



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Anton Baldauf und die weiteren Mitglieder Mag. Ingrid Bergmann, Dr. Reinhold Lexer und Mag. Klaus Schönbach über die Berufungen der Bw, vertreten durch Berater, vom 5. November 2007, 8. April 2008 und 6. November 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes ABC, vertreten durch Finanzanwalt, vom 8. Oktober 2007, 31. März 2008 und 5. Oktober 2007 betreffend Körperschaftsteuer 2001 bis 2007 sowie Haftungs- und Zahlungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2001 bis 2006 entschieden:

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2001 bis 2007 werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Haftungs- und Zahlungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2001 bis 2006 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer die Veranlagungsjahre 2001 bis 2005 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, dass es sich bei Agrargemeinschaften nach dem Tiroler Flurverfassungsgesetz stets (bei regulierten und bei unregulierten Agrargemeinschaften) um Körperschaften öffentlichen Rechts handle. Die Überschüsse der Agrargemeinschaft seien daher der Körperschaftsteuer zu unterziehen.

Für die Nutzung der Agrarflächen würde an die x Mitglieder der Agrargemeinschaft von der A eine "Entschädigung" bezahlt. Hierbei handle es sich um eine kapitalertragsteuerpflichtige Gewinnausschüttung (vgl. Tz 1 des Betriebsprüfungsberichtes vom 4. Oktober 2007).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ mit Ausfertigungsdatum 8. Oktober 2007 mit den Prüfungsfeststellungen übereinstimmende Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2005. Mit Ausfertigungsdatum 5. Oktober 2007 wurde ein Haftungs- und Zahlungsbescheid betreffend Kapitalertragssteuer 2001 bis 2006 erlassen. Am 31. März 2008 ergingen die Körperschaftsteuerbescheide 2006 und 2007.

Gegen die genannten Bescheide wurde mit Eingaben vom 5. November 2007, 6. November 2007 und 8. April 2008 fristgerecht Berufung erhoben. Zusammengefasst wurde im Wesentlichen ausgeführt, die Agrargemeinschaft bestehe aus x Mitgliedern. Im Grundbuch sei unter EZ 1 GB C mit der Gutsbezeichnung "B" das Eigentumsrecht zu je 1/X für die jeweiligen Eigentümer der Liegenschaften 4444 einverleibt. Die Grundstücksflächen der "B" würden dem landwirtschaftlichen Hauptzweck (Weidefläche für das Almvieh) dienen. Nur ein kleiner Teil der Grundflächen würde im Winter für einen Zeitraum von 5 Monaten der A überlassen. Diese Nutzungsüberlassung an Schiabfahrtsflächen erfolge, wenn überhaupt, durch eine schlichte Miteigentumsgemeinschaft und diene nach wie vor dem landwirtschaftlichen Hauptzweck als Weidefläche.

Grundbürgerliche Eigentümerin der strittigen Liegenschaften sei nicht die Agrargemeinschaft selbst. Die Liegenschaften stünden im Eigentum der Miteigentümer.

Die "B" sei eine unregulierte Agrargemeinschaft und keine öffentlich-rechtlich organisierte Agrargemeinschaft. Es liege weder eine Verwaltungssatzung vor, noch sei bislang mangels Durchführung eines Regulierungsverfahrens eine Haupturkunde (Konstituierungsbescheid der Agrarbezirksbehörde) ergangen. Auch habe es bislang nie Einladungen zu Vollversammlungen samt Beschlussprotokollen sowie einen gewählten Obmann gegeben.

Zudem seien bis zum 31.12.2005 die Benützungsgebühren aus Grundstücksüberlassungen (Schiabfahrtsflächen) von der A direkt an die einzelnen Mitglieder ausbezahlt worden. Die Dienstbarkeitsvereinbarungen seien zum Teil mündlich, zum Teil schriftlich mit den einzelnen Miteigentümern abgeschlossen worden.

Die Vorschreibung der Körperschaft- und Kapitalertragssteuer 2001 sei verjährt, da die Außenprüfung des Finanzamtes erst im Jahr 2007 stattgefunden habe. Zudem biete § 93 Abs. 2 EStG keine Rechtsgrundlage für die Vorschreibung der Kapitalertragssteuer.

Die Berufungen wurden ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Gemäß § 1 Abs. 2 KStG 1988 gelten als Körperschaften auch Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts.

Als Betrieb gewerblicher Art gilt § 2 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 auch die entgeltliche Überlassung von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken durch Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Artikel 12 Abs. 1 Z 3 des Bundes-Verfassungsgesetzes).

2.) Bei Agrargemeinschaften handelt es sich um Bodenreformgemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 B-VG. Ihre Rechtsgrundlage finden sie im Flurverfassungs-Grundsatzgesetz 1951 und den Ausführungsgesetzen der Länder. Maßgeblich für die Rechtsqualität von Agrargemeinschaften sind die landesgesetzlichen Regelungen (vgl. Rauscher, SWK-Heft 18/2001, S. 474 ff).

3.) § 34 des Tiroler Flurverfassungslandesgesetzes 1996 (TFLG 1996) lautet wie folgt:

"Agrargemeinschaften

(1) Die Gesamtheit der jeweiligen Eigentümer der Liegenschaften, an deren Eigentum ein Anteilsrecht an agrargemeinschaftlichen Grundstücken gebunden ist (Stammsitzliegenschaften), bildet einschließlich jener Personen, denen persönliche (walzende) Anteilsrechte zustehen, eine Agrargemeinschaft.

(2) Die Einrichtung und die Tätigkeit von Agrargemeinschaften ist bei Agrargemeinschaften, die aus mehr als fünf Mitgliedern bestehen, von Amts wegen, bei Agrargemeinschaften mit bis zu fünf Mitgliedern auf Antrag mit Bescheid (Satzungen) zu regeln.

(3) Agrargemeinschaften sind Körperschaften des öffentlichen Rechtes.

(4) Bei Agrargemeinschaften, denen keine Satzungen verliehen sind, entscheidet mangels einer anderen Vereinbarung die Mehrheit der Stimmen, die nach dem Verhältnis der Anteile der Mitglieder zu zählen sind. Die gemeinschaftlichen Nutzungen und Lasten sind nach dem Verhältnis der Anteile auszumessen. Sind keine Anteile festgelegt, so ist jeder Anteil als gleich groß anzusehen."

4.) § 33 TFLG 1996 definiert den Begriff der agrargemeinschaftlichen Grundstücke wie folgt:

"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. Als gemeinschaftliche Nutzung gilt auch eine wechselweise sowie eine nach Raum, Zeit und Art verschiedene Nutzung."

5.) Das Tiroler Flurverfassungsgesetz normiert Agrargemeinschaften ausdrücklich als Körperschaften öffentlichen Rechts. Als Folge des Vorliegens agrargemeinschaftlicher Grundstücke besteht eine Agrargemeinschaft von Gesetzes wegen. § 34 Abs. 3 TFLG 1996 stattet die Agrargemeinschaften mit den Merkmalen aus, die für eine Körperschaft öffentlichen Rechts erforderlich sind. Körperschaftlichkeit und damit Rechtssubjektivität liegt vor. Die Rechts- und Handlungsfähigkeit ist sowohl bei regulierten wie auch bei nicht regulierten Agrargemeinschaften gegeben. Nicht entscheidend ist hingegen, ob der Agrargemeinschaft eine Satzung verliehen wurde oder ob es sich um eine Agrargemeinschaft ohne Satzung (§ 34 Abs. 2) handelt. Eine unregulierte Agrargemeinschaft kann auch Eigentum an agrargemeinschaftlichen Grundstücken haben (vgl. Lang, Tiroler Agrarrecht II, S 194 f.).

Auch für Agrargemeinschaften ohne Satzung bestehen Regeln über die Willensbildung. Mangels anderer Regelung entscheidet die Mehrheit der Stimmen, die nach dem Verhältnis der Anteile der Mitglieder zu zählen sind. Die gemeinschaftlichen Nutzungen und Lasten sind nach dem Verhältnis der Anteile auszumessen. Sind keine Anteile festgelegt, gilt jeder Anteil als gleich groß (§ 34 Abs. 4 TFLG 1996). Regeln zur Bestellung von Organen zur Vertretung nach außen sind ebenfalls normiert (§§ 35 und 37). Für die körperschaftliche Einrichtung ist nicht entscheidend, ob die Organisation durch schriftliche Regeln erfolgt, und es ist auch nicht wesentlich, ob die zur Willensbildung und zur Vertretung nach außen erforderlichen Organe tatsächlich gewählt oder bestellt worden sind (vgl. Lang, Tiroler Agrarrecht II, S 195 f.).

Dem Einwand der Bw, dass eine unregulierte Argraggemeinschaft nicht als Körperschaft öffentlichen Rechts zu werten sei, kann nicht gefolgt werden. Vielmehr sind auch unregulierte Agrargemeinschaften kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung Körperschaften des öffentlichen Rechts und damit juristische Personen.

6.) Diese Rechtsansicht wird auch vom Amt der Tiroler Landesregierung vertreten. Über Anfrage des Finanzamtes, ob unregulierte Agrargemeinschaften keine juristische Personen seien, weil kein entsprechender behördlicher Bescheid existiere (Ansicht der Mitglieder der Bw), wurde Folgendes mitgeteilt: "*Gemäß § 34 Abs. 3 TFLG 1996 sind Agrargemeinschaften ex lege Körperschaften des öffentlichen Rechts.*"

7.) Dem Einwand der Bw (vgl. Eingabe vom 29.9.2009), mit dem Erkenntnis des Landesagrarsenates vom 234 (1111111) seien lediglich agrargemeinschaftliche Grundstücke festgestellt worden, ist zu erwidern, dass diese Behauptung im Widerspruch zum Spruch des zitierten Erkenntnisses steht.

Der Spruch dieses Erkenntnisses lautet wie folgt:

"Gemäß §§ 33 Abs. 1 und 5, 34 Abs. 1, 38 Abs. 1 und 73 lit. a und b TFLG 1996 wird festgestellt, dass die Grundstücke in EZ 1 GBC agrargemeinschaftliche Grundstücke sind und die Gesamtheit der jeweiligen Eigentümer der Liegenschaften 444, an deren Eigentum ein Anteilsrecht an der B1 in EZ 1 GBC gebunden ist, eine Agrargemeinschaft bildet."

Abgesehen davon, können nach den Bestimmungen des TFLG keine agrargemeinschaftlichen Grundstücke existieren, ohne dass nicht eine Agrargemeinschaft vorliegt.

8.) In dem Erkenntnis des Landesagrarsenates wird weiters dargelegt, dass die "rechtserhebliche Tatsache" der Agrargemeinschaftlichkeit von Grundstücken ausschließlich anhand der im § 33 Abs. 1 TFLG 1996 aufgestellten Kriterien zu beurteilen sei. In weiterer Folge werden Indizien aufgezählt, die im Streitfall für das Vorliegen einer Agrargemeinschaft sprechen. Zu diesen Indizien zählen ua. die Servitutenregulierungsurkunde Nr. 22222 vom 01.01.01.. Darin würden die "Mitbesitzer" der B namentlich genannt. Bei der Feststellung des berechtigten Objektes würde auch vom Eigentum der "D" gesprochen. Zudem werde statuiert, dass die Abgabe des Holzes zur ungeteilten Hand geschehe und das Vieh gemeinschaftlich zur Weide getrieben werde.

In der Statistik F (E, Band, 01 werde für die "D1" der Gebäudebestand mit x Hütten mit Ställen und einem separaten Stall angegeben. Zur Frage der Bewirtschaftung sei festgestellt worden, die Interessenten manipulieren gemeinschaftlich. Im Kataster werde die "B2" als Gemeinschaftsalpe mit genossenschaftlichem Betrieb bezeichnet.

Aus der Grundbuchsangabe lasse sich bis ins Jahr 04 urkundlich belegen, dass die B im Eigentum von x Teilhabern stehe und die Liegenschaft aus Grundstücken bestehne, die gemeinschaftlich und unmittelbar für land- und forstwirtschaftliche Zwecke genutzt worden seien. Eine Zeitspanne von 000 Jahren reiche aus, um begründen zu können, dass diese Nutzung "auf Grund alter Übung" erfolge.

9.) Die Bw räumt zwar ein, eine unregulierte Agrargemeinschaft (vgl. sämtliche Berufungsschriften Seite 3, letzter Absatz) zu sein. Zugleich wird das Vorliegen einer Agrargemeinschaft aber mit dem Hinweis auf den Grundbuchstand, den Abschluss von Dienstverträgen durch die einzelnen Mitglieder (und nicht durch die Agrargemeinschaft) selbst verneint.

a.) Zum Einwand der Bw, die Eintragung der Agrargrundstücke sei erst im Jahr 2005 im Grundbuch erfolgt, ist zu bemerken, dass der bucherliche Anschein nicht entscheidend für die öffentlichrechtliche (flurverfassungsrechtliche) Qualifikation als Agrargemeinschaft ist. Für die Feststellung der Agrargemeinschaftlichkeit ist ein im Grundbuch aufscheinendes Miteigentumsverhältnis nicht hinderlich (VwGH 25.04.1989, 85/07/0301).

b.) Den (weiteren) Einwendungen der Bw (Fehlen einer Haupturkunde, Obmannwahl erst nach Ergehen des Agrarerkennnisses, Abschluss von Verträgen durch die einzelnen Mitglieder) kann angesichts der unbestritten gebliebenen Sachverhaltsfeststellungen des Landesagrarsenates in seinem Erkenntnis vom 234 zur "Nutzung auf Grund alter Übung" keine entscheidende Bedeutung beigemessen werden.

c.) Gleiches gilt für allenfalls fehlende agrarbehördliche Genehmigungen für vor dem Jahr 2005 mit der A abgeschlossene Verträge. Die Agrarbehörde kann eine Genehmigung nämlich nur aufgrund eines Genehmigungsantrages erteilen. Wenn der Agrarbehörde genehmigungspflichtige Verträge nicht vorgelegt werden, kann daraus nicht die Schlussfolgerung gezogen werden, es liege keine Agrargemeinschaft vor.

d.) Auch das Auszahlen der Benützungsgebühren durch die A an die einzelnen Mitglieder der Agrargemeinschaft kann an der abgabenrechtlichen Beurteilung der Bw nichts ändern. Ausschlaggebend ist weder der Auszahlungsmodus noch das subjektive Rechtsempfinden der einzelnen Mitglieder, sondern die Tatbestandsverwirklichung nach den Bestimmungen des Tiroler Flurverfassungslandesgesetzes.

10.) Was das von der Bw zitierte Erkenntnis des VwGH vom 18.10.2007, 2005/15/0016, anbelangt, ist ihr zu erwidern, dass dieses zur Rechtslage in Vorarlberg ergangen ist. Gemäß § 73 Abs. 1 Vorarlberger Flurverfassungs-Landesgesetz bedarf eine Satzung einer Agrargemeinschaft der Genehmigung der Behörde. Erst dadurch wird sie zur Körperschaft öffentlichen Rechts. Nach der gänzlich anderen Regelung nach § 34 Abs 3 Tir FVLG sind Agrargemeinschaften aber jedenfalls Körperschaften öffentlichen Rechts (vgl. Attlmayr, Nichtigkeit und "zivilrechtliche Sanierung" der verfassungswidrigen Satzung einer Agrargemeinschaft nach dem Vlbg FIVG, in JBI 1996, 542).

11.) Das Finanzamt hat mit Schreiben vom 30.11.2006 (zugestellt am 6.12.2006) die Bw zur Abgabe von Körperschaftsteuererklärungen 2001-2005 sowie von Kapitalertragsteuer-Anmeldungen 2001-2005 aufgefordert. Das Finanzamt hat somit bezüglich der Körperschaftsteuer 2001 innerhalb der Verjährungsfrist eine Verlängerungshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO gesetzt. Das Recht zur Festsetzung der Körperschaftsteuer 2001 war daher noch nicht verjährt.

12.) Geld- und Sachausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften unterliegen nicht als 'Substanzgenussrechte "dem KEst-Abzug. Das Tatbestandsmerkmal 'Genussrecht" in § 93 Abs. 2 Z 1 lit. c EStG ist nach Ansicht des VwGH im Sinne des zivilrechtlichen Verständnisses zu interpretieren. § 8 Abs 3 Z 1 KStG berechtigt nicht zum Schluss, dass jegliche Substanzbeteiligung ein Genussrecht i. S. d § 93 EStG begründet.

Anteilsrechte an körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften unterscheiden sich nämlich wesentlich von zivilrechtlich vereinbarten Genussrechten (VwGH 18.11.2008, 2006/15/0050).

Anzumerken ist, dass das Finanzamt im Haftungs- und Zahlungsbescheid die Zahlungen an die Mitglieder der Agrargemeinschaft als Dividenden, Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften an Gesellschaften mit beschränkter Haftung eingestuft hat. Im vorliegenden Fall lag aber weder eine AG noch eine GmbH vor.

Der Berufung gegen den Haftungs- und Zahlungsbescheid vom 5. Oktober 2007 war daher stattzugeben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 16. Dezember 2009