

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr.ⁱⁿ Elisabeth Hafner in der Beschwerdesache des BF, gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 12. August 2009 betreffend Umsatzsteuer 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) betreibt in X, eine Land- und Forstwirtschaft.

Mit Erklärung vom 3. November 2007 – beim Finanzamt eingelangt am 5. Dezember 2007 – erklärte der Bf. gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 seine Umsätze ab dem Kalenderjahr 2007 nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes versteuern zu wollen.

Demzufolge lukrierte er im Weiteren für das Jahr 2007 auch Vorsteuern im Betrag von € 19.194,24 (resultierend u. a. aus Stallbau, Entmischungsanlage). Hieraus ergab sich für das Jahr 2007 nach Abzug der Umsatzsteuern letztlich eine Gutschrift von € 15.291,06.

Mit Pachtvertrag vom 1. Feber 2008 verpachtete der Bf. die Forstwirtschaft (38,7583 ha) an seine Lebensgefährtin T.

Abweichend von der eingereichten Umsatzsteuererklärung erhöhte das Finanzamt die vom Bf. erklärten Entgelte des Folgejahres 2008 um € 93.944,07 (Erlöse aus Holzverkäufen).

Begründet wurde dies unter Hinweis auf die Rz. 5154 bis 5456 der Einkommensteuerrichtlinien (EStR) damit, dass die angesprochenen Erlöse dem Bf., und nicht T zuzurechnen seien, zumal der zwischen dem Bf. (als Verpächter) und seiner Lebensgefährtin T (als Pächterin) abgeschlossene Pachtvertrag betreffend den Forst mit voller Nutzung um einen jährlichen Pachtzins von € 500,-- nicht der allgemeinen Erfahrung des Wirtschaftslebens bzw. der allgemeinen Verkehrsauflassung entspreche.

Der angesprochene Pachtvertrag hat folgenden – für das Beschwerdeverfahren wesentlichen - Inhalt:

„I.“

Den Pachtgegenstand bilden die Liegenschaften vlg. Gr, EZ e u.a., KG F u.a. im unverbürgtem Ausmaß laut

a.) *Einheitswertbescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 1.1.9999 EW-AZ yy von 38,7583 ha.*

Der auf den Pachtgegenstand entfallende Einheitswert beträgt nach dem oben angeführten Einheitswertbescheid € 6.213,--.

...

III.

Der Pachtvertrag wird auf 5 Jahre, das ist vom 1.2.2008 bis 31.12.2013 abgeschlossen, ohne dass es einer Aufkündigung bedarf.

...

IV.

Der Pachtzins beträgt jährlich € 500 (in Worten: Euro fünfhundert) und ist bis zum 1.5. eines jeden Jahres in bar zu entrichten.

V.

Die auf dem Pachtgegenstand ruhende Grundsteuer sowie die Grundsteuerzuschläge (landwirtschaftliche Unfallversicherung, Abgabe von land- du forstwirtschaftlichen Betrieben, Beitrag zum Familienlastenausgleichsfonds und Kammerumlage) trägt der Verpächter.

...

VII.

Die Pächterin ist berechtigt, aus den gepachteten Waldflächen Holz im Umfang des jährlichen nachhaltigen Hiebsatzes zu nutzen. Die Nutzung kann jährlich oder aussetzend erfolgen.

Die Pächterin ist nach der Vornahme von Holznutzungen zur Wiederbewaldung im Rahmen der der forstrechtlichen Bestimmungen verpflichtet. Weiters hat die Pächterin die Waldflege ordnungsgemäß durchzuführen und die Schadhölzer entsprechend den forstschutzrechtlichen Bestimmungen aufzuarbeiten.

...

XII.

Die mit dem Vertragsabschluss verbundenen Kosten trägt der Verpächter.“

Aktenkundig sind überdies:

- ein Schreiben des Amtes der Kärntner Landesregierung (Abteilung 1 – Landesamtsdirektion – Kärntner Nothilfswerk) an das Finanzamt St. Veit Wolfsberg, wonach dem Bf. zur Behebung von im Jahr 9999 erlittenen Katastrophenschäden in der Höhe von € 104.360,-- eine Beihilfe von 31.310,-- bewilligt wird. Es wurde bestätigt, dass durch das Katastrophenereignis (Sturmschäden verursacht durch das Orkantief „K“ vom cc 9999) „eine schwerwirkende Wirkung im Lebensbereich des Geschädigten eingetreten ist“.
- die über die streitgegenständlichen Holzverkäufe gelegten Rechnungen. Diese weisen als Lieferantin Frau T, p. A. Wo, aus. Die Summe der Holzerlöse lt. Rechnungen beläuft sich auf € 105.217,36 (netto € 93.944,07).
- Bestätigung der KR GmbH, der entnommen werden kann, dass die streitgegenständlichen Holzerlöse (auch) aus der Windwurfaufarbeitung „K“ stammen.

Die Erlöse aus den Holzverkäufen wurden auf ein Konto lautend auf T überwiesen. Im Zuge des vom Finanzamt geführten Ermittlungsverfahrens wurde T mit 17.06.2009 an der Adresse des Bf., Zz, polizeilich angemeldet (Hauptwohnsitz).

Im Rechtsmittel gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 wird beanstandet, dass die Meinung des Finanzamtes den Inhalt der Rz. 5154 der EStR negiere. Dieser bringe eindeutig zum Ausdruck, dass bei der Verpachtung der Land- und/oder der Forstwirtschaft – somit auch bei Verpachtung des gesamten Forstes an nahe Angehörige die Einkünfte daraus dem Pächter zuzurechnen seien, wenn dieser die Forstwirtschaft im eigenen Namen und auf eigene Rechnung betreibe.

Im gegenständlichen Fall habe T sämtliche Holzverkäufe im eigenen Namen und eigene Rechnung ausgeführt. Zudem seien die Erlöse aus den Holzverkäufen auf ein auf T lautendes Konto eingegangen.

Rz. 5156 der EStR bringe sehr deutlich zum Ausdruck, dass ein Pachtvertrag trotz Bezahlung eines unangemessen niedrigen Pachtzinses Anerkennung zu finden habe, wenn – wie im gegenständlichen Fall - die Landwirtschaft und die Forstwirtschaft in buchhalterischer Hinsicht (gesonderte Rechnungen und Konten) getrennt werde. Lediglich

das Pachtentgelt stelle beim Verpächter keine Einnahme und beim Pächter keine Betriebsausgabe dar.

Eine derartige Vorgangsweise praktiziere die Finanzverwaltung kärntenweit seit Jahren, zumal Richtlinien als Weisungen Auslegungsbehelfe darstellten.

Auch ein Scheingeschäft im Sinne des § 23 der BAO liege nicht vor, weil ein Scheingeschäft einen gemeinsamen Vorsatz voraussetze, der schon im Zeitpunkt des Zustandekommens des Scheinvertrages gegeben sein müsse.

Ein solcher Vorsatz sei auf Grund objektiver und subjektiver Gründe eindeutiger Weise zu verneinen, das sich der Bf. ausschließlich an den einschlägigen Inhalten der EStR orientiert habe.

Das Finanzamt wies die Berufung im Weiteren ab.

Begründend verwies das Finanzamt vorweg auf den Inhalt der Rz. 5155 EStR, wonach es den für die steuerliche Anerkennung von (Pacht-)Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu erfüllenden Voraussetzungen (insbesonders der Fremdüblichkeit) widerspreche, wenn der Pächter keine einschlägigen Kenntnisse der Land- und/oder Forstwirtschaft aufweise, oder wegen anderer Betätigungen zeitlich kaum die Möglichkeit zu Bewirtschaftung der land- und/oder forstwirtschaftlichen Flächen habe.

Sodann führte das Finanzamt ergänzend ins Treffen, dass T einer nichtselbstständigen Tätigkeit mit Vollbeschäftigung nachgehe und über keine Kenntnisse der Forstwirtschaft verfüge, während der Bf. Haupterwerbslandwirt sei.

Als Folge der Nichtanerkennung des Pachtvertrages erfolge gem. Rz. 5155 EStR die Umsatzzurechnung weiterhin an den Verpächter.

Der Einwand des Bf., wonach gemäß Rz. 5155 EStR Umsätze auch bei einem nur symbolischen Pachtzins dem Pächter zuzurechnen seien, wenn dieser die Land- und/oder Forstwirtschaft auf eigene Rechnung betreibe, erweise sich auf den ersten Blick zwar als zutreffend. „Auf eigene Rechnung betreiben“ erfordere jedoch mehr als das Ausstellen von Rechnungen vom bzw. an den Pächter. Es sei ein Betreiben auf eigenes Risiko erforderlich. Eigenes (Unternehmer-)Risiko trage allerdings nur der, der über die Möglichkeit verfüge, sich ihm bietende Marktchancen auszunützen.

Im konkreten Fall sprächen auch noch folgende Gründe dagegen, dass T die Forstwirtschaft auf eigenes Risiko führe:

- Es sei völlig unglaublich und widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass Einkünfte aus Holzverkäufen in der Höhe von nahezu 100.000,-- Euro bei einem Pachtzins von lediglich 500,-- Euro tatsächlich und endgültig jemandem überlassen werden würden. Denkmöglich wäre eine unentgeltliche Überlassung von Einkünften in dieser Größenordnung bestenfalls im Verhältnis zwischen Eltern und Kindern – dann käme Rz. 5156 EStR zur Anwendung. Daher sei auch anzunehmen, dass es zwischen dem Bf. und T weitere, nicht offen gelegte Vereinbarungen über einen Ausgleich bzw. Rückfluss

der Einkünfte gebe und die vorgebliche Betriebsüberlassung daher nicht den wahren wirtschaftlichen Verhältnissen entspreche.

- Die angesprochene Beihilfe aus Mitteln des Kärntner Nothilfswerkes wegen erlittener Katastrophenschäden (Windwurf durch den Sturm „K“) sei auch dem Bf. und nicht etwa T gewährt worden.
- Die alleinige Verpachtung der Forstwirtschaft unter Zurückbehaltung der Landwirtschaft sei zudem schon dem Grunde nach weder unter Fremden noch unter Angehörigen üblich und müsse als unangemessene Gestaltung zur Umgehung der Abgabepflicht, nämlich der Pflicht, die Holzerlöse der Umsatzsteuer zu unterziehen, betrachtet werden (§ 22 BAO).

Zusammenfassend hielt das Finanzamt abschließend fest, dass Rz. 5156 EStR (Zurechnung an den Pächter trotz fremdüblich niedrigen Pachtzinses) nicht anzuwenden sei, weil ein Betreiben „auf eigene Rechnung“ des Pächters in Wirklichkeit nicht erfolgt sei.

Im Vorlageantrag wiederholte der Bf. sein bisheriges Vorbringen und verwies wiederum insbesonders auf Rz. 1055 der EStR.

Der Bf. bemängelte, dass T – entgegen der Annahme des Finanzamtes – sehr wohl über einschlägige Kenntnisse der Forstwirtschaft verfüge, zumal sie die HBLA L, eine landwirtschaftliche Mittelschule, mit der Reifeprüfung abgeschlossen habe.

Ins Leere gehe auch das Argument der belangten Behörde, wonach die nichtselbstständige Tätigkeit der T einen Hinderungsgrund für die Anerkennung des Pachtverhältnisses darstelle. Bei Forstbetrieben sei es nämlich vielfach üblich, dass sämtliche forstwirtschaftliche Arbeiten (wie insbesonders Schlägerungsarbeiten) im Zusammenhang mit dem Betrieb entgeltlich an Dritte übergeben werden würden.

Diesbezügliche Rechnungen lautend auf Frau T lägen auch im gegenständlichen Fall vor. Demnach stünde die Vertragsgestaltung sehr wohl im Einklang mit Rz. 5155 der EStR.

Im gegenständlichen Fall trage T selbstverständlich auch das in Rz. 104 der EStR statuierte Unternehmensrisiko, da gerade sie als Pächterin die Möglichkeit besessen habe, die sich bietenden Marktchancen auszunützen bzw. Leistungen zu erbringen bzw. zu verweigern. Es sei ausschließlich von T ausgegangen, eine Unternehmerinitiative für den gepachteten Forstbetriebs zu entwickeln, indem sie als Pächterin sämtliche Kontakte zu den Schlägerungsunternehmen hergestellt und die gesamte Auftragsübergabe bewerkstelligt habe.

Da zudem sämtliche Voraussetzungen für eine Lebensgemeinschaft (zwischen dem Bf. und T) vorlägen, sei T auch Angehörige im Sinne der Abgabenvorschriften, und sei somit das Pachtverhältnis nach Rz. 5156 EStR anzuerkennen.

Daran ändere auch der Umstand der Verpachtung allein der Forstwirtschaft nichts, zumal Rz. 5156 EStR mit der Formulierung „Land- und/oder Forstwirtschaft“ auch eine Verpachtung der Forstwirtschaft für sich allein im Auge habe.

Angesichts schlüssiger und durch die Richtlinien begründeten Ausführungen begehrte der Bf. letztlich, die Umsatzsteuer laut Erklärung (unter Außerachtlassung der Entgelte für Holverkäufe) festzusetzen.

Im Vorlagebericht (der auch dem Bf. zugegangen ist) begehrte das Finanzamt schließlich noch, dem Bf. den Abzug von Vorsteuern (aus Schlägerungskosten) im Ausmaß von € 1.934,60 zu verwehren, da die diesbezüglichen Rechnungen auf T lauten.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Umsatzsteuer unterliegen nach § 1 UStG 1994 u.a. Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Unter nahen Angehörigen, wozu nach § 25 Abs. 1 Z. 5 der Bundesabgabenordnung auch Personen zählen, die miteinander in Lebensgemeinschaft leben, hat jeder, der die angesprochenen Voraussetzungen erfüllt, für sich die Unternehmereigenschaft (Ruppe/ Achatz, Kommentar zum UStG⁴, Rn. 37 z. § 2, unter Hinweis u.a. auf VwGH, 09.04.1986, 84/13/0236).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind Verträge zwischen Angehörigen, auch wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen, steuerlich jedoch nur anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Ruppe Achatz, a.a.O., Rn. 180 z. § 1, unter Hinweis u.a. auf VwGH 18.05.1977, 346/77).

Bezogen auf die aufgezeigten Grundsätze ergibt sich vorliegend folgendes Bild:

T ist als Lebensgefährtin des Bf. „Angehörige“ im Sinne der Abgabenvorschriften. Daher ist der zwischen ihr und dem Bf. geschlossene Pachtvertrag jedenfalls an Fremdüblichkeitsgrundsätzen zu messen, d.h. nur dann anzuerkennen, wenn er in dieser Form auch zwischen Familienfremden vereinbart worden wäre.

Hievon kann im gegenständlichen Fall jedoch - bei einer Vertragslaufzeit von fünf Jahren (Punkt III 1. des Vertrages) - angesichts eines Pachtzinses von (brutto) € 500,-- jährlich, sohin insgesamt € 2.500,-- schon grundsätzlich nicht die Rede sein. Der Umstand, dass bereits im ersten Jahr zufolge von Schlägerungen (Netto-)Entgelte von € 93.944,07 erzielt worden sind, erhärtet diese Sicht.

Hiezu kommt noch, dass der Bf. (als Verpächter) weiterhin die auf dem Pachtgegenstand ruhende Grundsteuer sowie die Grundsteuerzuschläge, landwirtschaftliche Unfallversicherung usw. (Punkt V. des Vertrages) zu tragen hatte.

Auch der Umstand, dass T nach Punkt VII. des Vertrages nach Vornahme von Holznutzungen zur Wiederbewaldung im Rahmen der forstrechtlichen Bestimmungen und zur ordnungsgemäßen Waldflege verpflichtet worden ist, stützt das Berufungsbegehren auf Grund des bereits Ausgeführten nicht; wurde doch T nach der angesprochenen Vertragsbestimmung auch das Recht eingeräumt, Holz im Umfang des jährlichen nachhaltigen Hiebsatzes (Ha-Größe 38,7583) zu nutzen.

Letztlich rundet der Umstand, dass in den streitgegenständlichen Entgelten auch solche enthalten sind, die aus der Windwurfaufarbeitung „K“ stammen (siehe Bestätigung der KR GmbH), und die in diesem Zusammenhang erlittenen Sturmschäden mittels der angesprochenen Beihilfe dem Bf. selbst, und nicht etwa seiner Lebensgefährtin vergütet worden sind, das Bild.

Hiemit verbindet sich letztlich auch, das T, die Lebensgefährtin des Bf., selbst kein Unternehmerrisiko getragen hat, zumal das bloße Herstellen von Kontakten zu Schlägerungsunternehmen und die Bewerkstelligung der Auftragsübergabe hiefür nicht ausreichend sind.

Im gegebenen Zusammenhang ist auch noch dem zeitlichen Ablauf Augenmerk zu schenken. Schließlich lässt sich nicht übersehen, dass die Erklärung des Bf., seine Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 mit der damit einhergehenden Vorsteuerabzugsberechtigung versteuern zu wollen am 5. Dezember 2007 beim Finanzamt eingelangt ist.

Die letztlich (auch) zu den streitgegenständlichen Entgelten führenden Holzlieferung wurden erst durch das zum Zeitpunkt der Abgabe dieser Erklärung nicht vorhersehbare Orkantief „K“ vom cc 9999 verursacht.

Der (fremdunübliche) Vertrag vom 1.2.2008 mit der Lebensgefährtin wurde vom Bf. offensichtlich lediglich deshalb abgeschlossen, um auf diesem Wege die Versteuerung von Lieferentgelte, die unvorhersehbar durch das Orkantief „K“ ausgelöst worden sind, hintanzuhalten.

Nach all dem war folglich davon auszugehen, dass die streitgegenständlichen Umsätze (aus Holzverkäufen) abweichend vom Außenverhältnis dem Bf. zuzurechnen sind (zur Zurechnung von Umsätzen abweichend vom Außenverhältnis in Anlehnung an einkommensteuerrechtliche Grundsätze siehe beispielsweise Ruppe/Achatz, a.a.O., Rz. 255 z. § 1).

Auch dem Begehr des Finanzamtes auf Verminderung des dem Bf. zugestandenen Vorsteuerabzuges um € 1.934,60 kommt Berechtigung zu.

Die Vornahme eines Vorsteuerabzuges setzt nämlich nach § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 das Vorhandensein einer Rechnung voraus, die nach § 11 Abs. 1 Z. 2 UStG 1994 den Namen des den Vorsteuerabzuges Beanspruchenden enthält. Die (aktenkundigen) Rechnungen über die Schlägerungskosten lauten aber nicht auf den Bf., sondern auf T (siehe auch das diesbezügliche Vorbringen im Vorlageantrag).

Die Vorsteuern waren daher wie folgt zu vermindern:

Vorsteuern laut Bescheid	11.799,90
Verminderung lt. Erkenntnis	- 1.934,60
Vorsteuer lt. Erkenntnis	9.865,30

Der Vollständigkeit halber sei abschließend noch angemerkt, dass Steuerrichtlinien (weil Erlässe) des Bundesministeriums für Finanzen keine Rechtsgrundlage für die Entscheidung eines unabhängigen Gerichtes darstellen (siehe beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, VwGH, 09.03.2005, 2001/13/0062, bereits zum Unabhängigen Finanzsenat). Eines Eingehens auf das Vorbringen des Bf. im Zusammenhang mit den EStR bedurfte es daher nicht.

Nach all dem war spruchgemäß zu entscheiden.

Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtssprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.