

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Martin C. WITTMANN in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Astrid Steiner-Findenig, Joh-Offner-Str 1, 9400 Wolfsberg, über die Beschwerde vom 17. Jänner 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 16. Dezember 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Einkommensteuer 2018, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden Bf) war im Streitzeitraum vollpauschalierter Landwirt.

Die belangte Behörde bewertete mit **ESt-Bescheid** für das Jahr **2018** vom **16.12.2019** einen Teilerlös für den Grundstücksverkauf von der ***3*** AG (im Folgenden ***4***) als steuerpflichtigen Zuschuss, welcher nicht von der Pauschalierung erfasst sei, und unterwarf diesen somit der Besteuerung (Verweis auf EStR, Rz 4175). Die dem Bf aufgrund des Kaufvertrages vom 31.7.2019 zur Abgeltung von Wiederbeschaffungskosten bezahlte Entschädigung iHv 25.777,69,- Euro (7,5% der Substanzentschädigung) sei laut Finanzamt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht Teil des (gem § 4 Abs 3a Z 1 EStG steuerfreien) Erlöses für den Grundstücksverkauf, sondern stelle grundsätzlich einen steuerpflichtigen Zuschuss der ***4*** dar, der als nicht regelmäßiger Vorgang von der Pauschalierung nicht erfasst sei und nur dann steuerfrei sei, wenn innerhalb von 2 Jahren nach Zufluss entsprechende Aufwendungen im Zusammenhang mit der Wiederbeschaffung eines Grundstücks anfielen. Bis dato habe der Bf ein Grundstück iHv 25.442,- Euro angeschafft. Die Wiederbeschaffungskosten betrügen 1.908,15 Euro (7,5%). Die Differenz iHv 23.869,54 Euro

(Entschädigung 25.777,69 Euro abzgl bisherige Wiederbeschaffungskosten 1.908,15 Euro) sei als Einkünfte aus Grundstücksveräußerung zu erfassen gewesen. Die belangte Behörde wies den Bf im Bescheid darauf hin, sollte die weitere Anschaffung eines landwirtschaftlichen Grundstückes innerhalb des 2-Jahres-Zeitraumes erfolgen, könne eine Bescheidänderung beantragt werden.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf mit Schriftsatz vom **17.1.2020 Beschwerde**. Begründend führte er aus, dass gem EStR, Rz 4175 Entschädigungen für enteignete Grundstücke von der Vollpauschalierung erfasst und daher nicht gesondert als Einnahmen anzusetzen seien. Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken nach dem 31.3.2012 seien gesondert zu erfassen. Erfolge die Veräußerung allerdings in Folge eines drohenden behördlichen Eingriffes, seien die Einkünfte gem § 4 Abs 3a Z 1 EStG steuerfrei (Verweis auf Rz 766 und Rz 6651). Daher beantrage er, den ESt-Bescheid 2018 gem der eingereichten Erklärung zu erlassen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **1.4.2020** wies das Finanzamt die Beschwerde vom 17.1.2020 als unbegründet ab und begründete dies damit, dass der hier in Rede stehende Zuschlag zur Abgeltung von Wiederbeschaffungskosten (lt belangter Behörde seien das Kosten für Notar, GrESt und Grundbuchseintragung an sich) in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht Teil des steuerfreien Erlöses für den Grundstücksverkauf sei, sondern ein steuerpflichtiger Zuschuss, der nicht unter § 4 Abs 3a EStG falle, und in Rz 4175 auch nicht direkt angesprochen werde. Das Finanzamt habe den Grundsatz, wonach Entschädigungen für Wirtschaftsgüter nur dann abpauschaliert seien, wenn tatsächlich eine Wiederbeschaffung stattgefunden habe, in casu analog zum Vorteil des Bf angewendet, zumal die belangte Behörde ihm eine Frist von 2 Jahren für die Ersatzbeschaffung gewährt habe. Die Alternative wäre eine Steuerpflicht ohne Rücksicht auf eine tatsächliche Wiederbeschaffung gewesen, da es sich bei dem Zuschuss um keine abpauschalierte laufende Einnahme (und auch keinen steuerfreien Veräußerungserlös) handle.

Mit Schriftsatz vom **14.4.2020** beantragte der Bf die **Vorlage** der Beschwerde an das BFG und führte – über das bereits bekannte Beschwerdevorbringen hinausgehend – begründend wie folgt aus: Wie bereits in der Begründung des Bescheides vom 16.12.2019 ausgeführt, handle es sich bei der Zahlung der *****4***** an den Bf um eine Substanzentschädigung und nicht um eine Entschädigung einer Wertminderung. Es sei ja Substanz (Grund und Boden) verkauft worden, welche, wenn sie steuerpflichtig wäre, der ImmoESt unterliegen würde (Altvermögen). Es sei im Kaufvertrag vom 31.7.2019 auch bestätigt worden, dass der Vertragsgegenstand gem § 30 Abs 2 Z 3 EStG zur Abwendung eines sonst notwendigen Verfahrens nach dem Eisenbahn-Enteignungsentschädigungsg (EisbEG) von den *****4***** erworben werde. Daher sei diese Entschädigung steuerfrei. Aus der Sicht der belangten Behörde sei der in Rede stehende Zuschlag zur Abgeltung von Wiederbeschaffungskosten in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht Teil des steuerfreien Grundstückserlöses, sondern stelle einen steuerpflichtigen Zuschuss dar, welcher nicht unter § 4 Abs 3a Z 1 EStG falle und der auch in Rz 4175 nicht direkt

angesprochen werde. Nach Ansicht des Bf habe das Finanzamt die Rz 4175 nur zum Teil zitiert. In der zweiten Hälfte dieser Rz finde sich jedoch der Verweis auf den Grundstücksverkauf nach dem 31.3.2012 und dass die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung in Folge eines drohenden behördlichen Eingriffs nach § 4 Abs 3a Z 1 EStG steuerfrei seien. Außerdem vermisste der Bf bei der Begründung durch die belangte Behörde eine Bezugnahme auf Rechtsquellen. Es werde einfach behauptet, dass Entschädigungen für Wirtschaftsgüter nur dann abpauschaliert seien, wenn tatsächlich eine Wiederbeschaffung stattgefunden habe. Dies widerspreche jedoch Rz 4175 und Rz 6651. Aus Sicht des Bf handle es sich im Beschwerdefall um ein Rechtsgeschäft, welchem der Grundstücksverkauf zugrunde liege, denn es sei eine Tatsache, dass das Grundstück aufgrund eines behördlichen Eingriffes veräußert werden habe müssen. Er habe da keine Wahl gehabt.

Im **Vorlagebericht** vom **11.5.2020** bekräftigte das Finanzamt, dass es zum Vorteil des Bf ohne Rechtsgrundlage davon ausgegangen sei, dass der „Zuschuss“ der *****4***** nur dann steuerpflichtig sei, wenn innerhalb von 2 Jahren nach Zufluss keine entsprechenden Aufwendungen im Zusammenhang mit der Wiederbeschaffung eines Grundstücks tatsächlich anfielen. Bis dato sei ein Grundstück um 25.442,- Euro angeschafft worden. Die Wiederbeschaffungskosten betrügen 1.908,15 Euro (7,5%). Die Differenz iHv 23.869,54 Euro (Entschädigung 25.777,69 Euro abzgl bisherige Wiederbeschaffungskosten 1.908,15 Euro) sei im angefochtenen Bescheid als Einkünfte aus LuF erfasst worden, weswegen die Beschwerde abzuweisen sei.

Auf den **Vorhalt** des **BFG** vom **26.4.2023**, ob der Bf nach dem Kauf des Grundstückes von *****2***** am 29.1.2019 weitere Grundstücksersatzbeschaffungen vorgenommen hat, **replizierte** der **Bf** mit Schriftsatz vom **22.5.2023** wie folgt: Mit den Wiederbeschaffungskosten (7,5% der Grundeinlöse) iHv 25.777,69 Euro habe der Bf die erwähnte Grundstücksersatzbeschaffung von *****2***** mit einem Kaufpreis von 25.442,- Euro getätigt. Innerhalb der vom Finanzamt erwähnten 2-Jahres-Frist habe der Bf sonst keine Ersatzbeschaffungen getätigt. Zur Frage des BFG, ob der Punkt in Rz 4175 nicht ausschließlich auf Entschädigungen für vor dem 1.4.2012 enteignete Grundstücke verweise, könne er nur antworten, dass er den zweiten Teil der Rz 4175 auf Grundstücksveräußerungen nach dem 31.3.2012 bezogen hätte, daher seine diesbzgl Annahme im Vorlageantrag vom 14.4.2020. Der Auffassung der belangten Behörde, wonach die Wiederbeschaffungskosten zur Abdeckung der GrESt etc dienen würden und somit ein steuerpflichtiger Zuschuss seien, könne der Bf jedoch entgegengehalten, dass pauschal vergütete Wiederbeschaffungskosten (für die GrESt, Grundbucheintragung, Vertragserrichtung etc.) auch ohne tatsächliche Wiederbeschaffung – als Teil des steuerfreien Veräußerungserlöses zu beurteilen seien (Verweis auf *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 548).

Zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelte das BFG den Schriftsatz der Bf vom 22.5.2023 der **belangten Behörde**, die mit **Schreiben** vom **24.5.2023** von einer Stellungnahme absah und auf die Ausführungen im Vorlagebericht verwies.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom **29.8.2018 veräußerte** der Bf (ein pauschalierter Landwirt) ein landwirtschaftliches Grundstück im Ausmaß von 14.061 m² um einen Kaufpreis iHv **403.850,44 Euro** an die *****3*** AG**. Gem **Punkt 11.11.** des Vertrages wurde der Vertragsgegenstand zur Abwendung eines sonst notwendigen Enteignungsverfahrens nach dem **EisbEG** erworben. Im einen Bestandteil des Vertrages bildenden Gutachten von DI *****1*****, in welchem die Entschädigung berechnet wird, werden **Wiederbeschaffungskosten** iHv 7,5% der Grundeinlöse iHv 343.702,50 Euro, das sind 25.777,69 Euro, als Komponente der Gesamtentschädigung iHv 403.850,44 Euro ausgewiesen. Die Vertragsparteien waren sich somit darüber einig, dass auf die Wiederbeschaffungskosten 7,5% der Substanzentschädigung entfallen ist.

Dieser Betrag dient zur Abdeckung der Vertragserrichtungs-, GrESt, Grundbuchs- und Notarkosten im Falle der Ersatzbeschaffung eines Grundstücks.

Mit Kaufvertrag vom **29.1.2019 erwarb** der Bf ein **Grundstück** von *****2***** um einen Kaufpreis von 25.442,- Euro.

Innerhalb der vom Finanzamt gewährten 2-Jahres-Frist hat der Bf keine weiteren Ersatzbeschaffungen getätigt.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist wie im Verfahrensgang aktenkundig, wurde von keiner Partei bestritten und kann daher iSd § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

Nach § 167 Abs 2 iVm § 2a BAO haben die Verwaltungsgerichte unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (Grundsatz der freien Beweiswürdigung).

3. Rechtslage

Das Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – **EStG**) idF BGBl 1988/400 (§ 21) bzw BGBl I 2017/105 (§ 4) lautet auszugsweise:

„Die einzelnen Einkunftsarten

Land- und Forstwirtschaft (§ 2 Abs. 3 Z 1)

§ 21.

(1) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind:

- 1. Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Werden Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, dann gilt für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb § 30 Abs. 9 bis 11 des Bewertungsgesetzes 1955.*
- 2. Einkünfte aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben im Sinne des § 30 Abs. 3 bis 7 des Bewertungsgesetzes 1955.*
- 3. Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft sowie aus Bienenzucht.*
- 4. Einkünfte aus Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang steht.*

[...]

Gewinn

§ 4.

[...]

(3a)

Für Grundstücke im Sinne des § 30 Abs. 1, die einem Betriebsvermögen zugehören, gilt Folgendes:

- 1. Die Befreiungsbestimmungen für Abgeltungen von Wertminderungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 33, für einen (drohenden) behördlichen Eingriff sowie für Zusammenlegungen, Flurbereinigungen und Baulandumlegungen gemäß § 30 Abs. 2 Z 3 und 4 sind anzuwenden.*

[...]“

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Bzgl der vom Bf als auch vom Finanzamt ins Treffen geführten Verweise auf die **EStR** hat der VwGH bereits wiederholt ausgesprochen, dass aus derartigen Richtlinien oder Erlässen den Parteien **mangels Kundmachung** im BGBl weder subjektive, vor dem VwGH verfolgbare Rechte erwachsen, noch ihnen Pflichten auferlegt werden, und es sich bei den EStR somit um **keine** für das BFG bzw den VwGH **beachtliche Rechtsquelle** handelt (vgl zB VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139 mwN).

Wird das Eigentum an einer Liegenschaft entzogen, sind nach st Rsp neben dem Verkehrswert auch die angemessenen **Wiederbeschaffungskosten** zu ersetzen. Dieser Anspruch beruht auf dem Grundsatz, dass der Enteignete das volle Äquivalent für das enteignete Gut erhalten soll. Eine enteignete Liegenschaft schlägt sich im Vermögen des Entreicherten nicht nur im entzogenen Wert nieder. Sein Vermögensstand ist noch nicht wieder ausgeglichen, wenn er über das bloße Geldwertäquivalent verfügt, sondern erst, wenn er ein **gleichwertiges Grundstück** erhält bzw es sich zumindest verschaffen könnte. Der Enteignete ist daher auch für die zur Herstellung der Ersatzlage notwendigen **Nebenkosten**, wie GrESt, Vertrags- und Verbücherungskosten, zu entschädigen (zB OGH 26.5.2014, 8 Ob 84/13f mwN).

Damit die Entschädigung für die aus der Enteignung hervorgegangenen Nachteile vollständig ist, sind dem Enteigneten auch **jene Kosten zu ersetzen**, die er – im Enteignungszeitpunkt – aufwenden muss, um ein dem enteigneten **gleichwertiges Grundstück gleicher Art** wieder zu erwerben (vgl 5 Ob 584/77 = SZ 50/158 mwN). Der Enteignete hat daher grundsätzlich Anspruch auf Abgeltung der **Wiederbeschaffungskosten** als unmittelbarer **Folgeschaden** (zB OGH 26.5.2014, 8 Ob 84/13f mwN). Darunter versteht man nach der Jud die zu erwartenden Kosten für die Einverleibung, die Vertragsserrichtung und die treuhändige Abwicklung des Kaufvertrags (vgl nur OGH 26.5.2014, 8 Ob 84/13f mwN bzw auch UFS 9.4.2013, RV/3878-W/08). Es fallen also 3,5 % GrESt (§ 7 Abs 1 Z 3 GrEStG) und 1,1 % Eintragungsgebühr (§ 32 TP 9 lit b Z 1 GGG) an. Festgestellt sind die durchschnittlichen Kosten der Vertragsserrichtung von 2 bis 4 % zzgl USt. Da es zur Sicherung des Leistungsaustausches immer notwendiger ist, einen Treuhänder bei der Abwicklung von Liegenschaftskäufen einzuschalten, ist von Vertragsserrichtungskosten im weiteren Sinn im höheren Bereich auszugehen, sodass es **gerechtfertigt** erscheint, die **Pauschalentschädigung** insgesamt mit **9 %** festzusetzen (vgl nur OGH 19.10.2005, 7 Ob 138/05b mwN).

Gem § 4 Abs 1 **EisbEG** ist das Eisenbahnunternehmen verpflichtet, den Enteigneten für alle durch die Enteignung verursachten vermögensrechtlichen Nachteile gem § 365 ABGB schadlos zu halten. Wird nur ein Teil eines Grundbesitzes enteignet, ist nach § 6 EisbEG bei der **Ermittlung der Entschädigung** nicht nur auf den Wert des abzutretenden Grundstückes, sondern auch auf die **Verminderung des Wertes**, die der zurückbleibende Teil des Grundbesitzes erleidet, Rücksicht zu nehmen (vgl zB VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0038). Dem Enteigneten soll – nach st Rsp des OGH – nicht weniger, aber auch nicht mehr als der Unterschied zwischen seiner Vermögenslage vor und nach der Enteignung ausgeglichen werden. Es ist auch auf die Wertminderung der dem Enteigneten verbleibenden Teile seines Grundbesitzes Bedacht zu nehmen (vgl nur VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0038).

Zweck des Kaufvertrages vom 29.8.2018 war die Realisierung eines Eisenbahnprojektes durch die Käuferin. Hätte es den verfahrensggst Kaufvertrag nicht gegeben, wäre eine **Enteignung** nach dem EisbEG erfolgt (**Punkt 11.11.** des Kaufvertrages).

Entschädigungen, die (unter welchem Titel immer) für die Enteignung bzw Einschränkung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens gezahlt werden, sind gem **§ 21 EStG** jedenfalls steuerpflichtig, soweit sie nicht iSd § 3 Abs 1 Z 33 EStG (Wertminderungen von Grundstücken aufgrund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse) steuerfrei sind (*Peyerl in Jakom*, EStG¹⁶, 2023, § 21, Rz 92 „Entschädigungen“). Dies liegt in casu nicht vor, da der Bf das Grundstück an die ***4*** verkauft hat. Eine Entschädigung für Grund und Boden liegt nur dann vor, wenn das wirtschaftliche Eigentum beim Zahlungsempfänger (das wäre der Bf) verbleibt; andernfalls liegt eine **steuerpflichtige Veräußerung** vor (*Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG^{21a}, § 3, Rz 221). Deshalb ist auch die Entschädigung für Wiederbeschaffungskosten iHv 25.777,69 Euro, die der Bf im Jahr 2018 erhalten hat, steuerpflichtig.

Abfindungen sowie Entschädigungen für (drohende) Enteignungen sind auch **nicht Teil** der landwirtschaftlichen **Pauschalierung**. Grundstücksgeschäfte sind zudem **keine regelmäßig** anfallenden **Vorgänge** (vgl nur *Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹, § 4, Rz 220/96; *Peyerl in Jakom*, EStG¹⁶, 2023, § 21, Rz 106). Dies gilt auch für die Entschädigung für Wiederbeschaffungskosten.

Der strittige Betrag von 23.869,54 Euro ist somit steuerpflichtig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

4.2. 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.

Dass eine Entschädigung für Wiederbeschaffungskosten steuerpflichtig ist, ergab sich direkt aus dem Gesetz bzw war anhand der Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes zu lösen. Aus diesem Grund handelt es sich im Wesentlichen um die Lösung einer Tatfrage, nicht jedoch um eine „Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung“, weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 17. August 2023