

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Senatsvorsitzenden ***SenV***, den Richter R1 sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Michael Haberl, Hauptstraße 65, 8962 Gröbming, über die Beschwerde vom 2. Oktober 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 27. Juli 2017 betreffend **Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer 2010 bis 2013**, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 17. September 2024 in Anwesenheit des Schriftführers ***Sf*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet *abgewiesen*.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Eigentümer eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Mit Vertrag vom 1.6.2003 verpachtete er diesen an seine Ehegattin. Der Bf. erklärte in den Streitjahren - neben Einkünften aus selbständiger Arbeit (als Aufsichtsratspräsident einer Bank) - jeweils Verluste aus dieser „Verpachtung“.

Im Gefolge einer die Jahre 2010 bis 2015 umfassenden **Außenprüfung** stellte das Finanzamt (der Ansicht des Prüfers folgend) fest, dass diese „Verpachtung“ aus näher angeführten Gründen steuerlich nicht anzuerkennen sei, da die zugrunde liegende Vereinbarung keinen klaren, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweise und das Vertragsverhältnis nicht fremdüblich gestaltet bzw. durchgeführt worden sei.

Folglich verfügte das Finanzamt mit den beschwerdegegenständlichen Bescheiden die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2013. Die

Wiederaufnahme wird unter Verweis auf den Prüfungsbericht vom 18.7.2017 wie folgt begründet:

*„Die Wiederaufnahme wird mit den Feststellungen laut Begründung im Sachbescheid begründet, beziehungsweise auf die Bekanntgabe der
-Pachtvereinbarung zum 1.6.2003
-den beiden Zusatzvereinbarungen vom 15.7.2009 u. der Zusatzvereinbarung vom 15.10.2010 zum Pachtvertrag vom 1.6.2003,
welche im Prüfungsverfahren erstmalig hervorgekommen und mit deren Inhalt sowie mit der Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung mit 26.8.2016 liegen neue Tatsachen und Beweismittel vor.*

Die Wiederaufnahme des Verfahrens war aus oa. Feststellungen für den Zeitraum 2010 bis 2013 für die Abgabenart Einkommensteuer gegeben. Es wird auf die getroffenen Feststellungen in Tz 3 bis Tz 10 des Berichtes verwiesen.“

In den Tz 3 ff. des Prüfungsberichtes legt der Prüfer ausführlich dar, aus welchen Gründen bzw. Überlegungen er zu der Ansicht gelangte, dass die strittige „Verpachtung“ als steuerlich unbeachtliche Nutzungsüberlassung an die Ehegattin zu werten sei.

In der **Beschwerde** wird dagegen eingewendet, dass die Feststellungen des Prüfers (bzw. des Finanzamtes) hinsichtlich des Pachtvertrages unrichtig seien: Der steuerliche Vertreter habe dem Finanzamt mit Schreiben vom 12.6.2003 mitgeteilt, dass die Gattin des Bf. ab 1.6.2003 den Betrieb gepachtet habe. Mit weiterer Eingabe vom 27.8.2003 seien der Behörde anlässlich der Betriebseröffnung der Fragebogen sowie der betreffende Pachtvertrag übermittelt worden.

Der Beschwerde waren jeweils die „Deckblätter“ (Rubra) der genannten Eingaben des steuerlichen Vertreters beigelegt.

Während die Beschwerde, soweit sie die Sachbescheide (insbes. die Einkommensteuer) betraf, mittels Beschwerdeentscheidung vom 4.4.2018 abgewiesen wurde, erfolgte die Abweisung der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide – offenbar auf Grund eines Versehens - (erst) mit **Beschwerdeentscheidung** vom 24.5.2019. Die Begründung lautete im Wesentlichen folgendermaßen:

„Aus Sicht der Abgabenbehörde sind im gegenständlichen Falle folgende Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen:

Der Pachtvertrag vom 1.6.2003 und die beiden Zusatzvereinbarungen vom 15.7.2009 und 15.10.2010, sowie alle mit den Verträgen und den dazu ermittelten Sachverhalten des Verfahrens zusammenhängenden näheren Umstände der Bewirtschaftung bzw. Verpachtung des Betriebes, sowie alle Sachverhaltselemente, welche sich aus dem Ermittlungsverfahren

unter Hinweis auf TZ 3 - TZ 9 des Betriebsprüfungsberichtes ergaben, und in Hinblick auf die daraus resultierende materiellrechtliche Beurteilung der Abgabenbehörde zu einer Änderung des Bescheides geführt haben.

Zu den Ausführungen in der Beschwerdeschrift hinsichtlich des Pachtvertrages vom 1.6.2003 und dessen angeblicher Vorlage bei der Abgabenbehörde ist folgendes festzustellen:

Laut Aktenlage des Finanzamtes lag zu Beginn des Betriebsprüfungsverfahrens nachweislich kein Pachtvertrag im Veranlagungsakt auf. Aus dem vorliegenden Fragebogen zur Vermietung ist zwar ersichtlich, dass auf die Verpachtung des Betriebes hingewiesen wird, jedoch gibt es lt. Aktenlage keine Hinweise auf die Vorlage eines Pachtvertrages bei der zuständigen Abgabenbehörde. Auf dem vorgelegten Pachtvertrag ist lediglich ein Eingangsstempel des Finanzamtes Graz Umgebung vom 13.6.2003 ersichtlich. Ein Nachweis für die Vorlage des Pachtvertrages konnte im Verfahren nicht erbracht werden.

Unter Hinweis auf die vorgenannten Ausführungen zur Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist aus Sicht der Abgabenbehörde der Pachtvertrag daher als neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 BAO anzusehen. Wie bereits festgestellt, bilden aber nicht nur die Verträge selbst, sondern auch die mit den Verträgen zusammenhängenden Sachverhaltselemente und Vertragsumstände in einer Gesamtbetrachtung die Grundlage für die Wiederaufnahme des Verfahrens.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2010-2013 ist daher zu Recht erfolgt.

Auf die Begründung der Bescheide vom 4.4.2018 Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 BAO betreffend Einkommensteuer 2010 -2013 wird verwiesen.“

Im **Vorlageantrag** sowie im Rahmen der mündlichen Beschwerdeverhandlung vor dem Senat wurde zur Frage der Wiederaufnahme kein weiteres Vorbringen erstattet.

Im Beschwerdeverfahren RV/2100582/2018 (betreffend Einkommensteuer und Anspruchszinsen je 2010 bis 2015 sowie Einkommensteuervorauszahlung 2017) bestätigte das BFG mit heute ergangenem Erkenntnis die Auffassung des Finanzamtes, dass die Verpachtung des Bf. als steuerlich irrelevante Nutzungsüberlassung an die Ehegattin zu beurteilen sei. Auf die detaillierte Begründung des im do. Verfahren ergangenen (dem Bf. bzw. dessen Vertreter zugestellten) Erkenntnisses vom heutigen Tage wird verwiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Im Zuge einer beim Bf. durchgeführten Außenprüfung gelangte der Prüfer – und diesem folgend das Finanzamt – zu der Auffassung, dass die vom Bf. in den Jahren 2010 bis 2013 erklärten (jeweils negativen) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft steuerlich nicht anzuerkennen seien, da es sich bei der diesen zugrunde liegenden Verpachtung um eine

unentgeltliche Nutzungsüberlassung des Betriebes an die Gattin des Bf. handle. Dies aus dem Grunde, da die gewählte Vertragsgestaltung weder einen klaren, eindeutigen Inhalt aufweise noch fremdüblich (gestaltet bzw. umgesetzt worden) sei.

Zusammengefasst führte der Prüfer dafür in seinem Bericht vom 18.7.2017 (in den Tz 3ff.) insbesondere folgende Umstände ins Treffen:

- Der vereinbarte Pachtzins decke nicht einmal die AfA ab.
- Es fehle an einer (klaren) Regelung hinsichtlich der Einräumung der Nutzung der (zahlreichen) nach Pachtbeginn vom Bf. angeschafften Wirtschaftsgüter.
- Die hohen Investitionen des Bf., die dieser während des Pachtverhältnisses vorgenommen habe (Zukäufe von Liegenschaften, Erwerb von Maschinen und Arbeitsmittel) hätten sich nicht auf den Pachtzins ausgewirkt.
- Abgänge von verpachteten Liegenschaften hätten sich ebenso wenig auf das Pachtverhältnis (insbesondere den Pachtzins) ausgewirkt.
- Der Bf. habe in den Jahren bis 2009 auf die Geltendmachung der vertraglich vereinbarten Wertsicherung des Pachtzinses verzichtet.
- Die Wertsicherung für 2010 bis 2012 sei erst nachträglich – laut Vertrag verspätet bzw. nicht mehr zulässig – im Jahr 2013 nachverrechnet worden; ein Nachweis des Zahlungsdatums sei nicht erfolgt.
- Die ab 2014 (per Aktenvermerk) vereinbarte Pachtzinserhöhung um € 9.000,- sei jeweils erst am Jahresende bar und ohne Beleg an den Bf. übergeben worden. Der ursprünglich eingerichtete Dauerauftrag zur Begleichung des Pachtzinses iHv. € 1.250,- monatlich sei im Prüfungszeitpunkt (Juni 2016) unverändert weiter aufrecht gewesen.

Ergänzend wird auf die detaillierteren Ausführungen im Bericht des Prüfers vom 18.7.2017 (Tz 3ff.) sowie auf die bezüglichen (die Ansicht des Finanzamtes bestätigenden) Ausführungen des BFG im Erkenntnis zu RV/2100582/2018 vom heutigen Tage verwiesen.

Auf Basis dieser Feststellungen nahm das Finanzamt mit den hier gegenständlichen Wiederaufnahmebescheiden die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2013 wieder auf. In der Begründung wird auf das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel verwiesen, insbesondere des Pachtvertrages vom 1.6.2003, der Zusatzvereinbarungen vom 15.7.2009 und vom 15.10.2010 sowie der *„näheren Umstände der Bewirtschaftung bzw. Verpachtung des Betriebes, sowie alle Sachverhaltselemente, welche sich aus dem Ermittlungsverfahren unter Hinweis auf TZ 3 - TZ 9 des Betriebsprüfungsberichtes ergaben.“*

Der Bf. hält dem in der Beschwerde entgegen, dass der Pachtvertrag dem Finanzamt *„anlässlich der Betriebseröffnung“* im Jahr 2003 sehr wohl vorgelegt worden sei. Er legte seiner Beschwerde die Deckblätter zweier Eingaben des steuerlichen Vertreters an das Finanzamt vor (Gegenstand: *„Betriebseröffnungsanzeige“* bzw. *„Fragebogen“*), welche im Verfahren der Ehegattin des Bf. eingereicht wurden.

In der Beschwerdeentscheidung wird seitens der Abgabenbehörde nochmals wiederholt bzw. konkretisiert: *„Wie bereits festgestellt, bilden aber nicht nur die Verträge selbst, sondern auch die mit den Verträgen zusammenhängenden Sachverhaltselemente und Vertragsumstände in einer Gesamtbetrachtung die Grundlage für die Wiederaufnahme des Verfahrens.“*

Zu Prüfungsbeginn sei überdies der Pachtvertrag im Veranlagungsakt nicht aufgelegt, ein Nachweis für dessen behauptete (bereits zuvor erfolgte) Vorlage an das Finanzamt sei nicht erfolgt.

Im Vorlageantrag wurde dazu kein weiteres Vorbringen erstattet.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen ua. dann wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (zB VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094; VwGH 21.11.2007, 2006/13/0107; VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064; uva.).

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (zB VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135; VwGH 26.2.2013, 2009/15/0016; VwGH 27.2.2014, 2011/15/0106; etc.).

Der Bf. bestreitet die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme allein damit, dass der zugrunde liegende Pachtvertrag vom 1.6.2003 dem Finanzamt bereits im Jahr 2003 zur Kenntnis gebracht worden sei.

Dem ist zunächst entgegen zu halten, dass – wie das Finanzamt schon zutreffend ausgeführt hat – ein entsprechender Nachweis dafür nicht erbracht wurde. Jene Unterlagen, welche der Beschwerde beigelegt waren (Betriebseröffnungsanzeige und Übermittlung eines Fragebogens), betreffen explizit jeweils die Ehegattin des Bf. und sohin deren Abgabenverfahren. Zudem geht daraus nicht hervor, dass der Pachtvertrag vorgelegt bzw. den Eingaben tatsächlich beigelegt wurde. Die Anzeige des Vertrages beim damals für die Gebührenerhebung zuständigen Finanzamt bewirkte jedenfalls (noch) nicht, dass auch das für die Einkommensteuerveranlagung des Bf. zuständige Finanzamt vom Pachtvertrag Kenntnis erlangt hätte.

Völlig abgesehen davon stützt sich das Finanzamt aber ohnehin nicht allein auf das Hervorkommen des Pachtvertrages (sowie einiger Zusatzvereinbarungen), sondern ausdrücklich (auch) auf die näheren Umstände der „Verpachtung“ des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes an die Ehegattin, welche der Abgabenbehörde unstrittig erst im Zuge der Außenprüfung bekannt geworden sind.

Diese Umstände sind im Bericht des Prüfers unter den Tz 3 bis 9, auf welche für die Begründung der Wiederaufnahme ausdrücklich verwiesen wird, näher dargelegt (s. auch deren zusammengefasste Darstellung auf S. 4 dieses Erkenntnisses) und war aus Sicht der Abgabenbehörde erst durch deren Bekanntwerden eine Beurteilung dahingehend möglich, dass das Pachtverhältnis zwischen dem Bf. und seiner Ehegattin nicht jenen Kriterien gerecht wird, welche die Judikatur für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt hat bzw. voraussetzt. Aus dem Pachtvertrag allein wäre zB auch gar nicht ersichtlich gewesen, dass etwa auf die Geltendmachung der Wertsicherung des Pachtzinses verzichtet wurde oder umfangreiche Anschaffungen von Maschinen uä. getätigt wurden, ohne dass es hierzu eine konkrete vertragliche Vereinbarung oder eine Anpassung des Pachtzinses gegeben hätte.

Ergänzend wird auf die bezüglichen Ausführungen des BFG im Erkenntnis RV/2100582/2018 (betreffend ua. Einkommensteuer 2010 bis 2015 des Bf.) vom heutigen Tage verwiesen.

Dass all diese Umstände (wie zB Verzicht auf die Geltendmachung der Wertsicherung, keine konkrete Regelung betreffend die Nutzung der neu angeschafften Maschinen, Pachtzins weitaus geringer als die AfA etc.) dem Finanzamt bereits vor Beginn der Außenprüfung bekannt gewesen wären, ergibt sich weder aus der Aktenlage, noch wird dies vom Bf. selbst behauptet.

Das Finanzamt hat daher die Wiederaufnahmebescheide zu Recht auf das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel gestützt und war die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide sohin als unbegründet abzuweisen.

Zur Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das BFG konnte sich in rechtlicher Hinsicht – der Abgabenbehörde folgend – auf die zitierte Rechtsprechung stützen.

Dass maßgebliche Unterlagen und insbesondere Sachverhaltselemente aus Sicht der Behörde neu hervorgekommen sind, hat schon das Finanzamt in den bekämpften Bescheiden schlüssig

dargelegt. Dabei handelt es sich um eine reine Sachverhaltsfrage, nicht jedoch um eine Rechtsfrage.

Die Revision konnte daher mangels Vorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht zugelassen werden.

Graz, am 17. September 2024