

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch ***SenV***, ***Ri***, den Richter R1 sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Wirtschaftstreuhänder Michael Haberl, Hauptstraße 65, 8962 Gröbming, über die Beschwerden **1)** vom 21. August 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 14. Juli 2017 betreffend **Einkommensteuervorauszahlung für 2017** (und Folgejahre) sowie **2)** vom 2. Oktober 2017 gegen die Bescheide vom 27. Juli 2017 betreffend **Einkommensteuer 2010 bis 2015** und Festsetzung von **Anspruchszinsen 2010 bis 2015**, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 17. September 2024 in Anwesenheit des Schriftführers ***Sf***

I. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend **Einkommensteuervorauszahlung 2017** vom 14. Juli 2017 wird *als gegenstandslos erklärt*.

Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof *nicht zulässig*.

II. zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die Bescheide vom 27. Juli 2017 betreffend **Einkommensteuer** und **Anspruchszinsen je 2010 bis 2015** wird als unbegründet *abgewiesen*.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof *nicht zulässig*.

Entscheidungsgründe

(1) Der Beschwerdeführer (Bf.) erklärte in den Streitjahren neben selbständigen Einkünften auch (jeweils negative) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Diese resultierten aus der „Verpachtung“ seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes an die Ehegattin.

Strittig ist, ob diese Verpachtung steuerlich als solche anzuerkennen ist (so die Ansicht des Bf.) oder als unentgeltliche Nutzungsüberlassung (an die Ehegattin) steuerlich unbeachtlich ist (Ansicht des Finanzamtes).

(2) In den Jahren 2016 und 2017 fand beim Bf. eine die Jahre 2010 bis 2015 umfassende **Außenprüfung** statt, in deren Gefolge die nunmehr beschwerdegegenständlichen Bescheide ergingen.

Die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2010 bis 2013 wurde vom Finanzamt mit dem Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel begründet. Hinsichtlich der abschließenden Erledigung der gegen die Wiederaufnahmebescheide gerichteten Beschwerde wird auf die Entscheidung des BFG vom heutigen Tage zu RV/2100422/2024 verwiesen.

Das Finanzamt verwehrte eine steuerliche Anerkennung der „Verpachtung“ des Bf. – den Feststellungen des Prüfers folgend – im Wesentlichen mit der Begründung, dass eine jeden Zweifel ausschließende, hinreichend klare und fremdübliche Vereinbarung nicht vorliege, da insbesondere

- der vereinbarte Pachtzins nicht einmal die AfA abdecke;
- hinsichtlich der ab 2004 vom Bf. angeschafften und dem Pachtverhältnis gewidmeten Anlagegüter (Maschinen) keine klare Vereinbarung getroffen worden sei;
- auf die vereinbarte Wertsicherung bis 2009 verzichtet worden sei;
- die Wertsicherung für 2010 bis 2012 erstmals mit Rechnung vom 31.10.2013, jene für 2013 mit Rechnung vom 12.5.2014 nachverrechnet worden sei (jeweils entgegen der vertraglichen Vereinbarung im Pachtvertrag);
- diese Nachverrechnung jeweils bar beglichen worden sein soll, der Zeitpunkt der Zahlung aber nicht nachgewiesen werden könne;
- ab 2014 eine Erhöhung des Pachtzinses erfolgt sei, der Dauerauftrag jedoch unverändert in der ursprünglich 2003 vereinbarten Pachthöhe weitergelaufen und der Differenzbetrag laut Vorbringen am Jahresende bar und ohne Beleg an den Bf. übergeben worden sei;
- mehrmals Veränderungen in Bezug auf den Pachtgegenstand (Zukäufe, Herausnahme von Grundstücken, Realteilung) erfolgt seien, welche jedoch keinen Einfluss auf die Höhe der Pacht gezeitigt hätten;
- die Pächterin entgegen der einschlägigen Bestimmung im Pachtvertrag Sanierungsarbeiten durchgeführt habe, ohne dass ihr diese vom Bf. refundiert worden wären, und das sanierte Objekt in der Folge an den gemeinsamen Sohn übertragen wurde.

(3) Die dagegen erhobene **Beschwerde** wird im Wesentlichen wie folgt begründet:

„Meine Motive zur Anschaffung der Maschinen trotz fehlender vertraglicher Verpflichtung sind einerseits in der von mir angestrebten Besserung der Wettbewerbsfähigkeit des Betriebes, der ja nach Beendigung meiner Banktätigkeit wieder von mir geführt wird (Vergleiche Antwortschreiben vom 22.08.2016, Pkt. 3) und andererseits aus meiner Stellungnahme vom Februar 2017 (landwirtschaftliche Kompostierung) in Bezug auf die für mich sehr wertvolle Bodenverbesserung zu sehen (...)

Die vereinbarten Wertsicherungsbeiträge wurden für den Prüfungszeitraum 2010-2013 abgerechnet und im Prüfungszeitraum bezahlt. Für 2014 hat keine Wertsicherungsabrechnung zu erfolgen, da die Pacht für 2014 mit Vereinbarung vom Jänner 2014 mit Euro 24.000,- festgesetzt wurde. Mit dieser Vereinbarung wurde auch festgelegt, dass die Pacht 2015 aus dem neuen Einheitswert ermittelt wird. (...).

Für die Unüblichkeit von Barzahlungen im landwirtschaftlichen Bereich wird im Betriebsprüfungsbericht keinerlei Beweis angeführt. (...)

Meine Verlustsituation bei der Verpachtung ist auf die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG zurückzuführen, da nur die tatsächlich zugeflossenen Betriebseinnahmen berücksichtigt werden.

Noch nicht berücksichtigt bleibt die Werterhöhung des gesamten Betriebes durch die nachhaltige Bewirtschaftung sowohl der Landwirtschaft (Verbesserung der Bodenqualität) als auch der Forstwirtschaft.

Durch die verbesserten Bodenwertverhältnisse und der besseren Waldstrukturen ergibt sich auf Grund der Systematik der Einheitswertermittlung eine laufende Erhöhung der Einheitswerte, sobald die Wertfortschreibungsgrenzen überschritten werden. Somit schlagen diese Verbesserungen auch bei einer künftigen pauschalierten Gewinnermittlung durch. (...)

Es fehlt jegliche Auseinandersetzung mit meinem Vorbringen während der Prüfung,

- dass sich auf Grund bankrechtlicher Vorschriften während meiner Tätigkeit als Aufsichtsratsvorsitzender der X-Bank keiner aktiven Erwerbstätigkeit in einem anderen Bereich nachgehen darf und daher die Verpachtung an meine Ehegattin erfolgte, damit die von uns seit Übernahme des Betriebes eingeschlagene, nachhaltige Bewirtschaftung bis zur Beendigung meiner Tätigkeit bei der X-Bank fortgeführt wird;*
- durch die nachhaltige Bewirtschaftung die Ertragsfähigkeit und damit der Wert des Betriebes bis zur Beendigung des Pachtverhältnisses laufend gesteigert wird;*
- die Landwirtschaftskammer Steiermark mit Schreiben vom 02.08. bestätigt, dass „die Festlegung und Anpassung des Pachtpreises durchschnittlichen Pachtpreisen entspricht und kann als ortsüblich, unter nicht verwandten Vertragspartnern, bezeichnet werden“ und*
- die Verluste aus der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG resultieren, eine*

Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen hingegen brächte einen jährlichen Gewinn in der Höhe der vereinnahmten Pacht.

Zu den angeblich nicht fremdüblichen Abwicklungen des Pachtverhältnisses wird im Prüfbericht jeweils festgestellt, dass die geführten Vorgehensweisen nur aus der familiären Nahebeziehungen der Beteiligten erklärbar seien bzw. nicht fremdüblich seien bzw. ein fremder Verpächter anders gehandelt hatte. Für diese Feststellungen wird nicht ein einziger Beweis erbracht (...)

Die Begründung der belangten Behörde, dass auf Grund des unangemessen niedrig vereinbarten Pachtzinses eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung vorliegt, wobei die geringe Zahlung als steuerlich unbeachtliche Unterhaltsleistung anzusehen sind, ist in Anbetracht der gegebenen Umstände als rechtswidrig anzusehen (...)

(4) Mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 4.4.2018 wies das Finanzamt die Beschwerde ab und begründete dies im Wesentlichen folgendermaßen:

„(...) Als völlig fremdunüblich gestaltet sich die Verpachtung hinsichtlich der Höhe der Pachteinnahmen, da die erzielten Pachteinnahmen nicht einmal die Abschreibungen der verpachteten Wirtschaftsgüter abdecken. Dadurch ergibt sich aus der Verpachtung der Land- und Forstwirtschaft ein Gesamtverlust für den Zeitraum 2004-2015 in Höhe von € 221.732,-.

Die Höhe der Pachteinnahmen steht in keiner Relation zu den Einnahmen bzw. erwirtschafteten Erträgen aus der Landwirtschaft durch die Pächterin. Während der Verpächter ständig Verluste aus seiner Einkunftsquelle zu tragen hat, und diese mit anderen positiven Einkünften ausgleichen kann, erzielt die Pächterin hohe Einnahmen aus der Land und Forstwirtschaft. Auf das diesbezügliche Betriebsprüfungsverfahren bzw. Beschwerdeverfahren wird verwiesen. (...)

Unter Fremden wird der Pachtzins nach den bisherigen bzw. voraussichtlich zu erwirtschafteten Erträgen bemessen. Eine von wirtschaftlichen Verhältnissen unabhängige Pachtzinsvereinbarung ist daher fremdunüblich (VwGH 27.6.1989, 88/14/0131, 88/14/0132, v. 8.11.1988, 87/14/0197).

Eine fremdübliche Mietzinshöhe wird von Amortisation des eingesetzten Kapitals und angemessener Verzinsung bestimmt (VwGH 8.11.1988, 87/14/0197).

Bereits aus den vorgenannten Gründen ist die Fremdunüblichkeit der Verpachtung erwiesen und daher steuerlich nicht anzuerkennen.

Weiters sprechen folgende Sachverhaltsumstände dafür, dass die Verpachtung im Fremdvergleich steuerlich nicht anzuerkennen ist:

Aus der dem Pachtvertrag vom 1.6.2003 beiliegenden nachträglich vorgelegten und nicht unterfertigten „Inventarliste 2003“ gehen lediglich die mit Stand 2003 pachtgegenständlichen Maschinen u. Arbeitsgeräte hervor (Tz 9, Seite 12 des BP Berichtes). Hinsichtlich weiterer dem Pachtverhältnis übergebener Maschinen u. Arbeitsmittel ab 2004 bis 2015 ist dem Inhalt des Pachtvertrages nichts zu entnehmen bzw. wurden diesbezüglich keine Ergänzungen des Pachtvertrages durchgeführt, obwohl weitere Maschinen u. Arbeitsgeräte lt.

Anlagenverzeichnis des Abgabepflichtigen in den Zeiträumen

2003 bis 2009 iHv. EURO 77.350,- u.

2010 bis 2015 iHv. EURO 584.152,37 sowie

landwirtschaftliche Grundstücke

2007 iHv. EURO 255.450,- u.

forstwirtschaftliche Grundstücke

2007 iHv. EURO 47.500,-

dem Pachtverhältnis gewidmet wurden.

Die Pächterin teilte in der Besprechung vom 9.6.2016 bezüglich der Bezahlung der Pachtzinserhöhung 2014 von EURO 9.000,- (bisher 15.000,- auf 24.000,-) mit, dass die Beträge für 2014 u. 2015 am Ende des jeweiligen Pachtjahres ohne Beleg bar an den Verpächter übergeben worden seien (Tz 9, Seite 17 BP Bericht). Trotz mehrmaligen Vorhalt (26.4.2016 u. 22.6.2016) konnten Nachweise hierfür nicht vorgelegt werden. Weiters ist auch eine zu Jahresbeginn vereinbarte Pachtzinserhöhung, die erst am Jahresende bezahlt wird (ohne Beleg), als fremdunüblich zu bezeichnen (siehe Tz 9, Seite 18 BP Bericht).

Die Pachtzinserhöhung im Aktenvermerk vom 6.1.2014 (Tz 9, Seite 17 u. 18) von EURO 15.000,- auf EURO 24.000,- wird im Wesentlichen mit der Verbesserung der Ertragsfähigkeit der verpachteten Flächen begründet. Ein jeden Zweifel ausschließender Inhalt der Vereinbarung würde erfordern, dass die Umstände, die eine Verbesserung der Ertragsfähigkeit nach sich ziehen, klar an Hand objektiver Parameter festgelegt werden. Dies ist hier nicht der Fall.

Auch muss die Erhöhung des Pachtzinses im Lichte der Reduktion der Pachtflächen, bedingt durch die teilweise Übergabe der Liegenschaft im Rahmen der Realteilung an den Sohn des Abgabepflichtigen, von ausgehend ca. 118,5 ha im Jahre 2003 auf ca. 71,5 ha ab 1.1.2014 gesehen werden, was eine Pachtflächenreduktion von rund 60% darstellt.

Hinsichtlich der in § 4 des Pachtvertrages v. 1.6.2003 vereinbarten Wertsicherung des Pachtzinses war festzustellen, dass erstmalig seit Pachtbeginn mit Rechnung vom 31.10.2013 für die Jahre 2010, 2011 u. 2012 die Wertsicherung iHv. EURO 8.610,- nachverrechnet wurde.

Eine Wertsicherung der Pacht für die Jahre 2005 bis 2009 wurde nicht geltend gemacht (Tz 9, Seite 13); für den Zeitraum 2013 erfolgte die Nachverrechnung mit Rechnung vom 12.5.2014, für den Zeitraum 2014 bis 2015 war keine Verrechnung der Wertsicherung festzustellen. Auch

ist der Zeitpunkt der tatsächlichen Bezahlung (Geldfluss) im Dunkeln, da auf den oa. Rechnungen das Datum der Bezahlung fehlt.

Die steuerliche Vertretung führt in der Stellungnahme vom 12.5.2016 dazu aus, dass das genaue Datum der Bezahlung nicht mehr feststellbar ist (siehe Tz 9, Seite 13 u. 14, 1. Absatz). Zur Vereinbarung vom 15.10.2010 (Tz 4, Seite 3 u. 4, Tz 8 Seite 9 u. Tz 9, Seite 19) über die Verpachtung einer landwirtschaftlichen Grundstücksfläche im Ausmaß von 51.864m², wonach im Wesentlichen keine Pachtzinserhöhung für die nächsten 5 Jahre erfolgt, weil bedingt durch die schlechten Bodenverhältnisse, Bewirtschaftungerschwernisse (Urbarmachung) zu erwarten sind, ist folgendes festzustellen:

Aus der Stellungnahme des Abgabepflichtigen vom 22.8.2016 geht hervor, dass ab 2016 für dieses Grundstück ein Pachtzins in noch zu vereinbarender Höhe zu entrichten ist. Die Pächterin teilt in der Besprechung vom 9.6.2016 dazu mit, dass ein Pachtzins für das Grundstück nicht vereinbart worden sei.

Ein fremder Verpächter hatte schon aufgrund der verlustträchtigen Verpachtung keinesfalls auf ein zusätzliches Pachtentgelt verzichtet und trägt das Bewirtschaftungsrisiko ohnedies die Pächterin. Weiters liegen die Kriterien für den Eintritt der Verpflichtung zur Entrichtung des regulären Pachtzinses im Dunkeln.

Lt. Vereinbarung vom 15.7.2009 (Tz 4, Seite 3, Tz 8, Seite 8 u. Tz 9, Seite 19 u. 20) werden weitere Grundstücke im Ausmaß von 711m² Wiese u. 31.928m² Wald in die Verpachtung aufgenommen. Die Pächterin stimmt aber einer Pachtzinserhöhung auf Grund von anstehenden Aufwendungen (Pflegekosten) und fehlender Erträge nicht zu. Nach Ansicht der Abgabenbehörde hätte ein fremder Verpächter aufgrund der verlustträchtigen Verpachtung keinesfalls auf einen Pachtzins verzichtet. Diese völlig fremdunübliche Vorgangsweise ist nur durch die Nahebeziehung zwischen Verpächter u. Pächterin begründet. (...)

Zudem begründet das Finanzamt das Nichtvorliegen einer steuerlich unbeachtlichen Verpachtung in der Beschwerdeentscheidung erstmals (alternativ) damit, dass auch im Lichte einer Liebhabereibeurteilung mangels subjektiver Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht keine Einkunftsquelle gegeben sei.

(5) Im **Vorlageantrag** wurde kein weiteres Vorbringen erstattet.

In seiner Stellungnahme an das BFG vom 7.9.2024 tätigt der Bf. ergänzende Ausführungen zur Frage der Liebhabereibeurteilung. Auf Grund der vorliegenden Zahlen sei absehbar, dass „die Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft von 2020 bis 2023 die Verluste der Verpachtungsperiode ausgleichen“ würden.

(6) Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung** vor dem BFG am 17.9.2024 brachte der Bf. ergänzend vor, er habe den Pachtvertrag gemeinsam mit der Landwirtschaftskammer

aufgesetzt, weshalb er davon ausgegangen sei, dass dieser fremdüblich sei. Der Betrieb habe einen großen Investitionsbedarf aufgewiesen, da der Vorpächter in den Jahren vor der Übernahme des Betriebes durch den Bf. lange keine Investitionen getätigt habe. Nach Übernahme der Aufsichtsratsposition habe ihm die FMA eine Verpachtung empfohlen. Da seine Ehegattin bereits lange Jahre im Betrieb mittätig gewesen sei, sei es für ihn am einfachsten (bzw. naheliegend) gewesen, den Betrieb an diese zu verpachten.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I. (Gegenstandsloserklärung betreffend Einkommensteuervorauszahlung 2017):

In der mündlichen Beschwerdeverhandlung vor dem BFG am 17.9.2024 zog der Bf. die Beschwerde vom 21.8.2017 betreffend Einkommensteuervorauszahlung 2017 zurück.

Gemäß § 256 Abs. 3 BAO war diese Beschwerde daher als gegenstandslos zu erklären.

Zu Spruchpunkt II. (Abweisung der Beschwerde gegen die übrigen Bescheide):

Strittig ist, ob die Verpachtung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes an die Gattin des Bf. steuerlich anzuerkennen ist oder nicht.

Der maßgebliche **Sachverhalt** stellt sich wie folgt dar:

Der Bf. ist Eigentümer des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes „S-Hof“. Dieser hatte 2003 ein Ausmaß von ca. 118,5 ha, durch Zukäufe ist der Betrieb bis Ende 2013 auf eine Größe von rund 126,5 ha angewachsen. Bis 2003 war der land- u. forstwirtschaftliche Betrieb Haupterwerbsquelle des Bf. (Vollpauschalierung); im Nebenerwerb war er als Funktionär im Banksektor tätig.

Ab 2003 übte der Bf. die Funktion des Präsidenten des Aufsichtsrates der X_Bank Steiermark (und damit verbunden weitere Funktionen im Banksektor) aus und erzielte daraus Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit.

Bei oa. Funktion handelte es sich um eine Vollzeitbeschäftigung. Es war daher erforderlich, die Arbeitstätigkeit von der Landwirtschaft weg zu verlagern. Die Funktionsperiode des Aufsichtsratspräsidenten beläuft sich auf 5 Jahre. Die Funktionsperioden des Bf. wurden mehrmals verlängert, sodass er die Funktion des Aufsichtsratspräsidenten letztlich bis zum Jahr 2019 ausgeübt hat.

Da die Dauer der Funktion bei der X_Bank (ursprünglich) nicht absehbar war, wurde mit 1.6.2003 ein Pachtvertrag mit der bisher im Betrieb mittätigen Ehegattin geschlossen, der mit der Dauer der Funktion des Abgabepflichtigen bei der X-Bank befristet war.

Der Pachtvertrag hat auszugsweise folgenden Inhalt bzw. Wortlaut:

1. *Pachtgegenstand:*

Pachtgegenstand ist der land- und forstwirtschaftliche Betrieb „S-Gut“, EZ 1 KG G im (...) Ausmaß von ca. 118,5009 ha. (...)

2. *Inventar:*

An totem Inventar werden die im beigehefteten und unterfertigten Verzeichnis angeführten u. geschätzten Stücke übergeben. Der Verpächter bleibt Eigentümer dieser Sachen. (...)

3. *Pachtdauer:*

Das Pachtverhältnis beginnt am 1.6.2003 und wird auf unbestimmte Zeit, längstens aber für die Dauer der Funktion des Verpächters als Präsident - Vorsitzender des Aufsichtsrates der X_Bank Steiermark - abgeschlossen. Das Pachtjahr dauert vom 1.1. - 31.12. des Jahres. Zur Beendigung des Pachtverhältnisses bedarf es einer schriftlichen Aufkündigung mindestens 6 Monate vor Pachtjahresende.

4. *Pachtzins:*

Der Pachtzins beträgt jährlich EURO 15.000,- und ist in monatlichen Raten zu je EURO 1.250,00 zu bezahlen. (...)

Zur Sicherung des inneren Kaufwertes des vereinbarten Pachtzinses wird diesem der Agrarindex der Betriebseinnahmen 1996 (Durchschnitt 1996 = 100) der Landesbuchführungs-Gesellschaft mbH in Wien, veröffentlicht im landwirtschaftlichen Paritätsspiegel, mit Stichtag Vertragsserrichtung oder ein gleichwertiger an dessen Stelle tretender Index zugrunde gelegt, wobei die Korrektur jeweils zu Pachtjahresbeginn zu erfolgen hat und diese für das laufende Pachtjahr bzw. Pachtjahresraten maßgebend bleibt. Die Wertsicherung ist innerhalb von 6 Monaten nach Beginn des Pachtjahres bei sonstigem Verlust für das laufende Pachtjahr geltend zu machen (...)

Die auf dem Grundstück ruhenden öffentlichen Abgaben und Lasten sowie die Feuerversicherungsprämie hat die Pächterin zu tragen. (...)

5. (...)

6. *Instandhaltung:*

(...) Die laufenden, gewöhnlichen Ausbesserungen der Bauten und Anlagen, insbesondere der Wohn- und Wirtschaftsgebäude, der Wege, Graben und Einfriedungen, obliegen dem Pächter auf seine-Kosten. Hiezu gehören beispielsweise

*das Ausweißen der Ställe, das Streichen der Zimmer und Fensterrahmen, das Ausräumen der Düngerstätten, der Aborte und Senkgruben, das Fegen und Reinigen aller Rinnen, Kanäle und Wasserläufe, die Behebung von Frostschäden an Leitungen und Brunnen, das Bestreuen des Hofraumes mit Sand und Kies, die Desinfektion bei Krankheiten, der Ersatz von Zaunlatten, Fensterscheiben, einzelner Dachziegel, der Türen, Türschlösser, Schlüsseln usw.
Darüber hinausgehende Reparaturen und Ausbesserungen obliegen dem Verpächter.“*

Seit 2003 ermittelte und erklärte der Bf. aus der Verpachtung folgende Einkünfte:

Zeitraum	Einkünfte	Einnahmen*	AfA	Instandhaltung	Rechtsberatung
2003	0,-				
2004	-25.246,70	15.000,-	12.750,-	27.496,70	
2005	-26.863,36	15.000,-	12.750,-	29.113,36	
2006	2.250,-	15.000,-	12.750,-		
2007	2.250,-	15.000,-	12.750,-		
2008	-5.485,-	15.000,-	20.458,-		
2009	-5.485,-	15.000,-	20.458,-		
2010	-11.634,89	15.000,-	26.634,89		
2011	-16.412,68	15.000,-	31.412,68		
2012	-15.913,74	23.640,-	39.523,74		
2013	-30.847,61	21.740,-	52.587,61		
2014	-40.422,89	24.000,-	56.058,89		8.364,-
2015	-47.920,89	23.317,-	71.237,89		

*Pachteinnahmen Ehegattin

Verluste 2003 bis 2015 insgesamt: -221.732,76

Aus dem Anlagenverzeichnis des Bf. geht hervor, dass im Zeitraum 2003 bis 2009 Anschaffungen von Maschinen und Arbeitsgeräten iHv. € 77.350,- getätigt wurden. Im

Prüfungszeitraum 2010 bis 2015 wurden weitere Maschinen und Arbeitsgeräte (zB Brückenwaage, Radlader, Feldspritze, Feldhäcksler, Traktor Vario SCR etc.) mit Anschaffungskosten von € 584.152,- erworben und dem Pachtverhältnis gewidmet.

Weiters ist aus dem Anlagenverzeichnis ersichtlich, dass zum 1.6.2003 (Pachtbeginn) landwirtschaftliche Grundstücke im Ausmaß von € 182.000,- aktiviert waren bzw. danach weitere landwirtschaftliche Grundstücke im Ausmaß von € 255.450,- aktiviert wurden. Forstwirtschaftliche Grundstücke bestanden zum 1.6.2003 iHv. € 218.000,-; danach sind weitere Grundstücke von € 47.500,- zugegangen.

Erstmals während der Prüfung wurden vom Bf. mit Vorhaltsbeantwortung vom 18.5.2016 (bzw. mit Eingabe vom 22.8.2016) folgende (jeweils handschriftlich angefertigten) Änderungen bzw. Zusatzvereinbarungen zum Pachtvertrag vom 1.6.2003 vorgelegt:

„Zusatzvereinbarung“ vom 15.7.2009:

Mit dieser Vereinbarung kamen der Bf. und seine Ehegattin überein, dass *„Teile der Liegenschaft EZ 1, Grundstücksnummer 908, KG ABC - SP im Ausmaß von 16 ha“* aus dem Pachtgegenstand genommen werden. Für die Bewirtschaftung war demnach nunmehr der Abgabepflichtige selbst verantwortlich.

Die ursprüngliche Hutweide und jetzige Jungkultur bedurfte mehrerer Pflegemaßnahmen (Kulturläuterung, Aufforsten). Die Kosten für diese Maßnahmen und somit die nicht zu erwartenden Erträge übernahm die Pächterin nicht.

„Vereinbarung“ vom 15.7.2009:

Zwischen dem Bf. und der Pächterin wurde vereinbart, dass die Grundstücke mit der Grundstücksnummer 80/3, 80/4 und *„Teile von 63, KG ABC - SP“* in den Pachtvertrag vom 1.6.2003 als Pachtgegenstand aufgenommen werden.

Die Pächterin stimmte einer Pachtzinserhöhung wegen anstehender Pflegekosten und mit der Begründung *„kein zu erwartender Ertrag“* nicht zu.

„Vereinbarung“ vom 15.10.2010:

Vereinbart wurde, dass die Liegenschaft 1080/1 KG XYZ in den Pachtgegenstand aufgenommen wird. Es erfolgte keine Pachtzinserhöhung für die nächsten 5 Jahre, da durch schlechte Bodenverhältnisse Bewirtschaftungerschwernisse zu erwarten seien.

Aktenvermerk vom 6.1.2014:

Dieser hat folgenden Wortlaut:

„Anlässlich einer heute stattgefundenen Besprechung mit den Ehegatten [Bf. und dessen Ehegattin] und deren Sohn (...) wurde diese Situation aufgrund des Übergabevertrages vom

30.12.2013, mit dem [der Bf.] 26/100 ideelle Miteigentumsanteile an der EZ 1 KG (...) G an seinen Sohn (...) übergeben hat, erörtert und folgende Beschlüsse gefasst:

- 1) [Der Sohn] wird demnächst sein Studium abschließen und soll daher im Wege einer Realteilung den Teilbetrieb „ABC“ in sein Alleineigentum übernehmen.
 - 2) Der Teilbetrieb „ABC“ ist mit Ausnahme von ca. 16 Hektar Aufforstungsflächen der Grundparzelle 908 ebenso wie der Teilbetrieb „S-Hof seit 01. Juni 2003 an [die Ehegattin des Bf.] verpachtet.
 - 3) Da [der Sohn des Bf.] den Teilbetrieb „ABC“ selbst bewirtschaften will, wird der Pachtvertrag vom 01.06.2003 insofern geändert, als dass die Flächen des Teilbetriebes „ABC“ mit Wirkung zum 01.01.2014 nicht mehr Pachtgegenstand sind.
 - 4) Da der Maschinenpark des [vom Bf.] an [seine Ehegattin] verpachteten Betriebes auch auf die Bewirtschaftung des Teilbetriebes „ABC“ ausgerichtet ist, soll mit dem geplanten Realteilungsvertrag ein Teil des Maschinenparks an [den Sohn] übertragen und hinsichtlich eines weiteren Teiles eine gemeinsame Nutzung und Kostentragung zwischen den beiden Teilbetrieben vereinbart werden.
- Solange der Pachtvertrag mit [der Ehegattin des Bf.] aufrecht ist, erfolgt die Abrechnung zwischen [dem Bf.] (1955) und der Pächterin (...).
- 5) Seit Abschluss des Pachtvertrages wurden vom Verpächter mehrere land- und forstwirtschaftliche Grundstücke zugekauft und mitverpachtet. Es wurde keine Erhöhung des Pachtzinses vereinbart, da von der Pächterin die Kosten der Urbarmachung dieser Zukäufe getragen werden.

Der Teilbetrieb „ABC“ besteht zu einem wesentlichen Teil aus forstwirtschaftlichen Flächen, die aufgrund der Altersstruktur bisher keine gewinnbringende Nutzung ermöglicht haben.

Aufgrund der Verbesserung der Ertragsfähigkeit der verpachteten Flächen wird nunmehr vereinbart, dass der Pachtzins gemäß § 4 Pachtvertrages vom 01.06.2003 von bisher € 15.000,00 für das Jahr 2014 auf € 24.000,00 erhöht wird. (...)“

Der Aktenvermerk ist von der steuerlichen Vertretung des Bf., dem Bf., der Pächterin und dem Sohn des Abgabepflichtigen unterfertigt.

Ungeachtet der im Aktenvermerk festgehaltenen Pachtzinserhöhung war der Dauerauftrag zur Bezahlung des Pachtzinses von € 1.250,- monatlich im Zeitpunkt der Prüfung (am 9.6.2016) in unveränderter Höhe aufrecht. Die Pächterin gab dazu an, dass die Erhöhung von € 9.000,- am Ende des jeweiligen Pachtjahres (2014 und 2015) ohne Beleg und bar an den Bf. übergeben worden sei (s. Punkt 6. des Vorhaltes des Finanzamtes vom 22.6.2016). Der Bf. selbst gibt hiezu

an: „Die über den monatlichen Dauerauftrag hinausgehenden Pachtzahlungen wurden auf Basis des vereinbarten Agrarpreisindex der Betriebseinnahmen ermittelt und jeweils bar ausbezahlt. Die Auszahlung wird von beiden Vertragsparteien bestätigt“
(Vorhaltsbeantwortung des Bf. vom 22.8.2016).

Einen schriftlichen Beleg für die Auszahlung gibt es nicht.

Mit Schreiben vom 31.10.2013 gab der steuerliche Vertreter dem Bf. gegenüber (!) die Wertsicherung der Pacht für die Jahre 2010 bis 2012 bekannt (Nachzahlungen von € 1.940,-, € 2.970,- und € 3.700,-), mit Schreiben vom 12.5.2014 jene für das Jahr 2013 (Nachzahlung von € 3.540,-). Neben der Unterschrift des Vertreters weisen diese Belege/Mitteilungen neben der Unterschrift des Bf. die Vermerke „*dankend erhalten*“ sowie „*bar erhalten*“ – jeweils ohne Datum - auf.

Der Bf. gab dazu in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 12.5.2016 an:

„Einkommensteuererklärung 2012:

Die Abrechnung der Wertsicherung erfolgte mit Schreiben vom 31.10.2013 und wurde nach Vorlage der Abrechnung im November 2013 bar bezahlt. Das genaue Datum ist nicht mehr feststellbar.

Einkommensteuererklärung 2013:

Die Wertsicherung der Pacht für 2013 wurde im Mai 2014 bar bezahlt. Das genaue Datum ist nicht mehr feststellbar. Die Abrechnungsschreiben über die Wertsicherung sind durch den Quittierungsvermerk als Belege anzusehen.“

Die selbständigen Einkünfte des Bf. (aus der Tätigkeit als Aufsichtsratsvorsitzender) beliefen sich in den Streitjahren auf folgende Beträge:

2010: € 98.157,-
2011: € 102.106,-
2012: € 112.204,-
2013: € 113.079,-
2014: € 141.095,-
2015: € 144.926,-

Beweiswürdigung:

Der oa. Sachverhalt ergibt sich aus dem Vorbringen des Bf., insbesondere aus der Beschwerdeschrift sowie den Vorhaltsbeantwortungen vom 12.5.2016 (per E-Mail vom 18.5.2016 übermittelt) bzw. vom 22.8.2016, aus den angeführten Unterlagen (Verträge bzw. Zusatzvereinbarungen) und aus dem Prüfungsbericht vom 18.7.2017. Die festgestellten Tatsachen stehen zudem außer Streit.

Rechtliche Würdigung:

Wie das Finanzamt schon zutreffend ausgeführt hat, können nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (zB VwGH 19.3.2021, Ra 2021/13/0034; VwGH 5.5.2023, Ra 2022/15/0029; jeweils mwN).

Diese für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. VwGH 28.5.2015, 2013/15/0135).

Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage, die auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen ist (zB VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114, mwN).

Nicht nur der Abschluss von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss den oben dargestellten Kriterien entsprechen, sondern auch deren tatsächliche Umsetzung. Auch die Durchführung des Vertrages muss ausreichend nach außen zum Ausdruck kommen und mit dem Inhalt der Vereinbarung übereinstimmen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209; VwGH 28.10.2009, 2005/15/0118).

Gerade im Hinblick auf die Fremdüblichkeit kommt der Abwicklung der Vertragsbeziehung maßgebliche Bedeutung zu. Denn auch unübliche Durchführungsmodalitäten können zur Versagung der Anerkennung einer Vereinbarung führen (zB VwGH 17.5.1989, 88/13/0038; VwGH 25.2.1997, 92/14/0039). Es kann auch vorkommen, dass die Fremdüblichkeit zwar ursprünglich gegeben war, jedoch nachträglich wieder wegfällt.

Das Finanzamt begründet das Nichtvorliegen einer steuerlich beachtlichen Verpachtung der Ansicht des Prüfers folgend damit, dass (zum Teil) keine nach außen hinreichend klaren Vereinbarungen vorliegen würden und überdies die Vertragsbeziehung nicht fremdüblich gestaltet bzw. umgesetzt worden sei. In seinem Bericht vom 18.7.2017 stellt der Prüfer unter Tz 9 verschiedene Fragen aus seinem Bedenkenvorhalt vom 22.8.2016 den jeweiligen

Antworten des Bf. gegenüber und fügt – unter Verweis auf die einschlägige Rechtsprechung - jeweils seine Würdigung der festgestellten Umstände an. Auszugsweise wörtlich wiedergegeben führt der Prüfer ua. aus wie folgt:

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

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

Jedenfalls sind Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich nicht standhalten. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit für den Bereich des Steuerrechtes nur anerkannt, wenn sie

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

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Zum Pachtvertrag vom 1.6.2003:

Vorerst liegt kein eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt der Vereinbarung vor:

Aus der dem Pachtvertrag vom 1.6.2003 beiliegenden nachträglich vorgelegten und nicht unterfertigten „Inventarliste 2003“ gehen lediglich die mit Stand 2003 pachtgegenständlichen Maschinen u. Arbeitsgeräte hervor.

Hinsichtlich weiterer dem Pachtverhältnis übergebener Maschinen u, Arbeitsmittel ab 2004 bis 2014 ist dem Inhalt des Pachtvertrages nichts zu entnehmen.

Auch lasst die steuerliche Vertretung des Abgabepflichtigen in der Vorhaltebeantwortung vom 26.August 2016 die Frage offen, warum keine entsprechende Anpassung des Pachtvertrages aufgrund der nachweislich dem Pachtverhältnis übergebenen Wirtschaftsgüter - wie aus dem

Anlagenverzeichnis des Abgabepflichtigen und geltend gemachter AfA ersichtlich - vorgenommen worden ist.

Ein jeden Zweifel ausschließender Inhalt der Vereinbarung würde erfordern, dass der Umfang der verpachteten Maschinen u. Arbeitsgeräte klar festgelegt ist. Dies ist hier nicht der Fall und nur durch die familiäre Nahebeziehung erklärbar.

Auch mangelt es an einer vertragskonformen Umsetzung der in § 4 des Pachtvertrages vom 1.6.2003 vereinbarten Wertsicherung des Pachtzinses auf Basis des Agrarpreisindex 2003, da weder

- eine Korrektur jeweils zu Pachtjahresbeginn erfolgte und diese für das laufende Pachtjahr bzw. Pachtjahresraten maßgebend blieb, noch*
- die Wertsicherung innerhalb von 6 Monaten nach Beginn des Pachtjahres bei sonstigem Verlust für das laufende Pachtjahr geltend gemacht wurde.*

Die Entwicklung des Agrarindex stellt sich wie folgt dar. (...)

2003: 94,9 (...) 2010: 107,2 (...) 2015: 109,6

Erstmalig seit Pachtbeginn mit 1.6.2003 wurde mit Rechnung vom 31.10.2013! für die Jahre 2010, 2011 u. 2012 die Wertsicherung iHv. insgesamt € 8.610,00 nachverrechnet. Für den Zeitraum 2013 erfolgte die Nachverrechnung mit Rechnung vom 12.5.2014 iHv. € 3.540,00. Für den Zeitraum 2014 war keine Verrechnung der Wertsicherung festzustellen.

Wie aus oa. Feststellungen ersichtlich ist die Wertsicherung der Pacht für die Zeiträume 2005 bis 2009 nicht geltend gemacht worden.

Für den Zeitraum 2010 bis 2013 wäre die Wertsicherung, da nicht innerhalb von 6 Monaten nach Beginn des Pachtjahres, verrechnet, bei vertragskonformer Anwendung der Vereinbarung, als verlustig anzusehen.

Auch ist der Zeitpunkt der tatsächlichen Bezahlung (Geldfluss) der verrechneten Wertsicherung im Dunkeln, da die oa. Rechnungen lediglich den Quittierungsvermerk „Dankend erhalten“ und die Unterschrift des Abgabepflichtigen ausweisen, jedoch fehlt das Datum der Bezahlung (tatsächlicher Geldfluss).

Wie die steuerliche Vertretung des Abgabepflichtigen in der Stellungnahme vom 12.5.2016 feststellt, ist das genaue Datum der Bezahlung nicht mehr feststellbar.

Unter Familienfremden hätte man im konkreten Fall auf vertragskonforme Umsetzung der Vereinbarung lt. § 4 des Pachtvertrages bestanden.

Bezüglich der Feststellung, dass die Pachteinahmen nicht einmal die Abschreibung der verpachteten Wirtschaftsgüter decken, verantwortet sich der Abgabepflichtige in der

Stellungnahme vom 26.8.2016 dahingehend, dass „...bei der Anschaffung von Maschinen und Arbeitsgeräten - sei es durch den Verpächter oder der Pächterin - keine Anpassung des Pachtzinses bewirken, wenn es nicht bei der jeweiligen Anschaffung vereinbart wird..."

Es bleibt Tatsache, dass durch die laufende Anschaffung von Wirtschaftsgütern (Arbeitsgeräte, Maschinen) zur Nutzungsüberlassung der Abgabepflichtige nur mehr Verluste erwirtschaftet hat, da der niedrige Pachtzins nicht einmal die Abschreibungen abdeckt.

Decken die Pachteinahmen nicht einmal die Abschreibung des betreffenden Wirtschaftsgutes, so liegt nach ständiger Judikatur des VwGH keine steuerlich anzuerkennende Vermietung u. Verpachtung vor.

Ein fremder Verpächter hätte für die Überlassung der Wirtschaftsgüter zum Gebrauch und/oder Nutzung eine Vereinbarung gewählt, bei welcher die auf die Anschaffung der Wirtschaftsgüter entfallenden Aufwendungen (zumindest) wieder zurückfließen sollen und hätte oa. Konstellation, die eine verlustträchtige Verpachtung zur Folge hat, nicht zugestimmt.

Die gewählte Konstruktion ist nur aus der familiären Verbundenheit von Verpächter u. Pächterin erklärbar.

(...)

Bezüglich der Stellungnahme der Landwirtschaftskammer vom 2.8.2016 zum vorliegenden Pachtvertrag vom 1.6.2003, wonach im Wesentlichen „der verrechnete Pachtpreis unter nicht verwandten Vertragspartnern als ortsüblich bezeichnet werden kann" ist vorab festzustellen, dass das Vorliegen eines zivilrechtlich gültigen Pachtvertrages noch nicht bedeutet, dass das zivilrechtlich gültige Pachtverhältnis auch für den Bereich des Steuerrechts zu einer Einkunftsquelle führen muss.

Hinsichtlich der steuerlichen Würdigung des dem Pachtvertrag vom 1.6.2003 zugrunde liegenden Pachtverhältnisses sei auf die nachfolgenden Feststellungen verwiesen.

(...)

Frage 6:

Einkommensteuerklärung 2014 :

€ 9.000,00 aus geändertem Pachtvertrag (Erhöhung des Pachtzinses von € 15.000,00 auf EURO 24.000,00 im Aktenvermerk v. 6.1.2014 vereinbart).

In der Besprechung (Nachschau gem. § 144 BAO) v. 9.6.2016 teilt die Pächterin mit, dass die Pachtzinserhöhung iHv. EURO 9.000,00 am Ende des jeweiligen Pachtjahres (2014, 2015) ohne Beleg bar an den Verpächter übergeben worden sei. Für 2016 sei die Zahlung noch ausständig.

Der Dauerauftrag zur Begleichung des Pachtzinses iHv. EURO 1.250,00 monatlich ist lt. Feststellung des Prüfungsorganes (Kontoauszüge des Betriebsmittelkontos) am.9.6.2016 nach wie vor aufrecht.

Antwort in Punkt 6 der Stellungnahme:

Die über den monatlichen Dauerauftrag hinausgehenden Pachtzahlungen wurden auf Basis des vereinbarten Agrarpreisindex der Betriebseinnahmen ermittelt und jeweils bar ausbezahlt. Die Auszahlung wird von beiden Vertragsparteien bestätigt. Für 2016 erfolgt die Auszahlung nach Vorliegen der Indexberechnung.

Dazu ist festzustellen:

Mit Aktenvermerk vom 6.1.2014 wird in Punkt 5) vereinbart:

„Seit Abschluss des Pachtvertrages wurden vom Verpächter mehrere land- u. forstwirtschaftliche Grundstücke zugekauft und mitverpachtet. Es wurde keine Erhöhung des Pachtzinses vereinbart, da von der Pächterin die Kosten der Urbarmachung dieser Zukäufe getragen werden.

Der Teilbetrieb „ABC“ besteht zu einem wesentlichen Teil aus forstwirtschaftlichen Flächen, die aufgrund der Altersstruktur bisher keine gewinnbringende Nutzung ermöglicht haben (Anmerkung der Außenprüfung: der Teilbetrieb „ABC“ wird zufolge Realteilung rückwirkend mit 1.1.2014 an den Sohn des Abgabepflichtigen (...) übergeben; die Übergabe erfolgte mit Übergabevertrag vom 30.12.2013).

Aufgrund der Verbesserung der Ertragsfähigkeit der verpachteten Flächen, wird nunmehr vereinbart, dass der Pachtzins gemäß § 4 Pachtvertrages vom 1.6.2003 für das Jahr 2014 von bisher € 15.000,- auf € 24.000,- erhöht wird“.

Die Erhöhung des Pachtzinses von € 15.000,- auf € 24.000,- ist wie oa. inhaltlich lediglich mit der Verbesserung der Ertragsfähigkeit der verpachteten Flächen determiniert.

Ein jeden Zweifel ausschließender Inhalt der Vereinbarung wurde erfordern, dass die Umstände, die eine Verbesserung der Ertragsfähigkeit nach sich ziehen, klar an Hand objektiver Parameter festgelegt werden. Dies ist hier nicht der Fall. Das Fehlen näherer Kriterien ist nur durch die familiäre Nahebeziehung erklärbar.

Auch muss die Erhöhung des Pachtzinses im Lichte der Reduktion der Pachtflächen, bedingt durch die teilweise Übergabe der Liegenschaft im Rahmen der Realteilung an den Sohn des Abgabepflichtigen, von ausgehend ca. 118,5 ha im Jahre 2003 auf ca. 71,5 ha ab 1.1.2014 gesehen werden, was eine Pachtflächenreduktion von rund 60% darstellt.

Dass eine zu Jahresbeginn vereinbarte Pachtzinserhöhung erst mit Jahresende und ohne Beleg bezahlt wird - trotz mehrmaligen Vorhalt (26.4.2016 u. 22.6.2016) konnten die entsprechenden Belege nicht vorgelegt werden - und das über einen mehrjährigen Zeitraum hinweg, und es auch an Zahlungskonditionen in Schriftform für die Pachtzinserhöhung mangelt, ist nur aus der familiären Verbundenheit der Beteiligten erklärbar.

Frage 7:

Zu der Eintragung im Grundbuch: KG [S-Dorf], GST-Nr: 1080/1

Grundstücksfläche: 51.864 qm, davon Feld/Wiese: 51.143qm (Zuschreibung mit Bescheid v. 31.10.2010)

Die Pächterin teilt in der Besprechung v. 9.6.2016 mit, dass gegenständliches Grundstück - Pachtgegenstand zwischen [dem Bf.] als Verpächter u. [der Ehegattin des Bf.] als Pächterin soweit in Erinnerung seit 2011 od. 2012 ist,

- ein schriftlicher Pachtvertrag nicht vorliegt,

- das Grundstück von der Pächterin bewirtschaftet wird (Wiese in Acker umgewandelt und abwechselnd Mais u. Weizen angebaut wird)

- und ein Pachtzins für die Bewirtschaftung des Grundstückes nicht vereinbart worden ist.

Frage:

Seit wann ist oa. Grundstück nachweislich an [die Ehegattin] verpachtet?

Warum liegt kein schriftlicher PACHTVERTRAG vor?

Soferne mündliche Vereinbarungen getroffen worden sind, mögen diese bekannt gegeben werden.

Warum wurde ein Pachtzins für oa. Grundstück nicht verrechnet?

Antwort in Punkt 8 der Stellungnahme:

Es wird eine mit 15.10.2010 zwischen Pächterin u. Verpächter getroffenen Vereinbarung über das o.a. Grundstück vorgelegt. Die Bewirtschaftung erfolgte bisher vereinbarungsgemäß. Ab 2016 ist für dieses Grundstück ein Pachtzins in noch zu vereinbarender Höhe zu entrichten.

Dazu ist festzustellen:

Der mit Vorhaltebeantwortung vom 22.August 2016 vorgelegte handschriftliche Pachtvertrag, datiert mit 15.10.2010, bezüglich der Liegenschaft KG 60353 XYZ GStNr: 1080/1, hat im Wesentlichen zum Inhalt, dass „keine Pachtzinserhöhung für die nächsten 5 Jahre erfolgt, weil durch schlechte Bodenverhältnisse Bewirtschaftungerschwernisse (Urbarmachung) zu erwarten sind“

Ein fremder Verpächter hatte schon aufgrund der verlustträchtigen Verpachtung keinesfalls auf ein zusätzliches Pachtentgelt verzichtet und trägt das Bewirtschaftungsrisiko ohnedies die Pächterin und liegen die Kriterien für den Eintritt der Verpflichtung zur Entrichtung des regulären Pachtzinses im Dunkeln. Die gewählte Konstruktion ist nur aus der familiären Verbundenheit der Beteiligten erklärbar.

Zur Vereinbarung vom 15.7.2009 betreffend die Verpachtung der Grundstücke 80/3, 80/4 und Teile von 63, KG ABC-SP, wonach die Pächterin keiner Pachtzinserhöhung aufgrund anstehender Pflegekosten und kein zu erwartender Betrag zustimmt ist festzustellen, dass ein fremder Verpächter aufgrund der verlustträchtigen Verpachtung keinesfalls auf einen Pachtzins verzichtet hätte und die vorliegende Konstellation nur durch die Nahebeziehung zw. Verpächter u. Pächterin begründet ist.

Frage 8:

Zusatzvereinbarung vom 15.7.2009 zum Pachtvertrag vom 1.6.2003:

- erst im Zuge der Vorhaltbeantwortung vom 18.5.2016 bekannt geworden. Wurde nicht mit Pachtvertrag vom 1.6.2003 (zu Prüfungsbeginn überreicht) übergeben.

Wesentlicher Inhalt der Zusatzvereinbarung u. der Stellungnahme v.12.5.2016:

Für eine ursprüngliche Hutweide und jetzige Jungkultur von 16 ha - Liegenschaft 908 EZ 1, KG ABC – Freienstein - wurden durch den Verpächter umfangreiche Pflegemaßnahmen angeregt (Kulturläuterung, Aufforsten) - die Kosten für diese Maßnahmen und die somit nicht zu erwartenden Erträge übernimmt die Pächterin nicht.

Diese Liegenschaft wird daher aus dem Pachtgegenstand genommen und ist [der Bf.] für die Bewirtschaftung selbst verantwortlich.

Im Widerspruch zur Zusatzvereinbarung vom 15.7.2009 ist festzustellen, dass

- lt. Realteilungsvertrag vom 13.08.2014 der land-und forstwirtschaftliche Betrieb „G-Gut“ bisher zur Gänze an [die Ehegattin] verpachtet war, (siehe Punkt 1.3.) bzw.

- die auf den Teilbetrieb „ABC“ entfallenden Flächen bislang von [der Ehegattin des Bf.] gepachtet waren... (siehe Punkt 1.4)

- lt. Besprechung mit [der Ehegattin] (9.6.2016) Ihres Wissens bisher keine „Pflegemaßnahmen“ durchgeführt worden sind u.

- die auf die 16 ha entfallende Grundsteuer bisher (im Prüfungszeitraum) von [der Ehegattin] vom Betriebsmittelkonto bezahlt worden ist. Eine Gegenverrechnung mit [dem Bf.] hat bisher nicht stattgefunden.

(...)

Antwort in Punkt 9 der Stellungnahme:

Die ursprüngliche Hutweide wurde 1993 durch Pflanzung von Douglasien in eine Waldfläche umgewandelt. Im Jahr 2009 konnten sich Verpächter und Pächterin über die Durchführung von Kulturpflegemaßnahmen nicht einigen. Mit Vereinbarung vom 15.7.2009 wurde daher beschlossen, die Verpachtung dieser Teilfläche zu beenden.

Die Angabe im Realteilungsvertrag vom 13.8.2014, dass der Betrieb „G-Gut“ bisher zur Gänze an [die Ehegattin] verpachtet war bzw. die auf den Teilbetrieb „ABC“ entfallenden Flächen bislang von [der Ehegattin] gepachtet waren, ist wahrscheinlich auf eine mangelhafte Tatsachenerforschung des Vertragsverfassers zurückzuführen. Die Wirksamkeit des Vertrages wird dadurch nicht beeinflusst.

Die seit 2009 vom Eigentümer durchgeführten Pflegemaßnahmen umfassen im Wesentlichen eine sogenannte Wertastung der gesetzten Douglasien. Es handelt sich dabei um eine reine Handarbeit, die vom Eigentümer selbst durchgeführt wurde.

Ermittelt man den Grundsteueranteil der Teilfläche von 16 ha auf Basis des Einheitswertbescheides zum 1. Jänner 2014 vom 25.8.2015 so ergibt sich bei Ansatz des Hektarsatzes für die forstwirtschaftlich genutzten Flächen ein Grundsteuermessbetrag von € 27,15 pro Jahr. Bewertet man eine Kulturfläche nicht mit dem durchschnittlichen forstwirtschaftlichen Hektarsatz, sondern mit dem Hektarsatz für Kulturflächen, ergibt sich eine anteilige Grundsteuer im einstelligen Eurobereich. Angesichts der Geringfügigkeit des Betrages erfolgte bisher noch keine Verrechnung.

Dazu ist festzustellen:

Mit Vorhalt vom 26.4.2016 wurde der Pächterin zur Kenntnis gebracht, dass der forstwirtschaftliche Einheitswert aus den gepachteten Flächen € 11.000,- übersteigt und somit etwaige Einkünfte aus Forstwirtschaft (Einnahmen aus Holzschlägerungen) zu erklären sind.

Mit Vorhaltbeantwortung vom 18.5.2016 wird die oa. Zusatzvereinbarung zum Pachtvertrag 1.6.2003, datiert mit 15.7.2009, vorgelegt, welche der Abgabenbehörde erstmalig zur Kenntnis gelangte.

Unter Berücksichtigung, dass ca. 16 Hektar Forstflächen vom Verpächter wiederum selbst bewirtschaftet werden, würde sich der Einheitswert der von der Pächterin gepachteten Forstfläche auf € 10.541,54 reduzieren und damit die Vollpauschalierung zur Anwendung gelangen.

*Der jährliche Holzeinschlag betrug: (Vorhaltsbeantwortung vom 26.8.2016)
2010: 468 fm; 2011: 603 fm; 2012: 996 fm; 2013: 895 fm; 2014: 1.090 fm*

Beträgt der Einheitswert der forstwirtschaftlichen Flächen mehr als € 11.000,-, so ist der Forstgewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln, wobei jedoch pauschale

Betriebsausgaben angesetzt werden können (Teilpauschalierung). Der Einheitswert für forstwirtschaftliche Flächen beträgt zum 1.1.2010 € 11.305,- und ab 1.1.2011 € 13.254,27.

Im Widerspruch zur Vereinbarung vom 15.7.2009 steht, dass

- die Pächterin gem. § 5 des Pachtvertrages vom 1.6.2003 sich zur Wiederaufforstung u. Waldpflege verpflichtete, folglich der Pächterin bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses der Zustand der gepachteten Forstflächen - auch hinsichtlich künftiger Kulturpfllegemaßnahmen*
- bekannt sein musste, und hätte ein fremder Verpächter schon aufgrund der laufenden Holzeinschlages wie oa. auf die Einhaltung der Vertragsbestimmung bestanden,*
- die Pächterin weiterhin die auf den gesamten Forst (einschließlich der 16 ha Forst) lastenden Abgaben, wie zB Grundsteuer und Grundsteuerzuschlage bezahlt hat, ohne dass eine Verrechnung mit dem Verpächter erfolgt wäre,*
- eine verpflichtende Änderungsmeldung der Betriebsführerin als auch des Verpächters an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern (...jede für den Bestand der Versicherung bzw. Beitragshöhe bedeutsame Änderung innerhalb eines Monates unaufgefordert der SVB zu melden ist...) hinsichtlich der 16 ha bisher nicht erfolgt ist...*
- It. Realteilungsvertrag vom 13.08.2014 der land-und forstwirtschaftliche Betrieb „G-Gut“ bisher zur Gänze an [die Ehegattin] verpachtet war, (siehe Punkt 1.3. des Vertrages) bzw. die auf den Teilbetrieb „ABC“ entfallenden Flächen bislang von [der Ehegattin] gepachtet waren und wurde das Pachtverhältnis in Bezug auf diesen Teilbetrieb vor Unterfertigung des Übergabevertrages vom Abgabepflichtigen/Verpächter und der Pächterin/[Ehegattin des Bf.] einvernehmlich aufgelöst, (siehe Punkt 1.4. des Vertrages) ...*

Es wäre Sache des Abgabepflichtigen gewesen, darüber hinausgehende vertragliche Vereinbarungen hinsichtlich des land-u. forstwirtschaftlichen Betriebes im Rahmen der Vertragserrichtung zur Realteilung offen zu legen...

- die Pächterin in Rahmen der Prüfungsmaßnahme iSd. § 144 BAO (Nachschau 9.6.2016) mündlich bekannt gibt, dass Ihres Wissens bisher keine Pflegemaßnahmen im gegenständlichen Forst durchgeführt worden sind und*
- mit dem jetzigen Eigentümer der Grundstücksparzelle 908, EZ1 KG ABC, dem Sohn des Abgabepflichtigen, gemeinsam am 14.10.2016 eine Waldbesichtigung (Erhebung, ABNr: 300201/16) stattgefunden hat, und war festzustellen, dass*
 - a) der Baumbestand überwiegend aus Fichtenkulturen besteht,*
 - b) die Astung der Douglasien lt. Aussage [des Sohnes des Bf.] wahrscheinlich im Zeitraum 2010-2012 durch seinen Vater durchgeführt wurde, wobei bei der Waldbegehung auch Douglasien ohne Astung festgestellt wurden,*
 - c) im Widerspruch zur Vereinbarung vom 15.7.2009 Neuaufforstungen nicht festzustellen waren*
 - d) sofern Aufzeichnungen über die Astungen geführt worden sind, sich diese [beim Bf.] befinden...*

Die persönliche Mitarbeit des Abgabepflichtigen u. Verpächters in der Land-u. Forstwirtschaft, welcher selbst feststellt, dass er im Rahmen seiner Funktionen im Banksektor eine Vollzeitbeschäftigung ausübt, wie zB:

- Wartung der land-u. forstwirtschaftlichen Maschinen
- Bewirtschaftung der landwirtschaftlichen Flächen (Düngerausbringung, Aussaat u.a.)
- Holzschlägerungen mit Familienmitgliedern ("Selbstschlägerung") und
- forstpflegerische Maßnahmen, welche als Ausgleich zur Betätigung in der X*-Bank durchgeführt werden (siehe NS mit dem Sohn des Abgabepflichtigen vom 20.12.2016 und Aussage der Ehegattin vom 12.12.2016)

ist unter familienhafter Mitarbeit einzuordnen.

Im Gesamtbild oa. Feststellungen geht die Abgabenbehörde davon aus, dass die Vereinbarung datiert mit 15.7.2009 nur den einen Zweck verfolgte, nämlich den Forsteinheitswert der von der Pächterin (...) gepachteten Forstflächen auf unter EURO 11.000,- zu reduzieren, um die Teilpauschalierung bei Ermittlung von Gewinnen aus der Forstwirtschaft zu vermeiden.

Frage 9:

Instandhaltungen: Pachtvertrag vom 1.6.2003

Aus der Vereinbarung in „§ 6 Instandhaltung“ letzter Satz geht hervor, dass „...darüber hinausgehende Reparaturen und Ausbesserungen dem Verpächter obliegen...“.

Aus den bisher durch die steuerliche Vertretung vorgelegten Unterlagen (...) geht hervor, dass derartige Instandhaltungen (vgl. § 6, letzter Satz) tatsächlich durch die Pächterin durchgeführt worden sind, wie zB

- Re. v. 18.9.2013, Gerhard K., „Fensterelemente“ für „S-Hube“ iHv. € 10.384,92 u.
- Re. v.06.11.2013, DI Z, Sanierungsarbeiten am Hauptgebäude „S-Hube“ (Wärmedämmung etc.) iHv. € 33.434,68

Auch aus den Abgabenerklärungen der Jahre 2010-2014 des Abgabepflichtigen waren keine derartigen Instandhaltungen wie oa. festzustellen.

(...) Dazu ist festzustellen:

Dass die Pächterin derartige Sanierungen am Pachtgegenstand tätigt, obwohl eine vertragliche Verpflichtung nicht vorliegt und in weiterer Folge die „S-Hube“ zeitnah mit Übergabevertrag vom 30.12.2013 an den gemeinsamen Sohn (...) übertragen wird ohne dass eine entsprechende Abgeltung für die Pächterin erfolgt, ist nur aus der familiären Nahebeziehung der Beteiligten erklärbar u. fremdunüblich. (...)

Tz 11 rechtliche Würdigung:

In Zusammenschau der oa. Feststellungen ist aufgrund des unangemessen niedrig vereinbarten Pachtzinses eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung vorliegend, (...). Ab dem Jahr 2010 lag keine steuerlich anzuerkennende Einkunftsquelle vor (...)“

Das Finanzamt verweist in seiner Begründung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide auf eben diese Ausführungen des Prüfers. Dieser legt im Bericht vom 18.7.2017 eingehend dar, aus welchen konkreten Gründen das Pachtverhältnis des Bf. mit seiner Ehegattin den oa. Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Angehörigenvereinbarungen nicht gerecht wird. In der Begründung der Beschwerdeverentscheidungen konkretisiert bzw. ergänzt das Finanzamt die Überlegungen des Prüfers. Diesen Ausführungen (im Prüfungsbericht sowie in der Begründung der Beschwerdeverentscheidungen) ist an sich nichts hinzuzufügen. Wie oben dargelegt, ist die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch zwischen Fremden in gleicher Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre, eine Tatfrage. Das BFG vermag die detailliert ausformulierte Beweiswürdigung des Finanzamtes (bzw. des Prüfers), wonach im Ergebnis eine steuerlich nicht beachtliche Nutzungsüberlassung im Familienverband vorliege, nicht als unschlüssig zu erkennen und schließt sich dieser vollinhaltlich an.

Zusammenfassend seien im Folgenden die wesentlichen Umstände, welche im Beschwerdefall im Rahmen der freien Beweiswürdigung zur Beurteilung als unentgeltliche Nutzungsüberlassung führen, nochmals hervorgehoben (bzw. geringfügig ergänzt):

- Der Bf. erwarb nach Beginn des Pachtverhältnisses bis einschließlich 2015 Maschinen und Arbeitsmittel um insgesamt € 661.502,- (davon allein in den Streitjahren € 584.152,-) und widmete diese dem Pachtverhältnis. Bezüglich der Nutzung dieser Geräte durch die Pächterin wurde weder ein eigener Vertrag errichtet noch der bestehende Pachtvertrag ergänzt. Damit wurde weder dem Publizitätsprinzip entsprochen, noch liegt ein eindeutiger und nachvollziehbarer Inhalt der Nutzungsvereinbarung bezüglich dieser Maschinen und Geräte vor.
- Ungeachtet dieser beträchtlichen Investitionen wurde der Pachtzins bis zum Jahr 2013 nicht angepasst. Die – mit Aktenvermerk vom 6.1.2014 – vereinbarte Pachterhöhung wird mit dem Zukauf mehrerer Grundstücke und einer Verbesserung der Ertragsfähigkeit der verpachteten Flächen, nicht aber mit den getätigten Investitionen begründet. Ungeachtet dieser Erhöhung erreichte die Pacht der Höhe nach jedoch im Jahr 2014 (Pachteinnahmen: € 24.000,-) nicht einmal die Hälfte der AfA (von € 56.059,-) bzw. im Jahr 2015 (€ 23.317,-) nicht einmal ein Drittel der AfA (€ 71.238,-)! Diese Vorgangsweise ist nicht als fremdüblich anzusehen (s. dazu ähnlich zB BFG 14.7.2015, RV/7100254/2011). Daran vermögen auch die vom Bf. ins Treffen geführten Motive für die Anschaffung der Maschinen sowie der Verweis auf den „großen Investitionsbedarf“ nichts zu ändern.
- Im Rahmen der Prüfung wurden erstmalig zwei Zusatzvereinbarungen (jeweils zum Pachtvertrag) vom 15.7.2009 vorgelegt. Laut der ersten Vereinbarung sollten „Teile der

Liegenschaft 908 (...)“ im Ausmaß von 16ha aus dem Pachtgegenstand genommen werden. Mit der zweiten Vereinbarung sollten ua. *„Teile des Grundstückes 63 (...)*“ in das Pachtverhältnis aufgenommen werden.

Mit der gewählten Formulierung ist nicht hinreichend klar, welche konkreten *„Teile“* der genannten Liegenschaft/Grundstücke umfasst sein sollten. Ein eindeutiger und zweifelsfreier Inhalt ist hinsichtlich dieser Zusatzvereinbarungen in Bezug auf die betroffenen Flächen (*„Teile“*) nicht gegeben.

- Trotz mehrmaliger Veränderungen der verpachteten Flächen erfolgte keine Änderung des Pachtzinses. Immerhin wurden laut Vereinbarung vom 15.7.2009 Flächen von 16 ha aus dem Pachtgegenstand genommen. Mit der Realteilung per 1.1.2014 sowie des Übergabevertrages vom 30.12.2013 wurden 26/100-Anteile an der EZ 1 KG G an den Sohn übergeben. Trotz dieser enormen Verminderung der Pachtflächen wurde der Zins zunächst nicht angepasst bzw. (erstmalig) im Jahr 2014 um € 9.000, erhöht.
- Die Pachtzinserhöhung im Aktenvermerk vom 6.1.2014 von € 15.000,- auf € 24.000,- wird im Wesentlichen mit der Verbesserung der Ertragsfähigkeit der verpachteten Flächen begründet. Ein jeden Zweifel ausschließender Inhalt der Vereinbarung würde erfordern, dass die Umstände, die eine Verbesserung der Ertragsfähigkeit nach sich ziehen, klar an Hand objektiver Parameter festgelegt werden. Dies ist hier nicht erfolgt.
- Trotz Pachtzinserhöhung ab 2014 blieb der ursprünglich eingerichtete Dauerauftrag von € 1.250,- monatlich (Zahlung der Pächterin an den Bf.) in unveränderter Höhe aufrecht. Der Differenzbetrag von € 9.000,- wurde laut Bf. am Jahresende bar und ohne Beleg an den Verpächter übergeben. Dass eine zu Jahresbeginn vereinbarte Pachtzinserhöhung erst mit Jahresende und ohne Beleg bezahlt wird – und das mehrjährig - und es auch an der Festlegung der entsprechenden Zahlungskonditionen in Schriftform mangelt, ist nur aus der familiären Verbundenheit der Beteiligten erklärbar.
- In Punkt 4. des Pachtvertrages war eine Wertsicherung des Pachtzinses festgelegt. Die Korrektur hat laut Vertrag *„jeweils zu Pachtjahresbeginn zu erfolgen und bleibt für das laufende Pachtjahr bzw. Pachtjahresraten maßgebend. Die Wertsicherung ist innerhalb von 6 Monaten nach Beginn des Pachtjahres bei sonstigem Verlust für das laufende Pachtjahr geltend zu machen.“* In den Jahren bis einschließlich 2009 wurde eine Wertsicherung gegenüber der Pächterin nicht geltend gemacht. Ein Fremder hätte auf die Geltendmachung der Wertsicherung über mehrere Jahre hinweg nicht verzichtet.
- Für die Jahre 2010 bis 2012 wurde – so das Vorbringen des Bf. – die Wertsicherung mit Beleg vom 31.10.2013 geltend gemacht. Für 2013 sei die Nachverrechnung mit Beleg vom 12.5.2014 erfolgt. Die Beträge seien bar beglichen worden. Abgesehen davon, dass die Wertsicherung für 2010 bis 2012 im Oktober 2013 laut Vertrag gar nicht mehr möglich gewesen wäre, gibt es keinen Nachweis, wann die Zahlungen erfolgt sind (Datum laut Bf. nicht mehr feststellbar). Ein fremder Verpächter hätte die Wertsicherung rechtzeitig (laut vertraglicher Vereinbarung) geltend gemacht, eine

fremde Pächterin eine vertragswidrige (weitaus verspätete) Geltendmachung gegenüber dem Verpächter wohl zurückgewiesen.

- Höchst ungewöhnlich ist auch die Art und Weise der Geltendmachung bzw. Nachverrechnung der Wertsicherung: Diese erfolgte jeweils mittels an den Bf. (!) gerichteten Schreibens des steuerlichen Vertreters. Die Schreiben wurden jeweils vom Vertreter und vom Bf. unterfertigt; neben der Unterschrift des Bf. ist der Vermerk „*dankend erhalten*“ bzw. „*bar erhalten*“ angebracht. Name oder Unterschrift der Pächterin scheinen auf dieser Abrechnung nicht auf, dass diese in die Abrechnung überhaupt eingebunden gewesen sein soll oder davon Kenntnis hatte, ist nicht ersichtlich.
- Die Vorgangsweise in Zusammenhang mit der erstmals im Zuge der Außenprüfung bei der Ehegattin vorgelegten Zusatzvereinbarung vom 15.7.2009, wonach Flächen von 16ha (Hutweide und jetzige Jungwaldkultur) ist äußerst ungewöhnlich, teils widersprüchlich und letztlich nicht glaubwürdig. Diese Vereinbarung wurde der Abgabenbehörde erst mit Vorhaltsbeantwortung vom 18.5.2016 zur Kenntnis gebracht, nachdem der Ehegattin des Bf. mit Vorhalt vom 26.4.2016 mitgeteilt wurde, dass der forstwirtschaftliche Einheitswert der gepachteten Flächen € 11.000,- übersteigt und sohin etwaige Einkünfte aus Forstwirtschaft zu erklären seien. Die Herausnahme von 16ha Flächen aus dem Pachtgegenstand hätte zur Folge, dass sich der Einheitswert der gepachteten Forstflächen auf € 10.541,- reduzieren würde und damit die Vollpauschalierung zur Anwendung käme. Diese (wesentliche) Abweichung vom Pachtvertrag vom 1.6.2003 hätte der Abgabenbehörde gegenüber jedenfalls zeitnah mitgeteilt werden müssen. Auf die bezüglichen – sehr detaillierten Ausführungen des Prüfers auf den S. 20ff. seines Berichtes (s. oben) wird verwiesen.
- Die Pächterin übernahm im Jahr 2013 (im September und im November) Instandhaltungskosten (insgesamt rund € 44.000,-), welche laut Vertrag dem Bf. als Verpächter oblagen. Dies überdies, obwohl das betreffende Objekt (die „S-Hube“) in der Folge mit 1.1.2014 an den Sohn übergeben wurde. Ein fremder Pächter hätte diese Kosten nicht übernommen.

In Anbetracht all dieser Umstände konnte das Finanzamt in freier Beweiswürdigung völlig zu Recht davon ausgehen, dass die „Verpachtung“ des Betriebes an die Ehegattin steuerlich nicht anzuerkennen ist, da im Ergebnis eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung zwischen Ehegatten (bzw. im Familienverband) vorlag.

Wenn der Bf. vorbringt, er habe den Pachtvertrag mit Unterstützung der Landwirtschaftskammer erstellt, weshalb er von dessen fremdüblicher Gestaltung ausgegangen sei, so übersieht er, dass – wie oben dargelegt - nicht nur der Abschluss von Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten muss, sondern auch die tatsächliche Umsetzung bzw. Durchführung des Vertrages. Es kann im (die Jahre 2010 bis 2015 betreffenden) Beschwerdefall dahingestellt bleiben, ob der Abschluss des Pachtvertrages vom

1.6.2003 fremdüblich erfolgte oder nicht. Denn wie die vom Prüfer detailliert aufgezeigten Umstände sowie die vom BFG oa. zusammengefasst aufgelisteten Tatsachen deutlich machen, wurde der Vertrag in wesentlichen Punkten nicht in der vereinbarten Weise umgesetzt (zB in Bezug auf die Wertsicherung oder die Instandhaltung) bzw. wurden erforderliche Anpassungen der ursprünglichen Vereinbarungen (etwa in Bezug auf die Pachthöhe oder die konkrete Umschreibung jener Flächen-„Teile“, die dem Pachtgegenstand entnommen bzw. hinzugefügt wurden) nicht durchgeführt.

Der vereinbarte Pachtzins mag ursprünglich der Höhe nach angemessen gewesen sein. Dass aber eine Anpassung (Erhöhung) des Pachtzinses in den Folgejahren unterlassen wurde, obwohl der Pächterin – ohne konkrete und nachvollziehbare Vereinbarung - zahlreiche neu angeschaffte Maschinen etc. (Investitionsvolumen rund € 661.000,-; siehe dazu oben) überlassen wurden, kann nicht als fremdüblich angesehen werden. Ebenso wenig führten beträchtliche Änderungen des Umfangs der Pachtflächen zu einer Veränderung des Pachtzinses. In den hier gegenständlichen Jahren entsprach die Gestaltung und Durchführung des Pachtverhältnisses definitiv nicht (mehr) jenen Kriterien, deren Erfüllung die Judikatur für die steuerliche Anerkennung von Angehörigenverträge fordert.

Wenn in der Beschwerde weiters geltend gemacht wird, die Verlustsituation sei auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zurückzuführen, es bleibe die Werterhöhung des gesamten Betriebes unberücksichtigt und die Verbesserungen (ua. der Bodenqualität) würden sich bei einer künftigen pauschalierten Gewinnermittlung durchschlagen, so ist zu erwidern, dass all diese Umstände nichts an der oben eingehend dargelegten fremdunüblichen Gestaltung bzw. Durchführung des Pachtvertrages ändern.

Das Beschwerdevorbringen, die Wertsicherungsbeiträge seien für die Jahre 2010 bis 2013 abgerechnet und im Prüfungszeitraum bezahlt worden, lässt unberücksichtigt, dass die Nachverrechnung für 2010 bis 2012 vertragswidrig, da verspätet erfolgte und ein einwandfreier Nachweis der tatsächlichen Bezahlung auf Grund der ungewöhnlichen „Rechnungslegung“ (vom Vertreter an den Bf. und ohne erkennbare Mitwirkung der Pächterin) sowie des fehlenden Zahlungsdatums unterblieben ist. Ungeachtet der behaupteten Anpassung blieb der laufende Pachtzins – entgegen der vertraglichen Vereinbarung - der Höhe nach weiter unverändert, wodurch die Entrichtung des Zinses in eine Bar- und eine Bankkomponente gesplittet wurde. Diese Vorgangsweise ist keineswegs fremdüblich

Der Bf. bringt zudem vor, er habe auf Grund bankrechtlicher Vorschriften während seiner Tätigkeit als Aufsichtsratsvorsitzender keiner Erwerbstätigkeit nachgehen dürfen. Daher sei die Verpachtung an die Ehegattin erfolgt, damit die eingeschlagene, nachhaltige Bewirtschaftung bis zur Beendigung seiner Tätigkeit als Aufsichtsratsvorsitzender fortgeführt werde. Auch damit zeigt der Bf. nicht auf, weshalb er von einer fremdüblichen Gestaltung und Umsetzung der

Verpachtung Abstand genommen hat. Für das BFG ist es durchaus nachvollziehbar und verständlich, dass der Bf. seine Ehegattin als Pächterin ausgewählt hat. Dessen ungeachtet wäre aber auch die Verpachtung an seine Ehefrau zu fremdüblichen Bedingungen möglich bzw. für Zwecke der steuerlichen Anerkennung eben sogar zwingend geboten gewesen.

Da sohin schon aus den dargelegten Gründen die Verpachtung des Bf. steuerlich nicht anerkannt werden konnte, erübrigt sich ein Eingehen auf die Alternativbegründung des Finanzamtes, wonach auch im Lichte einer Liebhabereibetrachtung nicht vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen sei, sowie auf die bezüglichen Ausführungen des Bf. (insbesondere in seiner Stellungnahme vom 7.9.2024) hierzu.

Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2010 bis 2015:

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommen- und Körperschaftsteuer, die sich aus den Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Gemäß Abs. 2 leg. cit. betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz und sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monate festzusetzen.

Anspruchszinsenbescheide sind an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden (*Ritz*, SWK 2001, Seiten 27ff).

Wegen der genannten Bindung sind Zinsenbescheide nicht mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei rechtswidrig (*Ritz*, BAO 7. Auflage, § 205 Tz 34).

Erweist sich der Stammapgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316; BFG 22.6.2017, RV/3100488/2017).

Mit der Beschwerde wird die ersatzlose Aufhebung der Anspruchszinsenbescheide beantragt; dies unter Verweis auf die Begründung des gegen die zugrunde liegenden Einkommensteuerbescheide gerichteten Vorbringens.

Die Festsetzung der gegenständlichen Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO erfolgte nach Ansicht des BFG zu Recht, da die Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2015 jeweils eine zinsenrelevante Nachforderung zur Folge hatten. Die den angefochtenen Anspruchszinsenbescheiden zu Grunde gelegten Nachforderungsbeträge wurden jeweils im Spruch der obgenannten Einkommensteuerbescheide festgesetzt. An diese Beträge ist das

Finanzamt bei der Berechnung der Anspruchszinsen gebunden, weshalb Einwendungen gegen die Höhe der Nachforderungsbeträge nicht mit Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide, sondern nur mit einem Rechtsmittel gegen die jeweils zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheide Berücksichtigung finden können. Diesen Rechtsmitteln war jedoch unter Verweis auf die obigen Ausführungen kein Erfolg beschieden, weshalb die Nachforderungsbeträge keiner Änderung unterliegen.

Die Beschwerde war daher auch in Bezug auf die Anfechtung der Anspruchszinsenbescheide 2010 bis 2015 als unbegründet abzuweisen.

Bezüglich der Erledigung der Beschwerde gegen die *Wiederaufnahmebescheide* (hinsichtlich Einkommensteuer 2010 bis 2013 wird auf die Entscheidung des BFG zu RV/2100422/2024 (vom heutigen Tage) verwiesen.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit der 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 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 im vorliegenden Fall auf die gefestigte (und umfangreich vorhandene) Judikatur des VwGH zur Frage der steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen stützen. Die Frage, ob eine Vereinbarung zwischen Angehörigen den von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien entspricht, ist – siehe oben – eine Tatfrage (und keine Rechtsfrage).

Die Revision gegen das *Erkenntnis* war daher nicht zuzulassen.

Die mit *Beschluss* verfügte Gegenstandsloserklärung ergibt sich im Falle der Zurücknahme der Beschwerde zwingend aus dem diesbezüglichen klaren Gesetzeswortlaut. Auch dagegen konnte die Revision nicht zugelassen werden.

Graz, am 17. September 2024