

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache AB, vertreten durch Mag. Manfred Vogrin Wirtschaftstreuhand & Steuerberatungs GmbH, Hauptstraße 13, 8650 Kindberg, gegen die Bescheide des FA Graz-Stadt vom 5. Juli 2011, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2007 und Einkommensteuer 2007

I. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiedederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2007 wird Folge gegeben; der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO - ersatzlos - aufgehoben;

II. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO iVm § 278 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe:

Mit Bescheid vom 5. Juli 2011 wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2007 mit nachstehender Begründung wieder aufgenommen:

"Anlässlich einer nachträglichen Prüfung Ihrer Erklärungsangaben sind die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit der

Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."

In dem mit gleichem Datum (5. Juli 2011) ergangenen Einkommensteuerbescheid 2007 wurde eine Entschädigung in Höhe von 37.785,02 Euro für die Errichtung einer 380 KV-Leitung unter den sonstigen Einkünfte ("Einkünfte aus Leistungen") steuerlich erfasst und dies wie folgt begründet:

"Die Wiederaufnahme war erforderlich, da der Zufluss der Entschädigung im Zusammenhang mit der Errichtung der 380 KV-Leitung steuerpflichtig ist."

In seiner sowohl gegen den Wiederaufnahme- als auch den Sachbescheid gerichteten Berufung (nunmehr: Beschwerde) vom 20. Juli 2011 führte der Bf. ua. aus, dass es sich bei dem von ihm ab dem Jahr 1982 bewirtschafteten Wald lt. Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 4. August 1987 über die gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1982 bis 1986 um einen Liebhabereibetrieb handeln würde, da er *"seit fünf Jahren in ununterbrochener Folge"* nur Verluste erzielt hätte.

Auch in den folgenden Jahren sei ihm *"kein anderes Ergebnis gelungen und habe er diesen Bescheid akzeptieren müssen"*.

Der Bau der in Rede stehenden 380 KV-Leitung sei nun keineswegs in seinem wirtschaftlichen Sinn gewesen, da ihm dadurch ein Drittel der Betriebsgröße auf Dauer durch die Einräumung des Servituts vernichtet worden sei, weil dort kein Wald wachsen dürfe; an Gewinn sei deshalb noch weniger zu denken.

In Ergänzung dazu führte der steuerliche Vertreter des Bf. in seinem Schreiben vom 17. Juli 2012 ua. aus, dass die dem Bf. einmalig zugeflossene Entschädigung nicht unter die im § 29 EStG 1988 taxativ angeführten Einkünften zu subsumieren sei:

Nach Abs. 3 leg. cit. würden darunter nämlich nur Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus der gelegentlichen Vermittlung und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände fallen, soweit sie *weder* zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) *noch* zu den Einkünften der Z 1, 2 oder 4 gehörten.

Fakt sei nunmehr, dass die in Rede stehende Entschädigung eindeutig und zweifelsfrei im Rahmen eines forstwirtschaftlichen Betriebes zugeflossen und daher den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 zuzurechnen sei.

Wie der Bf. in seiner Berufung unter Hinweis auf die Liebhabereibeurteilung seines Forstbetriebes durch das Finanzamt Graz-Umgebung bereits ausgeführt habe, sei es auch in den Folgejahren (ab 1987) nicht gelungen, ein positives Betriebsergebnis zu erzielen. Die Beurteilung des Vorliegens von Liebhaberei sei vor allem deshalb relevant, weil dann – wie gegenständlichenfalls – die Verluste nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden könnte. Andererseits seien aber auch – ausnahmsweise auftretende – Überschüsse steuerlich nicht zu erfassen und stelle *"diese Entschädigung eine einmalige Zahlung ohne Nachhaltigkeit dar"*.

Im Übrigen sei dem Finanzamt das Vorliegen eines Liebhabereibetriebes seit Jahren bekannt, weshalb auch keine Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO neu hervorgekommen sei.

Die daraufhin ergangene Berufungsvorentscheidung, betreffend Einkommensteuer 2007, wurde wie folgt begründet:

"Die Berufung wird abgewiesen. Die Großbetriebsprüfung Wien stellte fest, dass für die durch die eingeräumte Berechtigung hervorgerufenen vermögensrechtlichen und wirtschaftlichen Nachteile eine Summe iHv € 42.285,02 einmalig ausbezahlt wurde. Gemäß § 32 EStG zählen zu den Einkünften gemäß § 2 Abs. 3 auch Entschädigungszahlungen. Gemäß RZ 5174 kann die Behörde jedenfalls einen Betrag von bis zu € 4.500,00 als Anteil der Bodenwertminderung ansetzen, woraus sich letztendlich sonstige Einkünfte iHv € 37.785,02 ergeben, welche der Besteuerung unterworfen wurden. Die Liebhabereibetrachtung bleibt in diesem Fall außer Ansatz."

In seinem dagegen gerichteten Vorlageantrag wies der steuerliche Vertreter des Bf. vorweg darauf hin, dass § 32 EStG 1988 keine eigene (zusätzliche) Einkunftsart begründe, sondern nur eine Ergänzung und Klarstellung zu den Bestimmungen der §§ 21 bis 31 EStG 1988 darstelle (VwGH 15.1.1986, 85/13/0109, VwGH 16.9.1986, 83/14/0123). Unter § 32 EStG 1988 fielen daher nur außergewöhnliche Vorteile, die ihrem Wesen nach nicht ohne weiteres durch die §§ 21 bis 31 EStG 1988 erfasst seien.

Somit bliebe für die Anwendung des die §§ 21 bis 31 EStG 1988 ausdehnenden § 32 EStG 1988 dann kein Raum, wenn ein Tatbestand an sich schon unmittelbar unter die §§ 21 bis 31 EStG 1988 zu subsumieren sei. *"Eine anlässlich der Einräumung einer Stromleitungsdienstbarkeit auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken geleistete Entschädigung für künftige Ernteauffälle gehört als Entschädigung gemäß § 32 Abs. 1 zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (VwGH 28.9.1962, 588/63)"* (siehe Fellner in Hofstätter/Reichel, § 32 Abs. 1, Tz 21 Einzelfälle).

Unbestritten sei nun, dass es sich bei dem Betrieb des Bf. um einen Forstbetrieb im Sinne des § 21 Abs. 1 EStG 1988 handle, weshalb die in Rede stehende Entschädigung nur und vorrangig dieser Einkunftsart zuzurechnen sei.

Dieser Ansicht habe auch das Finanzamt Graz-Umgebung mit Bescheid vom 4. August 1987 dadurch Ausdruck verliehen, indem es darin vom Vorliegen eines *"Liebhabereibetriebes"* ausgegangen sei; die im Rahmen dieses Betriebes geleistete Entschädigung stelle daher – wie bereits in der Ergänzung zur Beschwerde dargelegt – eine einmalige Zahlung ohne Nachhaltigkeit dar.

Schließlich werde nochmals darauf hingewiesen, dass sich die Beschwerde des Bf. – wie aus der Kopfzeile der Beschwerde und der Ergänzung dazu ersichtlich – sowohl gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 als auch gegen den Wiederaufnahmebescheid, betreffend Einkommensteuer 2007 gerichtet hat und dieses Begehren bis dato nicht erledigt sei.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gegenstand des Verfahrens sind der Wiederaufnahmebescheid, betreffend Einkommensteuer 2007 sowie der Einkommensteuerbescheid 2007.

Die für die Wiederaufnahme maßgebliche Bestimmung des § 303 BAO lautet:

§ 303. (1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder*
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder*
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,*

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Zunächst ist somit zu prüfen, ob die Voraussetzungen der lit. b dieses Absatzes iVm dem letzten Satz des Absatzes erfüllt sind, also ob Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind und ob diese einen im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätten.

Es ist nun Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006).

Nach Auffassung des BFG ist nun das Finanzamt diesem genannten Erfordernis in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides, betreffend Einkommensteuer 2007 durch den Hinweis auf die im Einkommensteuerbescheid 2007 gleichen Datums angeführte Tatsache, wonach der " *Zufluss der Entschädigung im Zusammenhang mit der Errichtung der 380 KV-Leitung steuerpflichtig*" sei (vgl. in diesem Zusammenhang auch Ritz, BAO § 93 Tz 16, wonach es nicht rechtswidrig bzw. sogar zulässig ist, sich in der Begründung eines Bescheides auf die eines anderen, der Partei bekannten Bescheid zu verweisen), nachgekommen; weiters durch den Hinweis darauf, dass diese Tatsache anlässlich einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben neu hervorgekommen sei.

Eine weitere Voraussetzung für die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme ist jedoch, dass die neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel entscheidungsrelevant, d.h. geeignet sein müssen, einen *im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen* (VwGH 26.4.2000, 96/14/0176).

Um dies nun feststellen zu können, ist zunächst der streitgegenständliche Sachverhalt unter Bedachtnahme auf die - der Besteuerung der streitgegenständlichen Entschädigungszahlung zugrundgelegten - Bestimmungen einer materiellrechtlichen Überprüfung zu unterziehen. Diese Bestimmungen lauten:

Gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 fallen unter die sonstigen Einkünfte nur Einkünfte aus Leistungen wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 gehören.

Gemäß § 32 Z 1 lit. a EStG 1998 gehören zu den Einkünften im Sinn des § 2 Abs. 3 u.a. Entschädigungen, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt werden.

Soweit nun ein Vorgang unmittelbar unter die §§ 21 bis 31 fällt, kommt § 32 EStG 1988 nicht zum Zug (*Jakom/Kanduth/Kristen*, EStG 2012, § 32 Rz 1). Durch § 32 EStG 1988 wird klargestellt, dass bestimmte Einkünfte wie Entschädigungen und Einkünfte aus ehemaligen Tätigkeiten auch zu Einkünften im Sinne des EStG gehören (*Fellner in Hofstätter/Reichel*, Kommentar zum EStG, § 32 Tz 2 und die dort zitierte Judikatur).

Die von § 32 EStG 1988 erfassten Einkünfte werden der Einkunftsart zugerechnet, mit der sie wirtschaftlich zusammenhängen (VwGH 15.1.1986, 85/13/0109). Eine anlässlich der Einräumung einer Stromleitungsdienstbarkeit auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken geleistete Entschädigung für künftige Ernteauffälle gehört als Entschädigung gemäß § 32 Abs. 1 zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (VwGH 28.9.1962, 588/63; siehe *Fellner in Hofstätter/Reichel*, § 32 Abs. 1, Tz 21 Einzelfälle).

Im gegenständlichen Fall steht nun für das BFG zweifelsohne fest, dass – wäre der Forstbetrieb des Bf. nicht als "Liebhabereibetrieb" mit den daran anknüpfenden steuerlichen Konsequenzen qualifiziert worden – die daraus lukrierten Einkünfte unter den § 21 EStG 1988 (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft) zu subsumieren gewesen wären (und somit – worauf der steuerliche Vertreter des Bf. zu Recht verweist - nicht zu Einkünften nach § 29 Z 3 EStG 1988 geführt hätten). Daher ist auch die streitgegenständliche Entschädigung *wirtschaftlich* der Einkunftsart "Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft" zuzuordnen und wäre diese – da es sich dabei um "außergewöhnliche Vorteile" handelt – grundsätzlich auch unter § 32 EStG 1988 zu subsumieren.

Wurde jedoch eine Betätigung, im Rahmen derer die Einkünfte (wirtschaftlich gesehen) erzielt wurden, als **Liebhaberei** beurteilt, unterliegen auch aus dieser Betätigung resultierende Entschädigungen und nachträgliche Einkünfte *nicht* der Einkommensteuer (siehe *Fellner in Hofstätter/Reichel*, § 32, Tz 4; vgl. VwGH 27.5.2003, 99/14/0322); in diese Richtung geht auch die Auffassung des VwGH, wonach Entschädigungen nur dann dem § 32 Z 1 EStG 1988 unterliegen, wenn die entgangenen Einnahmen, für die die Entschädigung geleistet wird, steuerpflichtig gewesen wären (VwGH 19.9.1989, 89/14/0107, zitiert in *Doralt*, EStG¹², § 32 Tz 9).

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage sind daher die in Rede stehenden Entschädigungszahlungen nicht unter den Tatbestand des § 32 EStG 1988 subsumierbar; dies wiederum hat zur Folge, dass damit eine Voraussetzung für die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens - Herbeiführen eines im Spruch anders lautenden Bescheides (VwGH 26.4.2000, 96/14/0176) – weggefallen ist und somit der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens, betreffend Einkommensteuer 2007 stattzugeben und der die Wiederaufnahme verfügende Bescheid aufzuheben war.

Nach § 307 Abs. 3 BAO tritt das Verfahren durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Daraus folgt, dass der durch die Wiederaufnahme des Verfahrens aus dem Rechtsbestand beseitigte ursprüngliche Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 25. Mai 2010 wieder auflebt und der im wieder aufgenommenen Verfahren erlassene angefochtene Einkommensteuerbescheid vom 5. Juli 2011 ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheidet.

Zulässigkeit einer 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.

Das Bundesfinanzgericht hat sich hinsichtlich der Frage der Entschädigungszahlungen auf die angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gestützt.

Ebenso fußt die Beurteilung der Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens auf der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung werden durch den unter I. angeführten Spruch folglich nicht berührt, eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Die Gegenstandsloserklärung gemäß § 261 Abs. 2 BAO ist eine sich aus dem Gesetz unmittelbar ergebende Rechtsfolge. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wird somit auch durch den unter II. angeführten Spruch nicht berührt und ist eine (ordentliche) Revision daher auch diesbezüglich nicht zulässig.

Graz, am 25. Jänner 2016

