

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerde der Bf., vertreten durch die Walder & Braito Steuerberatungs-GmbH, vom 24. Dezember 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 7. Dezember 2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird geändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommen 2004: 47.814,10 €; Einkommensteuer 2004 nach Berücksichtigung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge: 14.066,62 €

Die Fälligkeit des mit diesem Erkenntnis festgesetzten Mehrbetrages an Einkommensteuer für das Jahr 2004 ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Abgabepflichtige erzielte im Streitjahr 2004 neben Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit auch pauschalierte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Als Eigentümerin einer so genannten Stammsitzliegenschaft hielt sie zudem Anteilsrechte an der Agrargemeinschaft A und der Agrargemeinschaft B. Mit Übergabsvertrag vom 1. Februar 2013 wurde die Stammsitzliegenschaft an den Sohn EF übergeben.

Feststellungen des Finanzamtes zufolge habe die Agrargemeinschaft A an Agrargemeinschaftsmitglieder bzw. deren Nachkommen Baugrundstücke zu einem günstigen Kaufpreis veräußert. Mit Kaufvertrag vom 14. April 2004 habe die Agrargemeinschaft A so auch dem Sohn der Abgabepflichtigen, EF, das Baugrundstück mit der GSt-Nr. a im Ausmaß von 428 m² um den Kaufpreis von 9.330,40 € verkauft. Daraus ergebe sich ein Quadratmeterpreis von 21,80 €. Dieser Kaufpreis habe sich dem Kaufvertrag zufolge nach dem Umstand gerichtet, dass ein Nachkomme eines Agrargemeinschaftsmitgliedes Erwerber des Baugrundstückes gewesen sei. Für Gemeindepfleger würden für ein Baugrundstück 100 €/m² verrechnet werden, Ortsfremde bezahlten rund 200 €/m².

Die Vorteilsgewährung der Agrargemeinschaft A an den Sohn EF sei der Abgabepflichtigen als Agrargemeinschaftsmitglied zuzurechnen und stelle eine Sachausschüttung der Agrargemeinschaft A an diese dar. Sachausschüttungen der Agrargemeinschaft seien mit dem gemeinen Wert zu bewerten (EStR 2000 Rz 7723a). Bei einem Ansatz von 100 €/m² sei ein Betrag von „33.466,60 €“ (42.800 € abzüglich 9.330,40 €) im Jahr 2004 als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen. 39 % des maßgeblichen Einheitswertes seien zusätzlich als pauschalierte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen (Vollpauschalierung). Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft seien daher im Jahr 2004 mit 33.896,82 € anzusetzen.

Das Finanzamt erließ - nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen - am 7. Dezember 2010 einen neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004, mit dem die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit 33.896,82 € erfasst wurden. Gegen diesen Sachbescheid erhob die Abgabepflichtige am 24. Dezember 2010 fristgerecht „*Berufung*“. Im ergänzenden Schreiben vom 24. Februar 2011 führte sie aus, dass die Höhe des Kaufpreises aufgrund der dem Käufer vertraglich überbundenen massiv eingeschränkten Verwertbarkeit des Grundstückes durchaus als fremdüblich anzusehen sei. Im Hinblick auf die in den Vertragspunkten V. und VI. des Kaufvertrages festgelegten Beschränkungen erweise sich der vom Finanzamt als fremdüblich angesetzte Grundstückswert von 100 €/m² als weit überhöht. Dabei handle es sich um folgende Beschränkungen:

- Bebauungsverpflichtung (Beginn binnen drei Jahren ab Unterfertigung des Kaufvertrages; Fertigstellung binnen weiterer fünf Jahre);
- Wiederkaufsrecht für die Verkäuferin (auch nach begonnener Bebauung) für die Dauer von 20 Jahren, falls der Bebauungsverpflichtung nicht entsprochen werde;
- Vorkaufsrecht für die Verkäuferin (auch nach erfolgter Bebauung) für die Dauer von 20 Jahren;
- bei Nichtwahrnehmung des Vorkaufsrechtes durch die Verkäuferin habe diese dennoch Anspruch auf Herausgabe des Differenzbetrages zwischen dem im gegenständlichen Kaufvertrag festgelegten Kaufpreis und dem Preis, der sich im

Zeitpunkt der Weiterveräußerung nach den zu diesem Zeitpunkt geltenden Satzungen der Agrargemeinschaft ergebe.

Darüber hinaus sei grundsätzlich in Frage zu stellen, ob die gegenständliche Grundstückstransaktion den Tatbestand einer steuerwirksamen Ausschüttung überhaupt erfüllen könne, zumal ja auch das Vorliegen einer Einlagenrückgewähr gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 - zumindest nach dem derzeitigen Verfahrensstand auf „*landesgesetzlicher bzw. landespolitischer Ebene*“ - nicht ohne weiteres von der Hand zu weisen sei und derzeit sohin nicht endgültig zu klären sei. Darüber könne erst nach endgültiger Abklärung der Rechtsfrage, ob es sich bei der Agrargemeinschaft A gänzlich um eine Gemeindegutsagrargemeinschaft handle oder nicht, abschließend befunden werden.

Wenngleich diese Streitfrage - zumindest im Bundesland Tirol - quasi allgegenwärtig in den Medien aufgezeigt worden sei und werde und folglich als allgemein bekannt vorausgesetzt werden müsse, habe sich die Abgabenbehörde mit dieser Vorfrage in keiner Weise auseinandergesetzt bzw. diese als nicht von Belang erachtet. Im Hinblick auf § 115 BAO sei hier unzweifelhaft die Abgabenbehörde in der Pflicht.

Zur pauschalen Gewinnermittlung führte die Abgabepflichtige aus, dass der Durchschnittssatz für Einheitswerte bis 15.000 € für das streitgegenständliche Jahr 2004 nach der LuF PauschVO 2001 nicht - wie im angefochtenen Bescheid angeführt - 39 %, sondern lediglich 37 % betrage. Insgesamt ergebe sich somit, dass für den Ansatz einer Ausschüttung seitens der Agrargemeinschaft kein Raum bleibe und der pauschalierte Gewinn entsprechend zu korrigieren sei.

Die „*Berufung*“ vom 24. Dezember 2010 wurde vom Finanzamt unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

1) Die Beschwerdeführerin (Bf.) erzielte im Streitjahr 2004 neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch pauschalierte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aus der Bewirtschaftung des in ihrem Alleineigentum befindlichen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes „P“ in EZ 1 GB 2. Die Landwirtschaft war dabei verpachtet, die Forstwirtschaft wurde von der Bf. selbst betrieben.

Bei der Land- und Forstwirtschaft in EZ 1 GB 2 handelt es sich um eine so genannte Stammsitzliegenschaft, mit der die Dienstbarkeit des Holz- und Streubezuges an Waldgrundstücken der Agrargemeinschaft A in EZ 3 GB 2, „*welche auch die Befugnis der freien Verwertung des nach Deckung des Haus- und Gutsbedarfes vorhandenen*

Überschusses umfasst, sowie weiters die Mitgliedschaft an der Agrargemeinschaft B verbunden ist. Das Holz- und Streunutzungsrecht in EZ 3 GB 2 und die Mitgliedschaft an der Agrargemeinschaft B in EZ 4 GB 2 sind bei der Stammsitzliegenschaft in EZ 1 GB 2 grundbürgerlich angemerkt. Als Eigentümerin der Stammsitzliegenschaft hielt die Bf. somit im Streitjahr 2004 Anteilsrechte an der Agrargemeinschaft A und der Agrargemeinschaft B. Mit Übergabsvertrag vom 1. Februar 2013 wurde die Stammsitzliegenschaft in EZ 1 GB 2 von der Bf. an ihren Sohn EF übergeben, der seither Alleineigentümer dieser Stammsitzliegenschaft ist.

2) Am 14. April 2004 wurde zwischen der Agrargemeinschaft A und dem Sohn der Bf., EF, ein „*Kaufvertrag*“ folgenden Inhalts abgeschlossen:

„KAUFVERTRAG“

abgeschlossen zwischen:

1) *als Verkäuferin:*

Agrargemeinschaft A, Ort, durch ihre zeichnungsberechtigte Vertretung,

2) *als Käufer:*

Herr EF, geb. am TagX, Beruf, wohnhaft C-Straße, Ort.

I.

GRUNDBUCHSTAND UND RECHTSVERHÄLTNISSE

Die Agrargemeinschaft A-C ist aufgrund des Bescheides vom TagY Alleineigentümerin der Liegenschaft in EZ 3 Grundbuch 2, zu deren Gutsbestand u.a. gehört: GSt a, Baufläche (begrünt) mit 428 m².

II.

KAUF

Die Agrargemeinschaft A verkauft und übergibt nunmehr auf der Grundlage des Vollversammlungsbeschlusses vom 08.04.1999 das Grundstück a im Ausmaß von 428 m² an EF und Letzterer kauft und übernimmt dieses Grundstück in sein Alleineigentum. Der Käufer ist Mitglied der Agrargemeinschaft A.

III.

KAUFPREIS UND FÄLLIGKEIT

Der vereinbarte Kaufpreis beträgt für Agrargemeinschaftsmitglieder € 21,80/m² (Euro einundzwanzigkommaachtzig pro Quadratmeter). Der gesamte Kaufpreis für das Kaufgrundstück a im Ausmaß von 428 m² beträgt daher

€ 9.330,40

(Euro neuntausenddreihundertdreißigkommavierzig). Der gesamte Kaufpreis wurde vom Käufer bereits zur Gänze vor Untertierung dieses Vertrages an die Verkäuferin entrichtet, worüber Letztere hiermit rechtsverbindlich quittiert.

IV.

WIEDER- und VORKAUFSRECHT

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

Der Käufer sind Agrargemeinschaftsmitglieder. Es beträgt der Kaufpreis für das kaufgegenständliche Baugrundstück daher derzeit € 21,80 (Euro einundzwanzigkommaachtzig) pro Quadratmeter.

Dieser Kaufvertrag stützt sich auf den Vollversammlungsbeschluss der Agrargemeinschaft vom 08.04.1999.

Aufgrund dieses Beschlusses behält sich die Verkäuferin ein Vor- und Wiederkaufsrecht am Kaufsgrundstück gemäß den nachfolgenden Bedingungen vor:

V.

WIEDERKAUFSRECHT

Der Käufer verpflichtet sich, innerhalb von drei Jahren ab beidseitiger Unterfertigung des Kaufvertrages auf dem Kaufsgrundstück 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 der §§ 1068 ABGB am Kaufsgrundstück 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 Kaufsgrundstückes zu dem in diesem Kaufvertrag vereinbarten Kaufpreis, und zwar ohne zwischenzeitliche Verzinsung und Wertsicherung.

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 grundbürgerlichen Durchführung, sowie sämtliche Gebühren und Steuern, welche bei Geltendmachung des Wiederkaufsrechtes entstehen, gehen zu Lasten des Käufers, ohne Zahlungsverpflichtung der Agrargemeinschaft.

Die Einräumung des Wiederkaufsrechtes wird von der Verkäuferin ausdrücklich angenommen.

Zur Sicherstellung dieses Wiederkaufsrechtes zugunsten der Agrargemeinschaft ist dieses im Grundbuch einzuverleiben.

VI.

VORKAUFSRECHT

Weiters behält sich die Agrargemeinschaft am Kaufgrundstück einschließlich allenfalls darauf begonnener oder fertiggestellter Baulichkeiten ein Vorkaufsrecht gemäß §§ 1072 ABGB auf die Dauer von zwanzig Jahren ab rechtskräftiger grundbürgerlicher Durchführung des Kaufvertrages vor, wobei dasselbe bei jeder Art einer Veräußerung, ausgenommen bei Übertragung der Liegenschaft an den Ehegatten, an Nachkommen des Käufers oder an Geschwister des Käufers 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 grundbürgerlich einzuräumen (zeitlich begrenzt mit dem Endtermin der ursprünglichen 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 verpflichten sich die Käufer bei dieser Weiterveräußerung, der Agrargemeinschaft für das Kaufgrundstück (ohne Berechnung der Baulichkeit) den Differenzbetrag zwischen dem in diesem Kaufvertrag vereinbarten Kaufpreis und dem zum Zeitpunkt dieser Weiterveräußerung geltenden bzw. von der Agrargemeinschaft festgesetzten Kaufpreis für Agrargemeinschaftsmitglieder, Ortsbewohner der Gemeinde S bzw. Ortsfremde aufzuzahlen, je nachdem, ob das Kaufgrundstück an Agrargemeinschaftsmitglieder, Ortsbewohner der Gemeinde S 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.

VII.

GEMEINSAME BESTIMMUNGEN

Im Falle der Geltendmachung des Wieder- oder Vorkaufsrechtes durch die Agrargemeinschaft hat der Käufer und ein allfälliger nachfolgender Erwerber für die angefallenen Kosten (Vermessung, Vertragserstellung, Gebühren und Steuern, usw.) keinen Rückvergütungsanspruch.

Wieder- und Vorkaufsrecht bleiben während der vereinbarten Dauer auch für jeden Rechtsnachfolger der Käufer bestehen.

Nach Ablauf von zwanzig Jahren ab rechtskräftiger grundbürgerlicher Durchführung des Kaufvertrages erlischt sowohl das Wieder- als auch das Vorkaufsrecht.

Die Agrargemeinschaft erteilt bereits jetzt ihre ausdrückliche Zustimmung zur Einverleibung der Löschung des Wieder- und Vorkaufsrechtes auf dem Kaufsgrundstück nach Ablauf der vereinbarten Geltungsdauer, dies jedoch ohne Kosten für die Agrargemeinschaft.

Wieder- und Vorkaufsrecht bestehen jeweils selbstständig, also voneinander unabhängig.

VIII.

BESITZÜBERGANG

Besitz, Genuss und Wagnis gehen hinsichtlich des kaufgegenständlichen Grundstückes mit dem Tage der vollständigen Kaufpreisüberweisung (Eingang auf dem Konto allseitigen Unterfertigung dieses Vertrages) auf den Käufer über. Letzterer trägt daher auch ab

demselben Zeitpunkt die mit dem Eigentum des Kaufgrundstückes verbundenen Steuern und öffentlichen Abgaben.

IX.

ÜBERGABE UND ÜBERNAHME

Übergabe und Übernahme des kaufgegenständlichen Grundstückes a erfolgen frei von bücherlichen Rechten und Belastungen und in den durch vorstehenden Teilungsplan gebildeten Grenzen, seitens der Verkäuferin ohne Haftung für einen bestimmten Kulturzustand, einen bestimmten Ertrag oder Verwendbarkeit, eine bestimmte Fläche oder Eignung, jedoch unter Gewährleistung für die vollständige Freiheit von jeglichen Pfandrechten und für die Widmung als Bauland.

X.

GENEHMIGUNGEN

Von der Verkäuferin wird festgestellt, dass das Kaufgrundstück laut gültigem Flächenwidmungsplan der Gemeinde S im Baugebiet liegt.

Für die Rechtsgültigkeit des vorliegenden Kaufvertrages ist die Erklärung an die Grundverkehrsbehörde erforderlich. Der Käufer erklärt eidesstättig, österreichischer Staatsbürger und Deviseninländer zu sein und das vertragsgegenständliche Grundstück nicht zur Schaffung eines Freizeitwohnsitzes zu erwerben, sondern am Vertragsobjekt seinen Hauptwohnsitz zu begründen.

Über die Strafbestimmungen des Grundverkehrsgesetzes sind die Vertragsteile unterrichtet.

Dieser Vertrag bedarf nicht der Genehmigung durch die Agrarbehörde gemäß § 40 Abs. 1 TFLG, da von der Liegenschaft der Agrargemeinschaft weniger als 2000 m² abgeschrieben werden.

XI.

GRUNDBUCHSEINTRAGUNGEN

Die Vertragsteile geben ihre unwiderrufliche Einwilligung, dass aufgrund dieses Kaufvertrages und des oben angeführten Teilungsplanes die nachstehenden Eintragungen vorgenommen werden, und zwar:

im Grundbuch 2:

1) in EZ 3:

die lastenfreie Abschreibung des GSt a und hiefür die Eröffnung einer neuen Einlage,

2) in der für das GSt a neu eröffneten Einlage:

a) die Einverleibung des Eigentumsrechtes für FE, geb. TagZ, C-Straße, Ort,

b) die Einverleibung des Wiederkaufsrechtes gemäß §§ 1068 ff ABGB und des Vorkaufsrechtes gemäß §§ 1072 ff ABGB gemäß Punkt V. dieses Kaufvertrages zugunsten der Agrargemeinschaft A.

XII.

KOSTEN

Alle mit der Errichtung, Genehmigung und grundbürgerlichen Durchführung dieses Vertrages verbundenen Kosten, Gebühren und Steuern aller Art trägt der Käufer, welcher auch den Auftrag zur Errichtung dieser Urkunde erteilt hat.

Die Kosten einer allfälligen rechtsfreundlichen Vertretung oder Beratung hat jene Partei selbst zu bezahlen, die eine solche Tätigkeit in Anspruch nimmt.

XIII.

VOLLMACHT

Die Vertragsteile bevollmächtigen mit der Errichtung, Einholung der Genehmigungen und grundbürgerlichen Durchführung dieses Vertrages, einschließlich der Empfangnahme aller Beschlüsse und Bescheide, auch Finanzamtsbescheide, den öffentlichen Notar LL in Q.“

Punkt II. des „*Kaufvertrages*“ vom 14. April 2004 weist zwar den Käufer EF als „*Mitglied der Agrargemeinschaft A*“ aus; tatsächlich war jedoch - wie bereits dargestellt - zum Verkaufszeitpunkt (noch) seine Mutter (und Bf.) Eigentümerin der Stammsitzliegenschaft und damit Anteilseignerin der Agrargemeinschaft A. Dies wurde auch vom Obmann der Agrargemeinschaft A mit Schreiben vom 12. April 2010 gegenüber dem Finanzamt (nach diesbezüglichem Vorhalt) ausdrücklich bestätigt.

3) Bei Verkäufen von Baugrundstücken durch die Agrargemeinschaft A betrug der Kaufpreis für Agrargemeinschaftsmitglieder im Jahr 2004 21,80 €/m² (aufgrund des Vollversammlungsbeschlusses der Agrargemeinschaft A vom 8. April 1999, der zum Zeitpunkt des Abschlusses des „*Kaufvertrages*“ vom 14. April 2004 noch Gültigkeit hatte; vgl. Punkt IV. des „*Kaufvertrages*“). Bei Ortsbewohnern von S (einheimischen Erwerbern), die keine Agrargemeinschaftsmitglieder waren, verlangte die Agrargemeinschaft A einen Kaufpreis für Baugrundstücke von 100 €/m² (bis zum Jahr 2007) bzw. 110 €/m² (ab dem Jahr 2008). Ortsfremde mussten an die Agrargemeinschaft A einen Kaufpreis für Baugrundstücke von ca. 200 €/m² bezahlen. Der Hauptwohnsitz der Bf. und ihres Sohnes EF befindet sich seit ihrer/seiner Geburt in der Gemeinde S.

4) Der vorstehende - unbestrittene - Sachverhalt ergibt sich aus Grundbuchsabfragen (vor allem zu EZ 1, EZ 3 und EZ 4, jeweils Grundbuch 2), aus der niederschriftlichen Einvernahme des EF vom 4. Mai 2010 als Auskunftsperson und Vertreter seiner Mutter gemäß § 83 Abs. 4 BAO, aus dem zwischen der Agrargemeinschaft A und EF abgeschlossenen „*Kaufvertrag*“ vom 14. April 2004, aus weiteren dem Finanzamt vorliegenden Kaufverträgen über Baugrundstücke, die von der Agrargemeinschaft A als Verkäuferin mit Ortsbewohnern von S bzw. Ortsfremden abgeschlossen wurden, sowie aus Abfragen im Zentralen Melderegister zum Wohnsitz der Bf. und ihres Sohnes EF.

Streit besteht nun darüber, ob dem Käufer EF aus dem „*Kaufvertrag*“ vom 14. April 2004 durch Bezahlung eines Kaufpreises von (lediglich) 21,80 €/m² für das Baugrundstück mit der GSt-Nr. a ein vermögensrechtlicher Vorteil eingeräumt wurde und ob diese Vorteilsgewährung - zutreffendenfalls - seiner Mutter (und Bf.) als Anteilseignerin der Agrargemeinschaft A zugerechnet und bei ihr steuerlich erfasst werden kann.

5) Gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 gelten als Körperschaften auch Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts. Gemäß § 2 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 gelten als Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts auch die entgeltliche Überlassung von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken durch Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Art. 12 Abs. 1 Z 3 des Bundes-Verfassungsgesetzes). Bei Agrargemeinschaften handelt es sich um Bodenreformgemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 B-VG. Ihre Rechtsgrundlage finden sie im Flurverfassungs-Grundsatzgesetz 1951 und den Ausführungsgesetzen der Länder. Maßgeblich für die Rechtsqualität von Agrargemeinschaften sind die landesgesetzlichen Regelungen (vgl. Rauscher, „*Die Rechtsqualität von Agrargemeinschaften aus körperschaftsteuerrechtlicher Sicht*“ in SWK-Heft 18/2001, S. 474 ff.).

6) § 34 des Tiroler Flurverfassungslandesgesetzes 1996 (TFLG 1996) in der für das Streitjahr geltenden Stammfassung, LGBI. Nr. 74/1996, lautet wie folgt:

„Agrargemeinschaften“

(1) *Die Gesamtheit der jeweiligen Eigentümer der Liegenschaften, an deren Eigentum ein Anteilsrecht an agrargemeinschaftlichen Grundstücken gebunden ist (Stammsitzliegenschaften), bildet einschließlich jener Personen, denen persönliche (walzende) Anteilsrechte zustehen, eine Agrargemeinschaft.*

(2) *Die Einrichtung und die Tätigkeit von Agrargemeinschaften ist bei Agrargemeinschaften, die aus mehr als fünf Mitgliedern bestehen, von Amts wegen, bei Agrargemeinschaften mit bis zu fünf Mitgliedern auf Antrag mit Bescheid (Satzungen) zu regeln.*

(3) *Agrargemeinschaften sind Körperschaften des öffentlichen Rechtes.*

(4) *Bei Agrargemeinschaften, denen keine Satzungen verliehen sind, entscheidet mangels einer anderen Vereinbarung die Mehrheit der Stimmen, die nach dem Verhältnis der Anteile der Mitglieder zu zählen sind. Die gemeinschaftlichen Nutzungen und Lasten sind nach dem Verhältnis der Anteile auszumessen. Sind keine Anteile festgelegt, so ist jeder Anteil als gleich groß anzusehen.“*

§ 33 Abs. 1 TFLG 1996 in der für das Streitjahr geltenden Stammfassung, LGBI. Nr. 74/1996, definiert den Begriff der agrargemeinschaftlichen Grundstücke wie folgt:

„*Agrargemeinschaftliche Grundstücke im Sinne dieses Gesetzes sind Grundstücke, die von allen oder mehreren Mitgliedern einer Gemeinde oder von den Mitgliedern einer Nachbarschaft, einer Interessentschaft, einer Fraktion oder einer ähnlichen Mehrheit von*

Berechtigten kraft einer mit einer Liegenschaft (Stammsitzliegenschaft) verbundenen oder einer persönlichen (walzenden) Mitgliedschaft gemeinschaftlich und unmittelbar für land- und forstwirtschaftliche Zwecke auf Grund alter Übung genutzt werden. Als gemeinschaftliche Nutzung gilt auch eine wechselweise sowie eine nach Raum, Zeit und Art verschiedene Nutzung.“

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. d TFLG 1996 in der für das Streitjahr geltenden Stammfassung, LGBI. Nr. 74/1996, sind agrargemeinschaftliche Grundstücke insbesondere auch Waldgrundstücke, die im Eigentum einer Gemeinde oder einer Mehrheit von Berechtigten (Agrargemeinschaft) stehen und auf denen Teilwaldrechte (Abs. 3) bestehen (Teilwälder). Gemäß § 33 Abs. 3 TFLG 1996 in der für das Streitjahr geltenden Stammfassung, LGBI. Nr. 74/1996, sind Teilwaldrechte Holz- und Streunutzungsrechte, die auf Grund öffentlicher Urkunden oder auf Grund örtlicher Übung zugunsten bestimmter Liegenschaften oder bestimmter Personen auf nach Größe, Form und Lage bestimmten oder bestimmbaren Teilflächen von Waldgrundstücken bestehen. Teilwaldrechte gelten als Anteilsrechte im Sinne dieses Gesetzes.

7) Das Tiroler Flurverfassungslandesgesetz 1996 normiert Agrargemeinschaften ausdrücklich als Körperschaften öffentlichen Rechts. Als Folge des Vorliegens agrargemeinschaftlicher Grundstücke besteht eine Agrargemeinschaft von Gesetzes wegen. § 34 Abs. 3 TFLG 1996 stattet die Agrargemeinschaften mit den Merkmalen aus, die für eine Körperschaft öffentlichen Rechts erforderlich sind. Körperschaftlichkeit und damit Rechtssubjektivität liegen vor. Die Rechts- und Handlungsfähigkeit ist sowohl bei regulierten wie auch bei nicht regulierten Agrargemeinschaften gegeben. Nicht entscheidend ist hingegen, ob der Agrargemeinschaft eine Satzung verliehen wurde oder ob es sich um eine Agrargemeinschaft ohne Satzung (§ 34 Abs. 2 TFLG 1996) handelt. Eine unregulierte Agrargemeinschaft kann auch Eigentum an agrargemeinschaftlichen Grundstücken haben (vgl. Lang, Tiroler Agrarrecht II, S 194 f). Ist eine Agrargemeinschaft - wie in Tirol - gesetzlich als Körperschaft öffentlichen Rechts eingerichtet, so ist sie auch körperschaftsteuerrechtlich so zu behandeln.

Die an der Agrargemeinschaft Beteiligten sind berechtigt, aus den von der Agrargemeinschaft zu verwaltenden (agrargemeinschaftlichen) Grundstücken in der von der jeweiligen Rechtsgrundlage der Agrargemeinschaft vorgesehenen Form Nutzen zu ziehen. Dies kann sowohl durch eigene Tätigkeit des einzelnen Beteiligten (zB Holzschlägerungsrecht, Recht auf Almauftrieb etc.) als auch durch gemeinschaftliche Bewirtschaftung mit Ausschüttung der Erträge an die Beteiligten erfolgen. Zum Begriff der „Anteilsrechte“ an Agrargemeinschaften sprach der Verfassungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 20. März 1964, B 80/63, aus:

„Unter Anteilsrechten an einer Agrargemeinschaft ist die Gesamtheit der Berechtigungen und Verpflichtungen zu verstehen, die aus der Mitgliedschaft zu einer Agrargemeinschaft entspringen. Diese Anteile bestimmen nicht nur die materiellen Ansprüche und Verpflichtungen, das Ausmaß der Nutzungen und bei Teilung die Größe der Abfindung in Grund und Boden, sondern auch das Maß der Teilnahme an der Verwaltung. Überall

dort, wo das Gesetz nichts anderes verfügt, ist das nach Anteilsrechten abgestufte Mitgliedschaftsrecht als einheitliches Recht für alle Formen der Teilhabe an der Gemeinschaft maßgebend.“

8) Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Eine offene Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist die körperschaftsteuerlich unbedeutliche Verteilung des Einkommens auf Grund von Gewinnverteilungsbeschlüssen oder gesetzlichen Gewinnverteilungsregeln auf die Anteilsinhaber. Die offene Ausschüttung ist für die ausschüttende Körperschaft der typische Einkommensverwendungstatbestand. Sie ist immer steuerneutral und darf daher den Gewinn der ausschüttenden Körperschaft nicht schmälern. Als offene Ausschüttungen gelten auch die Ausschüttungen von Agrargemeinschaften. Neben offenen Ausschüttungen kommen bei Agrargemeinschaften mit Rechtspersönlichkeit auch verdeckte Ausschüttungen an die Beteiligten in Betracht.

9) (Verdeckte) Ausschüttungen an Anteilsberechtigte von Agrargemeinschaften mit Rechtspersönlichkeit stellen Einkommensverwendung dar. Nach der für das Streitjahr maßgeblichen Ansicht der Finanzverwaltung (vgl. KStR 2001 Rz 734; vgl. aber auch KStR 2013 Rz 556) sei dieses Anteilsrecht an Agrargemeinschaften mit Rechtspersönlichkeit wirtschaftlich vergleichbar einem Genussrecht, mit dem das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationsgewinn des Steuerpflichtigen verbunden sei (§ 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988). Die (verdeckten) Ausschüttungen unterliegen daher als Genussrechte im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. c EStG 1988 in der Fassung vor dem BudBG 2011, BGBI. I Nr. 111/2010, dem Kapitalertragsteuerabzug. Die Ausschüttungen von Agrargemeinschaften mit Rechtspersönlichkeit an natürliche Personen unterliegen unabhängig davon, ob die Beteiligung zu ihrem Betriebs- oder Privatvermögen oder zum Vermögen einer Gesellschaft gehöre, an der der Empfänger als Mitunternehmer beteiligt sei, grundsätzlich der Endbesteuerung (§ 97 EStG 1988, Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 %). Steuerpflichtige, deren Tarifsteuer unter 25 % liege, würden die KEST nach Maßgabe des § 97 Abs. 4 EStG 1988 in der Fassung vor dem BudBG 2011, BGBI. I Nr. 111/2010, rückerstattet bzw. angerechnet erhalten (vgl. KStR 2001 Rz 728).

Mit Erkenntnis vom 18. November 2008, 2006/15/0050, hat der Verwaltungsgerichtshof diesbezüglich Folgendes zum Ausdruck gebracht:

„Die Rechte und Pflichten aus dem Mitgliedschaftsverhältnis zu einer Agrargemeinschaft sind öffentlich-rechtlicher Natur, weshalb Agrargemeinschaften in diesem Zusammenhang nicht im Rahmen der Privatautonomie handeln (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11. Dezember 2003, 2003/07/0079, mit weiteren Nachweisen).

Im Hinblick auf den hoheitlichen Charakter der mitbeteiligten Agrargemeinschaft sowie Inhalt und Eigenart der gegenständlichen Anteilsrechte ist es nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn die belangte Behörde das Vorliegen von Genussrechten im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. c EStG 1988 verneint und eine Pflicht der mitbeteiligten Partei zur Abfuhr

von Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 leg.cit. als nicht gegeben angesehen hat (vgl. in diesem Sinne auch Doralt/Kirchmayr, EStG⁸, § 27 Tz 49/1; Mayer, KESt-Pflicht bei Ausschüttungen von Agrargemeinschaften, SWK 2001, 684).“

Mit diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass mangels einer einkommensteuerlichen Definition des Begriffes „Genussrecht“ in § 93 Abs. 2 Z 1 lit. c EStG 1988 in der Fassung vor dem BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, der zivilrechtliche (gesellschaftsrechtliche) Begriff anzuwenden ist, in dem Anteilsrechte an Agrargemeinschaften aber keine Entsprechung finden. Der in der Verwaltungspraxis vorgenommene Kapitalertragsteuerabzug findet nach diesem Erkenntnis somit keine gesetzliche Deckung.

Anteilsrechte an Agrargemeinschaften nach dem Tiroler Flurverfassungslandesgesetz 1996 sind demnach keine Genussrechte. (Verdeckte) Ausschüttungen von Agrargemeinschaften an ihre Anteilsberechtigten (Mitglieder) unterliegen daher nicht dem Kapitalertragsteuerabzug nach § 93 Abs. 2 Z 1 lit. c EStG 1988 in der (auch für das Streitjahr geltenden) Fassung vor dem BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010 (vgl. auch UFS 17.2.2006, RV/0040-I/03). 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. Für den Streitfall ist festzuhalten, dass die Agrargemeinschaft A in Zusammenhang mit der im Jahr 2004 erfolgten Grundstücksveräußerung an EF ohnehin keinen Kapitalertragsteuerabzug (in welcher Höhe immer) vorgenommen hat.

10) Die KESt stellt lediglich eine Erhebungsform der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer dar. Vom Wesen und den historischen Wurzeln her gesehen ist die einbehaltene KESt im Zuge der Veranlagung der Kapitalerträge auf die Einkommen- und Körperschaftsteuerschuld des Empfängers der betreffenden Kapitalerträge anrechenbar. Der KESt kommt in diesen Fällen nur eine Vorauszahlungswirkung zu. Eine abschließende Besteuerung bewirkt die KESt im Bereich der Endbesteuerung (§ 97 EStG 1988), in bestimmten Fällen der beschränkten Steuerpflicht iSd § 98 EStG 1988 sowie bei bestimmten, beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁶, § 93 Tz 2, mwN). Aus dem Fehlen einer 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 KESt grundsätzlich unabhängig. Losgelöst von dem in den §§ 93 ff EStG 1988 geregelten Kapitalertragsteuerabzug ist daher die Frage entscheidend, ob (verdeckte) Ausschüttungen von Agrargemeinschaften bei den Anteilsberechtigten unter einer der in § 2 Abs. 3 EStG 1988 taxativ aufgezählten Einkunftsarten fallen.

11) Die KESt hängt systematisch eng mit § 27 EStG 1988 zusammen. In diesem Zusammenhang ist zu bedenken, dass auf der Grundlage des VwGH-Erkenntnisses vom 18. November 2008, 2006/15/0050, im Streitjahr eine Besteuerung (verdeckter) Ausschüttungen von Agrargemeinschaften beim Anteilsberechtigten auch nach § 27 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 ausgeschlossen ist. Dies ergibt sich aus den übereinstimmenden Wortlauten in der Definition der ESt- bzw. KESt-pflichtigen Kapitalerträge in den §§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. c und 27 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988, jeweils in der - auch für das Streitjahr geltenden - Fassung vor dem BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010.

§ 27 Abs. 1 Z 1 lit. d EStG 1988 in der Fassung BudBG 2009, BGBl. I Nr. 52/2009, mit dem Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Agrargemeinschaften) im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 Bundes-Verfassungsgesetz als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasst werden, ist demgegenüber erst für Bezüge anzuwenden, die ab dem 1. Jänner 2009 zugeflossen sind, und hat daher für das Streitjahr keine Bedeutung. Dies kann aber auf sich beruhen, weil die Einkünfte aus Kapitalvermögen zu den Nebeneinkünften gehören. Gemäß dem Einleitungssatz des § 27 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBl. Nr. 660/1989 erfolgt die Besteuerung nur dann, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 leg.cit. gehören. Werden daher Einkünfte aus Kapitalvermögen im Betriebsvermögen oder im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt, scheidet eine Besteuerung aus Kapitalvermögen aus (Subsidiaritätsprinzip).

12) Die Bf. war im Streitjahr Alleineigentümerin der Stammsitzliegenschaft in EZ 1 GB 2 und erzielte aus der Bewirtschaftung dieser Liegenschaft (pauschalierte) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Mit dem (nunmehr dem Sohn übertragenen) Eigentum an der Stammsitzliegenschaft sind Anteilsrechte an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken der Agrargemeinschaft A verbunden. Der Anteil an einer Agrargemeinschaft gehört ertragsteuerlich bei einem Land- und Forstwirt schon allein wegen des inneren Zusammenhangs (Gebundenheit) der Beteiligung mit der Stammsitzliegenschaft zu dessen land- und forstwirtschaftlichem Betriebsvermögen (vgl. Doralt, EStG⁹, § 21 Tz 219). Die Beteiligung der Bf. an der Agrargemeinschaft A war daher ihrem 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. Auf welche Geschäfte (verdeckte) Ausschüttungen zurückzuführen sind, spielt für die Steuerpflicht der Ausschüttungen keine Rolle.

Ungeachtet des Umstandes, dass der Anteil der Bf. an der Agrargemeinschaft A ertragsteuerlich zu ihrem 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 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 bei der Veranlagung für die Kalenderjahre 2001 bis einschließlich 2005 (somit auch für das Streitjahr) anzuwendenden Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF PauschVO 2001), BGBl. II Nr. 54/2001, wonach die nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 7 oder der §§ 8 bis 12 der LuF PauschVO 2001 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; eine Abgeltungswirkung gemäß § 97 Abs. 1 EStG 1988 und eine Antragsveranlagung gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988 können im Streitfall mangels Verpflichtung zum Kapitalertragsteuerabzug bei Ausschüttungen von Agrargemeinschaften bzw. mangels eines tatsächlich vorgenommenen Kapitalertragsteuerabzuges ausgeschlossen werden.

13) Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass (verdeckte) Ausschüttungen der Agrargemeinschaft A an die Bf. als Anteilsberechtigte bei dieser im Streitjahr 2004 als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, außerhalb der Pauschalierung, steuerlich zu erfassen sind, wobei eine Tarifbegünstigung nicht in Betracht kommt (§ 37 Abs. 4 Z 1 lit. g EStG 1988 in der Fassung BudBG 2009, BGBl. I Nr. 52/2009, ist erst ab dem 18. Juni 2009 anzuwenden).

14) In weiterer Folge ist zu prüfen, ob die Bf. aus dem Verkauf des Grundstückes mit der GSt-Nr. a an ihren Sohn tatsächlich einen Vermögensvorteil erzielen konnte, den die Agrargemeinschaft A einem fremden Dritten nicht eingeräumt hätte. Wie bereits ausgeführt, kommen bei körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften neben offenen Ausschüttungen auch verdeckte Ausschüttungen an die Beteiligten als Ausfluss ihres Anteilsrechtes an einer Körperschaft in Betracht. Die verdeckte Ausschüttung wird üblicherweise wie folgt definiert (vgl. zB aus jüngerer Zeit VwGH 26.9.2000, 98/13/0107; VwGH 29.1.2003, 98/13/0055; VwGH 27.2.2008, 2004/13/0031; VwGH 23.4.2008, 2004/13/0106; VwGH 9.7.2008, 2005/13/0020; VwGH 27.8.2008, 2008/15/0044; VwGH 4.2.2009, 2008/15/013; VwGH 20.1.2010, 2007/13/0009; VwGH 29.7.2010, 2006/15/0215; VwGH 14.10.2010, 2008/15/0324; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153; VwGH 27.6.2012, 2008/13/0148; VwGH 5.9.2012, 2010/15/0018; VwGH 25.9.2012, 2008/13/0241; VwGH 26.2.2013, 2010/15/0027; VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215; vgl. auch Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), 24. Lfg (November 2013), § 8 Tz 109, mwN): alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbare Zuwendungen (Vorteile) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar

beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden, dh. ihre „*Ursache*“ - welche an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt wird - in gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben.

Verdeckte Ausschüttungen sind immer dann anzunehmen, wenn Personen, die rechtlich oder wirtschaftlich Eigentümer oder Miteigentümer des Betriebsvermögens oder sonst an der steuerpflichtigen Körperschaft beteiligt sind, Vermögensvorteile zugewendet erhalten, deren Zuwendung ihren Grund lediglich in der beherrschenden Stellung des Empfängers gegenüber dem Unternehmen oder in seiner Beteiligung an der Körperschaft hat und sich in einer Form vollzieht, die nicht ohne weiteres erkennen lässt, dass Einkommensteile oder Gewinnanteile ausgeschüttet werden.

15) Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt wird (vgl. zB aus jüngerer Zeit VwGH 1.3.2007, 2004/15/0096; VwGH 19.4.2007, 2005/15/0020; VwGH 21.6.2007, 2006/15/0043; VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108; VwGH 23.4.2008, 2004/13/0106; VwGH 9.7.2008, 2005/13/0020, 0028; VwGH 25.2.2009, 2006/13/0111; VwGH 25.11.2009, 2008/15/0039; VwGH 14.10.2010, 2008/15/0324, 0330; VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215; vgl. auch Jakom/Marschner, EStG, 2013, § 27 Rz 50), somit also „*ohne tatsächlichen Zufluss bei einem Gesellschafter*“ (BFH 25.8.2006, VIII B 13/06, BFH/NV 2006, 2122). Der letztlich tatsächliche Leistungsempfänger muss dem Anteilseigner nahestehen, dessen Verhältnis zur Körperschaft ist hingegen irrelevant (vgl. Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), 24. Lfg (November 2013), § 8 Tz 144 und 144/1, mwN).

Eine verdeckte Ausschüttung ist daher auch dann anzunehmen, wenn Dritte aufgrund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten (zB VwGH 31.5.2006, 2002/13/0168; VwGH 19.4.2007, 2005/15/0020, 0021). Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung sind daher Feststellungen über die Person des Empfängers erforderlich. Ist diese Person kein Anteilsinhaber, sind sachverhaltsmäßige Feststellungen über das Naheverhältnis zum Anteilseigner erforderlich (VwGH 24.11.1999, 96/13/0115). Als eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person ist auch der Sohn des Anteilsinhabers zu sehen (vgl. Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), 24. Lfg (November 2013), § 8 Tz 145, mwN). Bezogen auf den vorliegenden Streitfall bedeutet dies, dass bei Feststellung einer Vorteilsgewährung aus dem Verkauf des Grundstückes mit der GSt-Nr. a an den Käufer (und Empfänger) EF diese seiner Mutter (und Bf.) als (damaliger) Anteilseignerin der Agrargemeinschaft A zuzurechnen und bei ihr als verdeckte Ausschüttung steuerlich zu erfassen ist.

16) Die Bewertung verdeckter Ausschüttungen erfolgt nach § 15 EStG 1988 (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁶, § 27 Tz 40). Gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 sind geldwerte Vorteile, zu denen auch eine Grundstücksüberlassung zu einem Preis unter

dem Verkehrswert zählt (VwGH 29.9.1970, 746/4), mit den üblichen Mittelpreisen des Verbraucherortes anzusetzen. Für die Bewertung des geldwerten Vorteils ist danach der Beschaffungsmarkt für den Letztverbraucher maßgeblich (vgl. Doralt, EStG¹⁴, § 15 Tz 36). Maßgeblich ist der Betrag, den der Steuerpflichtige hätte aufwenden müssen, um sich die geldwerten Güter am Verbrauchsort im freien Verkehr zu verschaffen (VwGH 7.6.1989, 88/13/0104; VwGH 19.9.1995, 91/14/0240; VwGH 26.1.2006, 2002/15/0188).

Dem Einwand der Bf. zufolge habe ihr Sohn das Grundstück mit der GSt-Nr. a deshalb um 21,80 €/m² erwerben können, weil das Grundstück gemäß den Vertragspunkten V. und VI. des „*Kaufvertrages*“ vom 14. April 2004 mit dem Wiederkaufs- und Vorkaufsrecht zugunsten der Agrargemeinschaft A belastet sei. Der vereinbarte Kaufpreis von 21,80 €/m² erweise sich daher angesichts dieser Beschränkungen als fremdüblich. Der vom Finanzamt als fremdüblich angesetzte Grundstückswert von 100 €/m² sei weit überhöht.

17) Der Kaufpreis bei Verkäufen von Baugrundstücken durch die Agrargemeinschaft A betrug - wie bereits dargestellt - für Agrargemeinschaftsmitglieder im Jahr 2004 21,80 €/m². Bei Ortsbewohnern von S (einheimischen Erwerbern), die keine Agrargemeinschaftsmitglieder waren, verlangte die Agrargemeinschaft A einen Kaufpreis für Baugrundstücke von 100 €/m² (bis zum Jahr 2007) bzw. 110 €/m² (ab dem Jahr 2008). Ortsfremde mussten an die Agrargemeinschaft A einen Kaufpreis für Baugrundstücke von ca. 200 €/m² bezahlen. Diese von der Agrargemeinschaft A festgelegten Grundstückspreise finden in Feststellungen des Finanzamtes, die zu Verkäufen von Baugrundstücken durch die Agrargemeinschaft A, aber auch zu Verkäufen durch Private (allesamt zu Grundbuch 2) getroffen wurden, Deckung (vgl. Beiblatt).

18) Bereits aus Vertragspunkt IV. des gegenständlichen „*Kaufvertrages*“ vom 14. April 2004 ergibt sich eindeutig, dass sich die Höhe des Kaufpreises beim Verkauf von Baugrundstücken durch die Agrargemeinschaft A einzig nach dem Umstand richtete, „*ob die Erwerber ein Agrargemeinschaftsmitglied (bzw. ein Nachkomme eines Agrargemeinschaftsmitgliedes), Ortsbewohner von S oder Ortsfremde sind, wobei seitens des zuständigen Organes der Agrargemeinschaft die Kaufpreise einerseits für Baugrundstücke und andererseits für Gewerbegrund gesondert für Agrargemeinschaftsmitglieder, Ortsbewohner von S und Ortsfremde festgesetzt sind und diese Kaufpreise bei Bedarf angepasst bzw. neu festgesetzt werden.*“ In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass sich die Agrargemeinschaft A der Aufstellung lt. Beiblatt zufolge ein Wiederkaufs- und Vorkaufsrecht am Kaufsgrundstück vorbehält, **unabhängig davon**, ob es sich beim Käufer um ein Agrargemeinschaftsmitglied (bzw. dessen Nachkomme) oder einen Ortsbewohner von S (einheimischen Erwerber) handelte. Den vorliegenden Kaufverträgen ist zu entnehmen, dass sowohl mit Agrargemeinschaftsmitgliedern (bzw. deren Nachkommen) als auch Ortsbewohnern von S als Käufer identische Wiederkaufs- und Vorkaufsrechte vereinbart wurden.

Damit waren auch die von der Agrargemeinschaft A an Ortsbewohner von S verkauften Baugrundstücke mit einem Wiederkaufs- und Vorkaufsrecht (gleichermaßen) belastet.

Dennoch mussten Ortsbewohner von S einen Kaufpreis für Baugrundstücke von 100 €/m² (bis zum Jahr 2007) bzw. 110 €/m² (ab dem Jahr 2008) bezahlen, demgegenüber Agrargemeinschaftsmitglieder (bzw. deren Nachkommen) nur einen solchen von 21,80 €/m². Da Agrargemeinschaftsmitglieder (bzw. deren Nachkommen) und Ortsbewohner von S beim Kauf eines Baugrundstückes von der Agrargemeinschaft A mit einem Wiederkaufs- und Vorkaufsrecht gleichermaßen belastet wurden, ist der günstige Kaufpreis von 21,80 €/m², den EF für das gegenständliche Grundstück mit der GSt-Nr. a bezahlen musste, einzig dem Umstand geschuldet, dass seine Mutter (und Bf.) zum Verkaufszeitpunkt Anteilseignerin der Agrargemeinschaft A war. Hätte seine Mutter zum damaligen Zeitpunkt keine Anteilsrechte an dieser Agrargemeinschaft gehalten, dann hätte EF dieses Grundstück als Ortsbewohner von S lediglich um einen Kaufpreis von 100 €/m² (ebenfalls belastet mit einem im Grundbuch eingetragenen Wiederkaufs- und Vorkaufsrecht) erwerben können.

Lediglich Ortsfremden gegenüber verlangte die Agrargemeinschaft A einen Kaufpreis für Baugrundstücke von ca. 200 €/m². Dabei ist zu beachten, dass sich die Agrargemeinschaft A Ortsfremden gegenüber ein Wiederkaufs- und Vorkaufsrecht ausnahmslos **nicht vorbehalten** und diese Grundstücke demnach unbelastet von solchen Belastungen übertragen hat. Damit orientierte sich die Agrargemeinschaft A gegenüber Ortsfremden an einem Kaufpreis für Baugrundstücke, der auch zwischen privaten Vertragsparteien (ebenfalls ohne Belastung durch ein Wiederkaufs- und Vorkaufsrecht) in diesem Siedlungsbereich erzielbar war (vgl. die Aufstellung lt. Beiblatt).

19) Der Bf. folgend geht auch das Bundesfinanzgericht davon aus, dass das gegenständliche Grundstück mit der GSt-Nr. a durch die Einräumung des Wiederkaufs- und Vorkaufsrechtes zugunsten der Verkäuferin Agrargemeinschaft A eine Belastung und damit Wertminderung erfahren hat. Die Höhe der Wertminderung kann nur im Schätzungswege ermittelt werden. Dabei bietet sich ein Vergleich der Grundstücksverkäufe, bei denen sich die Agrargemeinschaft A ein Wiederkaufs- und Vorkaufsrecht am Kaufsgrundstück einräumen ließ, mit jenen Grundstücksverkäufen, bei denen ein solches Wiederkaufs- und Vorkaufsrecht nicht vereinbart wurde, an.

Nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes kann ausgeschlossen werden, dass die Wertminderung der Baugrundstücke durch die Einräumung des Wiederkaufs- und Vorkaufsrechtes zu einem unter 100 €/m² liegenden Grundstückswert geführt hat. Ortsbewohner von S, die keine Agrargemeinschaftsmitglieder waren, mussten an die Agrargemeinschaft A bis zum Jahr 2007 einen Kaufpreis für (mit einem Wiederkaufs- und Vorkaufsrecht belastete) Baugrundstücke von 100 €/m² bezahlen. Dieser Kaufpreis findet auch Deckung in dem - im Beiblatt dargestellten - Verkauf des Grundstückes mit der GSt-Nr. b, bei dem einander fremd gegenüberstehende Vertragsparteien (Privatpersonen) für das ebenfalls mit einem Wiederkaufs- und Vorkaufsrecht belastete Baugrundstück einen Kaufpreis von 100 €/m² vereinbarten. (Die grundbürgerlich sichergestellte Belastung wurde vom Käufer mitübernommen.)

Das Bundesfinanzgericht hält daher den vom Finanzamt für das streitgegenständliche Baugrundstück mit der GSt-Nr. a zum Verkaufszeitpunkt 14. April 2004 angesetzten Mittelpreis des Verbraucherortes von 100 €/m² für sachgerecht. EF konnte dieses (mit einem Wiederkaufs- und Vorkaufsrecht belastete) Baugrundstück einzig deswegen zum begünstigten (weit unter dem Mittelpreis des Verbraucherortes liegenden) Kaufpreis von 21,80 €/m² erwerben, weil seine Mutter (und Bf.) zum damaligen Zeitpunkt Anteilseignerin der Agrargemeinschaft A war. Das ist dem „*Kaufvertrag*“ vom 14. April 2004 auch eindeutig so zu entnehmen. Ohne Anteilsrechte seiner Mutter hätte EF für dieses Grundstück als Ortsbewohner von S ebenfalls einen Kaufpreis von 100 €/m² bezahlen müssen. In der Differenz zwischen dem Mittelpreis des Verbraucherortes von 100 €/m² und dem tatsächlichen Kaufpreis von 21,80 €/m² ist eine Vorteilsgewährung der Agrargemeinschaft A an den Sohn der Bf. zu sehen, die ihr als Anteilseignerin der Agrargemeinschaft A zuzurechnen und bei ihr steuerlich zu erfassen ist. Die Vorteilsgewährung beläuft sich - dem Finanzamt folgend - auf 33.44,60 € (78,20 €/m² x 428 m²).

20) Einem weiteren Einwand der Bf. zufolge sei im Hinblick auf die gegenständliche Grundstückstransaktion auch das Vorliegen einer Einlagenrückgewähr gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 - zumindest nach dem derzeitigen Verfahrensstand auf „*landesgesetzlicher bzw. landespolitischer Ebene*“ - nicht ohne weiteres von der Hand zu weisen und derzeit sohin nicht endgültig zu klären. Darüber könne erst nach endgültiger Abklärung der Rechtsfrage, ob es sich bei der Agrargemeinschaft A gänzlich um eine Gemeindegutsagrargemeinschaft handle oder nicht, abschließend befunden werden.

Gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 gilt die Einlagenrückzahlung von Körperschaften, auch wenn sie im Wege einer Einkommensverwendung erfolgt, als Veräußerung einer Beteiligung und führt beim Anteilsinhaber (Beteiligten) sowohl bei einem Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5) als auch bei einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs. 3) nach Maßgabe weiterer Bestimmungen zu einer Minderung und Erhöhung von Aktivposten des Betriebsvermögens. 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 iSd § 4 Abs. 12 EStG 1988 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).

21) Der Einwand der Bf. betreffend „*Einlagenrückgewähr*“ kann nicht nachvollzogen werden. Mit dem gegenständlichen „*Kaufvertrag*“ vom 14. April 2004 hat die Agrargemeinschaft A ein in ihrem Alleineigentum stehendes Baugrundstück an ein Agrargemeinschaftsmitglied (bzw. dessen Nachkomme) verkauft, wie sie auch zahlreiche andere Baugrundstücke an andere Personen (Ortsbewohner von S, Ortsfremde) verkauft hat. Den Agrargemeinschaftsmitgliedern (bzw. deren Nachkommen) sollte bei diesen Verkäufen seitens der Agrargemeinschaft A die Möglichkeit eingeräumt werden, agrargemeinschaftliche Baugrundstücke zu einem weit unter dem Mittelpreis des Verbraucherortes liegenden Kaufpreis zu erwerben (vgl. den auch im „*Kaufvertrag*“ vom 14. April 2004 angeführten Vollversammlungsbeschluss der Agrargemeinschaft A vom 8. April 1999). Die Differenz zwischen dem tatsächlichen Kaufpreis und dem Mittelpreis des Verbraucherortes stellt eine (verdeckte) Sachausschüttung an die Agrargemeinschaftsmitglieder dar.

Von einer Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs. 12 EStG 1988 kann bei dieser Sachlage keinesfalls gesprochen werden, wobei im konkreten Fall auch jeder Hinweis für eine solche Annahme fehlt. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass nach § 4 Abs. 12 EStG 1988 auch eine Agrargemeinschaft - jedenfalls im Falle einer Einlagenrückzahlung - zumindest in Art eines Evidenzkontos den Einlagenstand und deren Verminderung durch Auszahlungen darzustellen hat.

Ob eine Vermögensübertragung von der Körperschaft auf ihre Mitglieder als Ausschüttung oder Einlagenrückzahlung erfolgt, liegt im Wahlrecht und in der Willensbildung der Organe. Nach dem Organwillen (vgl. den Vollversammlungsbeschluss der Agrargemeinschaft A vom 8. April 1999) ist es nicht zweifelhaft, dass mit dem weit unter dem Mittelpreis des Verbraucherortes liegenden Kaufpreis eine (verdeckte) Sachausschüttung an die Agrargemeinschaftsmitglieder bewirkt werden sollte und auch tatsächlich bewirkt wurde. Die Anteilsrechte an der Agrargemeinschaft A, die die Bf. als (damalige) Eigentümerin der Stammsitzliegenschaft in EZ 1 GB 2 hielt, waren von der gegenständlichen Grundstückstransaktion in keinster Weise betroffen.

Festzuhalten ist auch, dass die Beweislast für das Vorliegen einer Einlagenrückzahlung beim Abgabepflichtigen liegt. Ein solcher Nachweis wurde von der Bf. nicht erbracht. Das Vorliegen einer Einlagenrückzahlung wurde zudem von der Bf. erst gar nicht behauptet; eine solche Einlagenrückzahlung sei lediglich „*nicht ohne weiteres von der Hand zu weisen und derzeit nicht endgültig zu klären*“. Dabei verwies sie auf den „*derzeitigen Verfahrensstand auf landesgesetzlicher bzw. landespolitischer Ebene*“.

22) Sollte der Einwand der Bf. so zu verstehen sein, dass aufgrund des weit unter dem Mittelpreis des Verbraucherortes liegenden Kaufpreises von 21,80 €/m² mit Regressansprüchen seitens der Gemeinde S zu rechnen sei, so geht dieser Einwand ins Leere. Mittlerweile steht zwar fest, dass es sich bei der Agrargemeinschaft A um eine Gemeindegutsagrargemeinschaft handelt (vgl. die gemäß § 38 Abs. 2 TFLG 1996 veranlasste Grundbuchseintragung zu EZ 3 GB 2, TZ x; vgl. dazu auch den Bescheid des Amtes der Tiroler Landesregierung als Agrarbehörde I. Instanz vom Tag1, Zl. Zahl1, sowie das Erkenntnis des Landesagrarsenates beim Amt der Tiroler Landesregierung vom Tag2, Zl. Zahl2). Die Bf. übersieht aber, dass auf die Rechtslage zum Zeitpunkt des Verkaufes des gegenständlichen Baugrundstückes mit der GSt-Nr. a, somit zum Zeitpunkt 14. April 2004, abzustellen ist.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die Änderung des TFLG 1996 durch die Novelle LGBI. Nr. 7/2010 erst am 19. Februar 2010 in Kraft getreten ist. Mit dieser Gesetzesänderung erfolgte im neu gefassten § 33 Abs. 2 lit. c Z 2 TFLG 1996 eine Anpassung des Begriffes Gemeindegut an die Rechtsansicht des Verfassungsgerichtshofes laut Erkenntnis vom 11. Juni 2008, B 464/07. § 33 Abs. 2 lit. c Z 2 TFLG 1996 in der Fassung LGBI. Nr. 7/2010 definiert als zum Gemeindegut zählend jene Grundstücke, welche vormals im Eigentum einer Gemeinde gestanden sind, durch Regulierungsplan ins Eigentum einer Agrargemeinschaft übertragen wurden, vor dieser Übertragung der Deckung des Haus- und Gutsbedarfes von Stammsitzliegenschaften gedient haben und nicht Gegenstand einer Hauptteilung waren (Gemeindegut). § 33 Abs. 5 TFLG 1996 in der Fassung LGBI. Nr. 7/2010 hat folgenden Wortlaut:

„Der Substanzwert eines agrargemeinschaftlichen Grundstückes ist jener Wert, der nach Abzug der Belastung durch die land- und forstwirtschaftlichen Nutzungsrechte verbleibt. Der Substanzwert steht der Gemeinde zu. Die Substanz eines agrargemeinschaftlichen Grundstückes wird insbesondere auch dann genutzt, wenn dieses veräußert, wenn dieses als Schottergrube, Steinbruch und dergleichen verwendet, wenn es verpachtet oder wenn darauf eine Dienstbarkeit oder ein Baurecht begründet wird. Die Agrarbehörde hat auf Antrag der betroffenen Gemeinde oder Agrargemeinschaft nach Abs. 2 lit. c Z. 2 festzustellen, ob eine bestimmte Tätigkeit die Nutzung der Substanz oder die land- und forstwirtschaftliche Nutzung eines agrargemeinschaftlichen Grundstückes betrifft oder in welchem Verhältnis die beiden Nutzungsarten von dieser Tätigkeit betroffen sind.“

Der Änderung des TFLG 1996 durch die Novelle LGBI. Nr. 7/2010 zufolge steht der (insbesondere auch durch Veräußerung realisierte) Substanzwert eines agrargemeinschaftlichen Grundstückes der Gemeinde zu. Diese Änderung des TFLG

1996 kann für den bereits im Jahr 2004 erfolgten gegenständlichen Grundstücksverkauf auf sich beruhen. Bezeichnenderweise ist das Baugrundstück mit der GSt-Nr. a in den bereits erwähnten Entscheidungen vom Tag1, Zl. Zahl1, und vom Tag2, Zl. Zahl2, die sich beide auf § 33 Abs. 2 lit. c Z 2 TFLG 1996 in der Fassung LGBI. Nr. 7/2010 stützen, auch nicht ausgewiesen.

Zu ergänzen ist ferner, dass sich allfällige Regressansprüche seitens der Gemeinde S nur gegen die Agrargemeinschaft A (und nicht gegen die Bf.) richten könnten. Die bei der Bf. als Anteilseignerin steuerlich zu erfassende Vorteilsgewährung der Agrargemeinschaft A bliebe davon unberührt. In diesem Zusammenhang ist zu bemerken, dass die Vorteilsgewährung bei der Bf. nach dem sich aus § 19 EStG 1988 ergebenden Zuflusszeitpunkt im Jahr 2004 zu erfassen ist; Änderungen in den Folgejahren, insbesondere die Rückzahlung, können den einmal erfolgten Zufluss nicht mehr rückgängig machen (vgl. VwGH 29.1.1965, 300/63, und VwGH 24.2.2000, 99/15/0236, zur Rückzahlung einer verdeckten bzw. überhöhten Gewinnausschüttung). Allfällige Regressansprüche könnten sich daher bei der Bf. nicht auf das Streitjahr 2004 auswirken.

23) Zur pauschalen Gewinnermittlung führte die Bf. aus, dass der Durchschnittssatz für Einheitswerte bis 15.000 € für das streitgegenständliche Jahr 2004 nach der LuF PauschVO 2001 nicht - wie im angefochtenen Bescheid angeführt - 39 %, sondern lediglich 37 % betrage. Der pauschalierte Gewinn sei entsprechend zu korrigieren. Dazu ist festzuhalten, dass das Finanzamt den pauschalierten Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 2 Abs. 1 der für das Streitjahr anzuwendenden LuF PauschVO 2001 mit 37 % des maßgebenden Einheitswertes (somit 37 % von 1.162,77 € = 430,22 €) richtig berechnete; es wurde lediglich in der Begründung zum angefochtenen Bescheid der Prozentsatz irrtümlich mit 39 % (statt richtig 37 %) ausgewiesen. Im Streitjahr 2004 sind die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft daher insgesamt mit 33.899,82 € zu erfassen (33.44,60 € Vorteilsgewährung durch die Agrargemeinschaft A plus 430,22 € pauschalierte Einkünfte). Die im angefochtenen Bescheid - offensichtlich aufgrund eines Übertragungsfehlers (vgl. auch die Begründung zum angefochtenen Bescheid) - mit 33.896,82 € erfassten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind insoweit zu berichtigen.

Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2004 ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das insoweit Bestandteil dieses Erkenntnisses ist.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles sowie Fragen der Beweiswürdigung (die Ermittlung des Mittelpreises des Verbraucherortes für Baugrundstücke betreffend) ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 14. Mai 2014