

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ER. in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch RA, über die Beschwerde vom 20.01.2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Z. betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2004 vom 20.12.2011 sowie Einkommensteuer 2004 vom 20.12.2011 zu Recht erkannt (I.) bzw. beschlossen (II.):

- I. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2004 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.
- II. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.
- III. Gegen diese Entscheidung ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Das Finanzamt erließ am 20.12.2011 einen Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer (ESt) 2004, wobei dieser Bescheid wie folgt begründet wurde:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 Abs. 4 BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Im Jahr 2010 erlangte die Abgabenbehörde Kenntnis von dem zwischen N.N. und der Agrargemeinschaft X. abgeschlossenen Kaufvertrag betreffend Gp. abcd/7 der Liegenschaft Grundbuch L.. Die erstmalige Kenntnis dieses Kaufvertrages und der darin vereinbarten Vertragsgestaltung stellen das neu hervorgekommene Beweismittel und die neu hervorgekommene Tatsache im obigen Sinne dar.“

Ebenfalls mit Ausfertigungsdatum 30.12.2004 wurde ein (geänderter) ESt- Bescheid 2004 erlassen, wobei die Änderung gegenüber dem Erstbescheid darin bestand, dass zusätzlich sonstige Einkünfte in Höhe von € 16.915 € berücksichtigt wurden. Begründend führte die Abgabenbehörde aus:

„Mit Kaufvertrag vom 18.08.2004 hat die Agrargemeinschaft X. ihrem Sohn N.N. die Bauparzelle abcd/7 aus der Liegenschaft E2 349, Grundbuch L. im Ausmaß von 398 m<sup>2</sup> um den Kaufpreis von 5.970,00 € (das sind € 15/m<sup>2</sup>) veräußert. Die Höhe des Kaufpreises richtete sich laut Kaufvertrag Punkt IV. nach dem Umstand, ob der Erwerber Agrargemeinschaftsmitglied, Ortsbewohner von R. oder Ortsfremder ist. Laut Kaufvertrag ist der Käufer Agrargemeinschaftsmitglied und beträgt der Kaufpreis deshalb € 15/m<sup>2</sup>. Sie sind Hälfteeigentümer der Liegenschaft EZ cde Grundbuch L.. Laut Grundbuchsauszug ist mit dieser Liegenschaft die Mitgliedschaft und das Holz- und Streunutzungsrecht an der Agrargemeinschaft X. verbunden.

Vermögenszuwendungen von körperschaftsteuerlich organisierten Agrargemeinschaften stellen als Ausfluss des Anteilsrechtes an der Agrargemeinschaft beim Beteiligten Einkünfte dar. Sachausschüttungen sind mit dem gemeinen Wert in Ansatz zu bringen. Die Vorteilszuwendung der Agrargemeinschaft X. an Sie als Agrargemeinschaftsmitglied lag darin, dass die Agrargemeinschaft ihrem Sohn (naher-Angehöriger) ein Baugrundstück zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Kaufpreis überlassen hat. Diese Vorteilszuwendung stellt einen einkommensteuerpflichtigen Tatbestand im Sinne des § 29 EStG 1988 dar. Die Agrargemeinschaft X. verkaufte im Jahr 2004 Baugrundstücke an Gemeindebürger um € 100/m<sup>2</sup> (z. B. Gp vvv) und an Ortsfremde um € 200/m<sup>2</sup> (z. B. Gp III). Der Wert des gegenständlichen Baugrundstückes ist zumindest mit dem Kaufpreis, den ein Gemeindebürger zu bezahlen gehabt hätte, anzusetzen. Der Kaufpreis für einen Gemeindebürger hätte für die Gp abcd/7 39.800 € betragen. Der auf den Hälftanteil entfallende Vermögensvorteil weist somit einen Wert von € 16.915 € (19.900 € – 2.985 €) auf.“

Gegen die angeführten Bescheide erhab der Bf. form- und fristgerecht Berufung (Beschwerde).

In der Berufungsschrift, die in den Antrag auf Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides und Veranlagung entsprechend dem Erstbescheid vom 10.3.2005 mündet, wird im Wesentlichen begründend vorgebracht:

Dem Bf. seien keine sonstigen Einkünfte zugeflossen, weshalb der Erstbescheid vom 10.3.2005 richtig und damit kein Wiederaufnahmsgrund vorliege.

Das Abstimmungsverhalten des Bf. habe keinen Einfluss auf den Verkaufsbeschluss der Agrargemeinschaft gehabt. Der Bf. sei keine Vertragspartei des streitgegenständlichen Kaufvertrages. N.N. (Sohn des Bf.) sei nicht Mitglied der Agrargemeinschaft.

Dem Bf. sei durch den Kaufvertrag kein persönlicher Vorteil zugeflossen.

Im übrigen wird hinsichtlich der Details des Vorbringens des Bf. auf die beiden Verfahrensparteien bekannte Rechtsmittelschrift (Bl. 90 - 100 des VA- Aktes) verwiesen.

Das Finanzamt legte die Berufung direkt an den UFS vor und beantragte im Vorlagebericht die Abweisung der Beschwerde.

Hilfsweise stellte das Finanzamt den Antrag auf Subsumption des streitgegenständlichen Betrages von € 16.915 unter die Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988).

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim UFS als Abgabenbehörde II. Instanz anhängig gewesenen Berufungen als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 BVG zu erledigen.

**Hiezu wurde erwogen:**

Hinsichtlich des Sachverhaltes wird auf die zutreffenden Ausführungen im angefochtenen ESt- Bescheid (gesonderete Begründung) verwiesen. Dieser Sachverhalt ist unstrittig. Zu ergänzen ist, dass der Bf. nach der Aktenlage im Streitjahr ausschließlich nichtselbständig erwerbstätig war.

Die maßgebliche Rechtslage stellt sich wie folgt dar:

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

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

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

Wiederkehrende Bezüge werden dadurch begründet, dass bestimmte Zahlungen oder vermögenswerte Vorteile einem einheitlichen Rechtsgrund zufolge "wiederkehren". Dies ist dann der Fall, wenn die Bezüge periodisch wiederkehren, wobei die Wiederkehr voraussehbar sein muss. Die Bezüge müssen der Höhe und der Zeitfolge nach nicht regelmäßig sein, dürfen aber auch nicht rein zufällig anfallen. Die Bezüge können also auch in unregelmäßigen Abständen und in unregelmäßiger Höhe anfallen. Grundlage der wiederkehrenden Bezüge muss aber ein einheitlicher Rechtsgrund sein (zB Gesetz, Vertrag, letztwillige Anordnung), zumindest aber ein einheitlicher und einmaliger Entschluss des Zuwendenden (Grabner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 29 Anm 6).

Ein immerwährendes Holzbezugsrecht fällt unter § 29 Z 1 EStG, sofern es nicht zum Betriebsvermögen gehört (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, § 29 Rz 10; Kanduth-Kristen in Jakom, EStG, 2017, § 29 Rz 33).

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

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

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

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

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

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

1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.
  - b) Gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.
  - c) Gleichartige Bezüge aus Genussrechten und aus Partizipationskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes.
- (...)"

Einkünfte nach § 29 Z 1 EStG:

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

Ergänzend wird bemerkt, dass das dem Abgabepflichtigen von der angeführten Agrargemeinschaft eingeräumte Holzbezugsrecht zu wiederkehrenden Bezügen im Sinne des § 29 Z 1 EStG führt, da diesem der Holzbezug wiederkehrend zukommt. Wenngleich die Agrargemeinschaft ebenso die Liegenschaft veräußert hat, können hierdurch beim (Ver)Kauf nicht in Einheit mit dem Holzbezugsrecht Einkünfte nach § 29 Z 1 EStG angenommen werden. Sowohl dem Holzbezugsrecht als auch der Kaufpreisfestsetzung liegen zwar die Agrargemeinschaftsmitgliedschaft zugrunde, doch fehlt diesen ua. der geforderte einheitliche Verpflichtungsgrund. Jeder Sachverhalt ist steuerrechtlich für sich selbst zu beurteilen. Bei einem **einmaligen** Liegenschaftsverkauf kann für sich allein lediglich aus dem Umstand, dass die Holzbezüge wiederkehrend sind, kein wiederkehrender Vermögensvorteil begründet werden.

Es können daher entgegen der vom Finanzamt vertretenen Ansicht keine Einkünfte im Sinne des § 29 Z. 1 EStG 1988 angenommen werden.

Einkünfte nach § 27 Abs. 1 Z 4 EStG:

Das Finanzamt stellte im Vorlagebericht hilfsweise den Antrag, die Vorteilsgewährung als Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 27 Abs. 1 Z 4 EStG zu qualifizieren.

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

„15. In dem die Kapitalertragsteuer betreffenden Erkenntnis vom 18. November 2008 hat der VwGH festgestellt, dass mangels einer einkommensteuerlichen Definition des Begriffes "Genussrecht" in § 93 Abs. 2 Z 1 lit. c EStG 1988 der zivilrechtliche (gesellschaftsrechtliche) Begriff anzuwenden ist und agrargemeinschaftliche Anteilsrechte darin keine Deckung finden. Ausschüttungen aus Agrargemeinschaften erfüllten daher keinen Tatbestand der Kapitalertragsteuerpflicht. In Reaktion auf dieses Erkenntnis wurde § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 mit dem Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl. I Nr. 52/2009, eine lit. f angefügt, laut der "Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Agrargemeinschaften) im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 Bundes-Verfassungsgesetz" dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen (gemäß § 124b Z 5 EStG 1988 für Ausschüttungen, die ab dem **1. Jänner 2009** erfolgen). Um Einkünfte aus Anteilen an einer körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaft, die nicht dem land- und forstwirtschaftlichen Einkünften (§ 21 EStG 1988) zuzurechnen sind, als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen, wurde mit dem Budgetbegleitgesetz 2009 auch § 27 Abs. 1 EStG 1988 um eine lit. d ergänzt, laut der "Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Agrargemeinschaften) im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 Bundes-Verfassungsgesetz" zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören (gemäß § 124b Z 162 für Bezüge, die ab dem **1. Jänner 2009** zufließen). § 27 EStG 1988 in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2009 erfasst hingegen Ausschüttungen aus Agrargemeinschaften nicht. Sie stellen insbesondere nicht "Zinsen und andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art" im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dar. Der Agrargemeinschaft wird seitens der Anteilsberechtigten nicht Kapital zur Verfügung gestellt, welches zu Kapitalforderungen und sodann zu Erträgen aus Kapitalforderungen der Anteilsberechtigten führt (vgl. Doralt, EStG4, § 27 Tz 103; Mayr in SWK, 28/2001; Brauner/Urban in SWK 26/2009).“

16. Soweit der angefochtene Bescheid auf die ErlRV zum Budgetbegleitgesetz 2009 (113 BlgNr XXIV. GP, 66) verweist, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass ErlRV bei der Interpretation des auf der Grundlage der Regierungsvorlage beschlossenen Gesetzes berücksichtigt werden, nicht aber früherer Gesetzesbeschlüsse. Davon abgesehen stützen die ErlRV zu § 27 Abs. 1 Z 1 EStG idF BBG 2009 und zur Inkrafttretensbestimmung des § 124b Z 162 EStG, die normiert, dass die Neuregelung erstmals für ab dem 1. Jänner

2009 zufließenden Bezüge gilt, die Ansicht der belangten Behörde nicht. In den ErlRV wird zunächst dargestellt, dass das Gesetz für Ausschüttungen aus Agrargemeinschaften keinen Kapitalertragsteuerabzug normiert hat (Hinweis auf VwGH vom 18. November 2008, 2006/15/0050), und dann ausgeführt:

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

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

Es liegen daher im beschwerdegegenständlichen Fall auch keine Einkünfte im Sinne des § 27 Abs. 1 Z. 4 EStG 1988 vor.

Zusammenfassend ist auszuführen, dass das Finanzamt im bekämpften Bescheid zu Unrecht sonstige Einkünfte nach § 29 EStG angesetzt hat und dass auch keine Einkünfte nach § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 vorliegen (vgl. hiezu auch BFG 8.6.2017, RV/3100152/2012).

Insgesamt ergibt sich daher, dass im gegenständlichen Fall keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Der angefochtene Wiederaufnahmsbescheid ist daher aufzuheben.

Hinsichtlich des angefochtenen (geänderten) ESt- Bescheides 2004 ist auf § 307 Abs. 3 BAO zu verweisen. Nach dieser Bestimmung wird der angefochtene (geänderte) ESt- Bescheid durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides automatisch aufgehoben und tritt der ursprüngliche ESt- Bescheid vom 10.3.2005 (Bl. 79 ff des VA- Aktes) wieder in Kraft.

Die Gegenstandsloserklärung der gegen den ESt- Bescheid erhobenen Beschwerde stützt sich auf § 261 Abs. 2 BAO.

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des VwGH abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

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

den Umständen des Einzelfalles ab. Die (ordentliche) Revision an den VwGH ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 3. Juli 2017