

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke als Vorsitzenden, den Richter Mag. Markus Knechtll LL. M. als beisitzenden Richter, Mag. Johannes Denk als fachkundigen Laienrichter und Mag. Markus Fischer, BA als fachkundigen Laienrichter über die Beschwerde des ***1*** **2***, ***3*** **4***, ***5*** **6*** **7***, vom 14. März 2022 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2020 vom 25. Februar 2022, erlassen vom Finanzamt Österreich zur Steuernummer ***8***, in nichtöffentlicher Sitzung am 26. Juni 2023 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2020 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Verfahren

Beim Bundesfinanzgericht sind oder waren folgende Verfahren betreffend den Beschwerdeführer (Bf) ***1*** **2*** und die Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 2016 bis 2021 anhängig (in der Reihenfolge der Vorlage durch das Finanzamt):

RV/7102095/2022: Einkommensteuer 2019

RV/7102946/2022: Einkommensteuer 2020

RV/7103230/2022: Einkommensteuer 2021

RV/7100384/2023: Aufhebung Einkommensteuerbescheid 2019

RV/7100496/2023: Einkommensteuer 2016

RV/7100497/2023: Einkommensteuer 2017

RV/7100498/2023: Einkommensteuer 2018

RV/7100621/2023: Wiederaufnahme Einkommensteuer 2016

RV/7100629/2023: Wiederaufnahme Einkommensteuer 2017

RV/7100630/2023: Wiederaufnahme Einkommensteuer 2018.

Eine Darstellung des Inhalts sämtlicher diesbezüglich vorgelegter Akten des Finanzamts findet sich im Beschluss BFG 28. 6. 2023, RV/7102095/2022 und wird auf diese verwiesen.

Verfahrensgang zu RV/7102946/2022

Vorlage vom 3. Oktober 2022 (Einkommensteuer 2020)

Mit Bericht vom 3. Oktober 2022 legte das Finanzamt Österreich eine am 14. März 2022 eingebrachte Beschwerde des Beschwerdeführers (Bf) ***1*** ***2*** gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 vom 25. Februar 2022 vor (OZ 10 des Finanzamtsakts):

Folgende Bescheide sind angefochten

Gegenstand:	Einkommensteuer	Datum Bescheid:	25.02.2022
Jahr/Zeitraum:	2020	Beschwerde eingebracht:	14.03.2022
Fachgebiet:	Einkommensteuer	BVE zugestellt:	13.07.2022
Gesamter Senat	Ja	Vorlageantrag eingebracht:	08.08.2022
beantragt:		Verfahrenskategorie:	VA/E
		Mündliche Verhandlung	Nein
		beantragt:	

Folgendes Aktenverzeichnis wurde erstellt:

Inhaltsverzeichnis zu den vorgelegten Aktenteilen (Aktenverzeichnis)

Bescheide		
1	Einkommensteuer (Jahr: 2020)	25.02.2022
Zusatzdokumente Bescheide		
2	Ersuchen um Ergänzung 2020	17.11.2021
3	Stellungnahme Steuerberater 2020	31.01.2022
4	Beschwerde 2020	14.03.2022
5	Schreiben an die SVS	10.06.2022
6	SVS	15.06.2022
Beschwerde		
7	Beschwerdevorentscheidung mit Abweisung	13.07.2022
Beschwerdevorentscheidung		
8	Beschwerdevorentscheidung mit Abweisung	13.07.2022
Vorlageantrag		
9	Vorlageantrag 2020	08.08.2022

Begründend führte das Finanzamt unter anderem aus:

Bezughabende Normen

§ 21 EStG 1988

Sachverhalt und Anträge

Sachverhalt:

Im Jahr 2020 wurden amtswegig vereinnahmte Pachtzinse im Schätzungswege gemäß § 184 BAO festgesetzt.

*Der Pflichtige gibt an, dass sämtliche Pachteinnahmen nicht ihm als natürliche Person zuzurechnen sind, da sämtliche Pachteinnahmen bereits bei der ***1*** ***2*** GmbH erklärt und versteuert worden seien.*

Beweismittel:

siehe beiliegendes Schreiben der SVS

Stellungnahme:

Es wird beantragt, den Vorlageantrag für das Jahr 2020 abzuweisen.

(Ein Vorlageantrag für das Jahr 2019 wurde seitens des Pflichtigen ebenfalls eingebracht)

Aus dem elektronisch vorgelegten Akt ergibt sich (in der Reihenfolge der Aktenteile):

„Bescheide“

„Einkommensteuer (Jahr 2020)“

Unter „Einkommensteuer (Jahr 2020)“ (OZ 1) wurde der Einkommensteuerbescheid 2020 vom 25. Februar 2022 vorgelegt. Dieser weist ein Einkommen im Jahr 2020 von 22.901,76 € aus, woraus eine Einkommensteuer von 2.716,00 € resultierte. Folgende Einkünfte wurden zugrunde gelegt:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft: 19.947,27 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 3.179,99 €

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (als Gemeindepolitiker): 0,00 €.

EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2020**Die Einkommensteuer
wird für das Jahr 2020**

festgesetzt mit	2.716,00 €
Bisher war vorgeschrieben (gerundet)	0,00 €

Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von	2.716,00 €
---	------------

Dieser Betrag ist am 2022-04-04 fällig. Den Betrag, der auf Ihr Abgabenkonto zu entrichten ist, entnehmen Sie bitte der gesondert zugehenden Buchungsmitteilung.

Das Einkommen im Jahr 2020 beträgt	22.901,76 €
--	-------------

Berechnung der Einkommensteuer :

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	19.947,27 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	3.179,99 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
Übermittelte Lohnzettel laut Anhang	
Bezugsauszahlende Stelle	stpfl. Bezüge (245)
	378,80 €
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-378,80 €
	0,00 €

Gesamtbetrag der Einkünfte	23.127,26 €
---	--------------------

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Kirchenbeitrag	-165,50 €

Außergewöhnliche Belastungen:

Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988)	-50,00 €
Selbstbehalt	50,00 €

Einkommen	22.901,76 €
------------------------	--------------------

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:

0 % für die ersten 11.000,00	0,00 €
20 % für die weiteren 7.000,00	1.400,00 €
35 % für die restlichen 4.901,76	1.715,62 €

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	3.115,62 €
---	-------------------

Verkehrsabsetzbetrag	-400,00 €
----------------------------	-----------

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	2.715,62 €
--	-------------------

Einkommensteuer	2.715,62 €
------------------------------	-------------------

Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,38 €
--	--------

Festgesetzte Einkommensteuer	2.716,00 €
---	-------------------

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift

Festgesetzte Einkommensteuer	2.716,00 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer (gerundet)	0,00 €

Abgabennachforderung	2.716,00 €
-----------------------------------	-------------------

Die Begründung lautete:

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 2.290,18 € nicht übersteigen.

Die Einkünfte aus der Verpachtung der landwirtschaftlichen Flächen wurden in Anlehnung an die Veranlagungen der Vorjahre im Schätzungswege gem. § 184 BAO festgesetzt.

„Zusatzdokumente Bescheide“

„Ersuchen um Ergänzung 2020“

Unter OZ 2 „Ersuchen um Ergänzung“ wurde ein Ersuchen um Ergänzung vom 17. November 2021 an den Bf vorgelegt:

*In der Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 14.10.2021 haben Sie die Jahresabschlüsse der ***1*** ***2*** GmbH übermittelt. Sie werden nochmals gebeten, ergänzend dazu folgende Unterlagen nachzureichen:*

- Pachtverträge der Liegenschaften*
- detaillierte Sachverhaltsdarstellung (Wer verpachtet an wen? Was genau ist die Aufgabe/Tätigkeit der GmbH?)*

Sie werden darauf hingewiesen, dass Sie als zivilrechtlicher Eigentümer der Liegenschaften aufscheinen. Sollten die Pachtzinse an die GmbH überwiesen werden, dann stellt dies nach Ansicht der Finanzbehörde lediglich einen Durchlaufposten dar.

Bitte um entsprechende Stellungnahme/Gegenäußerung.

„Stellungnahme Steuerberater 2020“

Unter OZ 3 „Stellungnahme Steuerberater 2020“ ist eine E-Mail einer Mitarbeiterin der steuerlichen Vertretung des Bf an einen Mitarbeiter des Finanzamts enthalten:

*Im Auftrag unseres Klienten teilen wir betreffend dem Ersuchen um Ergänzung vom 17.11.2021 mit, dass Herr ***2*** das Schreiben persönlich in den nächsten Tagen beantwortet.*

„Beschwerde 2020“ (Beschwerde vom 14. März 2022 gegen den Einkommensteuerbescheid 2020)

In OZ 4 ist unter „Beschwerde 2020“ die Beschwerde vom 14. März 2022, Postaufgabe am selben Tag, gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 enthalten:

Ich erhebe innerhalb offener Frist Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 vom 25.02.2022 und begründe dies wie folgt:

In der Begründung des Einkommensteuerbescheides ist angeführt, dass Einkünfte aus der Verpachtung der landwirtschaftlichen Flächen in Anlehnung an die Veranlagung der Vorjahre im Schätzungswege gem. § 184 BAO festgesetzt wurden.

Diese Begründung ist falsch, weil ich eine korrekte Steuererklärung abgegeben habe.

Es ist ebenso falsch, dass ich Pachteinnahmen erzielt hätte.

*Ich habe zwecks Schaffung einer einheitlichen, überschaubaren betrieblichen Struktur die ***1*** **2*** GmbH mit Sitz in ***3*** **4***, ***5*** **6*** **7***, gegründet (FN ***9***). Die GmbH verwaltet meinen Grundbesitz und ist für die Organisation von Verpachtungen und Vermietungen zuständig (organisatorische GmbH). In dieser GmbH ist eine ordnungsgemäße Geschäftsführung, Buchhaltung, Bilanzierung und Finanzkontrolle sichergestellt, welche ich als Privatperson selbst nicht machen könnte.*

*Sämtliche Pachtentschädigungen wurden somit nicht von mir, sondern von der ***1*** **2*** GmbH vereinnahmt, verbucht, korrekt erklärt und auch korrekt versteuert (Steuernr. ***10***).*

Somit ist eindeutig sichergestellt, dass ich selbst keine Pachteinnahmen habe und meine Steuererklärung korrekt war.

Alle angeforderten beweisbringenden Belege für die Vorjahre - samt Pachtvereinbarung - habe ich in Beantwortung Ihres Ergänzungsersuchens für die Jahre 2016-2019 am 10.11.2021 vorgelegt.

Ich weise daraufhin, dass deshalb gegen die Beschwerdevorentscheidungen für die Jahre 2016-2019 ein Antrag auf Entscheidung über diese Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht gestellt wird.

Ich beantrage daher

- 1. die Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2020 vom 25.02.2022 entsprechend meiner Einkommensteuererklärung vom 10.11.2021, sowie*
- 2. die Aussetzung der Einhebung des strittigen Betrages von EUR 2.716, — gemäß § 212a BAO.*

„Schreiben an die SVS“

In OZ 5 „Schreiben an die SVS“ ist eine E-Mail der Bearbeiterin des Fachbereichs der belangten Behörde, Dienststelle Bruck Eisenstadt Oberwart, vom 10. Juni 2022 an die Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen enthalten, worin die Versicherungsanstalt in Bezug auf den Bf ersucht wird bekanntzugeben:

*Wer ist seit dem Jahr 2015 (Februar 2015) bis zum jetzigen Zeitpunkt der Verpächter der Liegenschaften? ***1*** **2*** oder die ***2*** **1*** GmbH?*

*Wer erzielt demzufolge die Pachteinnahmen? ***1*** **2*** oder die ***2*** **1*** GmbH?*

„SVS“

Unter OZ 6 „SVS“ ist ein Schreiben der Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen an das Finanzamt vom 15. Juni 2022 unter Bezug auf die vorstehend zitierte E-Mail der Bearbeiterin des Finanzamts mit folgendem Inhalt enthalten:

*Wie auch schon telefonisch besprochen, teilen wir Ihnen mit, dass Herr ***2*** ***1*** als natürliche Person von seinem Eigengrund ab 04.2014 0,4377 ha, ab 03.2015 13,6411 ha, ab 07.2015 bis laufend 10,3391 ha an die ***14*** ***15*** verpachtet hat.*

Wem die Pachteinahmen zufließen, ist hierorts nicht bekannt.

„Beschwerde“

„Beschwerdevorentscheidung mit Abweisung“ (Beschwerdevorentscheidung vom 13. Juli 2022 betreffend Einkommensteuer 2020)

Unter OZ 7 („Beschwerdevorentscheidung mit Abweisung“) wurde vorgelegt die Beschwerdevorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2020 vom 13. Juli 2022, mit welcher die „Beschwerde vom 14.03.2022 gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 vom 25.02.2022“ als unbegründet abgewiesen wird. Zur Begründung wurde ausgeführt:

*Laut Auskunftsschreiben der Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen/Bgld. vom 15.06.2022 verpachten Sie als natürliche Person von Ihrem Eigengrund seit April 2014 0,4377 ha, seit März 2015 13,6411 ha und seit Juli 2015 bis laufend 10,3391 ha an die ***14*** ***15***. Diese Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden nicht erklärt.*

*Der Notariatsakt betreffend Fruchtgenussrecht zwischen ***1*** ***2*** als Fruchtgenussbesteller und die Firma ***1*** ***2*** GmbH als Fruchtgenussberechtigter wurde erst am 22.02.2022 notariell beglaubigt, mit der Begründung, dass auf Grund "interner einvernehmlicher Vereinbarung" seit Februar 2015 ein Fruchtgenussrecht hinsichtlich der Liegenschaften zugunsten der ***1*** ***2*** GmbH existiert, darüber jedoch kein schriftlicher Vertrag errichtet wurde.*

Da die vertragliche Vereinbarung erst im Nachhinein notariell beglaubigt wurde, fehlt die nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Weiters muss der Fruchtgenuss für eine gewisse Dauer (10 Jahre) bestellt sein, um als rechtlich abgesichert anerkannt zu werden.

„Beschwerdevorentscheidung“

„Beschwerdevorentscheidung mit Abweisung“

Unter der Überschrift „Beschwerdevorentscheidung“ befindet sich in OZ 8 „Beschwerdevorentscheidung mit Abweisung“ die bereits in OZ 7 enthaltene Beschwerdevorentscheidung vom 13. Juli 2022 betreffend Einkommensteuer 2020.

„Vorlageanträge“

„Vorlageantrag 2020“

Unter OZ 9 vorgelegt wurde der am 8. August 2022 zur Post gegebene und mit „04.07.2022“ datierte Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2020:

Mit Beschwerdevereinsentscheidung gem. § 262 BAO vom 13.07.2022 wurde meine Beschwerde vom 14.03.2022 gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 vom 25.02.2022 als unbegründet abgewiesen. Ich beantrage nunmehr, meine Beschwerde zur Entscheidung dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Hinsichtlich der Begründung meines Begehrens und den beantragten Änderungen verweise ich auf meine Beschwerde vom 14.03.2022. Außerdem verweise ich auf meinen Vorlageantrag für das Jahr 2019, welcher dem Bundesfinanzgericht am 12.07.2022 vorgelegt wurde.

*Weiters möchte ich anführen, dass ich keine Pachteinahmen durch Verpachtung von Grundstücken an die „***14*** ***15***“ vereinnahmt habe. Die ***14*** ***15*** (richtigerweise: GmbH.) wurde übrigens bereits im Jahr 2011 in „Gut ***38*** GmbH“ umbenannt.*

*Ich verweise nochmals darauf, dass aufgrund des erteilten Fruchtgenussrechtes sämtliche Verpachtungen seit 2015 von der ***1*** ***2*** GmbH durchgeführt werden.*

*Pachtentschädigungen wurden somit nicht von mir, sondern von der ***1*** ***2*** GmbH vereinnahmt, verbucht, korrekt erklärt und auch korrekt versteuert.*

Ich beantrage daher

- 1. die Entscheidung durch den Senat*
- 2. die Aussetzung der Einhebung des strittigen Betrages von EUR 2.716,— gemäß § 212a BAO bis zur Entscheidung durch den Senat.*

Schätzung

Am 28. November 2022 legte das Finanzamt folgende Information vom 21. November 2022 über die erfolgte Schätzung vor:

Für das Jahr 2018 liegt eine KM über erhaltene Pachtzahlungen iHv € 6.910,00 vor. Bei der amtswegigen Wiederaufnahme wurde daher ein Wert iHv € 7.000,00 angesetzt.

*In der eingereichten E1 2019 beträgt der EW der verpachteten Fläche 72.500,00 (2018 noch 1.100,00), erklärter Pachtzins € 1,00. Dementsprechend wurde die Pachteinahmen auch höher (€ 20.000,00) geschätzt. In der eingereichten Beschwerde wurde die geschätzte Höhe überhaupt nicht beansprucht, sondern lediglich die Zurechnung der Erlöse. Diese sein in der extra dafür gegründeten „***1*** ***2*** GmbH“ (***10***) erklärt worden. (Erlöse 2019 € 60.152,22).*

Für die Jahre 2020 + 2021 ist der Sachverhalt unverändert.

Abgabeninformationssystem

Aus dem Abgabeninformationssystem der Bundesfinanzverwaltung ergeben sich folgende Erklärungsdaten zur Steuernummer ***8*** betreffend Einkommensteuer 2020:

Allgemein (E1):

Grundlagen	KZ	erklärter Betrag	Korrektur
Bezugsausz. Stellen		1	
E1c 001 - 38		19.947,27	
Eink.a.Land+Forstwirtschaft	310	352,87	19.947,27
E1a 001 -		3.179,99	
Eink.a.Gewerbebetrieb	330	3.179,99	
pauschalierte Werbungskosten		Politiker	
von		01.01	
bis		31.12	
Krankheitskosten	730	50,00	
abw. Freibetrag	449	0,00	
Bem.Grd. vor Verlustabzug		23.127,26	

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (E1c):

EINKUNFTSART	LF	Beilage-Nr.:	1 von 1	<<	>>
TEXT	KZ	erklärter Betrag	Korrektur		
Grundfreibetrag	9221	52,73			
Einheitswert Eigenbesitz	9610	72.500,00			
Einheitswert Verpachtungen	9630	72.500,00			
Vereinnahme Pachtzinse	9750	405,60	20.000,00		

Offensichtlich wurde durch das Finanzamt von den mit 20.000,00 € geschätzten Pachtzinsen der auf Grund einer Bemessungsgrundlage von 405,60 € errechnete Gewinnfreibetrag (Grundfreibetrag gemäß § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988, 13% der Bemessungsgrundlage) von 52,73 € abgezogen, woraus sich ein Betrag von 19.947,27 € ergab.

Beschluss vom 28. Februar 2023

Mit Beschluss vom 28. Februar 2023 ersuchte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt Österreich gemäß § 269 Abs. 2 BAO, das Ermittlungsverfahren betreffend Einkommensteuer 2020 wie folgt zu ergänzen:

*I. Sämtliche Einheitswertbescheide betreffend im Eigentum von ***1*** ***2*** befindliche Grundstücke sind beizuschaffen.*

II. 1. Die Grundstücksdaten gemäß Spruchpunkt I sind mit den Grundstücksdaten gemäß Servitutsvertrag vom 22. Februar 2022 abzugleichen.

*2. Sollten sich weitere, nicht im Servitutsvertrag genannte Grundstücke im Eigentum von ***1*** ***2*** befinden, ist zu klären, ob hieraus von diesem im Jahr 2020 Einkünfte (Vermietung und Verpachtung, Selbstbewirtschaftung) erzielt wurden und bejahendenfalls in welcher Höhe.*

*III. Bei der ***1*** ***2*** GmbH (Firmenbuch FN ***44*** g) sind – zweckmäßigerweise im Wege einer Nachschau gemäß § 144 BAO – zu erheben:*

*1. Sämtliche von dieser abgeschlossenen Miet- und Pachtverträge, soweit sie im Eigentum von ***1*** ***2*** befindliche Grundstücke betreffen; diese sind in Kopie zum Akt zu nehmen.*

2. Die im Eigentum von ***1*** ***2*** befindliche Grundstücke betreffende Miet- und Pachtzahlungen, soweit sie von der ***1*** ***2*** GmbH im Jahr 2020 vereinnahmt wurden; die entsprechenden Kontoauszüge und Bareinzahlungsbestätigungen, soweit vorhanden, sind in Kopie zum Akt zu nehmen.

3. Ob im Eigentum von ***1*** ***2*** befindliche Grundstücke von der ***1*** ***2*** GmbH im Jahr 2020 nicht vermietet oder verpachtet, sondern selbst genutzt wurden, wenn ja, in welcher Form.

4. Die Höhe der aus der Nutzung von im Eigentum von ***1*** ***2*** befindlichen Grundstücken (Vermietung und Verpachtung, Selbstbewirtschaftung) durch die ***1*** ***2*** GmbH im Jahr 2020 erzielten Gewinne.

5. Das von der ***1*** ***2*** GmbH für ***1*** ***2*** geführte Verrechnungskonto für 2021, dieses ist in Kopie zum Akt zu nehmen.

IV. Die unbeschränkt haftenden Gesellschafter der ***16*** OG (Firmenbuch zu FN ***45*** m) Dipl.-Ing. ***21*** ***11*** und ***40*** ***11*** sind gemäß § 169 BAO als Zeugen zu vernehmen, mit wem (***1*** ***2*** oder ***1*** ***2*** GmbH) und von wem ein Pachtvertrag über im Eigentum von ***1*** ***2*** befindliche Grundstücke abgeschlossen wurde, warum in den Verpächterlisten 2017 und 2018 ***1*** ***2*** als natürliche Person als Verpächter angeführt wurde sowie wieso die (angeblich) im Jahr 2015 erstmals über den Pachtvertrag errichtete Urkunde eine erst im Jahr 2017 später gegründete Offene Gesellschaft als Pächterin nennen kann.

V. Der Geschäftsführer der Gut ***38*** GmbH (Firmenbuch zu FN ***46*** y), Ing. ***41*** ***2***, ist gemäß § 169 BAO als Zeuge zu vernehmen, von wem jeweils welche Grundstücke zu welchem Pachtzins gepachtet worden sind und ist diesbezüglich die Auskunft der Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen vom 15. Juni 2022 vorzuhalten. Sofern ein Wechsel des Verpächters von ***1*** ***2*** zur ***1*** ***2*** GmbH erfolgt ist, ist zu erheben, wenn und auf welche Weise der Gut ***38*** GmbH dies bekannt geworden ist.

VI. Sollten zu Spruchpunkten I bis V nach den durchgeführten Ermittlungen noch Fragen offen sein, etwa zu den Lebenshaltungskosten des ***1*** ***2*** im Jahr 2020 und deren Bestreitung, ist ***1*** ***2*** als Partei gemäß § 143 BAO dazu zu vernehmen.

Begründend wurde unter anderem ausgeführt:

Zu Spruchpunkt I

Aus der Aktenlage ist nicht ersichtlich, welche Grundstücke sich im Jahr 2020 im Eigentum von ***1*** ***2*** befunden habe. Es ist daher der Einheitswertbescheid (es sind daher die

Einheitswertbescheide) betreffend im Eigentum von ***1*** ***2*** befindliche Grundstücke beizuschaffen.

Zu Spruchpunkt II

Laut Auskunft der Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen vom 15. Juni 2022 wurde dieser von ***1*** ***2*** gemeldet, dass dieser von seinem Eigengrund ab April 2014 0,4377 ha, ab März 2015 13,6411 ha, und ab Juli 2015 bis laufend 10,3391 ha an die ***14*** ***15*** verpachtet habe.

Laut Firmenbuch zu FN ****46*** y lautet die Firma der ***14*** ***15*** GmbH seit dem Jahr 2011 „Gut ***38*** GmbH“, Geschäftsführer ist Ing. ***41*** ***2***, die Geschäftsanschrift ist ***3*** ***4***, ***38***weg 2.

Laut Servitutsvertrag vom 22. Februar 2022 existiert seit Februar 2015 auf Grund "interner einvernehmlicher Vereinbarung" zwischen ***1*** ***2*** und der ***1*** ***2*** GmbH ein unentgeltliches Fruchtgenussrecht zugunsten folgender, im Alleineigentum des ***1*** ***2*** stehenden Liegenschaften:

EZ	KG	Gesamtfläche
24	***25***	4377
27	***28***	62424
29	***28***	18221
30	***28***	63820
31	***28***	27669
32	***28***	38985
33	***28***	9427
34	***28***	11972
36	***28***	49304
37	***28***	69238
Summe		355437
Summe ha		35,5437

Aktenkundig ist ein Pachtvertrag, abgeschlossen zwischen der „***2*** ***1*** GMBH“, ***3*** ***4***, ***5*** ***6*** ***7***, und der „***16*** OG“, ***3*** ***4***, ***18***, „Geb. ***19***“ am 21. April 2015, wonach letztere Grundstücke im Gesamtumfang von 15,35 pachte, und zwar die Grundstücksnummern 13117/2, 13117 und 13122-13129, zu einem Pachtzins von 6.200,00 €, fällig jeweils am 30. November. Ab dem Jahr 2018 wurde der Pachtzins durch Abschluss eines neuen Pachtvertrags auf 6.910,00 € erhöht.

Die Zahlungen von 6.200,00 € bzw. 6.910,00 € sind als „Pachterträge 0%“ im Rechnungswerk der ***1*** ***2*** GmbH enthalten. Die Grundstücke sind vom Servitutsvertrag vom 22. Februar 2022 umfasst.

In den Jahresabschlüssen der ***1*** ***2*** GmbH der Jahre 2016 bis 2019 sind folgende Erlöse enthalten:

2016: „Kundenskonto 10%“ -0,76, „Mietserträge 10%“ 2.181,67, „Pachterträge 0%“ 26.863,74 und „Pachterträge 20%“ 2.174,71.

2017: „Erträge Nebenkosten 10%“ 1.985,36, „Erträge Nebenkosten 20% 1.819,78, „Mietserträge 10%“ 18.684,00, „Pachterträge 0%“ 27.110,68 und „Pachterträge 20%“ 2.218,62.

2018: „Erträge Nebenkosten 10%“ 2.547,78, „Erträge Nebenkosten 20% 2.335,37, „Mietserträge 10%“ 23.050,00, „Pachterträge 0%“ 29.086,61 und „Pachterträge 20%“ 2.257,66

2019: „Erträge Nebenkosten 10%“ 2.541,33, „Erträge Nebenkosten 20% 2.329,46, „Mietserträge 10%“ 22.972,00, „Pachterträge 0%“ 30.009,48 und „Pachterträge 20%“ 2.299,95.

Das Finanzamt ging seit dem Jahr 2016 von folgenden Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft aus:

2016: 5.294,00 €

(= 6.100,00 €, möglicherweise Pacht von ***16*** OG bzw. ***21*** ***11***)

2017: 5.394,00 €

(= 6.200,00 € Pacht von ***16*** OG bzw. ***21*** ***11***)

2018: 6.090,00 €

(= 7.000,00 €, Schätzung basierend auf 6.910,00 € Pacht von ***16*** OG bzw. ***21*** ***11***)

2019: 17.400,00 €

(= 20.000,00 €, Schätzung basierend darauf, dass die verpachtete Fläche von 2018 EW 1.100,00 im Jahr 2019 auf EW 72.500,00 gestiegen sei).

2020: 19.947,27 €

(= 20.000,00 €, Schätzung basierend darauf, dass die verpachtete Fläche von 2018 EW 1.100,00 im Jahr 2019 auf EW 72.500,00 gestiegen sei, der Grundfreibetrag wurde offensichtlich unrichtig ermittelt, siehe RV/7102946/2022 „Abgabeninformationssystem“).

2021: 19.943,14 €

(= 20.000,00 €, Schätzung basierend darauf, dass die verpachtete Fläche von 2018 EW 1.100,00 im Jahr 2019 auf EW 72.500,00 gestiegen sei, der Grundfreibetrag wurde offensichtlich unrichtig ermittelt, siehe RV/7103230/2022 „Abgabeninformationssystem“).

Das Finanzamt hat am 21. / 28. November 2022 die Schätzung wie folgt begründet:

„Für das Jahr 2018 liegt eine KM über erhaltene Pachtzahlungen iHv € 6.910,00 vor. Bei der amtswegigen Wiederaufnahme wurde daher ein wert iHv € 7.000,00 angesetzt.

In der eingereichten E1 2019 beträgt der EW der verpachteten Fläche 72.500,00 (2018 noch 1.100,00), erklärter Pachtzins € 1,00. Dementsprechend wurde die Pachteinahmen auch höher (€ 20.000,00) geschätzt. In der eingereichten Beschwerde wurde die geschätzte Höhe überhaupt nicht beansprucht, sondern lediglich die Zurechnung der Erlöse. Diese sein in der extra dafür gegründeten „***1*** ***2*** GmbH“ (***10***) erklärt worden. (Erlöse 2019 € 60.152,22).

Für die Jahre 2020 + 2021 ist der Sachverhalt unverändert.“

Es ist offenkundig, dass bei Zugrundelegung der Rechtsansicht des Finanzamts, alle Einkünfte aus im Eigentum von ***1*** ***2*** befindlichen Grundstücke seien diesem und nicht der ***1*** ***2*** GmbH zuzurechnen, die in den Jahren 2016 bis 2021 erfolgten Schätzungen unzutreffend sein dürften. Zum einen wurden nur Pachteinahmen hinsichtlich eines Teils der im Eigentum von ***1*** ***2*** befindlichen Grundstücke angesetzt, zum anderen ist nicht nachvollziehbar, wieso eine Steigerung des Einheitswerts der verpachteten Flächen um ein Vielfaches (laut Finanzamt von 1.100,00 € auf 72.500,00 €) eine Schätzungserhöhung lediglich auf (Basis) 20.000,00 € nach sich zieht. Darüber hinaus wurden auch unter Zugrundelegung dieser Schätzung die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in den Jahren 2020 und 2021 offenkundig unrichtig ermittelt (Gewinnfreibetrag).

Darauf, ob die Höhe der Schätzung bekämpft wurde, kommt es in Hinblick auf § 263 Abs. 1 BAO und § 279 Abs. 1 BAO in Verbindung mit §§ 114, 115 BAO nicht an.

Es sind daher die Grundstücksdaten gemäß Spruchpunkt I mit den Grundstücksdaten gemäß Servitutsvertrag vom 22. Februar 2022 abzugleichen.

*Sollten sich weitere, nicht im Servitutsvertrag genannte Grundstücke im Eigentum von ***1*** ***2*** befinden, ist zu klären, ob hieraus von diesem im Jahr 2020 Einkünfte (Vermietung und Verpachtung, Selbstbewirtschaftung) erzielt wurden und bejahendenfalls in welcher Höhe.*

Zu Spruchpunkt III

*Der Bf ***1*** ***2*** gibt an, dass er hinsichtlich seiner Grundstücke der ***1*** ***2*** GmbH ein unentgeltliches Fruchtgenussrecht eingeräumt habe und die aus der Nutzung der Grundstücke erzielten Gewinne von der ***1*** ***2*** GmbH erklärt und versteuert worden seien.*

*Es sind daher bei der ***1*** ***2*** GmbH (Firmenbuch FN ***44*** g) – zweckmäßigerweise im Wege einer Nachschau gemäß § 144 BAO – zu erheben:*

- 1. Sämtliche von dieser abgeschlossenen Miet- und Pachtverträge, soweit sie im Eigentum von ***1*** ***2*** befindliche Grundstücke betreffen, diese sind in Kopie zum Akt zu nehmen.*
- 2. Die im Eigentum von ***1*** ***2*** befindliche Grundstücke betreffende Miet- und Pachtzahlungen, soweit sie von der ***1*** ***2*** GmbH im Jahr 2020 vereinnahmt wurden; die entsprechenden Kontoauszüge und Bareinzahlungsbestätigungen, soweit vorhanden, sind in Kopie zum Akt zu nehmen.*
- 3. Ob im Eigentum von ***1*** ***2*** befindliche Grundstücke von der ***1*** ***2*** GmbH im Jahr 2020 nicht vermietet oder verpachtet, sondern selbst genutzt wurden, wenn ja, in welcher Form.*
- 4. Die Höhe der aus der Nutzung von im Eigentum von ***1*** ***2*** befindlichen Grundstücken (Vermietung und Verpachtung, Selbstbewirtschaftung) durch die ***1*** ***2*** GmbH im Jahr 2020 erzielten Gewinne.*
- 5. Das von der ***1*** ***2*** GmbH für ***1*** ***2*** geführte Verrechnungskonto für 2020, dieses ist in Kopie zum Akt zu nehmen.*

Zu Spruchpunkt IV

*Entscheidungswesentlich ist unter anderem die Klärung der Frage, ob der Umstand, dass Grundstücke nicht von ***1*** ***2***, sondern von der ***1*** ***2*** GmbH verpachtet werden, gegenüber den Pächtern zum Ausdruck kam.*

Die Erhebungen nach Spruchpunkt III sollten hier grundsätzlich Klarheit schaffen.

*Im Hinblick auf die Aktenlage sind außerdem die unbeschränkt haftenden Gesellschafter der ***16*** OG (Firmenbuch zu FN ***45*** m) Dipl.-Ing. ***21*** ***11*** und ***40****

****11*** gemäß § 169 BAO als Zeugen zu vernehmen, mit wem (***1*** ***2*** oder ***1*** ***2*** GmbH) und von wem ein Pachtvertrag über im Eigentum von ***1*** ***2*** befindliche Grundstücke abgeschlossen wurde, warum in den Verpächterlisten 2017 und 2018 ***1*** ***2*** als natürliche Person als Verpächter angeführt wurde sowie wieso die (angeblich) im Jahr 2015 erstmals über den Pachtvertrag errichtete Urkunde eine erst im Jahr 2017 später gegründete Offene Gesellschaft als Pächterin nennen kann.*

Zu Spruchpunkt V

*Im Hinblick auf die Auskunft der Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen vom 15. Juni 2022 ist der Geschäftsführer der Gut ***38*** GmbH (Firmenbuch zu FN ***46*** y), Ing. ***41*** ***2***, gemäß § 169 BAO als Zeuge zu vernehmen, von wem jeweils welche Grundstücke zu welchem Pachtzins gepachtet worden sind und ist diesbezüglich die Auskunft der Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen vom 15. Juni 2022 vorzuhalten. Sofern ein Wechsel des Verpächters von ***1*** ***2*** zur ***1*** ***2*** GmbH erfolgt ist, ist zu erheben, wenn und auf welche Weise der Gut ***38*** GmbH dies bekannt geworden ist.*

Zu Spruchpunkt VI

*Sollten zu Spruchpunkten I bis V nach den durchgeführten Ermittlungen noch Fragen offen sein, etwa zu den Lebenshaltungskosten des ***1*** ***2*** im Jahr 2020 und deren Bestreitung, ist ***1*** ***2*** als Partei gemäß § 143 BAO dazu zu vernehmen.*

*Im Hinblick die vom Bf erklärten Einkünfte ist zu prüfen, ob er seine Lebenshaltungskosten im Wege der ***1*** ***2*** GmbH finanziert oder aus welchen Quellen er diese sonst bestreitet.*

Urkundenvorlage des Finanzamts vom 31. Mai 2023

Das Finanzamt legte dem Bundesfinanzgericht hierauf am 31. Mai 2023 folgende Unterlagen vor:

Auskunft Gut *38*** GmbH vom 24. Mai 2023**

Die Gut ***38*** GmbH teilte dem Finanzamt am 24. Mai 2023 schriftlich mit:

*1. Von der ***1*** ***2*** GmbH als Fruchtgenussnehmerin von Grundeigentümer ***1*** ***2*** wurden 2020 und 2021 folgende Grundstücke unter der Auflage die Kulturen zu erhalten, zu ergänzen und bei Bedarf zu erneuern, jedoch ohne weiteren Pachtzins gepachtet:*

[...]

2. Der Firmenwortlaut unseres Unternehmens wurde per 14.10.2011 von „***14*** ***15*** GmbH.“ auf „Gut ***38*** GmbH.“ geändert.

Ab 2014 bis März 2015 waren die beiden Grundstücke der EZ ***24*** von ***1*** ***2*** gepachtet.

Ab März 2015 waren von der ***1*** ***2*** GmbH die im Pkt 1 genannten Grundstücke sowie nachfolgend angeführte Grundstücke gepachtet:

[...]

Die Pachtvereinbarung für die Grundstücke Nr. 8828 - 8869 wurde im Juli 2015 aufgelöst. Die Pachtvereinbarung für die Grundstücke 9426 und 9427 wurde per 31.12.2018 aufgelöst.

3. Alle diese Grundstücke (Ausnahme EZ ***24***) waren davor bereits von ***39*** ***2*** gepachtet. Der Verpächterwechsel wurde im März 2015 vollzogen. Die Bekanntgabe erfolgte schriftlich durch die ***1*** ***2*** GmbH.

Auskunft *16*** OG**

Die ***16*** OG teilte dem Finanzamt zu einem aus der Vorlage nicht ersichtlichen Zeitpunkt mit:

Betreff: Schriftliches Auskunftsersuchen

Zu Frage 1:

*Die Pachtverträge wurden mit ***1*** ***2*** GMBH abgeschlossen.*

Zu Frage 2:

*In der durch die ***12*** übermittelten Pächterliste wurde fälschlicherweise nur ***1*** ***2*** angeführt, der Zusatz „GMBH“ wurde vergessen. Die Pachtüberweisungen gingen jedoch vertragsgemäß auf das Konto der ***1*** ***2*** GMBH.*

Zu Frag 3:

Da ein 2017 ein Pächterwechsel stattgefunden hat und der Pacht angepasst wurde, wurde dies im Pachtvertrag festgehalten.

*2015 war noch ***42*** ***11*** Bewirtschafter, Betrieb ***58*** – siehe Anlage*

*2017 wurde die ***16*** OG durch ***40*** und ***21*** ***11*** gegründet, Betrieb ***48***.*

*Die Überweisungen der Pachtentschädigung erfolgten auch hier ausschließlich auf das Konto ***1*** ***2*** GMBH.*

Der Pachtvertrag aus 2015 der OG war ein Irrtum und wurde mit dem falschen Datum ausgestellt, richtig wäre 2017 gewesen.

Servitutsvertrag vom 22. Februar 2022

Der aktenkundige (siehe OZ 20 zu RV/7102095/2022) Servitutsvertrag vom 22. Februar 2022 wurde neuerlich vorgelegt:

*PRÄAMBEL: Die Vertragsparteien ***1*** ***2*** und die Firma ***1*** ***2*** GmbH stellen einleitend fest, dass auf Grund "interner einvernehmlicher Vereinbarung" zwischen ihnen seit Februar 2015 (zweitausendfünfehn) ein Fruchtgenussrecht hinsichtlich der nachangeführten Liegenschaften zugunsten der ***1*** ***2*** GmbH existiert, darüber jedoch kein schriftlicher Vertrag errichtet wurde. In Entsprechung der vorgenannten Sach- und Rechtslage wird nunmehr zum Zwecke der "Dokumentation nach Außen" das bestehende Fruchtgenussrecht mit schriftlichem Vertrag und grundbücherlicher Sicherstellung eingeräumt bzw. vereinbart.*

*ERSTENS: ***1*** ***2*** ist Alleineigentümer der nachgenannten Liegenschaften:*

[EZ ***24*** KG ***25*** ***26***:

GST-NR	G BA (NUTZUNG)	FLÄCHE
2474/39	Weingärten(10)	1719
4748	Weingärten(10)	2658
GESAMTFLÄCHE		4377

EZ ***27*** KG ***28*** ***4***:

GST-NR	G BA (NUTZUNG)	FLÄCHE
838/6	Weingärten(10)	9171
8381/1	Weingärten(10)	7229
8381/2	Weingärten(10)	7229
8826	Weingärten(10)	4684
8837	Weingärten(10)	3762
9426	Weingärten(10)	7013
9427	Weingärten(10)	7013
10342/2	Weingärten(10)	4881
12482	Weingärten(10)	5607
13114	G Landw(10)	* 5835
GESAMTFLÄCHE		62424

EZ ***29*** KG ***28*** ***4***:

GST-NR	G BA (NUTZUNG)	FLÄCHE
13117/1	G Landw(10)	* 18221

EZ ***30*** KG ***28*** ***4***:

GST-NR	G BA (NUTZUNG)	FLÄCHE
13119	G GST-Fläche	* 51349
	Landw(10)	49763
	Sonst(50)	1586
13121	G Landw(10)	* 4747
13122	G Landw(10)	* 7724
GESAMTFLÄCHE		63820

EZ ***31*** KG ***28*** ***4***:

GST-NR	G BA (NUTZUNG)	FLÄCHE
1850	Weingärten(10)	12660
1851/2	Weingärten(10)	1813
1851/3	Weingärten(10)	2701
1851/4	Weingärten(10)	892
13202	G Landw(10)	* 9603
GESAMTFLÄCHE		27669

EZ ***32*** KG ***28*** ***4***:

GST-NR	G BA (NUTZUNG)	FLÄCHE
8290	GST-Fläche	6895
	Weingärten(10)	6857
	Sonst(10)	38
12120	Weingärten(10)	2373
12121	Weingärten(10)	2374
13199	G GST-Fläche	* 20485
	Landw(10)	19772
	Sonst(50)	713
13200	G Landw(10)	* 6858
GESAMTFLÄCHE		38985

EZ ***33*** KG ***28*** ***4***:

13120	G GST-Fläche	* 9427
	Landw(10)	4272
	Sonst(50)	5155

EZ ***34*** KG ***28*** ***4***:

GST-NR	G BA (NUTZUNG)	FLÄCHE
8843	Weingärten(10)	847
8844	Weingärten(10)	778
8849	Weingärten(10)	753
13201	G Landw(10)	* 9594
GESAMTFLÄCHE		11972

EZ ***36*** KG ***28*** ***4***:

GST-NR	G BA (NUTZUNG)	FLÄCHE
10342/1	Weingärten(10)	4880
12480/1	Weingärten(10)	1419
12480/2	Weingärten(10)	659
12480/3	Weingärten(10)	768
13027	G Landw(10)	* 36891
13028	G Landw(10)	* 4687
GESAMTFLÄCHE		49304

EZ ***37*** KG ***28*** ***4***:

GST-NR	G BA (NUTZUNG)	FLÄCHE
13115	G Landw(10)	* 4839
13116	G GST-Fläche	* 64399
	Landw(10)	63340
	Sonst(50)	1059
GESAMTFLÄCHE		69238]

Der vorgenannte Grundbuchsstand wird von den Vertragsparteien zustimmend zur Kenntnis genommen.

*ZWEITENS: ***1*** **2*** räumt in Entsprechung der bereits bestehenden Vereinbarung nunmehr der Fa. ***1*** **2*** GmbH, FN ***9***, ob den unter Punkt ERSTENS: dieses Vertrages genannten Liegenschaften Einlagezahl ***24*** Grundbuch ***25*** **26***, sowie den Einlagezahlen ***27***, ***29***, ***30***, ***31***, ***43***, ***33***, ***34***, ***35*** und ***37*** je Grundbuch ***28*** **4*** im Schenkungswege das auf die Dauer des Bestandes der Fruchtgenussberechtigten zeitlich befristete unentgeltliche Fruchtgenussrecht als Servitut mit grundbücherlicher Sicherstellung ein. Auf Grund dieses Servitutsrechtes ist die Fa. ***1*** **2*** GmbH berechtigt, alle vorgenannten Grundstücke ohne Einschränkung für sich allein zu nutzen (sohin zum Beispiel selbst zu bewirtschaften oder auch in Bestand zu geben) und sämtliche Ertragswerte (mögliche Pacht- oder Mieteinnahmen) für sich frei und ohne Einschränkung zu verwenden.*

Sämtliche etwaig anfallende Betriebskosten, sowie die Instandhaltungskosten, die anfallende Grundsteuer sowie die laufenden Aufwendungen und Belastungen der Vertragsliegenschaften trägt auf Grund ausdrücklicher Vereinbarung der Parteien die Fruchtgenussberechtigte zur Gänze selbst.

Vereinbarungsgemäß (sofern eine solche anfällt) leistet die Fruchtgenussberechtigte an den Fruchtgenussbesteller weiters auch eine Substanzabgeltung in Höhe der Abschreibung (Gebäude-AfA).

*Die Fa. ***1*** **2*** GmbH nimmt das ihr eingeräumte Recht vertraglich an.*

*DRITTENS: ***1*** **2*** erteilt ausdrücklich seine Einwilligung, dass ob dem gesamten Vertragsobjekt - alle Liegenschaften, welche im Punkt ERSTENS: dieses Vertrages aufgelistet sind, das Fruchtgenussrecht als Servitut gemäß Punkt ZWEITENS dieses Vertrages für die Fa. ***1*** **2*** GmbH, FN ***9***, grundbücherlich einverleibt werden kann.*

Vereinbarungsgemäß soll jedoch derzeit keine grundbücherliche Eintragung des Fruchtgenussrechtes durch den Urkundenverfassers erfolgen. Die grundbücherliche Sicherstellung des vereinbarten Fruchtgenussrechtes hat erst nach schriftlicher Aufforderung durch eine der beiden Vertragsparteien zu geschehen.

*VIERTENS: Die Fa. ***1*** **2*** GmbH befindet sich bereits seit Februar 2015 (zweitausendfünfzehn) im Besitz und Genuss ihrer Rechte und trägt ab diesem Zeitpunkt bereits Abgaben und Lasten.*

FÜNFTENS: Beide Parteien erklären den Wert des vereinbarten Rechtes ordnungsgemäß zu kennen und auf jede daraus resultierende Gewährleistung zu verzichten.

SECHSTENS: Die Kosten und Gebühren dieses Vertrages trägt die Fruchtgenussberechtigte zur Gänze.

...

ELFTENS: Die Vertragsparteien nehmen die eingehende Rechtsbelehrung des Urkundenverfassers über die Bestimmungen des Schenkungsmeldegesetzes, sowie des § 121a Bundesabgabenordnung zustimmend zur Kenntnis. Die entsprechende Meldung an das Finanzamt wird ausdrücklich durch den Steuerberater der Vertragsparteien erledigt und wird dem Urkundenverfasser kein Auftrag diesbezüglich erteilt.

...

Belege 2019

Unter „Belege 2019“ wurden Kontoauszüge des Kontos der ***1*** ***2*** GmbH für den Zeitraum 17. 6. 2019 bis 1. 7. 2019 sowie von 15. 10. 2019 bis 28. 10. 2019 und von 15. 11. 2019 bis 29. 11. 2019 vorgelegt, ferner Rechnungen der ***49*** Landbau GmbH an die ***1*** ***2*** GmbH vom 21. Oktober 2019 über die Pacht 2019 über 5.078,85 € und 4.254,82 € sowie der Biohof ***50*** ***51*** GmbH an die ***1*** ***2*** GmbH vom 22. Jänner 2020 über die Pacht 2019 über 687,27 €, Gutschriften der ***53*** an die ***1*** ***2*** GmbH vom 1. Juli 2019 (Zeitraum 2019) über 1.854,55 € und über 10.936,54 €. Die entsprechenden Zahlungen finden sich in den Kontoauszügen.

Pachteinnahmen 2019

*****1*** ***2*** GmbH**

Aufgliederung der Pachteinnahmen 2019

0%

*****52*** GmbH 10.031,15**

*****49*** Landhof GmbH 9.333,67**

*****54*** 3.047,39**

*****11*** 6.910,00**

*****50*** 687,27**

30.009,48

20%

*****52*** GmbH 2.299,95**

Summe Einnahmen 32.309,43

abzgl. Abgabe L+F 2.806,20

abzgl. Grundsteuer A 717,72

Gewinn aus Verpachtung 28.785,51

Verrechnungskonto ***1*** ***2*** 2019

1 ***2*** GmbH: Darlehen ***1*** ***2***:

PosNr	GegKto	Bel.Nr	Bel.Dat	Text	S o l l	H a b e n	S a l d o	S #	Skonto/Steuer
1	9800	EB	1 2019/01/01	EB		129.980,12-	129.980,12-		
2	2801	RK	2 2019/02/28		1.500,00		128.480,12-		
3	2801	RK	2 2019/02/28		1.500,00		126.980,12-		
4	2801	RK	4 2019/04/30		1.500,00		125.480,12-		
5	2801	RK	5 2019/05/31		1.500,00		123.980,12-		
6	2801	RK	6 2019/06/28		1.500,00		122.480,12-		
7	2801	RK	7 2019/07/31		1.500,00		120.980,12-		
8	2801	RK	8 2019/08/30		1.500,00		119.480,12-		
9	2801	RK	9 2019/09/30		1.500,00		117.980,12-		
10	2801	RK	10 2019/10/31		1.500,00		116.480,12-		
11	2801	RK	11 2019/11/29		1.500,00		114.980,12-		
12	2801	RK	12 2019/12/31		1.500,00		113.480,12-		
13	7030	UB	19 2019/12/31			2.000,00-	115.480,12-		
14	7585	UB	25 2019/12/31			6.000,00-	121.480,12-		
Firma		Jahr	Jahresbudget		EB-Saldo	Gesamt-Soll	Gesamt-Haben	S a l d o	Konto Seite
bh19/200331		2019			129.980,12-	16.500,00	137.980,12-	121.480,12-	3481 3 1

Belege 2020

Unter „Belege 2020“ wurden Kontoauszüge des Kontos der ***1*** ***2*** GmbH für den Zeitraum 3. 6. 2020 bis 25. 6. 2020 sowie von 1. 7. 2020 bis 16. 7. 2020 und von 2. 10. 2020 bis 29. 10. 2020 sowie von 16. 11. 2020 bis 30. 11. 2020 und von 15. 12. 2020 bis 31. 12. 2020 vorgelegt, ferner Gutschriften der ***55***-***4*** Windkraftanlagenbetriebs GmbH & Co KG an die ***1*** ***2*** GmbH vom 1. Juli 2020 über 11.153,11 €, der ***53*** vom 1. Juli 2020 an die ***1*** ***2*** GmbH über 1.891,27 €, Abrechnung ***49*** Landbau GmbH an die ***1*** ***2*** GmbH vom 29. Oktober 2020 über die Pacht 2020 über 5.078,85 € und 4.254,82 € sowie der Biohof ***50*** ***51*** GmbH an die ***1*** ***2*** GmbH vom 3. Dezember 2020 über die Pacht 2020 über 687,27 €. Die entsprechenden Zahlungen finden sich in den Kontoauszügen.

Pachteinnahmen 2020

1 ***2*** GmbH

Aufgliederung der Pachteinnahmen 2020

0%

52 GmbH 10.229,79

49 Landhof GmbH 9.333,67

54 3.066,57

11 6.910,00

50 687,27

30.227,30

20%

52 GmbH 2.345,49

Summe Einnahmen 32.572,79

abzgl. Abgabe L+F 2.806,20

abzgl. Grundsteuer A 717,72

Gewinn aus Verpachtung 29.048,87

Verrechnungskonto ***1*** ***2*** 2020

1 ***2*** GmbH: Darlehen ***1*** ***2***:

PosNr	GegKto	Bel.Nr	Bel.Dat	Text	S o l l	H a b e n	S a l d o	S %	Skonto/Steuer
1	2801 RK	1	2020/01/31		1.500,00		1.500,00		
2	2700 KE	3	2020/02/15	Darlehen C. Leitne		200,00-	1.300,00		
3	2801 RK	2	2020/02/28		1.500,00		2.800,00		
4	2801 RK	2	2020/02/28		200,00		3.000,00		
5	2801 RK	3	2020/03/31		1.500,00		4.500,00		
6	2801 RK	4	2020/04/30		1.500,00		6.000,00		
7	2801 RK	6	2020/06/30		1.500,00		7.500,00		
8	2801 RK	8	2020/08/31		4.500,00		12.000,00		
9	2801 RK	10	2020/10/30		1.500,00		13.500,00		
10	9800 EB	1	2020/01/01	EB		121.480,12-	107.980,12-		
11	2801 RK	11	2020/11/30		3.000,00		104.980,12-		
12	2801 RK	12	2020/12/31		1.500,00		103.480,12-		
13	7030 UB	6	2020/12/31			2.000,00-	105.480,12-		
14	7585 UB	22	2020/12/31			6.000,00-	111.480,12-		
Firma		Jahr	Jahresbudget	EB-Saldo	Gesamt-Soll	Gesamt-Haben	S a l d o	Konto Seite	
bh20/200331		2020		121.480,12-	18.200,00	129.680,12-	111.480,12-	3481 3 1	

Belege 2021

Unter „Belege 2021“ wurden Kontoauszüge des Kontos der ***1*** ***2*** GmbH für den Zeitraum 3. 6. 2021 bis 30. 6. 2021 sowie von 20. 10. 2021 bis 28. 10. 2021 und von 15. 11. 2021 bis 30. 11. 2021 sowie von 28. 12. 2021 bis 31. 12. 2021 vorgelegt, ferner Gutschriften der ***55***-***4*** Windkraftanlagenbetriebs GmbH & Co KG an die ***1*** ***2*** GmbH vom 1. Juli 2021 über 11.245,93 €, der ***53*** vom 1. Juli 2021 an die ***1*** ***2*** GmbH über 1.907,01 €, Abrechnung ***49*** Landbau GmbH an die ***1*** ***2*** GmbH vom 21. Oktober 2021 über die Pacht 2021 über 5.078,85 € und 4.254,82 € sowie der Biohof ***50*** ***51*** GmbH an die ***1*** ***2*** GmbH vom 3. Dezember 2021 über die Pacht 2021 über 687,27 €. Die entsprechenden Zahlungen finden sich in den Kontoauszügen.

Pachteinnahmen 2021

1 **2*** GmbH

Aufgliederung der Pachteinnahmen 2021

0%

52 GmbH 10.314,92

49 Landhof GmbH 9.333,67

Windkraft ***55*** 14.232,36

11 6.910,00

50 687,27

41.478,22

20%

52 GmbH 2.365,01

Windkraft ***55*** 16.364,71

18.729,72

Summe Einnahmen 60.207,94

abzgl. Abgabe L+F 2.806,20

abzgl. Grundsteuer A 717,72

Gewinn aus Verpachtung 56.684,02

Verrechnungskonto *1*** **2*** 2021**

1 **2*** GmbH: Darlehen ***1*** **2***:

PosNr	GegKto	Bel.Nr	Bel.Dat	Text	S o l l	H a b e n	S a l d o	S *	Skonto/Steuer
1	9800	EB	1 2021/01/01	EB		111.480,12-	111.480,12-		
2	2801	RK	2 2021/02/26		1.500,00		109.980,12-		
3	2801	RK	3 2021/03/31		1.500,00		108.480,12-		
4	2801	RK	4 2021/04/30		1.500,00		106.980,12-		
5	2801	RK	5 2021/05/31		1.500,00		105.480,12-		
6	2801	RK	6 2021/06/30		1.500,00		103.980,12-		
7	2801	RK	7 2021/07/30		1.500,00		102.480,12-		
8	2801	RK	8 2021/08/31		1.500,00		100.980,12-		
9	2801	RK	9 2021/09/30		1.500,00		99.480,12-		
10	2801	RK	10 2021/10/29		1.500,00		97.980,12-		
11	2801	RK	11 2021/11/30		1.500,00		96.480,12-		
12	2801	RK	12 2021/12/31		1.500,00		94.980,12-		
13	7585	UB	24 2021/12/31			6.000,00-	100.980,12-		
14	7030	UB	2021/12/31			2.000,00-	102.980,12-		
Firma		Jahr	Jahresbudget		EB-Saldo	Gesamt-Soll	Gesamt-Haben	S a l d o	Konto Seite
bh21/200331		2021			111.480,12-	16.500,00	119.480,12-	102.980,12-	3481 3 1

Pachtverträge

Pachtvereinbarungen der ***1*** ***2*** GmbH:

- mit der ***49*** Landbau GmbH für das Jahr 2015 für 8,6833 ha (3.781,58 €)
- mit ***56*** und ***57*** ***49*** für das Jahr 2015 für 10,3650 ha (4.513,96 €)
- mit ***16*** OG ab 1. 1. 2022 für 15,4504 ha (6.953,00 €)
- mit ***16*** OG ab 21. 4. 2018 für 15,35 ha (6.910,00 €)
- mit ***42*** ***11*** ab 1. 8. 2015 für 15,35 ha (6.200,00 €)

Gutschriften an die ***1*** ***2*** GmbH:

- von Biohof ***50*** ***51*** GmbH für 2021 für 1,4026 ha (687,27 €)
- von Biohof ***50*** ***51*** GmbH für 2020 für 1,4026 ha (687,27 €)
- von Biohof ***50*** ***51*** GmbH für 2019 für 1,4026 ha (687,27 €)

Vereinbarungen der ***1*** ***2*** GmbH:

- mit der ***53*** vom 15. 3. 2015

Mitteilung steuerliche Vertretung vom 26. Mai 2023

Die steuerliche Vertretung gab dem Finanzamt mit E-Mail vom 26. Mai 2023 bekannt:

1. Servitutsvertrag liegt bei

*2. Pachtverträge liegen bei, mit dem Pächter ***50*** gibt es nur einen mündlichen Pachtvertrag, allerdings hat dieser den Pachtzins jährlich in Form einer Gutschrift durch den Leistungsempfänger (Pächter) abgerechnet, diese liegen ebenfalls bei. Bei den Dienstbarkeitsverträgen betr. Windkraftanlagen gibt es keine separaten Verträge mit der ***1*** ***2*** GmbH, da diese von den Vorbesitzern abgeschlossen wurden und von der ***1*** ***2*** GmbH übernommen wurden; die Mitteilung, dass die ***1*** ***2*** GmbH ab 2015 der neue Geschäftspartner war, liegt ebenfalls bei.*

3. Belegmäßige Nachweise der Pachtzahlungen liegen bei

*4. Selbstnutzung durch ***1*** ***2*** findet durchgehend nicht statt*

5. Aufstellung über Gewinnermittlung liegen bei

6. Verrechnungskonten liegen bei

*7. Die Lebenshaltungskosten werden aus den monatlichen Zahlungen lt. Verrechnungskonto (EUR 1.500,00) bestritten, Herr ***2*** wohnt noch im Wohnungsverband mit seinem Vater, von welchem die gesamten Betriebskosten getragen werden; es bestehen keine Unterhaltspflichten*

Mitteilung des Finanzamts vom 14. Juni 2023

Am 19. Juni 2023 teilte das Finanzamt dem Gericht mit, dass die Unterlagenvorlage damit abgeschlossen sei und keine förmliche Äußerung des Finanzamtes zu den vorgelegten Unterlagen erfolgen werde.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Streitpunkt

Streitpunkt ist, ob die aus den im Alleineigentum des Bf stehenden Grundstücken Einlagezahl ***24*** Grundbuch ***25*** ***26***, sowie den Einlagezahlen ***27***, ***29***, ***30***, ***31***, ***43***, ***33***, ***34***, ***35*** und ***37*** je Grundbuch ***28*** ***4*** im Jahr 2020 erzielten Einkünfte dem Bf oder der ***1*** ***2*** GmbH zuzurechnen sind.

Geschätzte Einkünfte

Das Finanzamt ging seit dem Jahr 2016 von folgenden Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft aus:

2016: 5.294,00 €

(= 6.100,00 €, möglicherweise Pacht von ***16*** OG bzw. ***21*** ***11***)

2017: 5.394,00 €

(= 6.200,00 € Pacht von ***16*** OG bzw. ***21*** ***11***)

2018: 6.090,00 €

(= 7.000,00 €, Schätzung basierend auf 6.910,00 € Pacht von ***16*** OG bzw. ***21*** ***11***)

2019: 17.400,00 €

(= 20.000,00 €, Schätzung basierend darauf, dass die verpachtete Fläche von 2018 EW 1.100,00 im Jahr 2019 auf EW 72.500,00 gestiegen sei).

2020: 19.947,27 €

(= 20.000,00 €, Schätzung basierend darauf, dass die verpachtete Fläche von 2018 EW 1.100,00 im Jahr 2019 auf EW 72.500,00 gestiegen sei, der Grundfreibetrag wurde offensichtlich unrichtig ermittelt, siehe RV/7102946/2022 „Abgabeninformationssystem“).

2021: 19.943,14 €

(= 20.000,00 €, Schätzung basierend darauf, dass die verpachtete Fläche von 2018 EW 1.100,00 im Jahr 2019 auf EW 72.500,00 gestiegen sei, der Grundfreibetrag wurde offensichtlich unrichtig ermittelt, siehe RV/7103230/2022 „Abgabeninformationssystem“).

Zurechnung an die *1*** ***2*** GmbH (Bf)**

Der Bf vertritt die Ansicht, er habe der ***1*** ***2*** GmbH ein Fruchtgenussrecht an diesen Grundstücken eingeräumt, die hieraus erzielten Einkünfte seien nicht ihm, sondern der ***1*** ***2*** GmbH zuzurechnen, die diese Einkünfte zu ihrer Steuernummer auch ordnungsgemäß erklärt habe.

Zurechnung an *1*** ***2*** (FA)**

Das Finanzamt begründet den angefochtenen Bescheid lediglich damit, dass die Einkünfte aus der Verpachtung der landwirtschaftlichen Flächen in Anlehnung an die Veranlagungen der Vorjahre im Schätzungswege gemäß § 184 BAO festgesetzt worden seien.

Das Finanzamt beruft sich dabei zunächst auf eine Kontrollmitteilung (KM) vom 25. März 2020, wonach eine ***16*** OG in den Jahren 2017 und 2018 6.910,00 € dem Bf als Pacht bezahlt habe sowie auf eine Auskunft der Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen vom 15. Juni 2022, wonach der Bf als natürliche Person von seinem Eigengrund seit Juli 2015 bis laufend 10,3391 ha an eine ***14*** ***15*** verpachtet und diese Einkünfte nicht erklärt habe.

Das der ***1*** ***2*** GmbH eingeräumte Fruchtgenussrecht sei für das Jahr 2020 steuerlich nicht anzuerkennen, da dieses erst am 22. Februar 2022 notariell beglaubigt worden und bis dahin die „Gestaltung der Dinge“ nach außen nicht in Erscheinung getreten sei. Außerdem sei der Fruchtgenuss rechtlich nicht abgesichert, da er nicht „für eine gewisse Dauer (10 Jahre) bestellt“ worden sei.

Ermittlungen im Verwaltungsverfahren

Kontrollmitteilung

Die Kontrollmitteilung vom 25. März 2020 (siehe RV/7102095/2022, „Mail zur KM“) ist zwar hinsichtlich des Jahres 2017 aktenwidrig, da laut den dieser beigeschlossenen Verpächterlisten (siehe RV/7100497/2023, „Verpächter und Pachtzahlungen 2017“, RV/7100498/2023, „Verpächter und Pachtzahlungen 2018“) in den Jahren 2017 bis 2018 nicht 6.910 € an den Bf bezahlt wurden, sondern im Jahr 2017 6.200 € und im Jahr 2018 6.910 €. Im Einkommensteuerbescheid 2017 wurden jedoch – vor Abzug des Gewinnfreibetrags – insoweit zufolge der Verpächterliste zutreffend Pachtzahlungen von 6.200 € angesetzt ($6.200 - 13\% = 5.394$, siehe RV/7100497/2023, „Einkommensteuerbescheid 2017 vom 31. August 2021“)

Die Verpächterlisten der ***16*** OG weisen den Bf ***1*** ***2*** als Verpächter aus. Dagegen nennen die aktenkundigen Pachtverträge vom 21. April 2015 (richtig laut Auskunft der ***16*** OG 2017) und vom 21. April 2018 (siehe RV/7102095/2022, „Pachtvertrag 21. April 2015“, „Pachtvertrag 21. April 2018“) die ***1*** ***2*** GmbH als Verpächterin. Die Pachtzahlungen (durch ***21*** ***11***) erfolgten auf ein Bankkonto der ***1*** ***2*** GmbH.

Die ***16*** OG wurde erst im Jahr 2017 gegründet (siehe RV/7102095/2022, „***16*** OG / ***16*** Weinhandel“).

Auskunft der Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen

Laut Auskunft der Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen vom 15. Juni 2022 wurde dieser von ***1*** ***2*** gemeldet, dass dieser von seinem Eigengrund ab April 2014 0,4377 ha, ab März 2015 13,6411 ha, und ab Juli 2015 bis laufend 10,3391 ha an die ***14*** ***15*** verpachtet habe.

Laut Firmenbuch zu FN ***46*** y lautet die Firma der ***14*** ***15*** GmbH seit dem Jahr 2011 „Gut ***38*** GmbH“, Geschäftsführer ist Ing. ***41*** ***2***, die Geschäftsanschrift ist ***3*** ***4***, ***47***.

Die vermeintliche oder tatsächliche Verpachtung an die Gut ***38*** GmbH, die nach dieser Auskunft bereits seit dem Jahr 2015 erfolgt sein soll, hat offensichtlich in den Schätzungen durch das Finanzamt für die Jahre 2016 bis 2018 keinen Niederschlag gefunden, da diese nur auf der Pacht durch ***16*** OG bzw. ***21*** ***11*** und nicht auch auf der Pacht durch die Gut ***38*** GmbH (oder auch weitere Pächter) beruhen.

Freilich war im Zeitpunkt der Erlassung der Einkommensteuerbescheide 2016, 2017 und 2018 vom 31. August 2021 sowie der Beschwerdeentscheidungen vom 22. Februar 2022 die Auskunft vom 15. Juni 2022 nicht bekannt.

Ergänzende Ermittlungen, Sachverhaltsfeststellungen, Beweiswürdigung

Die vom Finanzamt zufolge des Beschlusses vom 28. Februar 2023 durchgeführten ergänzenden Ermittlungen haben ergeben, dass vom Bf ***1*** ***2*** der ***1*** ***2*** GmbH an sämtlichen in seinem Eigentum befindlichen Grundstücken mit dem im Februar 2015 mündlich abgeschlossenen und am 22. Februar 2022 schriftlich abgefassten Servitutsvertrag ein Fruchtgenussrecht ab dem Jahr 2015 eingeräumt wurde und der Bf ***1*** ***2*** keine Grundstücke selbst bewirtschaftet (Auskunft steuerliche Vertretung vom 26. Mai 2023) sowie dass die Pächter ab dem Jahr 2015 bzw., falls die Verpachtung später begann, ab Beginn der Verpachtung, darüber informiert waren, dass Verpächterin die ***1*** ***2*** GmbH und nicht ***1*** ***2*** ist (Auskunft Gut ***38*** GmbH, vormals

14 ***15*** GmbH, vom 24. Mai 2023, undatierte Auskunft ***16*** OG, auch ***42*** ***11*** betreffend, unter „Belege“ vorgelegte Rechnungen bzw. Gutschriften) und die Pachtzahlungen auf ein Konto der ***1*** ***2*** GmbH erfolgt sind (unter „Belege“ vorgelegte Kontoauszüge). Die Pachteinnahmen wurden im Rechnungswesen der ***1*** ***2*** GmbH erfasst (siehe „Pachteinnahmen“) und erfolgte die Versteuerung bei dieser.

Das Finanzamt hat diese Ermittlungsergebnisse dem Gericht am 31. Mai 2023 vorgelegt. Gegenteilige Feststellungen wurden nicht getroffen, daher sind diese Beweisaufnahmen dem vorstehend festgestellten Sachverhalt zugrunde zu legen.

Zur Auskunft der Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen vom 15. Juni 2022 ist anzumerken, dass die damalige Sozialversicherungsanstalt der Bauern offenbar im Jahr 2015 vom Eigentümerwechsel von ***39*** ***2*** auf ***1*** ***2*** Kenntnis erlangt hat, aber keine neuerliche Meldung betreffend Verpachtung erfolgt ist, was sich daraus ergibt, dass die bereits im Jahr 2011 erfolgte Änderung von „***14*** ***15*** GmbH“ auf „Gut ***38*** GmbH“ in den Daten der Sozialversicherungsanstalt keinen Niederschlag gefunden hat.

In der Auskunft von ***16*** OG wurde klargestellt, dass die Datumsbezeichnung „21. April 2015“ im aktenkundigen schriftlichen Pachtvertrag irrtümlich erfolgt ist und richtig 21. April 2017 gewesen wäre, zumal 2015 noch ***42*** ***11*** Pächterin gewesen ist. Für das hier verfahrensgegenständliche Jahr ist jedenfalls nicht zweifelhaft, dass die ***1*** ***2*** GmbH Verpächterin und die ***16*** OG Pächterin gewesen ist.

Zurechnung von Einkünften

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

Die Einkünftezurechnung erfolgt an denjenigen, der die Einkunftsquelle innehat. Die Zurechnung von Einkünften muss sich nicht mit dem zivilrechtlichen Eigentum an der Einkunftsquelle decken (VwGH 25. 2. 1997, 92/14/0039; VwGH 9. 7. 1997, 95/13/0025; VwGH 21. 7. 1998, 93/14/0149). Die Einkunftsquelle kann sich auf das wirtschaftliche Eigentum, auf ein Mietrecht, auf ein Recht zur Weiter- oder Untervermietung, auf ein Nutzungsrecht oder eine bloße Tätigkeit gründen. Die Innehabung der Einkunftsquelle kann im (wirtschaftlichen) Eigentum oder einem Nutzungsrecht an den zur Einkünfteerzielung eingesetzten Wirtschaftsgütern fußen. Die Zurechnung von Einkünften muss sich nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum (§ 24 Abs. 1 lit. d BAO) an den zur Einkünfteerzielung eingesetzten Wirtschaftsgütern decken (vgl. z. B. EStR 2000 Rz 106 unter Hinweis auf VwGH 26. 9. 2000, 98/13/0070; VwGH 19. 11. 1998, 97/15/0001). Diese müssen daher nicht derselben Person zugerechnet werden, wie die damit erzielten Einkünfte (vgl. *Inzinger/Reinold* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 2 Anm 35).

Inzinger/Reinold in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 2 Anm 35) führen weiters aus:

„Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (VwGH 2. 2. 2010, 2007/15/0194). Maßgeblich für die persönliche Einkünftezurechnung ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge (vgl. bspw. VwGH 26. 11. 1991, 91/14/0041; VwGH 24. 1. 2013, 2011/16/0156; VwGH 20. 3. 2014, 2001/15/0174). Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann (Tragen von Unternehmerrisiko; VwGH 18. 10. 1995, 95/13/0176; VwGH 19. 11. 1998, 97/15/0001; VwGH 18. 12. 2008, 2006/15/0199; VwGH 28. 3. 2012, 2009/08/0010; VwGH 20. 3. 2014, 2011/15/0174; VwGH 26. 11. 2015, 2012/15/0152; VwGH 23. 2. 2017, Ra 2016/15/0012).“

Fruchtgenuss

Fruchtgenuss bzw. Fruchtnießung ist das dingliche Recht, eine fremde, im Wesentlichen unverbrauchbare Sache mit Schonung der Substanz ohne alle Einschränkung zu genießen (§ 509 ABGB). Grundlage ist eine Vereinbarung zwischen dem Fruchtgenussbesteller (idR Eigentümer) und dem Fruchtniesser (Fruchtgenussberechtigten) oder einer Mehrheit von solchen. Der Fruchtgenuss (der dem deutschen Nießbrauch entspricht) kann an beweglichen und unbeweglichen, körperlichen und unkörperlichen Sachen im vollen Ausmaß oder an Teilen begründet werden. Er kann uU weiterübertragen oder veräußert werden. Der Fruchtgenuss kann entgeltlich oder unentgeltlich, lebenslänglich oder befristet und unter Lebenden oder von Todes wegen eingeräumt werden. (vgl. *Wiesner in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 2 Anm 41*).

Ein entgeltlich oder unentgeltlich eingeräumter Nettofruchtgenuss, bei dem der Fruchtniesser die Aufwendungen iZm dem Gegenstand des Fruchtgenusses trägt (insb. Erhaltungsaufwand, Abgaben und Zinsen), führt zu originären Einkünften des Fruchtnießers. Er liegt vor (vgl. *Wiesner in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 2 Anm 44*), wenn der Fruchtniesser

- auf die Einkünfteerzielung Einfluss nimmt, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet und
- der Fruchtgenuss für eine gewisse Dauer bei rechtlich abgesicherter Position bestellt ist. Ein Zeitraum von 10 Jahren kann danach üblicherweise als ausreichend angesehen werden (EStR 2000 Rz 111)

Einkünfte können einer (natürlichen oder juristischen) Person nur dann zugerechnet werden, wenn sie die Einkünfterzielung nach eigenem Dafürhalten gestaltet und die anfallenden Aufwendungen trägt. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der entsprechenden Tätigkeit

das "Unternehmerrisiko" trägt. Ein Fruchtgenussberechtigter muss - sollen ihm die Einkünfte zugerechnet werden - neben der Tragung der Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen können, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet (vgl. VwGH 20. 4. 2014, 2011/15/0174; VwGH 22. 10. 2015, 2012/15/0146).

Eine Einkunftsquelle, an der ein Fruchtgenuß besteht, ist dem Fruchtgenußberechtigten zuzurechnen, mag das zivilrechtliche Eigentum auch bei dem aus der Dienstbarkeit Verpflichteten liegen (vgl. VwGH 20. 11. 1990, 90/14/0139; VwGH 10. 2. 1987, 86/14/0125; VwGH 16. 9. 1986, 83/14/0123).

Für die Fruchtnießung in Form der Vermietung und Verpachtung, bedeutet dies, dass der Fruchtnießer den Bestandnehmern gegenüber als Bestandgeber aufzutreten hat und bei Übernahme bestehender Verträge die Vertragsübernahme den Bestandnehmern zumindest anzuzeigen ist, dass der Fruchtnießer (neue) Bestandzinsvereinbarungen mit den Bestandnehmern trifft, dass er Anspruchspartner für die Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis ist, dass die Bestandsentgelte auf sein Konto überwiesen werden und dass grundsätzlich auch er die ihm gem §§ 512 und 513 ABGB obliegenden Lasten trägt (vgl. VwGH 4. 3. 1986, 85/14/0133; VwGH 4. 3. 1986, 85/14/0153). Die Intabulierung ist dabei keine zwingende Voraussetzung für die Anerkennung einer dem Fruchtnießer originäre Einkünfte verschaffenden Fruchtgenusseinräumung (vgl. *Wiesner in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG § 2 Anm 47*).

Nach der Aktenlage (siehe RV/7102095/2022, „Servitutsvertrag vom 22. Februar 2022“) wurde der Fruchtgenuss auf die Dauer des Bestandes der Fruchtgenussberechtigten, also der ***1*** ***2*** GmbH, eingeräumt (Punkt Zweitens des Servitutsvertrags).

Zur Bekanntgabe der Verpächterin siehe im Folgenden.

Verträge zwischen einander Nahestehenden

Vertragliche Vereinbarungen zwischen einander Nahestehenden können für den Bereich des Steuerrechts nur Anerkennung finden, wenn sie (vgl. *Knechtl in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG § 4 Anm 67*)

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

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Leistungsbeziehungen, die ihrer Art nach zwischen einander fremd gegenüber stehenden Personen nicht vorkommen (z. B. Schenkungen oder unentgeltliche Betriebsübergaben), sind danach zu beurteilen, wie sich dabei üblicherweise andere Personen verhalten, die zueinander in familiärer Beziehung stehen (VwGH 25. 10. 1994, 94/14/0067).

Diese Grundsätze gelten auch für Rechtsbeziehungen zwischen einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung und ihrem beherrschenden Gesellschafter (vgl. *Knechtl* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 4 Anm 68).

Der am 22. Februar 2022 zwischen ***1*** ***2*** und der ***1*** ***2*** GmbH schriftlich festgelegte Servitutsvertrag (siehe auch RV/7102095/2022, „Servitutsvertrag vom 22. Februar 2022“) hat einen klaren und eindeutigen Inhalt. Diesem schriftlichen Vertrag zufolge wurde ein bereits im Februar 2015 abgeschlossener mündlicher Vertrag gleichen Inhalts dokumentiert. Auch mündliche Verträge sind rechtswirksam.

Die Einräumung des unentgeltlichen Fruchtgenusses erfolgt auch in einer zwischen einander Nahestehenden üblichen Weise.

Es verbleibt daher zu prüfen, ob dieser nach außen ausreichend klar zum Ausdruck gekommen ist.

Gegenüber dem Finanzamt wurde der Vertrag nach der bisherigen Aktenlage entgegen § 120 BAO erstmals mit dem Vorlageantrag vom 15. März 2022 bekannt gegeben (siehe RV/7102095/2022, „Vorlageantrag“).

Gegenüber der Sozialversicherungsanstalt der Bauern bzw. der Selbständigen wurde der Vertrag entgegen § 16 BSVG offenbar jedenfalls bis zum Jahr 2022 nicht bekannt gegeben.

Die Publizität ist aber auch gegeben, wenn der wesentliche Inhalt des Vertrags – siehe die Ausführungen zum Fruchtgenuss – den Grundstückspächtern bekannt gegeben wurde.

Nach der bisherigen Aktenlage erfolgten in den Jahren 2016 bis 2019 (für die Folgejahre stand dies zunächst nicht fest), jedenfalls durch ***21*** ***11*** (2016) bzw. die ***16*** OG (ab 2017) Überweisungen der Pachtentgelte an die ***1*** ***2*** GmbH.

Auf Grund der ergänzenden Ermittlungen (Urkundenvorlage vom 31. Mai 2023) steht fest, dass jeweils ab Beginn der jeweiligen Verpachtung durch die ***1*** ***2*** GmbH diese den jeweiligen Pächtern als Verpächterin gegenüber aufgetreten ist.

Der im Jahr 2015 mündlich abgeschlossene und im Jahr 2022 schriftlich dokumentierte Servitutsvertrag hält daher einer Prüfung nach den Kriterien für Verträge zwischen einander Nahestehenden stand und ist somit auch für steuerliche Belange anzuerkennen.

Anzuerkennender Fruchtgenuss

Die vorstehend genannten Kriterien für die Zurechnung der Einkünfte an die ***1*** ***2*** GmbH sind damit als erfüllt anzusehen:

Der zwischen ***1*** ***2*** und der ***1*** ***2*** GmbH abgeschlossene Servitutsvertrag ist auch für steuerliche Zwecke ab dem Jahr 2015 anzuerkennen.

Die Fruchtnießerin, die ***1*** ***2*** GmbH, trat gegenüber den Bestandnehmern jeweils von Anfang an als Verpächterin auf.

Die Fruchtnießerin war Anspruchspartner für die Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis.

Die Bestandsentgelte wurden auf ein Konto der Fruchtnießerin überwiesen.

Der Fruchtgenuss wurde über eine längere Zeit, nämlich für die ganze Zeit der rechtlichen Existenz der Fruchtnießerin, eingeräumt.

Einkünftezurechnung

Hieraus folgt, dass die aus der Verpachtung der im Eigentum von ***1*** ***2*** stehenden Grundstücke im Jahr 2020 erzielten Einnahmen nicht ***1*** ***2***, sondern der ***1*** ***2*** GmbH zuzurechnen sind.

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Da der Bf ***1*** ***2*** nach den Ergebnissen des ergänzenden Ermittlungsverfahrens den Fruchtgenuss an sämtlichen seiner Grundstücke der ***1*** ***2*** GmbH übertragen hat und dieses Fruchtgenussrecht unentgeltlich übertragen wurde (Punkt Zweitens des Servitutsvertrags) sowie eine allfällige Substanzabgeltung nur in Höhe der Absetzung für Abnutzung, also steuerlich neutral, erfolgt (Punkt Zweitens des Servitutsvertrags), erzielte der Bf im Jahr 2020 keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, auch wenn in der Steuererklärung – aus welchen Gründen hat das Finanzamt nicht festgestellt – ein geringer Betrag (405,00 €) als „vereinnahmte Pachtzinse“ angesetzt wurde (angesichts der geringen Höhe der weiteren Einkünfte käme es auch bei einem Ansatz dieses Betrags im Übrigen zu keiner Einkommensteuerfestsetzung).

Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheids

Der angefochtene Bescheid erweist sich somit als rechtswidrig (Art. 130 Abs. 1 Z 1 B-VG), er ist gemäß § 279 BAO ersatzlos aufzuheben.

Bemessungsgrundlagen und Abgabenfestsetzung

Die Einkommensteuer für das Jahr 2020 ist daher unter Außerachtlassung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft festzusetzen. Dass der Bf im Jahr 2020 weitere, bisher im Einkommensteuerbescheid nicht erfasste und zu veranlagende Einkünfte erzielt hätte, hat das Finanzamt nicht festgestellt.

Einkommensteuer 2020

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2020 festgesetzt mit		0,00 €
Bisher war vorgeschrieben		2.716,00 €
Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Gutschrift in Höhe von		-2.716,00 €
Das Einkommen im Jahr 2020 beträgt		2.954,00 €
Berechnung der Einkommensteuer		
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft		0,00 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		3.179,99 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Details siehe angefochtener Bescheid)		0,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		3.179,99 €
Sonderausgaben		
Pauschbetrag für Sonderausgaben		-60,00 €
Kirchenbeitrag		-165,00 €
Außergewöhnliche Belastungen		
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehalts (§ 34 Abs. 4 EStG 1988)		-50,00 €
Selbstbehalt		50,00 €
Einkommen		2.954,00 €
0% für die ersten 11.000,00 €		0,00 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		0,00 €
Verkehrsabsetzbetrag		-400,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		-400,00 €

Einkommensteuer		0,00 €
Festgesetzte Einkommensteuer		0,00 €
Berechnung der Gutschrift		
Festgesetzte Einkommensteuer		0,00 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer		2.716,00 €
Abgabengutschrift		-2.716,00 €

Revisionsnichtzulassung

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Da das Bundesfinanzgericht der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, ist eine Revision nicht zuzulassen. Tatfragen sind im Allgemeinen einer Revision nicht zugänglich.

Wien, am 28. Juni 2023