



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2002 sowie Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2002 wird Folge gegeben. Dieser Bescheid wird aufgehoben.

Die Berufung gegen den Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2002 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Pensionist. Seinen Gewerbebetrieb als Tapezierermeister hat er mit 31. Dezember 1999 aufgegeben. In der Einkommensteuererklärung des Streitjahres 2002 wies der Bw. neben seinen Pensionseinkünften lediglich (nachträgliche) Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 738 € aus. Der Einkommensteuerbescheid 2002 vom 25. November 2003 erging erklärungskgemäß.

Mit Bescheid vom 14. Mai 2009 verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2002 gemäß § 303 Abs. 4 BAO; gleichzeitig erließ es einen neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2002, in dem nunmehr auch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Betrag von 116.276,53 € angesetzt wurden. In der gesonderten Bescheidbegründung vom 8. Mai 2009 führte das Finanzamt zur Wiederaufnahme des Verfahrens aus, im Zuge von Erhebungen bei der Agrargemeinschaft A. sei hervorgekommen,

dass beim Verkauf des im Eigentum der Agrargemeinschaft befindlichen Grundstücks Nr. x1 aus der EZ1 Grundbuch B. an die X.Wohnbau-GmbH (um 29.144,68 €) an den Bw. eine Ablöse für sein auf dieser Grundparzelle lastendes Teilwaldrecht bezahlt worden sei. Auf Anfrage des Finanzamtes habe der Bw. mit Schreiben vom 19. Jänner 2009 mitgeteilt, er habe eine Ablösezahlung von 116.276,53 € erhalten. Diese neu hervorgekommene Tatsache rechtfertige die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2002. Zum Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2002 führte das Finanzamt begründend aus, laut Grundbuchsauszug sei mit der im Alleineigentum des Bw. stehenden land- und forstwirtschaftlichen EZ2 Grundbuch B. die Mitgliedschaft an der Agrargemeinschaft A. in EZ1 und das Holz- und Streunutzungsrecht in der EZ1 verbunden. Das Teilwaldrecht bestehe in der ausschließlichen Holz- und Streunutzung an einer bestimmten Teilfläche eines Waldgrundstücks, das im Eigentum einer Gemeinde oder einer Agrargemeinschaft stehe. Sei dieses Recht mit dem Betrieb einer Land- und Forstwirtschaft verbunden, sei es Anlagevermögen dieses Betriebes, weil es auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer oder zumindest einen größeren Zeitraum davon dem Betrieb zu dienen bestimmt sei. Der Erlös aus seiner Veräußerung sei daher von der Durchschnittssatzbesteuerung nicht erfasst. Die landwirtschaftlichen Nutzflächen würden laut Mitteilung des Bw. verpachtet.

Gegen den Wiederaufnahmsbescheid und gegen den neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2002 erhob der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter Berufung mit dem Antrag, die Einkommensteuer 2002 erklärungsgemäß festzusetzen. Zur Begründung wurde ausgeführt, schon der Vater des Bw. sei in B. wohnhaft gewesen und habe dort hauptberuflich eine Tapeziererwerkstatt betrieben, welche er wiederum von seinem Vater übernommen habe. Nebenbei habe der Vater des Bw. eine kleine Landwirtschaft betrieben (EZ2 Grundbuch B.). Zudem habe der Vater des Bw. das gegenständliche Teilwaldrecht auf dem Grundstück Nr. x1 in der EZ1 Grundbuch B. besessen. Nach dem Tod seiner ersten Frau habe sich der Vater des Bw. im Jahr 1949 nochmals verheiratet und sei in das Haus seiner zweiten Frau nach C. gezogen. Gleichzeitig habe er auch die Tapeziererwerkstatt in sein neues Zuhause übersiedelt. Die landwirtschaftlichen Nutzflächen in B. habe er verpachtet. Das Teilwaldrecht, welches mit den vorhandenen Nutzflächen räumlich, wirtschaftlich und betrieblich nicht in Zusammenhang gestanden sei, sei nie verpachtet gewesen und - wenn es nicht ohnehin stets Privatvermögen dargestellt habe - spätestens im Jahr 1949 in das Privatvermögen übernommen worden (Teilbetriebsaufgabe). Der Bw. habe nach dem Tod seines Vaters dessen Vermögen geerbt. Im Jahr 1965 sei der Bw., der in C. aufgewachsen sei, in das Haus seines verstorbenen Vaters in B. zurückgekehrt. Auch der Bw. sei wie seine Vorväter Tapezierer gewesen. Er habe jedoch weder selbst eine Land- und Forstwirtschaft betrieben noch habe er jemals die Absicht gehabt, eine solche zu betreiben. Mit dem

vorhandenen (verpachteten) Betriebsvermögen wäre er auch gar nicht in der Lage gewesen, einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gewinnbringend zu führen. Schon damals sei absehbar gewesen, dass nur Großbetriebe überlebensfähig wären. Die Betätigung wäre zweifelsfrei als Liebhaberei zu qualifizieren gewesen. Der Bw. hätte demnach Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklären müssen. Fälschlicherweise seien jedoch bis auf weiteres Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt worden. Beim Verkauf des Teilwaldrechtes handle es sich um Privatvermögen, welches nach Ablauf der Spekulationsfrist verkauft worden sei. Eine Einkommensteuerpflicht gemäß § 21 und § 29 in Verbindung mit § 30 EStG 1988 bestehe nicht.

Bei der Ablösezahlung, die der Bw. für das Teilwaldrecht erhalten habe, handle es sich nicht um eine Tatsache, welche einen steuerpflichtigen Tatbestand begründet und in weiterer Folge einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Aus diesem Grund sei eine Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2002 nicht gerechtfertigt (Berufungsergänzung vom 14. Juli 2009).

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat direkt zur Entscheidung vor.

Im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz teilte der Berufungswerber zum Sachverhalt ergänzend mit, zum Gutsbestand der EZ2 Grundbuch B. hätten zum Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes im Jahr 1965 verstreut liegende Nutzflächen (Äcker und Wiesen) im Ausmaß von insgesamt ca. 2,7 ha gehört; diese Nutzflächen seien an einen Nebenerwerbsbauern verpachtet gewesen, der sie im Rahmen seines landwirtschaftlichen Betriebes bewirtschaftete. Das Wohngebäude sei (an andere Personen) zu Wohnzwecken vermietet gewesen; einen vom Wohntrakt getrennten Teil dieses Gebäudes habe der Vater des Bw. seinerzeit für seinen Gewerbebetrieb als Sattler- und Tapezierermeister genutzt. Zu Weihnachten 1965 sei der Bw. von C. zurück in das Wohngebäude in B. gezogen. Dort habe er auch (bis 31. Dezember 1999) seine gewerbliche Tätigkeit (wie sein Vater als Sattler- und Tapezierermeister) ausgeübt. Der Bw. wohne heute noch in diesem Gebäude. Mit dem Pächter der landwirtschaftlichen Nutzflächen in B. habe der Bw. von Jahr zu Jahr (jeweils um Weihnachten) einen mündlichen Pachtvertrag abgeschlossen; erst im vergangenen Jahr sei über Wunsch des Pächters ein Pachtvertrag auf 19 Jahre vereinbart worden. Der Bw. habe nie beabsichtigt, die von seinem Vater geerbten landwirtschaftlichen Nutzflächen selbst zu bewirtschaften. Nachdem sein Vater die Landwirtschaft in B. im Jahr 1949 aufgegeben habe, wären dazu auch große Investitionen nötig gewesen. Eine Eigenbewirtschaftung hätte sich nicht rentiert.

Das Holzbezugsrecht auf der Grundparzelle Nr. x1, dessen Eigentümerin die Agrargemeinschaft A. gewesen sei, habe der Bw. seit 1970 (nach dem Einbau einer Ölheizung

im Wohngebäude) nicht mehr ausgeübt. Schon der Vater des Bw. habe dort nur Brennholz für den Eigenbedarf geholt. Der Boden in diesem Gebiet bestehe hauptsächlich aus Geröll und sei nur mit schwächtigen Föhren bewachsen gewesen. Das Holz sei nur als Brennholz verwendbar gewesen; man habe es auch nicht verkaufen können. Wegen der geplanten Verwendung als Bauland habe die X.Wohnbau-GmbH dem Bw. im Jahr 2002 jedoch eine Ablöse von 2.000 S/m² geboten; die Agrargemeinschaft habe für den Grund 500 S/m² erhalten. Die Ablöse habe der Bw. selbst mit der Wohnbaugesellschaft ausgemacht. Der Bw. habe heute noch Holzbezugsrechte an verstreut liegenden Waldparzellen der Agrargemeinschaft A. im Ausmaß von insgesamt ca. 13 ha. Auch dort könne das Holz nur als Brennholz verwertet werden, für das der Bw. derzeit keine Verwendung habe. Holzverkäufe erfolgten nicht (Niederschrift vom 12. Juli 2012).

Die Niederschrift vom 12. Juli 2012 wurde dem Finanzamt als Amtspartei zur Kenntnis gebracht. Im Schreiben vom 8. August 2012 führte das Finanzamt aus, laut einer mit „Teilwaldregulierung“ betitelten Aufstellung der Agrargemeinschaft A. vom 8. Februar 1993 sei der Bw. zum Stichtag 31. Dezember 1992 mit 12,4362 Anteilsrechten (Anteilsrecht = ha Teilwald) an der Agrargemeinschaft beteiligt. Der Anteil des Bw. sei größer als 1 %. Sollte die Veräußerung des Teilwaldrechtes nicht zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft führen, weil - wie vorgebracht wurde - die Land- und Forstwirtschaft nie aktiv betrieben worden sei, wäre nach Ansicht des Finanzamtes der Tatbestand des § 31 Abs. 1 EStG 1988 erfüllt. Es liege eine Veräußerung eines Anteils (§ 33 Abs. 3 des Tiroler Flurverfassungslandesgesetzes 1996) an einer Körperschaft (§ 34 Abs. 3 TFLG 1996) vor.

Dagegen brachte der steuerliche Vertreter des Bw. mit Schreiben vom 8. Jänner 2013 vor, Anteilsrechte an Agrargemeinschaften seien im Regelfall mit dem Eigentum an Stammsitzliegenschaften verbunden. Befänden sich Stammsitzliegenschaften im Privatvermögen und würden sie mitsamt den Anteilsrechten an Agrargemeinschaften außerhalb der Spekulationsfrist veräußert, so lägen keine Spekulationsgeschäfte (mit Grundstücken) vor. In isolierender Betrachtung liege jedoch eine Veräußerung von Beteiligungen vor. Denn bei Anteilsrechten an Agrargemeinschaften handle es sich nach der Verkehrsauffassung um im wirtschaftlichen Verkehr selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter. Die Erlöse aus Veräußerungen seien dabei in Erlösanteile für Stammsitzliegenschaften und in Erlösanteile für Anteilsrechte an Agrargemeinschaften aufzuteilen. Steuerpflichtig seien nach Maßgabe des § 31 EStG 1988 nur die auf die Veräußerung von Anteilsrechten entfallenden Einkünfte. Im gegenständlichen Fall sei nicht die Stammsitzliegenschaft, sondern „nur“ ein Teilwaldrecht veräußert worden. Die Stammsitzliegenschaft habe ihren Besitzer nicht gewechselt. Die an der Stammsitzliegenschaft hängenden Anteilsrechte seien nicht auf den Erwerber übergegangen. Weil das Anteilsrecht nicht mitveräußert worden sei, habe der Erwerber auch keine zusätzlichen Rechte (außer dem

Eigentum an der gegenständlichen Liegenschaft) erworben, wie zum Beispiel das Recht auf Anteil am Gewinn oder Liquidationserlös der Agrargemeinschaft oder das Recht auf Stimme in der Vollversammlung. Da der Erwerber keine Stammsitzliegenschaft besessen habe, sei es für ihn rechtlich nicht möglich gewesen, Mitglied der Agrargemeinschaft zu werden. Anteilsrechte hätten demnach rechtlich nicht übergehen können. Der Erwerber, die X.Wohnbau-GmbH, sei auch nicht daran interessiert gewesen, Mitglied der Agrargemeinschaft zu werden. Läge eine Anteilsveräußerung vor, so wären die veräußerten Anteile nach § 124b Z 57 EStG auf den Verkehrswert zum 1. Jänner 2001 aufzuwerten. Der Überschuss aus der Veräußerung würde dann null Euro betragen, weil Wertsteigerungen nach dem 1. Jänner 2001 nicht vorlägen. Vom Bw. seien jedoch keine Anteilsrechte an der Agrargemeinschaft A. verkauft worden. Der Kaufpreis könne somit denkmöglich keinen Erlösanteil „Anteilsrecht“ beinhalten.

Die Gemeinde B. teilte über Anfrage des Unabhängigen Finanzsenates mit, das im Jahr 2002 an die X.Wohnbau-GmbH verkaufte Grundstück Nr. x1 in EZ1 sei „seit dem Flächenwidmungsplan aus dem Jahr 1976 als Bauland aufgeführt“ gewesen.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 27. März 2013 wurde dem Finanzamt ua. vorgehalten, dass laut einer Grundpreisübersicht in der Zeitschrift „Gewinn“ (beinhaltend Quadratmeterpreise der Baugründe für Ein- und Zweifamilienhäuser ohne Aufschließungskosten auf Basis von Direktabfragen bei den Gemeinden, bei Immobilienmaklern sowie statistischen Berechnungen des Instituts für Stadt- und Regionalforschung der TU Wien) für die Gemeinde B. im Jahr 2002 eine Preisspanne zwischen 181,68 € und 218,02 € in guter Lage bzw. 145,35 € und 181,68 € in schlechter Lage ausgewiesen war. Tatsächlich habe die X.Wohnbau-GmbH für die Gp. x1 im Ausmaß von 802 m² insgesamt 145.421,21 € (29.144,68 € Kaufpreis an die Agrargemeinschaft, 116.276,53 € Ablösebetrag an den Bw.) aufgewendet, was einem Quadratmeterpreis von 181,32 € entspricht. Die Grundstückspreisübersichten 2000 und 2001 wiesen (bei gleichbleibender Tendenz) dieselbe Preisspanne aus (Mittelwert 2.500 ATS = 181,68 €). Diese Auswertung spreche dafür, dass zwischen dem 1. Jänner 2001 und dem Verkaufszeitpunkt im Jahr 2002 tatsächlich keine Wertsteigerung eingetreten sei.

Ergänzende Erhebungen des Finanzamtes beim zuständigen Bezirksgericht (Grundbuch) sowie bei der Agrargemeinschaft A. ergaben, dass zwar der Verkauf des Grundstückes Nr. x1 grundbücherlich durchgeführt worden war, sodass die verkaufte Parzelle nicht mehr im Gutsbestand der Agrargemeinschaft aufscheint; auch bei der eingetragenen Dienstbarkeit des Holz- und Streubezuges zugunsten der Stammsitzliegenschaft EZ2 war die Gp. x1 gelöscht worden. Die aus dem Grundbuch ersichtlichen Anteilsrechte des (jeweiligen) Eigentümers der Stammsitzliegenschaft EZ2 Grundbuch B. an der Agrargemeinschaft A. waren jedoch nicht geändert worden. Nach Auskunft des Obmannes der Agrargemeinschaft A. sowie eines

Waldaufsichtsorganes vom 18. Juni 2013 stimme der Grundbuchsstand mit dem tatsächlichen aktuellen Stand der Anteilsrechte nicht überein. Dies habe jedoch keine praktische Bedeutung, zumal das Stimmrecht in der Jahreshauptversammlung seit mindestens zehn Jahren nicht mehr nach Maßgabe der Anteilsrechte ausgeübt worden sei; vielmehr habe jedes anwesende Mitglied eine Stimme. Auch „intern“ seien die Anteilsrechte nicht aktualisiert worden.

In der Stellungnahme vom 18. Oktober 2013 führte das Finanzamt aus, es liege jedenfalls eine Veräußerung von Anteilsrechten im Sinne des § 31 Abs. 1 EStG 1988 vor, auch wenn die Veräußerung auf Grund einer unterlassenen Eintragung keinen Niederschlag im Grundbuchsstand gefunden habe. Es liege eine „außerbücherliche Veräußerung“ vor. Nach Ansicht des Finanzamtes entstehe der Verkehrswert des Teilwaldrechtes erst im Zeitpunkt der Veräußerung, sodass die Aufwertungsbestimmung des § 124b Z 57 EStG 1988 im gegenständlichen Fall nicht von Relevanz sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

I.) Teilwaldrechte sind Holz- und Streunutzungsrechte, die auf Grund öffentlicher Urkunden oder auf Grund örtlicher Übung zu Gunsten bestimmter Liegenschaften oder bestimmter Personen auf nach Größe, Form und Lage bestimmten oder bestimmbaren Teilflächen von Waldgrundstücken bestehen (vgl. § 33 Abs. 3 des Tiroler Flurverfassungslandesgesetzes 1996, LGBI. Nr. 74/1996). Sie gehören (nur) dann zum Anlagevermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, wenn sie mit einem solchen Betrieb verbunden sind. Nach der Aktenlage hat der Bw. auf der im Erbwege erworbenen Stammsitzliegenschaft EZ2 Grundbuch B. nie selbst eine Land- und Forstwirtschaft betrieben; die land- und forstwirtschaftlichen Nutzflächen (Äcker und Wiesen) waren schon zum Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs verpachtet. Zwar hat der Bw. bis zu seiner Pensionierung im Jahr 1999 die Pachteinnahmen als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt - in die Einkommensteuererklärungen der Folgejahre wurden die Pachtzinse überhaupt nicht mehr aufgenommen -, doch ist nach dem sich bietenden Gesamtbild davon auszugehen, dass der Bw. von seinem Vater keinen (lebensfähigen) land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, sondern lediglich einige verstreut liegende, an einen Nebenerwerbslandwirt verpachtete Äcker und Wiesen sowie ein Gebäude geerbt hat, das teils zu Wohnzwecken vermietet war und teils vom Erblasser noch zu gewerblichen Zwecken genutzt worden war. Dem Bw. ist somit darin Recht zu geben, dass die von ihm (weiterhin, wenngleich auf Grund immer wieder verlängerter Jahresverträge) erzielten Pachtzinse nicht zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft führten (siehe auch BFH 29.3.2001, IV R 88/99, BStBl. 2002 II S. 791, zum Erwerb eines verpachteten land- und

forstwirtschaftlichen Betriebes durch einen Steuerpflichtigen, der nicht selbst aktiver Landwirt ist).

Die mit der EZ2 Grundbuch B. als Stammsitzliegenschaft verbundenen Teilwaldrechte waren beim Bw. im Jahr 2002 somit nicht mehr Anlagevermögen eines dort bestehenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Im Übrigen hatte der Bw. sein Holz- und Streunutzungsrecht schon seit Jahrzehnten nicht mehr ausgeübt und daraus auch nie Einkünfte (aus Holzverkäufen) bezogen.

Der strittige Ablösebetrag (für das auf der Grundparzelle Nr. x1 lastende Teilwaldrecht) war daher nicht den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen.

II.1.) § 31 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 in der für das Streitjahr 2002 geltenden Fassung (durch BGBl. I Nr. 2/2001) lautet:

„Zu den sonstigen Einkünften gehören die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war.“

Die Tiroler Agrargemeinschaften sind Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 34 Abs. 3 TFLG 1996) und die Anteilsrechte der Mitglieder daher öffentlich-rechtlicher Natur (vgl. VwGH 18.11.2008, [2006/15/0050](#)). Die Veräußerung von Anteilen an einer als Körperschaft organisierten Agrargemeinschaft ist vom Tatbestand des § 31 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 2/2001 umfasst.

II.2.) Der (endgültige) Regulierungsbescheid der Agrargemeinschaft A. ist am 5. Dezember 1966 ergangen. Darin wurde das Regulierungsgebiet mit „sämtlichen in der EZ1 II KG B. vorgetragenen Parzellen“ festgelegt, welche „als sogenannte Teilwälder“ agrargemeinschaftliche Grundstücke darstellten und im Eigentum der Agrargemeinschaft A. stünden (Punkt I der Haupturkunde). Die Anteilsrechte der jeweiligen Eigentümer der Stammsitzliegenschaften wurden im Verhältnis ihrer Nutzungsrechte an den Teilwaldflächen („*Anteilsrecht = ha Teilwald*“) festgelegt. Diese Anteilsrechte sind „an die Stammsitzliegenschaften gebunden“ und können „von denselben nur mit Bewilligung der Agrarbehörde gültig abgesondert“ werden (Punkt III). In Punkt IV. der Haupturkunde (überschrieben mit „*Anteilrechte am verteilten Wald*“) wurden den „jeweiligen Eigentümern“ der Stammsitzliegenschaften jene Parzellen zugeordnet, an denen ihnen ausschließliche Holz- und Streunutzungsrechte zustanden.

Auf den jeweiligen Eigentümer der Stammsitzliegenschaft EZ2 KG B. entfielen 13,8491 Anteile (von insgesamt 505,5387 Anteilen).

Im Grundbuch wurde (bereits auf Grund des vorläufigen Regulierungsbescheides vom 18. April 1952) in EZ1 II KG B. das Eigentumsrecht der Agrargemeinschaft A. eingetragen; im Eigentumsblatt (B-Blatt) zu EZ1 sind auch die Anteilsrechte der „jeweiligen Eigentümer“ der angeführten Stammsitzliegenschaften aufgelistet. Das C-Blatt weist die Dienstbarkeit des Holz- und Streubezuges für die angeführten Stammsitzliegenschaften an den jeweils belasteten Parzellen der EZ1 aus.

Korrespondierend dazu ist in der (seit 1967 im Eigentum des Bw. stehenden) EZ2 das „Holz- und Streunutzungsrecht in EZ1“ sowie die „Mitgliedschaft an der Agrargemeinschaft A. in EZ1“ eingetragen.

II.3.) § 36 Abs. 2 lit. e des (im Jahr 1966 noch in Geltung gestandenen) Tiroler Flurverfassungs-Landesgesetzes 1952, LGBl. Nr. 32/1952 zählte zu den agrargemeinschaftlichen Grundstücken *„die der Ortsgemeinde grundbücherlich zugeschriebenen Waldgrundstücke, für die zu Gunsten bestimmter Liegenschaften oder Personen ausschließliche Holz- und Streunutzungsrechte einverleibt sind (Teilwälder)“*. Für Nutzungsrechte an anderen (nicht im Eigentum einer Ortsgemeinde stehenden) Grundstücken galt das Tiroler Wald- und Weideservitutengesetz, LGBl. Nr. 21/1952. Nach zahlreichen Regulierungsverfahren, in denen das Eigentum an teilwaldbelasteten Waldflächen auf die Agrargemeinschaften übertragen worden war, wurde mit der Novelle LGBl. Nr. 33/1969 normiert, dass auch auf dem Grundeigentum von Agrargemeinschaften Teilwälder bestehen können (§ 36 Abs. 2 lit. d TFLG 1952 idF der Novelle 1969). Der Begriff der *„Teilwaldrechte“* wird im Tiroler Flurverfassungsrecht erst seit der Novelle LGBl. Nr. 18/1984 bei der Definition der *„Teilwälder“* verwendet (§ 33 Abs. 3 TFLG 1978 in der Fassung der Novelle 1984, gleichlautend § 33 Abs. 3 TFLG 1996). Mit der Novelle 1984 wurde auch normiert, dass Teilwaldrechte als *„Anteilsrechte im Sinne dieses Gesetzes“* gelten (§ 33 Abs. 3 letzter Satz TFLG 1978 idF der Novelle 1984).

§ 33 TFLG 1978 idF der Novelle 1984 sowie wortgleich § 33 TFLG 1996 lauten auszugsweise:

„(1) Agrargemeinschaftliche Grundstücke im Sinne dieses Gesetzes sind Grundstücke, die von allen oder mehreren Mitgliedern einer Gemeinde oder von den Mitgliedern einer Nachbarschaft, einer Interessentschaft, einer Fraktion oder einer ähnlichen Mehrheit von Berechtigten kraft einer mit einer Liegenschaft (Stammsitzliegenschaft) verbundenen oder einer persönlichen (walzenden) Mitgliedschaft gemeinschaftlich und unmittelbar für land- und forstwirtschaftliche Zwecke auf Grund alter Übung genutzt werden. ...

(2) Agrargemeinschaftliche Grundstücke sind ... insbesondere:

a) ...

b) ...

c) ...

d) Waldgrundstücke, die im Eigentum einer Gemeinde oder einer Mehrheit von Berechtigten (Agrargemeinschaft) stehen und auf denen Teilwaldrechte (Abs. 3) bestehen (Teilwälder).

(3) Teilwaldrechte sind Holz- und Streunutzungsrechte, die auf Grund öffentlicher Urkunden oder auf Grund örtlicher Übung zu Gunsten bestimmter Liegenschaften oder bestimmter Personen auf nach Größe, Form und Lage bestimmten oder bestimmbaren Teilflächen von Waldgrundstücken bestehen. Teilwaldrechte gelten als Anteilsrechte im Sinne dieses Gesetzes."

Ihrem Inhalt nach stellen die Teilwaldrechte auch nach der TFLG-Novelle 1984 bloße Nutzungsrechte (an Waldgrundstücken) dar. Die gesetzliche Anordnung, dass sie als „*Anteilsrechte im Sinne dieses Gesetzes*" gelten, ist nach Auskunft der Agrarbehörde historisch zu erklären: der Landesgesetzgeber habe klarstellen wollen, dass Teilwaldrechte nicht dem Tiroler Wald- und Weideservitutengesetz unterliegen. Lediglich im Fall der Veräußerung eines Teilwaldgrundstückes ohne Genehmigung der Agrarbehörde würde das darauf lastende Teilwaldrecht künftighin als Nutzungsrecht im Sinne des Wald- und Weideservitutengesetzes gelten (§ 40 Abs. 4 TFLG 1996).

Der Regulierungsbescheid vom 5. Dezember 1966 blieb durch die späteren Novellen bzw. Wiederverlautbarungen des TFLG unberührt (vgl. etwa § 86 TFLG 1969 bzw. zuletzt § 87 TFLG 1996, wonach „die auf Grund der bisherigen Vorschriften in Rechtskraft erwachsenen Entscheidungen der Agrarbehörde in Kraft bleiben“).

II.4.) Laut Regulierungsbescheid der Agrargemeinschaft A. sind mit den Anteilen der Eigentümer der Stammsitzliegenschaften jeweils ausschließliche Holz- und Streunutzungsrechte (an bestimmten Grundparzellen) verbunden, die im Grundbuch als Servituten eingetragen waren. Mit dem Regulierungsbescheid vom 5. Dezember 1966 wurden die Anteile - im (damaligen) Verhältnis dieser mit den Stammsitzliegenschaften verbundenen Nutzungsrechte - fixiert. Die Anteilsrechte an der Agrargemeinschaft A. wurden nicht flexibel in dem Sinne gestaltet, dass eine Veränderung im Bestand der Teilwälder (bzw. der daran bestehenden Teilwaldrechte) auch zu einer entsprechenden Veränderung der Mitgliedschaftsrechte führen würde. Vielmehr ist eine Änderung (Neufestlegung) der Anteilsrechte nur mittels Bescheid der Agrarbehörde möglich. Teilwaldrechte können (mit Genehmigung der Agrarbehörde) auch getrennt vom Mitgliedschaftsrecht verkauft werden.

Laut Grundbuchsstand ist eine Änderung der mit der Stammsitzliegenschaft EZ2 Grundbuch B. verbundenen Anteilsrechte nie eingetreten. Wiewohl die Agrargemeinschaft A. immer wieder Parzellen (Teilwaldflächen) verkauft hat, ist eine Antragstellung an die Agrarbehörde auf Neufestlegung der Anteile mangels praktischer Auswirkung unterblieben. Insbesondere wird das Stimmrecht der Mitglieder - entgegen der gesetzlichen Regelung (§ 35 Abs. 2 TFLG 1996) und auch abweichend von der Satzung - schon seit mindestens zehn Jahren nicht (mehr) nach Maßgabe der Anteilsrechte an der Agrargemeinschaft ausgeübt.

II.5.) Der X.Wohnbau-GmbH hat der Bw. weder das Mitgliedschaftsrecht an der Agrargemeinschaft noch das Teilwaldrecht an der Gp. x1 übertragen; eine rechtswirksame Übertragung wäre ohne Genehmigung der Agrarbehörde auch gar nicht möglich gewesen. Die strittige Zahlung hat der Bw. vielmehr dafür erhalten, dass er auf das auf der Gp. x1 lastende Teilwaldrecht verzichtete, was der Agrargemeinschaft A. (als Grundeigentümerin) erst den lastenfreien Verkauf an die Wohnbaugesellschaft ermöglichte. Aus der Sicht des Berechtigten stellt eine derartige Rechtsabläse unzweifelhaft ein Veräußerungsgeschäft dar. Sie kann jedoch - auf der Grundlage des Regulierungsbescheides der Agrargemeinschaft A. - nicht als eine Anteilsveräußerung gemäß § 31 EStG 1988 gewertet werden. Zwar sollen die Teilwaldrechte nun agrarrechtlich (§ 33 Abs. 3 letzter Satz TFLG 1996: „*im Sinne dieses Gesetzes*“) als Anteilsrechte gelten; in den Fällen des § 40 Abs. 4 TFLG 1996 (nicht genehmigter Verkauf eines Teilwaldgrundstückes) werden sie wiederum als bloße Servitutsrechte eingestuft. Im Falle der Agrargemeinschaft A. tritt aber schon auf Grund des Regulierungsbescheides klar zu Tage, dass die mit den Mitgliedschaftsrechten verbundenen Teilwaldrechte den Anteilsrechten selbst nicht gleichzuhalten sind. Für eine „wirtschaftliche“ Betrachtungsweise bleibt in Anbetracht des öffentlich-rechtlichen Charakters der Anteilsrechte an der Agrargemeinschaft kein Raum.

II.6.) Zu Recht weist der Bw. auch auf die Übergangsbestimmung des § 124b Z 57 erster Satz EStG 1988 hin: Danach ist § 31 Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 2/2001 auf Veräußerungsvorgänge nach dem 31. Dezember 2000 anzuwenden. Hat der Veräußerer oder bei unentgeltlichem Erwerb der Rechtsvorgänger die Anteile vor dem 1. Jänner 1998 angeschafft und war er nach dem 31. Dezember 1997 bis zum 31. Dezember 2000 zu nicht mehr als 10 % beteiligt, kann an Stelle der Anschaffungskosten der gemeine Wert der Anteile zum 1. Jänner 2001 angesetzt werden.

Der im Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 27. März 2013 aufgezeigten Preisentwicklung ist das Finanzamt in seinem Antwortschreiben vom 18. Oktober 2013 nicht entgegengetreten. Es steht auch fest, dass die Gp. x1 in guter Wohnlage situiert ist und bereits seit 1976 als Bauland gewidmet war. Der von der X.Wohnbau-GmbH für die Gp. x1 bezahlte Gesamtpreis entspricht nach der dargestellten Preisübersicht dem örtlichen Baulandpreis, wobei für den relativ kurzen Zeitraum zwischen dem 1. Jänner 2001 und dem Verkaufszeitpunkt im Jahr 2002 keine Preissteigerung feststellbar ist.

Der im Schreiben vom 18. Oktober 2013 vertretenen Ansicht des Finanzamtes, ein „Verkehrswert“ des auf der Liegenschaft lastenden Teilwaldrechtes sei - losgelöst vom Grundstückswert - erst im Zeitpunkt des Verkaufs im Jahr 2002 entstanden, kann nicht gefolgt werden. Die Lage in einer guten Wohngegend und die seit 1976 bestehende Widmung als

Bauland müssen vielmehr für das Teilwaldrecht - ebenso wie für das Grundstück selbst - auch schon zum 1. Jänner 2001 als wertbestimmend angesehen werden. Ist für das Grundstück in der Zeit vom 1. Jänner 2001 bis zum Verkaufszeitpunkt keine Preissteigerung festzustellen, so kann für das auf dem Grundstück lastende Teilwaldrecht nichts Anderes gelten. Den gemeinen Wert des Teilwaldrechtes an einem als Bauland gewidmeten Grundstück bis zum Zeitpunkt des tatsächlichen Verkaufs lediglich nach dem „Wert“ des Holzbezuges zu bemessen, würde der wirtschaftlichen Realität nicht entsprechen. Ob in der „Aufteilung“ des von der Erwerberin insgesamt gezahlten ortsüblichen Baulandpreises in ein Fünftel Grundpreis und vier Fünftel Rechtsablöse eine verdeckte Ausschüttung der Agrargemeinschaft an den Bw. gelegen ist, war nicht weiter zu untersuchen, weil nicht wiederkehrend erfolgte Ausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften weder unter § 29 Z 1 noch unter § 27 EStG 1988 (in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung vor dem BudgBG 2009) fielen (siehe dazu Jakom/*Marschner*, EStG, 2010, § 27 Rz 40).

Im Ergebnis erweist sich somit auch der Einwand des Bw. als berechtigt, dass gemäß § 31 Abs. 3 EStG 1988 in Verbindung mit der Übergangsbestimmung des § 124b Z 57 EStG 1988 (Aufwertung zum 1. Jänner 2001) im Jahr 2002 kein steuerlich relevanter Überschuss aus der Veräußerung verblieben wäre.

III.) Der Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2002 war daher stattzugeben. Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat. Der angefochtene Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2002 gehört damit nicht mehr dem Rechtsbestand an, weshalb die gegen ihn erhobene Berufung als unzulässig (geworden) zurückzuweisen war.

Innsbruck, am 13. Dezember 2013

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei