

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch DIETAX Steuerberatungs GmbH, Ennser Straße 113, 4407 Dietach, über die Beschwerde vom 17. September 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 22. August 2019 betreffend Einkommensteuer 2016 – 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) ist Alleineigentümer eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (***1***, ***2***) und erwarb mit Vertrag vom 3.2.2011 die ***3***, ***4***. Durch diesen Zukauf hat sich der Einheitswert der forstwirtschaftlich genutzten Fläche um 469,16 auf 11.169,16 erhöht. Die entsprechende Wertfortschreibung erfolgte mit Einheitswertbescheid zum 1.1.2012 vom 31.1.2013. Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde dem Finanzamt erstmals ein Vertrag vom 14.10.2011 vorgelegt, mit dem der Beschwerdeführer 1,69 ha aus der zugekauften forstwirtschaftlichen Fläche zu einem jährlichen Pachtzins von 600 Euro an seine Mutter verpachtet.

Als Grund für die Verpachtung wurde gegenüber der Abgabenbehörde die Beschaffung von Brennholz für die Pächterin angegeben, eine konkrete Nutzung des Pachtgegenstandes durch die Pächterin war nicht erfolgt. Nachdem der Pachtvertrag von der Betriebsprüfung mangels Fremdüblichkeit nicht anerkannt wurde, waren für die Abgabenbehörde die Anwendungsvoraussetzungen für die Vollpauschalierung (Einheitswert unter 11.000 Euro) nicht mehr erfüllt.

In weiterer Folge erfolgte mit Schreiben vom 27.4.2017 nach einer zuvor erlittenen Beinverletzung die Kündigung des Pachtvertrages per 31.10.2017 durch die Mutter.

Am 1.11.2017 wurde dieses Waldstück (1,69 ha) samt einer Wiese (2,0383 ha) an Herrn ***N3*** verpachtet. Dieser neue Pachtvertrag wurde nicht vergebührt und erst am 17.2.2020 der Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen vorgelegt. Nachdem auch die Pachtzahlungen erst im Februar 2019 erfolgten geht das Finanzamt davon aus, dass der Vertrag erst nach dem 1.11.2017 geschlossen wurde.

In der Folge wurden für 2013 - 2017 die Einkünfte aus Forstwirtschaft durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt.

In der Beschwerde vom 16.9.2019 wird auf die Ausführungen betr. die Sachbescheide (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft) für 2013 – 2015 verwiesen, die wie folgt lauten:

Die Einkommensteuererklärungen wurden unter Beachtung der LuF-PauschVO 2011, BGBl. II Nr. 471/2010 in der Fassung der VO BGBl. II Nr. 4/2011 erstellt. Sowohl die LuF-PauschVO 2011 als auch die LuF-PauschVO 2015 regeln in § 1 Abs. 2 den maßgeblichen Einheitswert: Als maßgebender Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gilt der Einheitswert für das während des Veranlagungsjahres bewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Vermögen zuzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten Zupachtungen, Zukäufe und zur Nutzung übernommenen Flächen und abzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres nicht selbst bewirtschafteten Verpachtungen, Verkäufe und zur Nutzung überlassenen Flächen.

Im Rahmen der Nachschau wurde die Verpachtung an die Mutter vom Finanzamt wegen fehlender Wirtschaftlichkeit nicht anerkannt. Die LuF-PauschVO sei Grundlage für die Berechnungen der „selbst bewirtschafteten“ Fläche, wobei sowohl Verpachtungen als auch zur Nutzung überlassene Flächen nicht einzubeziehen sind. Es erübrigt sich die Darlegung der Wirtschaftlichkeit, die nach unseren Berechnungen sehr wohl vorhanden sei.

Erläuterung zu den selbst bewirtschafteten Flächen:

Mit Vertrag vom 3.2.2011 kaufte Herr ***Bf1*** das Wirtschaftsgebäude (***6***, ***5***) von Herrn ***N1*** mit dem Ziel, dieses Gebäude für eigene Wohnzwecke umzubauen. Ursprünglich war eine zweite Wohneinheit für die Mutter geplant. Nachdem die Mutter entschied, doch nicht den Wohnsitz zu wechseln, fand sich für die zweite Wohneinheit ein Mieter. Verbunden mit dem Kauf war der Erwerb der restlichen, noch im Besitz des Verkäufers stehenden Grundstücke. Da der Bf mit den vorhandenen forstwirtschaftlichen Grundstücken mehr als ausgelastet war, wurden die neu zugekauften landwirtschaftlichen Grundstücke (mit Ausnahme einer Wiese) und die gesamten forstwirtschaftlichen Grundstücke verpachtet. Der Bf konnte diese nicht selbst bewirtschaften.

Wir beantragen im Beschwerdewege die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für 2013 - 2015 unter Anwendung der Vollpauschalierung gem § 2 Abs. 1 der LuF-PauschVO 2011 zu berechnen.

*Lt. Beschwerde ist als Vorfrage zur Veranlagung der land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte noch die Feststellung des Einheitswertes zum 1.1.2014, Hauptfeststellung mit Wirksamkeit 1.1.2015-EWAZ ***Nr*** offen. Im Auftrag der prüfenden Organe wurde im Dezember 2017 ein Prüfer zwecks neuerlicher Einheitsbewertung zum Bf geschickt. Am 15.12.2017 wurde der Bescheid vom 31.12.2016 gem § 299 BAO aufgehoben und ein neuer Einheitswertbescheid zum 1.1.2014, (Hauptfeststellung mit Wirksamkeit 1.1.2015), erstellt. Gegen diesen Bescheid wurde am 9.1.2018 Beschwerde eingelegt, da die Wertfortschreibungen infolge der massiven Holzschlägerungen keine Berücksichtigung fanden.*

Mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 20.03.2018 wurde die Beschwerde gegen den Einheitswertbescheid zum 01.01.2014 (Hauptfeststellung) sowie gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO, beide vom 15.12.2017, als unbegründet abgewiesen. Da der dagegen eingebrachte Vorlageantrag vom 04.04.2018 mit Schreiben vom 24.04.2018 zurückgezogen wurde, ist der angeführte Einheitswert-Bescheid zum 01.01.2014 in Rechtskraft erwachsen.

Der Beschluss des BFG vom 22.1.2019 erklärt den Vorlageantrag vom 4.4.2018 als gegenstandslos, weil am 24.4.2018 bei der persönlichen Besprechung (Waldbegehung) die Wertfortschreibung zum 1.1.2015 vereinbart wurde. Die Folge dieser Waldbegehung war die Zurücknahme des Antrags auf Vorlage der Beschwerde an das BFG.

Der der Beschwerde entsprechende, fortgeschriebene Einheitswertbescheid mit einem forstwirtschaftlichen Einheitswert in Höhe von € 10.183 wurde am 13.2.2019 erstellt.

In der *Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages* wird angegeben:

Im Mängelbehebungsauftrag führen sie auch an, dass die Beschwerde gegen den Einheitswertbescheid zum 1.1.2014, Hauptfeststellung mit Wirksamkeit zum 1.1.2015 als gegenstandslos erklärt wurde und somit diese Vorfrage obsolet geworden ist.

In der BVE vom 06.04.2022 wurde zu den beschwerdegegenständlichen Punkten Folgendes ausgeführt:

*Mit Pachtvertrag vom 14.10.2011 haben Sie eine forstwirtschaftliche Fläche aus der ***3*** in der ***7*** im Ausmaß von 1,69 ha an Ihre Mutter verpachtet. Sie erhalten dafür einen Pachtzins von € 600,- jährlich. In Punkt IV. des Pachtvertrages ist festgehalten, dass der Pächter das Pachtobjekt ordnungsgemäß bewirtschaften muss und Brennholz für den Eigenbedarf entnehmen darf und Durchforstungen nach forstwirtschaftlichen Grundsätzen durchführen muss. Jede darüber hinausgehende Nutzung bedarf der Zustimmung des Verpächters.*

Erforderliche Kalamitätsschlägerungen (z.B. wegen Sturm, Käferbefall etc.) sind unverzüglich durchzuführen, wobei die diesbezüglichen Holzerlöse für eine etwaige Wiederaufforstung zu verwenden sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - nur dann Anerkennung finden, wenn sie

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

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (VwGH 17.12.2001, 98/14/0137; 22.9.1999, 97/15/0005, 18.11.1991, 91/15/0043 u.v.a.). Die Überprüfung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen auf die oben genannten Kriterien erweist sich insofern als erforderlich, weil hier der in der Regel zwischen fremden Vertragspartnern bestehende Interessensgegensatz fehlt; durch rechtliche Gestaltungen können steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechend beeinflusst werden (vgl. etwa VwGH 31.3.2003, 98/14/0164).

Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084). Nachdem, wie oben schon festgehalten, bei den Verträgen zwischen nahen Angehörigen alle drei Bedingungen gemeinsam vorliegen müssen, war während der Betriebsprüfung zu prüfen, ob der Pachtvertrag auch fremdüblich ist. Wie vom Prüfer unter Tz. 4 in der Beilage zum Bericht festgehalten, lagen zum Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages der Pächterin keine Unterlagen vor, die eine Beurteilung des wirtschaftlichen Nutzens und die Bemessung der Höhe der Pacht möglich gemacht hätten.

Der steuerliche Vertreter hat während des Prüfungsverfahrens mit E-Mail vom 17.10.2017 mitgeteilt, dass es sich bei den verpachteten Waldflächen um einen ca. 20 Jahre alten Bestand handelt. Der Grund für die Verpachtung war die Brennholzbeschaffung für die Pächterin. Daran hat sich auch der Pachtzins orientiert. Aus dem Wald selbst gab es keine Verkäufe. Als Nachweis der konkreten Nutzung durch die Pächterin können keine Rechnungen vorgelegt werden, da es solche nicht gibt.

Lt. steuerlicher Vertretung sei das bei der Mutter eingelagerte Brennholz der Nachweis für die Waldnutzung durch sie. Weiters wurde mitgeteilt, dass das Pachtverhältnis mit Ende 2017 beendet wurde. Die Prüferin hat in dieser Beilage zum Bericht auf Seite 14 festgehalten, dass die Pacht einer forstwirtschaftlichen Nutzfläche um jährlich € 600,- ausschließlich zur Deckung

des Eigenbedarfs an Brennholz in Verbindung mit der gleichzeitigen Verpflichtung einer ordentlichen Bewirtschaftung des Pachtobjektes in keiner Weise üblich ist. Im Zuge der Zusendung des Bescheides zur Behebung der Mängel in der Beschwerde wurden Sie u.a. nochmals um Darlegung der Gründe und Vorlage von Beweismitteln ersucht, die die Fremdüblichkeit des Pachtvertrages belegen.

In der Antwort der steuerlichen Vertretung vom 23.4.2019 wird ausgeführt, dass die Motivation der Pächterin darin lag, ausreichend Brennholz einzulagern bzw. die eigene Holzversorgung zu sichern. Darin ist auch die konkrete Nutzung des Waldgrundstückes in den Jahren 2011 bis 2017 durch die Mutter, als auch ab November 2017 durch den nachfolgenden Pächter (**N3**) zu sehen.

Es erfolgten keine Holz am Stock-Verkäufe, weil das Waldstück von der Baumart und dem Alter der Bäume nicht geeignet ist, dass Holz gewonnen bzw. verkauft werden kann. Das Grundstück kann nur zur Brennholzgewinnung herangezogen werden. Weiters führte sie an, dass die Wirtschaftlichkeit dadurch gegeben sei, dass bei Vergleich des gewonnenen Brennholzes im Wert von durchschnittlich rund € 2.600,- mit dem Pachtzins ein „Gewinn“ von rd. 1.800,- bis 1.900,- jährlich anfällt. Dabei sind die Zahlungen an Sozialversicherungsbeiträgen an die SVA der Bauern schon berücksichtigt. Der Abholpreis je Festmeter Brennholz beläuft sich auf rund € 80,- und bei Zustellung auf € 90,-. Die Gewinnung von 20 bis 35 fm Brennholz jährlich sei genug, um die Wirtschaftlichkeit zu rechtfertigen.

Auch wenn Sie, wie Sie in der Beschwerde anführen, aufgrund Ihrer Arbeitsbelastung das Brennholz nicht selbst schlägern konnten und deshalb die Forstarbeiten durch ein fremdes Unternehmen durchgeführt worden wären, hätte sich ein höherer Erlös erzielen lassen, als durch die Verpachtung der Flächen an die Mutter, weil solche Forstarbeiten, wie eine Recherche im Internet ergab, um ca. € 20,- bis 25,- pro Festmeter von darauf spezialisierten Unternehmen durchgeführt werden. Deshalb sei der Vertrag auch aus der Sicht des Verpächters nicht fremdüblich.

Und aus der Sicht der Pächterin sei der Vertrag nicht fremdüblich, weil der Preis für schon zugestelltes Brennholz, wie z.B. Eiche, 33 cm, bei 76,- bis 80,- Euro für den Festmeter liegt. Abgesehen davon, dass die Pächterin nicht über die notwendigen Maschinen verfügt und zu dem Pachtzins von 600,- die Kosten für die Maschinen bzw. die Anmietung derselben nebst Betriebsstoffen gerechnet werden muss, wäre der direkte Kauf des Brennholzes für die Pächterin wesentlich günstiger gewesen.

Deshalb sei der Vertrag sowohl aus der Sicht des Verpächters, wie auch der Pächterin nicht fremdüblich und könne deshalb nicht anerkannt werden. Der Grund für die Verpachtung der Waldfläche ist vielmehr darin zu erblicken, dass dadurch der Einheitswert der selbst bewirtschafteten forstwirtschaftlichen Fläche unter den maßgeblichen Wert von 11.000,- sank

und deshalb die forstwirtschaftlichen Einkünfte nach den Grundsätzen der Vollpauschalierung ermittelt werden konnten.

Mit 19.8.2008 wurde der Feststellungsbescheid zum 1.1.2008 erlassen, in dem eine Wert- und Zurechnungsfortschreibung erfolgte. Dabei wurde der Einheitswert der forstwirtschaftlich genutzten Fläche mit gerundet 10.700,- festgestellt. Mit Vertrag vom 3.2.2011 erfolgte der Ankauf der ***3***, ***7*** mit einem darauf bestehenden Wirtschaftsgebäude und land- und forstwirtschaftlichen Flächen im Ausmaß von rd. 46.000 m² zu einem Kaufpreis von € 200.000,-. Darin

enthalten ist die forstwirtschaftliche Fläche von 1,69 ha, deren Verpachtung an die Mutter nicht anerkannt wird. Wird, wie hier der Fall, durch unterjährige Zukäufe der für die Vollpauschalierung maßgebende Forst-Teileinheitswert von 11.000 € am 31.12. eines Jahres überschritten, ist ab dem Folgejahr der Gewinn daraus durch eine Einnahmen- Ausgaben-Rechnung zu ermitteln, wobei pauschale Betriebsausgaben zulässig sind.

Mit dem Feststellungsbescheid zum 1.1.2012 vom 31.1.2013 erfolgte dann die Wertfortschreibung, wobei der Einheitswert der forstwirtschaftlich benutzten Fläche auf 11.180,4729 erhöht wurde.

Weiters wurde aufgrund einer Waldbegehung des Bodenschätzers am 6.12.2017 sowie der darüber aufgenommenen Niederschrift ein abgeänderter EW-Bescheid zum 1.1.2014 (per 7.12.17) erlassen, in dem der Wert der forstwirtschaftlich genutzten Flächen mit € 11.378,12 festgestellt wird.

Und erst mit dem Feststellungsbescheid (= Einheitswertbescheid) zum 1.1.2016 vom 13.2.2019 erfolgte eine Wertfortschreibung bei der der Einheitswert der forstwirtschaftlich genutzten Fläche auf 10.183,47 herabgesetzt wurde. Daher könne lt.Finanzamt erst wieder ab dem der Bescheidzustellung folgendem Jahr, das ist das Veranlagungsjahr 2020, hinsichtlich der forstwirtschaftlich genutzten Flächen die Vollpauschalierung angewendet werden.

Lt. belangter Behörde war die Beschwerde daher abzuweisen.

Dagegen wurde am 21.4.2022 - unter Verweis auf die Beschwerdegründe -fristgerecht ein Vorlageantrag einbracht.

Vor Durchführung der mündlichen Verhandlung wurde von der steuerlichen Vertretung - nach Urgenz durch den Richter - mit Schreiben vom 23.9.2025 mitgeteilt, dass auf die Senatsverhandlung verzichtet wird.

In der mündlichen Verhandlung am 24.11.2025 wurde das bisherige Vorbringen durch die Verfahrensparteien nochmals bekräftigt und in einigen Punkten präzisiert.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Dem Erkenntnis wird nachstehender - aus dem Akteninhalt und dem Parteivorbringen ableitbarer - Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Strittig ist im Beschwerdeverfahren, ob die vom Bf abgeschlossenen Pachtverträge - mit seiner Mutter sowie Herrn ***N3*** - fremdüblich sind. Bei Letzterem ist auch fraglich, wann der Vertrag tatsächlich Zustande gekommen ist.

Beschwerdegegenständlich sind die Einkommensteuerbescheide 2016 – 2017. Die Begründung für die Beschwerde gegen diese Einkommensteuerbescheide entspricht jener im Verfahren für die Jahre 2013 bis 2015 und wird auf diese Ausführungen verwiesen.

Am 14.10.2011 wurde vom Bf als Verpächter mit seiner Mutter ein Pachtvertrag abgeschlossen. Darin wurden der Pächterin aus einer vom Bf zugekauften forstwirtschaftlichen Fläche 1,69 ha um einem jährlichen Betrag von € 600 verpachtet. Dieser Vertrag wurde im Rahmen einer Betriebsprüfung dem Finanzamt erstmals vorgelegt und überprüft.

Als Grund für die Verpachtung wurde gegenüber der Abgabenbehörde die Beschaffung von Brennholz für die Pächterin angegeben, wobei eine andere Nutzung des Pachtgegenstandes – insb. Bewirtschaftung bzw. Durchforstung des Waldes (vgl. Pkt.IV./Pachtvertrag) - nach ihren Aussagen in der mündlichen Verhandlung nicht erfolgte. Es steht nach dem Beschwerdevorbringen sowie den in der mündlichen Verhandlung erteilten Auskünften fest, dass durch die Pächterin lediglich Brennholz entnommen wurde. Holzverkäufe (am Stock) fanden nicht statt, weil solche wegen der Baumart und dem Alter der Bäume nicht möglich waren (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 23.4.2019).

Mit Schreiben vom 27.4.2017 erfolgte die Kündigung des Pachtvertrages per 31.10.2017 durch die Mutter lt. eigenen Angaben aufgrund einer zuvor erlittenen Beinverletzung.

Am 1.11.2017 wurde dieses Waldstück (1,69 ha) samt einer Wiese (2,0383 ha) an Herrn ***N3*** verpachtet. Diese Wiese wurde bereits seit 1.1.2013 aufgrund eines Pachtvertrages (jährlicher Pachtzins: € 10) bewirtschaftet. Zu diesem

Pächter besteht ein gewisses Naheverhältnis (§ 21 BAO), weil er als Grundnachbar nach eigenen Angaben die gepachtete Fläche schon bisher nutzte und das anfallende Heu bzw. die Silage für seine eigenen Rinder verwendete. Zudem hat der Bf Herrn ***N3*** die Verpachtung angeboten und wurde vom Verpächter auch die fristgerechte Bezahlung der Pacht nicht eingefordert, sondern nach den in der mündlichen Verhandlung erteilten Auskünften lediglich gelegentlich angesprochen.

Fest steht, dass die Wiese zu einem sehr günstigen Preis von € 10 jährlich verpachtet wurde und ab 1.11.2017 eine größere Fläche (3,78 ha) – umfasst die Wiese und das Waldstück - um denselben Betrag (€ 600 jährlich) wie vorher bei der Mutter vom Bf überlassen wurde.

Dieser neue Pachtvertrag wurde nicht vergebührt und erst am 17.2.2020 der Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen vorgelegt. Nachdem auch die Pachtzahlungen erst im Februar 2019 erfolgten geht das Finanzamt davon aus, dass der Vertrag erst nach dem 1.11.2017 zustandegekommen ist.

Nach den Aussagen in der mündlichen Verhandlung sowie den vorgelegten Zahlungsnachweisen steht fest, dass sich der neue Pächter wegen der Vergebührung des Vertrages nicht erkundigt hat und die Zahlungen des Pachtzinses erst am 26.2.2019 für die Zeiträume 2017/2018 und 2018/2019, sowie am 8.6.2021 für 2019/2020 und 2020/2021 erfolgten.

Die Verpachtung erfolgte lt. Angaben des Bf wegen Überlastung. Er war demnach nicht in der Lage, die beschwerdegegenständlichen Pachtflächen selbst zu bewirtschaften. Nach den Aussagen seiner Mutter in der mündlichen Verhandlung hat er aber den Abtransport des geschlägerten Holzes für sie übernommen und fallweise bei der Holzschlägerung mitgeholfen. Bis zu seinem Tod im Jahr 2014 hat ein Nachbar (***N2***) die eigentliche Waldarbeit erledigt.

Mit 19.8.2008 wurde der Feststellungsbescheid zum 1.1.2008 erlassen, in dem eine Wert- und Zurechnungsfortschreibung erfolgte. Dabei wurde der Einheitswert der forstwirtschaftlich genutzten Fläche mit gerundet 10.700,- festgestellt.

Mit Vertrag vom 3.2.2011 erfolgte der Ankauf der ***3***, ***7*** mit einem darauf bestehenden Wirtschaftsgebäude und land- und forstwirtschaftlichen Flächen im Ausmaß von rd. 46.000 m2 zu einem Kaufpreis von € 200.000,-. Darin enthalten ist die forstwirtschaftliche Fläche von 1,69 ha, deren Verpachtung an die Mutter vom Finanzamt nicht anerkannt wurde. Dazu wird begründend ausgeführt, dass, wenn durch unterjährige Zukäufe der für die Vollpauschalierung maßgebende Forst-Teileinheitswert von 11.000 € am 31.12. eines Jahres überschritten wird, ab dem Folgejahr der Gewinn daraus durch eine Einnahmen- Ausgaben-Rechnung zu ermitteln ist, wobei pauschale Betriebsausgaben zulässig sind. Solange der Steuerpflichtige hinsichtlich der zugekauften bzw. unentgeltlich erworbenen Flächen zum 31. Dezember des jeweiligen Veranlagungsjahres noch über keinen eigenen Einheitswertbescheid verfügt, sind zur Ermittlung des maßgebenden Einheitswertes - wie bei Zupachtungen - die eigenen Hektarsätze heranzuziehen.

Es steht fest, dass sich durch den Zukauf der angeführten Grundstücksflächen der Einheitswert der forstwirtschaftlich genutzten Flächen um 469,16 auf € 11.169,16 erhöht hat. (der

Hektarsatz dieser Flächen beträgt lt. Einheitswertbescheid zum 1.1.2008 vom 19.08.2008: 277,6101 x 1,69 ha = 469,16).

Der Einheitswert der gesamten forstwirtschaftlich genutzten Flächen des Bf wurde zum 1. Jänner 2012 mit € 11.180,- (Bescheid vom 31. Jänner 2013) festgestellt. Unter Berücksichtigung der verpachteten Flächen wurde dieser auf rd. € 10.700,- vermindert. Für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum kam bisher als Gewinnermittlung die Vollpauschalierung zur Anwendung.

Für die Jahre 2013 und 2014 ist lt. Abgabenbehörde die Pauschalierungsverordnung 2011 anzuwenden und der bis zum 31.12.14 maßgebliche "alte" Einheitswert (Hauptfeststellung 1988) heranzuziehen. Am 31.12.2016 ist im Zuge der Hauptfeststellung ein Einheitswertbescheid zum 1.1.2014 ergangen, der nach Zurückziehung des Vorlageantrages betr. den neu erlassenen EW-Bescheid zum 1.1.2014 vom 7.12.2017 rechtskräftig wurde (vgl. BFG-Beschluss vom 22.1.2019). Darin sind die forstwirtschaftlichen Flächen mit € 10.468,01 ausgewiesen.

Für das Jahr 2015 ist lt. Abgabenbehörde jedoch die LuF-PauschVO 2015 anhand der zum 31.12.2014 festgestellten Einheitswerte anzuwenden.

Demnach wären für das Jahr 2015 noch nicht die aufgrund der Hauptfeststellung zum 1.1.2014 festgestellten Einheitswerte heranzuziehen, weil diese gem. § 20 Abs. 3 BewG 1955 erst mit 1.1.2015 wirksam werden.

Weiters wurde von der Abgabenbehörde begründend ausgeführt, dass unabhängig vom Umstand, dass gem. § 20c BewG 1955 festgestellte Einheitswerte immer zum 1.1.2015 wirksam werden, für Zwecke der Anwendbarkeit der LuF-PauschVO 2015 die Wirkung der Einheitswertbescheide aber erst mit dem der Zustellung folgenden Kalenderjahr eintritt.

Es steht somit fest, dass im Veranlagungsjahr 2015 der zum 31.12.2014 festgestellte Einheitswert (EW) von € 11.180 für die Anwendung der LuF-PauschVO 2015 maßgeblich ist (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG-Komm.²⁵, § 21, Rz 132/2 unter Verweis auf EStR, Rz 4141a). Der am 13.2.2019 bescheidmäßig festgestellte Einheitswert (*forstwirtschaftliche EW: € 10.183*) ist gem. § 20 Abs.3 BewG für 2015 sowie die Beschwerdejahre 2016 - 2017 demnach nicht anwendbar.

Die Überschreitung des maßgeblichen Teil-Einheitswertes von € 11.000 hat zur Folge, dass in den Beschwerdejahren der Gewinn aus Forstwirtschaft jeweils durch Einnahmen- Ausgaben-Rechnung zu ermitteln ist.

Hinsichtlich der Pachtzahlungen wurden in der mündlichen Verhandlung von der steuerlichen Vertretung Zahlungsnachweise für den Zeitraum November 2012 bis März 2023 (Beilage_1) vorgelegt.

Nach den in der mündlichen Verhandlung gewonnenen Erkenntnissen ist gewiss, dass der Bf die Prüfungsfeststellung (vgl. Tz 4, AP-Bericht) wonach es sich um keinen fremdüblichen Pachtvertrag handelt, nicht entkräften konnte.

2. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs 2 BAO haben die Abgabenbehörden unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In Befolgung dieser Grundsätze ist der angeführte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem elektronisch vorgelegten Akt, dem Beschwerdevorbringen und Stellungnahmen des Bf samt den eingereichten Unterlagen sowie den in der mündlichen Verhandlung erteilten Auskünften .

Der Bf geht weiterhin vom Vorliegen fremdüblicher Pachtverträge aus, wobei für ihn die Entnahme von Brennholz eine ausreichende Waldbewirtschaftung darstellt.

Die belangte Behörde ist demgegenüber der Ansicht, das durch den gegenständlichen, nicht fremdüblichen Pachtvertrag der maßgebliche Einheitswert von € 11.000 überschritten wurde und demnach die Einkünfteermittlung mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu erfolgen hat. Weiters soll der Pachtvertrag mit Herrn ***N3*** erst mit der Pachtzahlung im Februar 2019 zustandegekommen sein.

Bezüglich weiterer Erwägungen zur Beweiswürdigung wird auf die Ausführungen unter Punkt 3.1.2. dieses Erkenntnisses, die verständnishafter im Kontext mit der rechtlichen Beurteilung behandelt wird, verwiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Land- und Forstwirtschaft-Pauschalierungsverordnung 2011, LuF-PauschVO 2011 lautet:

[...]

§ 2 (1) Bei einem maßgebenden Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes bis 100 000 Euro ist der Gewinn mittels eines Durchschnittssatzes von 39% vom maßgebenden Einheitswert (§ 1 Abs. 2) zu ermitteln (Grundbetrag), soweit die §§ 3 bis 6 nichts Gegenteiliges bestimmen. Wird die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a des Bauernsozialversicherungsgesetzes ausgeübt, kommt die Anwendung dieses Durchschnittssatzes nicht in Betracht.

[...]

§ 3 (1) Beträgt der forstwirtschaftliche (Teil)Einheitswert nicht mehr als 11 000 Euro, ist der Gewinn aus Forstwirtschaft mit dem Durchschnittssatz gemäß § 2 erfasst.

(2) Übersteigt der forstwirtschaftliche (Teil)Einheitswert den Betrag von 11 000 Euro, sind von den Betriebseinnahmen pauschale Betriebsausgaben abzuziehen. Diese sind von der dem forstwirtschaftlichen (Teil)Einheitswert zugrunde liegenden Minderungszahl für Fichte und Lärche der Bonität 7 bzw. Wertziffer abhängig und betragen:

1. Bei Selbstschlängerung:

- a) 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 1 bis 61 oder einer Wertziffer von 11 bis 20,*
- b) 60% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 62 bis 68 oder einer Wertziffer von 6 bis 10,*
- c) 50% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 69 bis 100 oder einer Wertziffer von 1 bis 5.*

2. Bei Holzverkäufen am Stock:

- a) 30% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 1 bis 63 oder einer Wertziffer von 10 bis 20,*
- b) 20% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 64 bis 100 oder einer Wertziffer von 1 bis 9.*

Liegt dem Einheitswert einer forstwirtschaftlich genutzten Grundfläche keine Minderungszahl oder Wertziffer zugrunde, ist vom Finanzamt eine fiktive Minderungszahl oder Wertziffer zu ermitteln.

(3) Der als forstwirtschaftlich anzusehende Teil des Einheitswertes ist bei der Berechnung des Grundbetrages (§ 2) auszuscheiden, sofern er mehr als 11 000 Euro beträgt.

[...]

Land- und Forstwirtschaft-Pauschalierungsverordnung 2015, LuF-PauschVO 2015 lautet:

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

- 1. dessen Einheitswert 130 000 Euro nicht übersteigt und*

2. dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes nicht freiwillig Bücher führt und

3. die Anwendung der Verordnung nicht gemäß Abs. 1a ausgeschlossen ist. Die Anwendung der Verordnung ist nur auf den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zulässig. Eine Anwendung auf bloß einzelne Betriebszweige oder einzelne betriebliche Teiltätigkeiten ist unzulässig.

[...]

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

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

[...]

§ 3 (1) Beträgt der forstwirtschaftliche (Teil)Einheitswert nicht mehr als 15 000 Euro, ist der Gewinn aus Forstwirtschaft mit dem Durchschnittssatz gemäß § 2 erfasst.

(2) Übersteigt der forstwirtschaftliche (Teil)Einheitswert den Betrag von 15 000 Euro, sind von den Betriebseinnahmen pauschale Betriebsausgaben abzuziehen. Diese sind von der dem forstwirtschaftlichen (Teil)Einheitswert zugrunde liegenden Minderungszahl für Fichte und Lärche der Bonität 7 bzw. Bringungslage abhängig und betragen:

1. Bei Selbstschlängerung:

a) 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 1 bis 61 oder bei einer Bringungslage 3,

b) 60% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 62 bis 68 oder bei einer Bringungslage 2,

c) 50% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 69 bis 100 oder bei einer Bringungslage 1.

2. Bei Holzverkäufen am Stock:

- a) 30% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 1 bis 63 oder bei einer Bringungslage 3,*
- b) 20% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 64 bis 100 oder bei einer Bringungslage 2 oder 1.*

Liegt dem Einheitswert einer forstwirtschaftlich genutzten Grundfläche keine Minderungszahl oder Bringungslage zugrunde, ist vom Finanzamt eine fiktive Bringungslage zu ermitteln.

[...]

§ 17 PauschVO 2015 lautet:

(1) Diese Verordnung tritt mit 1. Jänner 2015 in Kraft und ist erstmals für Veranlagungszeiträume anzuwenden, für die gemäß § 20c BewG 1955 festgestellte Einheitswerte gemäß § 20 Abs. 3 BewG 1955 erstmalig anzuwenden sind.

[...]

§ 20 BewG lautet:

[...]

(3) Die gemäß Abs. 1 Z 1 festzustellenden Einheitswerte werden erst mit Beginn des jeweiligen Folgejahres wirksam. Bis zu diesem Zeitpunkt gelten die zur vorangegangenen Hauptfeststellung festgestellten Einheitswerte, soweit nicht die Voraussetzungen für die Durchführung von Fortschreibungen oder Nachfeststellungen gemäß §§ 21 und 22 gegeben sind; beim Vorliegen der erwähnten Voraussetzungen sind Fortschreibungen und Nachfeststellungen auch zu den Hauptfeststellungszeitpunkten gemäß Abs. 1 Z 1 durchzuführen.

§ 20c BewG lautet:

Die gemäß § 20 in Verbindung mit § 20a und § 20b zum 1. Jänner 2010 vorgesehene Hauptfeststellung der Einheitswerte für wirtschaftliche Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und der Betriebsgrundstücke gemäß § 60 Abs. 1 Z 2 ist zum 1. Jänner 2014 durchzuführen, wobei § 20 Abs. 3 sinngemäße Anwendung findet.

§ 21 BAO lautet:

(1) Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

[...]

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - nur dann Anerkennung finden, wenn sie

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

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (VwGH 17.12.2001, 98/14/0137; 22.9.1999, 97/15/0005, 18.11.1991, 91/15/0043 u.v.a.). Die Überprüfung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen auf die oben genannten Kriterien erweist sich insofern als erforderlich, weil hier der in der Regel zwischen fremden Vertragspartnern bestehende Interessensgegensatz fehlt; durch rechtliche Gestaltungen können steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechend beeinflusst werden (vgl. etwa VwGH 31.3.2003, 98/14/0164).

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, vom 8.11.1988, 87/14/0197).

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). Unter diesem Aspekt kann sich ein Verpächter nicht darauf berufen, dass er den Pachtvertrag mit Unterstützung der Landwirtschaftskammer erstellt habe, weshalb er von dessen fremdüblicher Gestaltung ausgegangen sei (BFG 17.9.2024, RV/2100582/2018).

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). Auch kann eine zunächst gegebene Fremdüblichkeit nachträglich wieder wegfallen.

Auch im Rahmen der Beurteilung, ob die Buchführungsgrenze nach § 125 Abs. 1 BAO überschritten ist, ist auf den nach dem ersten Abschnitt des zweiten Teils des Bewertungsgesetzes 1955 zu ermittelnden Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens unter Zurechnung des Wertes der zugepachteten Nutzflächen und Abrechnung des Wertes der verpachteten Nutzflächen abzustellen.

Dies zeigt wiederum, dass Zupachtungen und Verpachtungen grundsätzlich nicht Gegenstand der primär auf das Eigentum abstellenden Einheitswertberechnung sind. Ausnahmen von diesem Grundsatz sind jeweils eigens normiert.

Literatur:

Böck in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 21 (Stand 1.10.2019, rdb.at) Rz 74 ff "

Rz 74) Wald sind gem § 1 Abs 1 ForstG 1975 mit im Anhang zu diesem Gesetz aufgezählten Nadelgehölzen und Laubgehölzen bestockte Grundflächen, soweit die Bestockung mindestens eine Fläche von 1.000 m² und eine durchschnittliche Breite von 10m erreicht. Die folgenden Absätze des § 1 ForstG 1975 enthalten verschiedene Präzisierungen des Waldbegriffes.

Eine über § 1 Abs 1 ForstG 1975 hinausgehende Mindestgröße ist nicht erforderlich (vgl UFS Linz 7. 12. 2009, RV/0074-L/06), diese kann aber bei der Abgrenzung zur Liebhaberei und zur Beurteilung einer Teilbetriebseigenschaft von Bedeutung sein (vgl Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn19, § 21 Tz 16).

Rz 76) Die Waldnutzung besteht entweder in der Schlägerung und dem Verkauf des geschlägerten Holzes oder im Verkauf des Holzes am Stock zum Zweck der Schlägerung durch den Käufer.

Forstwirtschaftlich ist zwischen der Durchforstung zur Bestandeswertsteigerung und der Endnutzung im Wege des Kahlschlags (das nutzbare Derbholz wird auf der gesamten Fläche eines Baumbestandes eingeschlagen, sodass keine gesicherte Kultur stehen bleibt und anschließend wiederaufgeforstet werden muss) oder des sukzessiven Holzeinschlags zu unterscheiden; durch Windwurf oder Bestandsschädigung kann es zu einem Kalamitätskahlschlag kommen (zu Details in Bezug auf Anschaffungs- /Herstellungskosten Wittwer, FR 2008, 617).

3.1.2. Erwägungen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die vom Bf abgeschlossenen Pachtverträge - mit seiner Mutter sowie Herrn ***N3*** - fremdüblich sind. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Fremdüblichkeit eines Miet- oder Pachtvertrages aus der Sicht beider Vertragsteile zu beurteilen ist (VwGH 10.07.1996, 94/15/0039).

- *Pachtvertrag vom 1.11.2017 (auszugsweise):*

Der Pächter ist lt. Pkt. IV. verpflichtet, das Pachtobjekt ordnungsgemäß zu bewirtschaften. Er darf Brennholz für den Eigenbedarf und zum ev. Verkauf entnehmen und Durchforstungen nach forstwirtschaftlichen Grundsätzen durchführen, weiters Grünlandnutzung und Ackerbau.

Jede darüber hinausgehende Nutzung ist nur mit Zustimmung des Verpächters gestattet. Erforderliche Kalamitätsschlägerungen (z.B. wegen Sturm, Käferbefall etc) sind unverzüglich durchzuführen, wobei die diesbezüglichen Holzerlöse für eine etwaige Wiederaufforstung zu verwenden sind.

[...]

Auf den mit der Mutter abgeschlossenen Pachtvertrag vom 14.10.2011 wird verwiesen (vgl. dazu GZ. RV/5101388/2020).

Es ist naheliegend, dass vor Abschluss eines Pachtvertrages Erkundigungen bei der Bauernkammer eingeholt wurden sowie ein Musterexemplar für den Vertrag zur Anwendung kam. Es widerspricht aber der Judikatur (vgl. VwGH 28.10.2009, 2005/15/0118), wenn ein von der Bauernkammer vorgeschlagener Pachtzins ungeprüft übernommen wird, ohne auf die tatsächlichen Gegebenheiten abzustellen.

Durch den Zukauf der gegenständlichen Grundstücksflächen hat sich der Einheitswert der forstwirtschaftlich genutzten Flächen um 469,16 erhöht. (der Hektarsatz der forstwirtschaftlich genutzten Flächen beträgt lt. Einheitswertbescheid zum 1.1.2008 vom 19.08.2008: $277,6101 \times 1,69 \text{ ha} = 469,16$). Dadurch wurde der Einheitswert der forstwirtschaftlich genutzten Flächen auf gerundet 11.169,16 erhöht und es ist gem. § 3 Abs. 2 Z 1 lit. c LuF-PauschVO 2011 der Gewinn durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung zu ermitteln, wobei pauschale Betriebsausgaben mit 50% der Bruttobetriebseinnahmen anzusetzen sind.

Für die Jahre 2013 und 2014 ist lt. Abgabenbehörde die Pauschalierungsverordnung 2011 anzuwenden und der bis zum 31.12.2014 maßgebliche "alte" Einheitswert (Hauptfeststellung 1988) heranzuziehen. Am 31.12.2016 ist im Zuge der Hauptfeststellung ein Einheitswertbescheid zum 1.1.2014 ergangen, der nach Zurückziehung des

Vorlageantrages betr. den neu erlassenen EW-Bescheid zum 1.1.2014 vom 7.12.2017 rechtskräftig wurde. In diesem sind die forstwirtschaftlichen Flächen mit € 10.468,01 ausgewiesen (EW-AZ ***Nr***).

Für das Jahr 2015 ist lt. Abgabenbehörde jedoch die LuF-PauschVO 2015 anhand der zum 31.12.2014 festgestellten Einheitswerte anzuwenden.

Demnach wären für das Jahr 2015 noch nicht die aufgrund der Hauptfeststellung zum 1.1.2014 festgestellten Einheitswerte heranzuziehen, weil diese gem. § 20 Abs. 3 BewG 1955 erst mit 1.1.2015 wirksam werden.

Weiters wurde von der Abgabenbehörde begründend ausgeführt, dass unabhängig vom Umstand, dass gem. § 20c BewG 1955 festgestellte Einheitswerte immer zum 1.1.2015 wirksam werden, für Zwecke der Anwendbarkeit der LuF-PauschVO 2015 die Wirkung der Einheitswertbescheide aber erst mit dem der Zustellung folgenden Kalenderjahr eintritt.

Es ist erwiesen, dass im Veranlagungsjahr 2015 der zum 31.12.2014 festgestellte Einheitswert (EW) für die Anwendung der LuF-PauschVO 2015 maßgeblich ist (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG-Komm.25, § 21, Rz 132/2 unter Verweis auf EStR, Rz 4141a). Der am 13.2.2019 bescheidmäßig festgestellte Einheitswert (forstwirtschaftliche EW: € 10.183) ist gem. § 20 Abs.3 BewG für das Beschwerdejahr 2015 demnach nicht anwendbar. Eine Vollpauschalierung ist nach dieser Bestimmung erst wieder im Veranlagungsjahr 2020 möglich. Auch wenn gem. § 20c BewG 1955 der angeführte Hauptfeststellungs-Bescheid zum 1.1.2015 wirksam wird, ist dieser für die Anwendung der PauschVO 2015 nicht relevant.

Die Überschreitung des maßgeblichen Teil-Einheitswertes von € 11.000 hat zur Folge, dass in den Beschwerdejahren der Gewinn aus Forstwirtschaft jeweils durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln ist. Die pauschalen Betriebsausgaben sind dabei jeweils mit 50% der Bruttobetriebseinnahmen anzusetzen. Dieser Prozentsatz resultiert aus der im EW-Bescheid vom 7.12.2017 ausgewiesenen Bringungslage 1.

Mit Schreiben vom 27.4.2017 erfolgte die Kündigung des Pachtvertrages per 31.10.2017 durch die Mutter. Am 1.11.2017 wurde eine Fläche von 3,78 ha an Herrn ***N3*** verpachtet. Dieser neue Pachtvertrag wurde nicht vergebührt und erst am 17.2.2020 der Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen vorgelegt. Nachdem auch die Pachtzahlungen erst im Februar 2019 erfolgten, geht das Finanzamt davon aus, dass der Vertrag erst nach dem 1.11.2017 geschlossen wurde.

Auch der Pachtvertrag mit Herrn ***N3*** ist nach Ansicht des erkennenden Richters nicht fremdüblich, weil er bei seiner Vernehmung nicht nachvollziehbar erklären konnte, warum er nicht fristgerecht (bis spätestens 31.10. des Kalenderjahres) bezahlt hatte. Der Verweis auf die von der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Zahlungsnachweise stellt diesbezüglich keine plausible Begründung dar.

Überdies wurde eine größere Fläche (3,78 ha) um denselben Betrag verpachtet, der auch mit der Mutter des Bf vereinbart wurde. Die gegenständliche Fläche resultiert aus der bereits seit 1.1.2013 verpachteten Wiese (2,0383 ha) sowie dem Wald (1,69 ha), der vorher an die Mutter verpachtet war.

Zu diesem Pächter besteht auch ein gewisses Naheverhältnis (§ 21 BAO), da er als Grundnachbar nach eigenen Angaben die gepachtete Fläche schon vor Abschluss des (neuen) Pachtvertrages als Wiese nutzte und das anfallende Heu bzw. die Silage für seine eigenen Rinder verwendete. Diesbzgl. ist auf den angeführten Pachtvertrag vom 1.1.2013 hinzuweisen.

Es ist weiters als erwiesen anzusehen, dass ein fremder Verpächter kein Zahlungsziel von mehr als einem Jahr akzeptieren würde.

Eine Brennholzentnahme kann dann als Teil der Waldbewirtschaftung angesehen werden, wenn sie im Rahmen eines forstwirtschaftlichen Betriebes erfolgt (vgl. VwGH 19.3.1985, 84/14/0139). Ein solcher liegt hier aber nicht vor, weil die Pächterin im Hinblick auf die am 3.7.2007 an den Bf erfolgte Übergabe weder eine Land- oder Forstwirtschaft betreibt (vgl. Übergabsvertrag vom 3.7.2007), noch ein Mindestmaß an Bodenbewirtschaftung erbringt. Nach Ansicht des erkennenden Richters ist die gegenständliche Entnahme von Brennholz (für den Eigenbedarf) - als eine für Übergabsverträge typische Versorgungsleistung - nicht als Waldbewirtschaftung anzusehen. Im vorliegenden Übertragsvertrag gibt es betr. Brennholz für den Eigenbedarf hingegen keine Regelung.

Wenn bei der Vernehmung die Menge des entnommenen Brennholzes vom Bf und seiner Mutter übereinstimmend mit 10 – 15 Raummeter angegeben wurde, übersteigt dies nach der allgemeinen Lebenserfahrung die für ein Jahr erforderliche Menge erheblich. Zudem ist eine so vage Mengenangabe per se schon nicht fremdüblich.

Das Beschwerdevorbringen, wonach die Entnahme von Brennholz bereits als Waldbewirtschaftung zu qualifizieren sei (vgl. Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages vom 23.4.2019), steht demnach nicht im Einklang mit der Judikatur (vgl. VwGH 19.3.1985, 84/14/0139), zumal es sich dabei erwiesenermaßen lediglich um die Deckung des Eigenbedarfs handelt.

Im vorliegenden Fall kann bei einer Größe von 1,69 ha zunächst von einem Wald iSd § 1a Abs 1 ForstG 1975 ausgegangen werden (vgl. UFS Linz 7. 12. 2009, RV/0074-L/06). Erforderlich ist aber ein Mindestmaß an Bodenbewirtschaftung (vgl. VwGH 19.3.1985, 84/14/0139 betr. Holzbezug). Eine Waldnutzung besteht entweder in der Schlägerung und dem Verkauf des geschlägerten Holzes oder im Verkauf des Holzes am Stock zum Zweck der Schlägerung durch den Käufer (Böck in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG § 21 [Stand 1.10.2019, rdb.at], Rz 76).

Nach den Aussagen der Pächterin in der mündlichen Verhandlung erledigte der Bf nur den Abtransport des geschlägerten Holzes, hat aber im Zuge der Vernehmung zugestanden, dass er auch fallweise beim Holzfällen mitgeholfen hat. Sie verfügte zwar über einzelne Werkzeuge, wie etwa eine kleine Motorsäge sowie ein Gerät zum Entasten ("Sappel") der Bäume, konnte aber nicht überzeugend darlegen, welche Arbeiten sie tatsächlich selber erledigt hat. Unstrittig ist hingegen, dass nach einer vor der Kündigung des Pachtvertrages erlittenen Beinverletzung, wie sie von der Pächterin und dem Bf übereinstimmend geschildert wurde, Holzschlägerungsarbeiten nicht mehr möglich sind.

Zunächst ist es nachvollziehbar, dass die Pächterin das Brennholz aus dem Wald bzw. Teilen davon, den sie vor der Übergabe selbst bewirtschaftet hat, entnehmen möchte. Es ist für den erkennenden Richter aber nicht glaubwürdig, dass sie die bei der Holzschlägerung anfallenden Arbeiten - schon wegen der damit verbundenen körperlichen Beanspruchung - tatsächlich zur Gänze selber durchgeführt hat. Diese Einschätzung deckt sich auch mit der Aussage, wonach ein 2014 verstorbener Nachbar (**N2**) die Holzschlägerungsarbeiten für sie erledigt hat. Zudem wurde dabei aus Sicht der Pächterin der wirtschaftliche Aspekt offenbar völlig außer Acht gelassen.

In der Antwort zum Mängelbehebungsauftrag vom 23.4.2019 wurde von der steuerlichen Vertretung der Preis für den zugestellten Festmeter Brennholz mit rund € 90 angegeben. Der von ihr errechnete Gewinn iHv rd. € 1.800 ist aber nicht realistisch, weil bei einer fremdüblichen Gestaltung auch die Betriebs- und Mietkosten bzw. Abschreibungen für die Maschinen angesetzt werden müssen.

Die vertretene Ansicht, wonach "die Gewinnung von 20 - 35 Festmeter Brennholz jährlich genug ist, um die Wirtschaftlichkeit zu rechtfertigen" übersieht, dass eine Brennholzentnahme nur dann als - einer Wirtschaftlichkeitsprüfung zugänglichen - Waldbewirtschaftung angesehen werden kann, wenn sie im Rahmen eines forstwirtschaftlichen Betriebes erfolgt (vgl. VwGH 19.3.1985, 84/14/0139), was hier unstrittig nicht der Fall ist.

Vom Finanzamt wurde demgegenüber überzeugend dargelegt, dass der Kauf des Brennholzes wesentlich günstiger gekommen wäre, da lt. amtlicher Recherche die notwendigen Holzarbeiten bereits um ca. € 20 bis 25 pro Festmeter von darauf spezialisierten Unternehmen durchgeführt werden können.

Es wäre daher wirtschaftlich sinnvoll gewesen, die Forstarbeiten durch ein fremdes Unternehmen durchführen zu lassen, zumal dadurch beim Brennholzverkauf höhere Erlöse von rd. € 90 für den zugestellten Festmeter Brennholz (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 23.04.2019) erzielbar gewesen wären, als dies bei der Verpachtung der Flächen an die Mutter der Fall war.

Es ist somit als erwiesen anzusehen, dass Frau **N4** die Holzschlägerungsarbeiten wegen der bei ihr vorhandenen Werkzeuge sowie der damit verbundenen körperlichen

Anstrengung nicht eigenständig bewerkstelligen konnte. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass sie dafür die Unterstützung vom Nachbarn bzw. vom Sohn in Anspruch genommen hat. Der Abtransport des Holzes erfolgte nach übereinstimmenden Angaben in der mündlichen Verhandlung ohnehin ausschließlich durch den Bf.

Von der steuerlichen Vertretung wurde in der mündlichen Verhandlung zudem auf die Einstellung des Finanzstrafverfahrens (Erkenntnis vom 3.2.2022) hingewiesen. Daraus kann für die beschwerdegegenständliche Frage, ob der vorliegende Pachtvertrag mit der Mutter des Bf fremdüblich ist, nichts gewonnen werden, weil diese im Abgabenverfahren anhand der von der Judikatur entwickelten Kriterien (vgl. etwa VwGH 17.12.2001, 98/14/0013) eigenständig zu beurteilen ist. Eine allfällige Bindungswirkung (vgl. VwGH 18.8.2025, Ra 2024/13/0111) an dieses Erkenntnis wurde auch von der steuerlichen Vertretung nicht behauptet.

Die in der mündlichen Verhandlung von der steuerlichen Vertretung vorgelegten Zahlungsnachweise bzgl. Pachtzahlungen für den Zeitraum November 2012 bis März 2023 (Beilage_1) sind im Hinblick auf die ungenauen Mengenangaben des entnommenen Holzes als Nachweis für eine fremdübliche Vorgangsweise ungeeignet. Auch die von Herrn ***N3*** gemachten Angaben, wonach "das entnommene Brennholz überwiegend selbst verwendet und keines verkauft wurde" sind für eine Überprüfung der Angemessenheit des Pachtzinses viel zu unpräzise.

Da überhaupt keine Rechnungen vorgelegt werden konnten, bleibt somit das tatsächliche Ausmaß der Waldnutzung völlig unklar und entspricht somit der gegenständliche Pachtvertrag nicht den Vorgaben der Angehörigenjudikatur (vgl. etwa VwGH 17.12.2001, 98/14/0137). Nach der mündlichen Verhandlung ist als erwiesen anzusehen, dass Frau ***N4*** nicht in der Lage war, die vereinbarten Waldarbeiten eigenständig vorzunehmen und somit weder die im Pachtvertrag enthaltene Waldnutzung, noch eine Durchforstung stattfanden.

Nach Ansicht des erkennenden Richters ist der Inhalt der nicht nach wirtschaftlichen Aspekten abgeschlossenen Pachtverträge nur durch die familiäre Nahebeziehung bzgl. der Mutter bzw. durch ein bestehendes Naheverhältnis zu Herrn ***N3*** erklärbar und somit bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise iSd § 21 BAO als nicht fremdüblich einzustufen, da erwiesenermaßen die vertraglichen Vereinbarungen überwiegend nicht umgesetzt wurden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt,

insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen 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 (oben zitierten) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Linz, am 11. Dezember 2025