

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden***Ri_1***, den Richter ***Ri_2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***Ri_3-4*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Anwälte Mandl & Mitterbauer GmbH, Wiesnerstraße 2, 4950 Altheim, über die Beschwerde vom 13. August 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 24. Juli 2019 betreffend Abweisung des Antrages gem. § 299 BAO vom 05.07.2019 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2015 vom 08.04.2019 zu Steuernummer 41-zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit Kaufvertrag vom 30.10.2015 veräußerte der Beschwerdeführer (in der Folge: „Bf.“) das Waldgrundstück Nr. ***1*** der Liegenschaft ***EZ*** Grundbuch ***2***, das er ***3*** unentgeltlich von seinen Eltern erworben hatte, zum Preis von EUR 35.000,00. Die Fläche dieses Waldstückes betrug laut diesem Kaufvertrag sowie einem Grundbuchsatz vom 03.04.2019 24.694 m² (2,4694 ha). Immobilienwertsteuer wurde seitens des Bf. in der Höhe von EUR 1.225,00 am 16.11.2015 berechnet und am 09.12.2015 abgeführt. Als Einkunftsart wurde im Rahmen der Selbstberechnung per FinanzOnline vom 16.11.2015 seitens der anwaltlichen Vertretung des Bf. ausschließlich „Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gem. § 2 Abs. 3 Z. 1 EStG“ ausgewählt, „Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 2 Abs. 3 Z. 7 EStG)“ hingegen nicht.

2. Am 21.05.2016 brachte der Bf. die **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2015** ein. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wurden vom Bf. zu diesem Zeitpunkt nicht erklärt.

3. Mit Einkommensteuerbescheid 2015 vom 22.09.2016 wurde Einkommensteuer 2015 auf Basis der Arbeitnehmerveranlagung erklärungsgemäß veranlagt.

4. Mit Bescheid vom 04.04.2019 verfügte die belangte Behörde die **Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO zur Einkommensteuer 2015**. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass anlässlich einer nachträglichen Prüfung die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht berücksichtigt worden seien, welche eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen würden.

5. Mit Einkommensteuerbescheid 2015 vom 08.04.2019 wurde die Einkommensteuer 2015 anstatt wie bisher mit EUR -716,00 nun mit EUR 775,00 festgesetzt (Abgabennachforderung in Höhe von EUR 1.491,00). Im Unterschied zum Einkommensteuerbescheid 2015 vom 22.09.2016 wurden nun zusätzlich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (betreffend Waldverkauf) in der Höhe von EUR 4.562,28, Einkünfte aus selbständiger Arbeit (aufgrund eines Werkvertrages) in der Höhe von EUR 1.200,27 sowie eine Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz von 25%) in der Höhe von EUR 612,50 einbezogen. Immobilienertragsteuer in der Höhe von EUR 1.225,00 wurde nunmehr angerechnet. Zur Begründung führte die belangte Behörde aus wie folgt:

*„Sie haben mit Kaufvertrag vom 30.10.2015 das Waldgrundstück Nr. ***1*** der KG ***2*** ***EZ*** verkauft. Aufgrund der Bestimmungen der land- und forstwirtschaftl. Pauschalierungsverordnung sind bei Waldverkäufen die Veräußerungsgewinne mit 35% des Erlöses für stehendes Holz anzusetzen. Der Veräußerungsfreibetrag gem. € 24 Abs 4 EStG in Höhe von € 7.300,00 wurde berücksichtigt. Laut BMF entfällt 50% pauschal des Veräußerungserlöses auf Grund und Boden und unterliegen der Immobilienertragsteuer. Es handelte sich um Altvermögen. Gem. § 30 Abs 4 Z 2 sind 14% des Veräußerungserlöses als Bemessungsgrundlage heranzuziehen und dem besonderen Steuersatz von 25% zu unterziehen.“*

In der Bescheidebegründung verwies die belangte Behörde bezüglich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie aus selbständiger Arbeit jeweils auf die Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages (Grundfreibetrag nach § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988), da der Bf. weder einen Gewinnfreibetrag in einer bestimmten Höhe beantragt, noch auf die Geltendmachung verzichtet habe. Auch sei ein Progressionsvorbehalt zur Anwendung gekommen, bei welchem die Kontrollrechnung ergeben habe, dass sich bei der Hinzurechnung der Bezüge nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 im Vergleich zur Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergeben habe, sodass die Umrechnungsvariante zur Anwendung gekommen sei und der Tarif auf ein Einkommen von EUR 18.545,95 angewendet worden sei.

6. Mit Antrag nach § 299 BAO vom 03.07.2019, bei der belangten Behörde eingelangt am 05.07.2019, beantragte der Bf. die **Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2015 vom**

08.04.2019 sowie des Bescheides über die Festsetzung von Anspruchszinsen betreffend Einkommensteuer 2015 vom 08.04.2019. Der Antrag wird im Wesentlichen wie folgt begründet:

*„Entgegen der unrichtigen Ansicht der Behörde ist aber die LuF-PauschVO im gegenständlichen Fall nicht anwendbar und liegen daher keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor. Richtig ist zwar, dass der Einschreiter das oben angeführte Waldgrundstück verkauft hat. Der Einschreiter ist aber nicht Landwirt und führt keinen landwirtschaftlichen Betrieb. Vielmehr wurde der landwirtschaftliche Betrieb bereits von den Eltern des Einschreiters in den achtziger Jahren aufgelassen. Der Einschreiter hat das verfahrensgegenständliche Grundstück mit Übergabsvertrag vom ***3*** von seinen Eltern in dessen Privateigentum erhalten. Der Einschreiter selbst führte zu keinem Zeitpunkt einen landwirtschaftlichen Betrieb und Bezug dementsprechend auch niemals Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.*

Im Hinblick darauf handelte es sich bei dem verfahrensgegenständlichen Liegenschaftsverkauf um eine private Grundstücksveräußerung, welche zur Gänze der Immobilienertragsteuer unterliegt.

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, wie von der Behörde fälschlicherweise angenommen, liegen dementsprechend nicht vor. Die von der Behörde herangezogenen Bestimmungen der LuF-PauschVO sind ausschließlich auf Gewinne eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes anzuwenden. Da ein Land- oder forstwirtschaftlicher Betrieb aber nicht besteht und der Einschreiter auch nicht pauschalierter Landwirt ist, ist die gegenständliche Verordnung auch nicht anwendbar.

Im Rahmen der damaligen Kaufvertragsabwicklung wurde die auf Basis des Kaufpreises von EUR 35.000,00 berechnete Immobilienertragsteuer in Höhe von EUR 1.225,00 fristgerecht an das Finanzamt abgeführt. Der Erhebung einer darüber hinaus gehenden Einkommensteuer mangelt es sohin an einer Rechtsgrundlage.

Die unrichtige Berechnung der Einkommensteuer im Einkommensteuerbescheid 2015 beruht daher auf der unrichtigen Annahme der Behörde, der Einschreiter sei pauschalierter Landwirt. Worauf sich diese Annahme der Behörde gründet, ist nicht nachvollziehbar und entspricht auch nicht den Tatsachen. Auch bestehen hierfür keinerlei Anhaltspunkte. Insofern erweist sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig und ist aufzuheben iSd § 299 BAO. Der Bescheid ist durch einen neuen Bescheid zu ersetzen.

Infolgedessen ist auch der Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2015 vom 08.04.2019 nicht richtig und ebenfalls aufzuheben.“

7. Mit Bescheid vom 24.07.2019, zugestellt am 26.07.2019, wies die belangte Behörde der Antrag des Bf. vom 05.07.2019 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2015 vom 08.04.2019 ab und begründete dies wie folgt:

*„Der Antrag gem. § 299 BAO für den Einkommensteuerbescheid 2015 bzw. für den Anspruchszinsenbescheid 2015 wurde abgewiesen. Laut dem Einheitswertbescheid handelt es sich bei dem Wald um einen forstwirtschaftlichen Betrieb. Derartige Einkünfte sind als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu werten. Bei dem Waldverkauf liegen somit Einkünfte aus Forstwirtschaft vor und der Pauschalsatz von 35% wurde in Anspruch genommen. Hierbei wurde eine Betriebsaufgabe angenommen und der Veräußerungsfreibetrag in Höhe von € 7.300 wurde berücksichtigt. Da Sie seit der Übergabe ***3*** den Wald bewirtschaften, gelten Sie als aktiver Forstwirt und beziehen somit Einkünfte aus Land- und FORSTwirtschaft.“*

8. Mit Beschwerde vom 12.08.2019, bei der belangten Behörde eingelangt am 13.08.2019, bekämpfte der Bf. die mit Bescheid vom 24.07.2019 erfolgte Abweisung seines Antrages gem. § 299 BAO vom 03.07.2019. Die anwaltliche Vertretung des Bf. verwies auf eine ihr vom Bf. erteilte Vollmacht samt Zustellvollmacht betreffend sämtlicher Ladungen und Schriftstücke.

Die Beschwerde richtete sich gegen die Rechtswidrigkeit in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften, insbesondere da

- die belangte Behörde den dem gegenständlichen Bescheid zugrunde gelegten Sachverhalt mangelhaft ermittelt habe;
- der angefochtene Bescheid mangelhaft begründet sei, weil die Erwägung der belangten Behörde, auf Basis welcher konkreten Beweismittel und welcher daraus gezogenen logischen Schlussfolgerungen sie zu dem Sachverhalt gelangt ist, den sie der Abgabensatzung zugrunde gelegt hat, daraus nicht ersichtlich sei.

Die Beschwerde richtete sich weiters gegen die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides, insbesondere da die belangte Behörde zu Unrecht das Vorliegen eines forstwirtschaftlichen Betriebes angenommen hat.

Der land- und forstwirtschaftliche Betrieb sei bereits von den Rechtsvorgängern (den Eltern) des Bf. eingestellt und aufgelassen worden und das gesamte Grundvermögen in deren Privatvermögen überführt worden. Bei dem verfahrensgegenständlichen veräußerten Grundstück handle es sich somit um Altvermögen, bei der Veräußerung um eine private Grundstücksveräußerung.

Vom Schriftenverfasser sei sodann die Immobilienertragsteuer am 16.11.2015 entsprechend den gesetzlichen Vorgaben für Altvermögen mit EUR 1.225,00 berechnet und ordnungsgemäß abgeführt worden.

Die steuerliche Vertretung des Bf. führt weiters aus:

„1. Zum Aufhebungsgrund wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts

*Entgegen der unrichtigen Ansicht der belangten Behörde ist und war der Beschwerdeführer zu keinem Zeitpunkt jemals Land- oder Forstwirt. Der Beschwerdeführer hat das verfahrensgegenständliche Waldgrundstück von dessen Eltern mit Übergabsvertrag vom ***3*** erhalten. Bereits zu diesem Zeitpunkt lag schon kein aktiver forstwirtschaftlicher Betrieb mehr vor, sondern wurde dieser bereits von den Eltern des Beschwerdeführers gänzlich eingestellt. Im Zuge dessen wurde sodann selbstverständlich auch das Grundstücksvermögen in das Privatvermögen der Rechtsvorgänger des Beschwerdeführers überführt. Dies hat unweigerlich zur Folge, dass es sich bei der verfahrensgegenständlichen Veräußerung des Grundstückes um eine private Grundstücksveräußerung handelt, welche ausschließlich der Immobilienertragsteuer unterliegt. Wie die belangte Behörde nunmehr zu der Ansicht gelangt, es läge ein aktiver forstwirtschaftlicher Betrieb vor, ist nicht ersichtlich und geht auch aus dem angefochtenen Bescheid nicht ausreichend hervor. Diesbezüglich lässt der Bescheid eine ordnungsgemäße Begründung vermissen.*

Der Beschwerdeführer hat das verfahrensgegenständliche Waldgrundstück niemals bewirtschaftet und hatte auch zu keinem Zeitpunkt eine Gewinnerzielungsabsicht. Hierzu ist anzumerken, dass der Beschwerdeführer das Grundstück selbst nicht gekauft, sondern im Schenkungswege von seinen Eltern erhalten hat. Der Beschwerdeführer selbst war niemals Land- bzw. Forstwirt und hat selbst zu keinem Zeitpunkt eine Forstwirtschaft betrieben.

Eine forstwirtschaftliche Gewinnerzielungsabsicht des Beschwerdeführers ist anhand des Sachverhaltes in keiner Weise objektivierbar. Dies zeigt sich auch deutlich daran, dass der Beschwerdeführer niemals Holz verkauft oder aus dem Waldgrundstück anderweitig Gewinne erzielt hat.

Weiters ist von grundlegender Bedeutung für die Beurteilung einer Fläche als forstwirtschaftlicher Betrieb deren Größe. So sieht etwa die niedersächsische Finanzverwaltung eine forstwirtschaftliche Nutzung bei Flächen unter 3 ha regelmäßig als nicht gegeben an. Dieser Ansicht folgte bisher auch stets der unabhängige Finanzsenat in seinen Entscheidungen und entspricht der ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Die gegenständliche Waldfläche beträgt nur rund 2,47 ha, sodass sich bereits hieraus klar ergibt, dass eine forstwirtschaftliche Nutzung und somit ein forstwirtschaftlicher Betrieb nicht vorliegt.

Hiermit hat sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid aber in keiner Weise auseinandergesetzt, sodass es dem Bescheid bereits an einer ausreichenden Begründung mangelt und daher wesentliche Verfahrensvorschriften verletzt wurden. Hätte sich die belangte Behörde pflichtgemäß hiermit auseinandergesetzt, so wäre sie unweigerlich zu der rechtsrichtigen Ansicht gekommen, dass eben kein forstwirtschaftlicher Betrieb und somit auch keine forstwirtschaftlichen Einkünfte vorliegen. In weiterer Folge hätte sie dem Antrag gemäß § 299 BAO stattgeben müssen.

Zudem fehlt auch jegliches forstwirtschaftliche Inventar beim Beschwerdeführer. Er hätte daher auch keinerlei Möglichkeit, das Waldgrundstück forstwirtschaftlich zu nutzen bzw. zu bewirtschaften. Auch dieser Umstand wurde von der belangten Behörde überhaupt nicht berücksichtigt und somit der Sachverhalt mangelhaft ermittelt. Dies stellt wiederum einen erheblichen Verfahrensmangel dar. Hätte die Behörde den Sachverhalt umfassend und ordnungsgemäß ermittelt, so wäre sie wiederum unweigerlich zur Ansicht gelangt, dass ein forstwirtschaftlicher Betrieb nicht gegeben ist.

Weiters ist festzuhalten, dass aufgrund der ganz geringen Größe des Waldgrundstückes von lediglich rund 2,47 ha eine tatsächliche Möglichkeit der Gewinnerzielung im Hinblick auf einen Gesamtgewinn gar nicht besteht und somit unter diesen Voraussetzungen lediglich von Liebhaberei im Sinne der Bestimmungen der LiebhabereiVO auszugehen ist. Auch dies hat die Behörde überhaupt nicht berücksichtigt und den Sachverhalt somit rechtlich unrichtig beurteilt. Mit der Möglichkeit der Liebhaberei hat sich die Behörde überhaupt nicht auseinandergesetzt und somit auch den Sachverhalt mangelhaft ermittelt.

Da jedoch bei rechtsrichtiger Beurteilung des Sachverhaltes im Sinne obiger Ausführungen keine die vom Beschwerdeführer bereits entrichtete Immobilienertragsteuer übersteigende Einkommensteuer für das Jahr 2015 besteht, können dementsprechend auch keine Anspruchszinsen festgesetzt werden. Wie oben bereits ausführlich erläutert, ist der Einkommensteuerbescheid 2015 vom 08.04.2019 rechtswidrig, insofern damit eine Abgabennachforderung von EUR 1.491,00 festgesetzt wird. Aufgrund dieser rechtswidrig festgesetzten Abgabennachforderung ist selbstverständlich auch der Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2015 vom 08.04.2019 mangels einer dieser Berechnung zugrunde liegenden Abgabenschuld rechtswidrig.

Die belangte Behörde erkennt daher die Rechtslage, insofern sie dem Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2015 sowie des Bescheides über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2015 abweist und ist daher der bekämpfte Abweisungsbescheid 2015 vom 24.07.2019 rechtswidrig.

Beweis: Einvernahme des Beschwerdeführers; Grundbuchsauszug; weitere Beweise vorbehalten.

Mangelhafte Begründung:

*Gem. § 93 Abs. 3 BAO sind Bescheide, denen Anbringen zugrunde liegen, welchen nicht vollinhaltlich stattgegeben wurde, zu begründen. Eine den gesetzlichen Erfordernissen entsprechende Begründung lässt der angefochtene Bescheid jedoch vermissen. In der Begründung wird lediglich angeführt, der Beschwerdeführer würde den Wald seit der Übergabe ***3*** bewirtschaften und gelte daher als aktiver Forstwirt.*

Auf welchen Beweisergebnissen diese Feststellung gründet, geht jedoch aus dem angefochtenen Bescheid nicht hervor bzw. ist nicht ersichtlich, auf Grund welcher Beweisergebnisse die belangte Behörde zu dieser Feststellung gelangt. Hierzu wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die Ausführungen in der Rechtsrüge verwiesen.

Der Bescheid ist daher derart mangelhaft begründet, sodass eine nachprüfende Kontrolle nicht möglich ist.

Mangelhafte Tatsachenfeststellung:

In Anknüpfung an die dargestellte Rechtswidrigkeit des Inhalts hat es die Behörde unterlassen, den für die Erledigung maßgeblichen Sachverhalt vollständig zu ermitteln und festzustellen bzw. die notwendigen Beweise aufzunehmen. Dazu wäre sie jedoch von Amts wegen verpflichtet gewesen.

In Weiterführung des Beschwerdegrundes der mangelhaften Begründung wäre die belangte Behörde im Hinblick auf eine vollständige Sachverhaltsermittlung verpflichtet gewesen, Einsicht in das Grundbuch zu nehmen, woraus sich die nur ganz geringe Waldfläche klar ergeben hätte. Zudem hätte sich die Behörde auch damit auseinandersetzen müssen, ob die rechtlichen Voraussetzungen für das Vorliegen von Liebhaberei gegeben sind. Auch dies hat die Behörde pflichtwidrig unterlassen.

Wäre die Behörde dem pflichtgemäß nachgekommen, so wäre sie zu der rechtsrichtigen Ansicht gelangt, dass das im gegenständlichen Fall eben kein forstwirtschaftlicher Betrieb und somit auch keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vorliegen. In weiterer Folge wäre die Behörde zu der Einsicht gelangt, dass die Immobilienertragsteuer vom Beschwerdeführer bereits zur Gänze richtig entrichtet wurde und hätte dementsprechend den angefochtenen Bescheid nicht erlassen dürfen. Es liegt daher ein zur Kassation führender Sachverhaltsmangel vor.“

Der Bf. beantragte

- die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides, in eventuelle den Abweisungsbescheid 2015 vom 24.07.2019 aufzuheben sowie den Bescheid über die Einkommensteuer 2015 aufzuheben und gleichzeitig einen neuen Einkommensteuerbescheid 2015 zu erlassen, sodass keine Einkommensteuernachforderung festgesetzt wird und sich keine Differenz zu dem vom Beschwerdeführer bereits abgeführten Steuerbetrag ergibt und in weiterer Folge den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2015 ersatzlos aufzuheben,
- keine Beschwerdeentscheidung gem. § 262 Abs. 2 BAO zu erlassen,
- die Entscheidung durch den gesamten Beschwerdesenat gem. § 272 Abs. 2 Z 1 BAO.

9. Am 13.09.2019 legte die belangte Behörde die Beschwerde betreffend den Einkommensteuerbescheid 2015 (fristgerecht gem. § 262 Abs. 2 BAO ohne Erlassung einer

Beschwerdevorentscheidung) dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung **vor** und beantragte die Abweisung der Beschwerde. Im **Vorlagebericht** wurde dies wie folgt begründet:

„Sachverhalt:

*Mit Vertrag vom 30.10.2015 veräußerte der Beschwerdeführer das Waldgrundstück Nr. ***1*** der Liegenschaft ***EZ*** Grundbuch ***2***, das er ***3*** unentgeltlich erworben hatte, zum Preis von 35.000 Euro. Die Immobilienertragsteuer wurde mit EUR 1.225 berechnet und abgeführt. Nach Ansicht des Finanzamtes liegen beim Waldverkauf Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor. Für das stehende Holz wurden 35 % vom Verkaufspreis, abzüglich dem Freibetrag von 7.300, somit 4.950 Euro angesetzt. Für den Grund und Boden wurden 3,5 % (da Altvermögen) von 17.500 (50 % des Verkaufspreises) berechnet.*

Die Beschwerde wird ohne Beschwerdevorentscheidung vorgelegt, da der Beschwerdeführer dies gem. § 262 BAO beantragt hat.

Beweismittel: Kaufvertrag vom 30.10.2015

Stellungnahme:

Das stehende Holz ist vom Begriff des Grundstückes im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 nicht erfasst und daher - unabhängig von der Einkunftsart - gesondert von Grund und Boden zum Tarif nach § 33 EStG 1988 zu versteuern. Die Beschwerde ist daher abzuweisen.“

10. Das Rechtsmittel ging bei der Gerichtsabteilung 60x des Bundesfinanzgerichtes am 13.09.2019 ein. Mit **Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 30.07.2020** mit Wirkung zum 01.10.2020 wurde die Beschwerdesache der Gerichtsabteilung 60x gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und der Gerichtsabteilung 60y **neu zugeteilt**.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 30.10.2015 veräußerte der Bf. das Waldgrundstück Nr. ***1*** der Liegenschaft ***EZ*** Grundbuch ***2*** im Ausmaß von 24.694 m² (2,4694 ha), das er ***3*** unentgeltlich erworben hatte, zum Preis von EUR 35.000,00. Immobilienertragsteuer wurde seitens des Bf. in der Höhe von EUR 1.225,00 am 16.11.2015 selbst berechnet und am 09.12.2015 abgeführt. Mit Einkommensteuerbescheid 2015 (Arbeitnehmerveranlagung) vom 22.09.2016 erfolgte zunächst eine erklärungskonforme Veranlagung. Die belangte Behörde nahm das Verfahren mit Bescheid vom 04.04.2019 gem. § 303 BAO wieder auf und setzte die

Einkommensteuer 2015 mit Bescheid vom 08.04.2019 anstatt wie bisher mit EUR -716,00 nun mit EUR 775,00 fest und berücksichtigte neben einer Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz von 25%) in der Höhe von EUR 612,50 unter anderem nunmehr zusätzlich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (betreffend Waldverkauf) auf Basis von § 1 Abs. 5 LuF-PauschVO 2015 in der Höhe von EUR 4.562,28. Bereits entrichtete Immobilienertragsteuer in der Höhe von EUR 1.225,00 wurde angerechnet.

Mit Antrag gem. § 299 BAO vom 03.07.2019 begehrte der Bf. die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2015 vom 08.04.2019, da sich dessen Spruch bezüglich der Ermittlung der Einkünfte aus dem Waldverkauf als nicht richtig erwiesen habe. Die LuF-PauschVO sei auf den Waldverkauf nicht anwendbar. Es würden keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vorliegen, weil der Bf. kein (pauschalierter) Landwirt sei, keine Landwirtschaft betreibe und kein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb bestehe. Es handle sich beim verfahrensgegenständlichen Liegenschaftsverkauf um eine private Grundstücksveräußerung, welche zur Gänze der Immobilienertragsteuer unterliege. Der Erhebung einer über die vom Bf. berechnete Immobiliensteuer hinausgehenden Einkommensteuer mangle es an einer Rechtsgrundlage.

Zahlenmäßige Angaben (oder die Erstattung von Gutachten) zur Berechnung des auf das stehende Holz entfallenden Kaufpreisanteils erfolgten seitens des Bf. nicht.

Die belangte Behörde wies diesen Antrag gem. § 299 BAO mit Bescheid vom 24.07.2019 ab, da bei dem Waldverkauf Einkünfte aus Forstwirtschaft vorliegen würden und der Pauschalsatz von 35% in Anspruch genommen worden sei. Der Bf. bewirtschafte den Wald seit der Übergabe ***3*** und gelte daher als aktiver Forstwirt und beziehe somit Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist – soweit entscheidungsrelevant – unstrittig und ergibt sich aus dem Akteninhalt sowie dem Parteivorbringen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtslage

§ 299 Abs. 1 BAO (Bundesabgabenordnung), BGBl. Nr. 194/1961, zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013, lautet:

„Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;*
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.“*

§ 1a Abs. 1 Forstgesetz 1975, BGBl. Nr. 440/1975, idF BGBl. I Nr. 104/2013 lautet:

„Wald im Sinne dieses Bundesgesetzes sind mit Holzgewächsen der im Anhang angeführten Arten (forstlicher Bewuchs) bestockte Grundflächen, soweit die Bestockung mindestens eine Fläche von 1 000 m² und eine durchschnittliche Breite von 10 m erreicht.“

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind gemäß **§ 21 Abs. 1 Z 1 EStG**

(Einkommensteuergesetz) 1988 (BGBl. Nr. 400/1988) unter anderem Einkünfte aus dem Betrieb einer Forstwirtschaft. Gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 zählen Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24 EStG 1988 zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.

Gemäß **§ 24 Abs. 1 EStG 1988** (BGBl. Nr. 400/1988, idF BGBl. I Nr. 112/2012) sind Veräußerungsgewinne unter anderem Gewinne, die bei der Veräußerung des ganzen Betriebes oder eines Teilbetriebes erzielt werden. Ein solcher Veräußerungsgewinn ist nach § 24 Abs. 2 der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt.

Nach **§ 24 Abs. 4 EStG 1988** ist der Veräußerungsgewinn nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von EUR 7.300,00 und bei der Veräußerung (Aufgabe) eines Teilbetriebes oder eines Anteiles am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von EUR 7.300,00 übersteigt.

Gemäß **§ 17 Abs. 1 EStG 1988**, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012, können die Betriebsausgaben bestimmter Einkunftsarten mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden.

Nach **§ 17 Abs. 4 EStG 1988** können für die Ermittlung des Gewinnes mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen Durchschnittssätze für Gruppen von Steuerpflichtigen aufgestellt werden.

§ 1 der Land- und Forstwirtschaft-Pauschalierungsverordnung 2015 (LuF-PauschVO 2015), StF: BGBl. II Nr. 125/2013, idF BGBl. II Nr. 164/2014 lautet auszugsweise:

„(1) Der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, kann nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden, wenn

- 1. dessen Einheitswert 130 000 Euro nicht übersteigt und*
- 2. dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes nicht freiwillig Bücher führt und*

3. die Anwendung der Verordnung nicht gemäß Abs. 1a ausgeschlossen ist.

Die Anwendung der Verordnung ist nur auf den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zulässig. Eine Anwendung auf bloß einzelne Betriebszweige oder einzelne betriebliche Teiltätigkeiten ist unzulässig.

(...)

(4) Durch diese Verordnung werden nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt. Nicht regelmäßig in den Betrieben anfallende Vorgänge (zB die Veräußerung von Grundstücken nach § 30 EStG 1988 oder von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988) sind daher gesondert zu erfassen.

(5) Abweichend von den Abs. 1 bis 4 können aus der Veräußerung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen entstehende Gewinne mit 35% des auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden Veräußerungserlöses angenommen werden, sofern dieser 250 000 Euro im Kalenderjahr nicht überschreitet. Dies gilt abweichend von Abs. 1 auch für Betriebe, für die der Gewinn durch Buchführung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 oder vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt wird.“

§ 1 der Liebhabereiverordnung (L-VO), StF: BGBl. Nr. 33/1993, idF BGBl. II Nr. 15/1999, lautet auszugsweise:

„(1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder

3. (...)

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.“

3.2. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig war, ob die Voraussetzungen für eine beantragte Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2015 vom 08.04.2019 nach § 299 BAO vorlagen.

Eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit des betreffenden Bescheides voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (*Ritz*, BAO⁶ § 299 Rz 13; VwGH 20.01.2016, [2012/13/0059](#)).

Bei der Aufhebung auf Antrag bestimmt die betreffende Partei den Aufhebungsgrund. Sie gibt im Aufhebungsantrag an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig hält. Die Sache, über die im Rechtsmittelverfahren gegen den den Antrag abweisenden Bescheid zu entscheiden ist, wird durch die Partei im Aufhebungsantrag festgelegt (*Ritz*, BAO⁶ § 299 Rz 28a mit Verweis auf VwGH 22.05.2014, [2011/15/0190](#); 26.11.2014, [2012/13/0123](#)).

Prüfungsmaßstab im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ist daher (ausschließlich) das Vorbringen des Bf. im Antrag auf Aufhebung nach § 299 BAO vom 03.07.2019.

Der Bf. bringt in diesem Antrag zusammengefasst vor, dass auf den Waldverkauf die LuF-PauschVO nicht anwendbar sei und daher keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vorliegen würden, weil er kein (pauschalierter) Landwirt sei, keine Landwirtschaft betreibe und kein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb bestehe. Es handle sich beim verfahrensgegenständlichen Liegenschaftsverkauf um eine private Grundstücksveräußerung, welche zur Gänze der Immobilienertragsteuer unterliege. Der Erhebung einer über die vom Bf. berechnete Immobiliensteuer hinausgehenden Einkommensteuer mangle es an einer Rechtsgrundlage. Der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2015 vom 08.04.2019 erweise sich deshalb als nicht richtig. Der Bescheid sei daher nach § 299 BAO aufzuheben.

Strittig ist daher im Hinblick auf eine Aufhebung nach § 299 BAO im Wesentlichen, ob betreffend das (mitverkaufte) stehende Holz Einkommensteuer im Rahmen von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft anfällt.

Wie bei allen betrieblichen Einkunftsarten müssen auch bei der Forstwirtschaft die Merkmale der Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht und der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gegeben sein (vgl. *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*,

EStG § 22 Anm. 5 (Stand 01.03.2018, rdb.at)). Dabei sind allerdings die Besonderheiten der Forstwirtschaft besonders zu beachten:

Forstwirtschaft ist die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Waldbodens zur Gewinnung von Holz (Forstwirtschaft im engeren Sinn) und anderer Walderzeugnisse und deren Nutzung (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹, § 21 Rz 15).

Ein forstwirtschaftlicher Betrieb setzt einen Wald im Sinne des § 1a Forstgesetzes 1975, BGBl. Nr. 440/1975, voraus (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹, § 21 Rz 16). Wald im Sinne § 1a Abs. 1 ForstG sind mit im Anhang zum Forstgesetz aufgezählten Nadel- und Laubgehölzen (forstlicher Bewuchs) bestockte Grundflächen, soweit die Bestockung mindestens eine Fläche von 1.000 m² und eine durchschnittliche Breite von 10 m erreicht. Eine über den Mindestbestand hinausgehende Größe ist nicht erforderlich. Wie sich aus dem Akteninhalt und Luftbildern der digitalen Katastermappe des Landes Oberösterreich (DORIS) ergibt, handelt es sich bei den beschwerdegegenständlichen, vom Bf. veräußerten Flächen unzweifelhaft und auch dem bisherigen Parteinvorbringen entsprechend unstrittig um Waldflächen.

Wesentliche Betriebsgrundlage für einen forstwirtschaftlichen Betrieb ist der (bloße) Waldbesitz. Gebäude und Inventar sind nicht wesensnotwendig (vgl. *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁹ § 24 Tz 43). Dies gilt insbesondere für aussetzende Betriebe, bei denen die Bestandspflege und die Verwendung von Betriebsmitteln nur untergeordnete Bedeutung hat (vgl. UFS 14.01.2005, [RV/0253-W/04](#) betreffend den Wald einer Pensionistin). Im Unterschied zu einem Nachhaltigkeitsbetrieb mit jährlicher Holznutzung wird bei einem „aussetzenden Betrieb“ eine jährliche Holznutzung (oft über Jahrzehnte) nicht durchgeführt bzw. ist eine solche nicht möglich. Aussetzende Betriebe erzielen auf Grund nicht gestaffelter Altersklassen an Baumbeständen nur in Abständen von Jahrzehnten nennenswerte Erträge und erfordern deshalb auch nur eine geringe Bewirtschaftung. Auf Grund der Naturverjüngung durch Samenanflug und Stockausschlag verliert ein aussetzender Betrieb nicht nur nicht seine Eigenschaft als Betrieb, sondern sie wird bereits dadurch begründet (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁹ § 21 Rz 17/1 mit Verweisen u.a. auf VwGH [1736/65](#), UFS 20.06.2011, [RV/1291-L/10](#); UFS 09.12.2009, [RV/0075-L/06](#)). Ein aussetzender Betrieb stellt daher auch dann eine Einkunftsquelle dar, wenn über Jahre hinweg keine Bewirtschaftung erfolgt (Wertzuwachs durch natürliches Wachstum; vgl. VwGH 25.01.1994, [93/14/0171](#); *Jakom*, EStG¹³ § 21 Rz 29; *Trauner/Wakounig*, Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft³, Rz 6/288). Auch die meisten „Bauernwälder“ stellen hinsichtlich der Forstwirtschaft aussetzende Betriebe dar (*Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 21 Rz 75 (Stand 01.10.2019, rdb.at)).

Somit kann ein Waldgrundstück einen Forstbetrieb darstellen (UFS 20.06.2011, [RV/1291-L/10](#) zu 26 ha Wald; UFS 04.11.2008, [RV/1712-L/02](#) zu 3,1 ha Wald). Ab der in § 1a Abs 1 ForstG normierten Bestockung und somit auch im Beschwerdefall (2,5 ha Wald) liegt ein forstwirtschaftlicher Betrieb vor (UFS 07.12.2009, [RV/0074-L/06](#) zu 3,4 ha Wald; UFS

19.08.2013, [RV/0553-I/09](#) zu 1,5 ha Wald). Dementsprechend stellen auch Wälder iSd ForstG im Eigentum von Nichtlandwirten bzw. Pensionisten (UFS 14.01.2005, [RV/0253-W/04](#) zu 14,6 ha Wald; UFS 18.08.2006, [RV/4409-W/02](#) zu 4,0 ha Wald) forstwirtschaftliche Betriebe dar. Die Veräußerung eines solchen Waldes stellt daher auch im Falle des Waldverkaufes durch den Bf. die Endnutzung des Holzbestandes dar und führt somit zu land- und forstwirtschaftlichen und damit betrieblichen Einkünften (UFS 14.01.2005, [RV/0253-W/04](#); UFS 19.08.2013, [RV/0553-I/09](#)). Damit ist auch die erforderliche Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gegeben, da die Bereitschaft, stehendes Holz an Personen zu verkaufen, die einen entsprechenden Preis zahlen, gegeben ist. Wird der gesamte Wald veräußert, liegt zudem eine Betriebsveräußerung im Sinne des § 24 EStG vor (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁹ Rz 17/1 mit Verweis auf UFS 09.12.2009, [RV/0075-L/06](#)). Der Freibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 war daher zu berücksichtigen (UFS vom 14.01.2005, [RV/0253-W/04](#)), was auch erfolgt ist.

Bei Waldverkäufen stellt der auf den Holzbestand („stehendes Holz“ als von Grund und Boden getrenntes, selbstständig bewertbares Wirtschaftsgut, vgl. VwGH 13.11.2019, [Ro 2019/13/0033](#)) entfallende Teil des Kaufpreises einen steuerpflichtigen Ertrag im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft dar (VwGH 07.10.1970, 873/68; 20.12.1982, 1266/80; 06.07.2006, 2002/15/0175 mwN). Voraussetzung für die Erfassung des stehenden Holzes ist, dass es sich dabei um einen Wald iSd ForstG handelt (*Wakounig/Trauner*, Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft³ Rz 6/76 und 6/288). Dies ist, wie bereits ausgeführt, gegenständlich der Fall.

Nach [§ 1 Abs. 5 LuF-PauschVO 2015](#) (erstmalig anzuwenden ab dem Veranlagungsjahr 2015, vgl. *Jakom*, EStG¹³ § 21 Rz 96) kann der Gewinn aus der Veräußerung forstwirtschaftlich genutzter Flächen pauschal ermittelt werden. Bis zu einem sich aus allen Veräußerungsgeschäften des Kalenderjahres ergebenden Veräußerungserlös von EUR 250.000,00 kann der Gewinn aus diesen Veräußerungsgeschäften mit 35 % des auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden Veräußerungserlöses pauschal ermittelt werden. Bei einem sich aus allen Veräußerungsgeschäften des Kalenderjahres ergebenden Gesamtveräußerungserlös von mehr als EUR 250.000,00 ist eine pauschale Ermittlung des Veräußerungsgewinnes insgesamt nicht zulässig. Der beschwerdegegenständliche Veräußerungserlös lag mit EUR 35.000,00 unterhalb dieser Wertgrenze. Eine Berechnung nach § 1 Abs. 5 LuF-PauschVO war daher zulässig und stellte sich dar wie folgt (Kaufpreis EUR 35.000,00):

- Grund und Boden: 50% des Kaufpreises = EUR 17.500, davon pauschal 14% (Altvermögen) = 2.450 x 25% ImmoEst = EUR 612,50 abzüglich bereits entrichteter ImmoEst in der Höhe von EUR 1.225,00
- Stehendes Holz: 35% des Kaufpreises = EUR 12.250,00 abzüglich EUR 7.300 = EUR 4.950,00

Sollte ein Forst-Verkäufer von dieser pauschalen Veräußerungsmöglichkeit abweichen wollen, so sind die Besteuerungsgrundlagen bezüglich der Bestandeswertermittlung als auch

hinsichtlich der Anschaffungskosten mittels Sachverständigen-Gutachten nachzuweisen (*Wakounig/Trauner*, Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft³ Rz 6/288).

Ein geringerer steuerpflichtiger Gewinn, als er sich bei Anwendung der Pauschalierungsregelung des § 1 Abs. 5 LuF-PauschVO 2015 ergeben würde, wäre daher seitens des Veräußerers bzw. des Bf. (durch ein Gutachten) nachzuweisen (*Jakom*, EStG¹³ § 21 Rz 109). Betreffend die Inanspruchnahme der Pauschalierung nach § 1 Abs. 5 LuF-PauschVO oder den Nachweis durch Gutachten hat der Veräußerer ein Wahlrecht (BFG 24.11.2016, [RV/5101299/2015](#) betreffend die insoweit bereits vergleichbare LuF-PauschVO 2011). Da eine eigene Wertermittlung des Bf. jedoch nicht erfolgt ist, hat die belangte Behörde den Veräußerungsgewinn zutreffend nach § 1 Abs. 5 LuF-PauschVO 2015 ermittelt.

Es kann daher in keiner Weise als gewiss angesehen werden, dass sich der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2015 vom 08.04.2019 als nicht richtig erwiesen hat.

Betreffend der vom Bf. erstmals in der Beschwerde gegen den (nunmehr angefochtenen) Bescheid vom 24.07.2019 behaupteten Liebhaberei ist Folgendes festzuhalten: Bei der Überprüfung, ob (antragsgemäß) eine Aufhebung nach § 299 BAO vorzunehmen war, war - wie bereits ausgeführt - nur das im Aufhebungsantrag vom 03.07.2019 erstattete Vorbringen Prüfungsmaßstab. Dieser Antrag enthält keine Ausführungen zu Liebhaberei. Die Frage des Vorliegens von Liebhaberei war daher nicht im vorgegebenen Prüfungsrahmen enthalten und somit auch nun nicht zu prüfen. Dennoch kann dazu angemerkt werden, dass mangels vorliegender Indizien für Liebhabereiaspekte betreffend den konkreten Forstbetrieb (zu solchen vgl. *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 21 Anm. 5 (Stand 01.10.2019, rdb.at)) grundsätzlich die Einkunftsquellenvermutung nach § 1 Abs. 1 L-VO gilt. Es wäre daher Sache des Bf. gewesen, dieser Vermutung (bereits im Aufhebungsantrag) substantiiert mit konkretem Vorbringen entgegenzutreten, was jedoch nicht erfolgte.

Der Antrag gem. § 299 BAO war somit bereits abzuweisen, da sich der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2015 vom 08.04.2019 nicht mit der erforderlichen Gewissheit als unrichtig erwiesen hat. Auf eine allfällige Ermessensübung, die nur im Falle einer Aufhebung nach § 299 BAO zum Tragen gekommen wäre, war daher nicht mehr einzugehen. Damit hat sich die gegen die Abweisung des Antrages nach § 299 BAO gerichtete Beschwerde als unbegründet erwiesen.

3.3. Zu Spruchpunkt II. (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. Im gegenständlichen Fall sind die

zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 10. Februar 2021