

## Gericht

Verwaltungsgerichtshof

## Entscheidungsdatum

15.09.2016

## Geschäftszahl

2013/15/0297

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Bamminger, über die Beschwerde der M V in W, vertreten durch die Arnold Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 31. Oktober 2013, Zl. RV/3387-W/12, miterledigt RV/3386-W/2012, betreffend Einkommensteuer 2008 und Abweisung eines Antrages auf Rückerstattung gemäß § 240 BAO, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

1 Die Beschwerdeführerin, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, hält im Privatvermögen eine so genannte Stammsitzliegenschaft, mit der die Mitgliedschaft an einer Agrargemeinschaft im Umfang eines Anteiles verbunden ist. Die Agrargemeinschaft besteht aus insgesamt 66 Mitgliedern mit 345 Anteilen. Entsprechend den Anordnungen des Niederösterreichischen Flurverfassungs-Landesgesetzes (§ 47 FLG 1975) sind im Grundbuch die Stammsitzliegenschaften, an welche die Anteilsrechte gebunden sind, mit ihrer Einlagezahl und der Anzahl der Anteilsrechte ersichtlich gemacht. Im Grundbuch ist zudem vermerkt, dass die Agrargemeinschaft aus den jeweiligen Eigentümern der Stammsitzliegenschaften besteht. Es ist auch ersichtlich, dass sämtliche Liegenschaften von den Mitgliedern (in den Jahren 1929 und 1986) eingebracht worden sind.

2 Mit Vereinbarung vom 24. August 2008 veräußerte die Agrargemeinschaft für den Bau einer Bundesstraße Grundstücke in der Größenordnung von rund 42.000 m<sup>2</sup> an das Land Niederösterreich. Der Kaufpreis betrug 855.718 EUR (19 EUR je m<sup>2</sup> zuzüglich 6,5 % als Ersatz der Wiederbeschaffungskosten). In der Folge beschlossen die Organe der Agrargemeinschaft (Vollversammlung, Vorstand und Obmann), den Kaufpreis mit einem Teilbetrag von 759.000 EUR im Verhältnis der Anteile sowie nach Abzug und Abfuhr der Kapitalertragsteuer an die Mitglieder der Agrargemeinschaft auszuzahlen. Der Auszahlungsbetrag je Anteilsrecht betrug

1.650 EUR (2.200 EUR abzüglich der Kapitalertragsteuer von 550 EUR) und wurde 2008 angewiesen.

3 Nachdem der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 18. November 2008, 2006/15/0050, VwSlg 8389/F, ausgesprochen hatte, dass eine Pflicht einer Agrargemeinschaft zur Abfuhr von Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 nicht besteht, wurde von der Agrargemeinschaft der Antrag auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer gemäß § 240 Abs. 3 BAO gestellt.

4 Das Finanzamt wies den Antrag mit der Begründung ab, dass ein Rückzahlungsantrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO nur durch den Abgabepflichtigen, also das einzelne Mitglied der Agrargemeinschaft, beim zuständigen Wohnsitzfinanzamt gestellt werden könne. Einer dagegen gerichteten Berufung gab die belangte Behörde mit Berufungsentscheidung vom 17. November 2009, RV/2605- W/07, keine Folge.

5 Mit Berufungsentscheidung vom 7. September 2011, RV/0586- W/11, wies die belangte Behörde weiters das Rechtsmittel eines Mitgliedes der Agrargemeinschaft gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 ab und begründete dies damit, dass auch bei im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an einer

Agrargemeinschaft die "Ausschüttung" steuerpflichtig sei. Es lägen Einkünfte aus Kapitalvermögen in Form von Erträgen jeder Art im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 vor.

6 Mit Eingabe vom 16. April 2012 stellte die Beschwerdeführerin einen Antrag auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer gemäß § 240 Abs. 3 BAO und führte im Wesentlichen aus, dass die Agrargemeinschaft nur formal Eigentümerin der Grundstücke sei. Wirtschaftliche Eigentümer seien die einzelnen Mitglieder, denen die Substanz und der Substanzwert der Grundstücke zustehe, insbesondere das gemeinschaftliche Nutzungsrecht. Eine Überlassung der Grundstücke der Mitglieder an die Agrargemeinschaft gegen Erhalt von Anteilsrechten habe es nie gegeben, weshalb eine Grundbedingung für einen Kapitalertrag im Sinne des § 27 EStG 1988 nicht erfüllt sei. Im Jahr 2008 sei der Verkauf von Grund und Boden grundsätzlich nicht steuerpflichtig gewesen, es sei denn, es habe sich um Betriebsvermögen eines § 5 Ermittlers oder um Spekulationsgeschäfte gemäß § 30 EStG 1988 gehandelt. Im Streitfall liege beides nicht vor. Die Abwicklung der Grundstücksübertragung mache die Agrargemeinschaft nicht zur Immobilienverwalterin und den Ablösebetrag für die Grundstücke nicht zum Kapitalertrag. Dies gelte umso mehr, als bis zum Budgetbegleitgesetz 2011 unter den Einkünften aus Kapitalvermögen nur die Früchte aus der entgeltlichen Überlassung von Kapital erfasst worden seien. Werterhöhungen oder Wertminderungen bis zum gänzlichen Verlust des Kapitalstammes seien bei Ermittlung der Kapitaleinkünfte unerheblich und allenfalls im Rahmen der sonstigen Einkünfte relevant gewesen. Im Zuge einer über Auftrag des Finanzamtes erfolgten Mängelbehebung ergänzte die Beschwerdeführerin ihren Antrag noch dahingehend, dass es sich beim in Rede stehenden Auszahlungsbetrag nicht um eine Ausschüttung, sondern um eine Einlagenrückzahlung handle.

7 Das Finanzamt wies den Antrag vom 16. April 2012 mit Bescheid vom 24. Oktober 2012 ab und begründete die Abweisung damit, dass im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. November 2008, VwSlg 8389/F, ausschließlich die Frage behandelt worden sei, ob Ausschüttungen von Agrargemeinschaften steuerabzugspflichtige Kapitalerträge gemäß § 93 EStG 1988 in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2009 darstellten. Dies sei mit der Folge verneint worden, dass die gegenständliche Ausschüttung nicht der Endbesteuerung unterläge. Mit dem Ausschüttungsbeschluss der Vollversammlung der Agrargemeinschaft hätten die Mitglieder als Ausfluss ihres körperschaftlichen Anteilsrechtes eine Kapitalforderung im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 erworben. Da der Gesamtbetrag der Forderung mit 2.200 EUR die Freigrenze von 730 EUR übersteige, lägen andere Einkünfte im Sinne des § 41 EStG 1988 vor und es sei eine Veranlagung durchzuführen. Dies habe zur Folge, dass eine Rückerstattung gemäß § 240 Abs. 3 BAO nicht möglich sei, weil ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen habe oder im Falle eines Antrages zu erfolgen hätte.

8 Am 2. November 2012 erließ das Finanzamt einen Einkommensteuerbescheid 2008, in dem es u.a. Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 2.200 EUR und eine anrechenbare Kapitalertragsteuer in Höhe von 550 EUR in Ansatz brachte.

9 Die Beschwerdeführerin berief mit Schriftsätzen vom 17. Dezember 2012 gegen den Abweisungsbescheid vom 24. Oktober 2012 und gegen den Einkommensteuerbescheid vom 2. November 2012, beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und führte in den Berufungen im Wesentlichen aus, dass die Ausschüttung des Verkaufserlöses auf Grund einer falschen Rechtsauskunft der Abgabenbehörde erfolgt sei, welche die Agrargemeinschaft nicht auf die Möglichkeit einer Einlagenrückzahlung, die tatsächlich vorgelegen sei, hingewiesen habe. Die Auszahlung des Verkaufserlöses an die rechtmäßigen Grundeigentümer - das seien eben die Mitglieder der Agrargemeinschaft - könne keine Einkommensbesteuerung von bis zu 50% nach sich ziehen. Diesen Vorgang als Gewinnausschüttung zu qualifizieren entbehre jeder rechtlichen Grundlage.

10 Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufungen - nach Durchführung weiterer Erhebungen und einer mündlichen Verhandlung - ab und führte begründend aus, zwischen der Agrargemeinschaft als Körperschaft öffentlichen Rechts und ihren Mitgliedern bestehe das gesellschaftsrechtliche und steuerrechtliche Trennungsprinzip. Die Körperschaft bilde ein eigenes Steuerrechtssubjekt. Daher fänden zwei voneinander getrennte Ertragsbesteuerungen - auf Ebene der Agrargemeinschaft und auf Ebene der Mitglieder - statt. Einkünfte und Vermögen der Agrargemeinschaft gelangten durch Ausschüttung oder Einlagenrückzahlung in die Sphäre der Mitglieder und seien bei diesen der Einkommensteuer zu unterziehen. Aufgrund des Trennungsprinzips sei es für die einkommensteuerrechtliche Beurteilung auf Mitgliederebene nicht von Bedeutung, aus welchen Geschäften der Agrargemeinschaft der ausgeschüttete Betrag stamme. Die einkommensteuerrechtliche Beurteilung als Einkünfte aus Kapitalvermögen oder als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft habe unabhängig von der steuerrechtlichen Behandlung der Geschäfte bei der Agrargemeinschaft zu erfolgen. Dem Vorbringen, die Agrargemeinschaft habe keine Gewinne realisiert und die gegenständliche Auszahlung stelle tatsächlich eine Einlagenrückzahlung dar, sei zu entgegenen, dass der Veräußerungserlös aus dem Verkauf agrargemeinschaftlicher Grundstücke - soweit er die historischen Anschaffungskosten im Einlagezeitpunkt übersteige - nach herrschender Meinung einen ausschüttungsfähigen Gewinn bilde. Nach dieser Rechtsauffassung sei es nicht zweifelhaft, dass bei einem Veräußerungserlös von

855.718 EUR ein Veräußerungsgewinn in Höhe des ausgezahlten Betrages von 759.000 EUR durch die Agrargemeinschaft realisiert und nach dem Organwillen an die Mitglieder ausgeschüttet worden sei. Auch die Unterlagen über die Auszahlung des Verkaufsertrages wiesen eindeutig auf das Vorliegen einer Gewinnausschüttung hin, die unter § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu subsumieren sei. Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. November 2008, 2006/15/0050, stehe dem nicht entgegen, weil darin

ausschließlich die Frage behandelt worden sei, ob Ausschüttungen von Agrargemeinschaften steuerabzugspflichtige Kapitalerträge gemäß § 93 EStG 1988 darstellten. Weder in dem angeführten Erkenntnis noch in der darauffolgenden gesetzlichen Verankerung der Verwaltungspraxis durch den Gesetzgeber mit dem Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl I Nr. 52/2009, finde sich eine Aussage dazu, dass Ausschüttungen auf im Privatvermögen befindlichen Anteilsrechten an Agrargemeinschaften nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 EStG 1988 steuerpflichtig seien. Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2009 (113 BlgNr XXIV. GP, 66) sei der Kapitalertragsteuerabzug von Bezügen aus Agrargemeinschaften entsprechend der bisherigen steuerlichen Praxis auf eine gesetzliche Grundlage gestellt worden. Das sei ein Hinweis darauf, dass der bei der Gesetzesreparatur erfolgten Einfügung der Wortfolge "Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Agrargemeinschaften) im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 BV-G" auch im § 27 EStG 1988 keine normative Bedeutung zugekommen sei. Diese habe nur der Klarheit und Verständlichkeit des EStG gedient. § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 sei ein sehr weit gefasster Auffangtatbestand, unter den auch Gewinnanteile an ausländischen Kapitalgesellschaften fielen, die weder Aktiengesellschaften noch Gesellschaften mit beschränkter Haftung vergleichbar seien. Daher seien auch Ausschüttungen und Bezüge aus dem Anteilsrecht der Mitglieder gegenüber der Agrargemeinschaft erfasst. Die im Jahr 2008 erfolgte Auszahlung an die Beschwerdeführerin sei zu Recht als Ausschüttung aus dem Anteilsrecht an der Agrargemeinschaft beurteilt und im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2008 erfasst worden. Eine Rückzahlung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer komme nicht in Betracht, weil diese im Zuge der durchgeführten Pflichtveranlagung auf die Einkommensteuer angerechnet und somit im Einkommensteuerbescheid 2008 ein Ausgleich mit diesem Abgabebetrag erfolgt sei.

11 Gegen diesen Bescheid wendet sich die vorliegende Beschwerde. Die Beschwerdeführerin erachtet sich u.a. im Recht auf Unterbleiben einer Besteuerung gemäß § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 sowie im Recht auf Rückzahlung zu Unrecht einbehaltener KESt nach § 240 Abs. 3 BAO verletzt.

12 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

13 § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Stammfassung lautet:

"4. Zinsen und andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art, zum Beispiel aus Darlehen, Anleihen, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten und aus Ergänzungskapital im Sinne des Bankwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes."

14 § 93 Abs. 1 und 2 idF BGBl. I Nr. 142/2000 lautet auszugsweise:

"(1) Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

(2) Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

b) Gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.

c) Gleichartige Bezüge aus Genussrechten und aus Partizipationskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes.

(...)"

15 In dem Kapitalertragsteuer betreffenden Erkenntnis vom 18. November 2008 hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass mangels einer einkommensteuerlichen Definition des Begriffes "Genussrecht" in § 93 Abs. 2 Z 1 lit. c EStG 1988 der zivilrechtliche (gesellschaftsrechtliche) Begriff anzuwenden ist und agrargemeinschaftliche Anteilsrechte darin keine Deckung finden. Ausschüttungen aus Agrargemeinschaften erfüllten daher keinen Tatbestand der Kapitalertragsteuerpflicht. In Reaktion auf dieses Erkenntnis wurde § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 mit dem Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl. I Nr. 52/2009, eine lit. f angefügt, laut der "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 (gemäß § 124b Z 5 EStG 1988 für Ausschüttungen, die ab dem 1. Jänner 2009 erfolgen). Um Einkünfte aus Anteilen an einer körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaft, die nicht dem land- und forstwirtschaftlichen Einkünften (§ 21 EStG 1988) zuzurechnen sind, als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen, wurde mit dem Budgetbegleitgesetz 2009 auch § 27 Abs. 1 EStG 1988 um eine lit. d ergänzt, laut der "Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Agrargemeinschaften) im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 Bundes-Verfassungsgesetz" zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören (gemäß § 124b Z 162 für Bezüge, die ab dem 1. Jänner 2009 zufließen). § 27 EStG 1988 in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2009 erfasst hingegen Ausschüttungen aus Agrargemeinschaften nicht. Sie stellen insbesondere nicht "Zinsen und andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art" im Sinne des

§ 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dar. Der Agrargemeinschaft wird seitens der Anteilsberechtigten nicht Kapital zur Verfügung gestellt, welches zu Kapitalforderungen und sodann zu Erträgen aus Kapitalforderungen der Anteilsberechtigten führt (vgl. *Doralt*, EStG4, § 27 Tz 103; *Mayr* in SWK, 28/2001; *Brauner/Urban* in SWK 26/2009).

16 Soweit der angefochtene Bescheid auf die ErlRV zum Budgetbegleitgesetz 2009 (113 BlgNr XXIV. GP, 66) verweist, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass ErlRV bei der Interpretation des auf der Grundlage der Regierungsvorlage beschlossenen Gesetzes berücksichtigt werden, nicht aber früherer Gesetzesbeschlüsse. Davon abgesehen stützen die ErlRV zu § 27 Abs. 1 Z 1 EStG idF BBG 2009 und zur Inkrafttretensbestimmung des § 124b Z 162 EStG, die normiert, dass die Neuregelung erstmals für ab dem 1. Jänner 2009 zufließenden Bezüge gilt, die Ansicht der belangten Behörde nicht. In den ErlRV wird zunächst dargestellt, dass das Gesetz für Ausschüttungen aus Agrargemeinschaften keinen Kapitalertragsteuerabzug normiert hat (Hinweis auf VwGH vom 18. November 2008, 2006/15/0050), und dann ausgeführt:

"Jene Einkünfte aus der Beteiligung an einer Agrargemeinschaft, die nicht den land- und forstwirtschaftlichen Einkünften (§ 21) zuzurechnen sind, sind im Fall einer Veranlagung gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 lit. d als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen."

Die ErlRV lassen somit in keiner Weise darauf schließen, dass das Budgetbegleitgesetz 2009 mit § 27 Abs. 1 Z 1 lit. d iVm § 124b Z 162 EStG keine konstitutive Regelung getroffen hätte.

17 Die belangte Behörde ging im angefochtenen Bescheid davon aus, dass die im Jahr 2008 erfolgte Ausschüttung aus dem Anteilsrecht an der Agrargemeinschaft gemäß § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen sei. Weiters vertrat sie die Auffassung, der Rückzahlungsantrag sei gemäß § 240 Abs. 3 BAO nicht berechtigt, weil die zu Recht einbehaltene Kapitalertragsteuer im Zuge der durchgeführten Pflichtveranlagung auf die Einkommensteuer angerechnet worden sei. Damit hat sie 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 erweist.

18 Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

19 Der Ausspruch über den Aufwändersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwändersatzverordnung 2008.

20 Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 15. September 2016