

TE Vwgh Beschluss 2025/9/8 Ra 2024/15/0077

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 08.09.2025

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

Norm

BAO §21

BAO §22

BAO §23

1. BAO § 21 heute
2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962
1. BAO § 22 heute
2. BAO § 22 gültig ab 15.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
3. BAO § 22 gültig von 01.01.1962 bis 14.08.2018
1. BAO § 23 heute
2. BAO § 23 gültig ab 01.01.1962

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Novak sowie den Hofrat Dr. Sutter und die Hofrätin Dr.in Lachmayer als Richter und Richterin, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des W T, vertreten durch Michael Haberl, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Gröbming, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 17. September 2024, Zl. RV/2100582/2018, betreffend Einkommensteuer und Anspruchszinsen 2010 bis 2015, den Beschluss gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung

1

Der Revisionswerber ist - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - Eigentümer des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes „S-Hof“, der 2003 ein Ausmaß von ca. 118,5 ha hatte und durch Zukäufe bis Ende 2013 auf eine Größe von rund 126,5 ha angewachsen ist. Bis 2003 war der land- und forstwirtschaftliche Betrieb Haupterwerbsquelle des Revisionswerbers, der im Nebenerwerb als Funktionär im Bankensektor tätig war. Ab 2003 übte er sodann die Funktion des Präsidenten des Aufsichtsrates einer Bank (und damit verbunden weitere Funktionen im Bankensektor) aus und erzielte daraus Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, wobei es sich bei dieser Funktion um

eine Vollzeitbeschäftigung handelte. Die Funktionsperiode des Aufsichtsratspräsidenten beläuft sich auf fünf Jahre und wurde mehrmals verlängert, sodass er die Funktion des Aufsichtsratspräsidenten letztlich bis zum Jahr 2019 ausübte. Mit 1. Juni 2003 wurde vom Revisionswerber ein Pachtvertrag mit der bisher im Betrieb mittätigen Ehegattin abgeschlossen, der mit der Dauer seiner Funktion bei der Bank befristet war.

2

Neben seinen selbstständigen Einkünften erklärte der Revisionswerber in den Streitjahren 2010 bis 2015 negative Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, die auf die Verpachtung seines Betriebs an die Ehegattin zurückgingen.

Seit 2003 ermittelte und erklärte er aus der Verpachtung folgende Einkünfte (Verluste 2003 bis 2015 insgesamt: - 221.732,76 €):

Zeitraum

Einkünfte

Pachteinnahmen*

AfA

Instandhaltung

Rechtsberatung

2003

0,-

2004

-25.246,70

15.000,-

12.750,-

27.496,70

2005

-26.863,36

15.000,-

12.750,-

29.113,36

2006

2.250,-

15.000,-

12.750,-

2007

2.250,-

15.000,-

12.750,-

2008

-5.485,-

15.000,-

20.458,-

2009

-5.485,-

15.000,-

20.458,-

2010

-11.634,89

15.000,-

26.634,89

2011

-16.412,68

15.000,-

31.412,68

2012

-15.913,74

23.640,-

39.523,74

2013

-30.847,61

21.740,-

52.587,61

2014

-40.422,89

24.000,-

56.058,89

8.364,-

2015

-47.920,89

23.317,-

71.237,89

3

Nach Beginn des Pachtverhältnisses erwarb der Revisionswerber bis einschließlich 2015 Maschinen und Arbeitsmittel um insgesamt 661.502 € (davon allein in den Streitjahren 584.152 €) und widmete diese dem verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Bezüglich der Nutzung dieser Geräte durch die Pächterin wurde weder ein eigener Vertrag errichtet noch der bestehende Pachtvertrag ergänzt noch der Pachtzins angepasst. Die - mit Aktenvermerk vom 6. Jänner 2014 - vereinbarte Pachterhöhung erreichte im Jahr 2014 (Pachteinnahmen: 24.000 €) nicht einmal die Hälfte der Absetzung für Abnutzung (AfA) in der Höhe von 56.059 €. Ebenso blieb der ursprünglich eingerichtete Dauerauftrag von 1.250 € monatlich (Zahlung der Pächterin an den Revisionswerber) in unveränderter Höhe aufrecht. Auch trotz mehrmaliger Veränderungen der verpachteten Flächen erfolgte keine Änderung des Pachtzinses.

4

Nach einer Außenprüfung wurden die Einkommensteuerverfahren 2010 bis 2015 wiederaufgenommen und neue Sachbescheide erlassen, mit denen das Finanzamt die Verpachtung an die Ehegattin steuerlich nicht anerkannte und die erklärten negativen Einkünfte beim revisionswerbenden Verpächter aus den Einkünften ausschied. Aufgrund des unangemessen niedrig vereinbarten Pachtzinses liege keine Einkunftsquelle, sondern eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung vor, wobei die geringen Zahlungen als steuerlich unbeachtliche Unterhaltsleistungen anzusehen seien.

5

Gegen sämtliche dieser Bescheide erhob der Revisionswerber Beschwerde.

6

Das Finanzamt gab den Beschwerden gegen die Wiederaufnahme- und Sachbescheide mit Beschwerdevorentscheidungen keine Folge. Begründend verwies es u.a. darauf, dass keine Verpachtung seitens des Revisionswerbers, sondern eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung vorliege, weshalb die erklärten negativen Einkünfte beim Revisionswerber auszuschneiden seien. Da die Ehegattin den Betrieb im eigenen Namen und auf eigene Rechnung führe, seien ihr die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen. Im Übrigen sei auch im Sinne einer Liebhabereiprüfung aus näher dargestellten Gründen nicht von einer Einkunftsquelle des Revisionswerbers auszugehen.

7

Der Revisionswerber beantragte die Vorlage der Beschwerde an das BFG.

8

Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine Revision für nicht zulässig erklärt wurde, wies das BFG die Beschwerde in Bezug auf die Einkommensteuer 2010 bis 2015 samt Anspruchszinsen ab. Begründend führte es aus, dass fallbezogen die Verpachtung einem Fremdvergleich nicht standhalte und eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung

zwischen Ehegatten vorliege. So sei bezüglich der Nutzung der nach Beginn des Pachtverhältnisses erworbenen Geräte durch die Pächterin weder ein eigener Vertrag errichtet noch der bestehende Pachtvertrag ergänzt worden. Damit sei weder dem Publizitätsprinzip entsprochen worden, noch liege ein eindeutiger und nachvollziehbarer Inhalt der Nutzungsvereinbarung bezüglich dieser Maschinen und Geräte vor. Auch die mit Aktenvermerk vom 6. Jänner 2014 vereinbarte Pacht decke nicht einmal die Hälfte der AfA, wobei der ursprünglich vereinbarte Pachtzins in unveränderter Höhe weiterbezahlt worden sei. Zudem seien trotz mehrmaliger Veränderung des Pachtgegenstandes keine entsprechenden Pachtzinsänderungen vorgenommen worden. Schließlich habe die Pächterin im Jahr 2013 Instandhaltungskosten übernommen, welche eigentlich dem Revisionswerber oblegen wären.

9

Da nicht nur der ursprüngliche Vertragsabschluss, sondern auch dessen weitere Umsetzung dem Fremdvergleich standhalten müsse, könne die Frage, ob der Abschluss des Pachtvertrages vom 1. Juni 2003 fremdüblich erfolgt sei oder nicht, hintangestellt bleiben. In den Streitjahren habe die Gestaltung und Durchführung des Pachtverhältnisses jedenfalls nicht (mehr) jenen Kriterien entsprochen, deren Erfüllung die Judikatur für die steuerliche Anerkennung von Angehörigenverträge fordere. Eine steuerliche Anerkennung des Pachtverhältnisses sei daher zu versagen gewesen.

10

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, die zu ihrer Zulässigkeit vorbringt, dass die Verpachtung des Grundstückes an die Ehegattin des Revisionswerbers sehr wohl steuerlich anzuerkennen sei. Weiters bringt sie vor: „Zu den Rechtsansichten des Verwaltungsgerichtes, dass a.) der vom Revisionswerber befristet abgeschlossene Pachtvertrag als unentgeltliche Nutzungsüberlassung anzusehen sei b.) welche steuerlichen Konsequenzen eine ‚steuerlich nicht beachtliche Nutzungsüberlassung im Familienverband‘ hat c.) eine ‚Nutzungsüberlassung‘ dazu führt, dass beim Eigentümer aus Land- und forstwirtschaftlichen Betriebes keine steuerlich anzuerkennende Einkunftsquelle vorliegt beruht nicht auf einheitlicher Rechtsprechung und ist auch nicht aus dem Gesetz ableitbar.“ Schließlich macht die Revision geltend, dass dem BFG ein Verfahrensmangel unterlaufen sei, weil „es nicht auf die Alternativbegründung des Finanzamtes wonach auch im Lichte einer Liebhabereibetrachtung nicht vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen sei, sowie auf die diesbezüglichen Ausführungen des Revisionswerbers [...] Stellung genommen hat“.

11

Mit diesem Vorbringen wird die Zulässigkeit der Revision nicht dargetan.

12

Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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. Nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

13

Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Nach Paragraph 34, Absatz eins, VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen.

14

Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen. Nach Paragraph 34, Absatz eins a, VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß Paragraph 25 a, Absatz eins, VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (Paragraph 28, Absatz 3, VwGG) zu überprüfen.

15

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich nicht standhalten (vgl. VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114, mwN). Nach der Rechtsprechung können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH 28.5.2015, 2013/15/0135, mwN). Verträge zwischen nahen Angehörigen sind nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich nicht standhalten (vgl. VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114, mwN). Nach der Rechtsprechung können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH 28.5.2015, 2013/15/0135, mwN).

16

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

17

Das BFG ist im angefochtenen Erkenntnis - insbesondere nach Fremdvergleichsüberlegungen zur Umsetzung des Pachtvertrages - von einer steuerlich nicht beachtlichen unentgeltlichen Nutzungsüberlassung im Familienverband ausgegangen. Es stützte sich dabei auf die Ausführungen des Revisionswerbers sowie die vorgelegten Dokumente und Pachtvereinbarungen. Insbesondere berücksichtigte es die Nichtanpassung des Pachtvertrages, die festgestellten Zahlungsabwicklungen sowie die Nutzung der vom Revisionswerber erworbenen Maschinen durch die Pächterin und kam auf dieser Grundlage beweiswürdigend zu dem Schluss, dass im Revisionsfall in den Streitjahren von keiner fremdüblichen Verpachtung auszugehen sei.

18

In diesem Zusammenhang ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach dieser - als Rechtsinstanz - zur Überprüfung der Beweiswürdigung im Allgemeinen nicht berufen ist. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG liegt allerdings dann vor, wenn das Verwaltungsgericht die im Einzelfall vorgenommene Beweiswürdigung in einer die Rechtssicherheit beeinträchtigenden, unvertretbaren Weise vorgenommen hat (vgl. VwGH 24.4.2025, Ra 2024/15/0060, mwN). In diesem Zusammenhang ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach dieser - als Rechtsinstanz - zur Überprüfung der Beweiswürdigung im Allgemeinen nicht berufen ist. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133, Absatz 4, B-VG liegt allerdings dann vor, wenn das Verwaltungsgericht die im Einzelfall vorgenommene Beweiswürdigung in einer die Rechtssicherheit beeinträchtigenden, unvertretbaren Weise vorgenommen hat (vgl. VwGH 24.4.2025, Ra 2024/15/0060, mwN).

19

Eine derartige Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung des BFG zeigt die Revision jedoch nicht auf, die im Zulässigkeitsvorbringen den vom BFG festgestellten Umständen der Fremdunüblichkeit des Pachtverhältnisses nicht substantiiert fallbezogen entgegentritt, sondern lediglich allgemein-abstrakt Fragen zur „unentgeltlichen Nutzungsüberlassung“ aufwirft.

20

Gegen die Zurechnung der Einkunftsquelle Land- und Forstwirtschaft an die Ehegattin des Revisionswerbers (statt etwa weiter an den Revisionswerber selbst) wendet sich die Revision dabei nicht.

21

Vor diesem Hintergrund begegnet es allerdings bereits keinen vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden

Bedenken, wenn das BFG angesichts der festgestellten Umstände im Revisionsfall dem Pachtvertrag die steuerliche Anerkennung versagt hat und von einer (steuerlich unbeachtlichen) unentgeltlichen Überlassung im Familienverband ausgegangen ist.

22

In der Revision werden sohin keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen. In der Revision werden sohin keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Artikel 133, Absatz 4, B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.

Wien, am 8. September 2025

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2025:RA2024150077.L00

Im RIS seit

30.09.2025

Zuletzt aktualisiert am

09.10.2025

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at