das Jahr 2009 erhoben.

Hinsichtlich der Begründung verweise ich auf meine Ausführungen in der Berufung vom 28.5.2010 gegen 2007 und 2008 sowie den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 17.11.2010.

Nichtfeststellung 2010

Mit Bescheid vom 16. 5. 2012 stellte das Finanzamt gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO und § 190 Abs 1, § 191 Abs. 1 lit. c BAO i.V. m. § 188 BAO gegenüber der Bf fest, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2009 zu unterbleiben hat.

Die Begründung entspricht jener des Nichtfeststellungsbescheides für das Jahr 2009 vom 8. 7. 2011.

Berufung 2010

Gegen den Nichtfeststellungsbescheid für 2010 vom 16. 5. 2012 wurde mit Schreiben vom 12. 6. 2012 Berufung mit dem Antrag auf erklärungsgemäße Veranlagung für das Jahr 2010 erhoben.

Die Begründung entspricht jener der Berufung vom 2. 8. 2011 gegen den Nichtfeststellungsbescheid für das Jahr 2009 vom 8. 7. 2011.

Nichtfeststellung 2011

Mit Bescheid vom 10. 4. 2013 stellte das Finanzamt gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO und § 190 Abs 1, § 191 Abs. 1 lit. c BAO i.V. m. § 188 BAO gegenüber der Bf fest, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2011 zu unterbleiben hat.

Die Begründung entspricht jener des Nichtfeststellungsbescheides für das Jahr 2009 vom 8. 7. 2011.

Berufung 2011

Gegen den Nichtfeststellungsbescheid für 2011 vom 10. 4. 2013 wurde mit Schreiben vom 24. 4. 2013 Berufung mit dem Antrag auf erklärungsgemäße Veranlagung für das Jahr 2011 erhoben.

Die Begründung entspricht jener der Berufung vom 2. 8. 2011 gegen den Nichtfeststellungsbescheides für das Jahr 2009 vom 8. 7. 2011.

Nichtfeststellung 2012

Mit Bescheid vom 31. 3. 2014 stellte das Finanzamt gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO und § 190 Abs 1, § 191 Abs. 1 lit. c BAO i.V. m. § 188 BAO gegenüber der Bf fest, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2012 zu unterbleiben hat.

Die Begründung entspricht jener des Nichtfeststellungsbescheides für das Jahr 2009 vom 8. 7. 2011.

Dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen (E-Mail des Finanzamtes vom 26. 3. 2015).

Vorlageberichte

Mit Vorlagebericht, eingelangt beim Unabhängigen Finanzsenat am 31. 1. 2011, legte das Finanzamt die Berufung gegen die Nichtfeststellungsbescheide 2007 und 2008 dem Unabhängigen Finanzsenat als damalige Abgabenbehörde zweier Instanz zur Entscheidung vor.

Am 25. 8. 2011 folgte die Vorlage der Berufung gegen den Nichtfeststellungsbescheid für das Jahr 2009, am 8. 8. 2012 die Vorlage betreffend das Jahr 2010, am 28. 8. 2013 die Vorlage betreffend das Jahr 2011.

Verfahrensrechtliche Bescheide

Über Ersuchen des Bundesfinanzgerichts, die erhobenen Rechtsmittel gegen die verfahrensrechtlichen Bescheide zu erledigen, da zuvor eine Entscheidung über die Sachbescheide nicht zulässig sei, erließ das Finanzamt betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens Einkünftefeststellung 2007 am 25. 3. 2015 einen Mängelbehebungsauftrag mit Frist 22. 4. 2015 wegen fehlender Begründung.

Die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid Einkünftefeststellung wurde am 25. 3. 2015 mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Gegen die am 30. 3. 2015 zugestellte Beschwerdevorentscheidung wurde kein Vorlageantrag gestellt.

Nach Beantwortung des Mängelbehebungsauftrags wurde mit Beschwerdevorentscheidung die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid 2007 als unbegründet abgewiesen. Dieser Bescheid wurde mit Rückschein nachweislich am 28. 5. 2015 übernommen. Auch hiergegen wurde kein Vorlageantrag gestellt.

Am 9. 7. 2015 teilte das Finanzamt abschließend mit, dass die verfahrensrechtlichen Bescheide und der Nichtfeststellungsbescheid 2012 in Rechtskraft erwachsen sind und übermittelte PDF der diesbezüglich ergangenen Bescheide samt Zustellnachweisen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die Bf, die im Jahr 2000 gegründete I***** OEG und spätere I***** KG, betrieb die Erzeugung und den Handel mit Reben. Unbeschränkt haftete Gesellschafter waren zunächst die Ehegatten Johann und Herta I*****.

Hierbei wurden vor der Betriebsverpachtung - in der Rechtsform einer OEG - Gewinne erwirtschaftet (2000: rd. 426.000 ATS, 2001: rd. 716.000 ATS, 2002: rd. 37.000 Euro, 2003: rund 29.000 Euro).

Im Jahr 2004 zog sich der zum X***** gewählte Johann I***** infolge seiner politischen Tätigkeit aus dem Rebengeschäft zurück, das er nach Beendigung seiner politischen Tätigkeit voraussichtlich ab 2012 wieder aufnehmen wollte. Zu diesem Zweck sollten Sohn und Schwiegertochter den Betrieb vorübergehend führen.

Die OEG wurde 2004 in eine KEG umgewandelt, seit 2004 ist Herta I***** Komplementärin und Johann I***** Kommanditist.

Im Jahr 2004 wurde die Reben I***** KEG und spätere KG gegründet. Komplementär war Harald I*****, Kommanditistin Cristiane I*****, Sohn bzw. Schwiegertochter von Johann und Herty I*****. Geschäftszweig war "Handel mit Reben".

Am 2. 1. 2004 schlossen die durch ihre Komplementäre vertretenen Gesellschaften, die I***** KEG und die Reben I***** KEG, einen Pachtvertrag, wonach der Betrieb "Erzeugung und Handel mit Reben und Rebenzubehör" der I***** KEG an die Reben I***** KEG verpachtet wird. Die Reben I***** KEG traf eine Betriebspflicht, der monatliche Pachtzins betrug 3.000 Euro zuzüglich 20% Umsatzsteuer. Dem Pachtvertrag zufolge fielen alle während der Pachtdauer erforderlichen Instandhaltungsarbeiten am Pachtgegenstand allein der Pächterin zur Last, ebenso alle Abgaben und sonstigen Lasten, die sich aus

dem Betrieb ergeben. Im Fall des Zahlungsverzugs, des Eintritts der Zahlungsunfähigkeit oder der Eröffnung eines Ausgleichs- oder Konkursverfahrens war die Verpächterin berechtigt, den Vertrag vorzeitig zu lösen.

Die Pachtdauer began mit 1. 1. 2004 und wurde auf unbestimmte Dauer vereinbart, wobei jede Vertragspartei den Vertrag bis längstens 30. 6. eines jeden Jahres aufzukündigen und damit das Pachtverhältnis für den Schluß des Kalenderjahres beenden konnten. Die Pächterin verpflichtete sich, die Räume sowie die im Inventar verzeichneten Gegenstände schonend zu behandeln, laufend instand zu setzen und notfalls durch gebrauchsfähige zu ersetzen. Nach Auslaufen des Vertrages waren die Räume und Gegenstände im gleichen Zustand zurückzustellen, wie sie übernommen wurden. Unberücksichtigt blieb dabei die durch ordnungsgemäß und schonenden Gebrauch bedingte Abnutzung.

Die Abschreibungen für den Zeitraum 2004 bis 2011 wurden mit rd. 235.000 Euro berechnet (Gebäudeabschreibung rd. 12.000 Euro/Jahr; Betriebs- und Geschäftsausstattung zunächst rd. 14.000 Euro im 2004 Jahr, später rd. 4.000 Euro im Jahr 2010 und 0 Euro im Jahr 2011, LKW rd. 16.000 Euro im Jahr 2004, später rd. 3.000 Euro im Jahr 2011), für den Zeitraum 2004 bis 2012 ergibt sich eine durchschnittliche Abschreibung von rd. 29.000 Euro/Jahr.

Folgende Planungsrechnung lag der Verpachtung zugrunde:

Jahr	geplante Einnahmen	Abschreibung
2004	36.000,00	41.400,00
2005	36.000,00	41.200,00
2006	36.000,00	38.750,00
2007	36.000,00	33.900,00
2008	36.000,00	25.000,00
2009	36.000,00	19.000,00
2010	36.000,00	19.000,00
2011	36.000,00	15.000,00
Summe	288.000,00	233.250,00
Totalgewinn	54.750,00	

In den Jahren 2004 und 2005 wurde der monatliche Pachtzins von netto 3.000 Euro von der Reben I***** KG vertragsgemäß entrichtet.

Die I***** KG erwirtschaftete noch 2004 einen Gewinn, ab dem Jahr 2005 nur mehr Verluste (2005 rd. 26.000 Euro).

Die Reben I***** KEG verzeichnete 2004 ebenfalls noch einen Gewinn (rd. 5.900 Euro). Im Jahr 2005 wurde ein Verlust von ca. 50.000 Euro erklärt.

Infolge der Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation der Reben I***** KG wurden im Jahr 2006 die jährlichen Zahlungen der Reben I***** KG an die I***** KG von 36.000 Euro auf 12.000 Euro reduziert.

Dem Finanzamt wurde im September 2010 eine Vereinbarung zwischen der I***** KG und der Reben I***** KG vom 2. 1. 2006 vorgelegt, wonach "auf Grund der dramatischen Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation auf dem Rebenmarkt" vereinbart wird, "den jährlichen Pachtzins von € 36 000.- vorübergehend (man erwartet eine Durststrecke von 2 bis 3 Jahren) auf € 12 000.- zu reduzieren. Sollte sich die wirtschaftliche Entwicklung auf dem Rebenmarkt früher verbessern, wird der Pachtzins wieder mit € 36 000.- verrechnet."

Die I***** KG erwirtschaftete hierauf weitere Verluste (2006 rd. 36.400 Euro, 2007 rd. 29.000 Euro, 2008 rd. 23.000 Euro), die Reben I***** KG im Jahr 2006 weiterhin einen Verlust (rd. 44.000 Euro), in den Folgejahren geringe Gewinne (2007 und 2008 jeweils rd. 4.000 Euro), im Jahr 2009 einen Verlust von rd. 121.000 Euro. Die Rebenproduktion wurde zunächst um rund 50% vermindert; es erfolgten hohe Absatzeinbußen, sodass Teile der Produktion vernichtet und entsorgt werden mussten. Die wirtschaftliche Situation der Reben I***** KG hat sich laufend verschlechtert; die Bankschulden betragen Ende 2009 rund 227.000 Euro.

Ende 2009 wurde der Betrieb der Reben I***** KG eingestellt und liquidiert. Am 29. 1. 2010 langte der Antrag der Reben I***** KG auf Löschung beim Firmenbuchgericht ein, mit 2. 2. 2010 wurde die Auflösung und Löschung der Gesellschaft protokolliert.

Beweiswürdigung

Die vorstehenden Feststellungen stützen sich auf das Vorbringen der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens im Verwaltungsverfahren. Sie sind nicht strittig.

Zur Frage, ob die Vereinbarung vom 2. 1. 2006 steuerlich anzuerkennen ist, siehe im Folgenden.

Bescheide 2007 und 2008

Das Finanzamt stellte hinsichtlich der Jahre 2007 und 2008 mit den angefochtenen Bescheiden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von jeweils 0,00 Euro fest.

Die Bundesabgabenordnung unterscheidet zwischen Feststellungsbescheiden gemäß §§ 185 bis 188 BAO und solchen Bescheiden, mit denen ausgesprochen wird, dass solche Feststellungen zu unterbleiben haben, wobei für Nichtfeststellungsbescheide sinngemäß die Vorschriften für Feststellungsbescheide anzuwenden sind (§ 190 Abs. 1 BAO).

Das Finanzamt hat in der Begründung der angefochtenen Bescheide für die Jahre 2007 und 2008 klar zum Ausdruck gebracht, dass seiner Ansicht nach keine festzustellenden Einkünfte in diesen Jahren vorliegen.

Die Bescheide sind daher als Nichtfeststellungsbescheide aufzufassen, dies ist im gegenständlichen Erkenntnis klarzustellen.

Einkünftequalifikation und Gewinnermittlung

Die Bf betrieb bis zur Verpachtung eine Land- und Forstwirtschaft. Hieraus bezogene Einkünfte sind gemäß § 21 EStG 1988 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Die Verpachtung eines Betriebes stellt i. d. R. für sich allein keine Betriebsaufgabe, sondern eine Art des Ruhens des Betriebes dar. Die Pachteinnahmen sind der entsprechenden betrieblichen Einkunftsart zuzuordnen, weil mangels Betriebsbeendigung die betriebliche Tätigkeit – wenn auch in geänderter Form – weiter andauert (vgl. VwGH 11. 11. 1987, 86/13/0131 zum EStG 1972; VwGH 18. 10. 2006, 2002/13/0217 zum EStG 1988).

Erzielte die Bf Einkünfte, waren dies solche aus Land- und Forstwirtschaft, und weder Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG 1988) noch solche aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988). Der Gewinn der Bf war gemäß § 4 EStG 1988 und nicht nach § 15 EStG 1988 zu ermitteln.

Auffassung des Finanzamts

Das Finanzamt vertritt zusammengefasst die Auffassung, die Verpachtung des Betriebs der I***** KG zu einem jährlichen Pachtzins von 36.000 Euro sei in den Jahren 2004 und 2005 anzuerkennen. Hingegen läge ab dem Jahr 2006 eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung an die Reben I***** KG vor, die Zahlung von 12.000 Euro jährlich für die Betriebsüberlassung stelle eine steuerlich unbeachtliche Unterhaltsleistung an die Eltern bzw. Schwiegereltern dar. Eine Zahlung von 12.000 Euro jährlich decke nicht einmal die Abschreibung (im Jahresschnitt 29.000 Euro) ab. Die Vereinbarung vom 2. 1. 2006 sei mangels Fremdüblichkeit steuerlich nicht anzuerkennen.

Auffassung der Beschwerdeführerin

Die Bf vertritt zusammengefasst die Auffassung, die Reduktion des Pachtzinses von 36.000 Euro auf 12.000 Euro, also um 2/3, entspreche den den üblichen wirtschaftlichen Gegebenheiten und Marktusancen. Auch zwischen Fremden werde zuerst überlegt, ob man auf die weitere Bezahlung des vereinbarten Pachtbetrages bestehen solle

und damit eine Beendigung des Pachtverhältnisses herbeiführe oder ob man mit einer vorübergehenden Verminderung des Pachtzinses einverstanden sei. Im Hinblick auf eine gewollte spätere Eigenbewirtschaftung sei man zu einer vorübergehenden Verminderung des Pachtbetrages bereit gewesen, man habe nicht wissen können, dass sich die wirtschaftliche Situation nicht verbessere. Vergleichbare Fälle zeigten, dass Derartiges auch unter Fremden üblich sei. Der Verlust infolge der Abschreibungen sei lediglich buchhalterisch, tatsächlich seien die Ausgaben für die verpachteten Wirtschaftsgüter bereits getätigt worden und stelle jede Einnahme eine Erhöhung des Bestandes an Zahlungsmitteln dar. Ohne Verpachtung hätte es keine Barzuflüsse gegeben, weder von 36.000 Euro noch von 12.000 Euro, der Wertverzehr des Anlagevermögens wäre dennoch eingetreten. Die Bf hätte ebenso wie die Pächterin den Betrieb einstellen und diesen liquidieren müssen. Die einzige wirtschaftlich sinnvolle Maßnahme sei gewesen, den Pachtzins zu reduzieren, um die Einkunftsquelle nicht zu gefährden. Die Betriebskosten hätte die Bf tragen müssen, wenn diese nicht vereinbarungsgemäß die Pächter zahlen, zusätzlich habe die Bf die Pachtzahlungen lukrieren können.

Verträge zwischen nahen Angehörigen

Wie von beiden Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens dargelegt, müssen nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Verträge zwischen nahen Angehörigen, und um solche handelt es sich im gegenständlichen Fall, folgende Kriterien erfüllen, um steuerlich anerkannt zu werden:

Sie müssen

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

Ursprünglicher Pachtvertrag

Festzuhalten ist, dass die Verpachtung im Jahr 2004 zu einem jährlichen Pachtzins von 36.000 Euro - zu Recht - steuerlich anerkannt wurde. Die vorstehend genannten Kriterien treffen auf den Pachtvertrag aus dem Jahr 2004 zu. Dies ist auch unstrittig.

Änderung des Pachtvertrages

Was die Änderung des Pachtvertrages im Jahr 2006 anlangt, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Reduktion des Pachtzinses von jährlich 36.000 Euro auf jährlich 12.000 Euro zwar dem Rechenwerk von Pächterin und Verpächterin zu entnehmen war,

der Inhalt der Vereinbarung vom 2. 1. 2006 dem Finanzamt aber erst im September 2010 zur Kenntnis gelangt ist.

Es kann dahingestellt bleiben, ob die Vereinbarung vom 2. 1. 2006 hinsichtlich der Jahre 2006 bis 2009 nach außen hinreichend zum Ausdruck gekommen ist, da es ihr eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt mangelt und eine derartige Vereinbarung unter Fremden nicht abgeschlossen worden wäre:

Inhalt

Vorerst liegt kein eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt der Vereinbarung vor: Die Reduktion des Pachtzinses von 36.000 Euro auf 12.000 Euro ist inhaltlich lediglich mit der "wirtschaftlichen Situation auf dem Rebenmarkt" determiniert. Wie lange die Reduktion des Pachtzinses anhalten soll ("man erwartet eine Durststrecke von 2 bis 3 Jahren") ist unbestimmt und die Kriterien für den Eintritt der Verpflichtung zur Entrichtung des regulären Pachtzinses liegen im Dunkeln. Ein jeden Zweifel ausschließender Inhalt der Vereinbarung würde erfordern, dass die Umstände, die eine Verbesserung der wirtschaftlichen Entwicklung auf dem Rebenmarkt nach sich ziehen, klar an Hand objektiver Parameter festgelegt werden. Dies ist hier aber nicht der Fall. Das Fehlen näherer Kriterien ist nur durch die familiäre Nahebeziehung erklärbar.

Fremdvergleich

Der Bf ist beizupflichten, dass bei einer Verpachtung eine vorübergehende oder dauernde Reduktion eines ursprünglich vereinbarten Pachtzinses bei Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage des Pächters fremdüblich sein kann.

Es kann durchaus wirtschaftlich sinnvoll sein, die Verpachtung des Betriebs der Bf vorübergehend mit geringerem Pachtzins fortzusetzen, um damit den Betrieb als solches zu erhalten und mit der Pacht während der Zeit der Pachtreduktion zumindest einen Kostenbeitrag zu bekommen und darüber hinaus die Betriebskosten abgedeckt zu erhalten.

Fremdüblich wäre, und hier ist dem Finanzamt zuzustimmen, eine Pachtherabsetzung aber nur dann, wenn längerfristig weiterhin Gewinne aus der Verpachtung zu erzielen wären.

Die Überlassung eines Betriebes gegen einen bloßen Kostenbeitrag kann nicht als steuerlich anzuerkennende Vermietung angesehen werden (vgl. VwGH 11. 12. 1996, 94/13/0025).

Zwischen einander Fremden wären - wie schon zum Inhalt der Änderungsvereinbarung ausgeführt - die Umstände, die wiederum das vereinbarte Pachtentgelt wirksam werden lassen, klar an Hand objektiver Parameter festgelegt worden.

So verbleibt als Tatsache, dass seit der Senkung des Pachtzinses die Bf nur mehr Verluste erwirtschaftet hat, da der niedrigere Pachtzins nicht einmal die Abschreibungen abdeckt. Hier kann von einer fremdüblichen Verpachtung nicht mehr gesprochen werden.

Das Argument, dass die Aufwendungen für das Anlagevermögen bereits getätigten worden sind und die AfA "nur" eine "buchhalterische Aufwendung" darstelle, übersieht, dass zum einen kreditfinanzierte Anschaffungen wirtschaftlich auch Geld für die Kreditrückzahlung erfordern und zum anderen bei eigenfinanzierten Anschaffungen die hierfür getätigten Aufwendungen (zumindest) wieder zurückfließen sollen. Jeder fremde Verpächter hätte die AfA nicht als bloße Buchung angesehen, sondern als das was sie ist, nämlich die Berücksichtigung der über die Zeit des voraussichtlichen betrieblichen Einsatzes des Wirtschaftsgutes verteilten tatsächlichen Anschaffungskosten.

Ein fremder Verpächter hätte daher einer Verminderung des Pachtzinses auf unbestimmte Zeit, die eine verlustträchtige Verpachtung zur Folge hat, nicht zugestimmt. Die 2006 gewählte Konstruktion ist nur aus der familiären Verbundenheit der Beteiligten erklärbar.

Nichtanerkennung der Pachtvertragsänderung

Die Pachtvertragsänderung vom 2. 1. 2006 ist daher steuerlich nicht anzuerkennen.

Hieraus ergeben sich zwei mögliche Schlussfolgerungen:

Die Pachtvertragsänderung vom 2. 1. 2006 ist überhaupt steuerlich zu ignorieren. Dies hätte zur Folge, dass die Bf, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt, in der Differenz zwischen der vereinbarten Pacht und der tatsächlichen Zahlung der Pächterin eine Forderung einzustellen hätte, also der ursprünglich vereinbarte Pachtzins gewinnwirksam wäre. Eine Ausbuchung dieser Forderung wäre, soweit diese nicht im jeweiligen Veranlagungszeitraum uneinbringlich geworden ist, als Privatentnahme anzusehen.

Oder steuerliche Konsequenz der Pachtvertragsänderung vom 2. 1. 2006 ist, dass es an einer entgeltlichen Verpachtung seit der Verminderung der Pachtzahlung mangelt und tatsächlich eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung vorliegt, wobei die geringen Zahlungen als steuerlich unbeachtliche Unterhaltsleistung anzusehen sind.

Dem Willen der Parteien entspricht die vom Finanzamt angenommene unentgeltliche Nutzungsüberlassung mehr als die Annahme einer Fortsetzung des ursprünglichen Pachtverhältnisses mit der ursprünglichen Pachthöhe.

Es ist davon auszugehen, dass die Eltern bzw. Schwiegereltern ihrem Kind bzw. Schwiegerkind angesichts der schlechten wirtschaftlichen Lage der Pächter finanziell entgegen kommen wollten. Dies spricht gegen eine Fortsetzung der bisherigen Verpachtung und für eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung.

Bei der Verpachtung einer Land- und Forstwirtschaft an nahe Angehörige sind die Einkünfte daraus dem Pächter zuzurechnen, wenn dieser die Land- und Forstwirtschaft im eigenen Namen und auf eigene Rechnung betreibt. Der Pachtzins stellt beim Verpächter eine Einnahme und beim Pächter eine Betriebsausgabe dar. Wird ein unangemessen niedriger Pachtzins vereinbart bzw. bezahlt, so wird darin eine steuerlich unbeachtliche Unterhaltsleistung oder Ausgedingsleistung zu erblicken sein und entweder eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung oder unentgeltliche Betriebsübergabe, nicht aber eine Betriebsaufgabe anzunehmen sein (vgl. EStR 2000 Rz 5156).

Ab dem Jahr 2006 lag keine steuerlich anzuerkennende Einkunftsquelle bei der Bf KG vor, daher hatten entsprechende Einkünftenichtfeststellungsbescheide zu ergehen. Diese hat das Finanzamt ab der Veranlagung 2007 zutreffend erlassen.

Keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide

Die Beschwerden vermögen somit keine Rechtswidrigkeit (Art. 132 Abs. 1 Z 1 B-VG) der verfahrensgegenständlichen Bescheide aufzuzeigen.

Die als Beschwerden weiterwirkenden Berufungen sind daher gemäß § 279 BAO mit der Maßgabe abzuweisen, dass der Spruch der Bescheide vom 4. 5. 2010 betreffend die Jahre 2007 und 2008 zu lauten hat, dass gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO und § 190 Abs. 1 BAO, § 191 BAO i.V. m. § 188 BAO festgestellt wird, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2007 bzw. für das Jahr 2008 zu unterbleiben hat.

Nichtzulassung der Revision

Eine Revision ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig, wenn ein Erkenntnis von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Ausgehend davon ist der Verwaltungsgerichtshof als Rechtsinstanz tätig, zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen (vgl. VwGH 11. 9. 2014, Ra 2014/16/0009 oder VwGH 26. 2. 2014, Ro 2014/02/0039).

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG kommt einer Rechtsfrage unter anderem dann grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (vgl. für viele VwGH 17. 9. 2014, Ra 2014/04/0023; VwGH 11. 9. 2014, Ra 2014/16/0009; VwGH 14. 8. 2014,

Ra 2014/01/0101; VwGH 24. 4. 2014, Ra 2014/01/0010; VwGH 24. 6. 2014, Ra 2014/05/0004). Eine einzelfallbezogene Beurteilung ist somit im Allgemeinen nicht revisibel, wenn sie auf einer verfahrensrechtlich einwandfreien Grundlage erfolgte und in vertretbarer Weise im Rahmen der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze vorgenommen wurde (vgl. VwGH 27. 10. 2014, Ra 2014/04/0022 oder VwGH 25. 4. 2014, Ro 2014/21/0033).

Der bloße Umstand, dass eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zu einem (der Entscheidung des Verwaltungsgerichts zu Grunde liegenden) vergleichbaren Sachverhalt (zu einer bestimmten Rechtsnorm) fehlt, begründet noch keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, soweit das Verwaltungsgericht dabei von den Leitlinien der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (vgl. VwGH 1. 9. 2014, Ro 2014/03/0074 oder VwGH 28. 11. 2014, Ra 2014/01/0094). Genügte nämlich für die Zulässigkeit einer Revision bereits das Fehlen höchstgerichtlicher Entscheidung zu einem vergleichbaren Sachverhalt, wäre der Verwaltungsgerichtshof in vielen Fällen zur Entscheidung berufen, obgleich in Wahrheit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, sondern nur die Einzelfallgerechtigkeit berührende Wertungsfragen aufgeworfen werden (vgl. VwGH 23. 9. 2014, Ro 2014/01/0033 unter Hinweis auf die ständige Judikatur des Obersten Gerichtshofes zu § 502 ZPO, etwa OGH 28. 3. 2007, 6 Ob 68/07d; OGH 5. 8. 2009, 6 Ob 148/09x oder OGH 6. 6. 2013, 5 Ob 97/13w).

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur folgt und Tatfragen einer Revision grundsätzlich nicht zugänglich sind.

Wien, am 14. Juli 2015