

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, R3, und R4 in der Beschwerdesache B, vertreten durch Dr. Andreas Kogler, August-Jaksch-Straße 2, 9020 Klagenfurt, gegen die Bescheide des FA Judenburg Liezen vom 9. Mai 2012, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010 nach der am 14. Oktober 2014 in 8010 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtenen Bescheid wird abgeändert.

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft werden mit 74.249,64 Euro festgesetzt. Die Einkommensteuer für das Jahr 2009 beträgt 4.880,50 Euro.

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 wird Folge gegeben.

Der Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe:

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte in den Streitjahren neben Einkünften aus Gewerbebetrieb auch pauschalierte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Bei der Land- und Forstwirtschaft handelt es sich um eine sogenannte Stammsitzliegenschaft, mit der ein Anteilsrecht hinsichtlich 5882/100000 am Gemeinschaftsbetrieb der EZ X einer Agrargemeinschaft verbunden war.

Anlässlich einer beim Bf. durchgeführten Außenprüfung wurde festgestellt, dass der Bf. im Jahr 2009 Anteile am Gemeinschaftsbetrieb EZ X („AB“) um 84.492,96 (richtig 85.492,96 Euro) Euro verkauft habe. Laut Betriebsprüfung handle es sich dabei um einen Anteilsverkauf. Abzüglich der Anschaffungskosten von einem Euro ergebe dies einen Veräußerungserlös iHv. 85.491,96 Euro für den der Hälftesteuersatz zustehe.

Das Finanzamt berücksichtigte diese Feststellung in dem in der Folge erlassenen Einkommensteuerbescheid vom 9. Mai 2012.

Gegen die Behandlung des Waldverkaufs als Anteilsverkauf und nicht als teilpauschalierter Grundverkauf mit einer Berücksichtigung des stehenden Holzes iHv. 35% des Verkaufserlöses richtete sich der Bf. mit Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 24. Mai 2012.

Begründend führte er aus, dass das Grundstück genau ausgemessen sei und die Lage und Beschaffenheit dem Bf. und dem Käufer genauestens bekannt gewesen seien. Nur aus der historischen Entwicklung von Agrargemeinschaften heraus sei der gegenständliche „AB“ als Agrargemeinschaft eingestuft worden, tatsächlich seien diese Flächen den jeweiligen Eigentümern genau zugeordnet worden und daher als Grundbesitz zu werten, da die Besitzer wirtschaftliche Eigentümer seien.

Im Rahmen einer sogenannten „Agrargemeinschaft“ hätten niemals irgendwelche Ausschüttungen stattgefunden. Jeder dieser „Beteiligten“ sei der jeweilige wirtschaftliche Eigentümer und habe jederzeit in seinem klar definierten und abgegrenzten Waldstück schalten und walten können, wie es ihm beliebt habe. Waldnutzungen, Schlägerungen und Holzverkäufe, sofern solche stattgefunden haben, habe jeder wirtschaftliche Eigentümer selbst durchgeführt ohne dass bei den übrigen wirtschaftlichen Eigentümern irgendwelche Bewilligungen eingeholt werden mussten. Dazu könne der Obmann der Agrargemeinschaft befragt werden. Deswegen sei der Verkauf der genau definierten Parzellen kein Anteilsverkauf, sondern ein Grundstücksverkauf, welcher wie folgt steuerlich zu behandeln sei: Der Grundverkauf selbst sei steuerfrei, nur das darauf befindliche Holz der forstwirtschaftlich genutzten Flächen werde unter Berücksichtigung von pauschalen Werbungskosten mit 35% des Verkaufserlöses als teilpauschalierte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft angesetzt.

In der Bescheidbegründung zu der in der Folge ergangenen BVE vom 17. April 2013 führte das Finanzamt zu dieser Streitfrage Nachstehendes aus:

„Entsprechend dem vorgelegten Übergabsvertrag vom 21.12.1994 (Übergabsstichtag 1.11.1994) wurde neben der Liegenschaft XY auch ein Anteilsrecht am Gemeinschaftsbesitz der EZ X der Agrargemeinschaft „AB“ übergeben. Im Jahr 2009 wurde dieser Anteil veräußert. Der Agrargemeinschaft kommt eine Abschirmwirkung zu, sodass wirtschaftliches Eigentum an den Grundstücken der Agrargemeinschaft bei den Mitgliedern nicht gegeben ist. Durch den Verkauf der zur Nutzung überlassenen Waldparzelle ist der Berufungswerber als Anteilsinhaber aus der Agrargemeinschaft ausgeschieden. Es liegt daher eine Anteilsveräußerung vor, weshalb die Berufung in diesem Punkt abzuweisen war.“

In dem dagegen gerichteten Vorlageantrag wies der steuerliche Vertreter des Bf. nochmals darauf hin, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise Platz greifen müsse. Der Hinweis, dass der Agrargemeinschaft eine Abschirmwirkung zukomme und somit wirtschaftliches Eigentum an den Grundstücken nicht möglich sei, gehe ins Leere, da die wirtschaftliche

Betrachtungsweise nicht auf zivilrechtlichem Eigentum aufbaue, sondern eben von diesem zivilrechtlichen Eigentum abweiche und eine andere Betrachtungsweise zulasse. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise sei eine rein steuerrechtliche Definition, die vom wirtschaftlichen Sachverhalt ausgehe und die zivilrechtliche Betrachtung und Zuordnung außer Acht lasse.

Der Bf. habe seine Parzelle wie ein zivilrechtlicher Eigentümer benutzt und bewirtschaftet. Weder die Kosten noch der Ertrag aus der Bewirtschaftung dieser Parzelle sei aufgeteilt worden, sondern seien die Kosten ausschließlich vom Bf. getragen und der Ertrag sei ebenfalls nur von ihm lukriert worden. Sämtliche Parzellen der Agrargemeinschaft seien bisher von den wirtschaftlichen Eigentümern so behandelt worden.

Vom Finanzamt wurde die Beschwerde vorgelegt und im Vorlagebericht die Stattgabe hinsichtlich des zweiten Berufungspunktes (Leibrente) beantragt.

Mittels Vorhaltes vom 5. August 2014 wurde dem Bf. vom Bundesfinanzgericht zur Kenntnis gebracht, dass nach Lehre und Rechtsprechung die Veräußerungserlöse von Teilwaldrechten oder Agrargemeinschaftsanteilen nicht von der Pauschalierung erfasst seien. Aufgrund dieser eindeutigen Regelung, die Folge des Trennungsprinzips sei, bedürfe es keiner Interpretation durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise.

In seiner diesbezüglichen Vorhaltsbeantwortung wies der Bf. darauf hin, dass der Grundstücksverkauf als teilpauschalierter Waldverkauf zu werten sei, da das Grundstück genau ausgemessen sei und von der Lage und Beschaffenheit dem Bf. bzw. seinen Rechtsvorgängern zugeordnet gewesen wäre. Dies bereits seit dem Jahre 1931. Nur aus der historischen Entwicklung der Agrargemeinschaften heraus sei der gegenständliche „AB“ als Agrargemeinschaft weitergeführt worden. Tatsächlich seien aber diese Flächen den jeweiligen Eigentümern genau zugeordnet, grundbücherlich auch vermerkt und daher als Grundbesitz zu werten, da die Besitzer als wirtschaftliche Eigentümer anzusehen seien. Wenn der vorliegende Sachverhalt rein formalrechtlich beurteilt werde, gehe dies am wirtschaftlichen Sachverhalt vollkommen vorbei und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sei nicht mehr gewährleistet.

In einem mit dem Obmann der Besitzgemeinschaft geführten Gespräch habe dieser versichert, dass eine gemeinsame Nutzung der Waldflächen sei dem Jahre 1931 nicht mehr stattgefunden habe und ihm nur mehr bekannt sei, dass sei dem Jahre 1931 jeder Anteilseigentümer über die ihm zugeteilte Fläche (Nutzungslose) allein verfügen habe können. Wie er seine Waldfläche bearbeite und nutze sei ausschließlich ihm überlassen und dies bereits seit Generationen.

Schlägerungen oder Aufforstungen hätten nicht der Zustimmung der übrigen Anteilseigentümer bedurft; welche Mengen, zu welchem Zeitpunkt und zu welchem Preis veräußert wurden sei ausschließlich in der Entscheidung des Grundbesitzers und nicht in der Entscheidungsmacht der Mitglieder gelegen.

Zu beachten sei auch, dass Agrargemeinschaftsanteile üblicherweise mit der Stammsitzliegenschaft verbunden seien und nur gemeinsam mit dieser veräußert werden

können. Da der „AB“ zwar formalrechtlich noch als Agrargemeinschaft geführt werde, aber wirtschaftlich schon seit Jahrzehnten den einzelnen Grundflächenbesitzern die abgegrenzten Flächen zugeteilt seien und diese als wirtschaftliche Eigentümer betrachtet würden, sei auch ein Verkauf dieser sogenannten „Anteile“ rechtlich möglich gewesen und habe ebenfalls keiner Zustimmung der übrigen Mitglieder der Agrargemeinschaft bedurft.

Wenn das Bundesfinanzgericht vom Trennungsprinzip ausgehe, gehe es rein von der formalrechtlichen Betrachtung aus und nehme dementsprechend die Besteuerung vor. Die BAO fordere auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Unter Hinweis auf Lehr und Rechtsprechung führte der Bf. weiter aus, dass es für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Rechtsverhältnisses nicht auf die von den Beteiligten gewählte Form der Beziehung, sondern auf dessen Inhalt ankomme; dadurch bestehe die Möglichkeit, an gleiche Lebensvorgänge gleiche abgabenrechtliche Folge zu knüpfen und dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit nachzukommen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Unter Punkt I des Übergabsvertrages vom 21. Dezember 1994, wurde festgehalten, dass gemäß dem Gutsbestandblatt zu dieser Liegenschaft als Stammsitzliegenschaft auch ein Anteilsrecht hinsichtlich 5882/100000 am Z gehört.

Unter Punkt 1. des Kaufvertrages vom 8. April 2009 wurde vereinbart, dass die kaufgegenständlichen 5882/100.000-Anteile am Gemeinschaftsbesitz EZ X (AB), welche realrechtlich mit der Liegenschaft (des Bf.) EZ 1 verbunden sind, mit der Liegenschaft EZ 2 des Käufers verbunden werden.

Laut Punkt 5. tritt die Rechtskraft dieses Vertrages mit Vorliegen der agrarbehördlichen Genehmigung ein.

In einer vom Bf. vorgelegten Amtsbestätigung der zuständigen Agrarbezirksbehörde wird bestätigt, dass die Agrargemeinschaft „AB“ in Nutzungslose aufgeteilt sei und dies bedeute, dass jedem Mitglied entsprechend seinem Anteil eine Fläche zur alleinigen Nutzung zugewiesen sei.

Das steht im Einklang mit den einschlägigen, nachstehend ausgeführten, Bestimmungen. Denn bei den agrargemeinschaftlichen Liegenschaften handelt es sich um eine spezielle Ausprägung von historischem Miteigentum, dessen privatautonome Nutzung durch die jeweiligen Landesgesetze beschränkt ist. Dabei werden die agrargemeinschaftlichen Liegenschaften einer Körperschaft zugewiesen, an der die Miteigentümer ein Anteilsrecht haben. Diese Anteilsrechte sind zwar an das Eigentum einer Stammsitzliegenschaft gebunden, sie sind aber – wenn auch mit Zustimmung der Agrarbehörde – disponibel (UFS 6.9.2011, RV/0581-W/11).

§ 2 des *Steiermärkischen Agrargemeinschaftengesetz 1985 (StAgrGG 1985)* bestimmt:

(1) Die Gesamtheit der jeweiligen Eigentümer der Liegenschaft, an welchen Anteilsrechte an agrargemeinschaftlichen Grundstücken gebunden sind (Stammsitzliegenschaften), bildet einschließlich jener Personen, denen persönliche (walzende) Anteile zustehen, eine Agrargemeinschaft.

(2) Als agrargemeinschaftliche Grundstücke gelten nur solche, die von mindestens drei nicht identen Eigentümern von mindestens drei Stammsitzliegenschaften oder Personen, denen persönliche Anteile zustehen, gemeinschaftlich oder wechselweise genutzt werden. Stammsitzliegenschaft ist eine wirtschaftliche Einheit, der das Anteilsrecht zur Deckung der wirtschaftlichen Bedürfnisse, insbesondere des Haus und Gutsbedarfes, zu dienen hat.

(3) Agrargemeinschaften mit mindestens 5 Mitgliedern sind körperschaftlich einzurichten.

Absonderung eines Anteilrechtes von der Stammsitzliegenschaft

§ 4

(1) Die mit einer Liegenschaft (Stammsitzliegenschaft) verbundene Mitgliedschaft an einer Agrargemeinschaft kann von der Stammsitzliegenschaft nur mit Bewilligung der Agrarbehörde abgesondert werden.

(2) die Absonderung kann auf Antrag des Eigentümers der Stammliegenschaft von der Agrarbehörde bewilligt werden, wenn und insoweit die aus der Mitgliedschaft fließenden Nutzungen den ordentlichen Bedarf der Stammliegenschaft übersteigen und wenn ferner das abzusondernde Anteilsrecht

- a) mit dem Anteil eines anderen Gemeinschaftsmitgliedes vereinigt oder
- b) von der Agrargemeinschaft selbst erworben werden soll oder,
- c) falls es mit einer an der Gemeinschaft nicht beteiligten Liegenschaft verbunden werden soll, die Mehrheit der Gemeinschaftsmitglieder ohne Rücksicht auf die Zahl und Größe ihrer Anteile hiezu die Zustimmung erteilt

(3) Die Bewilligung ist von der Agrarbehörde zu versagen, wenn

- a) durch die Absonderung eine dem wirtschaftlichen Zweck der Gemeinschaft abträgliche Zersplitterung oder Anhäufung der Anteilrechte eintreten würde oder
 - b) begründete Umstände dafür sprechen, dass der Anteilsrechtserwerb nicht aus wirtschaftlichen, sondern aus anderweitigen Zwecken angestrebt wird.
-

Veräußerung und Belastung agrargemeinschaftlicher Grundstücke

§ 5

(1) Zur Veräußerung und hypothekarischen Belastung agrargemeinschaftlicher Grundstücke ist die Genehmigung der Agrarbehörde erforderlich.

.....

(2) Die Genehmigung ist zu versagen, wenn durch die angestrebte Veräußerung oder Belastung der Wirtschaftsbetrieb der berechtigten Liegenschaft gefährdet würde oder wenn allgemeine Interessen der Landeskultur dagegen sprechen.

Teilung (Generalteilung, Spezialteilung) Regulierung

§ 7 hat folgenden Wortlaut:

(1) Die Ordnung der rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse bei agrargemeinschaftlichen Grundstücken kann entweder durch Teilung oder durch Regulierung erfolgen.

(2) Die Teilung agrargemeinschaftlicher Grundstücke, bei welcher Teilflächen den Parteien ins Eigentum übergeben werden, kann eine Generalteilung oder eine Spezialteilung sein.

§ 8 bestimmt, dass die Einleitung des Verfahrens (Generalteilungs-, Spezialteilungs- und Regulierungsverfahrens) auf Antrag der Parteien oder von Amts wegen erfolge.

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass mehr als drei Stammsitzliegenschaften vorlagen und folglich die Liegenschaft EZ X „AB“, eine agrargemeinschaftliche Liegenschaft darstellt. Dass der vorliegenden Veräußerung eine Spezialteilung über Antrag des Bf. vorausging dem zur Folge die Teilfläche in sein Eigentum übergeben worden war, wurde nicht behauptet.

Nach den eingangs wiedergegebenen Bestimmungen des StAgrGG 1985 und des Kaufvertrages vom 8. April 2009 ist der verwirklichte Sachverhalt unter § 4 Abs. 2 lit. b zu subsumieren.

Dazu wurde in der Folge auch die erforderliche Zustimmung der Agrarbehörde erteilt.

Strittig ist die Behandlung des dabei erzielten Verkaufserlöses.

Der Bf. ermittelte im Streitjahr seinen Gewinn nach der Pauschalierungsverordnung. Dabei werden bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben alle laufenden Erträge erfasst. Die Durchschnittssatzverordnung unterstellt regelmäßige Einnahmen auf Grund gleichmäßiger Bewirtschaftung bezogen auf das einzelne Wirtschaftsjahr. Daher sind außerordentliche Einnahmen wie Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in der Pauschalierung nicht erfasst. Der Anteil an einer Agrargemeinschaft gehört ertragsteuerlich bei einem Land- und Forstwirt schon allein wegen des inneren Zusammenhangs (Gebundenheit) der Beteiligung mit der Stammsitzliegenschaft zu dessen land- und forstwirtschaftlichem Betriebsvermögen (vgl. Doralt, EStG, § 21, Tz 141 und 143 und 219).

Auch der Verwaltungsgerichtshof sieht im Erkenntnis vom 30.1.1990, 89/14/0143 als regelmäßige Vorgänge bei Anteilsberechtigten einer Agrargemeinschaft -zu diesen zählen auch Teilwaldberechtigte – nur die laufenden Nutzungen.

Mit der steuerlichen Behandlung von Erlösen aus Teilwaldrechten (dazu gehören auch Anteilsrechte) hat sich der Verwaltungsgerichtshof ebenfalls in zahlreichen Erkenntnissen (ua VwGH 23.10.1990, 90/14/0169; VwGH 8.10.1991, 91/14/0013) auseinandergesetzt

und ausgeführt, dass zu den typischerweise nicht regelmäßig vorkommenden Vorgängen, die also von der Durchschnittssatzbesteuerung nicht erfasst und damit abgegolten sind, die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens gehört.

Die Auffassung der beschwerdeführenden Teilwaldberechtigten im Erkenntnis vom 8. Oktober 1991, sie sei als *wirtschaftlicher Eigentümer* an Grund und Boden beteiligt hat der Verwaltungsgerichtshof mit Hinweis auf die oben zitierten Erkenntnisse ausdrücklich verworfen:

„Das Teilwaldrecht besteht in der ausschließlichen Holz- und Streunutzung an einer bestimmten Teilfläche eines Waldgrundstückes, das im Eigentum einer Gemeinde oder einer Agrargemeinschaft steht.“ (VwGH 30.1.1990, 89/14/0143). Ein über ein Nutzungsrecht hinausgehender Anspruch auf die Substanz steht dem Teilwaldberechtigten nicht zu; es handle sich eben nicht um Grund und Boden.“

Auch mit dem von der Bf. im gegenständlichen Fall erhobenen Vorwurf, durch diese Behandlung sei die Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht gewährleistet, hat sich der Verwaltungsgerichtshof auseinandergesetzt und bereits im Erkenntnis vom 30.1.1990, 89/14/0143 ausgeführt: „Diese Vorgangsweise entsprach dem Gesetz; sie widerspricht daher nicht dem Legalitätsprinzip. Sie verstößt nicht gegen das Gleichheitsgebot, weil sich Teilwaldrechte sehr wohl von Eigentumswaldrechten in hier wesentlichen Punkten unterscheiden.“

Dieser Rechtsprechung folgend, war auch im vorliegenden Beschwerdefall der gegenständliche Erlös nicht als teilpauschalierter Grundstücksverkauf zu behandeln.

In der Berufung (Beschwerde) vom 24. Mai 2012 gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 hat der Bf. Sonderausgaben in Höhe von 3.938,74 Euro für das Jahr 2009 und in Höhe von 16.908,11 Euro für das Jahr 2010 unter dem Titel „Leibrente Mutter“ geltend gemacht.

In dem in der Folge eingebrochenen Vorlageantrag anerkannte der Bf. die Rechtsmeinung des Finanzamtes, dass gemäß § 13 Abs. 3 LuF PauschVO pauschalierte Land- und Forstwirte Ausgedingeleistungen als Abzugsposten im Rahmen der Pauschalierung und nicht als Sonderausgabe gem. § 18 EStG zu berücksichtigen haben und beantragte für das Jahr 2009 den Betrag von 11.828,74 Euro und für das Jahr 2010 den Betrag von 16.908,11 Euro als Ausgedingeleistungen.

Da zu führte das Finanzamt im Vorlagebericht vom 9. September 2013 aus, dass nach nunmehr durchgeföhrter Überprüfung im Zeitraum 2009 insgesamt 11.828,74 Euro als Ausgedingeleistungen anzuerkennen seien. Für den Zeitraum 2010 wäre ebenfalls der volle Betrag von 16.908,11 Euro als Ausgedingeleistungen anzuerkennen, wobei sich, wie im Vorlageantrag vom Bf. bereits hingewiesen, steuerlich keine Änderungen ergeben, weil bereits 11.593,31 Euro berücksichtigt wurden und gem. § 13 LuF PauschVO insgesamt kein Verlust entstehen darf.

In Entsprechung dieser Rechtslage war vom Bundesfinanzgericht im Jahr 2009 die Ausgedingeleistungen in Höhe von 11.828,74 Euro anzusetzen. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vermindern sich um diesen Betrag auf 74.249,64 Euro.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 20. Oktober 2014