

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf\*\*\*, \*\*\*Bf-Adr\*\*\*, vertreten durch EUROCON Wirtschaftstreuhand Steuerberatungsges.m.b.H., Teufelau 64, 4770 Andorf, über die Beschwerden vom 12. Jänner 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 11. Dezember 2015 betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2005 bis 2007 und betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2013, zu Steuernummer \*\*\*BFStNr\*\*\*, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung

I. zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2007 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

2. Der Beschwerde gegen Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2013 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

II. den Beschluss gefasst:

1. Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

2. Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Bisheriger Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) war in den verfahrensgegenständlichen Jahren 2005 bis 2013 nichtselbständig tätig. Darüber hinaus bezog er Einnahmen aus land- und forstwirtschaftlich genutzten, größtenteils verpachteten Liegenschaften und einem ebenfalls verpachteten Fischereirecht, welche ihm im Jahr 2000 mit der Verpflichtung zur Leistung eines Ausgedinges von seinen Eltern unentgeltlich übertragen wurden.

In den Jahren 2006 bis 2014 reichte der Bf. **Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung** für die Jahre 2005 bis 2013 ein. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärte er nicht. Die erklärungsgemäßen Veranlagungen führten jeweils zu Gutschriften an Einkommensteuer.

Aufgrund eines **Prüfungsauftrags** gemäß § 147 Bundesabgabenordnung (BAO) in Verbindung mit § 99 Abs. 2 Finanzstrafgesetz (FinStrG) vom **20.10.2015** wurde beim Bf. eine Außenprüfung betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2014 durchgeführt. Zur Verdachtslage wurde im Prüfungsauftrag im Wesentlichen angeführt, dass dem Finanzamt Unterlagen vorlägen, laut welcher der Bf. landwirtschaftliches Vermögen verpachtet habe und ihm bislang nicht erklärte Pachteinahmen zugeflossen seien, weshalb der Verdacht einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 FinStrG bestehe.

Im Zuge der Außenprüfung legte der steuerliche Vertreter des Bf. am **17.11.2015** **berichtigte Einkommensteuererklärungen** für die Jahre 2005 bis 2013 inkl. vorläufigen Gewinnermittlungen vor und führte hinsichtlich der Jahre 2005 bis 2012 dazu im Wesentlichen aus, dass sich die berichtigten Einkommensteuererklärungen insofern als vorläufig verstünden, als bei der Gewinnermittlung noch die Ausgedingekosten geltend gemacht würden, wofür ein Gutachten in Auftrag gegeben worden sei. Für 2013 wurden Ausgedingelasten in Form von Kosten für die Aufstellung einer Grabanlage in Höhe von € 1.854 als Betriebsausgaben geltend gemacht. Für 2005 bis 2007 sei der Gewinn mittels Vollpauschalierung ermittelt worden, 2008 bis 2012 mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und ab 2013 wieder mittels Vollpauschalierung.

Am **30.11.2015** wurden ein „**Gutachten** über den Wert des Wohnrechts und des Ausgedinges“ sowie Aufstellungen betreffend die pauschale Gewinnermittlung für 2005 bis 2007 und betreffend Kennzahl 450 (Renten und dauernde Lasten) für 2008 bis 2012 vorgelegt. Darin wurden in Anlehnung an das Gutachten für die Jahre 2005 bis 2007 jeweils „Ausgedingekosten“ in Höhe von € 23.271,00 als zusätzliche Betriebsausgaben angesetzt, sodass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit € 0,00 ausgewiesen wurden, und für die Jahre 2008 bis 2012 zusätzliche Sonderausgaben in Höhe von € 23.271,00 (2008), € 27.011,00 (2009), € 32.247,00 (2010), € 34.454,77 (2011) und € 12.150,20 (2012) geltend gemacht.

Im **Bericht über die Außenprüfung** vom **11.12.2015** wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Tz 1: Der Bf. sei aufgrund des Übergabsvertrages vom 31.10.2000 zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Alleineigentümer sowie alleiniger Bewirtschafter des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes in \*\*\*Adr. 1\*\*\* mit dem Einheitswertaktenzeichen \*\*\*EWAZ1\*\*\* (Einheitswert € 16.600) sowie Bewirtschafter des Fischereigewässers in der Katastralgemeinde \*\*\*KG1\*\*\* mit dem Einheitswertaktenzeichen \*\*\*EWAZ2\*\*\* (Einheitswert € 654,06). Bis auf eine geringfügige Fläche rund um die Hofstätte seien sämtliche landwirtschaftlich genutzten Flächen sowie das Fischereirecht verpachtet gewesen. Die forstwirtschaftlich genutzten Flächen würden vom Bf. selbst bewirtschaftet.

Tz. 2: Der Bf. habe die von ihm erzielten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft pflichtwidrig nicht in Abgabenerklärungen aufgenommen, sodass diese keiner Besteuerung unterzogen worden seien, woraus eine Abgabenverkürzung resultiere.

Zu Prüfungsbeginn habe der Bf. angegeben, dass er davon ausgegangen sei, dass sich hinsichtlich seiner Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bei einem Einheitswert von ca. € 16.000 unter Anwendung der Vollpauschalierung nie ein Gewinn ergeben könne zumal im Übergabsvertrag ein sehr umfangreiches Ausgedinge mit daraus resultierenden Belastungen vereinbart sei. Er habe im Glauben, dass durch die Pauschalierung alles abgedeckt sei, Arbeitnehmerveranlagungen durchgeführt. Allerdings seien die Höhe der abzugsfähigen tatsächlichen Kosten des Ausgedinges und demzufolge die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft seitens des Bf. nie ermittelt worden, weshalb nicht davon ausgegangen werden könne, dass er eine Steuerpflicht dieser Einkünfte mit Sicherheit habe ausschließen können.

Auch zu Prüfungsbeginn hätten keine Aufzeichnungen und Berechnungen – weder hinsichtlich der tatsächlichen Kosten noch der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft – vorgelegt werden können. Der Bf. sei in seiner beruflichen Tätigkeit als Leiter der Finanzabteilung des Gemeindeamtes \*\*\*9\*\*\* seinerseits mit dem Abgabenrecht betraut. Unter diesem Aspekt erscheine es nicht glaubwürdig, dass ihm nicht bewusst gewesen sei, dass sich aus der Land- und Forstwirtschaft möglicherweise einkommensteuerpflichtige Einkünfte ergeben könnten.

Da er am 21.10.2015 mehrmals die Vollpauschalierung erwähnt habe, könne davon ausgegangen werden, dass er die entsprechende Verordnung inhaltlich kenne und aufgrund der Verordnung auch festgestellt haben müsste, dass in seinem Fall steuerpflichtige Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft entstünden. Es liege daher zumindest bedingter Vorsatz vor.

Damit sei nach Maßgabe des § 207 BAO von einer 10-jährigen Verjährungsfrist auszugehen.

Tz. 3: Im Zuge der berichtigten Einkommensteuererklärungen sei beantragt worden, den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft für 2005 bis 2007 sowie für 2013 durch

Vollpauschalierung gemäß der VO zu § 17 EStG (Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft, im Folgenden kurz LuF PauschVO genannt) zu ermitteln.

Für die Jahre 2008 bis einschließlich 2012 sei die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG beantragt worden.

Für 2005 bis 2007 sowie für 2013 sei der Gewinn mittels eines Durchschnittssatzes vom maßgeblichen Einheitswert ermittelt worden. Der maßgebliche Einheitswert sei der Einheitswert des während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Vermögens abzüglich der Einheitswertanteile der nicht selbst bewirtschafteten Verpachtungen. Das Ausmaß der verpachteten Flächen sei den Pachtverträgen entnommen und mit dem landwirtschaftlichen Hektarsatz laut Einheitswertbescheid multipliziert worden.

Tz. 4: Laut den vorliegenden Pachtverträgen seien ab 2005 folgende Flächen verpachtet worden:

- 7 Hektar landwirtschaftliche Nutzfläche an \*\*\*3\*\*\* um € 2.835 jährlich,
- 5,76 Hektar landwirtschaftliche Nutzfläche an \*\*\*4\*\*\* um € 1.455 jährlich,
- das Fischereirecht an \*\*\*5\*\*\* um € 250 jährlich

Zudem habe der Bf. jährlich € 36,20 Jagdpacht erhalten. 2008 seien laut berichtigter Einkommensteuererklärung € 335,66 aus Holzverkauf eingenommen worden. Für die Vermietung von landwirtschaftlichen Gebäudeteilen seien laut berichtigter Einkommensteuererklärung ab 2012 € 300 jährlich erzielt worden.

Tz. 5: Am 30.11.2015 sei ein Gutachten über den Wert des Wohnrechtes und des Ausgedinges für die Eltern des Bf. als Übergeber über den Zeitraum 01.01.2005 bis \*\*\*x/2012\*\*\* vorgelegt worden.

Folgende im Übergabsvertrag festgehaltenen Leistungen seien bewertet worden:

- das Wohnrecht im Wohnhaus \*\*\*Adr. 1\*\*\* samt dem Recht auf Inanspruchnahme von Dachboden, Keller, Elektroheizung, Brennmateriallager, Gemüsegarten und Hauswasser, sowie die Benützung der Garage, des Traktors und das Fruchtgenussrecht am Stall,
- die Pflege der Wohnung und Reinigung der Wäsche,
- die Zubereitung von Mahlzeiten,
- das Zurverfügungstellen von Brennmaterial,

- die Bestellung eines ortsüblichen Begräbnisses,
- die Entnahme von Edelobst,
- das Fruchtgenussrecht an den im Übergabsvertrag festgelegten Waldparzellen im Ausmaß von ca. 0,5 Hektar,
- die Fahrten und Botengänge laut Übergabsvertrag sowie
- die Wartung und Pflege sowie diverse Hilfestellungen im Krankheits- und Gebrechlichkeitsfall.

Der Wert dieser Leistungen sei mit € 23.271 jährlich für beide Personen festgestellt worden. Nach dem Ableben des Herrn \*\*\*1\*\*\* im April 2011 sei der Wert bis zum Ableben der \*\*\*2\*\*\* im April 2012 mit € 18.591 jährlich festgestellt worden. Zudem seien noch Begräbniskosten mit € 13.000 und der Wert der Pflegeverpflichtung für \*\*\*2\*\*\* mit € 23.936 bewertet worden.

§ 13 Abs. 3 der LuF PauschVO 2001, 2006 und 2011 normiere, dass die aus Sachleistungen bestehenden Ausgedingelasten pro Person mit € 700 jährlich anzusetzen seien. Würden die Sachleistungen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht, seien sie in der nachgewiesenen (glaubhaft gemachten) Höhe zu berücksichtigen.

Aus der Judikatur des UFS Linz (Gz. RV/0318-L/11) sei zu entnehmen, dass eine Bewertung von Sachleistungen (in jenem Fall für die volle freie Station) nicht möglich sei, da es für die Berücksichtigung des Ausgedinges eine spezielle Bewertungsvorschrift in der LuF PauschVO 2001 bzw. 2006 gebe. (Dies gelte auch für die LuF PauschVO 2011.)

Es könnten daher bei der Ermittlung der land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte nach dieser Verordnung nur entweder der Pauschalbetrag von € 700 oder die nachgewiesenen oder glaubhaft gemachten höheren tatsächlichen Aufwendungen Berücksichtigung finden.

Daraus sei abzuleiten, dass es sich bei den Kosten für die Sachleistungen um tatsächliche Kosten handeln müsse und fiktive Werte wie z.B. der Wert lt. Sachbezugsverordnung oder ein mittels Gutachten festgestellter Wert nicht zu berücksichtigen seien.

Mit Ausnahme der Begräbniskosten sei keine der oben angeführten Leistungen mit tatsächlichen Kosten im Sinne des § 13 der LuFPauschVO verbunden, sondern handle es sich lediglich um fiktive Kosten, welche im Rahmen der Vollpauschalierung nicht berücksichtigt werden könnten.

Für 2008 bis 2012 hätten ebenfalls die mittels Gutachten bewerteten, beantragten Leistungen zu keinen tatsächlichen Ausgaben geführt und habe somit ein Abfluss im Sinne des § 19 EStG nicht stattgefunden.

Der Bf. und sein steuerlicher Vertreter hätten im Rahmen der Schlussbesprechung darauf beharrt, die Kosten des Ausgedinges laut berechtigter Erklärungen samt Beilagen zu beantragen. Auch werde der Ansatz des pauschalen Ausgedinges in Höhe von jährlich € 700 pro Person ausdrücklich nicht beantragt.

Im Hinblick auf die geltende Rechtslage und die vorhandene Judikatur bleibe die Ansicht des Finanzamtes unverändert und würden die beantragten Kosten für Sachleistungen nicht anerkannt. Für 2005 bis 2007 werde das Ausgedinge im Ausmaß von jährlich € 1.400 (€ 700 pro Person) von Amts wegen berücksichtigt.

Für 2008 bis 2012 erfolge die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, weshalb das pauschale Ausgedinge gemäß § 13 der LuF PauschVO 2001 und 2006 nicht zur Anwendung kommen könne. Auch die Berücksichtigung des pauschalen Ausgedinges als Sonderausgaben (Renten und dauernde Lasten) komme nicht in Betracht, da keine Rentenzahlungen geleistet worden seien und kein Abfluss im Sinne des § 19 EStG stattgefunden habe.

Tz. 7: Die für 2008 bis 2012 unter KZ 9230 beantragten übrigen Betriebsausgaben, bestehend aus Grundsteuer A und den Beiträgen und Abgaben für land- und forstwirtschaftliche Betriebe, seien laut den vorgelegten Aufstellungen berücksichtigt worden. Überdies seien die Stromkosten und die Kosten für die Gebäudeversicherung, beides betreffend die Wirtschaftsgebäude laut vorgelegter Aufstellung in Höhe von 20% der Gesamtkosten berücksichtigt worden.

Hinsichtlich der Gebäudeversicherung 2008 habe der genaue Betrag nicht bekannt gegeben werden können, weshalb der Mittelwert aus den Jahren 2009 bis 2012 berücksichtigt worden sei. Die Kosten für die Traktorversicherung seien zu 100% berücksichtigt worden.

Tz. 8: Im Rahmen der berechtigten Einkommensteuererklärungen seien für 2011 € 5.717,52 und für 2012 € 5.258,45 an Begräbniskosten als Sonderausgaben unter KZ 450 (Renten und dauernde Lasten) beantragt worden. Für 2013 seien Begräbniskosten in Höhe von € 1.854,00 als Ausgedinge unter KZ 9820 im Rahmen der Vollpauschalierung beantragt worden.

Begräbniskosten würden keine Renten oder dauernden Lasten im Sinne des § 18 EStG darstellen, sondern außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG. Sei jedoch eine Liegenschaft bereits vor dem Todesfall übergeben worden und übersteige der Verkehrswert die Begräbniskosten, sei eine Absetzung nicht möglich, wenn die Übernahme der Begräbniskosten aus einer vertraglichen Verpflichtung (zB Übergabsvertrag) resultiere (vgl. Rz 890 LStR).

Im gegenständlichen Fall könne davon ausgegangen werden, dass der Verkehrswert der übergebenen Liegenschaft die Begräbniskosten bei weitem übersteige. Zudem sei die

Verpflichtung zur Übernahme der Begräbniskosten eindeutig im Übergabsvertrag festgelegt. Insofern könnten die beantragten Begräbniskosten nicht berücksichtigt werden.

Tz. 9: Mit Kaufvertrag vom 11.09.2012 seien kleinere landwirtschaftliche Flächen im Ausmaß von insgesamt 571 m<sup>2</sup> um € 15 je m<sup>2</sup> veräußert worden. Diese Veräußerungsvorgänge seien bislang nicht der Immobilienertragsteuer unterworfen worden.

Tz. 11: Da es sich bei der Tatsache, dass der Bf. in den Jahren 2005 bis 2014 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (siehe Tz.2, Tz.3, Tz.4, Tz. 9) in nicht unmaßgeblicher Höhe erzielt habe, um ein entscheidungswesentliches Sachverhaltselement handle, welches dem Finanzamt bis zur abgabenbehördlichen Prüfung nicht bekannt gewesen sei, jedoch bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als von den rechtskräftigen Bescheiden zum Ausdruck gebracht geführt hätte, erfolge die Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2014.

Insbesondere sei dem Finanzamt nicht bekannt gewesen, dass der Bf. den Großteil der in seinem Eigentum stehenden landwirtschaftlichen Flächen verpachtet habe und Einnahmen bzw. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft daraus erzielt habe.

Die Wiederaufnahmen sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

Nach Abschluss der Außenprüfung wurden am **11.12.2015** die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2013 **wiederaufgenommen und neue Sachbescheide** erlassen und am selben Tag elektronisch (in die Databox) zugestellt. In den Bescheiden wurden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von € 3.428,82 (2005), € 3.428,50 (2006), € 3.425,14 (2007), € 3.602,76 (2008), € 3.224,50 (2009), € 2.770,58 (2010), € 2.798,43 (2011), € 3.016,29 (2012) sowie € 4.531,92 (2013) festgesetzt. Renten bzw. dauernde Lasten wurden nicht berücksichtigt. Zur Begründung wurde jeweils auf den Bericht zur Außenprüfung sowie auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung verwiesen.

Am **12.01.2016** wurden – innerhalb der bis 15.02.2016 verlängerten Beschwerdefrist – **Beschwerden** gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2007 und die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2013 eingebracht.

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide wurde damit begründet, dass das Tatbestandsmerkmal der Abgabenhinterziehung nicht vorliege und die Verjährungsfrist daher nur fünf Jahre betrage, weshalb die Jahre 2005 bis 2007 bereits verjährt seien.

In der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2013 wurde beantragt, die Einkommensteuer jeweils auf Basis der berichtigten Einkommensteuererklärungen 2005 bis

2013 bzw. der am 27.11.2015 nachgereichten Unterlagen (zur Berücksichtigung der tatsächlichen Ausgedingekosten für 2005 bis 2007 und der Renten und dauernde Lasten für 2008 bis 2013) wie nachfolgend dargelegt festzusetzen:

|      | Einkünfte<br>L+F | Dauernde<br>Lasten | Einkommen   | Einkommensteuer | Festgesetzte<br>ESt |
|------|------------------|--------------------|-------------|-----------------|---------------------|
| 2005 | € 0,00           | € 0,00             | € 32.231,72 | € 8.863,25      | -€ 43,98            |
| 2006 | € 0,00           | € 0,00             | € 33.583,82 | € 9.466,82      | -€ 43,56            |
| 2007 | € 0,00           | € 0,00             | € 34.791,12 | € 10.005,47     | -€ 43,58            |
| 2008 | € 3.602,76       | € 23.271,00        | € 16.912,59 | € 2.652,24      | -€ 8.096,21         |
| 2009 | € 3.237,50       | € 27.011,00        | € 13.934,61 | € 1.090,48      | -€ 9.585,81         |
| 2010 | € 2.770,58       | € 32.247,00        | € 13.574,90 | € 1.007,88      | -€ 12.038,00        |
| 2011 | € 3.090,15       | € 34.454,77        | € 9.367,01  | € 282,96        | -€ 11.690,00        |
| 2012 | € 3.016,29       | € 12.150,20        | € 32.865,98 | € 8.869,49      | -€ 3.698,00         |
| 2013 | € 2.918,94       | € 0,00             | € 45.545,73 | € 14.057,53     | € 1.162,00          |

Am **11.02.2016** wurden **Begründungen zu den Beschwerden** nachgereicht und darin im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Der Bf. sei aufgrund des Übergabs- zugleich Pflichtteilsverzichtsvertrag vom 31.10.2000 zivilrechtlicher Alleineigentümer des Land- und forstwirtschaftlichen Betriebes „\*\*\*6\*\*\*“ (EWAZ \*\*\*EWAZ1\*\*\*) und des Fischereigewässers (EWAZ \*\*\*EWAZ2\*\*\*) in der KG \*\*\*KG1\*\*\*. Der Betrieb umfasse landwirtschaftlich genutzte Flächen im Ausmaß von 13,2535 ha und forstwirtschaftlich genutzte Flächen im Ausmaß von 2,5381 ha. 12,76 ha der landwirtschaftlichen Flächen und das Fischereirecht seien verpachtet. Nur geringfügige landwirtschaftliche Flächen rund um die Hofstätte seien nicht verpachtet. Die forstwirtschaftlichen Flächen würden vom Bf. selbst bewirtschaftet.

Dem Bf. werde zur Last gelegt, dem Finanzamt nicht alle Umstände angezeigt zu haben, die hinsichtlich der Einkommensteuer seine persönliche Abgabepflicht begründen würden. Der Bf. habe im Jänner 2006 eine Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes und Festsetzung des Grundsteuermessbetrages land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zum 01.01.2004 beim Finanzamt eingereicht. In dieser Erklärung habe er auch angegeben, dass 12,76 ha landwirtschaftliche Flächen verpachtet seien.

Der Bf. habe zu Beginn der Außenprüfung Folgendes zu Protokoll gegeben:

Er habe bisher noch nie mit so etwas zu tun gehabt und ihm sei auch nicht bewusst gewesen, etwas falsch gemacht zu haben. Das sei auch der Grund gewesen, dass er über den Anruf des Finanzamtes sehr geschockt gewesen sei, was auch Frau \*\*\*7\*\*\* bestätigt habe. Er sei davon ausgegangen, dass durch die Pauschalierung alles abgedeckt sei, zumal er die vierteljährlichen Vorschreibungen – die land- und forstwirtschaftlichen Beiträge betreffend – immer pünktlich an das Finanzamt bezahlt habe.

Zum Argument, dass aufgrund der beruflichen Stellung des Bf. nicht glaubwürdig sei, dass diesem nicht bewusst gewesen sei, dass sich aus der Land- und Forstwirtschaft möglicherweise einkommensteuerpflichtige Einkünfte ergeben könnten, so wolle man auf den genauen Sachverhalt hinweisen:

1. Der Bf. habe die Pachteinnahmen ab Beginn bis zumindest Ende 2009 über ein eigens dafür eingerichtetes Bankkonto laufen lassen.
2. Die jährlichen Pachteinnahmen hätten sich im Prüfungszeitraum 2005 bis 2014 auf € 4.576,20 (2005 bis 2011), auf € 4.876,20 (2012 bis 2013) und auf € 5.021,20 (2014) belaufen.
3. Über dieses Bankkonto seien aber auch diverse Ausgaben – den übernommenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb betreffend – gelaufen:

|                                              | Betrieb | Wohnhaus |
|----------------------------------------------|---------|----------|
| die Gemeindeabgaben                          | x       | x        |
| die Beiträge an die SVA der Bauern           | x       |          |
| die land- und forstwirtschaftlichen Beiträge | x       |          |
| die Zahlungen an die Energie AG              | x       | x        |
| die Versicherung des Traktors                | x       |          |
| die Versicherung der Gebäude                 | x       | x        |
| die Zahlungen an den Rauchfangkehrer         |         | x        |

4. Die unter 3. angeführten Ausgaben hätten sich im Jahr 2008 [wobei was die Versicherung des Gebäudes angehe, der (sicher niedrigere) 2006er Wert herangezogen worden sei)] auf € 3.091,55 und im Jahr 2009 auf € 3.912,84 belaufen.

5. Bei der Versicherung des Gebäudes sei neben der Hofstätte des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (= bestehend aus dem Wohnhaus und den Betriebsgebäuden) auch das private Wohnhaus des Bf. mitversichert gewesen.

6. Die Ausgabenwerte 2005 bis 2007 hätten banktechnisch nicht mehr erhoben werden können, würden der Höhe nach aber im Bereich der 2008er bzw. 2009er Werte liegen.

7. Eine Aufstellung der Ausgabenwerte sei der Außenprüfung am 17.11.2015 übermittelt worden.

8. Aus den Ausführungen lasse sich erkennen, dass der Bf. aus der Übernahme des elterlichen Hofes nicht nur Einnahmen, sondern eben auch Ausgaben (auch wenn die Ausgaben für die Versicherung zu kürzen seien) erwachsen seien:

|           | 2008       | 2009       |
|-----------|------------|------------|
| Einnahmen | 4.911,86 € | 4.576,20 € |
| Ausgaben  | 3.091,55 € | 3.912,84 € |

|       |            |          |
|-------|------------|----------|
| Delta | 1.820,31 € | 663,36 € |
|-------|------------|----------|

9. Von den 2008 vom Bf. getragenen Ausgaben in Höhe von € 3.091,55 hätten laut Außenprüfung € 1.162,22 den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb betroffen und der Rest das von den Eltern benützte Wohnhaus. In 2009 hätten Ausgaben in Höhe von € 1.188,22 den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb betroffen und der Rest das von den Eltern benützte Wohnhaus.

10. Die Ausführungen aus 8. Würden aufzeigen, dass der Bf. nur über einen sehr geringen Betrag der Pachteinahmen wirtschaftlich habe verfügen können.

11. Er habe sich im Rahmen des Übergabsvertrages zu einem weit über das übliche Ausmaß hinausgehendes Ausgedinge verpflichtet, welches für ihn in letzter Konsequenz auch existenzbedrohend – so zumindest die Aussage des Gutachters – hätte werden können.

12. Über den Wert des Wohnrechts und des Ausgedinges liege ein umfangreiches Sachverständigengutachten vor.

Das Finanzamt unterstelle, wenn es dem Bf. Vorsatz unterstelle, dass er hätte wissen müssen, dass unabhängig davon, zu welchen Sachleistungen (Ausgedinge) er sich als Übernehmer immer auch verpflichte, jedenfalls nur € 700,- jährlich und pro Person angesetzt werden könnten, es sei denn, die tatsächlichen Kosten könnten nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden.

Randziffer 4246 der Einkommensteuerrichtlinien normiere, dass als Wert der freien Station (Sachleistung) für jede Person pauschal € 700 jährlich anzusetzen seien. Für die freie Station seien also pauschal € 700 jährlich anzusetzen? Was sei dann mit den anderen Leistungen, zu denen sich der Bf. im Übergabsvertrag verpflichtet habe? Wie seien diese zu berücksichtigen? Trotzdem habe das Finanzamt die Feststellung getroffen: „er hätte wissen müssen, dass ...“

Aus § 15 Abs. 3 der LuF-Pausch VO 2015 und der dortigen Gesetzespassage, dass Sachleistungen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden müssten, habe das Finanzamt abgeleitet, dass fiktive Werte (wie z.B. ein mittels Gutachten festgestellter Wert) nicht zu berücksichtigen seien, weil diesen Werten keine tatsächlichen Kosten gegenüberstünden.

Das gewährte Ausgedinge gehe weit über ein herkömmliches Ausgedinge (kleine Auszugswohnung, ein paar Liter Milch, etc.) hinaus, welches aber – so zumindest die Ansicht des Finanzamtes – keine Kosten verursache.

Diese Meinung werde von ihnen nicht geteilt, denn:

Das ausbedungene Wohnungsrecht an fünf zusätzlichen Zimmern (zusätzlich zur Auszugswohnung) habe keine Kosten verursacht? Es habe keinen Mietenausfall gegeben?

Das ausbedungene Fruchtgenussrecht am Gemüsegarten, am Stall, Hühnerstall und Futterboden für die Haltung von fünf Schafen und zehn Hühnern habe keine Kosten verursacht? Es könne auch kein Mietenausfall unterstellt werden?

Das Mitbenützungsrecht am Traktor, wobei der Bf. für den Treibstoff und die Reparatur aufkommen habe müssen, habe keine Kosten verursacht?

Das Fruchtgenussrecht an forstwirtschaftlichen Flächen (einschließlich des Anspruches der Übergeber auf Übernutzungen) habe keine Kosten verursacht?

Etwaige Fahrten und Botengänge (u.a. zu Ärzten und Behörden) hätten keine Kosten (Stichwort Kilometergeld) verursacht? Telefonkosten habe es keine gegeben?

Aufgrund der geschilderten Verhältnisse, unter Berücksichtigung des Gutachtens über den Wert des Wohnrechts und des Ausgedinges und unter Berücksichtigung der allgemeinen Lebenserfahrung sollte es glaubhaft bzw. vielmehr außer Streit stehen, dass der Bf. sehr wohl tatsächlich Kosten zu tragen gehabt habe.

Ferner unterstelle das Finanzamt – wenn es dem Bf. Vorsatz unterstelle – damit, dass er auch hätte wissen müssen, dass auch Bilanzierer und Einnahmen-Ausgaben-Rechner jedenfalls nur € 700 jährlich und pro Person ansetzen könnten, außer diese könnten die tatsächlichen Kosten nachweisen oder glaubhaft machen.

Dass für die aus Sachleistungen bestehenden Ausgedingelasten pro Person nur € 700 anzusetzen seien, sei eine Bestimmung aus der LuF-Pausch VO. Was Einnahmen-Ausgaben-Rechner und Bilanzierer im Bereich der Land- und Forstwirtschaft angehe, so könnten diese – müssten aber nicht – die Ausgedingelasten mit dem Pauschalbetrag von € 700 als Sonderausgabe in Abzug bringen (RZ 4246 der EStR).

Dass Übernehmer, die ihren Gewinn mit einer doppelten Buchführung oder einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermitteln würden, den Pauschalbetrag von € 700 als Sonderausgaben abziehen dürften, sei zudem erstmals in einer Überarbeitung der Einkommensteuerrichtlinien vom 30.08.2006 klargestellt worden. Demnach könnten sie die Ausgedingelasten als Sonderausgaben in Abzug bringen, seien aber im Bereich der freien Station nicht an die € 700 gebunden, und könnten anstatt dessen in diesem Bereich auch andere Pauschalwerte (bspw. die Werte gem. Sachbezugswerteverordnung) heranziehen.

Nachdem ein sehr ausführliches Sachverständigengutachten über den Wert des Wohnrechts und des Ausgedinges (unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse) vorliege, würde man sich wohl an diesen Werten orientieren müssen.

Unter Berücksichtigung obiger Ausführungen komme man zu dem Ergebnis, dass, hätte der Bf. für 2005 bis 2007 die Gewinnermittlung Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder Bilanzierung

gewählt, er beispielsweise für seine Ausgedingeleistung „Wohnrecht für eine Fläche von 269 m<sup>2</sup>“ nicht an den Pauschalbetrag von € 700 gebunden gewesen wäre. Es wäre ihm dann freigestanden, die Kosten dafür beispielsweise auch nach der Sachbezugswerteverordnung bewerten zu lassen, und er hätte diese sich ergebenden Kosten dann als Sonderausgaben abziehen können, wodurch sich beim Bf. für 2005 – 2007 jeweils Einkommensteuergutschriften ergeben würden.

Auf Basis obiger Ausführungen bestehe für die Annahme der zehnjährigen Hinterziehungsverjährungsfrist keine Handhabe, denn:

1. es sei dem Bf. überhaupt nicht bewusst gewesen, dass er etwas falsch gemacht habe,
2. der Bf. habe nichts falsch gemacht, denn seinen Einnahmen aus der Landwirtschaft stünden auch laufende Ausgaben und Ausgedingeausgaben gegenüber, welche das Finanzamt zu Unrecht nicht anerkannt habe,
3. existierten, was die Berücksichtigung des Ausgedinges im Bereich der Land- und Forstwirtschaft angehe, zahlreiche – aus ihrer Sicht – ungeklärte Fragen. Und für die unklare Rechtslage werde er sich nicht verantworten müssen.

Die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2005 bis 2007 und die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Einkommensteuerbescheide für 2005 bis 2007 seien daher nach bereits eingetretener Verjährung ergangen.

Hinsichtlich der Beschwerde gegen die Sachbescheide wurde im Wesentlichen zusätzlich Folgendes ausgeführt:

Nachdem ein sehr ausführliches Sachverständigengutachten über den Wert des Wohnrechts und des Ausgedinges (unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse) vorliege, werde man sich – unabhängig von der Art der Gewinnermittlung – jedenfalls aber an diesen Werten orientieren müssen, denn:

1. die aus Sachleistungen bestehenden Ausgedingeleistungen seien durch ein Sachverständigengutachten nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht worden,
2. stehe nach ihrem Rechtsverständnis zweifelsfrei fest, dass der Bf. aus dem Titel Ausgedingeleistungen tatsächliche Kosten zu tragen gehabt habe und es somit unzulässig sei, diese als fiktiv zu bezeichnen,
3. könne die Entscheidung des UFS Linz (GZ. RV/0318-L/11) vom 4. September 2012 auf ihren Sachverhalt überhaupt nicht umgelegt werden, seien doch dort die Aufwendungen weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht worden.

Begräbniskosten (Tz. 8) könnten, sofern sie als Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern (bspw. durch Übergabeverträge) übernommen würden, keine außergewöhnliche Belastung darstellen, sondern seien als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z. 1 EStG (Stichwort: außerbetriebliche Versorgungsrente) einzustufen.

Am **17.05.2016** erließ die belangte Behörde **Beschwerdevorentscheidungen**, mit welchen die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide für 2005 bis 2007 sowie die Einkommensteuerbescheide für 2005 bis 2013, jeweils vom 11.12.2015 als unbegründet abgewiesen wurden.

Die Abweisung der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide wurde damit begründet, dass eine Überprüfung der angefochtenen Bescheide ergeben habe, dass – wie im Betriebsprüfungsbericht (Tz 2) ausführlich dargestellt – die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens wegen hinterzogener Abgaben vorgelegen habe.

Hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2005, 2006 und 2007 wurde zur Begründung auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen.

Betreffend die Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2012 wurde ausgeführt:

*„Ermittelt ein Landwirt den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG, dann sind Ausgedingsleistungen als Sonderausgaben abzugsfähig. Wesentlich ist allerdings, dass es tatsächlich zu einem Vermögensabfluss kommt, dh unter Sonderausgaben sind nur solche Ausgaben zu verstehen, die das Einkommen des Steuerpflichtigen mindern. Dauernde Lasten, die in einem bloßen Dulden bestehen (zB Wohn- oder Nutzungsrechte), werden für sich gesehen noch zu keinen Ausgaben, es müssen tatsächliche Kosten anfallen, um als Sonderausgaben in Betracht zu kommen. Da derartige Kosten nicht angefallen sind, konnte eine Berücksichtigung nicht erfolgen.“*

Hinsichtlich der Jahre 2011 und 2012 wurde bezüglich der Begräbniskosten zusätzlich auf Tz 8 des Berichtes verwiesen.

Die Abweisung betreffend 2013 wurde damit begründet, dass die Ausgedingsverpflichtungen 2012 endgültig weggefallen seien, sodass die beantragte Ausgabe im Jahr 2013 nicht berücksichtigt werden könne.

Am **15.06.2016 beantragte** der steuerliche Vertreter des Bf. die o.a. Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung **vorzulegen** und verwies zur Begründung auf die Ausführungen in der Beschwerde. Darüber hinaus stellte er den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Beschwerdeentscheidung [gemeint offensichtlich: Beschwerdeverhandlung].

Daraufhin legte die belangte Behörde am **11.07.2016** die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und nahm im **Vorlagebericht** wie folgt Stellung:

*„Der Beschwerdeführer ist im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit als Leiter der Finanzabteilung eines Gemeindeamtes mit dem Abgabenrecht betraut. Bei der Besprechung am 21.10.2015 erwähnte er auch mehrmals die Vollpauschalierung. Es ist daher davon auszugehen, dass er die entsprechende Verordnung gekannt hat und ihm daher bewusst war, dass er Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklären hätte müssen. Es liegt damit zumindest bedingter Vorsatz in dem Sinne vor, dass eine Abgabenverkürzung durch die Nichterklärung von Einkünften und die Nichtentrichtung der darauf entfallenden Einkommensteuer jedenfalls in Kauf genommen wurde, sodass die Verjährungsfrist 10 Jahre beträgt.*

*Gemäß § 13 Abs. 3 LuF Pausch VO 2001, 2006 und 2011 sind für die aus Sachleistungen bestehenden Ausgedingelasten pro Person 700 Euro jährlich anzusetzen. Alternativ können die Sachleistungen in nachgewiesener oder glaubhaft gemachter Höhe berücksichtigt werden. Fiktive Kosten wie zB mittels Gutachten festgestellte Werte sind nicht zu berücksichtigen (vgl. UFS Linz RV/0318-L/11). Da es sich um keine tatsächlichen Kosten handelt, ist auch ein Abzug als Sonderausgabe nicht möglich. Die Beschwerden sind daher abzuweisen.“*

Mit der Vorlage der Beschwerde wurden auch diverse **Aktenteile** vorgelegt wie:

**\* Übergabs- und Pflichtteilsverzichtsvertrag vom 31.10.2000:**

Daraus geht im Wesentlichen hervor, dass \*\*\*1\*\*\*, und \*\*\*2\*\*\*, je zur Hälfte die Liegenschaften Einlagezahl \*\*\*EZ1\*\*\* Katastralgemeinde \*\*\*KG1\*\*\* und Einlagezahl \*\*\*EZ2\*\*\* Katastralgemeinde \*\*\*KG2\*\*\* sowie das Fischereirecht \*\*\*8\*\*\*, Gemeinde \*\*\*9\*\*\*, samt Zubehör gegen Vorbehalt des vereinbarten Ausgedinges an den Bf. übergeben.

**\* Gedächtnisprotokoll über eine Besprechung vom 21.10.2015**, woraus im Wesentlichen Folgendes hervorgeht:

Zur Rechtsbelehrung als Verdächtiger bzw. Beschuldigter eines Finanzstrafverfahrens merkte der Bf. an, dass er bisher noch nie mit so etwas zu tun gehabt hätte, und ihm auch nicht bewusst gewesen sei, dass er etwas falsch gemacht habe, weshalb er beim Anruf durch das Finanzamt auch aus allen Wolken gefallen sei.

Auf die Frage des steuerlichen Vertreters, wie man auf den Sachverhalt aufmerksam geworden sei, gab die Betriebsprüferin bekannt, dass von einem der Pächter eine Verpächteraufstellung angefordert worden sei, in welcher der Bf. als Verpächter angeführt sei. Pachtverträge lägen dem Finanzamt keine vor.

Zu den Pachtverhältnissen habe der Bf. angegeben, dass ab 1997 die Wiesen an Herrn \*\*\*4\*\*\* verpachtet worden seien (da die Eltern die Viehhaltung eingestellt hätten) und dieses Pachtverhältnis immer noch aufrecht sei und ab 2001 die Ackerflächen an Herrn \*\*\*3\*\*\* verpachtet worden seien.

Der Bf. sei davon ausgegangen, dass bei einem Einheitswert von ca. EUR 16.000,00 unter Anwendung der Vollpauschalierung nie ein Gewinn resultiere, da im Übergabsvertrag ein sehr umfangreiches Ausgedinge mit den daraus resultierenden Belastungen vereinbart worden sei. Die vierteljährlichen Vorschreibungen betreffend die land- und forstwirtschaftlichen Beiträge seien von ihm immer pünktlich an das Finanzamt bezahlt worden, und wenn ihm bewusst gewesen wäre, dass sich aus der Landwirtschaft möglicherweise einkommensteuerpflichtige Einkünfte ergeben könnten, dann hätte er auch die diesbezügliche Einkommensteuer bezahlt.

2011 sei der Vater nach langer Krankheit verstorben, und 2012 auch noch die Mutter. Das Elternhaus stehe seit damals leer.

Da der Bf. geglaubt habe, dass durch die Pauschalierung alles abgedeckt sei, seien von ihm Arbeitnehmerveranlagungen durchgeführt worden. Er sei daher über den Anruf des Finanzamtes sehr geschockt gewesen, was auch die Betriebsprüferin bestätigt habe, da sie während des Telefonates habe nachfragen müssen, ob er noch in der Leitung sei, da er nichts mehr gesagt habe.

Laut dem steuerlichen Vertreter sei im gegenständlichen Übergabsvertrag als Ausgedinge etwa die Tragung der laufenden Betriebskosten und die Inneninstandhaltung der Wohnung vereinbart worden, was man auch bei der Pauschalierung berücksichtigen müsse, und entstehe für einen nicht Sachverständigen bei der Pauschalierung oft der Eindruck, dass durch die Entrichtung der vierteljährlichen Finanzamtsschreibungen alles abgedeckt sei.

Die Betriebsprüferin habe wissen wollen, ob die tatsächlichen Kosten des Ausgedinges bereits berechnet worden seien, was vom steuerlichen Vertreter ebenso verneint worden sei, wie die Frage, ob es bei den pauschalen € 700 bleibe.

Wenn die tatsächlichen Kosten des Ausgedinges angesetzt werden sollten, dann müsse die Berechnung durch den Mandanten bzw. durch die steuerliche Vertretung erfolgen, ansonsten würde der Pauschalbetrag in Höhe von € 700 je Person angesetzt werden.

Wald und Garten würden nach Auskunft des Bf. selbst bewirtschaftet.

Die Nachfrage betreffend das zweite Einheitswertaktenzeichen bezüglich Fischerei habe ergeben, dass auch dieses verpachtet sei.

Da betreffend die bezahlten Beiträge an die SV der Bauern lediglich die Jahre 2010 bis 2014 hätten übergeben werden können, und immer nur die Unfallversicherungsbeiträge zu entrichten gewesen seien, sei mitgeteilt worden, dass auch in den Jahren 2005 bis 2009 lediglich die Unfallversicherung gezahlt worden sei.

**\* Gutachten vom 20.11.2015** über den Wert des Wohnrechts und des Ausgedinges für den Zeitraum vom 01.01.2005 bis **\*\*\*x/2011\*\*\*** für **\*\*\*1\*\*\***, und vom 01.01.2005 bis **\*\*\*x/2012\*\*\*** für **\*\*\*2\*\*\***:

Aus den im Gutachten enthaltenen Grundbuchsauszügen ist zu **\*\*\*EZ1\*\***, **\*\*\*KG1\*\*\*** eine Gesamtfläche von 148.331 m<sup>2</sup> (davon 1,4716 ha Wald, 13,0715 ha landwirtschaftliche Fläche, 0,2250 ha Baufläche und 0,2250 ha sonstige Flächen) und zu **\*\*\*EZ"\*\*\***, **\*\*\*KG2\*\*\*** eine Gesamtfläche von 11.835 m<sup>2</sup> (Wald), insgesamt somit eine Fläche von 16,0166 ha ersichtlich.

Das Gutachten lautet auszugsweise:

*„Zweck des Gutachtens: Feststellung des Wertes des oben genannten Wohnrechts und Ausgedinges für den vorgegebenen Zeitraum*

*Bei dem gegenständlichen Hof handelt es sich um einen Vierseithof, welcher früher im Vollerwerb bewirtschaftet wurde (Milchviehbetrieb) und in den letzten Jahren hauptsächlich als Wohnstätte (für die beiden Wohnrechts-Berechtigten) gedient hat.*

*Seit 2012 ist das gegenständliche Wohngebäude (lt. Angabe) unbewohnt, die Wirtschaftsgebäude dienen als einfache Abstellräume. Außerhalb der Vierseithofanlage steht noch eine Wagenremise (Wagenhütte mit Garage).*

*Der gegenständliche Hof ist in seinen Grundstrukturen ca. 100 Jahre alt; der Rinderstall wurde als Folge eines Brandes teilweise in den 70-er Jahren neu aufgebaut.*

*Im Zentrum des bewertungsrelevanten Übergabsvertrages steht das Wohngebäude, welches in seinen Grundstrukturen vor gut 100 Jahren in Massivbauweise (größtenteils Ziegelmauerwerk) errichtet wurde. Das Gebäude ist geringfügig unterkellert (1 Raum, ca. 33 m<sup>2</sup>); als Wohngeschoße dienen das Erdgeschoß und das Obergeschoß. Alle Räume der Wohnung im Erdgeschoß sind in einem einfachen, jedoch noch zeitgemäßen Bau- und Erhaltungszustand. Die Räume im EG haben insgesamt eine Wohnnutzfläche von rd. 137 m<sup>2</sup>. Sämtliche Räume im Erdgeschoß sind für die Bewertung des Wohnrechts (lt. Übergabsvertrag) relevant.*

*Der Bau- und Erhaltungszustand des gegenständlichen Gebäudes ist, soweit dies mit bloßem Augenschein feststellbar ist, als „mittelmäßig“ zu bezeichnen. Beheizt wird das Gebäude mit einer Elektro-Zentralheizung.*

*Laut bewertungsrelevantem Übergabsvertrag vom 31.10.2000 (v.a. auf Seite 3) steht dem Begünstigten ein Fruchtgenussrecht auf 3 Kleingrundstücken (Wald) zu, nämlich auf dem Grundstück **\*\*\*10\*\*\*** und **\*\*\*11\*\*\*** (**\*\*\*KG1\*\*\***), und auf dem Grundstück **\*\*\*12\*\*\*** (**\*\*\*KG1\*\*\***).*

*Die 3 Grundstücke sind 3 Kleinstparzellen, die nicht zusammenhängend sind, jedoch sich in einer räumlichen Nähe zueinander befinden und gemeinsam eine Gesamtfläche von 5359 m<sup>2</sup> haben.*

*Auf dem Grundstück \*\*\*11\*\*\* (1116 m<sup>2</sup>) stehen lediglich 3 größere Eichen, der weitere Teil ist ein Niederwald (Erlenbestand) und ein geringwertiger Stauden- und Strauchbestand.*

*Auf dem Grundstück \*\*\*10\*\*\* (1905 m<sup>2</sup>) stehen ebenfalls einige Eichen, etwas Niederwald und ein geringfügiger Fichtenbestand.*

*Das Grundstück \*\*\*12\*\*\* (2338 m<sup>2</sup>) wurde vor ca. 10 Jahren abgeholzt (Käferschaden) und wieder neu bepflanzt (v.a. Ahornbestand).*

*Laut Gutachtensauftrag ist der Wert des im Übergabsvertrag ausbedungenen Wohnrechts und des Ausgedinges für beide Elternteile (Übergeber) von 1.1.2005 bis zur ihrem jeweiligen Ableben zu berechnen. Für beide gemeinsam sind die Jahre 2005 bis Ende März 2011 zu berechnen - insgesamt 6,25 Jahre; für Frau \*\*\*2\*\*\* weitere 12 Monate.*

*Gutachterlich wird für die diversen Dienstleistungen aus gutachtensökonomischen Gründen ein einheitlicher Stundensatz verwendet. Von den verschiedenen Organisationen wird für die unterschiedlichen Dienstleistungen im Schnitt zwischen 10.- € bis 15.- € in Ansatz gebracht. Teilweise liegen die Werte (je nach Organisation bzw. den Ansätzen für diverse Abgaben, z.B. für die Sozialversicherung) deutlich darüber.*

*Als Mittelwert wird gutachterlich ein Wert von 12,50 €/Stunde angenommen. Dazu kommt noch ein geringer Ansatz für ein etwaiges Kilometergeld. Für die gegenständliche Bewertung wird pauschal ein Kilometergeld von 0,50 € / geleisteter Stunde gerechnet. Dies ergibt einen Gesamtansatz pro gerechneter Stunde von 13,- €.*

*Aufwand für Pflege und Dienstleistungen (siehe Übergabsvertrag S. 4) „im Krankheits- und Gebrechlichkeitsfalle die Übergeber zu pflegen, zu betreuen und zu warten „... nach ihrem Bedarf und ihren Anweisungen alle notwendigen Arbeiten, Handreichungen, Dienstleistungen und Botengänge ... zu verrichten.“*

*Diese Leistung ist kaum realistisch einschätzbar, da sie unmittelbar von den berechtigten Personen, deren Lebensgewohnheiten und ihrem Gesundheitszustand unmittelbar abhängt.*

*Da der Gesundheitszustand – aufgrund der Möglichkeit der „Rückschau“ – bekannt ist, wird vom unterfertigten Sachverständigen – wiederum aus gutachtensökonomischen Gründen – lediglich der Krankheit- und Gebrechlichkeitszustand von Frau \*\*\*2\*\*\* für die Jahre 2009 (ab 1.8.2009) bis zu ihrem Ableben im April 2012, also insgesamt 32 Monate berechnet.*

Weiters muss gutachterlich der Aufwand für diverse Materialien und für verschiedene Dienstleistungen berücksichtigt werden (12 Positionen):

1. für das tägliche Aufräumen und die wöchentliche Reinigung der Wohnung,
2. für das Reinigen, Ausbessern, etc. der Kleidung, Wäsche und Beschuhung
3. für das Zurverfügungstellen von Brennmaterial („... und zwar Letzteres in zerkleinertem, ofenfertigem Zustand in die vorbehaltene Wohnung zu stellen“...)
4. für das Zubereiten „separater Mahlzeiten“ sowie überhaupt für die Übergeber zu kochen ...,
5. für Fuhrwerke und Botengänge „nach den bisherigen Gewohnheiten auszufahren“ ...,
6. Beistellung eines ortsüblichen Begräbnisses und einer entsprechenden Grabanlage.
7. Benützung der Garage
8. Benützung des Traktors (inkl. Treibstoff, Reparaturen, Service)
9. Verwendung und Zurverfügungstellung des Hauswassers
10. Fruchtgenussrecht am Stall für die „Haltung von fünf Schafen und zehn Hühnern“ sowie die Benützung des Gartens „als Weidemöglichkeit für die Schafe“.
11. Für die Hälfte „des Edelobstes jeder Sorte und Art“.
12. Fruchtgenuss am oben erwähnten Wald; auch „Anspruch auf die sogenannten Übernutzungen“. Zudem das Durchführen aller „Durchforstungsarbeiten“ und Aufforstungsarbeiten, der „Abtransport“ des Holzes, etc.

Berechnungskriterien:

1. Wohnrecht für alle im Übergabsvertrag genannten Räume im Erdgeschoß und im Obergeschoß des Wohnhauses der Hofstelle; dies ergibt eine Fläche von 269 m<sup>2</sup>. Als Mietwert wird ein Preis von 3,00 €/m<sup>2</sup> festgelegt; dies ergibt 807,- €/Monat.
2. Für das Recht auf Inanspruchnahme (Mitbenützung) des Dachbodens, des Kellers, der Elektroheizung, des Brennmaterialienlagers, des Gemüsegartens, des Hauswassers, wird ein Wert von 70,- €/Monat festgelegt.
3. Für die Pflege der Wohnung (tägliches Aufräumen und wöchentliches Reinigen), der Reinigung der Wäsche, der Kleider etc. wird ein Arbeitsaufwand (unterste Grenze) von einer 0,5 Std/Tag/Person (13,- €/Stunde) angenommen. Dies ergibt einen monatlichen Betrag pro Person von 195,- €.

4. Für die Zubereitung von Mahlzeiten (auch separate Mahlzeiten) wird lediglich ein täglicher Aufwand von 0,5 Stunden/Person/Tag angenommen. Dies ergibt einen monatlichen Betrag (15 Stunden pro Person) von 195,- €.
5. Das Zurverfügungstellen von Brennmaterial: Annahme:  $0,5 \text{ m}^3/\text{Monat} > 6 \text{ m}^3/\text{Jahr}$ , à 60,- €/m<sup>3</sup>.
6. Für die „Beistellung eines ortsüblichen Begräbnisses“ wird (unter Zugrundelegung der Praxis der FLD) ein Wert von 4500,- €/Person festgesetzt. Die Grabanlage wird mit 2000,- €/Person festgelegt.
7. Benützung der Garage: Annahme: 40,- €/Monat.
8. Benützung des Traktors (inkl. Treibstoff, Reparaturen, Service, anteilige Fixkosten, etc.)  
Annahme: Steyr 8065 (am Hof befindlich, 56 PS); lt. ÖKL > Gesamtkosten/Betriebsstunde > 13,40 €  
Annahme: 52 Std/Jahr  
 $52 \times 13,40 = 697,- \text{ €/Jahr}$
9. Fruchtgenussrecht am Stall (für Hühner- und Schafhaltung)  
Annahme:  $50 \text{ m}^2 \text{ Bedarfsfläche} > \text{à } 1 \text{ €/m}^2 = 50,- \text{ €/Monat}$  (Gartenbenutzung als Weide für die Tiere ist darin inkludiert).
10. Entnahme des Edelobstes:  
Annahme:  $120 \text{ kg/Jahr} \times 1,5 \text{ €} = 180,- \text{ €/Jahr}$
11. Fruchtgenuss am Wald (auch Übernutzungen):  
Annahme:  $5 \text{ m}^3/\text{Jahr}$  (inkl. Erntekosten, Mischwert)  $70,-\text{€/m}^3 = 350,-\text{€/Jahr}$   
(Pflegetmaßnahmen und Aufwand für Aufforstungstätigkeiten sind inkludiert).
12. Für Fuhrwerke und Botengänge:  
Annahme:  $50 \text{ km mit PKW/Woche, à } 0,42 \text{ €/km} = 21,- \text{ €}$ , 3 Std. Zeitaufwand/Woche, à 13,- €  
 $= 39,- \text{ € gesamt: } 60,- \text{ €/Monat}$
13. Für Wartung und Pflege und die diversen Hilfestellungen im Krankheits- und Gebrechlichkeitsfalle:  
Annahmen für Frau \*\*\*2\*\*\*:
  - Alter der Frau: 73 Jahre
  - Pflegeeinstufung: Pflegestufe 3
  - Monatl. Pflegebedarf: 90 Std.

- *Stundensatz für Pflegehilfe: 13,- €*

*Berechnung:*

|                                                |                |
|------------------------------------------------|----------------|
| <i>Monatl. Pflegeaufwand: 90 Std. x 13,- €</i> | <i>1170,-</i>  |
| <i>abzügl. zustehendes Pflegegeld</i>          | <i>- 422,-</i> |
|                                                | <i>748,- €</i> |

*Pflege: 32 Monate Pflegeaufwand = 748,- € x 32 Monate = 23.936,- €*

*Wert der Pflegeverpflichtung für \*\*\*2\*\*\* 23.936,- €*

*14. Für beide Übergeber – Personen werden 6,25 Jahre gerechnet (6 Jahre und 3 Monate > bis zum Ableben des Herrn \*\*\*1\*\*\*)*

*15. Für Frau \*\*\*2\*\*\* weitere 12 Monate.*

*Jährlicher Wert der Leistungen für beide Personen 23.271,- €*

*Jährlicher Wert der Leistungen (für \*\*\*2\*\*\* > 1 Jahr) 18.591,- €*

*Gesamtwert (Wohnrecht u. Ausgedinge für \*\*\*1+2\*\*\* von 1.1.2005 an, jeweils bis zu ihrem Ableben) = 200.971,- €*

*Der Wert des Wohnrechts und des Ausgedinges [...] beträgt (gerundet) 201.000,- €“*

Mit der **Ladung zur mündlichen Verhandlung** wurde den Parteien eine Zusammenfassung des bisherigen Verfahrensgangs übermittelt und der Bf. unter Hinweis auf die Rechtsprechung zur Vorlage weiterer Unterlagen aufgefordert:

*„Nach Lehre und Rechtsprechung zählen persönliche Dienstleistungen oder der Verzicht auf eine Nutzung zu Gunsten eines anderen nicht zu den dauernden Lasten. Dasselbe gilt für ein bloßes Dulden, zB bei Wohn- und Fruchtgenussrechten (vgl. VwGH 28.10.1975, 1281/74).*

*Sonderausgaben bilden (mit Ausnahme des Verlustabzugs) abgabenrechtliche Begünstigungen. Der Steuerpflichtige ist verpflichtet, das Vorliegen begünstigender Tatsachen nachzuweisen (vgl. z.B. VwGH 27.02.1990, 87/14/0004). Sonderausgaben sind nur anzuerkennen, wenn die Bezahlung nachgewiesen ist (vgl. VwGH 26.06.1984, 83/14/0251).*

*Das vorgelegte Gutachten enthält aber z.B. Beträge für einen fiktiven Einnahmenentgang und nicht angefallene Kosten für Pflegekräfte etc. Es ist damit nicht als Nachweis abzugsfähiger dauernder Lasten geeignet. Es wird Ihnen daher nochmals Gelegenheit gegeben die tatsächlich angefallenen (monetären) Aufwendungen nachzuweisen.*

*Laut Pkt. 2. f) des Übergabevertrags hat sich der Beschwerdeführer zur Beistellung eines ortsüblichen Begräbnisses sowie einer entsprechenden Grabanlage verpflichtet, soweit diese Auslagen nicht aus dem Nachlass oder aus Versicherungen Deckung finden. Sie werden daher*

*ersucht, die Einantwortungsbeschlüsse inkl. einer Aufstellung der Nachlassaktiva und eventueller Versicherungen vorzulegen sowie den Wert der übertragenen Liegenschaften zum Übergabezeitpunkt und der insgesamt angefallenen, tatsächlichen Aufwendungen betreffend die Ausgedingeverpflichtungen bekannt zu geben.“*

Im Zuge der am **20.03.2024** durchgeführten **mündlichen Verhandlung** bestritt der Bf. den Vorsatz und führte dazu im Wesentlichen aus, dass er bei der Einheitswertermittlung die beiden Pächter angegeben habe und er die land- und forstwirtschaftlichen Beiträge, die er immer pünktlich bezahlt habe, mit der Pauschalierung verwechselt habe. Der Behördenvertreter wandte diesbezüglich ein, dass einem der Hausverstand sage, dass Einnahmen auf einem Konto zu versteuern seien, Steuererklärungen eingereicht worden seien und es sehr viele Informationen der Landwirtschaftskammer zu Steuern gäbe.

Hinsichtlich tatsächlicher Zahlungen in Zusammenhang mit dem Ausgedinge verwies der steuerliche Vertreter des Bf. auf eine im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegte Aufstellung betreffend Gemeindeabgaben, Strom, Gebäudeversicherung, Rauchfangkehrer und Versicherung für den Traktor und wies auf im Übergabevertrag angeführte Aufwendungen hin, wie die Zurverfügungstellung von Brennmaterial, Fahrten und Botengänge, die allerdings belegmäßig nicht nachgewiesen werden könnten. Über Befragen gab der Bf. an, dass das Brennmaterial aus dem eigenen Wald stammte und bestätigte, dass ein PKW des Vaters vorhanden gewesen sei. In den letzten beiden Jahren sei er oft mit dem Vater unterwegs gewesen. Die Mutter habe keinen Führerschein gehabt. Der steuerliche Vertreter betonte, dass auch belegmäßig nicht nachweisbare Treibstoff- und Servicekosten für den Traktor sowie Instandhaltungskosten angefallen seien, die jedoch vom Bf. nicht näher konkretisiert bzw. beziffert werden konnten. Darüber, dass je 20% der Strom- und Gebäudeversicherungskosten den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb betroffen hätten, sei im Zuge der Betriebsprüfung Einigung erzielt worden.

Obwohl die in der Aufstellung angeführten Stromkosten laut Bf. nur das Haus der Eltern betroffen hätten und diese laut Vertrag von den Übergebern zu zahlen gewesen seien, habe diese der Bf. gezahlt. Die Gebäudeversicherung habe laut Bf. zum Großteil das übernommene Bauernhaus betroffen. Der Traktor sei überwiegend zur Bewirtschaftung einer kleinen Fläche rund um das Elternhaus verwendet worden.

Bezüglich der Verlassenschaftssachen betreffend die Eltern des Bf. wurden ein Beschluss über das Unterbleiben einer Abhandlung iSd § 153 Abs. 1 AußStrG mit der Ermächtigung des Bf. zur Übernahme eines Bankkontos, eines Geschäftsanteils, eines PKW (Baujahr 1992) und eines Traktors (Baujahr 1997) nach **\*\*\*1\*\*\*** und Gerichtskommissionsgebühren in Höhe von € 110,16 sowie ein Beschluss über die Überlassung an Zahlungsstatt, woraus sich betreffend **\*\*\*2\*\*\*** Nachlassaktiva in Höhe von € 4.878,29 und Gerichtskommissionsgebühren in Höhe von € 191,88 ergeben, vorgelegt. Da eine Ermittlung des Werts der Nachlassaktiva nach

\*\*\*1\*\*\* nicht mehr möglich war, wurde eine Schätzung in Höhe von € 4.000 vorgeschlagen, wogegen keine Einwände erhoben wurden.

Abschließend wiederholte der steuerliche Vertreter des Bf., dass kein Vorsatz vorliege und beantragte die Abgabenfestsetzung in der in den berichtigten Erklärungen angeführten Höhe.

Der Vertreter der belangten Behörde beantragte die Abweisung der Beschwerden.

## **II. Über die Beschwerde wurde erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Mit Übergabevertrag vom 31.10.2000 erhielt der Bf. den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in \*\*\*Adr. 1\*\*\* mit dem Einheitswertaktenzeichen \*\*\*EWAZ1\*\*\* (Katastralgemeinde \*\*\*KG1\*\*\*, Einlagezahl \*\*\*EZ1\*\*\* und Katastralgemeinde \*\*\*KG2\*\*\* Einlagezahl \*\*\*EZ2\*\*\*, mit einer Gesamtfläche von 16,0166 ha, davon 2,6551 ha Wald, 13,0715 ha landwirtschaftliche Fläche, 0,225 ha Baufläche und 0,065 ha sonstige Flächen) sowie das Fischereirecht \*\*\*8\*\*\*, Gemeinde \*\*\*9\*\*\* mit dem Einheitswertaktenzeichen \*\*\*EWAZ2\*\*\* von seinen Eltern (s. Übergabsvertrag, Grundbuchsatzug).

Im Gegenzug für die Übergabe verpflichtete sich der Bf. seinen Eltern auf deren Lebenszeit, ohne weiteres Entgelt, folgende Ausgedinge zu leisten (s. Übergabevertrag, Pkt. 2.):

- a) im Haus \*\*\*Adr. 1\*\*\* für den persönlichen Bedarf der Übergeber das ausschließliche Wohnungsrecht an der im Parterre gelegenen Wohnung, bestehend aus Küche, Wohnzimmer, Schlafzimmer, Speis, Bad, Klosett und Waschküche und an den im ersten Stock gelegenen fünf Zimmern.

Mit diesem Wohnungsrecht sind folgende Rechte verbunden: die freien Betriebskosten, von den unten angeführten Ausnahmen abgesehen; der freie Ein- und Ausgang zur vorbehaltenen Wohnung und zu den ausbedungenen Nebenräumlichkeiten; nach dem persönlichen Bedarf: die Mitbenützung des Kellers, des Dachbodens, der Elektroheizung, des Brennmaterialienlagers, der Fernsehantenne, der Garage, des Traktors, wobei den Treibstoff und Reparaturen sowie Service der Übernehmer zu tragen hat, ferner des Hauswassers.

Das Fruchtgenussrecht am gesamten Gemüsegarten, am Stall, Hühnerstall und Futterboden für die Haltung von fünf Schafen und zehn Hühnern, Garten als Weidemöglichkeit für die Schafe.

Für die Inneninstandhaltung der vorbehaltenen Wohnung hat der Übernehmer aufzukommen.

Für die Beheizung, Beleuchtung, elektrischen Strom, Wasser, Kanal, Müll und Telefon haben die Übergeber selbst aufzukommen.

- b) Die Lieferung der Hälfte des im Obstgarten gediehenen Edelobstes jeder Sorte und Art.
- c) Den Übergebern steht an den Grundstücken \*\*\*10\*\*\* Wald und \*\*\*11\*\*\* Wald, zugeschrieben der Einlagezahl \*\*\*EZ1\*\*\* Katastralgemeinde \*\*\*KG1\*\*\*, und am Grundstück \*\*\*12\*\*\* Wald, zugeschrieben der Einlagezahl \*\*\*EZ2\*\*\* Katastralgemeinde \*\*\*KG2\*\*\*, das Fruchtgenussrecht mit der Maßgabe zu, dass alle Steuern und sonstigen Abgaben hinsichtlich des Fruchtgenussobjektes von den Liegenschaftseigentümern zu tragen sind.

Die Fruchtgenussberechtigten haben dereinst besonders auch Anspruch auf die sogenannten Übernutzungen.

Die Aufforstung ist durch den Liegenschaftseigentümer auf eigene Kosten zu besorgen.

- d) Der Übernehmer hat den Übergebern nach ihrem Bedarf und ihren Anweisungen alle notwendigen Arbeiten, Handreichungen, Dienstleistungen und Botengänge zu verrichten.

So sind in diesem Rahmen insbesondere: die vorbehaltene Wohnung täglich aufzuräumen und wöchentlich einmal zu reinigen; die Zentralheizung mitzubedienen, die Elektroheizung zu bedienen; das Wasser und Brennmaterial, und zwar letzteres im zerkleinerten, ofenfertigen Zustand in die vorbehaltene Wohnung zu stellen; die Kleider, Wäsche und Beschuhung, soweit dies beim Hause gemacht werden kann, zu reinigen und auszubessern; separate Mahlzeiten zuzubereiten beziehungsweise überhaupt für sie zu kochen, wobei die Lebensmittel die Übergeber beistellen; alle notwendigen Arbeiten, auch Durchforstungsarbeiten im vorbehaltenen Walde zu verrichten und das geschlägerte Holz entweder zur Straße oder zum Haus zustellen; mit dem beim Hause vorhandenen Personenkraftwagen oder sonstigen Fahrgelegenheit, entsprechend den bisherigen Lebensgewohnheiten der Übergeber, auszufahren; im Krankheits- oder Gebrechlichkeitsfalle, die Übergeber zu pflegen und zu betreuen.

Bei Inanspruchnahme der Pflege und Betreuung sind jedoch die Übergeber verpflichtet, über Anordnung des Übernehmers in das Haus \*\*\*Bf-Adr\*\*\* zu ziehen, in welchem der Übernehmer den Übergebern ein beheizbares Zimmer zur Verfügung zu stellen hat.

- e) Die Beistellung der notwendigen ärztlichen und zahnärztlichen Hilfe, aller notwendigen Heilmittel sowie einer allfällig notwendigen Spitalsbehandlung in der Allgemeinen Klasse, soweit diese Auslagen nicht durch eine Krankenkasse gedeckt sind.

Allfällige Prämien für die Krankenversicherung, das Tagesgeld im Spital, ein allfälliger Selbstbehalt sowie die Rezeptgebühren sind von den Übergebern zu tragen.

- f) Im Falle des Ablebens, die Beistellung eines ortsüblichen Begräbnisses sowie einer entsprechenden Grabanlage, soweit diese Auslagen nicht aus dem Nachlass oder aus Versicherungen Deckung finden.

Vom Bf. wurden folgende Zahlungen geleistet, die von der belangten Behörde zum Teil als Betriebsausgaben anerkannt wurden:

|                                                           | 2005  | 2006     | 2007   | 2008     | 2009     | 2010     | 2011     | 2012     |
|-----------------------------------------------------------|-------|----------|--------|----------|----------|----------|----------|----------|
| Gemeindeabgaben<br>ohne Grundsteuer                       | 64,03 | 65,43    | 65,43  | 229,92   | 721,33   | 755,39   | 520,09   | 411,69   |
| Strom                                                     |       |          |        | 600,43   | 685,99   | 885,80   | 646,50   | 945,10   |
| Gebäudeversicherung<br>(***Bf-Adr*** und<br>***Adr. 1***) |       | 1.280,12 |        |          | 1.517,52 | 1.560,00 | 1.608,76 | 1.272,38 |
| Rauchfangkehrer                                           |       |          |        | 90,00    | 90,00    | 64,40    | 64,40    | 16,10    |
| Versicherung Traktor                                      |       |          | 138,51 | 142,82   | 146,14   | 147,00   | 149,86   | 158,43   |
|                                                           | 64,03 | 1.345,55 | 203,94 | 1.063,17 | 3.160,98 | 3.412,59 | 2.989,61 | 2.803,70 |

Im Schätzungsweg wurden folgende Ausgaben bzw. Zahlungen aufgrund der Ausgedinge Verpflichtung bestimmt:

|                     | 2008   | 2009   | 2010   | 2011   | 2012   |
|---------------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Betriebskosten      |        |        |        |        |        |
| Gebäudeversicherung | 450,00 | 460,00 | 470,00 | 480,00 | 130,00 |
| Rauchfangkehrer     | 90,00  | 90,00  | 64,40  | 64,40  | 16,10  |
| Traktor, Säge       | 50,00  | 50,00  | 50,00  | 50,00  | 20,00  |
| Inneninstandhaltung | 50,00  | 50,00  | 50,00  | 50,00  |        |
| Fahrten, Botengänge |        | 180,00 | 240,00 | 240,00 | 80,00  |
| Summe               | 640,00 | 830,00 | 874,40 | 884,40 | 246,10 |
| gerundet            | 640,00 | 830,00 | 870,00 | 880,00 | 250,00 |

Weitere Zahlungen in Zusammenhang mit den Ausgedinge Verpflichtungen wurden – trotz entsprechender Aufforderung – weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht.

Für die Jahre 2005 bis 2007 sowie 2013 wurde die Gewinnermittlung durch Vollpauschalierung beantragt. Für die Jahre 2008 bis 2012 wurden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt.

Der Einheitswert der land- und forstwirtschaftlichen Flächen betrug € 16.600 (s. Einheitswertwertbescheid vom 01. Jänner 2004), jener des Fischereirechts € 654,06 (s. Einheitswertwertbescheid vom 01. Jänner 2002).

Die forstwirtschaftlich genutzten Flächen im Ausmaß von 2,6551 ha wurden vom Bf. selbst bewirtschaftet. Von den landwirtschaftlich genutzten Flächen wurden 12,76 ha verpachtet. Ebenso verpachtet wurde das Fischereirecht, das Jagdrecht sowie ab 2012 eine Garage. Dafür wurden folgende Pachteinahmen erzielt:

| vereinnahmte<br>Pachtzinse   | 2005            | 2006            | 2007            | 2008            | 2009            | 2010            | 2011            | 2012            | 2013            |
|------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| Pachtverhältnis<br>***3***   | 2.835,00        | 2.835,00        | 2.835,00        | 2.835,00        | 2.835,00        | 2.835,00        | 2.835,00        | 2.835,00        | 2.835,00        |
| Pachtverhältnis<br>***4***   | 1.455,00        | 1.455,00        | 1.455,00        | 1.455,00        | 1.455,00        | 1.455,00        | 1.455,00        | 1.455,00        | 1.455,00        |
| Pachtverhältnis<br>Dallinger | 250,00          | 250,00          | 250,00          | 250,00          | 250,00          | 250,00          | 250,00          | 250,00          | 250,00          |
| Jagdpacht                    | 36,20           | 36,20           | 36,20           | 36,20           | 36,20           | 36,20           | 36,20           | 36,20           | 36,20           |
| Einnahmen Garage             |                 |                 |                 |                 |                 |                 |                 | 300,00          | 300,00          |
| Summe                        | <b>4.576,20</b> | <b>4.576,20</b> | <b>4.576,20</b> | <b>4.576,20</b> | <b>4.576,20</b> | <b>4.576,20</b> | <b>4.576,20</b> | <b>4.876,20</b> | <b>4.876,20</b> |

In den Jahren 2008 und 2011 erzielte der Bf. zusätzlich Einnahmen aus Holzverkauf in Höhe von € 335,66 bzw. € 335,30 (s. berichtigte Einkommensteuererklärungen 2008 und 2011).

Die Betriebsausgaben entsprechen den im Zuge der Betriebsprüfung festgestellten (unstrittigen) Beträgen.

In den Jahren 2011 bis 2013 zahlte der Bf. Begräbniskosten inkl. Kosten der Errichtung der Grabanlage in Höhe von € 5.717,52 für dessen im Jahr 2011 verstorbenen Vater und in Höhe von € 5.258,45 (2012) sowie € 1.854,00 (2013) für dessen im Jahr 2012 verstorbene Mutter.

Die Nachlassaktiva betreffend \*\*\*1\*\*\* beliefen sich auf € 4.000 (s. Niederschrift vom 20.03.2024). An Gebühren des Gerichtskommissärs (inkl. Barauslagen) wurden vom Bf. € 110,16 entrichtet (s. Beschluss vom 05.07.2011). Die Nachlassaktiva nach \*\*\*2\*\*\* betrugen € 4.878,29, die Gerichtskommissionsgebühren € 191,88.

Anhand der vorliegenden Unterlagen lassen sich weder der Wert der übertragenen Liegenschaften noch die Summe der insgesamt getragenen Ausgedingelasten ermitteln.

## 2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den in Klammer angeführten Unterlagen und aufgrund folgender Überlegungen:

Das vorgelegte Gutachten gibt nicht die beim Bf. tatsächlich angefallenen Aufwendungen wieder. Zweck des Gutachtens war die „Feststellung des Wertes des oben genannten Wohnrechts und Ausgedinges“. Das Gutachten enthielt daher z.B. Schätzungen der Mietersparnis der Übergeber, der Kosten, die für die Beschäftigung von Reinigungskräften und Pflegekräften angefallen wären, wenn solche beschäftigt worden wären und der Kosten für Holz und Obst, wenn dieses zugekauft worden wäre, obwohl diese nur zustanden soweit sie auf den zur Nutzung vorbehaltenen Liegenschaften entnommen wurden.

Im Übrigen sind auch die angesetzten Werte nicht nachvollziehbar. So wurden etwa für die Garage € 40 pro Monat, somit € 480 jährlich, veranschlagt. Ab 2012 wurde die Garage

tatsächlich vermietet und zwar um nur € 300 pro Jahr. Für Fahrten wurde ab 2005 nicht nur das (erst ab Juli 2008 gültige) amtliche Kilometergeld von 0,42 €/km für geschätzte 50 km pro Woche angesetzt, obwohl laut Übergabevertrag dafür ein „beim Hause vorhandener Personenkraftwagen“ zur Verfügung stand, sondern wurde auch noch ein gesondertes Entgelt für den Zeitaufwand angesetzt. Zudem wurde nicht einmal bekannt gegeben, ab wann die Übergeber nicht mehr selbst gefahren sind, sondern wurde einfach für den gesamten Zeitraum Kilometergeld und Entgelt für Zeitaufwand angesetzt. Nicht einmal bei den Begräbniskosten wurden die tatsächlichen Kosten herangezogen.

Genauso wenig nachvollziehbar sind die angenommenen Mengen (kg, km, Std.), die – abgesehen von Pflegekosten für eine fiktive Pflegekraft, die ab August 2009 angesetzt wurden – ohne jeden Bezug auf die tatsächlichen, im Laufe der Jahre zweifellos geänderten Verhältnisse für den gesamten Zeitraum in gleicher Höhe angenommen wurden.

Im Gutachten wurden einerseits Kosten für Brennmaterial und andererseits zusätzlich Kosten für den Fruchtgenuss am Wald inkl. Erntekosten sowie zusätzlich (auch eine AfA-Komponente enthaltende) Gesamtkosten für die Benützung des im Eigentum des Übergebers stehenden, auch für die Aufarbeitung des Holzes verwendeten Traktors für 52 Stunden pro Jahr angesetzt. Es wurden damit zum Teil nicht angefallene Kosten eingerechnet und das noch dazu teilweise dreifach.

Das Gutachten war daher zum Nachweis von Sonderausgaben nicht geeignet. Da auch ansonsten seitens des Bf. keine konkreten Angaben hinsichtlich der tatsächlichen Ausgaben in Zusammenhang mit dem Ausgedinge gemacht wurden, mussten die – zumindest dem Grunde nach glaubhaft gemachten – Ausgaben im Schätzungsweg ermittelt werden.

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

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (vgl. z.B. VwGH 23.2.2012, 2009/17/0127). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (z.B. VwGH 08.09.2009, 2009/17/0119).

Die in der vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Aufstellung angeführten Ausgaben betreffend Gebäudeversicherung betreffen sowohl das Wohnhaus des Bf. als auch den übergebenen Bauernhof. Da der Bf. nicht in der Lage war, konkrete Angaben zu den Versicherungswerten der beiden Gebäude zu machen, muss der Anteil der vorbehaltenen Gebäudeteile im Schätzungsweg festgelegt werden. Ausgehend von der Annahme, dass der

Wert des Wohnhauses des Bf. und der Bauernhof etwa gleich hoch war, und da bereits 20% der Versicherungsprämien für den Wirtschaftstrakt als Betriebsausgaben berücksichtigt wurden, verbleiben für das Wohnhaus der Eltern ca. 30%, d.s. gerundet € 460,00 (2009), € 470,00 (2010), € 480,00 (2011) und € 130,00 (1-4/2012). Für 2008 werden mangels Bekanntgabe der bezahlten Prämie in Anlehnung an die Entwicklung in den Folgejahren € 450,00 geschätzt.

Die Kosten für den Rauchfangkehrer ergeben sich aus der vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Aufstellung.

Da laut Übergabevertrag die Übergeber für die Beheizung, Beleuchtung, elektrischen Strom, Wasser, Kanal, Müll und Telefon selbst aufzukommen hatten und sie auch die Lebensmittel selbst beistellen hatten, waren dafür keine Kosten zu berücksichtigen.

Die Wohnung der Übergeber wurde grundsätzlich mit einer elektrischen Zentralheizung geheizt. Holz wurde nur für den Kachelofen benötigt und stammte aus dem eigenem Wald. Angefallen sind in diesem Zusammenhang nur geringe Kosten für die Schlägerung, die Zerkleinerung und den Transport zum Haus.

Der Bf. verwendete einen im Eigentum des Übergebers stehenden Traktor, für welchen der Bf. laut Übergabevertrag die Betriebskosten zu tragen hatte. Hinsichtlich des Traktors wurde moniert, dass nur Versicherungsprämien nicht aber Kosten für Treibstoff, Service und Reparaturen berücksichtigt worden seien, obwohl nur die Versicherungsprämien bekannt gegeben wurden.

Der Traktor wurde laut Bf. im Wesentlichen für die Bewirtschaftung einer kleinen Fläche rund um das Haus verwendet (s. Niederschrift vom 20.03.2024). Er wurde auch für gelegentlich durchzuführende Durchforstungsarbeiten auf den übernommenen und vorbehaltenen Waldgrundstücken verwendet. Auf den vorbehaltenen Waldgrundstücken \*\*\*11\*\*\*, \*\*\*10\*\*\* und \*\*\*12\*\*\* mit insgesamt ca. 0,5 ha befanden sich 2012 einige Eichen, Niederwald, ein geringwertiger Stauden- und Strauchbestand und ein geringfügiger Fichtenbestand; das Grundstück \*\*\*12\*\*\* wurde erst ca. 2002 neu bepflanzt (s. Gutachten), sodass nur mit einem relativ geringen Aufwand für Forstarbeiten zu rechnen ist. Ein geschätzter Betrag von € 50 jährlich bzw. € 20 im Jahr 2012, in welchem die Ausgedinge verpflichtet nur mehr bis April bestand, erscheint daher und unter Berücksichtigung des Umstands, dass die Versicherungsprämien von der belangten Behörde bereits zur Gänze als Betriebsausgaben anerkannt wurden und kein Privatanteil für den Eigenbedarf des Bf. abgezogen wurde, als angemessen.

Laut Übergabevertrag hatte der Bf. für die Inneninstandhaltung der vorbehaltenen Wohnung aufzukommen. Auf den im Gutachten enthaltenen Fotos sind keine Hinweise auf durchgeführte Instandhaltungsarbeiten zu finden. Auch konnte sich der Bf. in der mündlichen

Verhandlung an keine konkreten Instandhaltungsarbeiten erinnern, es wurde aber vorgebracht, dass „immer ein bisschen etwas zu richten“ sei. Für gelegentlich erforderliche Instandhaltungsarbeiten wurden daher bis 2011 € 50 pro Jahr geschätzt.

Botendienste werden in der Regel mit eigenen Besorgungen verbunden, sodass damit im Zusammenhang stehende Fahrtkosten in diesen Fällen gemäß § 20 Abs. 1 Z. 1 und Z. 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig sind. Aufgrund der Erkrankung des Vaters und der Tatsache, dass die Mutter des Bf. keinen Führerschein hatte, kann jedoch davon ausgegangen werden, dass der Bf. – wie von ihm angegeben – in den letzten beiden Jahren aufgrund der Erkrankung des Vaters öfter mit den Übergebern bzw. für diese unterwegs war. Es wurden daher ab April 2009 Fahrtkosten in Höhe von € 20 pro Monat berücksichtigt.

Da nicht einmal behauptet, geschweige denn nachgewiesen wurde, dass Haushaltshilfen und Pflegekräfte beschäftigt worden seien, waren diesbezüglich keine Ausgaben zu schätzen.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

Strittig ist im gegenständlichen Fall das Vorliegen der Voraussetzungen der verlängerten Verjährungsfrist und die Berücksichtigung der sich aus dem vereinbarten Ausgedinge ergebenden Verpflichtungen inkl. Begräbniskosten.

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I.1. (Wiederaufnahme / verlängerte Verjährungsfrist)**

Nach § 304 BAO idF BGBl I 2013/14 ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmsantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht ist.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Der Abgabenhinterziehung macht sich gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Vorsätzlich handelt gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Ob Abgaben hinterzogen sind, bildet eine Vorfrage nach § 116 Abs. 1 BAO für die Frage, ob die längere Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO anzuwenden ist. Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO ist nach § 33 FinStrG zu beurteilen. Wenn eine Verurteilung wegen Hinterziehung einer bestimmten Abgabe vorliegt, dann ist die Abgabe im Abgabenverfahren als hinterzogen zu behandeln. Im Falle eines Freispruches besteht aber keine solche Bindung, und zwar schon wegen der anders gearteten Beweisregeln (vgl. VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0044, mwN). Im Falle eines Freispruches im Strafverfahren sowie in jenen Fällen in denen das Strafverfahren eingestellt wurde, ist es damit Sache des Finanzamtes, die maßgebenden Hinterziehungskriterien nachzuweisen (VwGH 30.03.2022, Ra 2020/13/0096).

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht, wobei ein Eventualvorsatz genügt. Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. VwGH 31.1.2018, Ro 2017/15/0015, mwN).

Im Betriebsprüfungsbericht, auf welchen in den Bescheidbegründungen verwiesen wurde, führte die belangte Behörde aus, dass der Bf. zu Prüfungsbeginn angegeben habe davon ausgegangen zu sein, dass sich hinsichtlich seiner Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bei einem Einheitswert von ca. € 16.000 unter Anwendung der Vollpauschalierung nie ein Gewinn ergeben könne zumal im Übergabsvertrag ein sehr umfangreiches Ausgedinge mit daraus resultierenden Belastungen vereinbart sei, und er nach eigenen Angaben im Glauben, dass durch die Pauschalierung alles abgedeckt sei, Arbeitnehmerveranlagungen durchgeführt habe.

Dagegen argumentierte die belangte Behörde, dass die Höhe der abzugsfähigen tatsächlichen Kosten des Ausgedinges und demzufolge die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft seinerseits nie ermittelt worden seien, weshalb nicht davon ausgegangen werden könne, dass er eine aus den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft resultierende Steuerpflicht mit Sicherheit habe ausschließen können. Weiters sei der Bf. als Leiter der Finanzabteilung eines Gemeindeamtes mit dem Abgabenrecht betraut, sodass es nicht glaubwürdig erscheine, dass ihm nicht bewusst gewesen sei, dass sich aus der Land- und Forstwirtschaft möglicherweise einkommensteuerpflichtige Einkünfte ergeben könnten. Da von ihm mehrmals die Vollpauschalierung erwähnt worden sei, könne davon ausgegangen werden, dass er die entsprechende Verordnung inhaltlich kenne und aufgrund der Bestimmungen dieser Verordnung auch festgestellt haben müsste, dass in seinem Fall steuerpflichtige Einkünfte entstünden. Nach Ansicht des Finanzamtes liege daher zumindest bedingter Vorsatz in dem Sinne vor, dass eine Abgabenverkürzung jedenfalls in Kauf genommen worden sei.

In der mündlichen Verhandlung erklärte der Bf., dass er die beiden Pächter bei der Einheitswertermittlung gegenüber dem Finanzamt angegeben habe, die Pachteinnahmen versehentlich nicht angeführt worden seien und er die land- und forstwirtschaftlichen Beiträge mit der Pauschalierung verwechselt habe.

Entgegen der Argumentation der belangten Behörde ist nicht ausreichend, dass nicht davon ausgegangen werden könne, dass der Bf. die Steuerpflicht mit Sicherheit habe ausschließen können. Vielmehr wäre erforderlich, dass er eine Abgabenverkürzung ernstlich für möglich gehalten hat und sich mit ihr abgefunden hat. Die belangte Behörde konnte nicht widerlegen, dass der Bf. der Ansicht war, dass mit der Zahlung der Beiträge und Abgaben von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben die Steuern betreffend die Pachteinnahmen abgegolten seien. Selbstverständlich ist das Argument der belangten Behörde, dass der Bf. als Leiter der Finanzabteilung eines Gemeindeamtes mit dem Abgabenrecht betraut war, nicht ganz von der Hand zu weisen. Er war allerdings für andere Abgaben zuständig, sodass der vom Bf. ins Treffen geführte Irrtum nicht mit überwiegender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen werden konnte. Es ist daher zwar von grob fahrlässiger, nicht aber von vorsätzlicher Abgabenverkürzung auszugehen, sodass die verlängerte Verjährungsfrist nicht zur Anwendung kommt.

### **3.2. Zu Spruchpunkt I.2. (Einkommensteuer 2008 bis 2013)**

Gemäß **§ 18 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988** sind Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen, bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Werden Renten oder dauernde Lasten als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gilt folgendes: Die Renten und dauernden Lasten sowie Abfindungen derselben sind nur insoweit abzugsfähig, als die Summe der verausgabten Beträge (Renten, dauernde Lasten, gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sowie allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung (§ 29 Z 1) übersteigt. Stellt eine aus Anlass der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils vereinbarte Rente oder dauernde Last keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung dar, so sind die Renten oder dauernden Lasten nur dann abzugsfähig, wenn keine Betriebsausgaben vorliegen und keine derart unangemessen hohen Renten oder dauernden Lasten vorliegen, dass der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung einer Rente oder dauernden Last wirtschaftlich bedeutungslos und damit ein Abzug nach § 20 Abs. 1 Z 4 erster Satz ausgeschlossen ist.

Renten sind regelmäßig wiederkehrende, auf einem einheitlichen Verpflichtungsgrund beruhende Leistungen, deren Dauer vom Eintritt eines ungewissen Ereignisses, vor allem dem Tod einer Person, abhängig ist (vgl. VwGH 28.10.2010, 2010/15/0055; zur Leibrente VwGH 31.07.2013, 2009/13/0056).

Sonstige dauernde Lasten sind rentenähnliche, von einem gewissen Unsicherheitsmoment abhängige rechtliche Verpflichtungen zur Geld- oder Sachleistung, die während eines längeren Zeitraums, mindestens aber zehn Jahre, bestehen und deren Zeitdauer nicht absolut fixiert ist (vgl. VwGH 24.09.2003, 2000/13/0188, VwGH 31.07.2013, 2009/13/0056).

Ein Ausgedinge stellt idR infolge des Missverhältnisses zwischen seinem kapitalisierten Wert und dem Wert des übertragenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes eine außerbetriebliche Versorgungsrente und somit eine Sonderausgabe dar. Da die Ausgedingslast nach der LuF-PauschalierungsVO bereits als Betriebsausgabe berücksichtigt wird, kommt bei pauschalierten Land- und Forstwirten ein Abzug nach § 18 nicht in Betracht (Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>21a</sup> § 18 Rz 2).

Sonderausgaben bilden (mit Ausnahme des Verlustabzugs) abgabenrechtliche Begünstigungen. Der Grundsatz der Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung tritt daher in den Hintergrund. Es obliegt der Partei, die betreffenden Umstände darzulegen (vgl. VwGH 22.02.1994, 91/14/0234). Sonderausgaben sind nur anzuerkennen, wenn die Bezahlung nachgewiesen ist (vgl. VwGH 26.6.1984, 83/14/0251).

Sonderausgaben können nur in der Höhe geltend gemacht werden, in der sie den Steuerpflichtigen wirtschaftlich belasten (vgl. VwGH 14.06.1988, 85/14/0150). Sonderausgaben sind regelmäßig Geldleistungen; Sachleistungen kommen als Sonderausgaben in Betracht, soweit hinter ihnen Geldleistungen des Steuerpflichtigen stehen (Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>21a</sup> § 18 Rz 6).

Eine Berücksichtigung von bloßem Zeitaufwand, wie etwa für das Obsternten, die Reinigung der Wohnung oder selbst durchgeführte Pflegetätigkeiten, führt nicht zu einer Vermögensminderung und ist somit nicht als Sonderausgabe abzugsfähig.

Pflegekosten können nur dann dauernde Lasten darstellen, wenn der Verpflichtete die Pflege vornehmen lässt (vgl. Peyerl in Jakom EStG, 16. Aufl. (2023), § 18, Rz 26). Da keine Pflegekräfte beschäftigt wurden, konnten auch keine Sonderausgaben vorliegen.

Als auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende „dauernde Lasten“ (die als Oberbegriff auch die Renten umfassen) sind nur solche Geldleistungen oder Sachleistungen anzusehen, die einem anderen gegenüber auf Grund einer rechtlichen Verpflichtung geleistet werden und zu Vermögensminderungen führen (VwGH 27.05.1999, 97/15/0028).

Die in der Aufstellung des steuerlichen Vertreters angeführten Zahlungen für Strom und Gemeindenvorschreibungen (Wasser, Kanal, Müll), für welche laut Übergabevertrag die Übergeber selbst aufzukommen hatten, stellen keine abzugsfähigen Sonderausgaben dar, da diese freiwillig übernommen wurden und nicht auf Grund einer rechtlichen Verpflichtung geleistet wurden.

Da für die Beheizung, Beleuchtung, elektrischen Strom, Wasser, Kanal, Müll und Telefon die Übergeber selbst aufzukommen hatten, Zahlungen des Bf. für diese Betriebskosten nicht auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen.

Im Erkenntnis vom 28.10.1975, 1281/74 führte der Verwaltungsgerichtshof aus: „Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 25. April 1962, Zl. 1550/60, ausgeführt hat, läßt schon der vom Gesetzgeber gebrauchte sprachliche Ausdruck „Sonderausgaben“ unschwer erkennen, daß nicht jegliche Art der Belastung, in der begrifflich das Vorliegen einer dauernden Last bejaht werden könnte, [...] berücksichtigt wird, sondern grundsätzlich nur eine solche Belastung, die in Form von Ausgaben in Erscheinung tritt und zu einer Einkommensminderung führt. Verzichtet aber der Steuerpflichtige [...] darauf, ein ihm gehöriges Wirtschaftsgut ganz oder teilweise zu nutzen, dann verzichtet er zwar auf Einnahmen und damit auf Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nach § 2 Abs. 4 EStG, also auf steuerpflichtige Einkünfte. Diese Einkommensminderung stellt aber noch keine Ausgabe, mithin keine Sonderausgabe dar. Dementsprechend zählt die Rechtslehre auch ein bloßes Dulden, wie es bei Wohnungs- und Fruchtgenußrechten besteht, nicht zu den [...] berücksichtigungsfähigen dauernden Lasten.“

In Zusammenhang mit einem Wohnrecht sind beim Eigentümer daher nur die Betriebskosten und die Kosten der Instandhaltung als dauernde Last abzugsfähig (vgl. *Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*<sup>21a</sup> § 18, Rz 30, mwN).

Eine Bewertung der Sachleistungen nach der Sachbezugswerteverordnung mit dem Betrag von 196,20 € monatlich für die volle freie Station, wie es in der Beschwerde begehrt wird, ist nicht möglich, da dieser Betrag u.a. nicht nur die mit dem Wohnrecht verbundenen Betriebs- und Instandhaltungskosten, sondern auch die – nicht als Sonderausgaben abzugsfähige – Absetzung für Abnutzung sowie die laut Übergabevertrag von den Übergebers selbst zu tragenden Verpflegungskosten abgelten würde.

Ebenso wenig wie das Wohnrecht führt das Fruchtgenußrecht an Gemüsegarten, Stall, Hühnerstall, Futterboden und Wald zu berücksichtigungsfähigen dauernden Lasten.

Abzugsfähig sind demnach nur Betriebskosten zu deren Tragung der Übergeber verpflichtet war, wie Gebäudeversicherung und Rauchfangkehrer, Kosten für den Traktor (wobei die Traktorversicherung von der belangten Behörde zur Gänze als Betriebsausgaben anerkannt wurde und hier eine Aufteilung aus Vereinfachungsgründen unterbleibt), Kosten für Inneninstandhaltung und Fahrten bzw. Botengänge, soweit diese nicht mit gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung verbunden waren.

Einmalzahlungen – sei es neben, sei es an Stelle von Renten – können nicht als Sonderausgaben berücksichtigt werden (*Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG* § 18 Rz 26 [Stand 01.05.2022, rdb.at]). Begräbniskosten, bei denen es sich naturgemäß nicht um

regelmäßig wiederkehrende Leistungen, sondern um einmalige Aufwendungen handelt, können daher nicht als Sonderausgaben abgezogen werden.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Begräbniskosten gehören zu den auf der Erbschaft haftenden Lasten (§ 549 ABGB). Sie sind vorrangig aus vorhandenen Nachlassaktiva zu bestreiten, subsidiär haften die Unterhaltspflichtigen. Die Begräbniskosten bilden somit insoweit keine außergewöhnliche Belastung, als sie in den Nachlassaktiva, von denen die Verfahrenskosten abgezogen wurden, Deckung finden (vgl. VwGH 27.09.1995, 92/13/0261).

In Höhe der Nachlassaktiva (abzüglich Gerichtskommissionsgebühr) ist somit eine Berücksichtigung von Begräbniskosten und Kosten eines Grabsteines als außergewöhnliche Belastung von vornherein ausgeschlossen.

Unter Belastungen iSd § 34 EStG 1988 sind nach ständiger Rechtsprechung des VwGH vermögensmindernde Ausgaben, also solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigem Wertverzehr verknüpft sind. Ihnen stehen die Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und die deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden (vgl. VwGH 29.07.2010, 2010/15/0003).

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind außergewöhnliche Belastungen, die dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, bei der Ermittlung des Einkommens insoweit abzuziehen, als sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Von einer solchen Beeinträchtigung kann nicht gesprochen werden, soweit eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen steht und im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung findet. Dabei ist es gleichgültig, ob dem Steuerpflichtigen die Belastung unmittelbar durch den Vermögenserwerb, etwa als Nachlassverbindlichkeit, oder nur mittelbar in ursächlichem Zusammenhang mit dem Vermögenserwerb erwächst, weil für die Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit neben rechtlichen auch wirtschaftliche Gesichtspunkte maßgebend sind. Selbst wenn daher ein Aufwand die Verlassenschaft rechtlich nicht belastet, dessen ungeachtet aber in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Verpflichtungen entsteht, die auf die Annahme der Erbschaft zurückzuführen sind, kann von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dem Grunde nach erst dann gesprochen werden, wenn der Aufwand das erworbene Vermögen übersteigt. Eine außergewöhnliche „Belastung“ nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 muss sich auf das Einkommen beziehen, zumal nur dann eine Auswirkung auf die (einkommensbezogene) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit besteht. Sie ist zu verneinen, wenn dem Steuerpflichtigen die

zwangsläufigen Aufwendungen nur deshalb erwachsen, weil ihm das zu ihrer Deckung dienende Vermögen zugekommen ist (vgl. VwGH 21.10.1999, 98/15/0201, mwN). So auch zB VwGH 21.10.2015, Ro 2014/13/0038, wonach von einer wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht gesprochen werden kann, soweit eine Belastung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem Erwerb von Todes wegen steht und im Wert der übernommenen Vermögenssubstanz ihre Deckung findet.

Im Erkenntnis vom 21. November 2013, 2010/15/0130 verneinte der Verwaltungsgerichtshof die Zwangsläufigkeit der Belastung, weil der Steuerpflichtige sie durch Annahme der Schenkung und somit durch ein freiwilliges Verhalten selbst mitverursacht hatte. Schon aus der Wortfolge „wenn er (der Steuerpflichtige) sich ihr ... nicht entziehen kann“ ergibt sich mit aller Deutlichkeit, dass freiwillig getätigte Aufwendungen nach § 34 EStG 1988 ebenso wenig Berücksichtigung finden können wie Aufwendungen, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden oder die sonst die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (VwGH 26.09.2000, 99/13/0158).

Soweit und solange bei einer solchen Konstellation die Aufwendungen den Wert des übertragenen Vermögens nicht überstiegen, ist ihre Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung in beiden Fällen ausgeschlossen (vgl. VwGH 29.04.2015, 2012/13/0012).

Nur insofern die Begräbniskosten nicht durch die Nachlassaktiva gedeckt waren, bestand für den Bf. aufgrund des Übergabevertrags eine Verpflichtung diese Kosten zu tragen.

Hinsichtlich der nicht durch Nachlassaktiva gedeckten Kosten bestand aber ein vertraglicher und wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem unentgeltlichen Vermögenserwerb im Jahr 2000, sodass nur insoweit eine Belastung und keine Vermögensumschichtung vorliegen könnte, als die Begräbniskosten gemeinsam mit dem sonstigen Aufwand aus der Ausgedingeverpflichtung den Wert des erworbenen Vermögens überstiegen hätten, was jedoch anhand der trotz entsprechender Aufforderungen nur sehr spärlichen Unterlagen und Auskünfte des Bf. nicht feststellbar war. Anhand der vorliegenden Unterlagen lassen sich weder der Wert der übertragenen Liegenschaften noch die Summe der insgesamt getragenen Ausgedingelasten ermitteln. Es ist allerdings nicht davon auszugehen, dass die tatsächlichen Ausgedingelasten den Wert der übertragenen, mehr 16 ha umfassenden, land- und forstwirtschaftlichen Liegenschaften inkl. der Gebäude überstiegen haben. Im Gegenteil, im Jahr 2012 wurden 0,36% der Flächen um € 8.565 verkauft, was hochgerechnet einen Liegenschaftswert von ca. € 2,4 Mio. ergeben würde.

Im Übrigen tritt in einem ausschließlich auf die Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigungen gerichteten Verfahren der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlungen in den Hintergrund. Der Steuerpflichtige ist vielmehr verpflichtet, das Vorliegen begünstigender Tatsachen nachzuweisen (vgl. VwGH 27.02.1990, 87/14/0004; 26.04.1989, 86/14/0085). Die Behörde ist nicht verpflichtet, von sich aus weitreichende Ermittlungen

durchzuführen, der Nachweis oder die Glaubhaftmachung einer außergewöhnlichen Belastung obliegt in erster Linie der Partei (vgl. VwGH 20.4.1993, 88/14/0199, VwGH 19.11.1998, 95/15/0071).

Eine Berücksichtigung der Begräbniskosten als außergewöhnliche Belastung ist mangels des Nachweises, dass keine bloße Vermögensumschichtung vorliegt, daher nicht möglich.

Aber selbst wenn die in Zusammenhang mit dem Ausgedinge erbrachten Leistungen den Wert der übertragenen Liegenschaften überstiegen hätten, wäre noch der Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen. § 34 Abs. 4 EStG 1988 bestimmt, dass die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, soweit sie den zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Das bedeutet, dass eine außergewöhnliche Belastung nur dann zu steuerlichen Auswirkungen führt, wenn bei grundsätzlichem Anspruch auf die Berücksichtigung von Aufwendungen der Selbstbehalt überschritten wird, was bei den durch Nachlassaktiva nicht gedeckten Begräbniskosten in Höhe von € 1.827,68 (2011) bzw. € 572,04 (2012) nicht der Fall wäre.

Für das Jahr 2013 wurde die Gewinnermittlung durch Vollpauschalierung beantragt, weshalb die Einkünfte nach der LuF-PauschVO 2011 zu ermitteln sind.

Gemäß § 13 Abs. 2 LuF-PauschVO 2011 sind die sich gemäß Abs. 1 ergebenden Einkünfte u.a. um den Wert der Ausgedingelasten (Geld- und Sachleistungen) zu vermindern, wobei jedoch insgesamt kein Verlust entstehen darf. Gemäß Abs. 3 leg. cit. sind die aus Sachleistungen bestehenden Ausgedingelasten pro Person mit 700 Euro jährlich anzusetzen. Werden die Sachleistungen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht, sind sie in der nachgewiesenen (glaubhaft) gemachten Höhe zu berücksichtigen.

Das Ausgedinge wird für Zeiträume, für welche die Pauschalierung in Anspruch genommen wird, somit nicht als Sonderausgabe nach § 18 EStG 1988, sondern als Betriebsausgabe berücksichtigt.

Die im Jahr 2013 angefallenen – aufgrund des vereinbarten Ausgedinges vom Bf. zu tragenden – Kosten der Errichtung der Grabanlage in Höhe von € 1.854,00 sind daher als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Eine Kürzung um Nachlassaktiva hat nicht zu erfolgen, da diese bereits durch die im Vorjahr angefallenen Kosten des Begräbnisses „aufgebraucht“ wurden.

Die Erfassung der Einkünfte aus Holzverkauf im Jahr 2011 in Höhe von € 335,30 wurde im Zuge der Bescheiderlassung offensichtlich übersehen, weshalb die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 2011 entsprechend zu erhöhen waren.

### **3.3. Zu Spruchpunkt II.1. (Einkommensteuer 2005 bis 2007)**

§ 261 Abs. 2 BAO lautet:

Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 oder § 300 Abs. 1 aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist eine gegen den den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs. 2 bzw. § 300 Abs. 3) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

Infolge Stattgabe der Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren zur Einkommensteuer 2005 bis 2007, war die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007 daher als gegenstandslos zu erklären.

### **3.4. Zu Spruchpunkt I.3. und II.2. (Revision)**

Gegen ein Erkenntnis oder einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis bzw. der Beschluss 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 Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen, o.a. VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Linz, am 26. März 2024