

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerde des Bf., Adresse, PLZ-Ort, vertreten durch Eder Steuerberatungs GmbH & Co KG, Babenbergerring 9a, 2700 Wiener Neustadt, vom 19. Mai 2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt Neunkirchen Wiener Neustadt, vom 20. April 2017, betreffend Zurückweisung der Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 gemäß § 303 Abs. 1 BAO sowie Rückzahlung der zu Unrecht einbehaltenen Kapitalertragsteuer 2008 und 2015, wird zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) ist Eigentümer der Stammsitz-Liegenschaften EZ5, EZ6 und EZ7 der KG S., mit denen insgesamt 30 Anteile bzw. Anteilsrechte an der Agrargemeinschaft S. verbunden sind.

Bei der Agrargemeinschaft S. ("AG S.") handelt es sich um eine Körperschaft öffentlichen Rechts in den Angelegenheiten der Bodenreform, von der agrargemeinschaftliche Grundstücke auf der Rechtsgrundlage des NÖ Flurverfassungs-Landesgesetz 1975, LGBI 6650 idF 6650-7, gemeinschaftlich verwaltet und genutzt werden. Mit dem Eigentum an einer Stammsitz-Liegenschaft sind Anteilsrechte an einer Agrargemeinschaft als im Grundbuch angemerkt Realrechte verbunden.

Mit Vereinbarung vom Datum 1 veräußerte die AG S. für den Ausbau einer Bundesstraße Teile der agrargemeinschaftlichen Grundstücke an das Land NÖ und schüttete auf Beschluss der Vollversammlung der AG S. den Großteil des Verkaufserlöses an ihre Mitglieder aus. Der größere Teil des Verkaufserlöses floss im Jahre 2008 und der restliche Teil des Verkaufserlöses im Jahre 2015 den Mitgliedern zu.

Aus der Veräußerung agrargemeinschaftlicher Grundstücke an das Land NÖ erhielt der Bf. eine anteilige Grundablöse im Gesamtbetrag von EUR 49.500,00 (netto), für die

seitens der AG S. im Jahre 2008 Kapitalertragsteuer iHv EUR 16.500,00 einbehalten und an das Finanzamt abgeführt worden sei.

Für das Jahr 2015 erklärte der Bf. iZm Ausschüttungen der AG S. anteilige Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Nettobetrag EUR 12.480,00, wovon seitens der AG S. Kapitalertragsteuer iHv EUR 3.120,00 abgeführt, aber nicht im Zuge der Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer 2015 in Abzug gebracht worden sei.

## **1. Zurückweisung der beantragten Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO betreffend Einkommensteuer 2008:**

### **1.1 Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betr. Einkommensteuer 2008:**

Infolge des VwGH-Erkenntnisses vom 15.9.2016, ZI. 2013/15/0297, iZm der Abweisung eines Antrages auf Rückerstattung gemäß § 240 BAO ersuchte der Bf. mit Antrag vom 22. Februar 2017 um (neuerliche) Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 gemäß § 303 Abs. 1 BAO und gründete diesen Antrag auf nachstehende rechtliche Feststellungen in dem VwGH-Erkenntnis vom 15.9.2016, ZI. 2013/15/0297:

"Der Agrargemeinschaft werde seitens des Anteilsberechtigten nicht Kapital zur Verfügung gestellt, welches zu Kapitalforderungen und sodann zu Erträgnissen aus Kapitalforderungen der Anteilsberechtigten führe."

Nach den Ausführungen sei somit eindeutig klargestellt, dass die Grundstücke niemals Eigentum der AG S. geworden seien. Dadurch sei auch die Wertsteigerung bei den rechtlichen Eigentümern und somit bei den Anteilsberechtigten eingetreten. Folglich seien Grundstücke der Anteilsberechtigten und nicht Grundstücke der AG verkauft worden. Es habe daher auch keinen Eigentumstransfer der AG S. zu den Anteilsinhabern gegeben.

Im Einkommensteuerbescheid 2008 sei das Finanzamt davon ausgegangen, dass die im Jahre 2008 erfolgte Ausschüttung aus dem Anteilsrecht gemäß § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen sei.

### **1.2 Zurückweisungsbescheid vom 20. April 2017 - WA des Verfahrens - E 2008:**

Mit dem in diesem Verfahren angefochtenen Zurückweisungsbescheid vom 20. April 2017 wurde der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wegen Eintritt der Verjährung mit nachstehender Begründung zurückgewiesen:

Gemäß § 304 BAO sei die Wiederaufnahme des Verfahrens nur dann zulässig, wenn der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 1 BAO vor Eintritt der Verjährung eingebracht worden sei. Die Bemessungsverjährung gemäß § 207 BAO sei auf Bescheide über die Wiederaufnahme von Verfahren anzuwenden.

Im vorliegenden Fall sei - nach Wiedergabe der betreffenden gesetzlichen Bestimmungen - der Abgabenanspruch für die Einkommensteuer 2008 mit Ablauf des Jahres 2008 entstanden, für das die Veranlagung vorgenommen worden sei. Die Verjährungsfrist habe mit Ablauf des Jahres 2008 zu laufen begonnen. Das Erlassen des Bescheides betreffend Einkommensteuer 2008 vom 15. September 2010 habe eine nach außen hin erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruches iSd § 209 Abs. 1 BAO dargestellt, die innerhalb der Verjährungsfrist gesetzt und die Verjährungsfrist für die Festsetzung bzw. Bemessung der Einkommensteuer 2008 um ein Jahr bis zum Ablauf des Jahres 2014 verlängert habe.

Da im Jahre 2014 keine Verlängerungshandlung gesetzt worden sei, habe somit die Verjährungsfrist nicht um ein weiteres Jahr verlängert werden können. Zum Zeitpunkt des Einbringens des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 iSd § 303 Abs. 1 BAO vom 23. Februar 2017 sei die Verjährungsfrist schon bzw. bereits abgelaufen gewesen.

Bei Eintreten der Verjährung werde die Behörde sachlich unzuständig. Dies auch wenn eine Abgabenfestsetzung im Interesse des Abgabepflichtigen erfolgen solle (vgl. VwGH 4.9.2008, Zl. 2007/17/0222). Die Verjährung könne sowohl dem Schutz der Abgabepflichtigen dienen als auch im öffentlichen Interesse sein. Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 sei daher **wegen Verspätung als unzulässig zurückzuweisen**.

Wäre der Antrag des Bf. auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO vom 27. Februar 2017 **rechtzeitig**, so wäre dieser aus den nachstehend bezeichneten Gründen **abzuweisen**:

Nach § 303 Abs. 2 BAO habe der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens u.a. die Umstände zu bezeichnen, auf die der Antrag gestützt werde.

In dem in Rede stehenden Antrag vom 27. Februar 2017 auf Wiederaufnahme des Verfahrens sei als Wiederaufnahmsgrund gemäß § 303 Abs. 1 BAO das VwGH-Erkenntnis vom 15.9.2016, Zl. 2013/15/0297, genannt worden.

Das VwGH-Erkenntnis vom 15.9.2016, Zl. 2013/15/0297, könne nicht dem Tatbestand des § 303 Abs. 1 lit. a BAO (der Bescheid wurde durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen) und auch nicht dem Tatbestand des § 303 Abs. 1 lit. b BAO, dem Neuherkommen von Tatsachen subsumiert werden:

Neue Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO seien tatsächliche Umstände, die ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängen. Als Beispiele für tatsächliche Umstände seien vom VwGH zB Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften genannt worden (vgl. VwGH 30.5.1994, Zl. 93/16/0096). Bei vollständiger Kenntnis aller Sachverhaltselemente durch die Abgabenbehörde könne eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht damit begründet werden, dass dem abgeschlossenen Verfahren eine unzutreffende rechtliche Beurteilung zu Grunde gelegen sei (vgl. VwGH 6.7.2006, Zl. 2003/15/0016; 31.3.2011, Zl. 2008/15/0215).

In diesem Zusammenhang sei eindeutig festgestellt worden, dass Erkenntnisse, die sich auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen beziehen, keine Tatsachen oder Beweismittel darstellen (vgl. VwGH 23.4.1998, Zl. 95/15/0108). Im vorliegenden Fall stelle das im Antrag vom 23. Februar 2017 angeführte VwGH-Erkenntnis vom 15.9.2016, Zl. 2013/15/0297, weder eine Tatsache, noch ein Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar.

Im vorliegenden Fall liege ebenso wenig eine Vorfrage iSd § 303 Abs. 1 lit. c BAO vor, die von dieser oder einer anderen Verwaltungsbehörde oder einem Gericht als Hauptfrage in einem anderen Verfahren zu klären gewesen sei. Für die Beurteilung der Rechtsfrage betreffend die Erfassung der Ausschüttung aus dem Anteilsrecht an der Agrargemeinschaft als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sei diese Abgabenbehörde zuständig gewesen. Dies habe eine Hauptfrage und keine Vorfrage im Verfahren über die Einkommensteuer 2008, rechtskräftig abgeschlossen mit Einkommensteuerbescheid 2008 vom 15. September 2010, dargestellt.

Es sei hinzuzufügen, dass der VwGH grundsätzlich nicht als Hauptfragenbehörde gelten könne. Der Verfassungsgerichtshof habe mit VfGH-Erkenntnis vom 22.6.2006, Zl. G 5/09, und der Verwaltungsgerichtshof hat mit VwGH-Erkenntnis vom 21.9.2009, Zl. 2008/16/0148, festgestellt, dass höchstgerichtliche Entscheidungen nicht zur Wiederaufnahme rechtskräftig abgeschlossener Verfahren nach dem Vorfragentatbestand berechtigen.

Im vorliegenden Verfahren betreffend Einkommensteuer 2008 sei vom Finanzamt als Abgabenbehörde keine Vorfrage gemäß § 116 BAO beurteilt worden, die vom VwGH mit Erkenntnis vom 15.9.2016, Zl. 2013/15/0297, als Hauptfrage zu lösen gewesen sei. Da die dieses aufhebende Erkenntnis betreffende Sache hinaus keine Bindungswirkung entfalte, bestehe auch für das Einkommensteuerverfahren keine Bindung an ein einen anderen Abgabepflichtigen betreffendes VwGH-Erkenntnis. Weder Tatbestandsgleichheit noch Parteienidentität seien bei den genannten Verfahren gegeben. Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 1 lit. c BAO liegen nicht vor.

Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 iSd § 303 Abs. 1 BAO sei unbegründet.

### **1.3 vorangegangene abgabenbehördliche Prüfung - Einkommensteuer 2008:**

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für das Jahr 2008 wurde in Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung festgestellt, dass die im Jahre 2008 erfolgte Ausschüttung der Agrargemeinschaft S. iHv EUR 66.000,00 gemäß § 13 Abs. 1 LuF-Pauschalierungs-Verordnung neben den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft steuerlich zu erfassen sei. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 2008 seien daher wie folgt ermittelt worden:

Bezeichnung:	Anteile:	Betrag:
Grundablöse	15	24.750,00
Grundablöse	15	24.750,00
SUMME:		49.500,00
zuzügl. 33,34% KEst:		16.500,00
<b>Erhöhung Einkünfte Land- und Forstwirtschaft:</b>		<b>66.000,00</b>

Bezeichnung:	Betrag:
Einkünfte aus LuF vor BP:	5.754,97
Ausschüttung Agrargemeinschaft 2008:	66.000,00
<b>Einkünfte aus LuF It. BP:</b>	<b>71.754,97</b>
davon 25% anrechenbare KEst:	16.500,00

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der BP und ermittelte in dem gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen wiederaufgenommenen Verfahren mit Bescheid vom 15. September 2010 die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit EUR 71.754,97 und die dem Tarif unterliegende Einkommensteuer mit EUR 27.883,60, von der KEst 2008 iHv EUR 16.500,00 in Abzug gebracht wurde. Die Einkommensteuer wurde somit iHv EUR 11.383,60 festgesetzt. In der Begründung des Bescheides verwies das Finanzamt auf die Feststellungen im Prüfungsbericht vom 14. September 2010.

#### 1.4 Beschwerde vom 19. Mai 2017:

Dem Tatbestand der eingetretenen Verjährung hält der Bf. entgegen, dass nach § 207 BAO bei hinterzogenen Abgaben die Verjährungsfrist 10 Jahre betrage. Im Umkehrschluss müsste demnach bei einer rechtswidrigen Besteuerung ebenso eine Verjährungsfrist von 10 Jahren gelten.

Nach § 209 Abs. 3 BAO verjähre das Recht auf Festsetzung der Abgabe nach spätestens 15 Jahren nach Entstehen des Abgabenanspruches. Wenn das Amt nach 15 Jahren noch einen neuen Steuerbescheid ausstellen könne, könne es auch nach 15 Jahren mit Bescheid feststellen, dass im vorliegenden Fall keine Steuer angefallen sei.

Ein Verschulden des Bf. liege nicht vor, da er auf die Auskünfte des Finanzamtes vertraut habe. Erst im Jänner 2007 sei dem Bf. durch das VwGH-Erkenntnis vom 15.9.2016, Zl. 2013/15/0297, bewusst geworden, dass er durch das Finanzamt sowie durch den UFS absolut gesetzwidrig besteuert worden sei. Der Bf. habe daher um Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer iSd § 303 Abs. 1 BAO ersucht.

Dieser Rechtssatz des VwGH in dem Erkenntnis vom 15.9.2016, Zl. 2013/15/0297, stelle eindeutig einen *Neuerungstatbestand* dar, weil er für den Inhalt der Satzungen (Gesellschaftsvertrag) klarstelle: Die Mitglieder seien nach wie vor die uneingeschränkten

Eigentümer des agrargemeinschaftlichen Vermögens. Im BMF-Erlass vom 14.6.2006, ZI. BMF-01003/0053-VI/2006, werde zu Neuerungstatbeständen festgehalten, das seien bezüglich des Gesellschaftsvertrages Tatsachen für die Frage, ob eine Mitunternehmerschaft vorliege. Wiederaufnahmsgründe seien Sachverhaltselemente, die zu einem im Spruch anderslautenden Bescheid führen.

So in dem VwGH-Verfahren zur ZI. 2013/15/0297, die Beschwerde eines Mitgliedes der AG S. behandelt worden sei, sei eindeutig über eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abgesprochen und zu Recht erkannt worden, dass die Besteuerung rechtswidrig gewesen sei.

Es werde daher die Wiederaufnahme der Einkommensteuerveranlagung 2008 beantragt. Dies insbesondere, als die Einkommensteuerveranlagung 2008 vom Finanzamt vorsätzlich durch rechtswidrige Anweisungen erfolgt sei. Für eine Wiederaufnahme von Amts wegen lasse der Gesetzgeber in solchen Fällen keinen Ermessensspielraum zu. Der Antrag auf Wiederaufnahme sei fristgerecht eingebracht worden.

### **1.5 Beschwerdevorentscheidung vom 16. Februar 2018:**

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Zurückweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wurde als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, als erster Rechtsbehelf zur Bekämpfung von Bescheiden stehe das Rechtsmittel der Beschwerde (vormals: Berufung) zur Verfügung. Werde ein Bescheid nicht innerhalb der Rechtsmittelfrist bekämpft, erwachse dieser in Rechtskraft. Auch rechtswidrige Bescheide würden in formelle und materielle Rechtskraft erwachsen (vgl. VwGH 24.2.2006, ZI. 20015/12/0227 mwN).

Um dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit Rechnung zu tragen, seien vom Gesetzgeber bestimmte Möglichkeiten eröffnet worden, in formelle Rechtskraft erwachsene Bescheide außerhalb des Rechtsmittelverfahrens abzuändern bzw. aufzuheben (vgl. VwGH 20.6.2012, ZI. 2012/17/0146). Diese Möglichkeiten seien aber, um den Grundsätzen der Rechtssicherheit und Rechtsbeständigkeit Rechnung zu tragen, begrenzt. Eine dieser Möglichkeiten sei die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen bzw. auf Antrag der Partei. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei nur innerhalb der Verjährungsfrist möglich bzw. auf Antrag der Partei, wenn der Antrag innerhalb der Verjährungsfrist gestellt worden sei. Werde der Antrag auf Wiederaufnahme nach Ablauf der Verjährungsfrist gestellt, sei eine Wiederaufnahme nicht zulässig (vgl. VwGH 4.9.2008, ZI. 2007/17/0222).

Im vorliegenden Fall sei der Antrag auf Wiederaufnahme nach Ablauf der fünfjährigen Bemessungsverjährungsfrist gestellt worden und sei somit verspätet. Da die zehnjährige Verjährungsfrist sich ausdrücklich auf hinterzogene Abgaben beziehe, sei im Umkehrschluss die normale Bemessungsverjährungsfrist auf die nicht hinterzogenen

Abgaben anzuwenden. Es liege keine planwidrige Gesetzeslücke vor, die durch Analogie zu schließen wäre.

Die absolute Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 3 BAO betrage zehn Jahre und sei weder verlängerbar noch hemmbar. Die absolute Verjährungsfrist diene der Begrenzung der Bemessungsverjährungsfrist und könne nicht zur Abgabenfestsetzung nach dem Ablauf der Bemessungsverjährungsfrist berechtigen.

Zum Wiederaufnahmegrund des § 303 Abs. 1 lit. a BAO - der Bescheid sei sonst wie erschlichen worden - sei Folgendes festzuhalten: sonstwie einen Bescheid erschleichen könne nur die Partei und nicht die Behörde.

Zum Wiederaufnahmegrund des § 303 Abs. 1 lit. b BAO - Neuherkommen von Tatsachen oder Beweismitteln - sei Folgendes festzuhalten: Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden sowie höchstgerichtliche Erkenntnisse würden den Neuerungstatbestand nicht erfüllen.

Zur Unzulässigkeit bzw. Unbegründetheit des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 und 2015 werde im Übrigen auf die Begründung im Zurückweisungsbescheid verwiesen.

## **1.6 Vorlageantrag vom 28. März 2018:**

Mit Eingabe vom 28. März 2018 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht.

Ergänzend wurde ausgeführt, das VwGH-Erkenntnis vom 15.9.2016, Zl. 2013/15/0297, müsse für alle Mitglieder der AG S. gelten. Es sei undenkbar, dass nur ein Mitglied rechtsrichtig und alle anderen rechtswidrig behandelt werden. Das widerspreche dem Gleichheitssatz.

Das Finanzamt sei bei der Einhebung von rechtswidrig erhobenen Steuern äußerst kreativ gewesen und habe sich weder durch Gesetze, Verordnungen, VwGH- und VfGH-Urteile von einer rechtswidrigen Enteignung der Eigentümer abhalten lassen. Die AG S. habe sich bei der Bezahlung der "Steuern" genau nach den Finanzamts-Anweisungen gehalten. Da der Bf. keinen Rechtsbeistand habe, ersuche er um amtliche Auskunft und Anleitung des Finanzamtes, wie er sein Eigentum legal wiedererhalten könne.

Die vom Finanzamt zitierten VwGH-Entscheidungen würden für die AG S. keine Relevanz haben. Das seien die nachstehend zitierten Entscheidungen:

- VwGH 15.09.1978, Zl. 2300/77 - Bedenken gegen die Art der Fenster
- VwGH 08.02.1994, Zl. 93/08/0166 - Probleme mit der GKK
- VwGH 18.03.1994, Zl. 94/12/0034 - Oberst in Ruhe, Abgeltung Nebentätigkeit
- VwGH 25.03.1997, Zl. 96/05/0262 - Dachstuhl
- VwGH 24.02.2006, Zl. 2005/12/0227 - Beamter im Ruhestand erwerbsunfähig
- VwGH 20.06.2012, Zl. 2012/17/0146 - Rückzahlung Kinderbetreuungsgeld

- VwGH 04.09.2008, Zl. 2007/17/0223 - Fleischuntersuchungsgebühr Stmk

Obwohl das Finanzamt mit den vorstehenden VwGH-Urteilen beweisen wolle, dass rechtskräftige Bescheide nicht nachträglich durch Wiederaufnahme außer Kraft gesetzt werden können, nehme das Finanzamt für sich das Recht in Anspruch nach 83 Jahren (!) einen rechtsgültigen Eigentumsbescheid ersatzlos aufzuheben.

Der Bescheid der Agrarbehörde Wien über die Eigentumsverhältnisse stamme aus 1925 und sei damals sogar von der Landesregierung bestätigt, ins Grundbuch eingetragen und nie aufgehoben worden. Bezuglich der Chronologie der Regulierung der Agrargemeinschaft werde auf den beiliegenden Anhang verwiesen.

Nach den Bestimmungen des ABGB besitze der Eigentümer den verfassungsrechtlichen Schutz gegen behördliche Eingriffe wegen des Gesetzesvorbehaltes in Art. 5 StGG. Das Eigentum sei somit unantastbar. Auch das Finanzamt könne den Bf. nicht nachweislich rechtswidrig enteignen oder bis zu 50% der Grundstücke durch Verjährung ersetzen.

Die Gemeinde S. habe den Urhausbesitzern 1925 sogar nach ca. 50 Jahren in der die Gemeinde irrtümlich im Grundbuch als Eigentümerin eingetragen gewesen sei, die Grundstücke unbeschadet zurückgeben müssen. Die Gemeinde habe nur die seinerzeit von den Urhausbesitzern käuflich erworbenen Grundstücke behalten dürfen (s. Anhang).

Im vorliegenden Fall gehe es darum, dass das Finanzamt sehr wohl gewusst habe, dass die Mitglieder die Substanzeigentümer der Grundstücke lt. Grundbuch seien.

Das Amt schreibe 2011 bei einer Stellungnahme an den UFS, dass die Auszahlung des Verkaufserlöses ein *Nutzungsentgelt* darstelle und deshalb steuerpflichtig sei. Die Kapitalgesellschaft könne ein solches Nutzungsentgelt jedoch nur den Eigentümern der genutzten Grundstücke bezahlen. Die Kapitalgesellschaft könne jedoch nicht Grundstücke der Eigentümer verkaufen, um damit das Nutzungsentgelt bezahlen zu können.

So Kapitalgesellschaften ab 01.06.2018 ihre wirtschaftlichen Eigentümer melden müssen, gelte das nicht für Agrargemeinschaften. Diese seien nicht meldepflichtig, weil bei diesen die wirtschaftlichen Eigentümer dem Finanzamt und BMF ohnehin bekannt seien. Dies sei ein weiterer Beweis dafür, dass dem Finanzamt die Eigentumsverhältnisse bekannt gewesen seien.

Außerdem sei es falsch, dass der VwGH keine Eigentumsfeststellungen bei Agrargemeinschaften getroffen habe, wenn sich aus dem Rechtssatz ergebe, dass die Agrargemeinschaft aus den jeweiligen Eigentümern der Stammsitzliegenschaften bestehet. Es sei auch ersichtlich, dass sämtliche Liegenschaften von den Mitgliedern in den Jahren 1929 und 1986 eingebracht worden seien.

So dem Finanzamt die Eigentumsverhältnisse bekannt und dem Bf. vorsätzlich Schaden zugefügt habe, habe dieses nach dem VwGH-Urteil den rechtskonformen Zustand nicht wiederhergestellt.

Wenn bereits das "Erschleichen" eines Bescheides eine Wiederaufnahme rechtfertige, so müsse doch erst recht das "Erpressen" eines Bescheides eine Aufhebung rechtfertigen.

Zumindest handle es sich um einen Missbrauch der Amtsgewalt, die lt. BMF-Erlass vom 14.6.2006, GZ. BMF-010103/0053-VI/2006, auch unter den Erschleichungstatbestand falle.

## **2. Verfahren betreffend Rückerstattung der Kapitalertragsteuer 2008:**

### **2.1 KESt-Rückerstattungsantrag vom 22. Februar 2017:**

Nach den Ausführungen im Antrag vom 22. Februar 2017 auf Rückzahlung der zu Unrecht einbehaltenen KESt 2008 sei das Finanzamt davon ausgegangen, der Rückzahlungsantrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO sei nicht berechtigt, weil die zu Unrecht einbehaltene KESt 2008 im Zuge der durchgeführten Pflichtveranlagung auf die Einkommensteuer 2008 angerechnet worden sei.

Damit habe das Finanzamt die Rechtslage verkannt, weshalb sich der angefochtene Bescheid sowohl hinsichtlich der Einkommensteuer 2008 als auch hinsichtlich des Antrages auf Rückzahlung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer als rechtswidrig erweise. Der angefochtene Bescheid sei gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben.

Damit sollte hinlänglich klargestellt sein, dass die Ausschüttung von Verkaufserlösen von Grundstücken, die im Eigentum der Mitglieder gestanden seien, 2008 weder Einkünfte noch Ertrag gewesen seien. Somit sei auch die Veranlagung unter keinem Paragraphen des EStG möglich, da Verkäufe von Grund und Boden 2008 steuerfrei gewesen seien.

### **2.2 Zurückweisungsbescheid vom 20. April 2017:**

Der Antrag vom 22. Februar 2017 auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer 2008 wurde mit Bescheid vom 20. April 2017 mit nachstehender Begründung zurückgewiesen:

Gemäß § 240 Abs. 3 BAO könne der Antrag auf Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres gestellt werden, das auf das Jahr der Einbehaltung folge. Die Fünfjahresfrist zur Antragstellung sei eine Ausschlussfrist, bei deren Versäumung ein Recht verloren gehe und die gemäß § 110 Abs. 1 BAO nicht erstreckt werden könne.

Die Kapitalertragsteuer 2008 sei im Jahre 2008 einbehalten worden. Somit sei der Antrag auf Rückzahlung bis zum Ablauf des Jahres 2013 zu stellen gewesen und somit verspätet. Bei dem hier vorliegenden objektiven Fristversäumnis komme es nicht auf ein allfälliges Verschulden an.

Der Antrag vom 27. Februar 2017 auf Rückzahlung der zu Unrecht einbehaltenen Kapitalertragsteuer 2008 sei daher wegen Verspätung zurückzuweisen.

Selbst bei Rechtzeitigkeit des in Rede stehenden Antrages auf Rückzahlung der KESt sei dieser Antrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO mit nachstehender Begründung als unzulässig zurückzuweisen:

§ 240 Abs. 3 BAO gebe dem Abgabepflichtigen bei Abgaben, die für seine Rechnung und ohne seine Mitwirkung einzubehalten seien, die Möglichkeit, die zu Unrecht einbehaltenen Beträge zurückzufordern, wenn nicht eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gemäß § 240 Abs. 1 BAO erfolgt sei, ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen habe oder im Fall eines Antrages zu erfolgen hätte.

Der Antrag nach § 240 Abs. 3 BAO stelle einen zum Veranlagungsverfahren subsidiären Behelf dar und sei jedenfalls dann unzulässig, wenn das Veranlagungsverfahren über den vom Antrag betroffenen Zeitraum bereits rechtskräftig abgeschlossen sei (vgl. VwGH 1.6.2006, ZI. 2005/15/0123).

Da das Veranlagungsverfahren betreffend Einkommensteuer 2008 mit bereits rechtskräftigem Einkommensteuerbescheid 2008 vom 15. September 2010 abgeschlossen worden sei, sei der Antrag auf Rückzahlung zu Unrecht einbehaltener Kapitalertragsteuer 2008 gemäß § 240 Abs. 3 BAO **unzulässig**.

### 2.3 Beschwerde vom 19. Mai 2017:

Die KESt 2008 sei aufgrund einer falschen Auskunft des Finanzamtes vom Obmann der Agrargemeinschaft abgeführt worden. Das Finanzamt habe dem Obmann angedroht, dass er mit seinem Privatvermögen für die KESt der Agrargemeinschaft hafte. Man könne daher mit Fug und Reg behaupten, dass die Bezahlung durch eine falsche Rechtsauskunft und Druck rechtswidrig zu Stande gekommen sei.

Die Hauptfragen im Steuerverfahren seien gewesen, wer der *Eigentümer* der verkauften Grundstücke und ob die Auszahlung des Wiederbeschaffungswertes an die Mitglieder der Agrargemeinschaft steuerpflichtig gewesen seien. Wichtig für die Klärung dieser Fragen sei der Inhalt der Satzungen (Gesellschaftsvertrag) der Agrargemeinschaft.

Nach der offiziellen Definition auf der Seite des Landes NÖ seien Agrargemeinschaften in der Regel "*Vereinigungen ehemaliger "Grunduntertanen", denen gemeinsam Eigentumsrechte an bestimmten Grundstücken zustehen (agrargemeinschaftliche Grundstücke).*"

Bei der AG S. seien diese Grundstücke bereits bei der Gründung von S. im Jahre 1868 nachweislich von den Urhausbesitzern käuflich erworben worden. Noch heute seien im Grundbuch die Mitglieder im Eigentumsblatt als Miteigentümer eingetragen. Auch bei Grundstücken, die 2008 an das Land NÖ für einen Straßenbau abgegeben werden mussten, seien die Mitglieder als Eigentümer eingetragen. Auch in den Satzungen (Gesellschaftsvertrag) sei immer vom gemeinschaftlichen Eigentum die Rede. Die Hauptfrage bei der Veranlagung sei daher gewesen:

Könne man eine Agrargemeinschaft überhaupt mit einer Kapitalgesellschaft vergleichen, wenn niemals Kapital zur Verfügung gestellt worden sei und die Mitglieder offensichtlich Eigentümer der agrargemeinschaftlichen Grundstücke geblieben seien? Ohne diese Hauptfrage zu beantworten habe das Finanzamt gegenüber dem Obmann

festgestellt, dass die Auszahlung des Wiederbeschaffungswertes an die Eigentümer eine (Gewinn-)Ausschüttung wäre und daher KESt abzuführen sei. Damit habe sich das Finanzamt über das Grundbuch als auch über das NÖ Flurverfassungsgesetz hinweggesetzt. Erst der VwGH habe diese Hauptfrage rechtskonform beantwortet. Mit dem Budgetbegleitgesetz 2009 sei konstitutiv festgestellt worden, dass bis zum 1.1.2009 kein Gesetz existiert habe, das eine Besteuerung von Ausschüttungen aus Agrargemeinschaften ermöglicht hätte.

Ab 1.1.2009 sei demnach die Besteuerung von Bezügen, also Einkünften aus der Beteiligung an einer Agrargemeinschaft gesetzlich vorgeschrieben worden. Ein Wiederbeschaffungswert für Grundstücke der Mitglieder stelle jedoch niemals Einkünfte, noch Bezüge dar, da man dafür nur gleichwertige Grundstücke kaufen könne und somit nur den Eigentumsstand von vor dem Grundstücksverkauf wiederherstellen könne. Nur Vermögensvermehrungen seien in Österreich steuerpflichtig.

Trotzdem habe das Finanzamt und der UFS am 17.11.2009 in Kenntnis des BBG 2009 und im Wissen, dass 2008 ein privater Grundverkauf nicht einkommensteuerpflichtig gewesen sei, die Rückzahlung der KESt rechtswidrig abgelehnt. Daraufhin habe das Finanzamt offensichtlich in Kenntnis der Rechtslage die Mitglieder dazu gedrängt, eine Einkommensteuererklärung abzugeben und die Auszahlung als Kapitalertrag einzutragen, um eine rechtswidrige Besteuerung zu ermöglichen. Es sei darauf hingewiesen worden, dass die Abgabe einer Einkommensteuererklärung in solchen Fällen Pflicht sei und die Nichtabgabe eine Strafe nach sich ziehen würde.

Einige Mitglieder haben sich auch gegen diese Besteuerung bis zum UFS zur Wehr gesetzt mit Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 18.11.2008, Zl. 2006/15/0050. Dieses Erkenntnis sei sehr aufschlussreich gewesen, als der UFS-Kärnten bei einer Agrargemeinschaft festgestellt habe, dass Eigentumsrechte keine Substanzgenussrechte seien. Das Finanzamt in Kärnten habe dagegen Beschwerde eingelegt und der VwGH dem UFS Recht gegeben und damit auch festgestellt, dass Anteilsrechte an Agrargemeinschaften Miteigentumsrechte seien und dadurch die Auszahlung aus diesem Grundstücksverkauf nicht kapitalertragsteuerpflichtig gewesen sei. Das UFS-Urteil aus 2004 müsste sowohl dem Finanzamt als auch dem UFS bereits 2008 bekannt gewesen sein. In der mit 2011 erstatteten Stellungnahme schreibe das Finanzamt tatsächlich, dass es 2008 keine gesetzliche Möglichkeit der Besteuerung der Auszahlung der AG gegeben habe.

Im Bemühen, ohne gesetzliche Möglichkeit trotzdem eine Besteuerung durchzuführen, sei es sowohl beim Finanzamt als auch beim UFS zu den kuriosesten Formulierungen gekommen: *"Zu Einkünften aus Kapitalvermögen würden alle Vermögensvermehrungen gehören, die bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Entgelt für die Kapitalnutzung darstellen"*. Das würde im Falle des Bf. bedeuten, wenn die AG Grundstücke der Mitglieder verkaufe, könne sie mit dem Wiederbeschaffungswert ein Entgelt an die Mitglieder bezahlen, was bei den Mitgliedern eine Vermögensvermehrung als

Kapitalgesellschaften darstellen würde und daher zu besteuern wäre. Die Grundstücke und die Einkünfte daraus wären dann allerdings für die Eigentümer für immer verloren.

Der UFS sei in der Entscheidung vom 7.9.2011, GZ. RV/0581-W/11, noch einen Schritt weiter gegangen: im Falle der AG werden die Hauptmerkmale des § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 "*Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art*" überwiegend erfüllt. Die Anteilsberechtigten würden agrargemeinschaftliche Liegenschaftsvermögen zur entgeltlichen Nutzung gegen Einräumung anteilmäßiger vermögenswerter Nutzungsvorteile - zur Verfügung stellen. ....

Der VwGH habe jedoch am 15.9.2016, Zl. 2013/15/0297, dazu in einem Rechtssatz festgestellt, dass "*der Agrargemeinschaft seitens der Anteilsberechtigten nicht Kapital zur Verfügung gestellt werde, welches zu Kapitalforderungen und sodann zu Erträgen aus Kapitalforderungen der Anteilsberechtigten führe.*"

Im vorliegenden Fall sei der KESt-Rückzahlungsantrag nach vollständiger Klärung der Gesetzeslage durch das Budgetbegleitgesetz 2009 am 17.11.2009 vorsätzlich gesetzwidrig abgelehnt worden.

## **2.4 Beschwerdevorentscheidung vom 16. Februar 2018:**

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Zurückweisung des Antrages auf Rückzahlung zu Unrecht einbehaltener Kapitalertragsteuer 2008 wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 16. Februar 2018 als unbegründet abgewiesen.

Die Zurückweisung des Antrages des seinerzeit von der Agrargemeinschaft S. gestellten Antrages auf Rückzahlung der zu Unrecht einbehaltenen Kapitalertragsteuer sei zu Recht erfolgt, da zur Antragstellung nach § 240 Abs. 3 BAO nur der Bf. als Abgabepflichtiger berechtigt sei.

Im Übrigen seien vom VwGH in dem VwGH-Erkenntnis vom 15.9.2016, Zl. 2013/15/0297, keine Feststellungen bezüglich Eigentum über die agrargemeinschaftlichen Grundstücke getroffen worden. Zur Eigentumsfrage werde ebenso auf die Ausführungen im Zurückweisungsbescheid vom 24. April 2017 verwiesen.

## **2.5 Vorlageantrag vom 28. März 2018:**

Mit Eingabe vom 28. März 2018 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht.

Aus gutem Grund habe der Gesetzgeber bindend festgeschrieben, dass Anteilsrechte an Agrargemeinschaften weder ersessen, noch verjähren können. Nehme man dem Bauern seinen Acker, nehme man für immer seinen Verdienstmöglichkeit. Das Finanzamt habe dem Bf. widerrechtlich bis zu 50% des Substanzerlöses abgenommen und sei nicht bereit, dem Bf. sein unrechtmäßig einbehaltetes Eigentum zurückzugeben. Den Mitgliedern der Agrargemeinschaft sei erst nach Bekanntwerden des VwGH-Urteils im

Jahre 2016 klar geworden, dass die Einhebung sowohl der Kapitalertragsteuer als auch der Einkommensteuer rechtswidrig gewesen sei.

Nach den gleichlautenden VwGH-Erkenntnissen vom 20.11.2014, Zl. 2012/07/0256, und 30.6.2011, Zl. 2010/07/0090, würden Anteilsrechte an einer Agrargemeinschaft weder verjähren noch ersessen werden können. Dies gelte auch für das Anteilsrecht "Substanzwert" (inkl. Substanzerlöse). Bereits im Jahre 1982 habe der VwGH ausgeführt, dass die Einbringer der Grundstücke Eigentümer der Substanz bleiben würden.

Die chronologische Entwicklung der Agrargemeinschaft S. könne wie folgt auszugsweise dargestellt werden:

- 25.06.1921: Z II-401, Antrag auf Einleitung des Verfahrens der Generalteilung gemeinschaftlicher Grundstücke bei der Agrarbezirksbehörde II in Wien wird eingebbracht;
- 14.11.1923: Z 77/4 A.O., Generalteilung wird eingeleitet, die Agrarbezirksbehörde in Wien wird damit betraut;
- 22.06.1923: Z 1416/A.O., Erkenntnis der Agraroberbehörde im Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft;
- 15.08.1923: "Amtswirksamkeit" begann.
- 26.05.1924: Hauptverhandlung: Es konnte keine Einigung zwischen Gemeinde und Urhausbesitzern zustande gebracht werden. Es muss weitere umfangreiche Erhebungen geben;
- 21.11.1924: ZII-282/30 z.d.ä.Z. 321/7 A.O. vom 22.IX.1924: Brief der Agrarbezirksbehörde an die Agrarlandesbehörde in Wien I;
- 14.II.1923: Z 77/4 A.O.: wegen neuer Urkunden, unterzeichnet für den Amtsvorstand Dr. Ritt;
- 25.03.1925: Als Gebiet, für welches die heutige politische Gemeinde S. zwar irrtümlich als grundbürgerliche Eigentümerin eingetragen erscheine, während aufgrund der bestehenden Urkunden die Gemeinschaft der **Urhausbesitzer** zu S. als Eigentümerin anzusehen wäre, komme in Betracht:
  - EZ2, KG Wiener Neustadt;
  - EZ3, EZ1 und EZ4, KG S..
- 12.12.1925: Ein Übereinkommen wird mit der Gemeinde geschlossen: Die Gemeinde behält nur jene Grundstücke, die sie seinerzeit käuflich von den Urhausbesitzern erworben habe.

Somit sei bereits mit 25. März 1925 eindeutig klar gewesen, wer bereits seit 1776 die rechtmäßigen Eigentümer gewesen seien, worauf die Gemeinde S. eingelenkt habe.

### **3. Rückzahlung Kapitalertragsteuer 2015 gemäß § 240 Abs. 3 BAO:**

#### **3.1 Antrag vom 22. Februar 2017 auf Rückerstattung der KESt 2015:**

Nach dem Antrag vom 22. Februar 2017 auf Rückzahlung zu Unrecht einbehaltener KESt 2015 habe das Land NÖ die restlichen 10% des Verkaufserlöses erst 2015 bezahlt, somit sei auch der Rest ebenfalls 2015 an die Mitglieder der AG ausbezahlt worden. Auch hier habe wiederum KESt mit dem Hinweis bezahlt werden müssen, dass sich die Rechtslage mit dem Budgetbegleitgesetz 2009 geändert habe.

Doch auch hier habe der VwGH in dem Erkenntnis vom 15.9.2016, Zl. 2013/15/0297, festgestellt, dass sowohl bei der Änderung des § 27 EStG *konstitutiv* von "Bezügen" und "Einkünften" aus Anteilen von Agrargemeinschaften die Rede sei. Auch die Ausschüttung der restlichen 10% des Verkaufserlöses aus dem Verkauf der Grundstücke der Mitglieder 2008 stelle für das Jahr 2015 *keine Einkünfte* bzw. *keine Bezüge* dar.

Seit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl 1996/201, seien Anteile an Agrargemeinschaften nicht mehr Teil des landwirtschaftlichen Betriebes. Daher würden die Agrargemeinschaftsanteile auch bei Bauern Privatbesitz darstellen. Demnach seien alle Mitglieder der AG S. gleich zu behandeln. Im Übrigen stehe auch im Erlass über Ausschüttungen: "*Bei Ausschüttungen seien die Anteilsinhaber immer alle gleich zu behandeln.*"

Wenn der VwGH gemäß § 63 Abs. 1 VwGG einer Revision stattgegeben habe, seien die Verwaltungsgerichte und Verwaltungsbehörden verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden Mitteln verpflichtet, unverzüglich den der Rechtsanschauung des VwGH entsprechenden Zustand herzustellen.

Es werde daher der Antrag auf Rückzahlung der eingehobenen Kapitalertragsteuer 2015 samt Zinsen auf das bekanntgegebene Bankkonto des Bf. ersucht.

### **3.2 Zurückweisungsbescheid vom 20. April 2017:**

Der Antrag auf Rückzahlung zu Unrecht einbehaltener Kapitalertragsteuer 2015 wurde mit Bescheid vom 20. April 2017 gemäß § 240 Abs. 3 BAO als unzulässig zurückgewiesen, da im Falle eines entsprechenden Antrages ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hätte. Auf § 240 Abs. 1 lit. c BAO wird in diesem Zusammenhang verwiesen.

Eine Anrechnung der auf die endbesteuerten Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 97 Abs. 1 EStG 1988) und auf die endbesteuerten Einkünfte aus der Überlassung von Kapital entfallende KESt, die zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 gehören, könne im Wege der Veranlagung erfolgen, wenn zur Regelbesteuerung gemäß § 27a Abs. 5 EStG 1988 oder zum Verlustausgleich gemäß § 97 Abs. 2 EStG 1988 optiert werde.

Bei Zulässigkeit des Antrages vom 22. Februar 2017 auf Rückzahlung der zu Unrecht einbehaltenen Kapitalertragsteuer 2015 wäre dieser als unbegründet *abzuweisen*, da die Kapitalertragsteuer zu Recht einbehalten und abgeführt worden sei.

Mit dem Eigentum an einer sog. Stammsitzliegenschaft sei die Mitgliedschaft an der Agrargemeinschaft S. verbunden. Die Agrargemeinschaft bestehe aus insgesamt 66

Mitgliedern mit 345 Anteilen. Zum agrargemeinschaftlichen Grundbesitz würden die in EZ. EZ1, KG S., einliegenden Grundstücke gehören. Entsprechend den Anordnungen des NÖ Flurverfassungs-Landesgesetzes in § 47 NÖ FLG 1975 seien im Grundbuch die Stammsitzliegenschaften, an denen die Anteilsrechte gebunden seien, mit ihrer Einlagezahl und der Anzahl der Anteilsrechte ersichtlich gemacht. Im Grundbuch sei zudem vermerkt, dass die Agrargemeinschaft aus den jeweiligen Eigentümern der Stammsitz-Liegenschaften bestehe.

Mit Vereinbarung vom Datum1 habe die Agrargemeinschaft S. agrargemeinschaftliche Grundstücke an das Land NÖ veräußert. Der größte Teil des Verkaufserlöses sei im Jahre 2008, der Rest im Jahre 2015 an die Mitglieder ausbezahlt worden. Die Agrargemeinschaft habe für die ausbezahlten Beträge Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt. In diesem Zusammenhang werde somit bestritten, dass die an die Mitglieder der Agrargemeinschaft im Jahre 2015 ausbezahlten Beträge aus den Verkaufserlösen steuerpflichtige Einkünfte darstellen.

Agrargemeinschaften stellen Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 B-VG dar. Die Ausführungsgesetze der Länder zum Flurverfassungs-Grundsatzgesetz 1951 bilden die Rechtsgrundlage für die Beurteilung der Rechtspersönlichkeit der Agrargemeinschaften (vgl. OGH 25.8.1993, Zl. 1 Ob 560/93).

Nach § 46 NÖ Flurverfassungs-Landesgesetz 1975 bestehe die Agrargemeinschaft aus der Gesamtheit der Eigentümer der Stammsitzliegenschaften, d.s. Liegenschaften, an deren Eigentum Anteilsrechte an agrargemeinschaftlichen Grundstücken gebunden seien und - falls vorhanden - aus Personen, denen walzende (persönliche) Anteilsrechte zustehen. Sobald die Behörde für die Agrargemeinschaft Verwaltungssatzungen erlassen habe, bilde diese eine Körperschaft öffentlichen Rechts.

Mit Bescheid vom 8. Oktober 1986 seien von der NÖ Agrarbezirksbehörde für die Agrargemeinschaft S. Verwaltungssatzungen erlassen worden. In § 1 Abs. 2 der Verwaltungssatzungen der Agrargemeinschaft S. werde festgehalten, dass diese als körperschaftlich eingerichtete Agrargemeinschaft rechtsfähig sei. In § 1 Abs. 3 der Verwaltungssatzungen der AG S. werde festgehalten, dass zum agrargemeinschaftlichen Grundbesitz die in EZ. EZ1, KG S., einliegenden Grundstücke gehören.

Diese Feststellung entspreche der gesetzlichen Anordnung des § 47 Abs. 1 NÖ Flurverfassungs-Landesgesetz 1975, wonach die Behörde festzustellen habe, welche Grundstücke agrargemeinschaftliche Grundstücke seien. Nach § 47 Abs. 2 NÖ FLG 1975 seien agrargemeinschaftliche Grundstücke im Grundbuch als solche vom Grundbuchsgericht aufgrund einer Mitteilung der Behörde zu bezeichnen und die Anzahl der Anteilsrechte ersichtlich zu machen, die mit Eigentum an Stammsitzliegenschaften gebunden seien. Die Einlagezahl der Stammsitzliegenschaften sei ersichtlich zu machen.

Dieser gesetzlichen Anordnung entsprechend sei das Alleineigentumsrecht der Agrargemeinschaft S. (Anteil 1/1) an den EZ. EZ1, KG S., begründet mit Bescheid vom

8. Oktober 1986, im Grundbuch eingetragen und die EZ der Stammsitzliegenschaften, mit deren Eigentum Anteilsrechte an der Agrargemeinschaft verbunden seien, ersichtlich gemacht.

Nach *Raschauer* verdiene eine von der Agrarbehörde getroffene Feststellung des Eigentumsrechts eines Rechtsträgers den Schutz der Rechtsordnung, wenn diese Feststellung unangefochten geblieben sei. Die Agrargemeinschaft S. sei als rechtsfähige Körperschaft öffentlichen Rechts Eigentümerin der in EZ. EZ1, KG S., einliegenden Grundstücke (agrargemeinschaftliche Grundstücke). Gemäß § 2 der Verwaltungssatzungen der AG S. vom 8. Oktober 1986 seien die jeweiligen Eigentümer der angeführten Stammsitzliegenschaften Mitglieder der Agrargemeinschaft.

Gemäß § 8 der Verwaltungssatzungen der AG S. seien bei Rechtsgeschäften, die die Veräußerung des Gemeinschaftsvermögens betreffen, die Urkunden neben dem vorgeschriebenen oder vorgedruckten Namen "Agrargemeinschaft S." durch den Obmann bzw. den Obmannstellvertreter und noch durch ein zweites Mitglied des Vorstandes zu unterfertigen. Die Genehmigung der Veräußerung und Belastung agrargemeinschaftlicher Grundstücke sei nach § 48 Abs. 1 NÖ FLG 1975 der Agrarbehörde vorbehalten.

Gemäß § 3 der Verwaltungssatzungen der AG S. haben Mitglieder das Recht der Teilnahme an den Nutzungen des gemeinschaftlichen Besitzes gemäß den Bestimmungen dieser Verwaltungssatzungen. Dazu gehört auch die Teilnahme an den (Jahres)Erträgen, deren Aufteilung gemäß § 7 Abs. 2 der Verwaltungssatzungen der AG S. dem Obmann nach Beratung mit dem Vorstand obliegt.

Die Auszahlung der Erlöse aus der Veräußerung agrargemeinschaftlicher Grundstücke in den Jahren 2008 und 2015 beruhe auf dieser Berechtigung der Mitglieder der Agrargemeinschaft an der Teilnahme an den Nutzungen des gemeinschaftlichen Besitzes und an den Erträgen der Agrargemeinschaft. Dies entspreche auch der Auffassung des VfGH in dem Erkenntnis vom 20.3.1964, Zl. B 80/63, wonach unter Anteilsrechten alle aus der Mitgliedschaft zu der Agrargemeinschaft entstehenden Berechtigungen und Verpflichtungen zu verstehen seien. Die Auszahlungen würden bei den Mitgliedern der Agrargemeinschaft Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Agrargemeinschaften) im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 B-VG darstellen. Diese würden nach der jetzt und im Jahre 2015 geltenden Rechtslage zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. d EStG 1988 gehören und seien steuerpflichtig.

Dem Vorbringen des Bf., Ausschüttungen der Erlöse aus dem Verkauf von agrargemeinschaftlichen Grundstücken seien nicht steuerpflichtig, sei entgegen zu halten, dass Ausschüttungen Ausfluss der Anteilsrechte seien. Unabhängig davon, auf welche Geschäfte sie zurückzuführen seien, seien diese steuerpflichtig. Eine sachliche Rechtfertigung der unterschiedlichen Behandlung von Ausschüttungen der Erträge aus zB der Nutzungsüberlassung von agrargemeinschaftlichen Grundstücken zu nicht land-

und forstwirtschaftlichen Zwecken, die steuerpflichtig seien, und der Erträge aus der Veräußerung sei nicht dargelegt worden.

Mit VwGH-Erkenntnis vom 18.11.2008, ZI. 2006/15/0050, sei festgehalten worden, dass Anteile an Agrargemeinschaften keine Genussrechte darstellen und somit Ausschüttungen aufgrund dieser Anteile nicht dem § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 (Kapitalertragsteuerabzug) idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl I 52/2009, zu subsumieren seien.

Nach den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage, ErlRV 113 BlgNR XXIV. GP 5, sollte die Verwaltungsübung ausdrücklich gesetzlich verankert werden und Bezüge aus Anteilen körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften der Kapitalertragsteuer unabhängig davon unterzogen werden, ob sie im Privatvermögen gehalten und Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellen oder als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 gehören.

Mit VwGH-Erkenntnis vom 15.9.2016, ZI. 2013/15/0297, sei ausgesprochen worden, dass die im Jahre 2008 ausbezahlten Erträge keine Einkünfte aus Kapitalforderungen iSd § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 darstellten, da der Agrargemeinschaft seitens der Anteilsberechtigten kein Kapital zur Verfügung gestellt werde. Die Besteuerung als Einkünfte aus Kapitalvermögen sei somit rechtswidrig gewesen. Zudem sei vom VwGH festgestellt worden, dass entgegen der Rechtsauffassung der Finanzbehörde eine konstitutive Änderung in der Weise erfolgt sei, dass ein neuer Tatbestand in § 27 Abs. 2 Z 1 lit. d EStG 1988 erfasst worden sei.

Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Agrargemeinschaften) im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 B-VG zählen zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. d EStG 1988.

Gemäß § 93 Abs. 1 iVm § 93 Abs. 2 Z 1 EStG werde bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital, wenn sich die auszahlende Stelle gemäß § 95 Abs. 2 Z 1 lit. EStG 1988 im Inland befindet, die Einkommensteuer durch den Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer). ....

Die im Jahre 2015 von der Agrargemeinschaft an die Mitglieder ausbezahlten Beträge würden somit - nach Wiedergabe diverser weiterer gesetzlicher Bestimmungen - Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. d EStG 1988 darstellen. Die Agrargemeinschaft sei zur Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer verpflichtet und diese gemäß § 93 Abs. 1 iVm § 93 Abs. 2 Z 1 EStG, § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 zu Recht erfolgt.

Die Steuer für Einkünfte aus der Überlassung von Kapital sei, unabhängig davon, ob diese zu den Einkünften aus Kapitalvermögen oder zu den Einkünften gemäß § 27 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 gehören, gemäß § 97 Abs. 1 EStG 1988 mit dem Kapitalertragsteuerabzug abgegolten. Auf die Einkünfte aus der Überlassung von Kapital könne gemäß § 27a Abs. 1 Z 2 iVm § 27a Abs. 6 EStG 1988 auf Antrag der allgemeine

Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption) oder seien diese gemäß § 97 Abs. 2 EStG 1988 auf Antrag zu veranlagen (Verlustausgleichsoption).

Da im vorliegenden Fall die Kapitalertragsteuer zu Recht einbehalten worden sei, sei der Antrag auf Rückzahlung der zu Unrecht einbehaltenen Kapitalertragsteuer gemäß § 240 Abs. 3 BAO vom 23. Februar 2017 unbegründet.

### **3.3 Einkommensteuerbescheid 2015 vom 30. Jänner 2017:**

Mit Einkommensteuerbescheid 2015 vom 30. Jänner 2017 erklärte der Bf. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft iHv EUR 47.544,10, wovon die Ausschüttung 2015 der AG S. iHv EUR 12.480,00 als Teil der der Pauschalierung unterliegenden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt wurden. Entsprechend der eingereichten Erklärung wurde der Bf. zur Einkommensteuer 2015 veranlagt und die Einkommensteuer iHv EUR 14.664,00 festgesetzt.

Die anteiligen Einkünfte aus der Ausschüttung der "AG S." wurden den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft lediglich mit dem Nettobetrag iHv EUR 12.480,00 als Einnahmen hinzugerechnet und davon pauschale Betriebsausgaben im Ausmaß von 70% in Abzug gebracht. Ein Abzug der Kapitalertragsteuer 2015 im Veranlagungsverfahren betreffend Einkommensteuer 2015 erfolgte jedoch nicht. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wurden somit mit EUR 47.544,10 ermittelt.

### **3.4 Beschwerde vom 19. Mai 2017:**

Der Bf. beantrage mit Eingabe vom 19. Mai 2017 erneut die Rückzahlung sowohl der rechtswidrig eingehobenen Kapitalertragsteuer 2015 samt Zinsen seit der Einzahlung.

### **3.5 Beschwerdevorentscheidung vom 16. Februar 2018:**

Die Beschwerde gegen den Bescheid vom 20. April 2017 betreffend Zurückweisung des Antrages auf Rückzahlung zu Unrecht einbehaltener Kapitalertragsteuer 2015 wurde mit nachstehender Begründung als unbegründet abgewiesen:

Die Zurückweisung des Antrages des von der Agrargemeinschaft S. gestellten Antrages auf Rückzahlung der zu Unrecht einbehaltenen Kapitalertragsteuer sei zu Recht erfolgt, da zur Antragstellung gemäß § 240 Abs. 3 BAO nur der Bf. als Abgabepflichtiger berechtigt sei.

Im Übrigen seien vom VwGH in dem VwGH-Erkenntnis vom 15.9.2016, Zl. 2013/15/0297, keine Feststellungen bezüglich Eigentum über die agrargemeinschaftlichen Grundstücke getroffen worden. Zur Eigentumsfrage werde ebenso auf die Ausführungen im Zurückweisungsbescheid vom 24. April 2017 verwiesen.

### **3.6 Vorlageantrag vom 28. März 2018:**

Mit Eingabe vom 28. März 2018 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht.

Mit weiterer Eingabe vom 13. November 2018 wurde der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 15. September 2010 aufgrund des Antrages vom 23. Februar 2017 eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO zu verfügen ist. Dies insbesondere im Hinblick auf den Eintritt der Verjährung sowie des Umstandes, dass eine geänderte Rechtsauffassung keinen Wiederaufnahmegrund darstellt.

Nach Auffassung des Bf. sei das Verfahren wiederaufzunehmen, da die Einkünfte aus Anteilen an einer Agrargemeinschaft, die dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzurechnen seien, rechtswidrig besteuert worden seien.

Darüber hinaus wurde vom Bf. eine Rückerstattung der Kapitalertragsteuern 2008 und 2015 gemäß § 240 Abs. 3 BAO beantragt, da diese seiner Auffassung nach rechtswidrig eingehoben und abgeführt worden seien.

### **1. Wesen und Grundlagen von Agrargemeinschaften:**

Historisch betrachtet gehen die Agrargemeinschaften auf die bereits in ältester Zeit existierende "Allmende", somit auf gemeinschaftliche Wälder, Weiden und Alpen zurück. Die in weiterer Folge entstandenen vielfältigen Erscheinungsformen der agrarischen Gemeinschaften sind das Ergebnis einer jahrhundertelangen Auseinandersetzung zwischen den alteingesessenen Bauern und der übrigen, später zugezogenen Bevölkerung um die Nutzungsrechte an der *Allmende*. In diesem Zusammenhang ist auch die historische Entwicklung des Gemeinderechts und die Anlegung neuer Grundbücher in den 70er Jahren des 19. Jahrhunderts bedeutend. Dabei wurden teilweise alte Gemeinschaften in Einzeleigentum aufgeteilt, teilweise wurden die Gemeinschaften im Eigentumsblatt des Grundbuchs eingetragen (z.B. als Nachbarschaft, Interessentenschaft oder Genossenschaft bezeichnet). In Regulierungsverfahren sind dann diese gemeinschaftlichen Nutzungs- und Verwaltungsrechte an Weide und Wald von der politischen Ortsgemeinde mit ihren kommunalen Aufgaben abgetrennt worden (ReichsrahmenG aus 1883).

Nach der heutigen Rechtslage bilden die Agrargemeinschaften eine Personen- und Sachgemeinschaft, die auf Grundlage des Art 12 Abs. 1 Z. 3 B-VG im Flurverfassungs Grundsatzgesetz 1951 und den dazu ergangenen Ausführungsgesetzen der Länder (hier das NÖ-Flurverfassungs-Landesgesetz 1975) geregelt sind (insb. die Organe der

Agrargemeinschaft, Mitgliedschaftsrechte und -pflichten, Aufsicht der Agrarbehörde, Regulierungs- und Teilungsverfahren).

Die Agrargemeinschaft besteht aus der Gesamtheit der jeweiligen Eigentümer der *Stammsitzliegenschaften*, an deren Eigentum ein Anteilsrecht an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken gebunden ist sowie jener Personen, denen persönliche (walzende) Anteilsrechte zustehen. Die im agrargemeinschaftlichen Eigentum stehenden Grundstücke werden von der AG verwaltet und im Interesse ihrer Mitglieder genutzt: Bestimmungsgemäß für land- und forstwirtschaftliche Zwecke, bei besserer und höherwertigerer Eignung mit Zustimmung der Agrarbehörde aber auch für andere Nutzungen (z.B. Golfplatz, Campingplatz, Schipisten, Gaststätten, Schotterabbau usw.).

Unter dem Begriff "Stammsitzliegenschaft" ist jene wirtschaftliche Einheit zu verstehen, an welcher bestimmte Anteilsrechte an agrargemeinschaftlichen Liegenschaften gebunden sind. Gegenstand des gebundenen Anteilsrechtes sind ein oder mehrere Grundstücke, die nicht zwingend zu nur einer einzigen bucherlichen Einlagezahl zusammengefasst sein müssen. Der Begriff der Stammsitzliegenschaft iSd Flurverfassungsrechts ist demnach nicht mit jenem des Grundbuchskörpers deckungsgleich. Eine Stammsitzliegenschaft kann somit auch aus mehreren Grundbuchskörpern bestehen, die in ihrer Gesamtheit die Stammsitzliegenschaft bilden (vgl. VwGH 14.12.1995, ZI. 93/07/0179).

Die Mitgliedschaft an der AG S. wird durch das Eigentum an einer, der in der Satzung angeführten Stammsitzliegenschaften begründet. Das Beteiligungsausmaß ergibt sich aus der Anzahl der Anteilsrechte, welche ebenfalls in der Satzung den jeweiligen Stammsitzliegenschaften zugeordnet sind.

Neben den Mitwirkungs- und Kontrollrechten im Verhältnis der Anteilsrechte haben die Mitglieder das Recht auf Nutzung des gemeinschaftlichen Besitzes einschließlich des Anspruches an den anteiligen Einkünften der AG und am Auseinandersetzungsvermögen. Die Mitgliedschaft umfasst auch die Verpflichtung für laufende Ausgaben der AG nach Maßgabe der Anteilsrechte aufzukommen (anteilige Nachschussverpflichtung bei Organbeschluss).

## **2. Rechtsform der Agrargemeinschaft S.:**

Gemäß § 46 NÖ Flurverfassungs-Landesgesetz (NÖ FLG) 1975 idF ab der 4. Novelle bilden die Gesamtheit der jeweiligen Eigentümer jener Liegenschaften, an deren Eigentum Anteilsrecht an agrargemeinschaftlichen Grundstücken gebunden sind (Stammsitzliegenschaften), als auch jener Personen, denen persönliche (walzende) Anteilsrechte zustehen, eine Agrargemeinschaft. Diese ist eine Körperschaft öffentlichen Rechts, sobald die Behörde für sie Verwaltungssatzungen erlassen hat.

Agrargemeinschaften sind nach den jeweiligen Landesausführungsgesetzen idR als Körperschaften öffentlichen Rechts oder als Körperschaften privaten Rechts eingerichtet.

Das Körperschaftssteuerrecht knüpft an die jeweilige Rechtsform der AG an. Im Ergebnis sind aber im Wesentlichen sowohl öffentlich-rechtlich als auch privatrechtlich statuierte AG mit ihrer land- und forstwirtschaftlichen Kerntätigkeit persönlich steuerbefreit und mit Einkünften aus Gewerbebetrieben und der Überlassung von Gewerbebetrieben und Grundstücken zu nicht landwirtschaftlichen Zwecken körperschaftssteuerpflichtig (siehe zu AG-KÖR: § 1 Abs. 2 Z 2 iVm § 2 KStG; und zu AG-KpR: § 1 Abs. 3 Z. 3 iVm. § 5 Z 5 KStG).

Ob eine Ausschüttung der AG auf landwirtschaftliche oder nichtlandwirtschaftliche Einkünfte der Körperschaft zurückzuführen ist, ob diese Einkünfte bei der Körperschaft körperschaftssteuerpflichtig oder befreit sind, ist für die Beurteilung der Einkommensteuerpflicht dieser Zuwendungen auf Mitgliederebene nicht von Bedeutung. Für die Besteuerung von Bezügen aus dem Anteilsrecht der Mitglieder gegenüber der AG - in Geldes- oder Sachwert - gelten die allgemeinen, für das jeweilige Mitglied anzuwendenden Vorschriften des EStG.

Die AG S. besteht aus mehr als fünf Mitglieder und es wurden erstmals 1928 Verwaltungssatzungen für die Rechtsgemeinschaft von der zuständigen Agrarbehörde erlassen. Diese Satzungen wurden mit Bescheid vom 8.10.1996 erneuert und gelten seither in dieser Fassung.

Die AG S. hat somit kraft gesetzlicher Anordnung einer Körperschaft öffentlichen Rechts.

Die Mitgliedschaft der AG S. wird durch das Eigentum an einer, der in der Satzung angeführten Stammsitzliegenschaften begründet. Das Beteiligungsausmaß ergibt sich aus der Anzahl der Anteilsrechte, welche ebenfalls in der Satzung den jeweiligen Stammsitzliegenschaften zugeordnet sind.

Neben den Mitwirkungs- und Kontrollrechten im Verhältnis der Anteilsrechte haben die Mitglieder das Recht auf Nutzung des gemeinschaftlichen Besitzes einschließlich des Anspruches an den anteiligen Einkünften der AG und am Auseinandersetzungsvermögen. Die Mitgliedschaft umfasst auch die Verpflichtung für laufende Ausgaben der AG nach Maßgabe der Anteilsrechte aufzukommen.

In seinen körperschaftsrechtlichen Elementen weist die Agrargemeinschaft Ähnlichkeiten mit einem wirtschaftlichen Verein und auch Übereinstimmungen mit den Kapitalgesellschaften auf. Die Mitglieder geben der AG durch die Satzungen eine körperschaftliche Organisation (ähnlich wie durch Gesellschaftsvertrag). Aufgrund des öffentlichen Interesses an einer nachhaltigen und ertragreichen inländischen Land- und Forstwirtschaft wirkt die Agrarbehörde im Rahmen ihrer gesetzlichen Aufsichtsfunktion mit.

Wirtschaftlicher Zweck ist die erfolgreiche Bewirtschaftung agrargemeinschaftlicher Grundstücke zur Förderung des Erwerbs seiner Mitglieder. Dementsprechend kommt es zu planmäßigen Vermögenstransfers von der AG zu den Mitgliedern, wie er für Körperschaften öffentlichen Rechts (KÖR) untypisch ist. Die Zahl der Mitglieder ist durch die Bindung der Anteilsrechte an eine Stammsitzliegenschaft nahezu fixiert.

Zwischen der AG als KÖR und ihren Mitgliedern besteht das gesellschaftsrechtliche und steuerrechtliche Trennungsprinzip. Die AG bildet ein eigenes Steuersubjekt und es haben zwei von einander getrennte Ertragsbesteuerungen - auf Ebene der AG wie auf Ebene der Mitglieder - zu erfolgen. Einkünfte und Vermögen der AG gelangen durch Ausschüttung oder Einlagenrückzahlung in die Sphäre der Mitglieder und sind bei diesen der persönlichen Einkommensbesteuerung zu unterziehen.

### **3. Einkommensteuerpflicht von Ausschüttungen der AG:**

Gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21).

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen.

Für die Besteuerung der Mitglieder von Agrargemeinschaften bestehen keine besonderen gesetzlichen Vorschriften. Die Besteuerung von als Ausschüttungen bezeichneten Geldzuwendungen richtet sich nach den allgemeinen, für das jeweilige Mitglied anzuwendenden steuerlichen Vorschriften (vgl. Sulz/Nidetzky, Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, S. 389ff).

Anteilsrechte eines Land- und Forstwirtes gehören zu dessen Betriebsvermögen. Ausschüttungen sowie Veräußerungen führen zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (vgl. VwGH 15.12.1987, ZI. 86/14/0171; Baldauf in Jakom, EStG, § 21, Rz. 92).

Ist der Anteil der Agrargemeinschaft dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen als betriebsnotwendiges Vermögen zuzuordnen, so liegen aufgrund der Subsidiaritätsregeln betriebliche Einkünfte vor, die bei allen Gewinnermittlungsarten zu erfassen sind (vgl. VwGH 24.11.1987, ZI. 87/14/0005; 15.12.1987, ZI. 86/14/0171). Da es sich bei diesen Einkünften um allgemeine betriebliche Einkünfte handelt, ist auf diese Einkünfte der allgemeine Steuertarif anzuwenden (vgl. Brauner/Urban, Die Behandlung von Ausschüttungen bei Agrargemeinschaften, SWK 2009, S. 786).

Befinden sich die Anteilsrechte an der Agrargemeinschaft hingegen im Privatvermögen, so sind infolge der Novelle nach dem Budgetbegleitgesetz 2009 außerbetriebliche Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 lit. d EStG 1988 erst ab 1.1.2009 gegeben (vgl. UFS 6.9.2011, GZ. RV/0582-W/11).

Nach § 30 Abs. 2 Z 6 Bewertungsgesetz idF Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBI 1996/201, gelten Anteile an Agrargemeinschaften nicht mehr als Teile des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Dies bewirkt, dass Zuwendungen von Agrargemeinschaften beim pauschalierten Land- und Forstwirt nicht mehr durch die die Pauschalierung abgegolten sind, da sie nicht mehr vom Einheitswert

des Betriebsvermögens umfasst sind (vgl. Sulz/Nidetzky, Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, S. 389ff).

Bei einem Einheitswert der bewirtschafteten Fläche bis 65.000 Euro kann der Gewinn mittels Durchschnittssatz vom Einheitswert ermittelt werden [§§ 1 und 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF PauschVO 2006)].

Die nach den §§ 2 bis 7 bzw. §§ 8 bis 12 PauschVO ergebende Zwischensumme ist um bestimmte Beträge zu erhöhen und um bestimmte Beträge zu vermindern. Gewinnerhöhend anzusetzen sind u.a. Einkünfte aus § 30 Abs. 2 Z 6 und § 11 Abs. 4 BewG nicht zum Einheitswert gehörenden Wirtschaftsgütern wie Anteilen an Agrargemeinschaften (vgl. Jakom, EStG, § 21, Rz. 122).

Sach- und Geldausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften führen bei pauschalierten Landwirten 2008 und 2015 sohin zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, die nicht durch die Pauschalierung abgegolten sind (vgl. taxlex 2009, S. 259).

Demgemäß sind nach der Rspr des VwGH Einkünfte aus Anteilen einer körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaft im zeitlichen Geltungsbereich Budgetbegleitgesetz 2009 (ab 1.1.2009) nur dann als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 lit. d EStG 1988 (ab 1.1.2009) zu erfassen, so diese nicht betrieblich genutzt werden, nicht den land- und forstwirtschaftlichen Einkünften gemäß § 21 EStG 1988 zuzurechnen sind, privat genutzt werden und daher Privatvermögen darstellen (vgl. VwGH 15.9.2016, ZI. 2013/15/0297).

Im vorliegenden Fall begründen die aufgrund des Beschlusses der Vollversammlung der AG S. erfolgten Ausschüttungen des Verkaufserlöses in den Jahren 2008 und 2015 in den Bruttobeträgen von EUR 66.000,00 (2008) bzw. EUR 15.600,00 (2015) inkl. KEST jeweils Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Demgemäß wurden vom Bf. die in Rede stehenden Ausschüttungen der Jahre 2008 und 2015 jeweils als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt.

So durch den Bf. die Einkommensteuer- bzw. Kapitalertragssteuerpflicht von Ausschüttungen der AG S. bekämpft wird, ist dem entgegen zu halten:

Bis 2008 erfüllten zwar Ausschüttungen aus Agrargemeinschaften keinen Tatbestand der Kapitalertragsteuerpflicht (vgl. VwGH 18.11.2008, ZI. 2006/15/0050). Dem steht jedoch nicht entgegen, dass Einkünfte aus Ausschüttungen einer Agrargemeinschaft, deren Anteile im land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehalten werden, auch für das Jahr 2008 bereits Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft begründeten. Demgemäß wurden im vorliegenden Fall die Ausschüttungen 2008 der Agrargemeinschaft S. im Bruttobetrag von EUR 66.000,00 als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erfasst und die damit in Zusammenhang stehende Kapitalertragsteuer iHv EUR 16.500,00 in Anrechnung gebracht.

In Reaktion auf das VwGH-Erkenntnis vom 18.11.2008, Zi. 2006/15/0050, wurden für Zwecke des KEST-Abzuges in § 93 Abs. 2 Z 1 EStG um eine "lit. f" ergänzt, derzufolge "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.

In den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2009 (113 BlgNr XXIV. GP, 66) wird demgemäß klargestellt, dass Einkünfte aus der Beteiligung an einer Agrargemeinschaft als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG) zu erfassen sind, so diese nicht gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 lit. d EStG 1988 als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Einkommensteuerpflicht unterliegen.

Mit der Ergänzung des § 27 Abs. 1 EStG 1988 um eine "lit. d" im Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl I Nr. 52/2009, wurde somit lediglich hinsichtlich der Einkünfte aus Kapitalvermögen ein neuer Steuertatbestand geschaffen (vgl. VwGH 15.9.2016, Zi. 2013/15/0297). Einkünfte aus der Beteiligung an einer Agrargemeinschaft, die den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen sind, unterlagen daher stets der Steuerpflicht.

Die vom Finanzamt mit 15. September 2010 verfügte amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2008 erfolgte daher im Hinblick darauf, dass Ausschüttungen aus der Beteiligung an der Agrargemeinschaft S. zuflossen, die weitere Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für das Jahr 2008 begründeten. Ein privater Grundstücksverkauf liegt beim Bf. somit nicht vor.

Durch die Einbeziehung dieser Einkünfte im Wege der Veranlagung wurde für das Jahr 2008 die resultierende Einkommensteuer neu berechnet und die bislang erhobene KEST 2008 in vollem Umfang angerechnet.

#### **4. Eintritt der Verjährung - Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betr. Einkommensteuer 2008:**

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren Auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Wiederaufnahmsantrag hat nach § 303 Abs. 2 BAO zu enthalten:

- die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
- die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO tritt § 303 BAO in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 14/2013, mit 1. Jänner 2014 in Kraft und ist, soweit sie Beschwerden betreffen, auch

auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden. Die §§ 209b, 302 Abs. 2 lit. d, 303a, 311 und 311a, treten mit 1. Jänner 2014 außer Kraft.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Die Verjährungsfrist beträgt nach § 207 Abs. 2 BAO bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht der Abgabenanspruch bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

Werden nach § 209 Abs. 1 BAO innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

Gemäß § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmsantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht ist.

Sinn und Zweck der Bestimmung des § 304 BAO ist es, eine Wiederaufnahme des Verfahrens zu verhindern, wenn die Abgabenfestsetzung insbesondere wegen Eintrittes der Verjährung nicht mehr erfolgen darf (vgl. VfGH 22.6.1992, Zl. G 3/92; Ritz, BAO, § 304, Rz. 3).

Welche Verjährungsfrist maßgeblich ist, hängt von der Art des betroffenen Bescheides ab, weil die auch für amtswegige Änderungen geltende zeitliche Begrenzung nach dem erkennbaren Zweck der Regelung an die Verjährung des jeweils verfolgten Rechts anknüpft (vgl. VwGH 27.6.2012, Zl. 2008/13/0161).

Somit ist gemäß § 207 Abs. 2 BAO nur bei hinterzogenen Abgaben die Verjährungsfrist von zehn Jahren maßgeblich. Ob eine Abgabe hinterzogen ist, ist eine Vorfrage, über die im Verfahren über die Wiederaufnahme des Verfahrens abzusprechen ist.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbarer bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus (vgl. VwGH 19.3.2008, ZI. 2005/15/0072; 23.2.2010, ZI. 2007/15/0292); 22.2.2012, ZI. 2009/16/0032). Fehlen diesbezügliche Feststellungen, ist die Wiederaufnahme bzw. der Wiederaufnahmeantrag nur innerhalb der allgemeinen Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 Satz 1 BAO zulässig (vgl. Fischerlehner, Abgabenverfahren, § 303 BAO, S. 470).

Darüber hinaus ist die zehnjährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben iSd § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO weder verlängerbar, noch hemmbar. Nur in den Fällen einer vorläufigen Abgabenfestsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO verjährt das Recht einer Abgabenfestsetzung spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (vgl. Ritz, BAO, § 209, Rz. 1).

Die Wiederaufnahme aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (vgl. VwGH 9.7.1997, ZI. 96/13/0185).

Rechtsirrtümer und Fehlbeurteilungen sind keine neuen Tatsachen, eine Wiederaufnahme kann demnach nicht auf neue rechtliche Erkenntnisse aufgrund eines VwGH-Erkenntnisses und insbesondere auf das Ergehen des VwGH-Erkenntnis vom 15.9.2016, ZI. 2013/15/0297, zum Vorliegen/Nichtvorliegen von Einkünften aus Kapitalvermögen bei Einkünften aus Anteilen einer Agrargemeinschaft gestützt werden.

Der Sinn dieser Beschränkung der Wiederaufnahmemöglichkeiten besteht insbesondere darin, dass Fehlbeurteilungen und unzutreffende rechtliche Würdigungen - gleich von welcher Seite der beteiligten Parteien - den Eintritt der Rechtskraft nicht behindern können. Das gilt für amtswegige Wiederaufnahmen wie auch für vom Steuerpflichtigen beantragte Wiederaufnahmen.

Im vorliegenden Fall bewirkten die Erlassung des Erstbescheides betreffend Einkommensteuer 2008 sowie die mit 15. September 2010 verfügte amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO eine Verlängerung der Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr bis Ende 2014 (vgl. VwGH 14.11.1996, ZI. 96/16/0217).

Ungeachtet des bereits mit Ende 2014 erfolgten Eintrittes der Verjährung ist darauf zu verweisen, dass neue *rechtliche Erkenntnisse* in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden, *keine Wiederaufnahmsgründe* darstellen (vgl. VwGH 19.5.1993, ZI. 91/13/0224; 19.11.1998, ZI. 96/15/0148; 31.3.2011, ZI. 2008/15/0215). Keine Wiederaufnahmsgründe stellen im Nachhinein ergangene höchstgerichtliche Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes dar, so sich die Unrichtigkeit dieser Rechtsauffassung insbesondere aus nachträglicher

Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ergibt (vgl. VwGH 25.9.2012, ZI. 2008/13/0175 mwN).

Ebenso wenig kann eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf den Vorfragentatbestand gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO begründet werden. Dies insbesondere, als eine abweichende Vorfragenentscheidung nur dann einen Wiederaufnahmsgrund darstellt, wenn die Abgabenbehörde an die Entscheidung der Hauptfragenbehörde gebunden (vgl. VwGH 30.3.1998, ZI. 98/16/0097; 22.9.2000, ZI. 98/15/0014; 8.2.2007, ZI. 2004/15/0153, 2005/15/0005) und die Entscheidung der Hauptfragenbehörde gegenüber der Partei des wiederaufzunehmenden Verfahrens bindend rechtskräftig geworden ist (vgl. VwGH 14.4.1988, ZI. 87/08/0298). Wegen mangelnder Parteienidentität sind EuGH-Entscheidungen und VwGH-Entscheidungen keine Wiederaufnahmsgründe für Verfahren anderer (als des "Anlassverfahrens") Parteien (vgl. Ritz, BAO, § 303, Rz. 40).

Das Vorliegen des "Erschleichungstatbestandes" nach § 303 Abs. 1 lit. a BAO hätte zur Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige objektiv vorsätzlich unrichtige Angaben von wesentlicher Bedeutung gemacht hätte, die in weiterer Folge dem Erstbescheid zu Grunde gelegt wurden. So seitens der Partei jedoch eine vertretbare Rechtsansicht gegeben wäre, wäre die Annahme einer Erschleichungsabsicht ausgeschlossen (vgl. VwGH 25.2.1988, ZI. 88/08/0027).

Da im vorliegenden Fall im Jahr 2014 keine nach außen hin erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches gesetzt wurden, ist somit mit Ende 2014 Verjährung eingetreten. Neue rechtliche Erkenntnisse aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 15.9.2016, ZI. 2013/15/0297, können somit nicht (mehr) zu Bescheidänderungen führen und somit - gleich in welcher Richtung - bescheidmäßig berücksichtigt werden.

## **5. Anträge auf Rückzahlung Kapitalertragsteuer (KESt) 2008 und 2015 gemäß § 240 Abs. 3 BAO:**

Gemäß § 240 Abs. 1 BAO ist bei Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen ohne dessen Mitwirkung einzubehalten und abzuführen sind, der Abfuhrpflichtige berechtigt, während eines Kalenderjahres zu Unrecht einbehaltene Beträge bis zum Ablauf dieses Kalenderjahres auszugleichen oder auf Verlangen des Abgabepflichtigen zurückzuzahlen.

Gemäß § 240 Abs. 3 BAO hat auf Antrag des Abgabepflichtigen (Abs. 1) die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages insoweit zu erfolgen, als nicht

- a) eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gemäß Abs. 1 erfolgt ist,
- b) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung erfolgt ist,
- c) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder im Fall eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte.

Der Antrag kann bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, gestellt werden. Für das Verfahren über die Rückzahlung ist die

Abgabenbehörde zuständig, der die Erhebung der betroffenen Abgabe obliegt. Betrifft der Antrag im Einkommensteuerrecht geregelte Abzugsteuern, so ist das Finanzamt für das Verfahren über die Rückzahlung örtlich zuständig, dem die Erhebung der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer des Antragstellers obliegt.

Nach dem Wortlaut des § 240 Abs. 3 lit. b und c BAO hat eine Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages nur insoweit zu erfolgen, als **nicht** ein Ausgleich im Wege der **Veranlagung** erfolgt ist bzw. ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat.

Da der Bf. jeweils in den Jahren 2008 und 2015 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt und zur Einkommensteuer dieser Jahre veranlagt wurde, schließt dies nach lit. b und c eine auf § 240 Abs. 3 BAO gestützte Rückzahlung von Kapitalertragsteuerbeträgen aus.

Nach der ständigen Rspr des VwGH ergibt sich aus dem klaren Wortlaut des § 240 Abs. 3 BAO, dass Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen einzubehalten und abzuführen sind, insoweit nicht auf Grund eines auf § 240 BAO gestützten Antrages zurückgezahlt werden dürfen, als das Einkommensteuergesetz eine Überprüfung und allfällige Korrektur (im Wege des Jahresausgleiches oder) im Veranlagung der Veranlagung vorsieht.

Bei § 240 Abs. 3 BAO handelt es sich lediglich um einen subsidiären Rechtschutz, wo dem Veranlagungsverfahren gegenüber einem Antrag des Bf. auf Rückerstattung gemäß § 240 Abs. 3 BAO der Vorrang zukommt (vgl. VwGH 4.6.2003, ZI. 2002/13/0241).

Aufgrund der durchzuführenden und bereits durchgeführten Veranlagungen zur Einkommensteuer der Jahre 2008 und 2015 ist aus verfahrensrechtlichen Gründen für einen auf § 240 Abs. 3 BAO gestützten Antrag auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer 2008 bzw. 2015 kein Raum. Da die beschwerdegegenständlichen Erstattungsanträge gemäß § 240 BAO auf Erstattung der - nach Auffassung des Bf. zu Unrecht einbehaltenen Kapitalertragsteuerbeträge - nicht zulässig sind, werden diese als unzulässig zurückgewiesen. Die gegen den Zurückweisungsbescheid eingebrachte Beschwerde wird daher als unbegründet abgewiesen.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass ein auf § 240 Abs. 3 BAO gestützter Antrag auf Rückzahlung der Kapitalertragsteuer 2008 nur bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt gestellt werden kann. Diese Fünfjahresfrist ist eine gesetzliche und nicht erstreckbare Ausschlussfrist (vgl. Ritz, BAO, § 240, Rz. 7). So erst mit 22. Februar 2017 ein Antrag auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer 2008 gestellt wurde, wäre dieser Rückerstattungsantrag auch wegen verspäteter Einbringung zurückzuweisen.

### **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.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, als diese Entscheidung in den Fragen des Eintritts der Verjährung den gesetzlichen Bestimmungen folgt und in der Frage der Zulässigkeit eines auf § 240 BAO gestützten Rückzahlungsantrages (vgl. VwGH 4.6.2003, ZI. 2002/13/0241) der in dieser Entscheidung dargestellte Judikatur folgt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. November 2018