

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. AA in der Beschwerdesache Bf, Anschrift, vertreten durch Vertreter, über die Beschwerde vom 3. Jänner 2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Innsbruck vom 5. Dezember 2012 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen 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 Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1.) Der Abgabepflichtige erzielte im Streitzeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und betrieb zudem eine Landwirtschaft. Mit Bescheid vom 3. August 2009 wurde der Abgabepflichtige erklärungsgemäß ausschließlich unter Ansatz der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zur Einkommensteuer 2008 veranlagt (Arbeitnehmerveranlagung).

Der Abgabepflichtige war im Streitzeitraum Eigentümer der Liegenschaft in EZ 1, mit welcher die Mitgliedschaft an der Agrargemeinschaft X sowie das Holz und Streunutzungsrecht am Grundstück der Agrargemeinschaft in EZ 2, verbunden war.

2.) Die Agrargemeinschaft veräußerte letzteres Grundstück im Ausmaß von 1.181 m² im Streitjahr 2008 an den Abgabepflichtigen um 2,90 € pro m² (in Summe sohin 3.424,90 €). Die maßgeblichen Bestimmungen des diesbezüglichen mit der Agrargemeinschaft geschlossenen Kaufvertrages lauten auszugsweise wie folgt:

„III.

Die Höhe des Kaufpreises beim Verkauf von Grundstücken (Baugrund und Gewerbegebiet) durch die Agrargemeinschaft X richtet sich nach dem Umstand, ob der Erwerber ein Agrargemeinschaftsmitglied, Ortsbewohner von U oder Ortsfremder ist, wobei seitens des zuständigen Organes der Agrargemeinschaft die Kaufpreise einerseits für Baugrundstücke und andererseits für Gewerbegrund gesondert für Agrargemeinschaftsmitglieder, Ortsbewohner von U und Ortsfremde festgesetzt sind und diese Kaufpreise bei Bedarf angepasst bzw. neu festgesetzt werden.

Der Käufer ist Agrargemeinschaftsmitglied und es beträgt der Kaufpreis für das kaufgegenständliche Baugrundstück aufgrund des Beschlusses aus dem Protokollbuch vom 11.11.2000 für Besitzer von Holz- und Streunutzungsrechten 2,90 € pro m², insgesamt somit 3.424,90 €.

....

V.

Die mit dem Grundbuchskörper in EZ 2, verbundenen Holz- und Streunutzungsrechte verbleiben ungeschmälert bei der bisherigen Stammsitzliegenschaft und werden von diesem Vertrag nicht berührt.

Gemäß § 39 TFLG ist eine Genehmigung durch die Agrarbehörde nicht erforderlich, da von der Stammsitzliegenschaft nicht mehr als 2000 m² abgeschrieben werden und eine Fläche von mehr als einem Hektar bei der Stammsitzliegenschaft verbleibt.

VI.

Der Käufer verpflichtet sich, innerhalb von drei Jahren ab beidseitiger Unterfertigung des Kaufvertrages auf dem Kaufgrundstück mit dem Bau eines Wohnhauses zu beginnen und binnen weiterer fünf Jahre dieses Objekt fertig zu stellen und als Hauptwohnsitz zu beziehen.

Der Käufer räumt der Verkäuferin das Wiederkaufsrecht im Sinne des §§ 1068 ABGB am Kaufgrundstück samt allfälligen Baulichkeiten für die Dauer von 20 Jahren ab rechtskräftiger Verbücherung dieses Kaufvertrages ein, welches nur dann nicht ausgeübt werden darf, wenn die Verpflichtungen im vorangeführten Absatz vollständig eingehalten werden.

Das Wiederkaufsrecht ist durch schriftliche Erklärung der Verkäuferin an den Käufer (oder dessen Rechtsnachfolger) auszuüben, wobei die Erklärung innerhalb der 20-Jahresfrist abzugeben ist.

Bei Geltendmachung dieses Wiederkaufsrechtes, solange das Kaufgrundstück unbebaut ist, hat die Agrargemeinschaft Anspruch auf Übertragung des Kaufgrundstückes zu dem in diesem Kaufvertrag vereinbarten Kaufpreis, und zwar ohne zwischenzeitliche Verzinsung und Wertsicherung, wobei das Holz- und Streunutzungsrecht wieder auf den Nutzungsberechtigten wie bisher zurückfällt.

Im Falle der Ausübung des Wiederkaufsrechtes hinsichtlich des Kaufgrundstückes ab Bebauung desselben, hat die Agrargemeinschaft Anspruch auf Rückübertragung des Kaufgrundstückes hinsichtlich Grund und Boden (ohne Baulichkeit) zu dem in diesem Kaufvertrag vereinbarten Kaufpreis, und zwar ohne zwischenzeitliche Verzinsung und Wertsicherung, hinsichtlich der auf dem Kaufgrundstück vorhandenen Baulichkeiten jedoch zum Schätzwert, mangels Einigung ermittelt von zwei gerichtlich beeideten Sachverständigen in einem gemeinsamen Gutachten, wobei jede Vertragspartei (Verkäufer- und Käuferseite) je einen Sachverständigen namhaft machen kann und die Kosten des Schätzungsgutachtens beide Vertragsparteien je zur Hälfte zu tragen haben.

Bei Ausübung des Wiederkaufsrechtes ist die Liegenschaft unverzüglich in das volle Eigentum der Verkäuferin oder einer von der Verkäuferin namhaft gemachten Rechtsperson zu übertragen, dies frei von Belastungen, die seit dem Kauf hinzugekommen sein sollten.

Alle Kosten der Vertragserrichtung und grundbücherlichen Durchführung, sowie sämtliche Gebühren und Steuern, welche bei Geltendmachung des Wiederkaufsrechtes entstehen, gehen zu Lasten der Käuferin, ohne Zahlungsverpflichtung der Agrargemeinschaft.

Die Einräumung des Wiederkaufrechtes wird von der Verkäuferin angenommen. Zur Sicherstellung dieses Wiederkaufrechtes zugunsten der Agrargemeinschaft ist dieses im Grundbuch einzuverleiben.

VII. Vorkaufsrecht

Weiters behält sich die Agrargemeinschaft am Kaufgrundstück einschließlich allenfalls darauf begonnener oder fertig gestellter Baulichkeiten ein Vorkaufsrecht gemäß §§ 1072 ABGB auf die Dauer von zwanzig Jahren ab rechtskräftiger grundbücherlicher Durchführung des Kaufvertrages vor, wobei dasselbe bei jeder Art der Veräußerung, ausgenommen bei Übertragung der Liegenschaft an den Ehegatten, an Nachkommen der Käuferin oder an Geschwister der Käuferin oder deren Nachkommen, geltend gemacht werden kann.

Die Ausübung des Vorkaufsrechtes muss durch schriftliche Erklärung erfolgen.

Bei Veräußerung an den genannten verwandtschaftlichen Personenkreis hat der Käufer (= Veräußerer) die Verpflichtung, dem Erwerber/den Erwerbern aufzutragen, wiederum ein inhaltlich identes Vorkaufsrecht der Verkäuferin (=Agrargemeinschaft) kostenfrei für letztere und unentgeltlich grundbücherlich einzuräumen (zeitlich begrenzt mit dem Endtermin der ursprünglich 20 Jahre).

Sollte dies nicht befolgt werden, so kann die Verkäuferin (Agrargemeinschaft) auch in diesem Veräußerungsfalle das Vorkaufsrecht ausüben und es darf das Eigentumsrecht des neuen Erwerbers ohne Genehmigung der Agrargemeinschaft nicht verbüchert werden.

Bei Geltendmachung dieses Vorkaufsrechtes besteht seitens der Agrargemeinschaft Anspruch auf Festsetzung des Kaufpreises hiefür wie es beim Wiederkaufsrecht laut vorausgehendem Vertragspunkt (Wiederkaufsrecht) festgelegt ist.

Sollte bei einer Veräußerung die Agrargemeinschaft von ihrem Vorkaufsrecht innerhalb der Anbotsfrist von einem Monat keinen Gebrauch machen und das Kaufgrundstück also veräußert werden, so verpflichtet sich der Käufer bei dieser Weiterveräußerung, der Agrargemeinschaft für das Kaufgrundstück (ohne Berechnung der Baulichkeit) den Differenzbetrag zwischen dem in diesem Kaufvertrag vereinbarten Kaufpreis und dem Zeitpunkt dieser Weiterveräußerung geltenden bzw. von der Agrargemeinschaft festgesetzten Kaufpreis für Agrargemeinschaftsmitglieder, Ortsbewohner der Gemeinde U bzw. Ortsfremde aufzuzahlen, je nachdem ob das Kaufgrundstück an Agrargemeinschaftsmitglieder, Ortsbewohner der Gemeinde U oder an Ortsfremde veräußert wird.

Ohne Zahlung dieses Differenzbetrages an die Agrargemeinschaft darf das Eigentumsrecht des neuen Erwerbers nicht verbüchert werden.

Vor gänzlicher Leistung dieser Aufzahlung ist die Agrargemeinschaft zur Abgabe einer Freistellungs- bzw. Zustimmungserklärung hinsichtlich ihres Vorkaufsrechtes nicht verpflichtet.

Die Einräumung des Vorkaufsrechtes wird von der Verkäuferin angenommen.

Dieses Vorkaufsrecht ist zur Verdinglichung im Grundbuch einzuverleiben.

.....“

3.) Mit Notariatsakt (Schenkungsvertrag) vom 21. Juli 2009 wurde dieses Grundstück vom Abgabepflichtigen in weiterer Folge an seinen Sohn im Schenkungsweg übertragen.

4.) Ein Vorhalt des Finanzamtes vom 9. Dezember 2010, u. a. mit dem Inhalt, dass Sachausschüttungen einer Agrargemeinschaft mit dem gemeinen Wert in Ansatz zu bringen seien und diese vom Anteilseigner, wenn er Land- und Forstwirt sei, als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erklären seien, wurde von der steuerlichen Vertretung dahingehend beantwortet, dass die Landwirtschaft vom Abgabepflichtigen nach wie vor betrieben werde und dieser die Vollpauschalierung als Gewinnermittlungsart beanspruche. Zudem wurde vorgebracht, dass der Kaufpreis für die Liegenschaft im Kaufvertrag vom 17. Juni 2008 aufgrund der eingeschränkten Verwertbarkeit des Grundstückes infolge Wieder- und Vorkaufsrechte zugunsten der Verkäuferin und der auf dem Grundstück zugunsten des Abgabepflichtigen lastenden Nutzungsrechte als angemessen zu beurteilen sei.

Dazu wurde der im Kaufvertrag angeführte Auszug aus dem Protokollbuch der Agrargemeinschaft vom 7. Jänner 2001 vorgelegt, dem zu entnehmen ist, dass die

Vollversammlung der Agrargemeinschaft am 11.11.2000 einstimmig beschlossen hat, den Grundpreis „ohne Nutzungsrechte“ für Agrargemeinschaftsmitglieder mit 40 ATS pro m² fest zu legen. Des weiteren wurde ein Auszug aus dem Protokollbuch der Agrargemeinschaft vom 29. April 2008 vorgelegt, dem zu entnehmen ist, dass die Vollversammlung der Agrargemeinschaft am 11.4.2008 einstimmig beschlossen hat, das streitgegenständliche Grundstück an den Abgabepflichtigen zum Preis von 2,90 € pro m² zu verkaufen und sich der Kaufpreis auf den Vollversammlungsbeschluss vom 11.11.2000 stützt, wonach Agrargemeinschaftsmitglieder, die im Besitz vom Nutzungsrecht sind, den Grund zum oben genannten Verkaufspreis erwerben können.

5.) Mit Bescheid vom 5. Dezember 2012 wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2008 vom Finanzamt wiederaufgenommen und im diesbezüglichen Sachbescheid mit selben Ausfertigungsdatum Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 115.962 € zum Ansatz gebracht. In der gesonderten Bescheidebegründung wurde dazu ausgeführt, dass Vermögenszuwendungen von körperschaftsteuerlich organisierten Agrargemeinschaften als Einkünfte aus dem Anteilsrechtes an dieser Agrargemeinschaft zu beurteilen und Sachausschüttung dabei mit dem gemeinen Wert in Ansatz zu bringen seien. Die Vorteilszuwendung sei in der Veräußerung der Liegenschaft zu einem weit unter dem Verkehrswert liegenden Kaufpreis zu sehen und sei diese Vorteilszuwendung von der Pauschalierung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nicht umfasst. Da die Agrargemeinschaft Baugrundstücke an Gemeindebürger um 100 € (und an Ortsfremde um 200 €) verkauft habe, hätte ein Gemeindebürger für dieses Grundstück 118.100 € bezahlen müssen, weshalb die Differenz zum tatsächlichen Kaufpreis (3.424,9 €) in Höhe von 114.675 € als zugewendeter Vermögensvorteil zu beurteilen sei.

6.) Mit Eingabe der steuerlichen Vertretung vom 3. Jänner 2013 wurde u.a. auch gegen den streitgegenständlich angefochtenen Bescheid betreffend Einkommensteuer Berufung (nunmehr Beschwerde) erhoben und begründend ausgeführt, dass als Vergleichswert für eine Vorteilszuwendung nur der in dem Auszug aus dem Protokollbuch der Agrargemeinschaft mit 32,70 € (450 ATS) festgelegte Wert für vergleichbare Grundstücke für Nichtagrargemeinschaftsmitglieder in Betracht käme und nicht jener in Höhe von 100 €, der von Abgabenbehörde zum Ansatz gebracht worden sei, sodass als Vermögensvorteil allenfalls ein Betrag von 35.193,80 € verbleiben würde ($32,70 \text{ €} \times 1.181 \text{ m}^2 = 38.618,70 \text{ €}$ abzüglich Kaufpreis 3.424,90 €).

Darüberhinaus wurde angemerkt, dass der Kaufpreis aufgrund der vertraglich eingeschränkten Verwertbarkeit des Grundstückes für den Käufer (Wiederkaufs- bzw. Vorkaufsrecht der Gemeinde, selbst nach Bebauung des Grundstückes über einen Zeitraum von 20 Jahren, mit der Wirkung, dass allfällige Wertzuwächse innerhalb dieses

Zeitraumes ausschließlich von der Verkäuferin lukriert werden könnten) als durchaus angemessen zu beurteilen sei.

Weiters wurde eingewendet, dass einerseits zu prüfen sei, ob die gegenständliche Grundstücksaktion den Tatbestand einer steuerwirksamen Ausschüttung erfüllen könne, zumal auch das Vorliegen einer Einlagenrückgewähr gem. § 4 Abs. 12 EStG nicht ohne weiteres von der Hand zu weisen sei und andererseits auch zu prüfen sei, ob es sich bei der Agrargemeinschaft um eine Gemeindegutsagrargemeinschaft handle oder nicht.

Schließlich wurde darauf hingewiesen, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im angefochtenen Bescheid mit 115.962 € zum Ansatz gebracht worden seien und die von der Abgabenbehörde unterstellte Vorteilszuwendung sohin um 1.287 € überhöht ausgewiesen worden sei.

7.) In der abweisenden Beschwerdeverentscheidung (Ausfertigungsdatum 6. März 2013) wurde begründend ausgeführt, dass von der Agrargemeinschaft in den Jahren 2004 bis 2007 mehrere Grundparzellen an Ortsansässige um 100 € verkauft worden seien, nach Ansicht der Abgabenbehörde der Kaufpreis für Ortsansässige bereits weit unter dem fremdüblich erzielbaren Verkehrswert gelegen gewesen sei und das zugunsten der Agrargemeinschaft eingeräumte Wiederkaufs- und Vorkaufrecht bereits im günstigen Kaufpreis von 100 € pro m² Berücksichtigung gefunden hätte.

Weiters würden Agrargemeinschaften und auch Gemeinden den Erwerbern von sehr günstigem Baugrundstücken (100 € pro m²) durch die grundbücherliche Einräumung eines Wiederkaufs- und Vorkaufsrechtes zu ihren Gunsten, den nachfolgenden Handel mit günstigen Baugrundstücken unterbinden.

Abschließend wurde zum letztgenannten Einwand in der Beschwerde darauf hingewiesen, dass zur Höhe des Vermögensvorteils in Höhe von 114.675 € weiters noch 39 % vom Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (3.300 €), das seien 1.287 €, hinzuzurechnen seien.

8.) Mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 8. April 2014 wurde sodann der Vorlageantrag eingebracht.

9.) Da das streitgegenständliche Grundstück in weiterer Folge weder vom Beschwerdeführer noch von dessen Sohn, an den der Beschwerdeführer - wie bereits ausgeführt - das Grundstück im Schenkungswege übertragen hatte, bebaut worden ist, wurde von dem im Kaufvertrag unter dem im o.a. Punkt VI vereinbarten Wiederkaufsrecht Gebrauch gemacht, und gemäß dem Protokoll über die Gemeinderatssitzung der Gemeinde U vom 12.12.2018 vom Gemeinderat einstimmig beschlossen, den Substanzverwalter der Agrargemeinschaft X anzuweisen, dass Wiederkaufsrecht bezüglich der streitgegenständlichen Liegenschaft zu ziehen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.) Bei Agrargemeinschaften handelt es sich um Gemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform, in denen gemäß Art. 12 Abs. 1 Z 3 B-VG die Grundsatzgesetzgebung Bundessache und die Erlassung von Ausführungsgesetzen und die Vollziehung Landessache ist. Maßgebend für die Rechtsqualität der Agrargemeinschaften sind die jeweiligen Ausführungsgesetze der Länder (vgl. Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG19, § 21 Tz 211).

Kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung sind in Tirol (sowohl geregelte als auch ungeregelte) Agrargemeinschaften Körperschaften öffentlichen Rechts (§ 34 TFLG 1996).

Die Agrargemeinschaft ist daher im maßgeblichen Zeitpunkt der Veräußerung des Grundstückes an den Beschwerdeführer als Körperschaft öffentlichen Rechtes zu qualifizieren und auch steuerrechtlich als solche zu behandeln.

Anteilsrechte an Agrargemeinschaften nach dem Tiroler Flurverfassungslandesgesetz 1996 sind keine Genussrechte. (Verdeckte) Ausschüttungen von Agrargemeinschaften an ihre Anteilsberechtigten (Mitglieder) unterliegen daher nach § 93 Abs. 2

Z 1 lit c EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung nicht dem Kapitalertragsteuerabzug (VwGH 18.11.2008, 2006/15/0050). Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Agrargemeinschaften) im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 Bundes-Verfassungsgesetz wurden erst durch das BudBG 2009, BGBl. I Nr 52/2009, in § 93 Abs. 2 Z 1 lit f EStG 1988 als steuerabzugspflichtige Kapitalerträge erfasst. Geld- und Sachausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften unterliegen demnach erst ab dem 1. Jänner 2009 dem Kapitalertragsteuerabzug und sind (mit 25 %) endbesteuert.

Aus der für das Streitjahr fehlenden Verpflichtung zum Kapitalertragsteuerabzug kann nicht auf eine fehlende Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerpflicht beim Empfänger der betreffenden Kapitalerträge geschlossen werden; die Veranlagung beim Empfänger der Kapitalerträge ist vom Abzug der Kapitalertragsteuer grundsätzlich unabhängig. Losgelöst von dem in den §§ 93 EStG 1988 geregelten Kapitalertragsteuerabzug ist daher die Frage entscheidend, ob (verdeckte) Ausschüttungen von Agrargemeinschaften bei den Anteilsberechtigten unter eine der in § 2 Abs. 3 EStG 1988 taxativ aufgezählten Einkunftsarten fallen. Der Anteil an einer Agrargemeinschaft gehört ertragsteuerlich bei einem Land- und Forstwirt schon allein wegen des inneren Zusammenhanges (Gebundenheit) der Beteiligung mit der Stammsitzliegenschaft zu dessen land- und forstwirtschaftlichem Betriebsvermögen (vgl. Doralt, EStG⁹, § 21 Tz 219). Die Beteiligung des Beschwerdeführers an der Agrargemeinschaft war daher seinem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen zuzurechnen. Aufgrund der Subsidiarität liegen

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor (VwGH 24.11.1987, 87/14/0005; VwGH 15.12.1987, 86/14/0171). (Verdeckte) Ausschüttungen auf im Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes befindliche Anteilsrechte an Agrargemeinschaften sind als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 21 EStG 1988 steuerpflichtig (vgl. VwGH vom 15.12.1987, 86/1470171, 24.11.1987, 87/14/006, Jakom/Baldauf, EStG, 2011, Rz 92, zu § 21, Doralt, EStG EStG9, Rz 219 zu § 21).

Ungeachtet des Umstandes, dass der Anteil des Beschwerdeführers an der Agrargemeinschaft ertragsteuerlich zu seinem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehörte, bestimmt der nur für die Ermittlung des Einheitswertes des landwirtschaftlichen Betriebes geltende § 30 Abs. 2 Z 6 BewG 1955 in der ab dem 1. Mai 1996 geltenden Fassung, BGBl. Nr. 201/1996, dass Beteiligungen, Anteile an Agrargemeinschaften sowie Ansprüche auf Entgelte aus nichtlandwirtschaftlichen Nutzungsüberlassungen von Grund und Boden nicht als Teile des landwirtschaftlichen Betriebes gelten; dies mit der Konsequenz, dass diese Wirtschaftsgüter im Einheitswert des landwirtschaftlichen Betriebes nicht erfasst sind und daher die damit verbundenen Gewinne bei der Ermittlung der (pauschalierten) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft demnach gesondert anzusetzen sind.

In diesem Sinne auch § 13 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft in der für das Streitjahr 2008 geltenden Fassung, wonach die nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 7 oder der §§ 8 bis 12 der LuF PauschVO sich ergebende Zwischensumme um die Gewinne aus den gemäß § 30 Abs. 2 Z 6 BewG 1955 nicht zum Einheitswert gehörenden Wirtschaftsgütern zu erhöhen ist, sofern diese Gewinne nicht gemäß § 97 Abs. 1 EStG 1988 als abgegolten gelten und keine Veranlagung gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988 beantragt wird.

Insoweit ist festzuhalten, dass Sach- und Geldausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften bei pauschalierten Landwirten sohin zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, die nicht durch die Pauschalierung abgegolten sind (vgl. auch taxlex, 2009, 259) zählen und daher außerhalb der Pauschalierung, steuerlich als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen sind.

2.) Im vorliegenden Fall ist weiters strittig, in welcher Höhe die Vorteilszuwendung der Agrargemeinschaft an den Beschwerdeführer zu bemessen ist.

Die Höhe der Sachausschüttung bestimmt sich nach dem Wert, der fremdüblicherweise unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände des Einzelfalls anzusetzen wäre (vgl. Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Rz 205 und 233/1 zu § 8 KStG).

In der Beschwerdeentscheidung wurde sachverhaltsbezogen die Feststellung getroffen, dass von der Agrargemeinschaft (unbelastete: Anmerkung des BFG) Baugrundstücke an Gemeindebürger um 100 € und an Ortsfremde um 200 € verkauft

wurden. Diesbezüglich ist weiters festzuhalten, dass von der Agrargemeinschaft (nach einer über Vorhalt an das Bundesfinanzgericht vorgelegten Aufstellung über die in den Jahre 2003 bis 2008 vorgenommenen Grundstücksveräußerungen) nicht mit einem Holz- und Streunutzungsrecht belastete Baugrundstücke an Agrargemeinschaftsmitglieder um 15 € je Quadratmeter veräußert wurden, während der Beschwerdeführer für das Grundstück, welches er erworben hat und welches zu seinen Gunsten mit einem Holz- und Streunutzungsrecht belastet war, um 2,90 € je Quadratmeter erwerben konnte.

Das Finanzamt hat nun im angefochtenen Bescheid den Wert der Vorteilszuwendung in Höhe der Differenz zwischen dem Grundstückspreis, mit welchem die Agrargemeinschaft Grundstücke an Gemeindebürger veräußert hat und dem an den Beschwerdeführer verrechneten Kaufpreis (2,90 €) ermittelt. Dem Umstand, dass das veräußerte Grundstück (zugunsten des Beschwerdeführers) mit einem Holz- und Streunutzungsrecht belastet war, hat das Finanzamt offenbar keine Bedeutung beigemessen.

Wenn aber von der Agrargemeinschaft nicht mit Holz- und Streunutzungsrechten belastete Baugrundstücke an Agrargemeinschaftsmitglieder um 15 € je Quadratmeter veräußert wurden, während der Beschwerdeführer das Grundstück, welches zu seinen Gunsten mit einem Holz- und Streunutzungsrecht belastet war, um 2,90 € je Quadratmeter erwerben konnte, ist aus diesem Umstand abzuleiten, dass die Agrargemeinschaft, die mit der mit einem Holz- und Streunutzungsrecht verbundene Belastung einhergehende Wertminderung des Grundstückspreises offenkundig mit 12,10 € pro Quadratmeter bewertet hat (15 € Preis pro Quadratmeter für Agrargemeinschaftsmitglieder für ein Grundstück, welches nicht mit einem Nutzungsrecht belastet war abzüglich 2,90 € Preis pro Quadratmeter für den Beschwerdeführer als Agrargemeinschaftsmitglied für das Grundstück, das mit einem Nutzungsrecht belastet war). Diese Wertminderung spiegelt zugleich den Wert des Holz- und Streunutzungsrecht wieder. Das Holz- und Streunutzungsrecht beträgt sohin wenn man die Grundstücksverkäufe an Agrargemeinschaftsmitglieder vergleicht, rund 80 % des Wertes eines unbelasteten Grundstückes.

Legt man dies auf den an Gemeindebürger verrechneten Verkaufspreis pro m² von 100 € um, so würden bei einem mit einem Nutzungsrecht belasteten Grundstück 20 € auf den Wert von Grund und Boden und 80 € auf das Nutzungsrecht entfallen.

Danach errechnet sich aber die Vorteilszuwendungen der Agrargemeinschaft an den Beschwerdeführer mit 20.195 € (Wert des Grund und Bodens, welches mit einem Nutzungsrecht belastet ist 20 € abzüglich tatsächlich entrichteter Kaufpreis für den mit einem Nutzungsrecht belasteten Grund und Boden in Höhe von 2,90 €/m² x 1.181 m²).

Dieser auf das Nutzungsrecht entfallende Prozentsatz spiegelt sich auch in dem in der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 13.12.2013, RV/0293-I/09, wieder. In dem dieser Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt hat eine Agrargemeinschaft für den Verkauf einer mit einem Holz- und Streunutzungsrecht belasteten Liegenschaft von einer Wohnbaugesellschaft für die belastete Liegenschaft 500 ATS/m² erhalten,

während der Holz- und Streunutzungsberechtigte für den Verzicht auf das Holz- und Streunutzungsrecht von der Wohnbaugesellschaft 2.000 ATS/m² erhalten hat. Auch in diesem konkreten Fall wurde das Holz- und Streunutzungsrecht offenkundig mit 80 % und der belastete Grund und Boden mit 20 % des gesamten von der Wohnbaugesellschaft für den Erwerb einer unbelasteten Liegenschaft zu bezahlenden Gesamtkaufpreises bewertet.

Soweit vom Finanzamt in einer Vorhaltsbeantwortung eingewendet wurde, dass dem Holz- und Streunutzungsrecht im relevanten Zeitraum kein realer wirtschaftlicher Wert beizumessen sei, da das Grundstück in einem Gelände gelegen sei, dessen geologischer Untergrund aus Hauptdolomitschotter bestehe, ist darauf zu verweisen, dass im konkreten Fall für die Wertermittlung nicht darauf abzustellen ist, ob dem Holz- und Streunutzungsrecht ein wirtschaftlicher Wert in Bezug auf die tatsächliche Nutzbarkeit beizumessen ist, sondern darauf, dass der potentielle Erwerber eines als Bauland gewidmeten Grundstückes kein Interesse an dem Kauf haben wird, wenn er es als Bauland nützen will, aber nicht kann, weil auf der Liegenschaft ein Holz- und Streunutzungsrecht lastet. In welcher Wertrelation dabei der nackte Grund und Boden zu dem Holz- und Streunutzungsrecht steht, zeigt der Sachverhalt in dem o.a. Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 13.12.2013, RV/0293-I/09, auf.

Zu der weiters von der Abgabenbehörde vertretenen Auffassung, dass im gegenständlichen Fall der Verzicht auf das an der Kaufliegenschaft bestehenden Holz- und Streunutzungsrecht keine reale Wertminderung darstellen würde und der Beschwerdeführer im Eigentumserwerb ein höherwertiges Recht als das Nutzungsrecht erworben habe, ist anzumerken, dass bei der Veräußerung eines Grundstückes allfällig darauf lastende Nutzungsrechte bei der Preisermittlung jedenfalls Berücksichtigung finden werden, da Belastungen immer dazu führen, dass der Eigentümer in der Ausübung seiner Nutzungsberechtigung naturgemäß abhängig von der darauf ruhenden Belastung mehr oder weniger eingeschränkt ist.

Hinsichtlich des weiteren Antrages der Abgabenbehörde in einer Vorhaltsbeantwortung an das Bundesfinanzgericht, für die Ermittlung der Vorteilszuwendung zu berücksichtigen, dass von der Agrargemeinschaft Grundstücke an Gemeindebürger um 110 € verkauft worden seien, ist darauf hinzuweisen, dass die Abgabenbehörde dazu vom Bundesfinanzgericht aufgefordert wurde, dies durch Vorlage entsprechender Kaufverträge zu belegen und hiezu von der Abgabenbehörde eine Vorhaltsbeantwortung des Inhaltes erstattet wurde, dass keine Kaufverträge vorliegen würden, mit denen die Agrargemeinschaft Grundstücke um 110 € veräußert habe.

3.) Zum Einwand des Beschwerdeführers, dass einerseits zu prüfen sei, ob die gegenständliche Grundstücksaktion den Tatbestand einer steuerwirksamen Ausschüttung erfüllen könne, zumal auch das Vorliegen einer Einlagenrückgewähr gem. § 4 Abs. 12 EStG nicht ohne weiteres von der Hand zu weisen sei und andererseits auch zu prüfen

sei, ob es sich bei der Agrargemeinschaft um eine Gemeindegutsagrargemeinschaft handle oder nicht, ist darauf zu verweisen, dass gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 die Einlagenrückzahlung von Körperschaften, auch wenn sie im Wege einer Einkommensverwendung erfolgt, als Veräußerung einer Beteiligung gilt und beim Anteilsinhaber (Beteiligten) sowohl bei einem Betriebsvermögensvergleich als auch bei einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach Maßgabe weiterer Bestimmungen zu einer Minderung und Erhöhung von Aktivposten des Betriebsvermögens führt. Geld- und Sacheinlagen eines Gesellschafters sind - als Leistungen societatis causa - bei der empfangenden Kapitalgesellschaft gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 steuerneutral. Beim leistenden Gesellschafter liegt eine entgeltliche Anschaffung der Beteiligung vor. Die Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs. 12 EStG 1988 gilt als Umkehrung des Geld- und Sacheinlagenvorganges in eine Kapitalgesellschaft. Bei einer Einlagenrückzahlung kommt es auf Ebene des Gesellschafters zu einer Verminderung der Anschaffungskosten der Beteiligung („*Beteiligungsabstockung*“; vgl. Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 443).

Eine Einlagenrückzahlung berührt somit die Vermögensseite einer Beteiligung und gilt nicht als Kapitalertrag. Dementsprechend fällt bei einer Einlagenrückzahlung keine Kapitalertragsteuer an. Im Fall der Rückzahlung im Wege der Ausschüttung hat die Gesellschaft die Tatsache und Höhe der Einlagenrückzahlung im Rahmen der Anmeldung nach § 96 Abs. 3 EStG 1988 festzuhalten und dem Empfänger eine Bescheinigung über die Höhe der Kapitalerträge und das Unterbleiben des KEST-Abzuges zu erteilen (vgl. Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 443, mwN). Mit § 4 Abs. 12 EStG 1988 wurde die Steuerneutralität der Einlagenrückzahlung gesetzlich verankert.

Ausschüttungen aufgrund einer Veräußerung agrargemeinschaftlicher Grundstücke (durch die Agrargemeinschaft) sind nicht grundsätzlich als Einlagenrückzahlung an Anteilsberechtigte zu beurteilen, weil es sich beim Eigenkapital um eine bilanzielle Rechengröße handelt, die sich einer Zuordnung zu einem bestimmten Wirtschaftsgut entzieht. Abgesehen davon ist es im Hinblick auf die (jeweilige) Entstehungsgeschichte und die besondere Rechtsnatur von Agrargemeinschaften fraglich, ob und inwieweit eine Eigenkapitalrückzahlung überhaupt denkbar bzw. möglich ist (vgl. Rauscher, „*Die einkommensteuerliche Behandlung von Anteilsrechten an Agrargemeinschaften*“ in SWK 29/2000, S 44).

Unzulässigkeit der 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.

Eine Revision ist nicht zulässig, da es sich im Wesentlichen um die Beantwortung einer Tatfrage handelt (Wertermittlung der Höhe der Vorteilszuwendung) und die zugrundeliegenden Rechtsfragen durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und das Gesetz ausreichend beantwortet sind.

Innsbruck, am 25. April 2019