



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der IMG, vertreten durch Dr. Michael Battlogg, 6780 Schruns, Gerichtsweg 2, vom 31. August 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Walter Angerer, vom 3. August 2000 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 1999, Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 bis 1999 sowie Körperschaftsteuervorauszahlung für das Jahr 2000 nach den am 9. November 2004 und am 7. Dezember 2004 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlungen entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist eine Interessentschaft von Eigentümern von Liegenschaften, an deren Eigentum Anteilsrechte an einem Grundstück, dem MG, gebunden sind. Am 14.10.1971 schloss sie einen Dienstbarkeitsvertrag mit der GSBGmbH., jetzt SNBAG, ab, mit der sie dieser die Rechte einräumte, auf diesem Grundstück Seilförderanlagen und die dazu gehörigen Stationsbauten, Schiabfahrten sowie Gastronomiebetriebe zu errichten. Als Entgelt für diese Rechte sind laut diesem Vertrag 2% vom Brutto-Umsatz (inkl. MwSt) zu entrichten. Die Abrechnung erfolgte durch die SNBAG mittels Gutschriften mit gesondertem Umsatzsteuerausweis von 20%. Diese Steuer zog sich die SNBAG als Vorsteuer wieder ab. Bis zum Jahr 1997 war die Berufungswerberin steuerlich nicht erfasst. Erst nach einer Kontrollmitteilung der Großbetriebsprüfung Feldkirch vom 28. Oktober 1997 gab die Berufungswerberin am 25. November desselben Jahres unter der Bezeichnung AGMG

Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1993 bis 1996 und Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 1994 bis 1996 ab.

Aufgrund dieser sowie der für die Jahre 1997 bis 1999 abgegebenen Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 3. August 2000 Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 1999, Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 bis 1999 sowie Körperschaftsteuervorauszahlung für das Jahr 2000 fest.

Mit Schriftsatz vom 31. August 2000 erhob die Berufungswerberin Berufung gegen die obangeführten Bescheide. Begründend führte ihr Rechtsvertreter hiezu Folgendes aus: Gemäß § 1 Körperschaftsteuergesetz 1988 (KStG) seien die in dieser Gesetzesbestimmung aufgezählten Körperschaften körperschaftsteuerpflichtig. Dies gelte gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 KStG auch für die Betriebe gewerblicher Art, die von Körperschaften öffentlichen Rechts betrieben würden. Die Betriebe gewerblicher Art würden in § 2 KStG definiert. Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts sei danach jede Einrichtung, die wirtschaftlich selbständig sei und ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und nicht der Land- und Forstwirtschaft dienen.

Die Berufungswerberin betreibe keinen solchen Betrieb, der eine Körperschaftsteuerpflicht nach sich ziehen würde. Sie überlasse insbesondere keine Grundstücke entgeltlich außerhalb der Landwirtschaft an Dritte, etwa zum Zweck der Nutzung als Skipiste. Die von der SNBAG genutzten Grundstücke, für welche ein Pachtschilling bezahlt würde, stünden nicht im Eigentum der Berufungswerberin. Diese Liegenschaften stünden im alleinigen Eigentum der Mitglieder der Berufungswerberin. Bei der Berufungswerberin handle es sich daher nicht um eine regulierte Agrargemeinschaft, die entgeltlich Teile der in ihrem Eigentum stehenden Liegenschaft an Dritte überlasse. Diese Nutzungsüberlassung erfolge vielmehr, wenn überhaupt, durch eine schlichte Miteigentümergeinschaft der Mitglieder der Berufungswerberin. Der Miteigentümergeinschaft als solcher komme mangels Regulierung keine eigene Rechtspersönlichkeit im Sinne des § 1 KStG zu, weshalb auch keine Körperschaftsteuerpflicht bestehe. Das ergebe sich bereits aus der Einsichtnahme in die unter einem mit dieser Berufung vorgelegten Bestätigung der Agrarbezirksbehörde Bregenz, welche über Anfrage des einschreitenden Rechtsvertreters amtlicherseits bestätige, dass die Berufungswerberin keine regulierte Agrargemeinschaft sei. Daraus folge, dass die Mitglieder dieser Agrargemeinschaft schlichte Miteigentümer jener Liegenschaften seien, auf welche sich die Vorschreibung der Körperschaftsteuer rechtswidrigerweise beziehe. Die aus der

Überlassung der Liegenschaften zufließenden Entgelte unterlägen daher mangels Erfüllung des in § 1 KStG normierten Grundtatbestandes nicht der Körperschaftsteuer.

Auch eine Umsatzsteuerpflicht bestehe nicht. Die von der SNBAG in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge entsprächen keinem steuerpflichtigen Sachverhalt, da die entgeltliche Überlassung eines Grundstückes aus dem Rechtstitel der Dienstbarkeit keinen umsatzsteuerpflichtigen Vorgang beinhalte. Umsätze mit Grundstücken seien gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG) von der Umsatzsteuer befreit. Diese Befreiung erstrecke sich sowohl auf unbebaute als auch auf bebaute Grundstücke. Lediglich Betriebsvorrichtungen seien von dieser Befreiungsbestimmung nicht umfasst. Auch nach EU-Recht seien Umsätze von Grundstücken nicht steuerpflichtig, sofern es sich nicht um Grundstücke mit Neubauten oder von Baugrundstücken handle. Auch diese Voraussetzungen träfen auf die Berufungswerberin zu. Nach Durchführung einer Rechnungsberichtigung werde lediglich gemäß § 11 Abs. 14 UStG geschuldete Umsatzsteuer nicht mehr vorzuschreiben sein. Bei der Berufungswerberin handle es sich im Übrigen um einen nicht buchführungspflichtigen Betrieb gemäß §§ 124 und 125 Bundesabgabenordnung 1961 (BAO). Die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes würden daher gemäß § 22 UStG immer mit 10% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die Vorsteuer werde in gleicher Höhe fingiert, sodass die Umsatzsteuer bei nicht buchführungspflichtigen landwirtschaftlichen Betrieben immer Null betrage.

Außerdem sei das Verfahren mangelhaft gewesen, da die angefochtenen Bescheide ohne Einvernahme der maßgeblichen Vertreter der Berufungswerberin erlassen worden seien. Das Finanzamt habe keine Erhebungen über die Art der Agrargemeinschaft und die den Einkünften zugrunde liegenden Nutzungsverhältnisse durchgeführt, sodass im Hinblick auf die offensichtlich unrichtigen Tatsachengrundlagen sowohl Körperschaftsteuer als auch Umsatzsteuer zu Unrecht vorgeschrieben worden seien.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Juni 2001 als unbegründet ab, die es zusammengefasst wie folgt begründete: Von einer Mangelhaftigkeit des Verfahrens könne nicht gesprochen werden, da die Steuern entsprechend den von der Berufungswerberin abgegebenen Steuererklärungen vorgeschrieben worden seien. Es wäre vielmehr die Pflicht der Berufungswerberin gewesen, alle Umstände, die eine Abgabepflicht begründeten, dem Finanzamt bekanntzugeben. Zudem hätte die Berufungswerberin jederzeit die Möglichkeit gehabt, ihre Bedenken hinsichtlich der Abgabepflicht noch vor der Abgabe der Steuererklärungen zu äußern. Auch eine Entscheidungsbegründung sei nicht notwendig gewesen, da in den angefochtenen Bescheiden nicht von den eingereichten Steuererklärungen abgewichen worden sei. Zur Körperschaftsteuer sei zu sagen, dass die Berufungswerberin zwar eine nicht regulierte Agrargemeinschaft sei, entgegen der Auffassung

des Rechtsvertreters der Berufungswerberin könne jedoch nicht von einer schlichten Miteigentümergeinschaft gesprochen werden. Gemäß § 32 Abs. 2 des Vorarlberger Flurverfassungsgesetzes (VFIVG) seien Agrargemeinschaften, die aus mindestens fünf Mitgliedern bestünden, als eine Körperschaft öffentlichen Rechts zu behandeln. Aus dem Umstand, dass die berufungswerbende Agrargemeinschaft nicht reguliert sei, könne nicht geschlossen werden, dass sie keine Körperschaft öffentlichen Rechts sei. Agrargemeinschaften seien Körperschaften öffentlichen Rechts, weil sie mit weitgehender Autonomie auf die öffentlich-rechtlichen Anteils- und Nutzungsrechte der Stammsitzliegenschaften an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken Einfluss nehmen bzw. diese gestalten und nur beschränkt einer Aufsicht durch die Agrarbehörde unterlägen. Die Berufungswerberin werde tatsächlich auch von der Agrarbezirksbehörde als Körperschaft öffentlichen Rechts geführt. Sei die Berufungswerberin eine Körperschaft öffentlichen Rechts, bestehe die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht hinsichtlich der Einkünfte aus dem Dienstbarkeitsvertrag gemäß § 2 Abs. 2 Z 3 KStG, da die Überlassung von Grundstücken zur Errichtung von Schiabfahrten und Schiliften zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken erfolge.

Umsatzsteuerlich ergebe sich die Steuerbarkeit aus § 2 Abs. 3 UStG, in dem auf § 2 Abs. 2 Z 3 KStG verwiesen werde. Die Pauschalierung des § 22 UStG sei nicht anzuwenden, da in Bezug auf die in Rede stehenden Dienstbarkeiten eben kein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb, sondern ein Betrieb gewerblicher Art vorliege. Zwar überstiegen die Umsätze im Zeitraum zwischen 1994 und 1998 die 300.000 S-Grenze pro Jahr nicht und seien diese daher gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG unecht steuerbefreit. Da im vorliegenden Fall die SNBAG Gutschriften mit gesondertem Steuerausweis ausgestellt habe, sei die Steuerschuld aber gemäß § 11 Abs. 12 UStG aufgrund der Rechnung entstanden.

Mit Schreiben vom 13. Juni 2001 stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Gleichzeitig mit dem Vorlageantrag legte sie einen Grundbuchsauszug vor. Diesem sei zu entnehmen, dass es sich bei der Berufungswerberin zivilrechtlich um eine reine Miteigentümergeinschaft handle, wobei die Miteigentümeranteile größtenteils realrechtlich mit dem Eigentum an anderen Liegenschaften verbunden seien. Eine Agrargemeinschaft im Sinne einer Körperschaft öffentlichen Rechts werde erst durch einen entsprechenden Konstituierungsbescheid der Agrarbezirksbehörde errichtet. Grundbücherlich äußere sich dieser Vorgang darin, dass die Agrargemeinschaft als solche im B-Blatt des Grundbuches als Eigentümerin aufscheine. Die Einnahmen aus dem Dienstbarkeitsvertrag aus dem Jahre 1971 seien entsprechend den Miteigentümeranteilen auf die Miteigentümer umzulegen, sodass die jeweiligen Einnahmen streng genommen einkommensteuerrechtlich bei den Miteigentümern zu versteuern wären. Im Übrigen beinhalte § 31 Abs. 1 lit. b VFIVG kein hinreichend deutliches

Abgrenzungskriterium gegenüber Liegenschaften, die von mehreren Mitgliedern genutzt würden. Dieser Gesetzesstelle sei nicht zu entnehmen, in welcher Hinsicht sich agrargemeinschaftliche Grundstücke von nicht agrargemeinschaftlichen Grundstücken unterscheiden, zumal nicht agrargemeinschaftliche Grundstücke ebenfalls von mehreren Mitgliedern genutzt werden könnten. Im Übrigen habe die Behörde gemäß § 33 VFIVG festzustellen, welche Liegenschaften agrargemeinschaftliche seien, wem sie gehörten und insbesondere, ob das Eigentum daran mehreren Teilgenossen als Miteigentum oder einer körperschaftlich eingerichteten Agrargemeinschaft zustünden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist zunächst strittig, ob die Berufungswerberin mit ihren Einkünften aus dem Dienstbarkeitsvertrag körperschaftsteuerpflichtig war oder nicht. Nach Meinung ihres Rechtsvertreters handelt es sich bei der Berufungswerberin nicht um eine Agrargemeinschaft im Sinne des Vorarlberger Flurverfassungsgesetzes, sondern um eine schlichte Miteigentümergeinschaft und somit um kein Körperschaftsteuersubjekt. Diese Auffassung teilt der unabhängige Finanzsenat nicht.

Eine Agrargemeinschaft im Sinne des in Ausführung zum Flurverfassungs-Grundsatzgesetz 1951, BGBl. Nr. 103/1951, ergangenen Vorarlberger Flurverfassungsgesetz (VFIVG) ist die Gesamtheit der jeweiligen Eigentümer von Liegenschaften (Stammsitzgesellschaften), an deren Eigentum ein Anteilsrecht an agrargemeinschaftlichen Grundstücken gebunden ist, einschließlich jener Personen, denen persönliche (walzende) Anteilsrechte zustehen (§ 32 Abs. 1 VFIVG). Eine Agrargemeinschaft setzt somit ein agrargemeinschaftliches Grundstück, Stammsitzliegenschaften und Anteilsrechte voraus. Was ein

agrargemeinschaftliches Grundstück ist, bestimmt § 31 Abs. 1 VFIVG. Danach sind agrargemeinschaftliche Grundstücke im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke,

a) bezüglich deren zwischen bestandenen Obrigkeiten und Gemeinden (Ortschaften) oder zwischen zwei oder mehreren Gemeinden (Ortschaften) gemeinschaftliche Besitz- und Nutzungsrechte bestehen oder

b) welche von allen oder von gewissen Mitgliedern einer Gemeinde (Ortschaft), einer oder mehreren Ortschaften, Nachbarschaften, Interessentschaften oder ähnlicher agrarischer Gemeinschaften kraft ihrer persönlichen oder mit einem Besitze verbundenen Mitgliedschaft oder von den Mitberechtigten an Wechsel- oder Wandelgründen gemeinschaftlich oder wechselweise genutzt werden.

Berufungsgegenständliches Grundstück besteht zum großen Teil aus Wald- und zu einem geringeren Teil aus Weide- und Alpflächen. An diesem Grundstück bestehen laut im Akt befindlichen Grundbuchsauszug 399 Anteile, die zum größten Teil (396 Anteile) an

Stammsitzliegenschaften und nur in zwei Fällen bzw. mit 3 Anteilen an Personen gebunden sind. Die Anteile berechtigen zur gemeinschaftlichen Nutzung dieser Liegenschaft durch die zur Interessentschaft zusammengefassten Anteilseigner. Zum Einwand des rechtlichen Vertreters der Berufungswerberin, § 31 Abs. 1 lit. b VFIVG beinhalte kein hinreichend deutliches Abgrenzungskriterium gegenüber sonstigen Liegenschaften, die von mehreren Mitgliedern genutzt werden, ist zu sagen: Der Unterschied zu sonstigen Liegenschaften, die von Miteigentümern genutzt werden, besteht eben darin, dass das in Rede stehende Grundstück von einer agrarischen Gemeinschaft genutzt wird. So wird auch im erwähnten Dienstbarkeitsvertrag in Punkt. VI: festgehalten: "Die Interessentschaft hat seit eh und je über die Grundstücke der MG Holz geriest. Dieses Recht der Holzbringung steht der Interessentschaft nach wie vor uneingeschränkt zu". Schon aus diesem Vertragspassus ergeben sich die im Gesetz genannten Voraussetzungen für eine Agrargemeinschaft bzw. für ein agrargemeinschaftliches Grundstück: Eine agrarische Gemeinschaft, hier eine "Interessentschaft", nutzt ein Grundstück für die Holzbringung, also einen typischen agrargemeinschaftlichen Zweck. Im Übrigen erhellt schon aus der Bezeichnung "MG", dass es sich bei diesem Grundstück nicht etwa um ein Wohngrundstück, sondern eben um ein agrargemeinschaftliches Grundstück handelt. Es liegt somit ein agrargemeinschaftliches Grundstück vor und die Anteilseigner am Grundstück bilden eine Agrargemeinschaft.

Dies wurde auch durch die Agrarbezirksbehörde als Aufsichtsbehörde über die Agrargemeinschaften mit Schreiben vom 7. Mai 2004 und vom 19. November 2004 bestätigt: Danach handelt es sich bei der MG um eine nicht regulierte Agrargemeinschaft im Sinne des § 32 VFIVG.

Damit ist aber über die Rechtsform der Agrargemeinschaft noch nichts gesagt. Auch diese Frage ist nach dem Vorarlberger Flurverfassungsgesetz zu beantworten. Gemäß § 32 Abs. 2 VFIVG müssen Agrargemeinschaften, die aus mindestens fünf Mitgliedern bestehen, von der Behörde aufgestellte oder von der Behörde genehmigte Satzungen haben. Sie sind Körperschaften öffentlichen Rechts.

Die in Rede stehende Agrargemeinschaft besteht laut Grundbuchsatzung aus 28 Mitgliedern. Eine Satzung gibt es nicht. Aus dem Wortlaut des § 32 Abs. 2 VFIVG ist nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates nicht eindeutig ableitbar, dass das Bestehen einer Satzung für die Entstehung einer Körperschaft öffentlichen Rechts konstitutiv ist. Das Gesetz knüpft vielmehr nur an die Mindestzahl von fünf Mitgliedern. Diese Voraussetzung ist im vorliegenden Fall erfüllt. Auch die Agrarbezirksbehörde Bregenz behandelt die berufsgegenständliche Agrargemeinschaft laut Amtsbestätigung vom 9. November 2004 als Körperschaft öffentlichen Rechts im Sinne des § 32 Abs. 2 VFIVG.

Keinesfalls entscheidend für die Frage der Rechtsform der berufungswerbenden Agrargemeinschaft ist die Tatsache, dass diese nicht reguliert ist. Die Regulierung der gemeinschaftlichen Nutzungs- und Verwaltungsrechte erfolgt zur Ordnung der rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse bei agrargemeinschaftlichen Grundstücken auf Antrag eines Viertels der Mitglieder und ist völlig unabhängig von der Rechtsform der betreffenden Agrargemeinschaft zu sehen.

Doch auch eine Interpretation des § 32 Abs. 2 VFIVG in dem Sinne, dass nur jene Agrargemeinschaften, die von der Behörde aufgestellt oder von dieser genehmigte Satzungen haben, als Körperschaften öffentlichen Rechts anzusehen sind (so der Verfassungsgerichtshof vom 12.12.1994, B 2083/93; B 1545/94 sowie der Verwaltungsgerichtshof vom 27.06.1994, 94/10/0051) und im vorliegenden Fall diese Rechtsform mangels Satzung daher verneint werden müsste, vermöchte nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates nichts an der Körperschaftsteuersubjektivität der berufungswerbenden Agrargemeinschaft zu ändern. Denn wenn auch die in Rede stehende Agrargemeinschaft nicht als Körperschaft öffentlichen Rechts angesehen werden kann, so heißt das noch nicht, dass ihr deshalb keine Rechtspersönlichkeit zukommt. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann auch Agrargemeinschaften, denen keine Satzung verliehen ist, die Fähigkeit zukommen, Träger von Rechten und Pflichten zu sein. Voraussetzung dafür ist, dass die Agrargemeinschaft ein Mindestmaß an Organisation aufweist, welches sie zu selbständiger Willensbildung und zur Abgabe von Willenserklärungen durch vertretungsbefugte Organe befähigt (vgl. hierzu Verwaltungsgerichtshof vom 20.01.1982, 2589/80 und vom 11.07.2001, 94/10/0051). Als derartige organisatorische Mindeststruktur werden in einem Urteil des OGH etwa eine Vollversammlung und ein von dieser gewählter Obmann genannt (vgl. OGH vom 25.08.1993, Ob 560/93). Eine derartige Organisation weist die in Rede stehende Agrargemeinschaft durchaus auf. So wurde etwa der obgenannte Dienstbarkeitsvertrag vom 14.10.1971 zwischen der GSBGmbH einerseits und der MIG, vertreten "durch den von der Generalversammlung der Miteigentümer bevollmächtigten Obmann Herrn AR", andererseits abgeschlossen. Auch wenn der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin in den mündlichen Verhandlungen keine Auskunft zur Organisation der Berufungswerberin geben konnte, so weist dieser Vertrag doch deutlich auf eine Mindestorganisation hinsichtlich Willensbildung und Vertretung nach außen im Sinne der obzitierten Rechtsprechung hin. Der Berufungswerberin kommt daher Rechtspersönlichkeit zu, sie ist jedenfalls als Körperschaft privaten Rechts einzustufen. Dass die Agrargemeinschaft nicht grundbücherliche Eigentümerin der agrargemeinschaftlichen Liegenschaft ist, verhindert die Rechtspersönlichkeit der Agrargemeinschaft nicht, weil dafür ausschließlich die Organisation der Agrargemeinschaft und nicht die Eigentumsverhältnisse maßgeblich sind.

Keineswegs handelt es sich bei der berufungswerbenden Agrargemeinschaft um eine schlichte Miteigentümergeinschaft, wie der rechtliche Vertreter der Berufungswerberin meint. Zwar ist nicht die Agrargemeinschaft selbst als Eigentümerin der agrargemeinschaftlichen Liegenschaft im Grundbuch eingetragen. Doch sind alle Anteile an der agrargemeinschaftlichen Liegenschaft, bis auf die drei "walzenden" Anteile, an die Stammsitzliegenschaften gebunden. Dementsprechend sind im Grundbuch nur die Einlagezahlen der Stammsitzliegenschaften und nicht die jeweiligen Eigentümer genannt. Die dazu angegebenen Anteile drücken im Grunde nichts anderes als die Mitgliedschaft zur Agrargemeinschaft aus. Das mit einer Liegenschaft (Stammsitzgesellschaft) verbundene Anteilsrecht an einer Agrargemeinschaft kann auch nur mit Bewilligung der Agrarbehörde von der Stammsitzliegenschaft abgesondert werden (§ 33 Abs. 4 VFVIG). Die Veräußerung, Belastung und Teilung von Grundstücken am MG steht nicht in der Privatdisposition der Anteilseigner, sondern ist dazu die Genehmigung der Agrarbezirksbehörde erforderlich (§ 34 Abs. 1 VFVIG). Auch über Streitigkeiten, die zwischen Anteilsberechtigten an Agrargemeinschaften oder zwischen Mitgliedern einer körperschaftlich eingerichteten Agrargemeinschaft und dieser oder ihren Organen aus dem Mitgliedschaftsverhältnis entstehen, entscheiden nicht die Zivilgerichte, sondern die Agrarbehörde (§ 35 Abs. 2 VFVIG). Es ist daher selbst die nicht körperschaftlich organisierte Agrargemeinschaft keine bloße Miteigentümergeinschaft, sondern eine realrechtlich zweckgebundene Gemeinschaft, die der juristischen Person zumindest nahekommt (vgl. hierzu OGH vom 25.08.1993, Ob 560/93 sowie Aicher und Gamerith in Rummel, 2. Auflage, Rz 11 zu § 26 bzw. Rz 4 zu § 825).

Die berufungswerbende Agrargemeinschaft ist somit nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates jedenfalls als Körperschaft einzustufen, und zwar entweder als Körperschaft öffentlichen Rechts oder als Körperschaft privaten Rechts. Die steuerlichen Folgen sind in beiden Fällen dieselben. Als Körperschaft öffentlichen Rechts ist die Berufungswerberin mit ihren Betrieben gewerblicher Art unbeschränkt steuerpflichtig. Als Betrieb gewerblicher Art gilt gemäß § 2 Abs. 2 Z 3 erster Teilsatz KStG 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). Zu den Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform zählen auch die Agrargemeinschaften. Dass die Überlassung von Grundstücken für Zwecke der Schiüberfahrten und der Errichtung von Schiliften anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dient, ist unstrittig. Die Einkünfte aus dem Dienstbarkeitsvertrag unterliegen daher gemäß § 2 Abs. 2 Z 3 KStG erster Teilsatz der Körperschaftsteuerpflicht.

Doch auch bei einer Einstufung der berufungswerbenden Agrargemeinschaft als Körperschaft privaten Rechts besteht Körperschaftsteuerpflicht. Personengemeinschaften in den

Angelegenheiten der Bodenreform (Art. 12 Abs. 1 Z 3 des Bundes-Verfassungsgesetzes) sind zwar gemäß § 5 Z 5 KStG von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit. Sie sind aber ua. insoweit unbeschränkt steuerpflichtig, als sie Grundstücke entgeltlich für andere als land- und forstwirtschaftliche Zwecke zur Nutzung überlassen.

Die Einkünfte der Berufungswerberin aus dem Dienstbarkeitsvertrag mit der SNBAG unterliegen daher unabhängig von der Einstufung der Berufungswerberin als Körperschaft öffentlichen Rechts oder als Körperschaft privaten Rechts jedenfalls der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht ergibt sich die Steuersubjektivität der Berufungswerberin aus § 2 UStG: Als Körperschaft öffentlichen Rechts ist sie zwar nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art unternehmerisch tätig. Die gegenständliche Überlassung der Grundstücke im Wege der Dienstbarkeit gilt durch den Verweis des § 2 Abs. 3 UStG auf § 2 KStG aber als solcher Betrieb gewerblicher Art. Als Körperschaft privaten Rechts richtet sich die Unternehmereigenschaft hingegen nach den in § 2 Abs. 1 UStG ausgedrückten allgemeinen Grundsätzen (gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, die selbständig ausgeführt wird).

Die Pauschalierungsbestimmung des § 22 Abs. 1 UStG für nichtbuchführungspflichtige Landwirte ist im vorliegenden Fall nicht anwendbar, da die Überlassung der Grundstücke zu den im Dienstbarkeitsvertrag angeführten Zwecken nicht mehr im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes erfolgen (vgl. hierzu Verwaltungsgerichtshof vom 30.10.2003, 2000/15/0109). Dem steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin ist darin Recht zu geben, dass die in Rede stehenden Umsätze aus dem Dienstbarkeitsvertrag unecht von der Steuer befreit sind, und zwar einerseits schon deshalb, weil die Umsätze aus den Jahren 1994 bis 1998 jeweils unter der Grenze für die Steuerfreiheit für Kleinunternehmer in Höhe von 300.000 S lagen und andererseits deshalb, weil die Umsätze aus den Dienstbarkeitsverträgen auch ohne Anwendung der Kleinunternehmerregelung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG befreit wären (vgl. hierzu das zuvor zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes). Wie aber schon das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt hat, wurde hinsichtlich dieser Umsätze aber von der SNBAG mit Gutschriften mit gesondertem Steuerausweis abgerechnet, die weder widerrufen noch berichtigt wurden. Die Steuerschuld ist daher gemäß § 11 Abs. 12 UStG aufgrund der Rechnung entstanden. Die Berufung war daher auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Was die behauptete Mangelhaftigkeit des Verfahrens betrifft ist zu sagen, dass dieser Vorwurf das Verfahren vor dem Finanzamt und nicht vor dem unabhängigen Finanzsenat betrifft. Nur der Vollständigkeit sei angemerkt, dass der im Berufungsschriftsatz urgierten

Sachverhaltsfeststellung unter Wahrung des Parteienghört durch die Durchführung zweier mündlicher Verhandlungen von Seiten des unabhängigen Finanzsenates wohl ausreichend nachgekommen worden ist.

Feldkirch, am 10. Jänner 2005