

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., T, vertreten durch Mag. Andrea Maier, Steuerberaterin, Händelstraße 55 a, 8042 Graz, gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 13. März 2013, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

### **Entscheidungsgründe:**

Das Finanzamt hat im Einkommensteuerbescheid 2008 dem Beschwerdeführer (Bf.), der gemeinsam mit seiner Ehegattin einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb betreibt, im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von dem aus dem Dienstbarkeits- und Nutzungsübereinkommen mit der VERBUND-Austrian Power Grid AG erzielten, einmaligen Entschädigungsbetrag in Höhe von insgesamt 7.964,84 Euro 40% (=3.185,94 Euro) dem nach § 2 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF PauschVO 2006), BGBl. II Nr. 258/2005, ermittelten Grundbetrag von 1.209 Euro gewinnerhöhend zugerechnet, somit die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit 4.394,94 Euro zum Ansatz gebracht und dies wie folgt begründet:

"Lt. Dienstbarkeits- und Nutzungsübereinkommen mit der Verbund-Austrian Power Grid AG erhielten Sie im Kalenderjahr 2008 eine Einmalentschädigung für die Inanspruchnahme von Grund und Boden für die Verlegung von Hochspannungsfreileitungen. Für die Bodenwertminderung wurden 60% abgezogen. Der verbleibende Betrag ist einkommensteuerpflichtig (zusätzliche Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft)."

Die wegen des gewinnerhöhenden Ansatzes des Entschädigungsbetrages von 3.185,94 Euro eingebrachte Beschwerde hat der Bf. folgendermaßen begründet:

Lt. Gutachten Nr. 233, 222 bzw. 223 der Landwirtschaftskammer Burgenland zum Dienstbarkeits- und Nutzungsübereinkommen mit der Verbund-Austrian Power Grid AG betrage die steuerpflichtige Servitutsentschädigung 0,09 Euro pro Quadratmeter.

Bei insgesamt 1.372 m<sup>2</sup> errechne sich ein Betrag von 123,48 Euro. Die restliche Entschädigung sei lt. Gutachten aufgrund steuerfreier Bodenwertminderung bzw. Wirtschafterschwernisse, die bei pauschalierten Land- und Forstwirten im Rahmen der Pauschalierung erfasst seien, gewährt worden.

Somit werde beantragt, den gewinnerhöhenden Betrag mit 123,48 Euro festzusetzen und die bezahlten Sozialversicherungsbeiträge des Jahres 2008 in Höhe von 176,82 Euro abzusetzen.

Das Finanzamt hat in der Beschwerdeentscheidung unter Hinweis auf die Stellungnahme und Berechnung der Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung, der sich das Finanzamt vollinhaltlich anschließe, den steuerfreien Entschädigungsanteil mit 49% zum Ansatz gebracht und demgemäß 51% der erhaltenen Entschädigungszahlung (=4.062,07 Euro) gewinnerhöhend berücksichtigt und damit zuzüglich des Grundbetrages von 1.209 Euro die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auf 5.271,07 Euro erhöht.

Im Vorlageantrag wendet sich der Bf. gegen die gewinnerhöhende Zurechnung des Entschädigungsbetrages von 4.062,07 Euro, da dieser ein Grundstück betreffen würde, das von den Ehegatten im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft gemeinsam bewirtschaftet werde. Es sei daher nicht möglich, diese Einkünfte dem Bf. auf seiner persönlichen Steuernummer vorzuschreiben. Vielmehr würden diese Einkünfte betriebliche Einkünfte darstellen und wären diese, sofern sie steuerpflichtig wären, im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der Land- und Forstwirtschaft vorzuschreiben. Somit handle es sich beim angefochtenen Bescheid um einen Nichtbescheid.

Als Eventualantrag werde die Pauschalregelung nach Rz 5174 der EStR 2000, wonach bei Entschädigungszahlungen für forstwirtschaftlich genutzte Flächen der steuerfreie Anteil mit 60% anzusetzen sei, begehrt.

Nach den Rz 5172 und 4182 der EStR 2000 sei bei Vollpauschalierung die Bodenwertminderung steuerfrei. Ertragsausfälle und Wirtschafterschwernisse seien, sofern im Zusammenhang mit der Leitungsservitut keine Anpassung beim Einheitswert erfolgt sei, aufgrund der Pauschalierung keiner weiteren Besteuerung zu unterziehen. Im vorliegenden Fall sei der Einheitswert nicht angepasst worden. Weshalb dann im Gutachten die Besteuerung nicht vom Differenzbetrag in Höhe von 3.846,21 Euro vorgenommen worden sei, sei völlig un schlüssig. Ebenso un schlüssig sei, weshalb im Gutachten dann trotzdem wieder eine Pauschalierung nach Rz 4245 der EStR 2000 vorgenommen werde. Das Gutachten werde daher infolge Widersprüchlichkeit in sich nicht

anerkannt. Entweder sei die Pauschalregelung mit 60% Steuerfreiheit anzusetzen oder es seien die tatsächlichen Werte zu ermitteln.

Als weiterer Eventualantrag werde unter Hinweis auf § 37 EStG 1988 begehrt, das steuerpflichtige Einmalentgelt auf drei Jahre verteilt zu versteuern (vgl. EStR 2000, Rz 7369) oder beantragt, die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 durchzuführen und die Einmalentschädigung auf 20 Jahre zu verteilen (EStR 2000, Rz 5171).

Gleichzeitig werde beantragt, die bezahlten Sozialversicherungsbeiträge des Jahres 2008 in Höhe von 176,82 Euro abzusetzen.

Zu der vom Finanzamt zum Vorlageantrag erstatteten Stellungnahme hat der Bf. im Wege einer Ergänzung zum Vorlageantrag mit Schriftsatz vom 15. Juni 2015 dem Bundesfinanzgericht Nachstehendes mitgeteilt:

"Die Ehegatten Aloisia und Bf. führen ihre Landwirtschaft seit Anbeginn als Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Später wurden von Herrn Bf. einzelne Grundstücke im Alleineigentum angeschafft, diese allerdings gemeinsam durch die GesbR bewirtschaftet.

Steuerliche Grundlage dafür ist der Einheitswertbescheid EWAZ XXXXXXXX in Höhe von EUR 3.100 (Daneben gab es nur noch den Einheitswertbescheid EWAZ YYYYYYYY betreffend die Baufläche des Einfamilienhauses samt Garten). Aufgrund der geringen Höhe des Einheitswertes wurden die Einkünfte im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft pauschal ermittelt, für die GesbR jedoch keine Steuererklärungen eingereicht, da sich daraus keine Steuerpflicht ergeben hätte. Betreffend das Grundstück EZ 000 der KG 00000 gab es keinen gesonderten Einheitswert für Herrn Bf., dieses war im ersten oa. EWAZ enthalten.

Dies wird von der Abgabenbehörde in der Stellungnahme unter Punkt 3.a. ja auch bestätigt, da sie anführt, dass es zu keiner Minderung des Einheitswertes der betroffenen Landwirtschaft (sprich GesbR) gekommen ist.

Es ist richtig, dass Herr Bf. als Grundeigentümer den Vertrag mit der Verbund Austrian Power Grid AG direkt geschlossen hat. Dies führt jedoch nicht dazu, dass er jetzt plötzlich alleine eine Land- und Forstwirtschaft mit diesem Grundstück betreibt.

Im Rahmen der land- und forstwirtschaftlichen GesbR Aloisia und Bf. sind beide Gesellschafter zur Geschäftsführung berechtigt und verpflichtet und gilt Einzelvertretung.

Herr Bf. hat daher nie neben der GesbR eine Land- und Forstwirtschaft auf eigene Rechnung geführt und können somit Einkünfte direkt bei ihm in der Einkommensteuererklärung steuerlich gar nicht zu erfassen sein.

Gleichzeitig wird beantragt, das Gutachten der Landwirtschaftskammer Burgenland der Entscheidung zugrunde zu legen (Auszug liegt bei) und deren Gutachter beizuziehen."

Dazu hat das Finanzamt Oststeiermark in der Stellungnahme vom 29. April 2016 Nachstehendes ausgeführt:

Es sei richtig, dass der Bf. die Landwirtschaft gemeinsam mit seiner Ehegattin betreibe und sollten daraus Einkünfte erzielt werden, diese aus dem laufenden Betrieb der Landwirtschaft beiden Ehegatten anteilig zuzurechnen wären. Eine Dienstbarkeit, wie die streitgegenständliche Leitungsdienstbarkeit könne jedoch wirksam nur durch den Grundstückseigentümer eingeräumt werden. Eine Entschädigungszahlung an die - wenn auch den laufenden Betrieb der Landwirtschaft gemeinsam mit ihrem Ehemann führende - aber hinsichtlich der von der Servitutseinräumung betroffenen Grundstücke eigentumslose Ehegattin des Bf. würde niemals zur Einräumung einer wirksamen Dienstbarkeit führen, da dieses Recht schon gemäß § 472 ABGB dem Eigentümer allein zukomme. Dies bedeute, dass die Entschädigung nur dem Eigentümer des Grundstückes, für das das Servitutsrecht eingeräumt werde, mit der Wirkung, dass der Zahlungsempfänger das Recht einräumen könne, gezahlt werden könne; eine Zahlung an die hinsichtlich dieses Grundstückes eigentumslose Ehegattin wäre diesbezüglich wirkungslos. Daher könne die Entschädigungszahlung - wie auch aus dem Vertrag hervorgehe - nur dem Eigentümer, also dem Bf. zuzurechnen sein (sei es im Einkommensteuerverfahren oder als Vorweggewinn in einem Feststellungsverfahren). Dazu sei nicht erforderlich, dass dieses Grundstück eine eigene Land- und Forstwirtschaft sei, sondern bloß, dass der Bf. der alleinige Eigentümer sei. Für diese Betrachtung sei unschädlich, dass die gesamte (zum Teil im gemeinsamen, zum Teil in Alleineigentum stehende) Landwirtschaft gemeinsam als Erwerbsgesellschaft geführt werde. Wenn der Landwirtschaft, wie im vorliegenden Fall, ein laufendes ertragsteuerliches Substrat fehle, bleibe allein der Gewinn aus der Servitutseinräumung übrig, der aus den vorhin genannten Gründen dem Bf. allein zuzurechnen sei. Ein Feststellungsverfahren erübrige sich diesfalls. Die Einräumung der Servitut durch den Bf. sei entgegen seiner Andeutung im Schriftsatz vom 15. Juni 2016 nicht in seiner Eigenschaft als Einzelvertretungsbefugter für die GesbR mit der Ehegattin, sondern in seiner Eigenschaft als alleiniger Grundeigentümer erfolgt.

Zum Gutachten der Landwirtschaftskammer Burgenland verweist das Finanzamt auf die Stellungnahme des Bundesministeriums für Finanzen, Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung vom 28. April 2016, der es sich vollinhaltlich anschließe.

Zur vorhin dargelegten Stellungnahme des Finanzamtes Oststeiermark hat die bevollmächtigte Vertreterin des Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 20. Juni 2016 zur primären Streitfrage der Abstandnahme von der Erlassung eines einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheides nach § 188 BAO Nachstehendes ausgeführt:

"Beim Einkommensteuerbescheid 2008 vom 13.3.2013 handelt es sich um einen Nichtbescheid, wodurch sich eigentlich jede weitere Stellungnahme erübrigt.

Die Ehegatten Aloisia und Bf. führen ihre Landwirtschaft seit Anbeginn als Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Auch das im Alleineigentum des Herrn Bf. befindliche Grundstück

wurde gemeinsam durch die GesbR bewirtschaftet. Weshalb sämtliche Einkünfte aus diesem Grundstück wie Wirtschafterschwernisse, Bodenwertminderung (hier beide durch die Vollpauschalierung steuerfrei) und Servitutsentschädigung über die Veranlagung der GesbR zu erfolgen haben, da ja dieses Grundstück auch im Gesamteinheitswert der GesbR enthalten ist.

Die Ausführungen des FA Oststeiermark im Schriftsatz vom 29.4.2016, wonach sich ein Feststellungsverfahren erübrigt und man die Einkünfte gleich direkt einem Gesellschafter einer GesbR vorschreiben kann, sind leider nicht in der Bundesabgabenordnung gedeckt und gehen daher ins Leere."

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

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. a BAO werden die Einkünfte (der Gewinn) aus Land- und Forstwirtschaft festgestellt, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

Voraussetzung für auf § 188 gestützte Feststellungsbescheide ist die Beteiligung mehrerer an Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens. Entscheidend ist, dass eine zur Gemeinschaftlichkeit führende Verbundenheit bezüglich der Einkünfte besteht (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2014, § 188, Rz 2 und 4).

"Ergeht ein Bescheid, der konzeptionell (dem Grundlagen-Folgebescheid-System zufolge) abgeleitet zu ergehen hätte, nimmt er aber keine Rücksicht auf den Bescheid, der vorangehend als Grundlagenbescheid zu erlassen wäre oder schon erlassen wurde, wartet er also den Grundlagenbescheid nicht ab oder übernimmt er nicht die Feststellungen des schon erlassenen vorangehenden (Grundlagen-)Bescheides, so ist der Folgebescheid rechtswidrig (er steht mit § 192 im Widerspruch), jedoch nicht nichtig. Der Mangel kann nach Ergehen des Grundlagenbescheides durch nachträgliche Erlassung des unter Übernahme der Merkmale des Grundlagenbescheides erstellten Folgebescheides geheilt werden. Diese Möglichkeit sieht § 295 Abs. 1 ausdrücklich vor. Solange dies nicht geschieht ist der gemäß § 192 abzuleitende (aber nicht rechtmäßig "abgeleitete") Bescheid rechtswidrig, damit der Aufhebung im Rechtsmittelverfahren ausgesetzt" (Stoll, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Band 2, Wien 1994, 1953 und das dort zitierte Erkenntnis VwGH 24.11.1987, 87/14/0005 f.).

In dem vorhin zitierten, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufhebenden Erkenntnis hat der Gerichtshof Nachstehendes zu Recht erkannt:

"Die Beschwerdeführer rügen ua., dass ihre gemeinschaftlichen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt hätten werden müssen. Damit sind sie im Recht. Denn wenn wie in den Fällen des

§ 188 Abs. 1 lit. a BAO einheitliche und gesonderte Feststellungen vorgesehen sind, hat zwingend ein Grundlagenbescheid (hier über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte) als Basis für einen abgeleiteten Bescheid (hier Einkommensteuerbescheid) zu ergehen (§ 185 BAO, Stoll, BAO, 426). Ein Einkommensteuerbescheid, der, wenn auch nur anteilig, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erfasst, an denen mehrere Personen beteiligt sind, ist inhaltlich rechtswidrig, wenn er nicht auf einer bescheidmäßigen einheitlichen und gesonderten Feststellung gemäß § 188 BAO aufbaut."

Zu diesem Erkenntnis hat Zorn im Artikel "Vor dem Grundlagenbescheid ergangener abgeleiteter Bescheid ist rechtswidrig", in ÖStZ 1988, 50ff. ua. Folgendes ausgeführt:

"Die Bf. waren Ehegatten, die gemeinsam eine Landwirtschaft betreiben und den Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln. In derartigen Fällen unterbleibt nach der Verwaltungspraxis aus Vereinfachungsgründen die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung, wenn das Lagefinanzamt (§ 53 BAO) auch das Wohnsitzfinanzamt (§ 55 BAO) ist. Dieses Unterlassen entspricht nicht dem Gesetz, weil die BAO eine § 215 Abs. 4 letzter Satz RAO (Unterbleiben der Gewinnfeststellung in Fällen geringer Bedeutung) entsprechende Bestimmung nicht kennt (aaO, 50).

...

Darauf hinzuweisen ist, dass eine Berufungsentscheidung, die den Grundlagenbescheid nicht abwartet, sondern vor dessen Erlassung ergeht, nur auf Aufhebung des bekämpften abgeleiteten Bescheides gemäß § 289 Abs. 2 BAO lauten darf. Im Ergebnis bedeutet dies eine Zurückverweisung der Sache an die erste Instanz" (aaO, 51).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage war dem primären Beschwerdebegehren, wonach die ausschließliche Zurechnung der Einkünfte aus der Entschädigungszahlung als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft an den Bf. infolge Abstandnahme von der Durchführung eines Feststellungsverfahrens jedenfalls unzulässig wäre, aus nachstehenden Erwägungen ein Erfolg beschieden:

Auf Grund der eingangs dargestellten Rechtslage erweist sich ein Einkommensteuerbescheid, der nicht auf einer bescheidmäßigen einheitlichen und gesonderten Feststellung gemäß § 188 BAO aufbaut, als inhaltlich rechtswidrig.

An dieser Beurteilung vermag auch die Tatsache, dass die in Rede stehende Entschädigungszahlung dem Bf. in seiner Eigenschaft als Alleineigentümer des Grundstückes einkommensteuerlich ihm allein zuzurechnen ist, nichts zu ändern. Denn "nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung, Wien 1980, Seite 441 und die dort zitierte Judikatur) hat der Spruch eines gemäß § 188 BAO erlassenen Feststellungsbescheides die Höhe und Art der gemeinschaftlichen Einkünfte (Verluste), den Feststellungszeitraum, die Namen der Beteiligten und die Höhe ihrer Anteile an den gemeinsamen Einkünften (Verlusten) und zwar auch

Sonderaufwendungen (Betriebsausgaben, Werbungskosten) einzelner Beteiligter sowie besondere (nicht gemeinschaftliche) Einnahmen einzelner Beteiligter zu enthalten" (vgl. VwGH 24.1.1990, 88/13/0233 und Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2014, § 188, Rz 11 und die dort zitierten weiteren Erkenntnisse).

Werden solche Beträge - im vorliegenden Fall Sonderbetriebseinnahmen - im Feststellungsbescheid nicht erfasst, so können sie nicht im abgeleiteten Bescheid (etwa im Einkommensteuerbescheid des Gesellschafters) berücksichtigt werden (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2014, § 188, Rz 11 und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Im Übrigen steht die Erlassung eines Feststellungsbescheides nach § 188 BAO weder im Ermessen der Behörde noch besteht diesbezüglich ein Vollzugsspielraum (vgl. VwGH 3.9.2008, 2006/13/0167).

Damit erübrigt es sich in diesem Verfahren auf die inhaltliche Argumentation im Einzelnen näher einzugehen. Der angefochtene Bescheid war somit mangels zwingender Erlassung eines Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufzuheben.

### **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. In der vorliegenden Beschwerde werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Entscheidung, dass in den Fällen des § 188 Abs. 1 lit. a BAO zwingend ein Grundlagenbescheid (hier über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte unter Einbeziehung der Sonderbetriebseinnahmen) als Basis für einen abgeleiteten Bescheid (hier Einkommensteuerbescheid) zu ergehen hat, entspricht der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. insbesondere VwGH 24.11.1987, 87/14/0005 und VwGH 3.9.2008, 2006/13/0167); die Revision ist somit nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 27. Juli 2016

