

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Silvia Gebhart in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, unvertreten, über die Beschwerde vom 12. Januar 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 23. Dezember 2011, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer für das Jahr 2008, Steuernummer ***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Für die Beschwerdeführerin (Bf) erfolgte zunächst eine Pflichtveranlagung zur Einkommensteuer, weil im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen wurden. Aufgrund einer Kontrollmitteilung im Jahr 2011 erfuhr die belangte Behörde, dass die Bf im Jahr 2008 eine Entschädigungszahlung von der EVN für die Einräumung von Leitungsrechten erhalten hat und nahm mit dem angefochtenen Bescheid vom 23. Dezember 2011 das Verfahren wieder auf. Im neuen Sachbescheid wurden die Entgelte EUR 9.844,33 als sonstige Einkünfte erfasst.

Am 13. Jänner 2012 hielt die belangte Behörde in einem Aktenvermerk fest, dass die Berufung betreffend Einkommensteuer 2008 mit dem Fachbereich zu besprechen sei (Zitat: „RM E 08 mit FB besprechen“).

Mit Vorhalt vom 1.2.2013 ersuchte die belangte Behörde die Bf um nochmalige Übermittlung der Berufung, weil diese wegen der Übersiedlung in das Finanzzentrum Wien Mitte derzeit nicht auffindbar sei. Dem entsprach die Bf am 11. Februar 2013 (Poststempel).

Der nochmals vorgelegte Berufungsschriftsatz bezieht sich im Betreff auf „Berufung zu den Schreiben, von Ihnen ausgestellt am 23. Dezember 2011“. Der Schriftsatz ist in zwei Punkt gegliedert und zwar „1. Berufung zu Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuerg 2008“ und „2. Berufung zu Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2008“. Gegen den neu erlassenen Einkommensteuerbescheid berief die Bf demnach nicht.

Materiell wird mit dem Berufungsschriftsatz vorgetragen, dass das mit der EZ näher bezeichnete Grundstück „land- und fortwirtschaftlich“ genutzt werde und Teil einer vollpauschalierten Landwirtschaft sei. Von dem Grundstück gehöre ihr 1/3, die restlichen 2/3 gehörten ihren beiden Brüdern. Sie würden aus dieser Landwirtschaft keine Einkünfte beziehen, auch nicht aus Verpachtung, sondern es fielen nur Abgaben an (an das Finanzamt, an die Sozialversicherungsanstalt und an die Gemeinde). Die Landwirtschaft werde beim Finanzamt 33 unter der näher bezeichneten Steuernummer erfasst. Die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2008 sei zu Unrecht erfolgt, weil die Entschädigungszahlungen der EVN Netz GmbH keine Einkünfte iSd EStG und daher nicht steuerbar seien. Es handele sich um eine einmalige Zahlung, die die durch die Gasleitung eintretende dauerhafte Wertminderung abgelden solle.

Die belangte Behörde sprach über die Berufung, die sich nur gegen die Verfügung der Wiederaufnahme richtete, nicht ab, denn die Berufungsvorentscheidung vom 15. April 2013 erging zum – nicht angefochtenen - Einkommensteuerbescheid 2008, mit dem die Entschädigungszahlung nunmehr der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung subsumiert wurde.

Dagegen erhob die Bf den als Berufung bezeichneten Vorlageantrag und legte die Kopie des Dienstbarkeitsvertrages mit der EVN Netz GmbH vom 13. November 2008 vor. Mit diesem werden eingangs zunächst die Vertragsparteien näher bestimmt, zwischen denen der Vertrag abgeschlossen wurde. Die Vertragsseite „Grundstückseigentümer“ besteht demnach aus drei natürlichen Personen, und zwar aus der Bf und ihren beiden Brüdern, denen das vertragsgegenständliche Grundstück zu gleichen Teilen gehört.

Mit Vorlagebericht vom 21. November 2013 wurde die Berufung vom 12. Februar 2013 dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegt, die nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Bescheidbeschwerde zu erledigen ist.

Am 19. November 2020 wurde die Sach- und Rechtslage mit dem Amtsvertreter telefonisch besprochen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Rechtsgrundlagen

Gemäß [§ 245 Abs 1 Bundesabgabenordnung](#) (BAO) in im Zeitpunkt der Bescheiderlassung geltenden Fassung betrug die Berufungsfrist einen Monat.

Gemäß [§ 2 Abs 3 Einkommensteuergesetz 1988](#) (EStG 1988) unterliegen der Einkommensteuer nur:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22),
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25),
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27),
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28),
7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.

[§ 188 Bundesabgabenordnung](#) (BAO) in der für das Streitjahr geltenden Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2001, BGBl I 144/2001, AbgÄG 2001, lautete:

„(1) Einheitlich und gesondert werden festgestellt die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten)

- a) aus Land- und Forstwirtschaft,
- b) aus Gewerbebetrieb,
- c) aus selbständiger Arbeit,
- d) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

(2) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 144/2001)

(3) Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

(4) Die Vorschriften des Abs. 1 finden keine Anwendung, wenn das unbewegliche Vermögen (Abs. 1 lit. a und d) nicht im Inland gelegen oder wenn in den Fällen des Abs. 1 lit. b die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit weder ihre Geschäftsleitung, noch ihren Sitz, noch eine Betriebsstätte im Inland hat. Eine Feststellung nach Abs. 1 lit. d hat zu unterbleiben, wenn hinsichtlich aller Grundstücksanteile Wohnungseigentum besteht. Die Vorschriften des Abs. 1 finden ferner keine Anwendung bei

nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, wenn ihr alleiniger Zweck sich auf die Erfüllung eines einzigen Werkvertrages oder Werklieferungsvertrages beschränkt.“

Mit dem Jahressteuergesetz 2018, BGBl. I 62/2018, wurde [§ 107 EStG 1988](#) aufgenommen, der die Überschrift „Steuerabzug bei Einkünften aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten“ trägt. Er lautet in seiner aktuellen Fassung des Steuerreformgesetzes 2020, BGBl. I Nr. 103/2019, StRefG 2020:

„(1) Einkünfte gemäß § 21, § 22, § 23, § 27, § 28 oder § 29 Z 3 in Zusammenhang mit dem einem Infrastrukturbetreiber (Abs. 2) eingeräumten Recht, Grund und Boden zur Errichtung und zum Betrieb von ober- oder unterirdischen Leitungen im öffentlichen Interesse (Abs. 3) zu nutzen, unterliegen einer Abzugsteuer und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des von der Rechtseinräumung unmittelbar betroffenen Grundstückseigentümers oder -bewirtschafters weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 11) beantragt wird.

(2) Infrastrukturbetreiber im Sinne dieser Bestimmung sind:

1. Elektrizitätsunternehmen ([§ 7 Abs. 1 Z 11 des Elektrizitätswirtschafts- und -organisationsgesetzes 2010](#))
2. Erdgasunternehmen ([§ 7 Abs. 1 Z 16 des Gaswirtschaftsgesetzes 2011](#))
3. Dem Mineralrohstoffgesetz, BGBl. I Nr. 38/1999, unterliegende Unternehmen, die Leitungsanlagen zum Zwecke des Transportes gasförmiger oder flüssiger Kohlenwasserstoffe betreiben
4. Fernwärmeversorgungsunternehmen, das sind Unternehmen, die zum Zwecke der entgeltlichen Versorgung Dritter Anlagen zur Erzeugung, Leitung und Verteilung von Fernwärme (Fernwärmeanlagen) betreiben.

(3) Die Nutzung von Grund und Boden liegt bei allen Maßnahmen im öffentlichen Interesse, die von Infrastrukturbetreibern zur Errichtung und zum Betrieb von ober- oder unterirdischen Leitungen insbesondere nach Maßgabe der Bestimmungen des Elektrizitätswirtschafts- und -organisationsgesetzes 2010, des Gaswirtschaftsgesetzes 2011 oder des Mineralrohstoffgesetzes durchgeführt werden.

(4) Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer ist der bezahlte Betrag vor Berücksichtigung der Abzugsteuer, unabhängig davon, ob und in welchem Umfang dieser Betrag die Rechtseinräumung, die Abgeltung einer gemäß § 3 Abs. 1 Z 33 steuerfreien Wertminderung oder sonstige Zahlungen (z. B. Entschädigungen für Ertragsausfälle, Wirtschafterschwernisse, Wegebenützung oder für eine temporäre Nutzung einer Liegenschaft als Lagerplatz) betrifft. Die Umsatzsteuer ist nicht Teil der Bemessungsgrundlage.

(5) Die Abzugsteuer beträgt 10%.

(6) Schuldner der Abzugsteuer ist der Empfänger der Einkünfte. Der Abzugsverpflichtete (Abs. 7) haftet für die Entrichtung der Abzugsteuer.

(7) Abzugsverpflichteter ist der Schuldner der Einkünfte. Der Abzugsverpflichtete hat die Abzugsteuer bei jeder Zahlung einzubehalten und die in einem Kalenderjahr einbehaltenen Steuerbeträge in einem Gesamtbetrag spätestens am 15. Februar des Folgejahres an sein Betriebsfinanzamt abzuführen.

(8) Der Abzugsverpflichtete hat innerhalb der Frist des Abs. 7 dem Finanzamt eine Anmeldung elektronisch zu übermitteln, in der die Empfänger der Einkünfte zu bezeichnen und die auf diese entfallenden Steuerbeträge anzugeben sind. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den weiteren Inhalt der Anmeldung und das Verfahren der elektronischen Übermittlung mit Verordnung festzulegen. Der Empfänger der Einkünfte hat dem Abzugsverpflichteten für Zwecke der Anmeldung folgenden Daten bekannt zu geben:

1. Vor- und Familienname, Firma bzw. sonstige Bezeichnung
2. Wohnsitz oder Sitz
3. Falls vorhanden: Abgabekontonummer
4. Bei natürlichen Personen: Die Versicherungsnummer ([§ 31 ASVG](#)), wenn keine Abgabekontonummer angegeben wird. Besteht keine Versicherungsnummer, ist das Geburtsdatum anzugeben.

(9) Mit der Entrichtung der Abzugsteuer durch den Abzugsverpflichteten oder Steuerschuldner gilt vorbehaltlich des Abs. 11 die Einkommensteuer in Bezug auf Einkünfte gemäß Abs. 1 als abgegolten.

(10) Dem Empfänger der Einkünfte ist die Abzugsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der Abzugsverpflichtete die geschuldeten Beträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 6 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder
2. der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Abzugsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

(11) Auf Antrag ist auf Einkünfte, von denen eine Abzugsteuer einbehalten worden ist, der allgemeine Steuertarif anzuwenden (Regelbesteuerungsoption). Sofern der Steuerpflichtige die Berücksichtigung der Einkünfte nicht in der von ihm nachzuweisenden Höhe beantragt, sind diese mit 33% der auf das Veranlagungsjahr bezogenen Bemessungsgrundlage (Abs. 4) anzusetzen.“

Gemäß [§ 124b Z 343 EStG 1988](#) trat § 107 idF des JStG 2018 mit 1. Jänner 2019 in Kraft. Er ist auf Zahlungen anzuwenden, die ab dem 1. Jänner 2019 erfolgen, sowie hinsichtlich des Abs. 11 zweiter Satz, das ist der verminderte Bemessungsgrundlage von 33 % des erhaltenen Betrages,

auf alle zum Zeitpunkt der Kundmachung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 62/2018 nicht rechtskräftig veranlagten Fälle mit Einkünften aus der Einräumung von Leitungsrechten.

2. Formalia

Mit Vorlagebericht wurde die Berufung vom 12. Februar 2013 vorgelegt, mit dem der Wiederaufnahmebescheid vom 23. Dezember 2011 angefochten wird. Fristverlängerungen erfolgten im gegenständlichen Fall nicht. Laut Verfahrenshergang handelt es sich bei dem vorgelegten Schriftsatz um die auf Ersuchen der belangten Behörde erfolgte Vorlage einer Kopie bzw eines nochmals erfolgten Ausdrucks des Berufungsschriftsatzes, den die Bf nicht datiert hat. Aus dem Aktenvermerk vom 13. Jänner 2012 geht hervor, dass an diesem Tag die Berufung bereits dem zuständigen Bearbeiter vorgelegen sein muss, sodass der postalische Eingang bei der belangten Behörde davor einzuordnen ist. Da der 13. Jänner 2012, ein Freitag, ausgehend vom Ausstellungstag des Wiederaufnahmebescheides jedenfalls innerhalb der monatlichen Rechtsmittelfrist liegt, war die Berufung rechtzeitig.

Das BFG hat somit die Berufung vom 12. Januar 2012 zu erledigen.

Bemerkt wird, dass die Nachreichung der Berufung am 11. Februar 2013 erfolgte. Es ist der Tag heranzuziehen, an dem das Anbringen der Post überreicht wurde (Poststempel).

Die Berufung ist mithin form- und fristgerecht.

Der Berufungsschriftsatz vom 12. Januar 2012 ist laut Verfahrenshergang gegliedert und bezeichnet in seinen Punkten 1 und 2 zwei Bescheide als angefochten. Mit dem erstgenannten Bescheid ist ausschließlich der die Wiederaufnahme verfügende Bescheid angesprochen. Diese Anschauung korrespondiert weiters mit dem Berufungsvorbringen, demzufolge die von der EVN erhaltenen Einmalzahlungen nicht unter das EStG fielen und nicht steuerbar seien. Folglich erachtet die Bf die Einkommensermittlung, wie sei dem Bescheid vom 6. Oktober 2009 zu Grunde gelegt war, für richtig. Zur Erreichung dieses Zieles ist die alleinige Bekämpfung des Wiederaufnahmebescheides ausreichend, denn im Fall dessen Aufhebung gehört auch der neue Sachbescheid kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung in [§ 307 Abs 3 BAO](#) nicht länger dem Rechtsbestand an. Für Zweifel an der Auslegung des Berufungsbegehrend bleibt kein Raum.

Folglich ist ausschließlich der die Wiederaufnahme des Verfahrens, betreffend Einkommensteuer 2008, verfügende Bescheid angefochten. Der neue Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 2008, dessen Erlassung mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides zu verbinden war, wurde hingegen nicht angefochten, sodass für die Erlassung Berufungsvorentscheidung keine sachliche Zuständigkeit bestand.

3. Sachverhalt

Aufgrund des vorgelegten Verwaltungsteilaktes für das Jahr 2008 ist folgender Sachverhalt festzustellen.

Die Bf hat im Jahr 2008 von einem Infrastrukturbetreiber Einmalzahlungen als Schadenersatz für Wertminderung und für die Einräumung des dinglichen Rechts zu einem durch Angabe der EZ näher bezeichneten Grundstück erhalten. Das betroffene Grundstück steht zu gleichen Teilen im grundbücherlichen Eigentum der Bf und ihrer beiden Brüder ***1*** und ***2***. Auch der Dienstbarkeitsvertrag wurde zwischen dem Infrastrukturbetreiber und der Grundstücksgemeinschaft geschlossen, die gemeinsam den Vertrag unterschrieben haben. Darüber hinaus wurde vorgetragen, dass das Grundstück zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören soll. Die von der Bf genannte Steuernummer existiert beim bezeichneten Lagefinanzamt.

Beweismittel:

Verwaltungsakt, Berufungsvorbringen, Dienstbarkeitsvertrag vom 13. November 2008, Abfrage der angegebenen Steuernummer beim Lagefinanzamt.

4. Beweiswürdigung

Obige Sachverhaltsfeststellung ergab sich schlüssig aus dem Parteivorbringen und ist nach Rücksprache mit dem Amtsvertreter unstrittig.

5. Rechtliche Beurteilung

5.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

§ 107 EStG hat nicht die Steuerbarkeit beim Empfänger von Zahlungen durch Infrastrukturbetreiber geschaffen, sondern lediglich Erleichterungen iZm der Ermittlung der Bemessungsgrundlage mit 33 %, der Einführung einer 10 %igen Abzugssteuer für natürliche Personen und eine Antragsmöglichkeit zur Regelbesteuerung. Da leg.cit. ausschließlich eine Besserstellung für den Steuerpflichtigen bedeutet, ist die rückwirkende Inkraftsetzung des § 107 Abs 11 S 2 EStG 1988 nicht zu beanstanden. Aber bereits § 107 Abs 1 S 1 EStG 1988 bringt zum Ausdruck, dass Zahlungen durch Infrastrukturbetreiber unter sämtliche Einkunftsarten mit Ausnahme von Lohneinkünften fallen können.

In den Einkünften aus Leitungsrechten sind mehrere unterschiedliche Komponenten (Entgelt für die Benutzung von Grund und Boden, Entschädigung für Bodenwertminderung, Entgelt für Gewinnminderung) enthalten, die steuerlich unterschiedlich zu behandeln sind (*Laudacher* in

Jakom, EStG 2020, 13. Auflage, § 107 Rz 1; *Atzmüller* in Doralt/Knörzer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 21. Auflage, § 107 Rz 2).

Dem Berufungseinwand, dass die Zahlungen der EVN nicht steuerbar seien und nicht dem Einkommensteuergesetz unterfielen, kommt daher keine Berechtigung zu. Der Grund für die Aufhebung ist ein anderer.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind in § 2 Abs 3 Z 5 iVm [§ 28 EStG 1988](#) geregelt. Die Einkünfte gemäß § 2 Abs 3 Z 5 bis 6 EStG 1988 sind zu den sog Erwerbseinkünften gemäß § 2 Abs 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 subsidiär (vgl VwGH 30.09.2004, 2004/14/0074 zu den Kapitaleinkünften). Dem im Berufungsschriftsatz erstatteten Vorbringen, das Grundstück gehöre zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, kommt daher Berechtigung zu. Bereits aus dem Berufungsschriftsatz geht darüber hinaus hervor, dass die Entgelte des Infrastrukturbetreibers von der Bf und ihren beiden Brüdern gemeinschaftlich erzielt wurden. Alle drei Grundstückseigentümer werden gemeinsam aus dem Vertrag berechtigt. Damit stand fest, dass das Lagefinanzamt die Einkünfte gemäß § 188 Abs 1 lit a oder lit d BAO in einem Feststellungsverfahren hätte ermitteln müssen. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte im Wege der Vollpauschalierung ermittelt werden. Die Vollpauschalierung schließt nicht aus, dass im Rahmen dieser Einkunftsart auch nichtpauschalierte Einkünfte erzielt werden, die nach den grundsätzlichen Gewinnermittlungsgrundsätzen des EStG zu erfassen sind. Da sowohl im Fall von land- und forstwirtschaftlichen Einkünften als auch im Fall von Vermietungseinkünften ein Feststellungsverfahren durchzuführen wäre, kommt eine Direkterfassung der Zahlungen im Rahmen einer Veranlagung des Empfängers nicht in Betracht. Der belangten Behörde mangelte es an der sachlichen Zuständigkeit. Aus diesem Grund war die Aufhebung des angefochtenen Bescheides auszusprechen, weil die sachliche Unzuständigkeit von Amts wegen auszugreifen ist.

Wie den zuvor angestellten rechtlichen Überlegungen zu entnehmen ist, wurde der Einkommensteuerbescheid vom 23. Dezember 2011 nicht in Berufung gezogen. Gemäß § 307 Abs 3 BAO tritt das Verfahren durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Mit der Aufhebung scheiden daher sowohl der neue Sachbescheid als auch die Berufungsvorentscheidung 15. April 2013 ex lege aus dem Rechtsbestand aus.

5.2. 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.

Der Beschwerdefall hat keine Rechtsfrage im oben dargelegten Sinn aufgeworfen, sodass die ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 20. November 2020