

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\_A in der Beschwerdesache Beschwerdeführer\_Adresse, vertreten durch Steuerberater\_A, über die Beschwerde vom 18. Jänner 2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt\_A vom 20. Dezember 2011 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 (mit Ausfertigungsdatum 6. April 2005) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## **Entscheidungsgründe**

I.) Verfahrensgang:

Das Finanzamt\_A veranlagte den Abgabepflichtigen mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 (mit Ausfertigungsdatum 6. April 2005) antrags- und erklärungsgemäß.

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens nahm das Finanzamt\_A bescheidmäßig gemäß § 303 Abs. 4 BAO das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2004 wieder auf und erließ einen (neuen) Einkommensteuerbescheid 2004 (beide Bescheide mit Ausfertigungsdatum 20. Dezember 2011), mit welchem eine von der Agrargemeinschaft\_A dem Abgabepflichtigen zugekommene Vorteilszuwendung der Besteuerung unterzogen wurde. Die Vorteilszuwendung der Agrargemeinschaft\_A an den Abgabepflichtigen als Agrargemeinschaftsmitglied sei darin gelegen, dass die Agrargemeinschaft dem Bruder des Beschwerdeführers Name\_A (sohin einem nahen Angehörigen des Beschwerdeführers) ein Baugrundstück zu einem unter dem

Verkehrswert liegenden Kaufpreis veräußert habe. Diese Vorteilszuwendung stelle einen einkommensteuerpflichtigen Tatbestand im Sinne des § 29 Z 1 EStG 1988 dar. Die Agrargemeinschaft\_A habe im Jahr 2004 Baugrundstücke an Gemeindebürger um 100,00 €/m<sup>2</sup> (z. Bsp. GP\_1) und an Ortsfremde um 200,00 €/m<sup>2</sup> (z. Bsp. GP\_2) verkauft. Der Wert des gegenständlichen Baugrundstückes sei zumindest mit dem Kaufpreis, den ein Gemeindebürger zu bezahlen gehabt habe, anzusetzen. Der Kaufpreis für einen Gemeindebürger hätte für die GP\_3 55.500,00 € betragen. Der Vermögensvorteil weise sohin einen Wert von 47.175,00 € (55.500,00 € - 8.325,00 €) auf (siehe händische Bescheidebegründung des Finanzamtes\_A vom 21. Dezember 2011).

Der Abgabepflichtige erhob gegen diesen Bescheid fristgerecht mit Schreiben vom 18. Jänner 2012 Berufung (nunmehr Beschwerde) und führte hierin ua. aus, ein einmaliger rechtsgeschäftlicher Erwerb eines Grundstückes könne für sich alleine keine wiederkehrenden Bezüge iSd § 29 EStG verwirklichen. Des Weiteren sei der behördlicherseits aus dem Kaufvertrag unterstellte - und mit 47.175,00 € bezifferte - Vermögensvorteil gänzlich in Abrede zu stellen, da der Kaufpreis nämlich aufgrund der vertraglich eingeschränkten Verwertbarkeit des Grundstückes für den Käufer - Wieder- und Vorkaufrecht zugunsten der Verkäuferin (selbst nach Bebauung des Grundstückes) über einen Zeitraum von 20 Jahren, mit der Wirkung, dass allfällige Wertzuwächse innerhalb dieses Zeitraumes jedenfalls nicht vom Beschwerdeführer bzw. seinem Bruder als Käufer, sondern einzig von der Verkäuferin lukriert werden könnten (vgl. Vertragspunkte V. und VI.) - durchaus als angemessen zu qualifizieren sei. Auch die Zurechnung des behördlicherseits unterstellten Vermögensvorteiles an ihn sei nicht rechtens, da ihm aus dem Rechtsgeschäft kein geldwerter Vorteil zugeflossen sei.

Das Finanzamt\_A legte mit Vorlagebericht vom 23. Februar 2012 die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Ergänzend führte die Abgabenbehörde hierin an, in eventu werde beantragt, die Vorteilsgewährung als Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 27 Abs. 1 Z 4 EStG zu erfassen.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängig gewesenen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

## II.) Sachverhalt und Beweiswürdigung:

II.1) Der Beschwerdeführer betreibt keine Land- und Forstwirtschaft, sondern ist ausschließlich nichtselbständig beschäftigt.

Der Abgabepflichtige ist Eigentümer der Liegenschaft EZ\_1\_GB\_Ort\_A. Mit dieser Liegenschaft ist die Mitgliedschaft an der Agrargemeinschaft\_A und das Holz- und Streunutzungsrecht in EZ\_2\_GB\_Ort\_A verbunden (siehe Grundbuchsauszug betreffend die Liegenschaft EZ\_1\_GB\_Ort\_A vom 9. Dezember 2010).

Mit Kaufvertrag vom 18. Mai 2004 veräußerte die Agrargemeinschaft\_A an den Bruder des Beschwerdeführers Name\_A die Bauparzelle GP\_3 aus der Liegenschaft

EZ\_2\_GB\_Ort\_A im Ausmaß von 555 m<sup>2</sup> um den Kaufpreis von 8.325,00 € (sohin um 15,00 €/m<sup>2</sup>). Die Höhe des Kaufpreises richtete sich laut Kaufvertrag Punkt IV. nach dem Umstand, ob der Erwerber ein Agrargemeinschaftsmitglied, ein Ortsbewohner von Ort\_A oder ein Ortsfremder sei. Der Käufer sei laut Kaufvertrag Agrargemeinschaftsmitglied und der Kaufpreis deshalb mit 15,00 €/m<sup>2</sup> anzusetzen (siehe Kaufvertrag vom 18. Mai 2004).

Das Finanzamt\_A schrieb dem Beschwerdeführer Sonstige Einkünfte nach § 29 Z 1 EStG in Höhe von 47.175,00 € vor, da diesem eine aus obigem Kaufvertrag resultierende Vorteilszuwendung als Mitglied an der Agrargemeinschaft\_A zugeflossen sei (siehe Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 20. Dezember 2011 samt händischer Bescheidebegründung vom 21. Dezember 2011). Hiergegen erhob der Abgabepflichtige fristgerecht Beschwerde (siehe Berufungsschreiben vom 18. Jänner 2012).

II.2.) Der (unstrittige) Sachverhalt ergibt sich aus den inhaltlich übereinstimmenden Parteienausführungen sowie aus den oben angeführten Unterlagen.

III.) Rechtslage:

Gemäß § 29 Z 1 EStG in der im strittigen Jahr 2004 geltenden Fassung BGBl I Nr. 71/2003 sind Sonstige Einkünfte nur wiederkehrende Bezüge, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 EStG gehören.

Wiederkehrende Bezüge nach § 29 Z 1 EStG sind nach Rechtsprechung und Literatur Renten, dauernde Lasten und sonstige wiederkehrende Bezüge, die durch folgende Merkmale gekennzeichnet sind (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch 1993, § 29 Rz 5; Stoll Rentenbesteuerung, Rz 1019 ff)

- Die Bezüge müssen einen vermögenswerten Vorteil darstellen (Geld- oder Sachwerte).
- Die Bezüge müssen wiederkehrend sein und mit einer gewissen Regelmäßigkeit zugehen (Periodizität und Dauer).
- Sie müssen auf einem einheitlichen Verpflichtungsgrund (Gesetz, Verwaltungsakt, Vertrag, letztwillige Anordnung) bzw. zumindest auf einem einheitlichen und einmaligen Entschluss des Zuwendenden beruhen (Stoll, Rentenbesteuerung, Rz 1021; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, § 29 Rz 7; Kanduth-Kristen in Jakom, EStG, 2017, § 29 Rz 13).

Wiederkehrende Bezüge werden dadurch begründet, dass bestimmte Zahlungen oder vermögenswerte Vorteile einem einheitlichen Rechtsgrund zufolge "wiederkehren". Dies ist dann der Fall, wenn die Bezüge periodisch wiederkehren, wobei die Wiederkehr voraussehbar sein muss. Die Bezüge müssen der der Höhe und der Zeitfolge nach nicht regelmäßig sein, dürfen aber auch nicht rein zufällig anfallen. Die Bezüge können also auch in unregelmäßigen Abständen und in unregelmäßiger Höhe anfallen. Grundlage der wiederkehrenden Bezüge muss aber ein einheitlicher Rechtsgrund sein (zB Gesetz, Vertrag, letztwillige Anordnung), zumindest aber ein einheitlicher und einmaliger Entschluss des Zuwendenden (Grabner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 29 Anm 6). Ein immerwährendes Holzbezugsrecht fällt unter § 29 Z 1 EStG, sofern es nicht zum Betriebsvermögen gehört (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, § 29 Rz 10; Kanduth-Kristen in Jakom, EStG, 2017, § 29 Rz 33).

Nach § 27 Abs. 1 EStG in der für das Streitjahr geltenden Stammfassung lautet auszugsweise:

"Folgende Einkünfte, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG gehören, sind Einkünfte aus Kapitalvermögen:

Z 4. Zinsen und andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art, zum Beispiel aus Darlehen, Anleihen, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten und aus Ergänzungskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes"

§ 93 Abs. 1 und 2 EStG in der im strittigen Jahr geltenden Fassung lautet auszugsweise:

"(1) Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

(2) Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

b) Gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.

c) Gleichartige Bezüge aus Genußrechten und aus Partizipationskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes.

(...)"

IV.) Erwägungen:

IV.1.) Einkünfte nach § 29 Z 1 EStG:

Dem streitgegenständlichen "Vermögensvorteil" liegt ein einmaliger Liegenschaftsverkauf der Agrargemeinschaft\_A an Name\_A zugrunde, da es nach der Aktenlage keine weiteren Liegenschaftsveräußerungen an den Beschwerdeführer oder Name\_A gab. Der vom Finanzamt\_A im gegebenen Fall angenommene "Vermögensvorteil" (in Höhe der Differenz des anzusetzenden (Ver)Kaufpreises an Agrargemeinschaftsmitgliedern und Ortsangehörigen) trat somit nur einmal und nicht wiederkehrend ein. Wiederkehrende Bezüge nach § 29 Z 1 EStG setzen jedoch eine Periodizität und Dauer im Zufluss der Bezüge voraus. Da im vorliegenden Fall durch den Liegenschaftsverkauf kein vermögenswerter Vorteil, der wiederkehrend angefallen ist, eingeräumt wurde, ist der Tatbestand des § 29 Z 1 EStG nicht verwirklicht.

Ergänzend wird bemerkt, dass das dem Abgabepflichtigen von der Agrargemeinschaft\_A eingeräumte Holzbezugsrecht zu wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 29 Z 1 EStG führt, da diesem der Holzbezug wiederkehrend zukommt. Wenngleich die Agrargemeinschaft ebenso die Liegenschaft veräußert hat, können hierdurch beim (Ver)Kauf nicht in Einheit mit dem Holzbezugsrecht Einkünfte nach § 29 Z 1 EStG angenommen werden. Sowohl dem Holzbezugsrecht als auch der Kaufpreisfestsetzung liegen zwar die Agrargemeinschaftsmitgliedschaft zugrunde, doch fehlt diesen ua. der

geforderte einheitliche Verpflichtungsgrund. Jeder Sachverhalt ist steuerrechtlich für sich selbst zu beurteilen. Bei einem einmaligen Liegenschaftsverkauf kann für sich allein lediglich aus dem Umstand, dass die Holzbezüge wiederkehrend sind, kein wiederkehrender Vermögensvorteil begründet werden.

IV. 2.) Einkünfte nach § 27 Abs. 1 Z 4 EStG:

Das Finanzamt\_A stellte im Vorlagebericht vom 23. Februar 2012 den Antrag, die Vorteilsgewährung in envtu als Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 27 Abs. 1 Z 4 EStG zu qualifizieren.

IV.2.a) Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 15. September 2016, 2013/15/0297, zur gegenständlichen Rechtsfrage wie folgt ausgeführt:

"15 In dem Kapitalertragsteuer betreffenden Erkenntnis vom 18. November 2008 hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass mangels einer einkommensteuerlichen Definition des Begriffes "Genussrecht" in § 93 Abs. 2 Z 1 lit. c EStG 1988 der zivilrechtliche (gesellschaftsrechtliche) Begriff anzuwenden ist und agrargemeinschaftliche Anteilsrechte darin keine Deckung finden. Ausschüttungen aus Agrargemeinschaften erfüllten daher keinen Tatbestand der Kapitalertragsteuerpflicht. In Reaktion auf dieses Erkenntnis wurde § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 mit dem Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl. I Nr. 52/2009, eine lit. f angefügt, laut der "Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Agrargemeinschaften) im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 Bundes-Verfassungsgesetz" dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen (gemäß § 124b Z 5 EStG 1988 für Ausschüttungen, die ab dem 1. Jänner 2009 erfolgen). Um Einkünfte aus Anteilen an einer körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaft, die nicht dem land- und forstwirtschaftlichen Einkünften (§ 21 EStG 1988) zuzurechnen sind, als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen, wurde mit dem Budgetbegleitgesetz 2009 auch § 27 Abs. 1 EStG 1988 um eine lit. d ergänzt, laut der "Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Agrargemeinschaften) im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 Bundes-Verfassungsgesetz" zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören (gemäß § 124b Z 162 für Bezüge, die ab dem 1. Jänner 2009 zufließen). § 27 EStG 1988 in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2009 erfasst hingegen Ausschüttungen aus Agrargemeinschaften nicht. Sie stellen insbesondere nicht "Zinsen und andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art" im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dar. Der Agrargemeinschaft wird seitens der Anteilsberechtigten nicht Kapital zur Verfügung gestellt, welches zu Kapitalforderungen und sodann zu Erträgen aus Kapitalforderungen der Anteilsberechtigten führt (vgl. Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 27 Tz 103; Mayr in SWK, 28/2001; Brauner/Urban in SWK 26/2009).

16 Soweit der angefochtene Bescheid auf die ErlRV zum Budgetbegleitgesetz 2009 (113 BlgNr XXIV. GP, 66) verweist, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass ErlRV bei der Interpretation des auf der Grundlage der Regierungsvorlage beschlossenen Gesetzes berücksichtigt werden, nicht aber früherer Gesetzesbeschlüsse. Davon abgesehen stützen

die ErlRV zu § 27 Abs. 1 Z 1 EStG idF BBG 2009 und zur Inkrafttretensbestimmung des § 124b Z 162 EStG, die normiert, dass die Neuregelung erstmals für ab dem 1. Jänner 2009 zufließenden Bezüge gilt, die Ansicht der belangten Behörde nicht. In den ErlRV wird zunächst dargestellt, dass das Gesetz für Ausschüttungen aus Agrargemeinschaften keinen Kapitalertragsteuerabzug normiert hat (Hinweis auf VwGH vom 18. November 2008, 2006/15/0050), und dann ausgeführt:

"Jene Einkünfte aus der Beteiligung an einer Agrargemeinschaft, die nicht den land- und forstwirtschaftlichen Einkünften (§ 21) zuzurechnen sind, sind im Fall einer Veranlagung gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 lit. d als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen."

Die ErlRV lassen somit in keiner Weise darauf schließen, dass das Budgetbegleitgesetz 2009 mit § 27 Abs. 1 Z 1 lit. d iVm § 124b Z 162 EStG keine konstitutive Regelung getroffen hätte."

IV.2.b) Der Beschwerdeführer ist kein Land- und Forstwirt und erzielt somit keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft; der streitgegenständliche Vermögensvorteil kann daher keinen derartigen Einkünften zugerechnet werden. Ausschüttungen aus Agrargemeinschaften an Personen, die keine land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte erzielen, sind nach obigen Ausführungen im strittigen Jahr 2004 nach § 27 EStG nicht steuerpflichtig. Die vom Finanzamt\_A angenommene Vorteilszuwendung verwirklicht somit im gegenständlichen Fall keinen einkommensteuerpflichtigen Tatbestand nach § 27 EStG.

IV.3.) Zusammenfassend ist auszuführen, dass die streitgegenständliche Veräußerung keinen einkommensteuerpflichtigen Tatbestand begründet. Das Finanzamt\_A hat somit dem Beschwerdeführer im bekämpften Bescheid zu Unrecht Sonstige Einkünfte nach § 29 EStG vorgeschrieben, weshalb der Beschwerde Folge zu geben ist.

Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2004 ergibt sich aus dem Einkommensteuerbescheid 2004 (mit Ausfertigungsdatum 6. April 2005), welcher als Teil des Spruches Bestandteil dieser Entscheidung wird.

V.) Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur zur steuerlichen Beurteilung von im Jahr 2004 vorgenommenen Ausschüttungen aus Agrargemeinschaften, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 8. Juni 2017