

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Dieter Fröhlich, den Richter Mag. Christian Seywald sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Markus Fischer und Regina Groß in der Beschwerdesache des ***Bf1***, Pensionist, X1 geboren, Str., O. wohnhaft, vertreten durch LBG Wien Steuerberatung GmbH, Boerhaavegasse 6, 1030 Wien, betreffend die Bescheidbeschwerde vom 14.12.2018 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2016 vom 26.09.2018, zugestellt am 28.09.2018, des Finanzamtes, Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 24.10.2024 in Anwesenheit des Schriftführers Dietmar Gratz

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf. genannt) ist Alleineigentümer einer rund 23 ha großen Landwirtschaft in O- (K.), die er bis Juli 2013 selbst bewirtschaftet hat. Die Gewinnermittlung erfolgte mittels Vollpauschalierung.

Mit Vollendung des 60. Lebensjahres trat der Bf. in die vorzeitige Alterspension. Aus diesem Grund beendete er seine Tätigkeit als Landwirt und hat er den landwirtschaftlichen Betrieb seiner Ehegattin, G. mit schriftlicher Vereinbarung vom 1.8.2013 unentgeltlich zur Nutzung überlassen. Mit der Nutzungsüberlassung wurden auch die Ansprüche auf flächenbezogene Förderungen (rund € 8.875) der Gattin überlassen. Die als Pachtvertrag bezeichnete Nutzungsvereinbarung wurde auf unbestimmte Zeit mit der Möglichkeit einer halbjährlichen Kündigung (jeweils zum 31.3. u. 30.11.) abgeschlossen.

Seitdem wurde die aus diesem Betrieb erzielten und mittels Vollpauschalierung ermittelten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von der Ehegattin erklärt.

Im Jahr 2016 fanden für die Errichtung der Schnellstraße Z9 Verhandlungen zwischen der ASFINAG als zuständige Vertreterin der Republik Österreich für Autobahnen und Schnellstraßen und dem Bf. statt. Eine Teilfläche (23.448 m²) des im Alleineigentum des Bf. stehenden landwirtschaftlichen Grundstückes, X3 O-, A1, B2 wurde für dieses Bauvorhaben benötigt. Die ASFINAG gab ein Gutachten zur Ermittlung der Ablösesumme für diese Grundstücksflächen einschließlich der Ermittlung einer Entschädigung für künftige landwirtschaftliche Ertragsausfälle und Wirtschafterschwernisse als Entscheidungsgrundlage in Auftrag (Gutachten B. vom 16.03.2016).

Der Bf. hat zur Wahrung seiner Interessen hierzu zwei rechtsfreundliche Vertreter beauftragt. Diese waren bei der Erstellung des Gutachtens eingebunden. Zusammenfassend ermittelte der Sachverständige folgende Entschädigungen des Liegenschaftseigentümers im Zusammenhang mit der Grundstücksabtretung:

[...]

(Tabelle 1, Seite 5 des Gutachtens vom 16.03.2016))

In der Folge wurde mit Vertrag vom 27.10.2016 zwischen dem Bf. und der ASFINAG der Verkauf der oben angeführten landwirtschaftlichen Grundfläche wie folgt vereinbart:

In Pkt. II. einigten sich die Vertragsparteien über den – im Wesentlichen dem Gutachten entsprechenden – Kaufpreis für das Grundstück einschließlich der Entschädigung für künftige entgehende landwirtschaftliche Einnahmen:

Grundstück, X3 O-, A1, B2 - dauernd beanspruchte Fläche 23.448 m ²	Grundwert	Entschädigung in Euro
Grundwert gesamt	je m ² Euro 30,00	703.440,00
Wiederbeschaffungskosten, 7,5% des Grundwertes		52.758,00
Akzeptanzzuschlag 10%		70.344,00
Nebenentschädigungen gesamt		507.634,28
Gesamtentschädigung		1.334.176,28

(Tabelle 2)

Dem Käufer wurde das Recht eingeräumt zu denselben Bedingungen noch weitere Grundflächen (bis zu 10 % der im Punkt II. angeführten Summe aller Flächen) in Anspruch nehmen zu können, wenn sie zur Durchführung des Bauvorhabens benötigt werden sollten (Pkt. III.).

Binnen vier Wochen nach Vertragsunterzeichnung war vom Käufer eine Anzahlung von 90% des vereinbarten Ablösebetrages an den rechtsfreundlichen Vertreter des Bf zu überweisen. Erst nach endfertiger Vermessung der tatsächlich für den Straßenbau erforderlichen Grundstücksinanspruchnahme und Unterfertigung der für die Grundbuchseintragung erforderlichen Urkunde durch den Verkäufer war die sich ergebende Restablösesumme zu leisten. Sollte die Endabrechnung eine Minderbeanspruchung mit einer geringeren Ablösesumme als die geleistete Anzahlung ergeben, war dieser Betrag vom Käufer binnen 6 Wochen unverzinst zurückzuzahlen (Pkt. VII.).

In der Schlussbestimmung (Pkt. XV.) wurde festgestellt, dass die Grundstücksflächen zur Vermeidung eines unmittelbar drohenden behördlichen Eingriffs in Form eines Enteignungsverfahrens nach dem Bundesstraßengesetzes 1971 erworben wurden.

Beim Bf. erfolgte im Jahr 2018 eine Außenprüfung betreffend die Einkommensteuer 2014 bis 2016. Im BP-Bericht vom 24.9.2018 wurde folgende Feststellung getroffen:

„Tz. 1 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 2016

Mit Vertrag vom 27.10.2016 wurde vom Steuerpflichtigen ein landwirtschaftliches Grundstück an die ASFINAG veräußert. Bei diesem Liegenschaftsverkauf hat der Abgabepflichtige sowohl einen pauschalen Kaufpreiszuschlag für Wiederbeschaffungskosten als auch Nebenentschädigungen für künftigen Verdienstausschlag erhalten. Im Vertrag befindet sich kein Hinweis auf die Ehegattin G., welcher der gesamte land- und forstwirtschaftliche Betrieb ab 2013 unentgeltlich zur Bewirtschaftung überlassen worden ist. Eine Versteuerung der Wiederbeschaffungskosten und der Nebenentschädigungen ist unterblieben.

Steuerliche Beurteilung lt. BP:

a.) Wiederbeschaffungskosten:

Neben dem Entgelt für die Grundablöse wurde lt. Vertrag v 27.10.2016 ausdrücklich noch ein zusätzlicher Betrag für die Wiederbeschaffung eines Ersatzgrundstückes vereinbart, da der Käufer, ASFINAG nicht mehr als den Verkehrswert der Grundstücke zahlen darf. Dieser Zuschuss zur Anschaffung eines Ersatzwirtschaftsgutes (Ackerfläche) stellt eine steuerliche Betriebseinnahme dar und ist gemäß § 19 EStG im Zeitpunkt des Zuflusses als sonstige Einnahmen aus Land- und Forstwirtschaft (L.u.F.) steuerpflichtig. Die Entschädigung für die Wiederbeschaffungskosten wurden 2016 auf das Treuhandkonto des rechtsfreundlichen Vertreters überwiesen und von dort weiter an den Abgabepflichtigen. Zum Zeitpunkt des Zuflusses liegen die Voraussetzungen für die Anwendung der Vollpauschalierung beim Abgabepflichtigen nicht vor; diese Einnahmen sind jedoch abzüglich der anteiligen Betriebsausgaben als Einkünfte aus L.u.F. zu versteuern.

b.) Nebenentschädigungen:

*In dem o.a. Vertrag wurden auch Nebenentschädigungen für künftige Mehrkosten und Mindererträge bei der Bewirtschaftung der Landwirtschaft vereinbart. Die Ermittlung erfolgte durch das vorliegende Sachverständigengutachten. In diesem Gutachten wird nur der Eigentümer des landwirtschaftlichen Betriebes, ***Bf1*** erwähnt. Die Überlassung zur unentgeltlichen Bewirtschaftung an seine Gattin ist, wie auch im Vertrag vom 27.10.2016 mit der ASFINAG, nicht ersichtlich.*

Die Nebenentschädigung wurde im Jahr 2016 wie vereinbart in Höhe einer Anzahlung von 90% durch die ASFINAG auf das Treuhandkonto des rechtsfreundlichen Vertreters des Abgabepflichtigen überwiesen. Laut einer vorliegenden Abrechnung wurde die Nebenentschädigung durch die Treuhandnehmer, RA an die Ehefrau G. weitergegeben. Dieser Betrag wurde in der Steuererklärung von G. bei Ermittlung der Einkünfte aus L.u.F. für 2016 angegeben und als durch die Vollpauschalierung abgegolten behandelt.

*Die Weitergabe der Nebenentschädigung an die Ehegattin ist nach Ansicht des Finanzamtes als Einkommensverwendung durch den Verkäufer ***Bf1*** zu beurteilen. Der Zufluss selbst stellt bei ***Bf1*** sonstige Einnahmen aus L.u.F. dar und ist bei Ermittlung der Einkünfte aus L.u.F. in Ansatz zu bringen. Da auf Grund der Nutzungsüberlassung keine selbstbewirtschaftete Fläche vorliegt, entfällt bei ihm die Anwendbarkeit der Vollpauschalierung. Mit der Abwicklung der Vereinbarung angefallene Rechtsanwaltskosten sind, nach dem Ausscheiden eines nichtabzugsfähigen Anteiles für die steuerfreie Grundablöse gemäß § 30 Abs 2 Z 3 E StG 1988, in Abzug zu bringen.*

Berechnung der Einkünfte aus L. u. F. lt. BP (in Euro):

Steuer pflichtige Entschädigungsleistungen	Gesamt	90% Anz ahlung
a. Wiederbeschaffun gskosten	52.758,00	47.282,20
b. Nebenentschädigungen	507.634,28	456.870,85
abzüglich anteilige RA-Kosten bzgl. Wiederbeschaffungskosten		- 2.111,98
bzgl. Nebenentschädigung		- 30.004,52
Abzüglich Gewinnfreibetrag		- 3.900,00
Einkünfte aus L. u. F. 2016 lt. BP		468.136,55

(Tabelle 3)

Vom Finanzamt wurde das Veranlagungsverfahren von Amts wegen wiederaufgenommen und entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung der geänderte Einkommensteuerbescheid 2016 vom 26.09.2018 erlassen. Abweichend von der Abgabenerklärung wurden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von € 464.236,55 zur Bemessungsgrundlage herangezogen. Zur Bescheidebegründung wurde auf den BP-Bericht vom 24.09.2018 verwiesen. Die Differenz der Einkünfte aus L. u. F. zum BP-Bericht in Höhe von € 3.900 resultiert aus dem irrtümlichen nochmaligen Abzug des Gewinnfreibetrages im Zuge der automationsunterstützten Bescheiderstellung.

Der landwirtschaftliche Betrieb des Bf. wies laut Einheitswertbescheid zum 1.1.2016 einen Einheitswert von € 29.300 auf (22,5827 ha, Hektarsatz € 1.236 + Zuschlag f. Sonderkultur - Gemüsebau v. 3 ha, iHv € 1.440). Auf Grund des Liegenschaftsverkaufes an die ASFINA erfolgte eine Fortschreibung des Einheitswertes zum 1.1.2017 gemäß § 21 BewG mit Bescheid vom 25.11.2019. Der Einheitswert verminderte sich wegen des 2016 erfolgten Grundstücksverkaufes auf € 26.200 (20,2379 ha, Hektarsatz € 1.226,4 + unveränderter Zuschlag für Sonderkultur).

Der Bf. erhob durch seinen StV mit Anbringen vom 14.12.2018 nach Verlängerung der Rechtsmittelfrist rechtzeitig und formgerecht Bescheidbeschwerde gegen den geänderten ESt-Bescheid 2016 mit dem Begehren einer erklärungskonformen Festsetzung der Einkommensteuer (€ 0,00). Zur Begründung wurde Folgendes vorgebracht:

Der Bf. habe 2016 für den Bau der Schnellstraße S 1 ein Grundstück an die Republik Österreich wegen drohender Enteignung verkauft. Im Zuge der Veräußerung seien auf Basis eines Gutachtens Entschädigungen für angekaufte Flächen sowie vorübergehend zur Nutzung beanspruchte Flächen und außerdem eine Nebenentschädigungen für Mehrkosten und Mindererträge sowie für betriebswirtschaftliche Wertminderung wegen zukünftig eingeschränkter, ökonomisch sinnvoller Nutzungsmöglichkeiten vereinbart worden. Der Vertrag vom September 2016 sei zwischen dem Bf. als zivilrechtlichen Eigentümer der Grundstücksflächen und der Republik Österreich vertreten durch die ASFINAG abgeschlossen worden.

Das FA vertrete in dem angefochtenen ESt-Bescheid die Auffassung, dass der von der ASFINAG neben dem Ersatz des Grundwertes (€ 30/m²) zuzüglich eines 10%igen Akzeptanzzuschlages

zusätzlich gewährte Aufpreis für Wiederbeschaffungskosten (7,5% d.s. € 52.758) nicht unter die Steuerbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 EStG 1988 falle.

Dieser pauschale Betrag werde bei der Einlöse von Grundstücksflächen durch die Republik Österreich üblicherweise vereinbart und sei Bestandteil der Veräußerung und daher Teil des Kaufpreises. Dieser Betrag sei daher nicht als unabhängiger, eigenständiger Vergütungsbetrag anzusehen, sondern sei Teil der Einlösesumme für die Grundstücksfläche und somit auch steuerlich so zu behandeln. Wie im „normalen“ Veräußerungsfall entstehe der Kaufpreis prinzipiell aus einer freien Vereinbarung zwischen Käufer und Verkäufer. Im Falle einer drohenden Enteignung werde dieser Wert daher von einem Sachverständig bestimmt. Die prozentuelle Kaufpreiserhöhung für die Wiederbeschaffung eines Ersatzgrundstückes solle den von einer drohenden Enteignung betroffenen Verkäufer ermöglichen sich im Falle der Anschaffung eines wertgleichen Grundstückes kostenneutral zu stellen. Eine davon abweichende steuerliche Beurteilung würde dazu führen, dass Grundstücksverkäufe im Rahmen eines drohenden« behördlichen Eingriffs zukünftig zum Teil steuerfrei und zum Teil progressiv steuerpflichtig oder aber im Verkaufsfall ohne drohenden behördlichen Eingriff zum Teil mit Immobilienertragssteuer und zum Teil progressiv steuerpflichtig behandelt werden müssten. Eine solche Zerlegung der geleisteten Ablösezahlungen könne vom Gesetzgeber keineswegs gewünscht worden sein, zumal es sich um eine reine (pauschale) Kaufpreiserhöhung handle, die vor allem dazu diene, die von drohenden Enteignungen Betroffenen steuerlich und vermögentechnisch neutral zu stellen und Enteignungsverfahren zu vermeiden.

Im vorliegenden Fall sei daher der gesamte Kaufpreis der Liegenschaftsveräußerung iHv € 826.542,00 (Grundwert+Wiederbeschaffungskosten+Akzeptanzzuschlag) infolge eines unmittelbar drohenden behördlichen Eingriffes gemäß § 30 Abs. 2 Z. 3 EStG steuerfrei zu stellen.

Der Bf. habe seine landwirtschaftlichen Flächen seit 2014 an seine Gattin G. verpachtet.

Die Abgabenbehörde habe entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung die laut Vertrag vom 27.10.2016 dem Bf. gewährte Nebenentschädigung von gesamt € 507.634 diesem als steuerpflichtige sonstige Einnahmen aus Land- und Forstwirtschaft zugerechnet. Es werde die Ansicht vertreten, dass die Nebenentschädigung nicht dem Bf. zuzurechnen sei, auch wenn dieser Betrag gemeinsam mit der Ablösesumme für die Grundstücksflächen in Punkt II. des Übereinkommens zwischen dem Bf. als zivilrechtlichen Eigentümer und der ASFINAG vereinbart worden sei. Von der BP sei das Vorliegen eines Vertrages für alle dem Bf. im Zusammenhang mit dem Grundstücksverkauf gewährten Geldleistungen als Grund für die Zuordnung an die verkaufende Vertragspartei angenommen worden. Im BP-Bericht sei als Begründung u.a. angeführt, dass die Ehegattin, G. sowie der Umstand, dass der Bf. ihr seine landwirtschaftlichen Grundstücke zur Bewirtschaftung überlassen habe, weder in dem

Übereinkommen vom 27.10.2016 noch in dem Gutachten vom 16.3.2016, erwähnt worden seien. Daher vertrete die Abgabenbehörde die Ansicht, dass eine Weitergabe der Nebenentschädigung an die Pächterin, G., eine steuerrechtlich unbeachtliche Einkommensverwendung des Bf. darstelle.

Diese Rechtsauffassung sei nicht zutreffend, da ein Pächter landwirtschaftlicher Grundstücke rein rechtlich an den Verhandlungen, die im Rahmen des Eisenbahnentschädigungs- und Bundesstraßengesetzes getätigt würden, nicht teilnehme, weil ihm keine Parteistellung zukomme. Daher habe es auch keine zwei gesonderten Verträge mit der ASFINAG gegeben. Die ASFINAG würde in keinem Fall gesonderte Verträge mit dem Grundstückseigentümer und dem Pächter abschließen. Vielmehr trete der Eigentümer, der zugleich auch Verpächter sei, in diesen Fällen als Treuhänder für seinen Pächter im Verkaufsverfahren auf. Der Liegenschaftseigentümer habe treuhänderisch die Aufgabe im Interesse des Pächters zu agieren und zukünftige Ertragsminderungen, die seinem Pächter erwachsen, entsprechend zu verhandeln. Da sich die durch einen Grundstücksverkauf verursachten künftigen, schlechteren Ertragsbedingungen des landwirtschaftlichen Betriebes durch eine Nebenentschädigung ausgleichen ließen, stehe diese Entschädigungen auch dem Pächter zu, da dieser künftig mit diesen schlechteren Bedingungen zu arbeiten habe. Die rechtsfreundliche Vertretung habe deshalb eine entsprechende Verteilung der zugeflossenen Entschädigungen vorgenommen und diese Einnahmen seien auch in der Einkommensteuererklärung der G. offengelegt worden. Es handle sich bei den geleisteten Nebenentschädigungen für zukünftige Mehrkosten und Mindererträge sowie für betriebswirtschaftliche Wertminderung wegen zukünftig eingeschränkter, ökonomisch sinnvoller Nutzungsmöglichkeiten, um der Pächterin zuzurechnende Einkünfte aus der ihr unentgeltlich verpachteten Landwirtschaft, welche jedoch unter die Vollpauschalierung fielen.

Abschließend werde die Entscheidung durch den Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 13.01.2020 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und wurde in der gleichzeitig ergangenen, gesonderten Begründung Folgendes ausgeführt:

Der sei Bf. Eigentümer einer Landwirtschaft in O-. Er habe ab dem Pensionsantritt als Landwirt 2013 seinen landwirtschaftlichen Betrieb seiner Ehegattin G. unentgeltlich zur Nutzung überlassen. Im Jahr 2016 habe der Bf. der ASFINAG einen Teil seiner landwirtschaftlichen Grundstücke (rd. 2,3 ha) für die Errichtung der Schnellstraße Z9 verkauft. Aus diesem Grunde ist ab 1.1.2017 ein verminderter Hektarsatz und ein auf € 26.200 verminderter Einheitswert mit Bescheid festgestellt worden. Angefochten worden sei, die Steuerpflicht der in der Entschädigung enthaltenen Wiederbeschaffungskosten (€ 52.758) sowie der Nebenentschädigungen (€ 507.634) beim Bf.

Im Jahr 2016 habe der durchschnittliche Verkehrswert für Ackerflächen und Grünland in O- bei rund € 6,50 p.m² gelegen (www.bodenpreise.at).

[...]

Die ASFINAG habe in dem Kaufvertrag mit € 30 p.m² schon einen sehr hohen Grundpreis für die Ackerfläche angesetzt und diesen für die Erzielung einer gütlichen Einigung noch um einen 10%igen Akzeptanzzuschlag erhöht. Damit seien deshalb auch alle anfallenden Kosten für die Wiederbeschaffung eines Ersatzgrundstückes (einschließlich Grundbucheintragung, Grundsteuer, Vertragserrichtung, usw.) bereits abgedeckt.

Da die ASFINAG nicht mehr als den Verkehrswert des Grundstückes als Grundablöse zahlen dürfe (Gleichbehandlungsgebot aller Betroffenen), würden gesonderte weitere Zahlungen – wie der gegenständliche pauschale Zuschlag für Ersatzbeschaffungen – nicht mehr unter den Tatbestand „Einkünfte für die Veräußerung von Grundstücken“ im Sinne des § 30 Abs. 2 Z. 3 EStG 1988 fallen. Derartige Überzahlungen des Verkehrswertes des Grundstückes hätten andere Ursachen und seien daher nicht Bestandteil des Grundstückskaufpreises. Die gegenständliche Zusatzzahlung für Ersatzbeschaffungen sei daher ebenso wie die geleisteten Nebenentschädigungen (für Ertragsausfälle und Wirtschaftserschwernisse) eine steuerpflichtige Betriebseinnahme beim Beschwerdeführer.

Gemäß § 1 Abs. 4 LuF-PauschVO 2011 (BGBl. 2010/471) würden durch diese Verordnung nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt. Das bedeute, es werden nur die laufenden Einnahmen und Ausgaben mit den Durchschnittssätzen abgegolten. Nicht durch die Vollpauschalierung abgegolten seien daher Gewinne aus Grundstücksveräußerungen und auch nicht Entschädigungen für Ertragsausfälle und Wirtschaftserschwernisse, wenn sie für mehrere Jahre geleistet werden und in einem Betrag zufließen und es aus diesem Grunde zu einer Verminderung des land- und forstwirtschaftlichen Einheitswertes komme (EStR 2000, Rz. 4182, mit Verweis auf VwGH, 19.03.1970, 1120/68).

Zu dem Beschwerdevorbringen, dass die Nebenentschädigung für Ertragsausfälle und Wirtschaftserschwernisse auf den weiter bewirtschafteten landwirtschaftlichen Restflächen der Ehegattin, G. zuzurechnen sei, weil sie die Pächterin der Landwirtschaft sei, werde Folgendes ausgeführt:

Als Teil der zwischen dem Bf. und der ASFINAG vereinbarten Zahlungen im Zusammenhang mit dem Verkauf der bezeichneten Grundstücke sei auch eine „Nebenentschädigung“ geleistet worden. Diese Nebenentschädigung sei für verschiedene wirtschaftliche Nachteile bei der künftigen Bewirtschaftung der restlichen Ackerflächen an den Bf. erbracht worden, weil er nach wie vor der Eigentümer der gesamten Landwirtschaft war.

Auch wenn der Grundstückseigentümer seine übrigen Agrarflächen verpachtet habe, so werde dieser Geldbetrag ihm gewährt, als Ausgleich dafür, dass er wegen der künftigen Ertragsminderungen und Wirtschafterschwernisse wahrscheinlich auch bei der Verpachtung niedrigere Pachteinnahmen erhalten werde. Die „Nebenentschädigung“ decke beim Vertragspartner und Liegenschaftseigentümer (bzw. Betriebseigentümer) seine künftigen Ertragsminderungen ab, gleichgültig, ob sie in der Folge in Gestalt geringerer Ernteerträge oder geringerer Pachterträge auftreten. Wieviel der Grundstückseigentümer schließlich im Pachtverhältnis im Wege einer Verminderung des Pachtzinses indirekt von seiner Nebenentschädigung dem Pächter abgeben müsse, werde nach den jeweiligen Pachtverhältnissen, insbesondere auch der vereinbarten Pachtdauer, ganz unterschiedlich sein.

Demgemäß sei für die Nebenentschädigung ausschließlicher Vertragspartner mit der ASFINAG der Grundstückseigentümer, ***Bf1*** gewesen. Ein schriftlicher Vertrag zwischen dem Bf. und seiner Ehegattin G. über die Nutzungsüberlassung des landwirtschaftlichen Betriebes zur Bewirtschaftung liege dem FA nicht vor. Feststehe, dass diese Nutzungsüberlassung an die Ehegattin unentgeltlich erfolgt sei. Der Bf. habe somit aus der Überlassung seiner Landwirtschaft an die Ehegattin keinen Pachtzins erhalten.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (u.a. Erkenntnis vom 17.8.1994, 93/15/0205) seien Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur dann anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Im vorliegenden Fall scheitere die Anerkennung einer Rechtspflicht zur Weitergabe der streitgegenständlichen Nebenentschädigung an die zur Nutzung der Landwirtschaft berechtigten Ehegattin schon an der Erfüllung der steuerrechtlichen Kriterien von Angehörigenvereinbarungen (Fremdüblichkeit). Es seien der BP und dem FA kein Pachtvertrag über die Verpachtung der Landwirtschaft an die Ehefrau vorgelegt worden. Auch die ASFINAG sei über das Vorhandensein eines Pachtverhältnisses offenbar nicht informiert gewesen. Die Nebenentschädigung sei völlig zu Recht in dem Übereinkommen vom 27.10.2016 von der ASFINAG dem verkaufenden Betriebs- und Grundstückseigentümer, ***Bf1*** eingeräumt worden.

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG seien Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG seien freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen (wie z.B. an die Ehegattin) nicht abzugsfähig. Die Weitergabe der Geldsumme aus der Nebenentschädigung an die Ehegattin sei daher als nicht abzugsfähige Einkommensverwendung zu betrachten.

Mit Anbringen vom 2.6.2020 wurde fristgerecht gegen die BVE vom 13.01.2020 ein Vorlageantrag eingebracht. Die belangte Behörde hat mit Vorlagebericht vom 26.06.2020 die

Beschwerde mitsamt den bezugshabenden Verwaltungsakten dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

In der mündlichen Verhandlung vom 24.10.2024 wurde Folgendes vorgebracht:

Der StV wies darauf hin, dass die Einmalentschädigung für künftigen Verdienstentgang bei der Einkommensteuererklärung der Ehegattin offengelegt wurde. Die steuerliche Zurechnung dieser Einkünfte an die Pächterin gemäß dem aktenkundigen schriftlichen Pachtvertrag der Ehegatten sei mit Hinweis auf die Beschwerdeausführungen richtig. Dass der Grundstücksverkauf zu einer Verminderung des Einheitswertes führe sei selbstverständlich. Dies bedeute aber nicht, dass auf „Grund der Entschädigung“ der Einheitswert vermindert worden ist. Die Entschädigung für künftige Ertragsminderungen und Wirtschafterschwernisse falle aber nur dann nicht unter die Vollpauschalierung, wenn der Einheitswert wegen dieser künftigen Ertragsminderungen und Wirtschafterschwernisse des Restbetriebes vermindert worden ist. Es habe sich im Einheitswertbescheid zum 1.1.2017 zwar auch der Hektarsatz um rund € 10 verringert, ob die Ertragsminderungen und Wirtschafterschwernisse, für die die Entschädigung geleistet worden ist, der Grund seien, könne vom StV nicht festgestellt werden.

Der StV räumte ein, dass im Falle einer steuerlichen Zurechnung der Entschädigung an den Bf. die Klärung dieser Frage nicht entscheidungsrelevant sei, weil beim Bf. die LuF-PauschVO mangels Eigenbewirtschaftung des landwirtschaftlichen Betriebes nicht zur Anwendung gelangen könne.

Da sich bezüglich des pauschalen Ersatzes der Wiederbeschaffungskosten die Erlassregelung geändert hat und die EStR 2000, Rz. 6651 ausdrücklich festhalten, dass der pauschale Ersatz der Wiederbeschaffungskosten sowie der Akzeptanzzuschlag Teil des Kaufpreises sind und daher unter die Steuerbefreiung gem. § 30 Abs 2 Zif 3 EStG fallen, folgt das FA dieser geänderten Rechtsmeinung. Hinsichtlich dieses Streitpunktes ist daher Parteieneinvernehmen eingetreten und ist das FA mit einer (teilweise) stattgebenden Erledigung einverstanden.

Vom StV wurde für den Fall, dass das BFG der Beschwerde nicht vollinhaltlich stattgeben sollte und die Entschädigung für künftigen Verdienstentgang steuerlich dem Bf. zurechnen sollte, beantragt diese Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen (Eventualantrag auf Dreijahresverteilung 2016, 2017 und 2018 gemäß § 37 Abs. 2 Z. 2 iVm § 32 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988). Das FA erhob gegen diesen Antrag keinen Einwand.

II. Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

Erwiesen ist, dass der Bf. Eigentümer des landwirtschaftlichen Betriebes in O- und als solcher auch Eigentümer der für Zwecke des Straßenbaues 2016 an die ASFINAG verkauften Ackerfläche war. In dem zwischen der ASFINAG als Käuferin und dem Bf. als Verkäufer am 27.10.2016 abgeschlossenen schriftlichen Übereinkommen wurde ein aus Grundwert, Akzeptanzzuschlag und Wiederbeschaffungskosten bestehender Kaufpreis (gesamt € 826.542) sowie eine Entschädigung für künftigen Verdienstentgang im verbleibenden landwirtschaftlichen Betrieb (gesamt € 507.634,28) vereinbart. Die Höhe der Entschädigung für künftige Ertragsausfälle und Wirtschafterschwernisse im übrigen landwirtschaftlichen Betrieb wurde durch Sachverständigengutachten ermittelt. Vertragsgemäß sind 90% des Kaufpreises und der Entschädigung im Jahr 2016 dem rechtsfreundlichen Vertreter des Bf. ausbezahlt worden.

Der Bf. hat seinen landwirtschaftlichen Betrieb nicht beendet. Er hat aber wegen des Bezugs der vorzeitigen Alterspension ab August 2013 diesen landwirtschaftlichen Betrieb halbjährlich kündbar seiner Ehegattin zur unentgeltlich Nutzung überlassen, sodass er daraus keine laufenden Einkünfte mehr bezog. Das im Jahr 2016 an die ASFINAG verkaufte Grundstück gehörte zum landwirtschaftlichen Betriebsvermögen des Bf. Infolge des Liegenschaftsverkaufes wurde zum 1.1.2017 der Einheitswert für den Grundbesitz des landwirtschaftlichen Betriebes des Bf. neu festgestellt. Gegenüber dem Einheitswert zum 1.1.2016 hat sich dieser um € 3.100 auf € 26.200 vermindert. Der Grund lag auch in einem geringeren Hektarsatz (€ 1.226 statt früher € 1.236) im Zusammenhang mit einer geringeren Bodenklimazahl (60,1 statt früher 60,6).

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt wird durch die Unterlagen des vorgelegten Verwaltungsaktes eindeutig bewiesen und wurde von den Parteien nicht bestritten.

2.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Gemäß § 4 Abs. 3a Z 1 iVm. § 30 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 sind von der Besteuerung ausgenommen die Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs.

Strittig ist die Rechtsfrage, ob in einer im Einkommensteuerrecht idR maßgebenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise, der im Vertrag vom 27.10.2016 vereinbarte pauschale Ersatz der Wiederbeschaffungskosten unter den Tatbestand „*Einkünfte aus der Veräußerung*“

von Grundstücken“ fällt. Weiterer Streitpunkt ist die Rechtsfrage, wer nach den Kriterien der steuerlichen Zurechnung von Einkünften Zurechnungssubjekt der Entschädigung für künftigen Verdienstentgang im weiterbestehenden landwirtschaftlichen Betrieb des Bf., den er seiner Ehegattin zur unentgeltlichen Nutzung überlassen hat, ist.

a) Pauschalersatz der Wiederbeschaffungskosten

Die Einkünfte aus einer Grundstücksveräußerung im Sinne des § 30 Abs. 2 Z. 3 EStG umfassen alle Leistungen, die in einem Veranlassungszusammenhang mit dem Verkauf der betreffenden Liegenschaft stehen (u.a. VwGH, 17.11.2022, Ra 2020/15/0079; Ra 2020/13/0036).

Im Falle einer Enteignung wird nach Lehre und Rechtsprechung nur der Verkehrswert nicht aber der Wert der besonderen Vorliebe einer Sache ersetzt (u.a. VwGH, 22.03.1983, 82/07/0226). Ein solch außerordentlicher Preis wird bei Grundstücksablösen für bedeutende Infrastrukturprojekte, wie dem gegenständlichen Schnellstraßenbau, von der öffentlichen Hand häufig bezahlt, weil der potenzielle Schaden aus Bauverzögerungen durch langwierige Enteignungsverfahren höher wäre.

Nach dem reinen Wortlaut des Gesetzes wird sowohl die Enteignungsentschädigung für ein Grundstück als auch ein über dem Verkehrswert ausverhandelter Kaufpreis bei einem wegen drohender Enteignung erfolgten Grundstücksverkauf von der Besteuerung ausgenommen. Die Steuerbefreiung ist im Falle des Verkaufs wegen drohender Enteignung nämlich nicht ausdrücklich auf die Höhe des objektiven Verkehrswertes, welcher bei tatsächlicher Enteignung maximal als Entschädigung erlangt werden könnte, beschränkt. Selbst ein unter Ausnutzung der besonderen Verhältnisse erzielter unbilliger Verkaufserfolg fällt nach grammatikalischer Auslegung ebenso unter die Steuerbefreiung des § 30 Abs. 2 Z 3 EStG, auch wenn dadurch öffentliche Infrastrukturprojekten verteuert werden.

Die belangte Behörde folgte im angefochtenen ESt-Bescheid der damaligen Erlassmeinung, dass zusätzliche Beträge für Wieder- bzw. Ersatzbeschaffungen nicht zum Veräußerungserlös für die Abtretung von Liegenschaften im Zuge von Infrastrukturprojekten zählen, weil nicht mehr als der Verkehrswert als Grundablöse gezahlt werden darf und auch im Enteignungsverfahren kein höherer Wert erzielt werden könnte. Derartige Zuschüsse zur Anschaffung eines Ersatzwirtschaftsgutes würden außerhalb des Veranlassungszusammenhangs des Veräußerungserlöses für die Liegenschaft liegen und seien demnach eine steuerpflichtige Betriebseinnahme (BMF-Erlass vom 30.06.2009, SZK-010203/0336-Est/2009).

Nach Vorlage des Rechtsmittels änderte die Finanzverwaltung ihre Rechtsmeinung und führte dazu in den EStR 2000, Rz 6651 Folgendes aus:

„Neben dem Veräußerungserlös zählt zu den Einkünften aus der Veräußerung auch ein Akzeptanzzuschlag/Infrastrukturzuschlag (Entgelt, das über dem aus den Grundstückswerten der Vergangenheit vom Gutachter abgeleiteten Verkehrswert liegt). Da ein Ersatz der Wiederbeschaffungskosten für ein gleichwertiges Ersatzgrundstück in tatsächlicher Höhe oder als Pauschalentschädigung ebenso aus der die Enteignung vorwegnehmenden Veräußerung resultiert, ist auch dieser Ersatz Bestandteil der Einkünfte aus der Veräußerung und somit steuerfrei – unabhängig davon, ob und wann es tatsächlich zu einer Wiederbeschaffung kommt. Nebenentschädigungen (z.B. für Erdablagerungen oder für Nachteile, die anderen Grundstücken durch den Veräußerungsvorgang entstehen) sind mangels direkter kausaler Verknüpfung hingegen nicht Bestandteil der Einkünfte aus der Veräußerung und somit von der Steuerbefreiung nicht erfasst.“

Für diese Rechtsauffassung spricht außer dem reinen Wortsinn des Tatbestandes *„Einkünfte aus der Veräußerung von [...]“* im § 30 Abs. 2 EStG, dass die gleiche Formulierung wie in Ziffer 3 (Enteignungstatbestand) auch für die Ziffer 1 und Ziffer 2 besteht. Im Falle der Hauptwohnsitzbefreiung (Z 1) und Herstellerbefreiung (Z.2) liegt aber kein sachlicher Grund vor, einen allenfalls im Kaufpreis enthaltenen Wert der besonderen Vorliebe (§ 305 ABGB) von der Steuerbegünstigung auszunehmen. Wie in der Beschwerde aufgezeigt, würde eine Reduktion des Befreiungstatbestandes im § 30 Abs. 2 Z. 3 2. Variante auf den objektiven Verkehrswert dem Interesse der Zweckmäßigkeit, Raschheit, Einfachheit und Kostenersparnis der Vollziehung zuwiderlaufen, weil vielfach aufwendige Gutachten erforderlich würden und auch deshalb vom Gesetzgeber nicht gewollt gewesen sein dürfte. In diesem Sinne wurde beispielsweise mit dem § 107 EStG 1988, BGBl. 2018/62 sogar eine vereinfachte Steuererhebung bei Einkünften aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten geschaffen.

Das BFG teilt daher die in Rz. 6651 der EStR 2000 zitierte Auffassung, dass ein in Verkaufsverfahren wegen drohender Enteignung ausverhandelter Wert der besonderen Vorliebe, wie beispielsweise der sogenannte Akzeptanzzuschlag, Infrastrukturzuschlag oder Zuschlag zum Ersatz der Wiederbeschaffungskosten, zu den steuerbefreiten Einkünften aus der Veräußerung von Grundstücken gemäß § 30 Abs. 2 Z 3 EStG zählt.

b) Entschädigung für Ertragsausfälle und Wirtschafterschwernisse

Bei Dauerverpachtung werden ebenso wie bei der Eigenbewirtschaftung einer Landwirtschaft vom Eigentümer der Landwirtschaft Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt. Ein Landwirt gibt seinen Betrieb erst dann auf, wenn er sämtliche Flächen des Betriebes auf Dauer nicht mehr land- und forstwirtschaftlich nutzt, sondern zu betriebsfremden Zwecken. Solange eine Bewertung als land- und forstwirtschaftliches Vermögen iSd § 29 BewG 1955 erfolgt, sind daraus erzielte Einnahmen den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen.

Wird ein landwirtschaftlicher Betrieb entgeltlich oder unentgeltlich nahen Angehörigen zur Nutzung überlassen, liegt keine Betriebsaufgabe vor. Derartige Vereinbarungen müssen für die

steuerliche Anerkennung den Kriterien von Verträgen zwischen nahen Angehörigen (insbesondere der Fremdüblichkeit) entsprechen. Dies setzt auch voraus, dass Pächter einschlägige Kenntnisse der Land- und Forstwirtschaft aufweisen, zeitlich die Möglichkeit zur Bewirtschaftung der landwirtschaftlichen Flächen haben und die Landwirtschaft auch tatsächlich im eigenen Namen und auf eigene Rechnung betreiben und kein verdecktes Treuhandverhältnis vorliegt.

Wie in dem Sachverständigengutachten vom 16.03.2016 im Detail ermittelt und festgestellt worden ist, treten durch den Verkauf der Grundstücksfläche für die Schnellstraße S 1, bei den restlichen landwirtschaftlichen Flächen des Bf. künftig Ertragsminderungen und Wirtschaftserschwernisse ein. Deshalb wurde im Vertrag vom 27.10.2016 dem Bf. für diesen künftigen Verdienstentgang in seiner Landwirtschaft mittels Einmalzahlung eine Entschädigung, die mit dem Barwert einer ewigen Rente berechnet worden ist, geleistet (gesamt € 507.634,28).

ba) Einkünftequalifikation

Entschädigungen im einkommensteuerrechtlichen Sinne sind Beträge zur Beseitigung einer bereits eingetretenen oder zur Verhinderung einer sonst drohenden Vermögensminderung.

Gemäß § 32 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988 gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 auch Entschädigungen, die gewährt werden als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen.

Demgemäß muss eine Entschädigung in einem Kausalzusammenhang mit dem durch den Entfall der Einnahmen verursachten Schaden stehen. Entschädigungen fallen dann unter § 32 Z 1 lit a EStG 1988, wenn auch die Einnahmen, für die Ersatz geleistet wird, steuerpflichtig wären (VwGH. 27.06.2000, 99/14/0330; Ebner in Doralt, EStG²², § 32 Tz. 29).

Dieser anders gelagerte Veranlassungszusammenhang grenzt den in einer gemeinsamen Vertragsurkunde enthaltenen Veräußerungserlös für den Grundstücksverkauf von der darin auch geregelten Entschädigung für künftig entgehende laufende Einnahmen aus der weiterhin bestehenden Landwirtschaft ab. Die steuerrechtliche Qualifikation dieser Entschädigung als steuerpflichtige Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 EStG wurde von den Parteien nicht bestritten.

bb) Erfassung durch die Vollpauschalierung

Nicht berechtigt ist die Erklärung der beschwerdeführenden Partei, dass der als Einmalzahlung abgegoltene künftige betriebliche Einnahmementfall in der weiter bestehenden Landwirtschaft – der mit dem Barwert einer ewigen Rente ermittelt wurde - von der Pauschalierung erfasst sei, da bereits nach dem klaren Wortlaut des § 1 Abs. 4 der Pauschalierungsverordnung (LuF-PauschVO 2011), nur die regelmäßigen in dem Betrieb anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt werden [...].

Entschädigungen, mit denen Einnahmenausfälle von mehr als einem Jahr abgegolten werden sind als außerordentlich (hoch) anzusehen und damit grundsätzlich nicht durch die Vollpauschalierung erfasst (Jilch, Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 5. Aufl., Seite 560 mit Hinweis auf EStR 2000, Rz. 4182). Der Verkauf von 2,3 ha Ackerfläche für den Bau der Schnellstraße hat zu einem verminderten Einheitswert zum 1.1.2017 geführt. Da sich durch die Verkleinerung der Landwirtschaft und Durchschneidung durch die Schnellstraße Z9 auch ein niedrigerer Hektarsatz ergeben hat, betrifft der durch den Liegenschaftsverkauf herabgesetzte Einheitswert auch die übrigen landwirtschaftlich genutzten Flächen, für welche dem Bf. die Entschädigung wegen Ertragsausfall geleistet worden ist.

Aus diesem Grunde kann dahingestellt bleiben, ob es im Falle von einmaligen Entschädigungen für mehrjährige Ertragsminderungen und Wirtschafterschwernisse letztlich von einer Verminderung des Einheitswertes abhängt, dass diese Entschädigungen nicht unter die Vollpauschalierung fallen und daher gesondert als steuerpflichtige Einnahme anzusetzen sind. Diese mit dem Wortlaut des § 1 Abs. 4 LuF-PauschVO 2011 in Widerspruch stehende Auffassung stützt sich allein auf ein älteres Erkenntnis des VwGH (E. 19.03.1970, 1120/68), das zur Pauschalierung der Umsatzsteuer ergangen ist und in dem der Steuerpflichtige die Feststellung eines niedrigeren Einheitswertes verabsäumt hat (vgl. Jilch, Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 5. Aufl., Seite 561f; Krimbacher in Trauner/Wakounig, HB der Land- und Forstwirtschaft, Seite 336f und Seite 340).

Auf Grund der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung des gesamten landwirtschaftlichen Betriebes an die Ehegattin wird für ihre Gewinnermittlung durch Vollpauschalierung der maßgebende Einheitswert des Betriebes zur Gänze ihr zugerechnet. Da der Bf. somit keine eigenbewirtschafteten Flächen mehr hat, kann bei ihm eine Gewinnermittlung durch Vollpauschalierung nicht zur Anwendung kommen.

Soweit die Nebenentschädigung für künftige Ertragsminderungen und Wirtschafterschwernisse dem Bf. zuzurechnen ist, sind diese Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft durch Einnahmen-Ausgabenrechnung zu erfassen (vgl. zur Betriebsverpachtung, Jilch, Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 5. Aufl., Seite 560).

Zusammenfassend steht eindeutig fest, dass die als Nebenentschädigung bezeichnete Einmalzahlung für künftigen Verdienstausschlag im fortbestehenden landwirtschaftlichen Betrieb des Bf. nicht von der Pauschalierungsverordnung erfasst ist und daher gesondert bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft anzusetzen ist.

bc) Zurechnung der Einkünfte (Entschädigung für Verdienstentgang)

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH sind folgende Kriterien für die steuerrechtliche Zurechnung von Einkünften maßgebend:

„Entscheidend ist, ob das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann. Die Zurechnung von passiven Einkünften (z.B. Kapital- oder Grundvermögen) erfolgt grundsätzlich an denjenigen, der das (wirtschaftliche) Eigentum an den die Einkünfte generierenden Vermögenswerten hat (VwGH, 19.10.2022, Ro 2021/15/0013).

Einkünfte werden einer Person zugerechnet, wenn sie die Einkunftserzielung nach eigenem Dafürhalten gestaltet und die anfallenden Aufwendungen trägt. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der entsprechenden Tätigkeit das "Unternehmerrisiko" trägt.

Ein Nutzungsberechtigter (Fruchtnießer, Pächter) muss - sollen ihm die Einkünfte zugerechnet werden - neben der Tragung der Aufwendungen im Zusammenhang mit dem zur Nutzung überlassenen Vermögen - auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen können, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet.

Maßgebend für die Einkünftezurechnung ist, wer die Verfügungsmacht über die Leistungserbringung hat. Einkünfte sind grundsätzlich jener Person zuzurechnen, die den entscheidenden Einfluss darauf hat, dass die Leistung erbracht oder unterlassen wird und das Unternehmerrisiko trägt. Maßgeblich ist die tatsächlich nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge.“

Zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer des gesamten landwirtschaftlichen Betriebes war der Bf. Im Falle einer Nutzungsüberlassung der Landwirtschaft sind zwei Zurechnungsebenen voneinander zu unterscheiden: Die Zurechnung von Einkünften und Einnahmen aus dem Eigentumsrecht an dem landwirtschaftlichen Betrieb und die Zurechnung von Einkünften, bzw. Einnahmen aus dem Nutzungsrecht der Nutzungsberechtigten.

Der Bf. hat als Eigentümer den Verkauf einer Ackerfläche für Anliegen des Straßenbaues vorgenommen. Weil dadurch auch eine Wertminderung der restlichen Landwirtschaft in Form von Ertragsminderungen und Wirtschafterschwernissen eingetreten ist, hat der Bf. als Eigentümer und Geschädigter dieses Betriebes eine Entschädigung mittels Einmalzahlung erhalten.

Der Grundstücksverkauf hat eine künftige Ertragsminderung der restlichen Landwirtschaft des Bf. verursacht, wodurch auch der Verkehrswert dieser Landwirtschaft gesunken ist. Hätte der Bf. seine verbleibende Landwirtschaft verkauft, hätte er einen niedrigeren Verkaufserlös erzielt. Zum Ausgleich dieses Nachteiles wurde dem Bf. als geschädigten Eigentümer der Landwirtschaft vom Käufer die streitgegenständliche „Nebenentschädigung“ geleistet.

Auch bei einer fremdüblichen Verpachtung, die per definitionem entgeltlich ist, bleibt der Verpächter zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer des Pachtgegenstandes (z.B. der Landwirtschaft). Deshalb hatte nur der Bf. gegenüber der ASFINAG Anspruch auf eine

Entschädigung wegen künftiger Ertragsminderung und Wirtschafterschwernisse seiner Landwirtschaft, nicht aber ein allfälliger Pächter oder Nutzungsberechtigter. Der Bf. in seiner Stellung als Eigentümer der Landwirtschaft hat daher die nur ihm zukommende Dispositionsbefugnis wahrgenommen; er hat rechtsfreundliche Vertreter beigezogen und er ist für den Erhalt der streitgegenständlichen Entschädigung aktiv geworden. Nur der Bf. nicht aber die Ehegattin hatte einen rechtlichen Anspruch auf diese Entschädigung erworben. Der Bf. als Zurechnungssubjekt dieser Entschädigung hätte die Verfügungsmacht gehabt, auch untätig zu bleiben und auf die vertragliche Durchsetzung seines Entschädigungsanspruches verzichten können.

Wie vom FA zutreffend in der BVE ausgeführt, treten die Ertragsminderungen und Wirtschafterschwernisse beim Nutzungsberechtigten der Landwirtschaft ein. Das vertragliche Nutzungsrecht bildet aber ein eigenes Zurechnungsvermögen (Einkunftsquelle) und es ist Sache in diesem Rechtsverhältnis (zwischen Verpächter und Pächter) entsprechend künftigen ungünstigeren Wirtschaftsbedingungen einen niedrigeren Pachtzins zu vereinbaren.

Eine Zurechnung der dem Eigentümer der Landwirtschaft zustehenden Entschädigung an die auf unbestimmte Zeit unentgeltlich zur Nutzung berechtigten Ehegattin, ist im Hinblick auf die dargelegten unterschiedlichen Zurechnungsebenen nicht vorzunehmen. Die Bf. als Nutzungsberechtigte des landwirtschaftlichen Betriebes ist entsprechend der dargestellten Rechtsprechung eindeutig nicht Zurechnungssubjekt dieser Einkünfte.

Im gegenständlichen Fall liegt kein fremdübliches echtes Pachtverhältnis des landwirtschaftlichen Betriebes des Bf. an seine Ehegattin vor, sondern eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung zwischen nahen Angehörigen wegen der Erlangung der vorzeitigen Alterspension des Bf. Dass eine solche halbjährlich kündbare Nutzungsüberlassung kein aus einer Verpachtung resultierendes Treuhandverhältnis umfassen kann, bedarf keiner weiteren Erklärung. Es erübrigt sich daher, auf die behauptete Treuhandschaft zwischen dem Bf. und seiner Ehegattin hinsichtlich der Entschädigung für künftigen Verdienstentgang weiter einzugehen. Eine solche hat nach Auffassung des BFG nicht vorgelegen.

Zu den Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Treuhandverhältnissen zwischen nahen Angehörigen wird auf die, die ständige Rechtsprechung wiedergebenden Ausführungen des Erkenntnisses, BFG, RV/1100146/2014 verwiesen, indem es u.a. heißt:

„Das Wesen der Treuhandverhältnisse besteht vor allem darin, dass jemand (der Treuhänder) Rechte übertragen erhält, die er im eigenen Namen aber aufgrund einer besonderen obligatorischen Bindung zu einer anderen Person (dem Treugeber) nur in einer bestimmten Weise ausüben soll (Zweckbindung). Der Treuhänder ist im Besitz des Vollrechtes, er kann darüber wie ein sonstiger Berechtigter wirksam verfügen. Der Treuhänder handelt im eigenen Namen jedoch für fremde Rechnung, er übt fremde Rechte aus. Der Treuhänder ist nach außen

hin unbeschränkt Verfügungsberechtigt, jedoch im Innenverhältnis dem Treugeber obligatorisch verpflichtet, das ihm übertragene Recht im Interesse des Treugebers auszuüben.

In der Regel fehlt es bei Angehörigenvereinbarungen an den zwischen fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Durch rechtliche Gestaltungen können steuerliche Folgen abweichend von wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden. Verträge zwischen nahen Angehörigen können - unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit - für den Bereich des Abgabenrechtes jedoch grundsätzlich nur Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären. Angehörigenvereinbarungen sind daher u.a. deswegen näher zu untersuchen, um eine Verlagerung privat motivierter Geldflüsse in einen steuerlich relevanten Bereich zu vermeiden. Damit soll eine in ihrer abgabenrechtlichen Auswirkung zu Lasten der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gehende willkürliche Herbeiführung oder Vortäuschung abgabenrechtlicher Wirkungen verhindert werden. [...]

Der Umstand, dass die Treuhand häufig verdeckt wird, ändert an der Geltung dieser Grundsätze ebenso wenig wie etwa bei den so genannten stillen Zessionen. Sollen zwischen nahen Angehörigen steuerliche Folgen nicht willkürlich herbeigeführt werden können, müssen sie der Abgabenbehörde gegenüber ausreichend zum Ausdruck gebracht werden. Dies ist nur der Fall, wenn die betreffende Vereinbarung der Abgabenbehörde unter Schilderung der wesentlichen Punkte pro futuro bekannt gegeben wird. Auch ein Nachweis durch zeitnah errichtete öffentliche Urkunden oder Anzeigen an Behörden ist möglich. Die erst im Nachhinein gemachten Ausführungen naher Angehöriger oder nahe stehender Personen reichen als Beweis jedoch nicht aus. Gleiches gilt für (verdeckte) Treuhandverhältnisse naher Angehöriger.

Nach ständiger Judikatur des VwGH sind bei Treuhandvereinbarungen strenge Maßstäbe anzulegen. Insbesondere dann, wenn ein Treuhandverhältnis behauptet wird, von dem maßgebliche steuerliche Rechtsfolgen abhängen, wird eine entsprechende Beweisführung verlangt. Die Treuhandschaft ist ebenso erhöht beweisdürftig wie sonstige an sich irreguläre Phänomene auch, sollen sie mit besonderen Besteuerungsfolgen verknüpft werden.“

Es ist nicht plausibel, weshalb der Ehegattin, der unentgeltlich der landwirtschaftliche Betrieb von rd. 23 ha Anbaufläche zur Nutzung überlassen wurde, die mittels Einmalzahlung geleistete Entschädigung für künftigen Verdienstentgang in Höhe des Barwertes einer ewigen Rente (€ 507.634) zustehen und zugerechnet werden soll, bloß weil ihr Vermögensvorteil aus dieser halbjährlich kündbaren Nutzungsüberlassen künftig geringer ausfallen wird. Vielmehr stand es der Begünstigten in diesem Rechtsverhältnis frei, von der Kündigungsmöglichkeit Gebrauch zu machen, wenn sie die Rechtswohlthat der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung der Landwirtschaft wegen gesunkener Erträge nicht mehr haben möchte.

Zurechnungssubjekt der Entschädigungen für künftigen Verdienstentgang war aus den dargelegten Gründen der Bf. als geschädigter Eigentümer des landwirtschaftlichen Betriebes.

bd) Antrag auf Dreijahresverteilung

Über Antrag sind Entschädigungen im Sinne des § 32 Abs. 1 Z 1 beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen, wenn überdies im Falle der lit. a oder b der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt (§ 37 Abs. 2 Z. 2 EStG).

§ 32 Abs. 1 Ziffer 1 EStG 1988 lautet:

„Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 gehören auch:

1. Entschädigungen, die gewährt werden

a) als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen einschließlich eines Krankengeldes und vergleichbarer Leistungen oder

b) für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche oder

c) für die Aufgabe von Bestandrechten, sofern der Bestandgegenstand enteignet wird oder seine Enteignung nachweisbar unmittelbar droht, oder

d) für die Aufgabe von Bestandrechten, deren zwangsweise Auflösung im Hinblick auf die künftige Verwendung des Bestandgegenstandes für einen Zweck, für den Enteignungsrechte in Anspruch genommen werden könnten, nachweisbar unmittelbar droht.“

Die im Vertrag vom 27.10.2016 vereinbarten Nebenentschädigungen für künftige Ertragsminderungen und Wirtschafterschwernisse wurde auf Basis einer ewigen Rente berechnet. Die Entschädigung gilt daher einen Verdienstentfall über einen Zeitraum von mindestens sieben Jahren ab und erfüllt auch die übrigen Tatbestandsvoraussetzungen des § 37 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988.

Nach herrschender Rechtsmeinung kann dieser Antrag bis zum rechtskräftigen Abschluss eines Veranlagungsverfahrens gestellt werden und war deshalb auch eine Antragstellung im Rechtsmittelverfahren noch zulässig.

Dem Antrag auf Dreijahresverteilung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wurde daher Folge gegeben.

be) Zusammenfassung:

Der pauschale Zuschlag für Ersatz von Wiederbeschaffungskosten ist Teil des Kaufpreises der Liegenschaft und gehört daher zu den Einkünften aus der Veräußerung des Grundstückes, die im gegenständlichen Fall gemäß § 30 Abs. 2 Z. 3 EStG von der Besteuerung ausgenommen sind.

In diesem Punkt war die Beschwerde daher zu Recht (€ 45.170,22 lt. FA, siehe Tabelle 3). Hinsichtlich der Zurechnung der 2016 zugeflossenen Entschädigung für Verdienstausschlag an den Bf, war die Beschwerde jedoch nicht begründet und ist der Bf. Zurechnungsgegenstand dieser Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Seinem Antrag auf Dreijahresverteilung war Folge zu geben. Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Berechnung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 2016:

Einkünfte aus L+F	Euro	Euro
Lt. Erklärung		0,00
Nebenentschädigungen, 90% Anzahlung	456.870,85	
abzüglich anteilige RA-Kosten f. Nebenentschädigungen	30.004,52	
Zwischensumme	426.966,33	
abzüglich Gewinnfreibetrag	3.900,00	
Einkünfte aus Land- u. Forstwirtschaft lt. BFG		423.066,33
Einkünfteanteil gemäß § 37 Abs 2 Z 2 EStG		141.022,11

2.2. 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.

Bei der Beurteilung der Steuerpflicht und Zurechnung der Entschädigung folgte das BFG der ständigen Rechtsprechung des VwGH, weshalb die Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Beilage: 1 Berechnungsblatt ESt-2016

Wien, am 25. Oktober 2024