

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke als Vorsitzenden, die Richterin Mag. Gertraud Hausherr als beisitzende Richterin, Stv. Kammerdirektor Ing. Mag. Dr. Martin Jilch als fachkundigen Laienrichter und Günter Kastner als fachkundigen Laienrichter, über die Beschwerde des A B, GasseA 26, PLZA OrtA, vertreten durch LBG Niederösterreich Steuer. GmbH, Josef Kirchner-Gasse 5, 3580 Horn vom 2.12.2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 18.11.2013 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012, Steuernummer StNr, nach der am 22.4.2015 am Bundesfinanzgericht in Wien über Antrag der Partei (§ 78 BAO i. V. m. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO) im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier abgehaltenen mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO im eingeschränktem Umfang stattgegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **Verfahren vor dem Finanzamt**

Herr B A führte im Jahr 2012 einen landwirtschaftlichen Betrieb.

Am 12.08.2013 reichte er seine Einkommensteuerklärung elektronisch beim Finanzamt ein.

Am 18. 11.2013 erließ das Finanzamt einen Einkommensteuerbescheid, indem es nicht alle Aufwendungen anerkannte. Begründung war, da Herr B trotz Aufforderung die noch benötigten Unterlagen nicht beigebracht habe, hätten die geltend gemachten Aufwendungen nur insoweit berücksichtigt werden können, als die Beweismittel vorgelegen hätten.

Laut Ausdruck der Daten des Steueraktes ist am 19.8.2013 ein Ergänzungsersuchen mit Fensterkuvert versendet worden und am selben Tag, den 19.8.2013, ist dieses elektronisch gesperrt worden.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 18.11.2013 erhob Herr B durch seine steuerliche Vertretung Beschwerde und legte die geforderten Unterlagen vor. In der Beschwerde wurde ausgeführt:

*„Als bevollmächtigter Vertreter von Herrn B A erheben wir innerhalb offener Frist gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 18. November 2013 das Rechtsmittel der Berufung und beantragen die Neuberechnung der Einkommensteuer entsprechend der nachgereichten Unterlagen.*

*Begründung :*

*Anbei finden Sie neben den Beilagen zur Steuererklärung 2012 (E1c und Komb 24) die folgenden Unterlagen:*

*Berechnung der Teilpauschalierung 2012*

*Berechnung des Übergangsverlustes per 1.1.2010*

*Aufstellung über die Berechnung des vortragsfähigen Übergangsverlustes*

*Aufstellung Pächterverzeichnis*

*Wir bitten um entsprechende Korrektur des Einkommensteuerbescheides.“*

Die Beilage E 1c-PDF-2012 beinhaltet für die Beschwerde folgendes Wesentliche:

Einheitswert des Eigenbesitzes	9610	24.900,00
Einheitswert der Zupachtungen	9620	80.088,00
Einheitswert der Verpachtungen	9630	1.000,00
Gesamteinheitswert der selbstbewirtschafteten Fläche		103.988,00
Abzugsfähige Pachtzinse (maximal 25% des Einheitswerts der zugepachteten Fläche)	9790	12.333,00

Ferner wurden das Verpächterverzeichnis sowie Zahlungsbestätigungen der Pachtzinse sowie andere nicht für das Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wesentliche Belege vorgelegt.

Am 23.1.2014 erließ das Finanzamt eine Beschwerdeentscheidung und änderte den Bescheid vom 18.11.2013 unter Anerkennung eines Teiles der Aufwendungen ab. Die Begründung lautete:

*„Folgende Ausgaben und Abzüge wurden nicht als Betriebsausgaben anerkannt: Gesellschafterbeitrag, Ohrmarkenverrechnung, Mitgliedsbeitrag, Werbungskostenbeitrag usw. in Zusammenhang mit Ihren Viehverkäufen.*

*Saatgut, Produktionsabgabe usw. in Zusammenhang mit Ihren Zuckerrübenverkauf, Tocknungs- und Untersuchungskosten in Zusammenhang mit Ihren Kürbis- und Getreideverkauf.*

*Diese Ausgaben sind mit dem Betriebsausgabenpauschale abgegolten.*

*Laut Pauschalierungsverordnung ist der bezahlte Pachtzins im Ausmaß von höchstens 25% des Einheitswertes als Betriebsausgabe anzuerkennen. Dabei war der Pachtzins für jedes Pachtverhältnis getrennt zu berücksichtigen.*

*Übergangsverluste wurden bereits in den jeweiligen Jahren bei der Berechnung des Gewinnes berücksichtigt und können daher nicht vorgetragen werden.*

*Die Verzinsung Ihrer Geschäftsanteile bei der GenossenschaftX blieb in der Gewinnberechnung unberücksichtigt, weil bereits vor ihrer Auszahlung die Kapitalertragsteuer abgezogen wurde.“*

Durch seine steuerliche Vertretung stellte Herr B einen Vorlageantrag gemäß § 264 BAO betreffend den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 23.1.2014:

*„Namens und Auftrags unseres Klienten Herrn B A stellen wir hinsichtlich der Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 BAO betreffend den Einkommensteuerbescheid vom 23.1.2014 den Antrag um Vorlage beim Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen. Wir ersuchen um Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung und eines Verfahrens vor dem gesamten Berufungssenat.*

*Begründung:*

*Die Absetzbarkeit des bezahlten Pachtzinses im Ausmaß von höchstens 25% des Einheitswertes ist nicht für jedes einzelne Pachtverhältnis gesondert zu betrachten. Es ist das Gesamtausmaß des Einheitswertes der zugepachteten Fläche heranzuziehen, da eine Einzelbetrachtung keine ordentliche Einkommenssituation für den gesamten Betrieb darstellen würde. Im gesamten Einkommensteuerrecht ist immer eine Gesamtbetrachtung einzelner Sachverhalte als Bemessungsgrundlage ausschlaggebend für die Abzugsfähigkeit einzelner Ausgabenpositionen.“*

Das Finanzamt legte die Beschwerde am 11.3.2014 vor und führte zu der vor dem Bundesfinanzgericht noch strittigen Höhe der abzugsfähigen Pachtzinse in der Beschwerdevorlage aus:

*„Der mit Schreiben vom 3.2.2014 eingebrachte Vorlageantrag vom 3.2.2014 richtet sich nun mehr gegen die Kürzung iZm den bezahlten Pachtzinsen. Die Kernfrage lautet, ob diese Anerkennung im Ausmaß von höchstens 25% des Einheitswertes bezogen auf jedes Pachtverhältnis zu untersuchen ist (Beurteilung lt Finanzamt) oder ob das Gesamtausmaß des EW der zugepachteten Fläche heranzuziehen ist (Beurteilung lt Beschwerdeführer).*

*Stellungnahme:*

*Gemäß § 13 Abs 2 der LuF-PauschVO 2011 gilt:*

*„Der sich nach Zurechnung gemäß Abs 1. ergebende Betrag ist um den Wert der Ausgedingelasten (Geld- und Sachleistungen) um Beiträge, die an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern entrichtet wurden, um bezahlte Schuldzinsen und um bezahlte Pachtzinse zu vermindern, wobei der Abzug der bezahlten Pachtzinse 25% des auf die zugepachteten Flächen entfallenden Einheitswertes nicht übersteigen darf. Durch den Abzug der gewinnmindernden Beträge darf insgesamt kein Verlust entstehen.“*

*Kernfrage ist nunmehr, ob die maximal zulässige Höhe von 25% des EW der zugepachteten Fläche für jedes einzelne Pachtverhältnis getrennt zu prüfen ist oder ob eine Gesamtbetrachtung anzustellen ist. Jilch (Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 4. Auflage, S.373) führt aus, dass die Beurteilung jedes einzelnen Pachtverhältnisses oder eingeschränkt auf bestimmte Betriebszweige viel zu kompliziert wäre und nie zur Diskussion stand (Verweis auf Hammerl-Petschnigg, RdW 2011, 115). Jedoch wird dies von Jilch dahingehend eingeschränkt, dass die Einheitswertanteile für unentgeltlich zur Bewirtschaftung übernommene Flächen wohl nicht in die 25% Grenze anzurechnen sind. Aber daraus sieht man bereits, dass durch den von nahen Angehörigen bezahlten geringeren Pachtzinsen (angelehnt an die steuerlich absetzbaren 25% des Einheitswertes) bei einer Gesamtbetrachtung keine Kürzung der an fremde Dritte bezahlten Pachtzinsen mehr erforderlich wäre. Würden im vorliegenden Fall bei einem Hektar-Satz Acker von € 1.329,45 die nahen Angehörigen (siehe zB. Verpächtername C und D B ) einen Pachtzins unter einem Viertel dieses Ha-Satzes bekommen (also unter 332,- pro ha.), dann wären bei einer Pauschalrechnung keine Kürzungen der über dieser Grenze bezahlten Pachtzinse durchzuführen.“*

## **Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht**

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht wurde vom Beschwerdeführer ein Verpächterverzeichnis mit Aufschlüsselung der Kulturart, Fläche und bezahlten Pachtzins vorgelegt. Das Bundesfinanzgericht ersuchte Herrn B um eine genaue Aufschlüsselung und Darstellung der Ermittlung der 25% Einheitswertgrenze, da

aus der vorgelegten Aufschlüsselung nicht hervorgehe wie er die 25% Einheitswertgrenze für die Geltendmachung von Pachtzinsen als Ausgabe (KZ 9790 der Beilage zur Einkommensteuererklärung für Einzelunternehmer mit pauschalierten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft für 2012, Formular E 1c-PDF-2012) ermittelt habe.

Durch seinen steuerlichen Vertreter nahm der Beschwerdeführer wie folgt Stellung:

*“Herr B A bewirtschaftet einen landwirtschaftlichen Betrieb mit einem Einheitswert der Eigenfläche iHv € 24.900,- sowie einen Einheitswert der Zupachtungen iHv € 80.088,--. Der Einheitswert der Zupachtungen wurde mit dem Hektarsatz der Eigenfläche berechnet.*

*Entsprechend der in der Beschwerdesache angeführten Steuererklärung 2012 beziehungsweise der Nebenerklärung E1c aus 2012 dürfen Sie bitte entnehmen, dass die oben genannten Einheitswerte entsprechend erklärt wurden. Weiters wurde der Betrieb als teilpauschalierter Betrieb erklärt und als Pachtausgaben wurde entsprechend der in diesem Schreiben beigefügten Pächterverzeichnis Pachtausgaben iHv 12.383,86 erklärt.*

*Im Einkommensteuerbescheid für das betreffende Jahr 2012 wurde seitens des Finanzamtes Hollabrunn dieser tatsächliche Betrag iHv € 12.383,86 aufgrund der von uns gegenteiligen Rechtsmeinung so gekürzt, dass nicht der gesamte zugepachtete Einheitswert der 25%- Grenze unterworfen wurde, sondern jedes einzelne Pachtverhältnis bewertet wurde und der ansetzbare Pachtpreis auf die 25% Grenze begrenzt wurde.*

*Wie im Vorlageantrag vom 3.2.2014 bereits angeführt entspricht diese Vorgehensweise nicht unserer Rechtsmeinung, welche durch mehrere nachfolgend angeführte Argumente begründet werden soll.*

*Grundsätzlich wird in der LuF- Pauschalierung 2013 im § 13 Abs 2 verordnet, dass der Abzug der bezahlten Pachtzinse 25% des auf die zugepachteten Flächen entfallenden Einheitswertes nicht übersteigen darf. Es findet sich in dieser Verordnung folglich kein Hinweis darauf, dass die Beschränkung auf jedes einzelne Pachtverhältnis anzuwenden ist. Auch in den Erläuterungen zu dieser Verordnung sind keine Hinweise auf die Beschränkung für jedes einzelne Pachtverhältnis zu finden, was unserer Meinung nach auch einem verwaltungsökonomischen Vorgehen widersprechen würde.*

*Auch in der der Literatur wird auch das Absehen auf einzelne Pachtverhältnisse nicht thematisiert, beispielsweise finden Sie ein Berechnungsbeispiel im „Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft“ 2. Auflage von Trauner Wakounig in welchem auch der gesamte Pachtzins mit 25% vom zugepachteten Einheitswert abgeleitet wird.*

*Gleiches merkt auch Ing. Dr. Martin Jilch in seinem Buch („Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte“ 4. Auflage) an.*

*Grundsätzlich ist es auch rechtssystematisch nicht erklärlich, dass Pachtausgaben, welche beim Verpächter in vollem Ausmaß zu versteuern sind, beim Pächter nur zu einem Teil ertragssteuerlich anerkannt werden.*

*Schlussendlich wollen wir ins Treffen führen, dass bereits der § 125 BAO in seiner Erstfassung so gestaltet wurde, dass nicht die Einheitswerte der einzelnen Verpächter für Buchführungsgrenzen maßgeblich sind, sondern der Hektarsatz der Eigenfläche, wodurch dahingehend schon erkannt wird, dass es aus verwaltungstechnischen Überlegungen schwierig erscheint jedem einzelnen Pachtverhältnis administrativ nachgehen zu müssen.“*

Das beigelegte Verpächterverzeichnis ergab einen bezahlten und geltend gemachten Pachtzins von € 12.333,86. Es entspricht dem im Zuge der Beschwerde vorgelegten Verpächterverzeichnis.

Das Finanzamt korrigierte im Beschwerdeverfahren die anzuerkennenden Pachtzinse im Hinblick auf die 25% Einheitswertgrenze und anerkannte nur einen Betrag an bezahlten Pachtzinsen von € 11.125,52 als Betriebsausgabe im Sinne des § 13 Abs 2 LuF-Pausch VO 2011 an.

Das Bundesfinanzgericht ersuchte um Vorlage der detaillierten Korrekturen und Berechnungen (einschließlich des Auf- und Abrunden) und die daraus sich ergebende 25% Einheitswertgrenze (Aufschlüsselung der Zusammensetzung) für die Anerkennung der Zahlung des Pachtzinses, da das Finanzamt am vorgelegten Verpächterverzeichnis handschriftliche Korrekturen vorgenommen und neue Berechnungen angestellt habe.

Das Finanzamt beantwortete dies wie folgt:

*„Bezugnehmend auf Ihr Schreiben wird Ihnen anbei die genaue Auflistung für die Anerkennung des Pachtzinses übermittelt.*

*Abweichend von der Erstaufstellung ergeben sich (wahrscheinlich bedingt durch Rundungsdifferenzen) geringfügig andere Ergebnisse.*

*Anmerkung: Ausgegangen wird von einem Hektar-Satz Ackerfläche von € 1.329,4495 sowie einem Hektar-Satz Weinbau von € 1.117,3811 (siehe Einheitswert zum 1.1.2012 – siehe Ausdruck anbei) diese Hektar-Sätze wurden mit der Pachtfläche multipliziert und vom Ergebnis wurden 25% ermittelt. Falls dieser errechnete Wert niedriger war als der bezahlte Pachtzins, so wurde dieser errechnete Wert angesetzt, falls höher, dann wurde der bezahlte Pachtzins angesetzt – siehe die gelb markierten Werte). Im Ergebnis wurde ein anzuerkennender Pachtzins von 11.126,91 errechnet (bisher lt. Vorlage 11.125,52 – die Abweichung ist meines Erachtens tolerierbar, da die Begrenzung ja mit „25 % des Einheitswertes ist und der Einheitswert wiederum auch eine gerundete Größe ist.“*

Beigelegt wurde das bereits handschriftlich korrigierte Verpächterverzeichnis mit weiteren Berechnungen, sodass nun ein Pachtzins von € 11.126,91 laut Finanzamt anerkannt werden könne.

In der mündlichen Verhandlung über die Beschwerde vor dem Senat des Bundesfinanzgerichtes am 22.4.2015 wurde Folgendes vorgebracht:

*"Unstrittig ist, dass im Jahr 2012 Pachtzinse von insgesamt € 12.333,86 bezahlt wurden.*

*Unstrittig ist weiter, dass 366821m<sup>2</sup> Ackerfläche und 1626m<sup>2</sup> Weingarten entgeltlich zugepachtet wurden.*

*Der Hektar-Satz für den Acker beträgt 1329,4495, für den Weingarten 1117,3811.*

*Das Finanzamt geht davon aus, dass unter Anwendung der 25%-Regel ein Betrag von € 11.126,91 an Pachtzinsen im Jahr 2012 abzugsfähig ist.*

*Die steuerliche Vertretung geht davon aus, dass ein Betrag von € 80.088,00, das ist der umgerechnete Hektar-Satz auf die gesamte Zupachtfläche, davon 25%, somit € 12.333,86 die Höchstgrenze darstellt. Die Flächen, die unentgeltlich zur Nutzung überlassen wurden, sind hierin einbezogen.*

*Die steuerliche Vertretung erklärt über Befragen, dass auch jene Flächen, für die keine Pacht bezahlt wird, mittels Pachtvertrages gepachtet wurden und zwar zu € 0,00.*

*Unserer Meinung nach sind zivilrechtlich Pachtverträge gegeben, auch wenn kein Pachtentgelt vereinbart wird.*

*Das Finanzamt sieht auch zivilrechtlich das Erfordernis, dass – wie bei einem Mietvertrag – ein Entgelt vereinbart sein muss.*

*Das Finanzamt vertritt zur Frage ob die 25% bezogen auf die gesamte Pachtfläche pauschal oder auf jedes einzelne Pachtverhältnis gesondert zu berechnen sind die Ansicht, dass der Verordnungsgeber mit der Begrenzung den Abzug zu hoher Pachtzinse beschränken wollte. Kommt es im Familienkreis zu einem vergleichsweise niedrigen Pachtzins, könnte dieser zu einer höheren Abzugsfähigkeit von Pachtzinsen, die für die Pacht von Fremden gezahlt werden, führen.*

*Das Bundesministerium für Finanzen habe das Finanzamt vorab informiert, dass die RZ 4246 der Einkommensteuerrichtlinien um das Wort „jeweils“ ergänzt werden wird, womit das Ministerium der Rechtsansicht des Finanzamtes folgt.*

*Die steuerliche Vertretung hält dem entgegen, dass die Finanzverwaltung bislang offenbar auch keine einheitliche Meinung hatte, da im Jahr 2015 die Richtlinien rückwirkend mit 2011 geändert werden. Vor allem sei darauf zu verweisen, dass die Pauschalierungsverordnung eine vereinfachte Gewinnermittlung vorsehen soll und ein Abstellen auf jedes einzelne Pachtverhältnis dieser Vereinfachung widersprechen würde. Im Übrigen teile die gesamte Literatur die Auffassung des Bf.*

*Das in der Literatur genannte Beispiel einer 40 ha-Verpachtung kann keine Einzelpacht sein.*

*Die Berichterstatterin hält vor, dass anhand der in der Verhandlung außer Streit gestellten Zahlen insgesamt ein Einheitswert der entgeltlich zugepachteten Flächen von 48.948,69 gegeben ist, wobei 25 % 12.237,17 sind.*

*Weiteres Vorbringen seitens der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens wird nicht erstattet.*

*Der Vorsitzende weist darauf hin, dass gemäß § 23 BFGG die Erkenntnisse und Beschlüsse des Bundesfinanzgerichts – unter Anonymisierung personenbezogener Daten, soweit diesbezüglich ein berechtigtes Geheimhaltungsinteresse der Parteien besteht – grundsätzlich der Öffentlichkeit im Internet ( <https://findok.bmf.gv.at/> ) zugänglich zu machen sind, außer es stehen im Einzelfall wesentliche Interessen der Parteien oder wesentliche öffentliche Interessen entgegen.*

*Seitens der Parteien werden wesentliche Interessen, die einer Veröffentlichung entgegenstehen, nicht bekannt gegeben.*

*Seitens des Finanzamtes wird die Abweisung der Beschwerde beantragt.*

*Seitens der beschwerdeführenden Partei wird abschließend beantragt, dass der Ermittlung der 25% Grenze nur die entgeltlichen Pachtverträge zugrunde zu legen sind, diese aber pauschal gerechnet und nicht für jedes Pachtverhältnis gesondert. Wie der Fall zeige, beträgt die Differenz der Berechnung des Bf. mit jener des FA rund € 1.000,00, hier könne nicht von einer Verwaltungsvereinfachung gesprochen werden.*

*Der Vorsitzende verkündet den Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.“*

## **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **Sachverhalt:**

Fest steht folgender Sachverhalt.

Der Beschwerdeführer bewirtschaftete im Jahr 2012 eine Landwirtschaft mit einem Einheitswert in Höhe von 103.988 €.

Der Einheitswert seiner Zupachtungen und zur unentgeltlichen Nutzung überlassenen Flächen betrug 80.088 €.

Unstrittig ist nach dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung, dass der Einheitswert der entgeltlich zugepachteten Flächen 48.948,69 € beträgt.

Für einen Teil der bewirtschafteten Flächen bezahlte der Beschwerdeführer keinen Pachtzins.

Für die (entgeltlich) zugepachteten Flächen bezahlte er einen Pachtzins von insgesamt 12.333,86 €.

Seinen Gewinn ermittelte der Beschwerdeführer gemäß § 13 der LuF-PauschVO 2011.



### **Beweiswürdigung:**

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen sind unstrittig.

### **Rechtsfrage:**

Strittig ist im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht die Rechtsfrage, wie die Höhe der **abzugsfähigen** Pachtzinse gemäß § 13 Abs. 2 LuF-PauschVO 2011 zu berechnen ist, nämlich was unter 25% der bezahlten Pachtzinse des auf die zugepachteten Flächen entfallenden Einheitswertes zu verstehen ist.

Strittig ist daher, ob die Begrenzung anhand des Gesamteinheitswertes der entgeltlich zugepachteten Flächen zu bemessen ist oder gesondert anhand der einzelnen zugepachteten Flächen.

### **Auffassung des Finanzamtes**

Für das Finanzamt besteht laut Vorlagebericht die Kernfrage darin, ob die maximal zulässige Höhe von 25% des Einheitswertes der zugepachteten Flächen für jedes einzelne Pachtverhältnis getrennt zu prüfen ist oder ob eine Gesamtbetrachtung anzustellen sei. Das Finanzamt zitiert, dass Jilch (Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 4. Auflage, S 373) dazu ausführe, dass die Beurteilung jedes einzelnen Pachtverhältnisses oder eingeschränkt auf bestimmte Betriebszweige viel zu kompliziert wäre und nie zur Diskussion stand (Verweis auf Hammerl-Petschnigg, RdW 2011, 115). Jedoch werde dies von Jilch dahingehend eingeschränkt, dass die Einheitswertanteile für unentgeltlich zur Bewirtschaftung übernommene Flächen wohl nicht in die 25% Grenze anzurechnen seien. Aber daraus ersehe man bereits, dass durch von nahen Angehörigen bezahlten geringeren Pachtzinsen (angelehnt an die steuerlich absetzbaren 25 % des Einheitswertes) bei einer Gesamtbetrachtung keine Kürzung der an fremde Dritte bezahlten Pachtzinse erforderlich wäre. Würden im vorliegenden Fall bei einem Ha-Satz Acker von € 1.329,45 die nahen Angehörigen (siehe zB Verpächtername C und D B ) einen Pachtzins unter einem Viertel diese Ha- Satzes bekommen (also unter 332, -- pro ha), dann wären bei einer Pauschalrechnung keine Kürzungen der über diese Grenze bezahlten Pachtzinse durchzuführen.

## **Auffassung des Beschwerdeführers**

Hingegen begründet der Beschwerdeführer seinen Vorlageantrag damit, dass die Absetzbarkeit des Pachtzinses im Ausmaß von höchstens 25% des Einheitswertes nicht für jedes einzelne Pachtverhältnis heranzuziehen sei, da eine Einzelbetrachtung keine ordentliche Einkommenssituation für den gesamten Betrieb darstellen würde. Im gesamten Einkommensteuerrecht sei immer eine Gesamtbetrachtung einzelner Sachverhalte als Bemessungsgrundlage ausschlaggebend für die Abzugsfähigkeit einzelner Ausgabenpositionen.

Die Berechnung der abzugsfähigen Pachtzinse wurde vom Beschwerdeführer in der Weise vorgenommen, dass sowohl die zugepachteten Flächen als auch die unentgeltlich zur Nutzung überlassenen Flächen zusammengerechnet wurden, auf die Summe der Hektarsatz des Pächters angewendet und 25% dieses Betrages als Höchstbetrag gemäß § 13 Abs. 2 LuF-PauschVO 2011 ermittelt wurde.

In der mündlichen Verhandlung schränkte der Beschwerdeführer sein Begehren dahingehend ein, dass der Berechnung der 25% nur der den entgeltlich zugepachteten Flächen zuzuordnende Einheitswert zugrunde zu legen sei.

## **Rechtliche Beurteilung:**

Maßgebende Rechtsvorschrift im gegenständlichen Verfahren ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF-PauschVO 2011) StF: BGBl. II Nr. 471/2010.

Der maßgebende Einheitswert für die pauschale Gewinnermittlung in der LuF-PauschVO 2011 wird in deren § 1 definiert:

§ 1 LuF-PauschVO 2011:

*„I. Anwendung und maßgebender Einheitswert*

*§ 1. (1) Der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes weder zur Buchführung verpflichtet ist noch freiwillig Bücher führt, kann nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden. Dabei ist die Anwendung der Verordnung nur auf den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zulässig. Eine Anwendung auf bloß einzelne Betriebszweige oder einzelne betriebliche Teiltätigkeiten ist unzulässig.*

*(2) 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. Für die Ermittlung der Einheitswertanteile der Zu- und Verpachtungen, der Zu- und Verkäufe bzw. der zur Nutzung übernommenen und überlassenen Flächen sind hinsichtlich des Hektarsatzes § 125 Abs. 1 lit. b der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, in der jeweils geltenden Fassung maßgebend.“*

Zur weiteren Gewinnermittlung im Rahmen der Pauschalierung unter Maßgabe bestimmter Einheitswerte wird folgendes durch § 8 und § 13 der LuF Pausch VO bestimmt.

§ 8 LuF-PauschVO 2011, § 13 LuF-PauschVo 2011

*„III. Gewinnermittlung bei einem Einheitswert von mehr als 100 000 Euro und nicht mehr als 150 000 Euro, bei Option gemäß § 2 Abs. 3 dieser Verordnung oder bei Ausübung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a des Bauernsozialversicherungsgesetzes*

*§ 8. (1) Bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes von mehr als 100 000 Euro, bei Ausübung der Option gemäß § 2 Abs. 3 dieser Verordnung oder bei Ausübung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a des Bauernsozialversicherungsgesetzes ist der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft stets durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln.*

*(2) Die Betriebsausgaben sind, soweit die §§ 9 bis 12 keine abweichende Regelung vorsehen, mit einem Durchschnittssatz von 70% der diesen Betriebsausgaben gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen.*

*IV. Gewinnerhöhende und gewinnmindernde Beträge*

*§ 13... (2) Der sich nach Zurechnung gemäß Abs. 1 ergebende Betrag ist um den Wert der Ausgedingelasten (Geld- und Sachleistungen), um Beiträge, die an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern entrichtet wurden, um bezahlte Schuldzinsen und um bezahlte Pachtzinse zu vermindern, wobei der Abzug der bezahlten Pachtzinse 25% des auf die zugepachteten Flächen entfallenden Einheitswertes nicht übersteigen darf. Durch den Abzug dieser gewinnmindernden Beträge darf insgesamt kein Verlust entstehen.“*

## **"Zugepachtete Flächen"**

In der mündlichen Verhandlung wurde zu Frage, ob unter „zugepachtete Flächen“ im Sinne des § 13 Abs. 2 LuF-PauschVO 2011 auch unentgeltlich überlassene Flächen zu verstehen seien, nach Erörterung der Rechtslage mit dem Senat zum Schluss die

übereinstimmende Rechtsansicht - durch den steuerlichen Vertreter und das Finanzamt - vertreten, dass darunter nur Flächen zu verstehen sind, für die ein Entgelt geflossen ist.

Das Bundesfinanzgericht teilt diese Auffassung.

Die LuF-PauschVO 2011 unterscheidet zwischen entgeltlich und unentgeltlich zur Nutzung überlassenen Flächen.

Während in § 1 Abs. 2 LuF-PauschVO 2011 bei der Ermittlung des maßgebenden Einheitswerts unter anderem "Zupachtungen" und "zur Nutzung übernommene Flächen" ausdrücklich nebeneinander genannt werden, spricht § 13 Abs. 2 LuF-PauschVO 2011 nur von "zugepachteten Flächen".

Daher ist für die die 25%-Grenze des § 13 Abs. 2 LuF-PauschVO 2011 nur auf die tatsächlichen Zupachtungen abzustellen. Die Pacht ist ein entgeltliches Rechtsgeschäft (§§ 1090 ff. ABGB, §§ 1 ff. Landpachtgesetz), die Überlassung von Grundstücken zur unentgeltlichen Nutzung ist keine Pacht.

Daher sind die Flächen, die unentgeltlich zur Nutzung überlassen wurden, aus der Berechnung der Einheitswertgrenze des § 13 Abs. 2 LuF-PauschVO 2011 auszuscheiden.

### **"des auf die zugepachteten Flächen entfallenden Einheitswertes"**

Maßgebend für die Gewinnermittlung in der Landwirtschaft ist nach der LuF-PauschVO der Einheitswert der selbstbewirtschafteten Fläche gemäß § 1 der Verordnung.

Die Verordnung versteht darunter die gesamte selbst bewirtschaftete Fläche. Es wird nicht darauf abgestellt, ob die bewirtschaftete Fläche im Eigentum des Bewirtschafters steht oder ob er sie gepachtet oder ob sie ihm unentgeltlich zur Nutzung überlassen worden ist. Maßgebend ist das Bewirtschaften durch den Landwirt.

Dies wird auch noch durch den Verweis auf den maßgebenden Hektarsatz bei zugepachteten bzw. verpachteten Flächen in § 1 Abs 2 der LuF-PauschVO 2011 verstärkt. *"Für die Ermittlung der Einheitswertanteile der Zu- und Verpachtungen, der Zu- und Verkäufe bzw. der zur Nutzung übernommenen und überlassenen Flächen sind hinsichtlich des Hektarsatzes § 125 Abs. 1 lit. b der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, in der jeweils geltenden Fassung maßgebend."*

§ 125 Abs. 1 lit b BAO (auszugsweise) lautet: „...lit b ....Als Wert im Sinn der lit. b ist der um den Wert der Zupachtungen erhöhte und um den Wert der Verpachtungen verminderte Einheitswert in seiner zuletzt maßgeblichen Höhe anzusetzen, wobei der Ermittlung des Wertes der Zupachtungen und Verpachtungen der nach der Art der Nutzung der betroffenen Flächen maßgebliche, bei der Feststellung des Einheitswertes des Betriebes angewendete Hektarsatz und in Ermangelung eines solchen der bei der Feststellung des Einheitswertes des Verpächterbetriebes für die verpachteten Flächen angewendete Hektarsatz, den das Finanzamt auf Anfrage dem Pächter mitzuteilen hat, zugrunde

*zu legen ist. Im Einheitswertbescheid ausgewiesene Abschläge und Zuschläge (§ 40 Bewertungsgesetz 1955) sind entsprechend zu berücksichtigen.....“*

Als Prinzip der Pauschalierung ist daher festzuhalten, dass immer von einem Gesamteinheitswert der bewirtschafteten Flächen als Grundlage für die in den Vorschriften des § 8 bis 13 zur Anwendung kommenden Bestimmungen auszugehen ist. Im Gesamteinheitswert kommt durch Anwendung des Hektarsatzes des Pächters für die einzelnen zugepachteten Flächen der jeweilige Wert, den die zugepachtete Fläche für den Bewirtschafter haben, zum Tragen. Dadurch werden für den Pächter intern die unterschiedlichen Höhe der Pachtzinse ausgeglichen und ergeben durch den Hektarsatz insgesamt den Ertragswert.

Auch in der Literatur wird im Sinne des eindeutigen Wortlautes des § 125 Abs. 1 lit b BAO diese Auffassung vertreten, dass der Hektarsatz des Betriebes und nicht der Hektarsatz des Verpächters als maßgebender Hektarsatz für die Ermittlung des Einheitswertes und somit des Gesamteinheitswertes heranzuziehen ist.

*Jilch: Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, Seite 331:*

#### *7.4. Die Berücksichtigung von Zu- und Verpachtungen*

##### *7.4.1. Keine Einschränkung auf Pachtverträge*

*Als maßgebender Einheitswert des luf Betriebes gilt ab 2011 der Einheitswert.....für das luf Vermögen zuzüglich.... Zupachtungen, Zukäufen und **zur Nutzung** übernommenen Flächen und abzüglich..... nicht selbst bewirtschafteten Verpachtungen, Verkäufe und zur Nutzung überlassenen Flächen.*

*Ziel ist also die Ermittlung des Einheitswertes der **selbstbewirtschafteten** land- und forstwirtschaftlich genutzten Fläche.*

*Jilch: Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, Seite 332f:*

##### *7.4.2 Wirtschaftliche Betrachtungsweise bei Pachtflächen?*

*... Stichtagsprinzip wird – wie schon erwähnt – bei der Besteuerung der selbstbewirtschafteten Fläche für ertragsteuerliche Zwecke zugunsten einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise abgegangen; dies gilt sowohl für Zu- und Verpachtungen aber auch für Flächennutzungen, die auf einem anderen Titel beruhen.*

*Es ist vernünftig Pachtgrundstücke (genauer den EW oder Teileinheitswert derselben) jenem Bewirtschafter zuzurechnen, der im Verlagsjahr den (überwiegenden) **Ertrag** daraus gezogen hat. Es wäre nicht einzusehen, warum zB bei einer Ackerpacht zum 1. Februar eines Jahres aus rein formellen Gründen bei der Veranlagung zur Einkommensteuer das Grundstück noch dem Verpächter zugerechnet werden soll, obwohl dieser auf dem verpachteten Grundstück im betreffenden Jahr keinerlei landwirtschaftliche Tätigkeiten (Bewirtschaftung) ausführt und auch nicht Feldfrüchte, sondern den Pachtzins (für ein ganzes Jahr) bezogen hat.“*

*Jilch: Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, Seite 333:*

#### 7.4.3 der richtige Hektarsatz bei Zupachtungen

Bei der Ermittlung des Wertes der Zupachtungen (**und anderer Flächennutzungen**) hat der Pächter seit 1994 grundsätzlich den nach der Nutzungsart entsprechenden Hektarsatz seines eigenen Betriebes heranzuziehen.“

Jilch: Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, Seite 372ff:

#### 11.3. Pachtzinse

Bezahlte Pachtzinse sind im Rahmen der Pauschlierung gesondert absetzbar.....Unter „Pachtzinse“ im Sinn der Pauschalierungsverordnung sind nur Entgelte für Iuf Vermögen zu verstehen. In der Pauschalierungsverordnung ist vom „bezahlten Pachtzins“ die Rede, sodass bei pauschalierten Land- und Forstwirten ausschließlich die (schon) tatsächlich abgeflossenen Pachtzinse absetzbar sind.

Ab 2011 darf der Abzug der bezahlten Pachtzinse 25% des auf die zugepachteten Flächen entfallenden Einheitswertes nicht übersteigen. Die Bewertung der zugepachteten Flächen hat hiefür nach steuerlichen Gesichtspunkten (dh grundsätzlich auf Basis des Hektarsatzes des Pächters) zu erfolgen. Dabei sind die insgesamt bezahlten Pachtzinse heranzuziehen und allenfalls zu kürzen, soweit sie ein Viertel des Einheitswertes des gesamten Pachtgegenstandes für den Iuf Betrieb übersteigen (**Gesamtbetrachtung**). Die Beurteilung jedes einzelnen Pachtverhältnisses oder eingeschränkt auf bestimmte Betriebszweige wäre viel zu kompliziert und stand nie zur Diskussion (Fußnote 1915 Auch im von Hammerl-Petschnigg angeführten Beispiel „Teilpauschalierung, Zupachtung 40ha um 400 € ist von einer Mehrzahl an Verpächtern auszugehen, vgl Hammerl –Petschnigg, LuF PauschlierungsVO, RdW 2011, 115.) Die Einheitswertanteile für unentgeltlich zur Bewirtschaftung übernommene Flächen werden wohl nicht für die 25% -Grenze anzurechnen sein (Fußnote 1916 vgl „zugepachtete Flächen“ in § 13 Abs 2 Pausch-VO – somit entgeltliche Verträge). Andernfalls hätte etwa der Sohn, der den elterlichen Betrieb noch nicht übernommen hat, sondern ohne Gegenleistung bewirtschaftet, wesentlich höhere Abzugsmöglichkeiten für Fremdpachtungen (als zuvor seine Eltern).

Die Berücksichtigung bezahlter Pachtzinse im Verhältnis zum Einheitswert, soll dem Pauschalierungsgedanken Rechnung tragen, der einen pauschalen Ertrag/ha unterstellt und einen überhöhten Pachtzinsabzug bezogen auf den für den Pachtgegenstand angesetzten Ertragswert verhindert. Die allfällige Kürzung des Pachtzinsenabzuges erfolgt in gleicher Weise bei der Teilpauschalierung, wo ansonsten dem Einheitswert für die Gewinnermittlung keine Bedeutung zukommt.....

Die LuF PauschVO 2011 ist eine pauschalierte Form der Gewinnermittlung, deren Zweck darin besteht die Ertragsfähigkeit und somit den Gewinn in der Land- und Forstwirtschaft vereinfacht mit pauschalen Mitteln festzustellen.

Hauptanknüpfungspunkt ist der Ertragswert der sich in Ha-Sätzen in den Einheitswerten niederschlägt.

Prinzipiell wird in einer Gesamtbetrachtung des Betriebes ein pauschales Ergebnis (Gewinn oder ein Ergebnis mit Null, Verluste sind in der Verordnung ausgeschlossen) festgestellt.

Die Grundlagen für die pauschale Ermittlung ist der Einheitswert, der grundsätzlich in der Gesamtheit des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes beurteilt wird.

Auch im hier zugrundeliegenden Fall hat der Beschwerdeführer alle bewirtschafteten Flächen zur Feststellung seiner Einordnung in das System der Pauschalierung heranzuziehen.

Auf Grund der Größe des Betriebes – Einheitswert der selbst bewirtschafteten Flächen von 103.988 hat der Beschwerdeführer seinen Gewinn nach der Teilpauschalierung gemäß §§8ff der LuF-PauschVO 2011 ermittelt.

§ 13 Abs 2 der VO legt fest, welche Betriebsausgaben zusätzlich geltend gemacht werden können. Innerhalb dieser wird seit 2011 die Höhe der Abzugsfähigkeit der bezahlten Pachtzinse – *wobei der Abzug der bezahlten Pachtzinse 25% des auf die zugepachteten Flächen entfallenden Einheitswertes nicht übersteigen darf* – begrenzt.

Die zugepachteten Flächen sind auch bei „teilpauschalierter Gewinnermittlung“ insofern gewinnerhöhend, als sie den maßgebenden Einheitswert des Betriebes festlegen, der verschiedene rechtliche Konsequenzen – wie zB welche Form der Pauschalierung heranzuziehen ist - nach sich zieht.

Bei diesem Einheitswert ist von einem Gesamteinheitswert des Betriebes auszugehen, wie in § 1 der Verordnung ausgeführt mit selbstbewirtschafteten Flächen, zugepachteten Flächen, zur Nutzung überlassenen Flächen und auch abzüglich verpachteter Flächen.

Es wird auch bei den nicht im Eigentum des Betriebsführers bewirtschafteten Flächen als Berechnungsgrundlage immer von einer Gesamtfläche und einem Gesamteinheitswert ausgegangen, basierend darauf, dass immer der gleiche Hektarsatz des Bewirtschafters heranzuziehen ist, unabhängig ob die Fläche sich im Eigentum des Bewirtschafters befindet, entgeltlich zugepachtet ist und ebenso von der Höhe des Pachtzinses oder ob die Fläche unentgeltlich zur Nutzung überlassen wurde.

In dem Sinn ist auch die Formulierung des § 13 Abs 2 LuF PauschVO 2011 - *zugepachteten Flächen entfallenden Einheitswertes* – als Gesamtheit zu verstehen. Der Grundgedanke die Abzugsfähigkeit von bezahlten Pachtzinsen zu begrenzen zieht nicht die Konsequenz nach sich die pauschale Gewinnermittlung komplizierter zu gestalten und von einer Gesamtbetrachtung abzuweichen.

Der Beschwerdeführer hat bei Ermittlung des Einheitswertes der zugepachteten Flächen seinen eigenen Hektarsatz heranzuziehen und in seiner Gesamtheit zu berücksichtigen.

Er ist dazu auch verpflichtet, wenn sein eigener ha-Satz höher oder niedriger als der des Verpächters ist. In einer Gesamtbetrachtung wird von der „Ertragskraft“ des ha-Satzes des Pächters ausgegangen.

In derselben Weise verhält es sich auch mit den bezahlten Pachtzinsen. Der Pachtzins soll ein Ausdruck des Nutzens für die Gesamtheit des Betriebes sein und misst sich nicht an ihrem einzelnen Wert.

Als Prinzip der Pauschalierung ist daher festzuhalten, das immer von einem Gesamteinheitswert der bewirtschafteten Flächen als Grundlage für die in den Vorschriften des § 8 bis 13 zur Anwendung kommenden Bestimmungen auszugehen ist. Im Gesamteinheitswert kommt durch Anwendung des Hektarsatzes des Pächters für die einzelnen zugepachteten Flächen der jeweilige Wert der zugepachteten Fläche für den Bewirtschafter zum Tragen. Der Hektarsatz ergibt insgesamt den Ertragswert des Betriebes.

Anders als in früheren Verordnungen wurde mit der LuF-PauschVO 2011 eine Limitierung des Abzugs von Pachtzinsen geschaffen.

Diese Limitierung ist vor dem Hintergrund anderer Änderungen der Verordnung gegenüber der früheren Rechtslage zu sehen, um insgesamt eine den wirtschaftlichen Verhältnissen angepasste Pauschalierung zu schaffen.

Mit der Limitierung sollte der Betriebsausgabenabzug, wie auch in anderen Bereichen der Fall, begrenzt werden.

Zielsetzung der LuF-PauschVO 2011 war nicht, ordnungspolitisch einzugreifen, um etwa ausufernden Pachtzinsen in Einzelfällen zu begegnen. Es sollte vielmehr in der Gesamtkonzeption der neuen Pauschalierung eine gewisse Gegenfinanzierung auch im Bereich des Pachtzinsenabzugs erfolgen.

Diesem Zweck der Regelung wird es gerecht, wenn die 25%-Grenze in § 13 Abs. 2 LuF PauschVO 2011 auf die Summe der Zupachtungen bezogen wird.

Diese 25% sind nach Rechtsauffassung des Senates somit an Hand des Gesamteinheitswertes der zugepachteten Flächen zu berechnen. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut – "entfallenden Einheitswertes", der im Singular formuliert ist - und aus dem Kontext der Verordnung.

Der Pächter hat somit die Möglichkeit, verglichen mit dem Einheitswert niedrigere Pachtzinse mit verglichen mit dem Einheitswert höheren Pachtzinsen auszugleichen, ohne dass dadurch das Ziel von § 13 Abs. 2 LuF PauschVO 2011, den Abzug von Aufwendungen für bezahlte Pachtzinse zu beschränken, beeinträchtigt wird.

Zöge man die vom Finanzamt präferierte Auslegung heran, käme man zu einem überschießenden Eingriff in den Abzug von Betriebsausgaben. Da es sich bei § 13 Abs. 2 LuF PauschVO 2011 um eine Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs handelt, ist diese Bestimmung nicht so auszulegen, dass der geringstmögliche Betriebsausgabenabzug zum Tragen kommt, sondern ist jene Interpretation zu wählen, die der Grundkonzeption der Verordnung am nächsten kommt.

Soweit das Finanzamt ins Treffen führt, dass unentgeltliche Nutzungsüberlassungen die 25%-Grenze verzerren würden, ist darauf zu verweisen, dass in der mündlichen



Verhandlung Einvernehmen darüber hergestellt werden konnte, dass nur entgeltliche Pachtverträge in die Ermittlung der 25%-Grenze einzubeziehen sind. Unentgeltliche Nutzungsüberlassungen, wozu auch Nutzungsüberlassungen zu einem fremdunüblichen, bloß symbolischen "Pachtzins" zu zählen sind (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 17 Anm 54), sind bei der 25%-Grenze außer Ansatz zu lassen.

Was die Einkommensteuerrichtlinien anlangt, genügt der Hinweis, dass diese keine für das Bundesfinanzgericht beachtliche Rechtsquelle darstellen. Wenn der Verordnungsgeber bei der 25%-Grenze auf das einzelne Pachtverhältnis und nicht auf die Summe der Pachtverhältnisse abstellen hätte wollen, hätte er dies im Verordnungstext klar zum Ausdruck bringen können.

Schließlich würde es dem Zweck einer Pauschalierung widersprechen, wenn man einzelne Bestimmungen komplizierter auslegt als der Wortlaut nahelegt. Bei Zupachtung sehr vieler kleiner Flächen von vielen verschiedenen Verpächtern würde eine Begrenzung je Pachtvertrag eine gesonderte Berechnung für jede einzelne zugepachtete Fläche und damit einen erhöhten Aufwand bedeuten, der dem Zweck der Vereinfachung, die eine Pauschalierung ist, widerspräche.

Die zugepachteten Flächen, für denen Pachtzins bezahlt wurde, haben einen Gesamteinheitswert von 48.948,69. Davon 25% sind 12.237,17 € (siehe Niederschrift mündliche Verhandlung).

Die Pachtzinse sind daher im Betrag von € 12.237,17 abzuziehen.

### **Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides**

Das sich der angefochtene Bescheid aus den vorstehenden Gründen als rechtswidrig erweist, ist der Beschwerde gemäß § 279 BAO in dem in der mündlichen Verhandlung eingeschränkten Umfang Folge zu geben. Der angefochtene Bescheid ist entsprechend abzuändern.

Gemäß § 25 Abs. 1 BFGG und § 282 BAO ist das Finanzamt verpflichtet, im gegenständlichen Fall mit den ihm zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Bundesfinanzgerichtes entsprechenden Rechtszustand herzustellen und die entsprechenden Buchungen am Abgabenkonto vorzunehmen.

### **Zulassung der Revision**

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs 4 B-VG eine Revision zulässig, weil zur Frage, ob die 25% Höchstgrenze für die Abzugsfähigkeit der Pachtzinse im Sinne des § 13 Abs. 2 LuF-PauschVO 2011 vom Gesamteinheitswert der zugepachteten Flächen oder jeweils von den einzelnen zugepachteten Flächen gesondert zu berechnen ist, eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht besteht.

## **Beilage**

1 Berechnungsblatt Einkommensteuer 2012

Wien, am 20. Mai 2015