

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den SenatXYZ im Beisein der Schriftführerin OP über die Beschwerde des Bf., vertreten durch RA Univ.-Doz. Dr. Bernd Oberhofer und WTH Franz Schmid, vom 24. Februar 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz, vertreten durch HR Mag. Josef Kaar, vom 1. Februar 2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 in der Sitzung am 5. März 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommen 2005: 113.642,55 €; Einkommensteuer 2005: 48.406,28 €

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

## **Entscheidungsgründe**

Der Abgabepflichtige erzielt als Land- und Forstwirt pauschalierte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Als Eigentümer einer so genannten Stammsitzliegenschaft ist er zudem Mitglied der Agrargemeinschaft X.

Anlässlich einer Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO stellte der Prüfer fest, dass die beiden Schwestern des Abgabepflichtigen, AA und BB, von der Agrargemeinschaft X mit Kaufvertrag vom Tag1 die Liegenschaft in EZ 1 GB 2, bestehend aus den GSt-Nr. 3 und 4, um 17.805 € erworben haben. Für die beiden Grundparzellen mit einer Fläche von 1.500 m<sup>2</sup> ergebe sich ein Quadratmeterpreis von 11,87 €/m<sup>2</sup>.

Im Zuge eines Fremdvergleiches stellte der Prüfer fest, dass die gegenständliche Liegenschaft an die Schwestern des Abgabepflichtigen zu einem deutlich unter dem gemeinen Wert liegenden Preis verkauft worden sei. In der Differenz zwischen dem gemeinen Wert der Liegenschaft und dem tatsächlichen Kaufpreis sei eine Vorteilsgewährung bzw. ein Vermögensvorteil zu erblicken, der der Agrargemeinschaft fremd gegenüberstehenden Dritten nicht gewährt worden wäre. Als Begünstigte seien mit den beiden Schwestern Personen aufgetreten, die in einem Naheverhältnis zu einem Mitglied der Agrargemeinschaft stünden. Der Vorteil sei dem Abgabepflichtigen als Ausfluss seines Anteilsrechtes an der Agrargemeinschaft X zuzurechnen.

Diese Zuwendung sei nicht durch den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Abgabepflichtigen, sondern durch dessen Mitgliedschaft bei der Agrargemeinschaft X veranlasst und stelle bei diesem eine zu versteuernde Gewinnausschüttung dar.

Mit Erkenntnis vom 18. November 2008, 2006/15/0050, habe der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass Anteilsrechte an Agrargemeinschaften keine Genussrechte iSd § 93 Abs. 2 Z 1 lit. c EStG 1988 darstellten und für Ausschüttungen demnach auch keine Verpflichtung zur Abfuhr von Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 leg.cit. bestehe. Die Ausschüttung der Agrargemeinschaft sei beim Anteilsberechtigten steuerlich zu erfassen. Der Abgabepflichtige betreibe einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Die Mitgliedschaft an der Agrargemeinschaft hänge ursächlich mit diesem Unternehmen zusammen. Durch die Ausschüttung komme es zu einem Zufluss in das Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, weshalb betriebliche Einkünfte vorlägen, die als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft der Besteuerung zu unterziehen seien. Die Ausschüttung zähle nicht zu den pauschalierten Einkünften aus der Land- und Forstwirtschaft.

Bei der Bewertung der Sachausschüttung sei vom gemeinen Wert auszugehen. Der gemeine Wert werde durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei der Veräußerung zu erzielen wäre. Im Jahr 2008 sei das Nachbargrundstück, das mit dem gegenständlichen Grundstück vergleichbar sei, um 301 €/m<sup>2</sup> verkauft worden. Der Argumentation des Abgabepflichtigen zufolge sei dieser Preis nur durch besondere Umstände erzielbar gewesen und könne nicht als gemeiner Wert herangezogen werden. Weiters habe er einige weit unter diesem Wert liegende Grundstückspreise eingewendet, weshalb letztlich ein fremdüblicher Preis von 250 €/m<sup>2</sup> als sachgerecht angesehen wurde. Bei der Berechnung der Vorteilsgewährung sei auch zu berücksichtigen gewesen, dass der Abgabepflichtige von drei Personen ( CC, DD und EE) Rechte auf den begünstigten Erwerb von Grundstücken im Ausmaß von je 300 m<sup>2</sup> habe ablösen müssen. Die begünstigte Ausschüttung errechne sich wie folgt:

	2005 €
Kaufpreis Schwestern	17.805,00

Ablöse CC	78.166,90
Ablöse DD	87.207,40
Ablöse EE	92.091,02
Summe Kaufpreis	275.270,32
Gemeiner Wert lt. Bp (1.500 m <sup>2</sup> x 250 €/m <sup>2</sup> )	375.000,00
Differenz	99.729,68

Die steuerpflichtige Vorteilsgewährung ermittle sich mit 99.000 € (vgl. Tz 2 des Bp-Berichtes vom 22. Jänner 2010, ABNr. 123).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ am 1. Februar 2010 – nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen – einen neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005, in dem die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit 99.000 € (bisher 0 €) angesetzt wurden.

Gegen diesen Bescheid erhob der Abgabepflichtige am 24. Februar 2010 fristgerecht „Berufung“. Es stelle sich zunächst die Frage, inwieweit der Grundverkauf aus dem Vermögen der Agrargemeinschaft nicht fremdüblich sei, zumal die 15 Mitglieder der Agrargemeinschaft, die untereinander weder verwandt noch verschwägert seien, über einen Mehrheitsbeschluss dem Grundverkauf sicherlich nicht zugestimmt hätten, wenn der marktübliche Preis wesentlich höher gelegen wäre; andernfalls hätten sie auf einen persönlichen Vorteil aus dem Verkaufserlös bei Ausschüttung aus der Agrargemeinschaft verzichten müssen. Zum Zeitpunkt des Beschlusses über den Verkauf des Grundstückes habe es sich um landwirtschaftlich genutzte Flächen gehandelt, deren Preis mit 11,87 €/m<sup>2</sup> durchaus angemessen gewesen sei.

Aufgrund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. November 2008, 2006/15/0050, wonach Anteilsrechte an Agrargemeinschaften keine Genussrechte iSd § 93 Abs. 2 Z 1 lit. c EStG 1988 darstellten und folglich für Ausschüttungen auch keine Verpflichtung zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 leg.cit. bestehe, könne nicht nachvollzogen werden, weshalb mangels Steuerpflicht der Agrargemeinschaft nun beim Anteilseigner eine Besteuerung vorgenommen werden sollte, zumal so genannte Substanzgenussrechte ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Beurteilung als Gläubigerrecht ertragsteuerlich zum Eigenkapital zählten und nach Ablauf einer zehnjährigen Spekulationsfrist ohnehin einkommensteuerfrei wären.

Selbst wenn man dem Finanzamt in allen Punkten folgen wollte, müsste der ausschüttungsbedingte Zufluss in das Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes des Abgabepflichtigen zu einer Berichtigung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft führen; die bisher im Rahmen der Pauschalierung nicht zur Gänze verrechenbaren Schuldzinsen und Sozialversicherungsbeiträge müssten mit

35.298,64 € und 9.296,30 € zur Anrechnung gelangen. Der beigelegten Erklärung E 1c zufolge ergäben sich verwertbare Verluste von 28.999,67 €.

Mit „*Berufungsvorentscheidung*“ vom 18. Juni 2010 wurde die „*Berufung*“ gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 als unbegründet abgewiesen. Zu den Sachausschüttungen zähle auch der Erwerb von (Bau-)Grundstücken von Agrargemeinschaften durch das anteilsberechtigende Mitglied oder dessen nahe Angehörige zu einem unter dem gemeinen Wert liegenden Preis. Was den Einwand der Fremdüblichkeit betreffe, so handle es sich bei dem vom Prüfer herangezogenen, im Jahr 2008 verkauften Vergleichsgrundstück um das direkt an die gegenständliche Liegenschaft angrenzende Grundstück, das sowohl hinsichtlich der Größe als auch Lage vergleichbar sei. Vom Prüfer sei letztlich ohnehin ein geringerer gemeiner Wert angesetzt worden.

Der dem Verkauf der gegenständlichen Liegenschaft an die beiden Schwestern zugrunde gelegte Kaufpreis sei in jedem Fall viel zu gering und wäre einem fremden Dritten niemals gewährt worden. Dass die 15 Mitglieder der Agrargemeinschaft zugestimmt haben, ändere nichts am Umstand des begünstigten Verkaufes im Jahr 2005. Lt. Auskunft der Gemeinde Y sei im Zeitpunkt der Erstellung des Kaufvertrages Baugrundwidmung vorgelegen.

Aus den Unterlagen des Abgabepflichtigen ergebe sich, dass das ursprünglich jedem Mitglied gewährte Recht auf Erwerb eines Baugrundstückes für Weichende von ihm erst im Jahr 2005 durch den Erwerb der gegenständlichen Liegenschaft ausgeübt worden sei. Der Umstand, dass andere Mitglieder schon zu einem früheren Zeitpunkt das Recht auf Erwerb eines Baugrundstückes für Weichende in Anspruch genommen hätten und zu diesem Zeitpunkt noch keine Steuerpflicht bestanden habe, könne nichts daran ändern, dass das EStG in der zum Verkaufszeitpunkt geltenden Fassung eine Versteuerung des begünstigten Verkaufes vorgesehen habe (Hinweis auf EStR 2000 Rz 5035). Entscheidend für den Zeitpunkt einer Ausschüttung sei nicht die Beschlussfassung durch die Agrargemeinschaft, sondern der tatsächliche Zufluss des Vermögensvorteils. Dieser habe im Jahr 2005 stattgefunden.

Sei von der Agrargemeinschaft für steuerpflichtige Ausschüttungen (sowohl Geld- als auch Sachausschüttungen) keine Kapitalertragsteuer einbehalten und an das Finanzamt abgeführt worden, müssten die Anteilsinhaber die Einkünfte daraus als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (nicht abpauschaliert) versteuern. Rechtsgrundlage dafür sei § 13 Abs. 1 der bei der Veranlagung für die Kalenderjahre 2001 bis einschließlich 2005 anzuwendenden LuF PauschVO 2001, BGBl. II Nr. 54/2001 idF BGBl. II Nr. 416/2001.

Was den Einwand der Berücksichtigung von Schuldzinsen und Sozialversicherungsbeiträgen betreffe, so sei festzuhalten, dass die aufgrund der Neuerrichtung des Stall- und Wirtschaftsgebäudes entstandenen Schuldzinsen den abpauschalierten Bereich des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes betreffen. Eine Zurechnung der Schuldzinsen zu den gesondert erfassten Einkünften aus der Sachausschüttung könne nicht erfolgen.

Am 14. Juli 2010 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die „*Berufung*“ durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Im Hinblick auf die Fremdüblichkeit dürfe nicht verkannt werden, dass zB die Gemeinde von der Agrargemeinschaft Grundstücke zur Erweiterung des Kindergartens bzw. des Friedhofes weit günstiger erhalten habe als die beiden Schwestern des Abgabepflichtigen.

Verkaufspreise von 301 €/m<sup>2</sup> führten dazu, dass die Schaffung von Wohnraum für Einheimische nicht mehr finanzierbar wäre. Im Übrigen führten die Feststellungen der Außenprüfung zu einer mehrfachen steuerlichen Benachteiligung gegenüber anderen Steuerpflichtigen:

- Grund- und Bodenverkäufe aus der Land- und Forstwirtschaft seien nach Ablauf der zehnjährigen Behaltefrist einkommensteuerfrei, nicht aber für den Anteilseigner einer Agrargemeinschaft, obwohl er Miteigentümer an diesen Liegenschaften sei und darüber hinaus sein Recht an der Agrargemeinschaft grundbücherlich mit seiner eigenen Land- und Forstwirtschaft verbunden sei und dieses Recht bei Verkauf seines Betriebes stets an den Rechtsnachfolger übergehe.
- Aufgrund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. November 2008, 2006/15/0050, habe die Agrargemeinschaft im Jahr 2005 erfolgreich gegen die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer berufen können mit dem Ergebnis, dass nicht sie als ausschüttende Gesellschaft zur Versteuerung herangezogen worden sei. Demgegenüber hätten die gesetzlichen Änderungen durch das BudBG 2009, BGBl. I Nr. 52/2009, ab dem 1. Jänner 2009 bewirkt, dass die bisherige Verwaltungspraxis des Kapitalertragsteuerabzuges bei der ausschüttenden Agrargemeinschaft ab dem Jahr 2009 fortgeführt worden sei. Damit sei möglicherweise der Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung verletzt worden, weil durch eine Ausschüttung alle Gesellschafter nur anteilmäßig mit 25 % Kapitalertragsteuer belastet wären.
- Als pauschalierter Land- und Forstwirt und betroffener Mitgesellschafter der Agrargemeinschaft soll der Abgabepflichtige für die geringe Zeitspanne vor dem gesetzlichen Lückenschluss allein zur Vollbesteuerung herangezogen werden, wobei anzumerken sei, dass er nicht einmal Erwerber der Liegenschaft geworden sei.
- Ausgangslage für diese einseitige Betrachtungsweise sei das StruktAnpG 1996, wonach Anteile an Agrargemeinschaften nicht mehr als Teile des landwirtschaftlichen Betriebes iSd § 30 BewG gelten, die Erträge daraus nicht von der Einheitswertpauschalierung erfasst seien und daher erhaltene Ausschüttungen eines vollpauschalierten Land- und Forstwirtes seit dem 1. Mai 1996 der ermittelten Gewinnsumme hinzuzurechnen seien. Diese Bestimmung habe zur Folge, dass tatsächlich negative Einkünfte aus der pauschalierten Landwirtschaft durch Zinsbelastungen und Sozialversicherungsbeiträge nicht mit den positiven Einkünften aus der Ausschüttung aufgerechnet werden könnten und somit wieder zum Nachteil des Abgabepflichtigen gereichten.

Der Unabhängige Finanzsenat führte in der Folge ein Ermittlungsverfahren durch (vgl. den an den Abgabepflichtigen gerichteten Bedenkenvorhalt vom 14. November 2012, GZ. RV ), das der Ermittlung der Höhe der Vorteilsgewährung diente (Differenz zwischen dem gemeinen Wert der Liegenschaften und dem tatsächlichen Kaufpreis). Am 5. Februar 2013 wurde vor dem Unabhängigen Finanzsenat ein Erörterungsgespräch im Sinne des § 279 Abs. 3 BAO in der Fassung vor dem FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, abgehalten, bei dem zwischen den Parteien Einvernehmen darüber hergestellt werden konnte, dass die „Berufung“ gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 mittels (zweiter) „Berufungsvorentscheidung“ erledigt wird. Konkret wurde niederschriftlich über den Verlauf des Erörterungsgesprächs Folgendes festgehalten:

*„Nach eingehender Erörterung der Sach- und Rechtslage werden folgende Vereinbarungen getroffen:*

*Der Berufungswerber stellt außer Streit, dass (verdeckte) Ausschüttungen der Agrargemeinschaft X bei ihm als Anteilsberechtigten im Streitjahr 2005 als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, außerhalb der Pauschalierung, steuerlich zu erfassen sind, wobei eine Tarifbegünstigung nicht in Betracht kommt. Die vom Finanzamt mit 99.000 € ermittelte steuerpflichtige Vorteilsgewährung wird vom Berufungswerber nunmehr in dieser Höhe anerkannt.*

*Nach § 13 Abs. 2 der LuF PauschVO 2001 sind Sozialversicherungsbeiträge und Schuldzinsen von dem Betrag **nach Zurechnung** der (verdeckten) Ausschüttungen aus Anteilen an Agrargemeinschaften abzuziehen. Die sich nach § 13 Abs. 1 der LuF PauschVO 2001 ergebende Zwischensumme von 114.595,27 € (inkl. Vorteilsgewährung von 99.000 €) ist daher zu vermindern um die Schuldzinsen von 35.298,64 € und die (erstmalig im Berufungsverfahren geltend gemachten) Sozialversicherungsbeiträge von 9.296,30 €. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind daher mit 70.000,33 € (statt bisher 99.000 €) zu erfassen.*

*Das Finanzamt wird die Berufung vom 24. Februar 2010 gegen den Bescheid vom 1. Februar 2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 mittels zweiter Berufungsvorentscheidung erledigen und dabei die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in vorstehendem Sinne mit 70.000,33 € ansetzen.“*

Am 19. Februar 2013 erließ das Finanzamt eine teilweise stattgebende (zweite) „Berufungsvorentscheidung“ im vorstehenden Sinne. Am 19. April 2013 stellte der Abgabepflichtige neuerlich den Antrag auf Entscheidung über die „Berufung“ durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Der Vertreter des Abgabepflichtigen, Rechtsanwalt X, verwies dazu auf die Ausführungen bei Öhlinger/Oberhofer/Kohl, Das Eigentum der Agrargemeinschaft, in: Die Agrargemeinschaften in Westösterreich, woraus er - auszugsweise - wörtlich zitierte. Zusammenfassend führte er aus, dass die Agrargemeinschaft eine spezielle Erscheinungsform des gemeinschaftlichen Eigentums an landwirtschaftlich genutztem Grund und Boden sei; diese spezielle Erscheinungsform des gemeinschaftlichen Eigentums an Grund und Boden könne nicht anders behandelt

werden als die „*schlichte Miteigentumsgemeinschaft*“, die von Gesetzes wegen gerade nicht als juristische Person ausgestaltet sei. Es fehle am Einbringungsvorgang in eine juristische Person, weshalb Grund und Boden in der Agrargemeinschaft nicht steuerhängig sei. Die Aufteilung von Grund und Boden, wie sie im gegenständlichen Fall aufgrund eines Beschlusses der Agrargemeinschaft aus den 1950er Jahren erfolgt sei, sei deshalb nicht als „*Entnahme*“ von Grund und Boden aus einer juristischen Person zu behandeln, sondern als Aufteilungsakt unter Miteigentümern. Wenn beispielsweise Miteigentümer nur einen 1/10-Anteil des Miteigentums umwandeln in Einzeleigentum, sei dieser Vorgang genauso wenig steuerrelevant wie die Umwandlung eines Teils des agrargemeinschaftlich genutzten Eigentums in Einzeleigentum.

Das Steuerrecht müsse sich mit dem Umstand auseinandersetzen, dass die Miteigentumsgemeinschaft dann, wenn es sich nicht um land- und forstwirtschaftliches Eigentum handle, nicht als juristische Person konstruiert sei; hingegen stelle sich die Miteigentumsgemeinschaft im Fall von land- und forstwirtschaftlich genutzten Liegenschaften eben als juristische Person, konkret als Agrargemeinschaft dar. Eine solche Agrargemeinschaft könne körperschaftlich eingerichtet sein oder auch nicht; beispielsweise existiere im Bundesland Wien - ungeachtet zahlreicher gemeinschaftlicher land- und forstwirtschaftlich genutzter Flächen - kein Landes-Flurverfassungs-Gesetz. Gemeinschaftsnutzung an landwirtschaftlichen Flächen bringe deshalb im Bereich des Bundeslandes Wien auch heute noch „*nur*“ und ausnahmslos eine moralische Person im Sinn des Bürgerlichen Gesetzbuchs hervor. In den anderen Bundesländern, wo entsprechende Landes-Flurverfassungs-Gesetze existierten, seien solche Erscheinungen als Agrargemeinschaften zu verstehen.

Der angefochtene Bescheid setze dem Grunde nach voraus, dass Grund und Boden in der Agrargemeinschaft „*steuerhängig*“ wäre. Anders als im Fall einer „*schlichten Miteigentumsgemeinschaft*“ soll es deshalb in der Agrargemeinschaft nicht mehr möglich sein, dass die Mitglieder der Agrargemeinschaft Grund und Boden aufteilten und aus der Gemeinschaftsnutzung (Agrargemeinschaft) in Einzelnutzung (Einzeleigentum) überführten. Im angefochtenen Bescheid wolle deshalb die Abgabenbehörde die Agrargemeinschaft behandeln wie eine Kapitalgesellschaft.

Übersehen werde, dass die Agrargemeinschaft nichts anderes sei als eine Sonderform der Miteigentumsgemeinschaft, nämlich zu land- und forstwirtschaftlichen Zwecken genutztes Miteigentum. Offensichtlich sei, dass diese Rechtsauffassung Gemeinschaftseigentum in land- und forstwirtschaftlicher Nutzung (weil es per Gesetz als juristische Person verstanden werde) in steuerlicher Hinsicht diskriminiere. Dies sei umso weniger akzeptabel, als die Agrargemeinschaftsmitglieder für Verbindlichkeiten der Agrargemeinschaft unbeschränkt hafteten.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche

Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

1.1) Aufgrund des Übergabs- und Schenkungsvertrages vom Tag2 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) Alleineigentümer der Liegenschaft in EZ 5 GB 2. Aus der Bewirtschaftung dieser Liegenschaft erzielt er pauschalierte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Bei dieser Liegenschaft handelt es sich um eine so genannte Stammsitzliegenschaft, mit der die Mitgliedschaft an der Agrargemeinschaft X in EZ 6 GB 2 mit 10/50 Anteilsrechten und in EZ 7 GB 2 mit 19/100 Anteilsrechten verbunden ist. Die Mitgliedschaft an der Agrargemeinschaft X ist bei der Stammsitzliegenschaft in EZ 5 GB 2 grundbücherlich angemerkt. Als Eigentümer der Stammsitzliegenschaft hielt der Bf. somit im Streitjahr 2005 Anteilsrechte an der Agrargemeinschaft X.

1.2) Bei der Agrargemeinschaft X handelt es sich um eine regulierte Agrargemeinschaft, die aufgrund einer Satzung agiert. Die „X“ stellte ein Gemeinschaftsgebiet im Sinne des § 4 TRLG 1909, LGBl. Nr. 61/1909, dar, dessen Regulierung in gesetzmäßiger Weise von elf der 14 Anteilsberechtigten am Tag3 beantragt wurde. Die Agrarbezirksbehörde Z wurde mit der Durchführung dieser Regulierung betraut. Der Regulierungsplan betreffend die Agrargemeinschaft X wurde von der Agrarbezirksbehörde Z mit Edikt vom Tag4, Zl. 8, aufgestellt und vom Landesagrarsenat mit Erkenntnis vom Tag5, Zl. 9, bestätigt. Aufgrund des bestätigten Regulierungsplans wurde im B-Blatt der Liegenschaft in EZ 6 Katastralgemeinde A „*das Eigentumsrecht für die Agrargemeinschaft X*“, bestehend aus den jeweiligen Eigentümern der Stammsitzliegenschaften zu den im Regulierungsplan angeführten Anteilsrechten, einverleibt.

Der „*Generalakt betreffend die Regulierung der Benützungs- und Verwaltungs-Rechte an der Agrargemeinschaft X*“ vom Tag4, Zl. 8, regelte insbesondere das im Eigentum der Agrargemeinschaft stehende Regulierungsgebiet mit den entsprechenden Grundparzellen, die Beteiligten an der Agrargemeinschaft und deren Anteilsrechte sowie die mit den Grundparzellen verbundenen Lasten. Festgehalten wurde ua., dass die Anteilsrechte gemäß § 125 TRLG 1909, LGBl. Nr. 61/1909, an die berechtigten Güter gebunden waren und von diesen ohne Bewilligung der Agrarbehörde nicht gültig abgesondert werden konnten.

In den Beilagen A, B und C zum „*Generalakt*“ wurden der „*Wirtschaftsplan*“, das „*Forstprogramm*“ und das „*Verwaltungsstatut*“ der Agrargemeinschaft X geregelt. Dem „*Verwaltungsstatut*“ zufolge wurden die gemeinschaftlichen Verwaltungsrechte durch die Versammlung der Teilhaber und durch den Obmann ausgeübt. Das „*Verwaltungsstatut*“ traf auch Regelungen zur „*Teilhaber-Versammlung*“, zum „*Gemeinschaftsobmann*“, zum „*Haushalt (Geldgebarung)*“, zur „*Schlichtung von Streitigkeiten*“, zur „*behördlichen Aufsicht*“ und zu den „*Rechten und Pflichten der Teilhaber*“. Die Einhaltung des „*Verwaltungsstatuts*“ unterlag der Überwachung seitens der Agrarbezirksbehörde. Im „*Verwaltungsstatut*“ vom Tag4 wurde auch festgehalten, dass dessen Bestimmungen



„sogleich in Wirksamkeit“ traten und diese auch gegenüber den Rechtsnachfolgern der Teilhaber behielten.

1.3) Dem Regulierungsplan betreffend die Agrargemeinschaft X lag die Servitutenregulierungsurkunde Nr. 10 vom Tag6 (als Nachtrag zur Regulierungsurkunde Nr. 11 vom Tag7 ), verfacht am Tag8 , Folio 12 , Verfachbuch III. Teil, zugrunde. Dieser Servitutenregulierungsurkunde Nr. 10 ist ein „*Ablösungsvergleich*“ dergestalt zu entnehmen, dass 14 nutzungsberechtigten Stammsitzliegenschaftsbesitzern, sämtliche aus B , im Gegenzug zur gänzlichen Ablösung der in der Regulierungsurkunde vom Tag7, Nr. 11, Folio 13 , Verfachbuch III. Teil, unter Abs. III näher beschriebenen Servitutsrechte des Holz-, Archengras- und Streubezuges näher bezeichnete Grundparzellen übergeben wurden. Die Stammsitzliegenschaftsbesitzer übernahmen diese Grundparzellen „*ins volle unwiderrufliche Eigenthum und mit der Verpflichtung der Consolidirung mit den eigenen berechtigten Gütern, aus den in der Gemeinde A gelegenen B-Reichsforsten und absoluten ärarischen Weideflächen*“, wodurch „*fragliche Servitutsrechte des Holz-, Archengras- und Streubezuges für die bezüglichlichen berechtigten Güter als aufgehoben und erloschen anzusehen sind*“.

Mit dem gegenständlichen Servitutsablösungsvergleich verzichteten die Stammsitzliegenschaftsbesitzer auf ihre Nutzungsrechte an der belasteten Liegenschaft und erhielten im Gegenzug Gemeinschaftseigentum an den näher bezeichneten Grundparzellen. In weiterer Folge wurde aufgrund des „*Ablösungsvergleichs*“ lt. Servitutenregulierungsurkunde Nr. 10 vom Tag6, verfacht am Tag8, Folio 12, Verfachbuch III. Teil, im B-Blatt der Liegenschaft in EZ 6 Katastralgemeinde A „*das Eigentumsrecht für die jeweiligen Eigentümer*“ der 14 Stammsitzliegenschaften (Höfe a) FF bis o) GG ) zu jeweils Fünzigstel-Anteilen einverleibt.

1.4) Aufgrund des Vollversammlungsbeschlusses vom Tag9 beantragte die Agrargemeinschaft X die Annahme der überarbeiteten Mustersatzung für Agrargemeinschaften. Mit Bescheid vom Tag10 , Zl. 14 , genehmigte das Amt der Tiroler Landesregierung als Agrarbehörde I. Instanz gemäß § 69 TFLG, LGBl. Nr. 74/1996, den von der Vollversammlung gefassten Beschluss und erließ für die Agrargemeinschaft X die „*Satzung der Agrargemeinschaft X gem. § 36 TFLG 1996*“. Die Agrargemeinschaft X handelte auch im Streitjahr 2005 aufgrund dieser Satzung, die - auszugsweise - folgenden Inhalt hat:

## **„SITZ UND MITGLIEDER DER AGRARGEMEINSCHAFT**

### **§ 1**

*Die Agrargemeinschaft hat ihren Sitz am jeweiligen Wohnort des Obmannes. Mitglieder der Agrargemeinschaft sind die jeweiligen Eigentümer der Stammsitzliegenschaften. Befindet sich eine Stammsitzliegenschaft im Miteigentum, ist nur die Gesamtheit der Miteigentümer das Mitglied.*

## **ZWECK DER AGRARGEMEINSCHAFT**

## § 2

*Die Agrargemeinschaft ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechtes im Sinne des § 34 Tiroler Flurverfassungslandesgesetzes 1996, stellt einen Selbstverwaltungskörper dar und steht unter der Aufsicht der Agrarbehörde. Sie hat den Zweck, durch pflegliche Bewirtschaftung und Verwaltung des Gemeinschaftsvermögens die nachhaltige Erfüllung der berechtigten Ansprüche ihrer Mitglieder sicherzustellen, das Gemeinschaftsvermögen zu erhalten und zu verbessern und kann zu diesem Zweck auch die erforderlichen gewerblichen Unternehmen betreiben.*

## RECHTE UND PFLICHTEN DER MITGLIEDER

## § 3

*1) Jedes Mitglied ist berechtigt, die Nutzung im Ausmaß seiner Anteilsberechtigung auszuüben und an der Verwaltung, wie es diese Satzung vorsieht, teilzunehmen.*

*2) Die Mitglieder sind verpflichtet*

*a) die Vorschriften über die Ausübung der Nutzungen einzuhalten,*

*b) den Anordnungen des Obmannes bei Vollversammlungen und Ausschusssitzungen zur Aufrechterhaltung der Ruhe und Ordnung Folge zu leisten,*

*c) diese Satzung und die darauf fußenden Anordnungen der Verwaltungsorgane zu beachten,*

*d) die mit der Mitgliedschaft verbundenen Lasten zu tragen und die beschlossenen Arbeitsleistungen zu erbringen.*

*3) Jedes taugliche, volljährige Mitglied ist weiters verpflichtet, die Wahl zum Obmann oder sonstigen Amtsträger der Agrargemeinschaft anzunehmen und die daraus erwachsenden Pflichten zu erfüllen. Miteigentümer einer Stammsitzliegenschaft sind verpflichtet, aus dem Kreis der Miteigentümer einen, nach Möglichkeit im Gebiet der Sitzgemeinde der Agrargemeinschaft wohnhaften, gemeinsamen Vertreter an den Obmann der Agrargemeinschaft schriftlich namhaft zu machen. Dieser Vertreter ist in das Mitgliederverzeichnis (§ 13 Abs. 5) für die betreffende Stammsitzliegenschaft bis zur Namhaftmachung eines neuen Vertreters aufzunehmen. Alle Einladungen der Agrargemeinschaft haben an den namhaft gemachten Vertreter dieser Stammsitzliegenschaft zu erfolgen. Bis zur Namhaftmachung eines gemeinsamen Vertreters einer Stammsitzliegenschaft im Miteigentum, gelten alle Einladungen der Agrargemeinschaft an die Miteigentümer einer Stammsitzliegenschaft mit ortsüblicher Kundmachung (Anschlag) als erfolgt.*

*4) Jeder Wechsel im Eigentum an einer Stammsitzliegenschaft wie auch der Erwerb eines Mitgliedschaftsrechtes an einer Agrargemeinschaft ist unverzüglich vom neuen Mitglied an den Obmann einer Agrargemeinschaft schriftlich mitzuteilen und das Mitgliederverzeichnis (§ 13 Abs. 5) entsprechend richtigzustellen. Gleichfalls hat jedes Mitglied die Änderung der Wohnadresse dem Obmann mitzuteilen. Bis zu den Mitteilungen*

*im Sinne dieses Absatzes gelten alle Einladungen der Agrargemeinschaft für eine Stammsitzliegenschaft an das im Mitgliederverzeichnis aufscheinende Mitglied bzw. an die bisherige Wohnadresse als erfolgt (§ 7 Abs. 1, 1. Satz).*

## **ORGANE DER AGRARGEMEINSCHAFT**

### **§ 4**

*Die Organe der Agrargemeinschaft sind*

- a) die Vollversammlung*
- b) der Ausschuss*
- c) der Obmann.“*

Des Weiteren enthält die Satzung vom Tag10 Regelungen über die „Wahl der Organe“ (§ 5), die „Vollversammlung“ (§§ 6-9), den „Ausschuss“ (§§ 10-12), den „Obmann“ (§§ 13, 14), die „Haushaltswirtschaft“ (§ 15), den „Geldverkehr“ (§ 16), die „Beiträge, Umlagen und Schichten“ (§ 17), die „Rechnungsprüfung“ (§ 19) und die „Streitigkeiten, Fristen“ (§ 20). § 18 der Satzung vom Tag10 regelt die „Ertragsüberschüsse“ wie folgt:

*„1) Ertragsüberschüsse sind in erster Linie zur Erhaltung und Verbesserung des Gemeinschaftsbesitzes und zur Schaffung einer Rücklage für Investitionen oder mögliche Katastrophenfälle zu verwenden.*

*2) Werden Ertragsüberschüsse verteilt, so hat eine solche Verteilung nur nach Anteilsrechten, mangels solcher nach Köpfen zu erfolgen.“*

§ 21 der Satzung vom Tag10 regelt die „Behördliche Aufsicht“ wie folgt:

*„1) Die Agrarbehörde beaufsichtigt:*

- a) die Einhaltung der Bestimmungen des Flurverfassungslandesgesetzes, der Wirtschaftspläne, Satzungen und Nutzungsmodalitäten,*
- b) die Zweckmäßigkeit der Bewirtschaftung der agrargemeinschaftlichen Grundstücke und des sonstigen Vermögens der Agrargemeinschaft*

*2) a) Die Agrarbehörde ist befugt, sich über alle Angelegenheiten der Agrargemeinschaft zu unterrichten. Diese ist verpflichtet, die von der Agrarbehörde verlangten Auskünfte zu erteilen, Geschäftsstücke vorzulegen, Prüfungen an Ort und Stelle vornehmen zu lassen und über Verlangen der Agrarbehörde zur Durchführung einer Prüfung bei der Agrarbehörde zu erscheinen und die dazu erforderlichen Unterlagen zur Verfügung zu stellen.*

*b) Die Agrarbehörde kann als Aufsichtsmaßnahme Vertreter zu Sitzungen der Organe der Agrargemeinschaft entsenden; diese sind berechtigt, bei solchen Sitzungen Anträge zu stellen.*

*3) Vernachlässigt die Agrargemeinschaft die Bestellung der Organe oder vernachlässigen die Organe ihre satzungsgemäßen Aufgaben, so hat die Agrarbehörde nach vorheriger Androhung das Erforderliche auf deren Gefahr und Kosten zu veranlassen; sie kann*

*insbesondere einen Sachwalter mit einzelnen oder allen Befugnissen der Organe auf Kosten der Agrargemeinschaft betrauen.*

*4) Beschlüsse über*

*a) die Verteilung von Ertragsüberschüssen auf die Mitglieder;*

*b) die Aufnahme von Darlehen, die Umwandlung von Schulden, die Übernahme einer Haftung und die Gewährung von Darlehen;*

*c) die Errichtung erwerbswirtschaftlicher Unternehmen, insbesondere die Ausübung eines Gewerbes, den Beitritt zu erwerbswirtschaftlichen Unternehmen und den Erwerb und die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen (§ 37 Abs. 4 TFLG 1996)*

*bedürfen einer Genehmigung durch die Agrarbehörde*

*5) Die Veräußerung und die dauernde Belastung agrargemeinschaftlicher und anderer im Eigentum einer Agrargemeinschaft stehender Grundstücke sowie der Verzicht auf dingliche Rechte, die zugunsten von agrargemeinschaftlichen Grundstücken oder zugunsten einer Agrargemeinschaft bestehen, bedürfen zu ihrer Wirksamkeit der Genehmigung der Agrarbehörde (§ 40 Abs. 1 TFLG 1996).*

*6) Wer den von der Agrarbehörde getroffenen Anordnungen, insbesondere den Bestimmungen des Regulierungsplanes (dazu gehören auch der Wirtschaftsplan und diese Satzung) zuwiderhandelt oder seinen Pflichten als Mitglied oder Organ der Agrargemeinschaft trotz Aufforderung durch die Agrarbehörde nicht nachkommt, begeht eine Verwaltungsübertretung und wird mit einer Geldstrafe bis S 30.000,-- bestraft.“*

1.5) Mit Kaufvertrag vom Tag1 verkaufte die Agrargemeinschaft X die in ihrem Alleineigentum stehenden, neu gebildeten Grundstücke GSt-Nr. 3 und GSt-Nr. 4 mit einem Ausmaß von je 750 m<sup>2</sup> an die beiden Schwestern des Bf., und zwar das Grundstück GSt-Nr. 3 an AA und das Grundstück GSt-Nr. 4 an BB, die die genannten Grundstücke in ihr Alleineigentum übernahmen. Für die beiden vertragsgegenständlichen Grundstücke wurde ein Kaufpreis von insgesamt 17.805 € einvernehmlich festgelegt.

In diesem Zusammenhang hielten die Vertragsparteien fest, dass sich der Bf. mit Übergabs- und Schenkungsvertrag vom Tag2, mit dem er die Liegenschaft in EZ 5 GB 2 von seinem Vater übernahm, gemäß Vertragspunkt III. verpflichtete, seinen beiden Schwestern AA und BB je ein Baugrundstück von je 900 m<sup>2</sup> lastenfrei und unentgeltlich in deren Eigentum zu übergeben. In Erfüllung dieser vertraglichen Verpflichtung übernahm der Bf. die Bezahlung des Kaufpreises von 17.805 € und erklärten AA und BB die Annahme dieser Leistung in Erfüllung der ihren Bruder treffenden Verpflichtung gemäß Vertragspunkt III. des Übergabs- und Schenkungsvertrages vom Tag2.

1.6) Dem Kaufvertrag vom Tag1 zufolge wurden die beiden Grundstücke GSt-Nr. 3 und GSt-Nr. 4 im Gesamtausmaß von 1.500 m<sup>2</sup> um einen Quadratmeterpreis von 11,87 €/m<sup>2</sup> verkauft. Angesprochen auf diesen weit unter dem Verkehrswert liegenden Kaufpreis teilte der Bf. im Zuge der Außenprüfung mit, dass er mit dem Erwerb der gegenständlichen

Grundstücke im Jahr 2005 das ursprünglich jedem Mitglied der Agrargemeinschaft X gewährte Recht auf (begünstigten) Erwerb eines Baugrundstückes für Weichende ausgeübt habe. Dazu legte er das Protokoll der „*außerordentlichen Versammlung*“ der Agrargemeinschaft X vom Tag11 vor. Unter Punkt 3. dieses Protokolls wurde beschlossen, dass jedes „*Interessentschaftsmitglied*“ pro Anteil eine Grundstücksfläche von 300 m<sup>2</sup> zum Preis von 30 S/m<sup>2</sup>, wertgesichert nach dem „*Lebensindex*“, „*als einmalige Baugrundabgabe*“ erhalte. Eine darüber hinausgehende „*Mehrfläche an Baugrund*“ müsse mit dem üblichen Kaufpreis bezahlt werden.

Auf der Grundlage des Beschlusses der Agrargemeinschaft X vom Tag11 ergab sich für den Bf. die Gelegenheit, das Recht auf den begünstigten Erwerb von Grundstücken gegenüber drei Mitgliedern der Agrargemeinschaft abzulösen. Für diese Ablösen bezahlte er an CC 268.900 S (Ablöse am Tag12), an DD 300.000 S (Ablöse am Tag13) und an die EE 1,152.000 S (Ablöse im Jahr 2002). Im Zuge der Außenprüfung wurden diese Ablösen bei der Ermittlung des für die beiden Grundstücke GSt-Nr. 3 und GSt-Nr. 4 vom Bf. aufgewendeten Kaufpreises mitberücksichtigt, wobei die Ablösen zum Tag1 (Datum des Kaufvertrages) wie folgt indexangepasst wurden:

	S	€
Ablöse CC	1,075.600,00	78.166,90
Ablöse DD	1,200.000,00	87.207,40
Ablöse EE	1,267.200,00	92.091,02
Kaufpreis Schwestern		17.805,00
Summe Kaufpreis		275.270,32

Solcherart ermittelte der Prüfer für die beiden Grundstücke GSt-Nr. 3 und GSt-Nr. 4 im Ausmaß von 1.500 m<sup>2</sup> einen Quadratmeterpreis von 183,51 €/m<sup>2</sup>. Dem stellte er einen gemeinen Wert von 250 €/m<sup>2</sup> gegenüber, wodurch sich für den Bf. eine steuerpflichtige Vorteilsgewährung von (gerundet) 99.000 € ergebe (vgl. Tz 2 des Bp-Berichtes vom 22. Jänner 2010, ABNr. 123).

2) Der für die rechtliche Beurteilung maßgebliche Sachverhalt ergibt sich widerspruchsfrei aus der Aktenlage, insbesondere aus den Regulierungsakten des Amtes der Tiroler Landesregierung als Agrarbehörde I. Instanz betreffend die Agrargemeinschaft X, ZahlA . Streit besteht nun darüber, ob dem Bf. ein Vermögensvorteil aus dem Erwerb der beiden Grundstücke GSt-Nr. 3 und GSt-Nr. 4 zugerechnet werden kann bzw. ob diese Vorteilsgewährung - zutreffendenfalls - beim Bf. als Mitglied der Agrargemeinschaft X steuerlich erfasst werden kann.

3.1) Gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 gelten als Körperschaften auch Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts. Gemäß § 2 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 gelten als Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts auch die entgeltliche Überlassung von Grundstücken zu anderen als

land- und forstwirtschaftlichen Zwecken durch Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Art. 12 Abs. 1 Z 3 des Bundes-Verfassungsgesetzes). Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform sind jene Personengemeinschaften, die auf der Grundlage des Art. 12 Abs. 1 Z 3 B-VG und den Grundsatzgesetzen des Bundes nach den jeweiligen Ausführungsgesetzen der Länder bestehen.

Für alle Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform gilt, dass sie körperschaftsteuerrechtlich als Körperschaften öffentlichen Rechts zu behandeln sind, wenn sie entweder durch die jeweilige landesgesetzliche Regelung als solche eingerichtet sind oder ihnen aus der Aufgabenstellung öffentlich-rechtliche Rechtspersönlichkeit eingeräumt ist oder sie auf Grund der besonderen Stellung im öffentlichen Leben auch ohne formalgesetzliche Untermauerung abgabenrechtlich wie Körperschaften öffentlichen Rechts behandelt werden. Tritt allerdings bei nicht ausdrücklich vom Gesetz als Körperschaften öffentlichen Rechts eingerichteten Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform die öffentliche Aufgabenstellung gegenüber überwiegend privaten Interessen der Anteilsberechtigten zurück, dann sind sie, wenn sie Rechtspersönlichkeit besitzen, körperschaftsteuerrechtlich den Körperschaften privaten Rechts, bei fehlender Rechtspersönlichkeit den nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen zuzurechnen.

3.2) Zu den Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 B-VG gehören auch die Agrargemeinschaften im Sinne der Ausführungsgesetze zum Flurverfassungs-Grundsatzgesetz 1951, BGBl. Nr. 103/1951. Körperschaftsteuerrechtlich sind Agrargemeinschaften Körperschaften öffentlichen Rechts im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 KStG 1988, wenn sie durch Landesgesetz als solche eingerichtet sind. Im Übrigen sind sie als Körperschaften privaten Rechts im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 zu beurteilen, wenn sie Rechtspersönlichkeit besitzen. Agrargemeinschaften, denen Rechtspersönlichkeit fehlt, sind nichtrechtsfähige Personenvereinigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 KStG 1988. Die Frage, ob Agrargemeinschaften Rechtspersönlichkeit haben, ist in erster Linie an Hand jener Vorschriften zu beurteilen, die die einzelnen Bundesländer in Ausführung des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951, BGBl. Nr. 103/1951, erlassen haben (OGH 25.8.1993, 1 Ob 560/93). Maßgeblich für die Rechtsqualität von Agrargemeinschaften sind die landesgesetzlichen Regelungen (vgl. Rauscher, *„Die Rechtsqualität von Agrargemeinschaften aus körperschaftsteuerrechtlicher Sicht“* in SWK-Heft 18/2001, S. 474 ff).

3.3) § 34 des Tiroler Flurverfassungslandesgesetzes 1996 (TFLG 1996) in der für das Streitjahr geltenden Stammfassung, LGBl. Nr. 74/1996, 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.“*

§ 33 Abs. 1 TFLG 1996 in der für das Streitjahr geltenden Stammfassung, LGBl. Nr. 74/1996, 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.“*

Die an der Agrargemeinschaft Beteiligten sind berechtigt, aus den von der Agrargemeinschaft zu verwaltenden (agrargemeinschaftlichen) Grundstücken in der von der jeweiligen Rechtsgrundlage der Agrargemeinschaft vorgesehenen Form Nutzen zu ziehen. Dies kann sowohl durch eigene Tätigkeit des einzelnen Beteiligten (zB Holzschlägerungsrecht, Recht auf Almauftrieb etc.) als auch durch gemeinschaftliche Bewirtschaftung mit Ausschüttung der Erträge an die Beteiligten erfolgen. Zum Begriff der „*Anteilsrechte*“ an Agrargemeinschaften sprach der Verfassungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 20. März 1964, B 80/63, aus:

*„Unter Anteilsrechten an einer Agrargemeinschaft ist die Gesamtheit der Berechtigungen und Verpflichtungen zu verstehen, die aus der Mitgliedschaft zu einer Agrargemeinschaft entspringen. Diese Anteile bestimmen nicht nur die materiellen Ansprüche und Verpflichtungen, das Ausmaß der Nutzungen und bei Teilung die Größe der Abfindung in Grund und Boden, sondern auch das Maß der Teilnahme an der Verwaltung. Überall dort, wo das Gesetz nichts anderes verfügt, ist das nach Anteilsrechten abgestufte Mitgliedschaftsrecht als einheitliches Recht für alle Formen der Teilhabe an der Gemeinschaft maßgebend.“*

Das Anteilsrecht bildet die Grundlage der gegenseitigen Beziehungen zwischen der Agrargemeinschaft als solcher, ihren Mitgliedern und den agrargemeinschaftlichen Grundstücken. Das Anteilsrecht des einzelnen Mitgliedes ist ein doppeltes: einmal die Teilnahme an der Verwaltung der Gemeinschaft und des Gemeinschaftsvermögens und dann die nach der Natur der Gemeinschaft verschieden gestaltete Beteiligung an der Substanz, den Nutzungen und den Einkünften der Gemeinschaft (vgl. OAS 2.12.1963, 323/63).

4.1) Für das Bundesfinanzgericht ist wesentlich, dass es sich bei der Agrargemeinschaft X um eine **regulierte Agrargemeinschaft** handelt, die aufgrund einer **Satzung** agiert. Eine regulierte Agrargemeinschaft wurde einem agrarbehördlichen Regulierungsverfahren unterzogen und ihr wurde eine Satzung verliehen. Bei einer regulierten Agrargemeinschaft ist der Rechten- und Pflichtenkreis der Agrargemeinschaftsmitglieder, aber auch für die Agrargemeinschaft selbst, im Regulierungsplan festgelegt. Die Verwaltungssatzung bildet dabei die Grundlage für die Organisation und Tätigkeit der Agrargemeinschaft (vgl. Lang, Tiroler Agrarrecht II, 193, 194).

Die Regulierung der Agrargemeinschaft X wurde bereits im Jahr N durchgeführt (vgl. den von der Agrarbezirksbehörde Z mit Edikt vom Tag4, Zl. 8, aufgestellten und vom Landesagrarsenat mit Erkenntnis vom Tag5, Zl. 9, bestätigten Regulierungsplan). Aufgrund des „*Generalaktes betreffend die Regulierung der Benützungs- und Verwaltungs-Rechte an der Agrargemeinschaft X*“ vom Tag4, Zl. 8, wurde die Agrargemeinschaft X **körperschaftlich eingerichtet**, wodurch der Agrargemeinschaft Rechtspersönlichkeit zugekommen ist. Aufgrund des „*Generalaktes*“ hatte die Agrargemeinschaft X bereits im Jahr N die erforderlichen Verwaltungssatzungen (das „*Verwaltungsstatut*“) und Organe, die für die Agrargemeinschaft X handelten. Das „*Verwaltungsstatut*“ vom Tag4 trat mit sofortiger Wirksamkeit in Kraft. Dem „*Generalakt*“ zufolge ist die Agrargemeinschaft X Eigentümerin des Gemeinschaftsgebietes „X“ in der Katastralgemeinde A.

4.2) Das Tiroler Flurverfassungslandesgesetz 1996 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 liegen vor.

Im Einklang mit § 34 Abs. 3 TFLG 1996 hält auch die mit Bescheid vom Tag10, Zl. 14, vom Amt der Tiroler Landesregierung als Agrarbehörde I. Instanz für die Agrargemeinschaft X erlassene (auch im Streitjahr 2005 gültige) „*Satzung der Agrargemeinschaft X gem. § 36 TFLG 1996*“ in deren § 2 fest, dass die Agrargemeinschaft eine **Körperschaft des öffentlichen Rechtes** im Sinne des § 34 TFLG 1996 ist, einen Selbstverwaltungskörper darstellt und unter der Aufsicht der Agrarbehörde steht.



4.3) Die Körperschaftlichkeit der Agrargemeinschaft X ergibt sich auch aus dem gesamten Inhalt der mit Bescheid vom Tag10, Zl. 14, vom Amt der Tiroler Landesregierung als Agrarbehörde I. Instanz verliehenen Satzung. Unter Aufsicht der Agrarbehörde regelt die Agrargemeinschaft im Rahmen der Satzung ihre wirtschaftlichen und rechtlichen Angelegenheiten durch ihre Organe selbständig. Entsprechend der gesetzlichen Regelung in § 35 TFLG 1996 und der (auch im Streitjahr 2005 gültigen) Satzung (die weitgehend der von der Agrarbehörde empfohlenen Mustersatzung entspricht) sind als Organe die Vollversammlung, der Ausschuss und der Obmann vorgesehen (§ 4 der Satzung).

Die Vollversammlung, die einmal im Jahr stattzufinden hat, besteht aus der Gesamtheit der Mitglieder der Agrargemeinschaft und ist das oberste willensbildende Organ. Ihr obliegt die Wahl der Ausschussmitglieder, der Ersatzmitglieder und der Rechnungsprüfer, sowie die Beschlussfassung über wesentliche vermögensrechtliche Entscheidungen, wie zB die Veräußerung von agrargemeinschaftlichen Grundstücken, die Verteilung von Ertragsüberschüssen sowie die Errichtung von erwerbswirtschaftlichen Unternehmen (§ 9 der Satzung). Für Beschlüsse ist die Mehrheit der Anteilsrechte der anwesenden Mitglieder maßgebend.

Dem Ausschuss, der aus dem Obmann, dessen Stellvertreter und einem weiteren Mitglied besteht, kommt eine Art Generalzuständigkeit zu (§ 12 der Satzung). Ihm obliegen alle Angelegenheiten, die nicht ausdrücklich einem anderen Organ vorbehalten sind. Dem Obmann, der von den Ausschussmitgliedern aus ihrer Mitte gewählt wird (§ 5 Abs. 5 der Satzung), kommt nach außen hin eine Vertretungsfunktion und nach innen eine Leitungs- sowie eine Verwaltungsfunktion zu (§ 13 der Satzung).

4.4) Der Vertreter des Bf., RechtsanwaltX, stützte sein Vorbringen im Vorlageantrag vom 19. April 2013 auf den „*Ablösungsvergleich*“ lt. Servitutenregulierungsurkunde Nr. 10 vom Tag6, verfacht am Tag8, Folio 12, Verfachtbuch III. Teil, im Zuge dessen im B-Blatt der Liegenschaft in EZ 6 Katastralgemeinde A „*das Eigentumsrecht für die jeweiligen Eigentümer*“ der 14 Stammsitzliegenschaften zu jeweils Fünzigstel-Anteilen einverleibt wurde. Die Agrargemeinschaft sei daher eine spezielle Erscheinungsform des gemeinschaftlichen Eigentums an landwirtschaftlich genutztem Grund und Boden; diese spezielle Erscheinungsform des gemeinschaftlichen Eigentums an Grund und Boden könne nicht anders behandelt werden als die „*schlichte Miteigentumsgemeinschaft*“, die von Gesetzes wegen gerade nicht als juristische Person ausgestaltet sei. Die Agrargemeinschaft sei nichts anderes als eine Sonderform der Miteigentumsgemeinschaft, nämlich zu land- und forstwirtschaftlichen Zwecken genutztes Miteigentum.

4.5) Zu bedenken ist in diesem Zusammenhang, dass RechtsanwaltX mit seinem Verweis auf den „*Ablösungsvergleich*“ lt. Servitutenregulierungsurkunde Nr. 10 vom Tag6 auf die Sach- und Rechtslage **vor der Regulierung** der Agrargemeinschaft X abstellt und damit die Rechtsfolgen der Regulierung außer Acht lässt. Mit dem gegenständlichen Servitutsablösungsvergleich verzichteten die Stammsitzliegenschaftsbesitzer auf ihre Nutzungsrechte an der belasteten Liegenschaft in EZ 6 Katastralgemeinde A und erhielten im Gegenzug Gemeinschaftseigentum an den näher bezeichneten Grundparzellen.

Dies führte dazu, dass „*das Eigentumsrecht für die jeweiligen Eigentümer*“ der 14 Stammsitzliegenschaften einverleibt wurde.

Das Wesen des Servitutenablösungsaktes besteht darin, dass die Eigentümer der servitutsberechtigten Liegenschaften Zug um Zug gegen Einräumung von Eigentum an einem Ablösegrundstück auf ihr Servitutsrecht verzichten. Der Verzicht auf die Nutzungsrechte ist veranlasst und bedingt durch die angebotene Gegenleistung, das Eigentum am Abfindungsgrundstück. Mehrere ursprünglich an einer größeren Liegenschaft Servitutsberechtigte rücken als Eigentümer des Abfindungsgrundstückes sozusagen zusammen; durch bessere Bewirtschaftung der nun eigentümlichen Liegenschaft kann die Nutzung auf eine verkleinerte Fläche beschränkt werden. Der Gedanke der Ertragssteigerung durch Privatisierung ist ein wesentlicher Aspekt der Servitutenablösung (vgl. Öhlinger/Oberhofer/Kohl, Das Eigentum der Agrargemeinschaft, in: Die Agrargemeinschaften in Westösterreich, 74).

4.6) Mit dem „*Generalakt betreffend die Regulierung der Benützungs- und Verwaltungs-Rechte an der Agrargemeinschaft X*“ vom Tag4, Zl. 8, wurde die Agrargemeinschaft X demgegenüber körperschaftlich eingerichtet. Ihr wurden die erforderlichen Verwaltungssatzungen (das „*Verwaltungsstatut*“) verliehen und Organe eingerichtet, die für die Agrargemeinschaft X handelten. Aufgrund des Regulierungsplans aus dem Jahr N wurde das Gemeinschaftsgebiet „X“ in EZ 6 Katastralgemeinde A nunmehr **in das Eigentum der Agrargemeinschaft X übertragen**, somit einer als Körperschaft organisierten (und damit mit Rechtssubjektivität ausgestatteten) Einrichtung.

Vor diesem Hintergrund geht auch der Einwand des Rechtsanwalts X (vgl. sein Schreiben vom 3. März 2015 sowie dessen Ausführungen anlässlich der mündlichen Verhandlung am 5. März 2015) ins Leere, dass der Gründung der Agrargemeinschaft X (anders als bei einer „*klassischen*“ juristischen Person) kein Einbringungsvorgang zugrunde liege und die agrargemeinschaftlichen Grundstücke mangels Einbringung in der Agrargemeinschaft X nicht steuerhängig sein könnten; die Agrargemeinschaft bestehe in Tirol ex lege als juristische Person. Dazu genügt es, auf den Regulierungsplan aus dem Jahr N zu verweisen, womit das (bisher bestehende) Gemeinschaftseigentum der jeweiligen Eigentümer der 14 Stammsitzliegenschaften an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken in Alleineigentum der Agrargemeinschaft X umgewandelt wurde.

Damit wurden diese agrargemeinschaftlichen Grundstücke in der Agrargemeinschaft X steuerhängig. Zu bemerken ist in diesem Zusammenhang, dass elf der 14 Anteilsberechtigten am Tag3 von sich aus (aus freien Stücken) die Regulierung des Gemeinschaftsgebietes „X“ beantragten.

Das „*Eigentumsrecht für die Agrargemeinschaft X*“, bestehend aus den jeweiligen Eigentümern der Stammsitzliegenschaften zu den im Regulierungsplan angeführten Anteilsrechten, wurde im Grundbuch entsprechend einverleibt. Im B-Blatt der Liegenschaft in EZ 6 Katastralgemeinde A ist die „*Agrargemeinschaft X*“ als **Alleineigentümerin** der agrargemeinschaftlichen Grundstücke („*Anteil: 1/1*“) ausgewiesen. Aus dem Hinweis im B-Blatt der Liegenschaft, dass die Agrargemeinschaft „*aus nachfolgenden*

*Stammsitzliegenschaften zu den im Regulierungsplan bzw. hier angeführten Anteilsrechten“* besteht, kann - entgegen der Ansicht des RechtsanwaltX in seinem Schreiben vom 3. März 2015 - keineswegs auf bestehendes Miteigentum der einzelnen Stammsitzliegenschaften an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken geschlossen werden. (Dem vergleichbar werden auch bei Kapitalgesellschaften im Firmenbuch die Gesellschafter mit ihren Anteilen angeführt.) Von einer „*schlichten Miteigentumsgemeinschaft*“ kann bei der als Körperschaft auf der Grundlage einer Satzung agierenden Agrargemeinschaft X ab dem Zeitpunkt der Regulierung keinesfalls gesprochen werden.

Wenn die Agrarbehörde das Eigentumsrecht eines Rechtsträgers „*feststellt*“ und wenn diese Entscheidung unangefochten bleibt, dann ist dieser Eigentümer im Rechtssinn (vgl. Raschauer, Rechtskraft und agrarische Operation, in: Die Agrargemeinschaften in Tirol (2010), 276 f). Eine rechtskräftige Entscheidung der Agrarbehörde, mit der das Eigentumsrecht am Regulierungsgebiet als solches der körperschaftlich eingerichteten Agrargemeinschaft, der Ortsgemeinde oder einer beliebigen dritten Rechtsperson erkannt wurde, verdient den Schutz der Rechtsordnung (vgl. § 14 Agrarverfahrensgesetz; vgl. auch VfSlg 17.779/2006; VfSlg 18.446/2008; VfGH 12.10.2010, B 639/10).

4.7) Die Zielsetzung der Regulierung liegt nach § 41 TFLG 1996 allgemein in der Ordnung der rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse an agrargemeinschaftlichen Grundstücken. Im Hinblick auf die allgemeinen bzw. verfassungsrechtlichen Zielsetzungen der Bodenreform sollen die Besitz-, Benützungs- und Bewirtschaftungsverhältnisse an agrargemeinschaftlichen Grundstücken (neu) geregelt werden. Es ist also die Transformation von einem bisherigen, eher unregelmäßigen oder unzweckmäßig geregelten Zustand in einen neuen Zustand Inhalt des Regulierungsverfahrens (vgl. Lang, Tiroler Agrarrecht II, 230).

Der Oberste Agrarsenat hat sich mehrfach (vgl. zB OAS 3.4.1974, 88/74; OAS 3.11.1971, 263/71; OAS 3.5.1978, 710.225/03) mit dem Sinn und Zweck von Regulierungsverfahren auseinandergesetzt: Die Regulierung der gemeinschaftlichen Benützungs- und Verwaltungsrechte hat als Maßnahme der Bodenreform die - den geänderten sozialen oder wirtschaftlichen Anschauungen oder Bedürfnissen entsprechende - planmäßige Ordnung der rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse an agrargemeinschaftlichen Grundstücken zum Gegenstand. Die zu regulierenden Verhältnisse, deren Aufrechterhaltung infolge der Änderung der sozialen oder wirtschaftlichen Anschauungen oder Bedürfnisse nicht mehr gerechtfertigt oder nicht mehr zweckmäßig erscheint, sollen daher nach Abschluss der Regulierung ein verändertes und in seinem Bestande gesichertes Bild darbieten. Daraus folgt zwangsläufig, dass auf früher bestandene wirtschaftliche Verhältnisse oder Wirtschaftsstrukturen nicht Bedacht zu nehmen ist. Gegenstand der Regulierung ist ua. die Feststellung des nachhaltigen Ertrages der zum Regulierungsgebiet gehörenden Grundstücke, der wirtschaftlich zulässigen Nutzungen, der Parteien und der Anteilsrechte sowie die Ermittlung der den

Anteilsrechten entsprechenden Ansprüche auf die Nutzungen. Besondere Bedeutung kommt hierbei der Feststellung des Anteilsrechtes zu, weil dieses die Grundlage für den Anspruch auf die wirtschaftlich zulässigen Nutzungen darstellt, der seinerseits gewissen Einschränkungen unterworfen sein kann.

4.8) Zur Untermauerung seines Vorbringens verwies Rechtsanwalt X im Vorlageantrag vom 19. April 2013 auch auf die Ausführungen bei Öhlinger/Oberhofer/Kohl, Das Eigentum der Agrargemeinschaft, in: Die Agrargemeinschaften in Westösterreich, woraus er - auszugsweise - wörtlich zitierte. Bezeichnenderweise findet sich dieser wörtlich wiedergegebene Auszug an einer Stelle der erwähnten Ausführungen (Seiten 77 bis 81), die mit *III. Die „nicht regulierte Agrargemeinschaft“* übertitelt ist; für die hier mit Regulierungsplan vom Tag 4, Zl. 8, regulierte Agrargemeinschaft X mögen diese Ausführungen auf sich beruhen.

Zu bemerken ist, dass auch Öhlinger/Oberhofer/Kohl, aaO, 80/81, einräumen, dass die aus Servitutenablösung entstandene, unregulierte Agrargemeinschaft richtigerweise als moralische Person gemäß §§ 26 f ABGB aufzufassen sei, *„dies jedenfalls so lange, als diese Rechtsverhältnisse noch nicht als Körperschaft nach öffentlichem Recht durch das Flurverfassungsrecht erfasst wurden.“*

In diesem Zusammenhang soll nicht unerwähnt bleiben, dass in der Literatur und Judikatur zum Tiroler Flurverfassungslandesgesetz auch die Auffassung vertreten wird (vgl. Lang, Tiroler Agrarrecht II, 191 f; UFS 16.12.2009, RV/0061-I/08; zum Steiermärkischen Agrargemeinschaftengesetz vgl. auch Rauscher, *„Die einkommensteuerliche Behandlung von Anteilsrechten an Agrargemeinschaften“* in SWK-Heft 29/2000, S. 694 ff), dass alle Formen von Agrargemeinschaften, ob reguliert oder unreguliert, als Körperschaften des öffentlichen Rechts juristische Personen sind, weil sie mit weit gehender Autonomie auf die öffentlich-rechtlichen Anteils- und Nutzungsrechte der Stammsitzliegenschaften an agrargemeinschaftlichen Grundstücken Einfluss nehmen bzw. diese gestalten und einer Aufsicht durch die Agrarbehörde unterliegen. Die Rechts- und Handlungsfähigkeit liegen sowohl bei regulierten wie auch bei nicht regulierten Agrargemeinschaften vor. Es kommt auch nicht darauf an, ob der Agrargemeinschaft eine Satzung verliehen wurde oder ob es sich um eine Agrargemeinschaft ohne Satzung (§ 34 Abs. 2 TFLG 1996) handelt. Eine unregulierte Agrargemeinschaft kann auch Eigentum an agrargemeinschaftlichen Grundstücken haben.

4.9) Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass die Agrargemeinschaft X eine Körperschaft öffentlichen Rechts ist (§ 34 Abs. 3 TFLG 1996 in der für das Streitjahr geltenden Stammfassung, LGBl. Nr. 74/1996; § 2 der Satzung vom Tag 10), die mit Regulierungsplan der Agrarbezirksbehörde Z vom Tag 4, Zl. 8, körperschaftlich eingerichtet wurde und Eigentümerin der zum Gemeinschaftsgebiet „X“ gehörenden agrargemeinschaftlichen Grundstücke ist. Ist eine Agrargemeinschaft - wie in Tirol - gesetzlich als Körperschaft öffentlichen Rechts eingerichtet, so ist sie **auch körperschaftsteuerrechtlich so zu behandeln** (vgl. Urban, Forst und Steuern, 304; Urban, *„Die*

*steuerlichen Änderungen in der Besteuerung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben - Teil II*“, in FJ 2001, 146; vgl. auch KStR 2001 Rz 51 und KStR 2013 Rz 52).

4.10) Einem Einwand des RechtsanwaltX zufolge (vgl. sein Schreiben vom 3. März 2015 sowie dessen Ausführungen anlässlich der mündlichen Verhandlung am 5. März 2015) könnten Agrargemeinschaften nach den jeweiligen Landesgesetzen entweder als Körperschaft öffentlichen Rechts, als juristische Person privaten Rechts oder - wenn nach Landesrecht keine körperschaftliche Einrichtung vorgesehen sei - als Gesellschaften bürgerlichen Rechts eingerichtet sein. Es sei sohin vom jeweiligen Landesrecht abhängig, ob eine gemeinschaftlich genutzte landwirtschaftliche Fläche überhaupt als körperschaftlich eingerichtete Agrargemeinschaft organisiert werden könne oder nicht. Die Einkommensteuer sei Bundessache. Es könne nicht vom jeweiligen Landesrecht abhängen, wie ein bestimmter faktischer Vorgang einkommensteuerrechtlich behandelt werde. Vielmehr müsse - ungeachtet der landesrechtlichen Unterschiede - ein- und derselbe Lebenssachverhalt einkommensteuerrechtlich ident beurteilt werden, egal, ob dieser Sachverhalt im Bundesland Wien oder im Bundesland Vorarlberg verwirklicht worden sei.

Dazu ist Folgendes festzuhalten: Gestützt auf die Grundsatzkompetenz des Art. 12 Abs. 1 Z 3 B-VG („*Bodenreform, insbesondere agrarische Operationen und Wiederbesiedelung*“) bilden heute das Flurverfassungs-Grundsatzgesetz 1951, BGBl. Nr. 103/1951, und die Ausführungsgesetze der Länder die gesetzlichen Grundlagen für Agrargemeinschaften. In Rechtsprechung (zB VwGH 27.6.1994, 94/10/0051; VwGH 18.10.2007, 2005/15/0016; UFS 17.2.2006, RV/0040-I/03; UFS 16.12.2009, RV/0061-I/08; UFS 7.9.2011, RV/0586-W/11; UFS 10.10.2012, RV/0409-I/07; ebenso zB OGH 25.8.1993, 1 Ob 560/93; OGH 21.12.2011, 9 Ob 35/11d), Verwaltungspraxis (KStR 2001 Rz 51; KStR 2013 Rz 52; EStR 2000 Rz 5030) und Schrifttum (zB Sulz/Nidetzky, Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, 389 (389 ff); Rauscher, Die einkommensteuerliche Behandlung von Anteilsrechten an Agrargemeinschaften, SWK 2000, 694 (694 ff); Rauscher, Die Rechtsqualität von Agrargemeinschaften aus körperschaftsteuerlicher Sicht, SWK 2001, 474 (474 ff); Schellmann in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG, 7. Auflage (2004), § 5 Tz 22.17 f; Mamut, Zur Körperschaftsteuerpflicht von Agrargemeinschaften, SWK 2008, 444 (444 ff); Peyerl, Agrargemeinschaften-Erkenntnis des VfGH hat weitreichende steuerliche Konsequenzen! SWK 2008, 1148 (1148 f); Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) § 1 Rz 95; Achatz/Haller in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) § 5 Rz 54. Ebenso aus zivilrechtlicher Sicht Aicher in Rummel, ABGB, 3. Auflage, § 26 Rz 11; Gamerith in Rummel, ABGB, 3. Auflage, § 825 Rz 6; Eggelmeier/Gruber/Sprohar in Schwimann/Kodek, ABGB, 4. Auflage, § 825 Rz 13) ist diesbezüglich unstrittig, dass für die Beurteilung der Rechtsqualität von Agrargemeinschaften und damit auch **für deren ertragsteuerliche Einordnung die Qualifikation nach der jeweiligen landesgesetzlichen Regelung** (etwa als Körperschaft öffentlichen Rechts) **maßgebend** ist, obwohl den Agrargemeinschaften typische hoheitliche Befugnisse fehlen. Somit ist auch aus steuerlicher Sicht entscheidend, ob eine Agrargemeinschaft Körperschaft

öffentlichen Rechts, Körperschaft privaten Rechts oder als Sachgemeinschaft eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist (vgl. Aigner/G. Kofler/H. Kofler/Tumpel, Die Besteuerung der Agrargemeinschaften, SPRW 2013 Steu A 7).

Nur am Rande vermerkt wird, dass nach der zivilrechtlichen Judikatur selbst Agrargemeinschaften ohne Rechtspersönlichkeit keine bloßen Miteigentumsgemeinschaften iSd §§ 825 ff ABGB, sondern Sachgemeinschaften darstellen, die juristischen Personen (zumindest) nahe kommen (vgl. zB OGH 25.8.1993, 1 Ob 560/93; OGH 21.12.2011, 9 Ob 35/11d; vgl. weiters auch Aicher in Rummel, ABGB, 3. Auflage, § 26 Rz 11; Gamerith in Rummel, ABGB, 3. Auflage, § 825 Rz 6; Eggelmeier/Gruber/Sprohar in Schwimann/Kodek, ABGB, 4. Auflage, § 825 Rz 13).

5.1) Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Eine offene Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist die körperschaftsteuerlich unbeachtliche Verteilung des Einkommens auf Grund von Gewinnverteilungsbeschlüssen oder gesetzlichen Gewinnverteilungsregeln auf die Anteilsinhaber. Die offene Ausschüttung ist für die ausschüttende Körperschaft der typische Einkommensverwendungstatbestand. Sie ist immer steuerneutral und darf daher den Gewinn der ausschüttenden Körperschaft nicht schmälern. Als offene Ausschüttungen gelten auch die Ausschüttungen von Agrargemeinschaften. Neben offenen Ausschüttungen kommen bei Agrargemeinschaften mit Rechtspersönlichkeit auch verdeckte Ausschüttungen an die Beteiligten in Betracht.

5.2) (Verdeckte) Ausschüttungen an Anteilsberechtigte von Agrargemeinschaften mit Rechtspersönlichkeit stellen Einkommensverwendung dar. Nach der für das Streitjahr maßgeblichen Ansicht der Finanzverwaltung (vgl. KStR 2001 Rz 734; vgl. aber auch KStR 2013 Rz 556) sei dieses Anteilsrecht an Agrargemeinschaften mit Rechtspersönlichkeit wirtschaftlich vergleichbar einem Genussrecht, mit dem das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationsgewinn des Steuerpflichtigen verbunden sei (§ 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988). Die (verdeckten) Ausschüttungen unterlägen daher als Genussrechte im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. c EStG 1988 in der Fassung vor dem BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, dem Kapitalertragsteuerabzug. Die Ausschüttungen von Agrargemeinschaften mit Rechtspersönlichkeit an natürliche Personen unterlägen unabhängig davon, ob die Beteiligung zu ihrem Betriebs- oder Privatvermögen oder zum Vermögen einer Gesellschaft gehöre, an der der Empfänger als Mitunternehmer beteiligt sei, grundsätzlich der Endbesteuerung (§ 97 EStG 1988, Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 %). Steuerpflichtige, deren Tarifsteuer unter 25 % liege, würden die KEST nach Maßgabe des § 97 Abs. 4 EStG 1988 in der Fassung vor dem BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, rückerstattet bzw. angerechnet erhalten (vgl. KStR 2001 Rz 728).

5.3) Mit Erkenntnis vom 18. November 2008, Zl. 2006/15/0050, hat der Verwaltungsgerichtshof diesbezüglich Folgendes zum Ausdruck gebracht:

*„Die Rechte und Pflichten aus dem Mitgliedschaftsverhältnis zu einer Agrargemeinschaft sind öffentlich-rechtlicher Natur, weshalb Agrargemeinschaften in diesem Zusammenhang nicht im Rahmen der Privatautonomie handeln (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11. Dezember 2003, 2003/07/0079, mit weiteren Nachweisen).“*

*Im Hinblick auf den hoheitlichen Charakter der mitbeteiligten Agrargemeinschaft sowie Inhalt und Eigenart der gegenständlichen Anteilsrechte ist es nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn die belangte Behörde das Vorliegen von Genussrechten im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. c EStG 1988 verneint und eine Pflicht der mitbeteiligten Partei zur Abfuhr von Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 leg.cit. als nicht gegeben angesehen hat (vgl. in diesem Sinne auch Doralt/Kirchmayr, EStG<sup>8</sup>, § 27 Tz 49/1; Mayer, KEST-Pflicht bei Ausschüttungen von Agrargemeinschaften, SWK 2001, 684).“*

Mit diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass mangels einer einkommensteuerlichen Definition des Begriffes „Genussrecht“ in § 93 Abs. 2 Z 1 lit. c EStG 1988 in der Fassung vor dem BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, der zivilrechtliche (gesellschaftsrechtliche) Begriff anzuwenden ist, in dem Anteilsrechte an Agrargemeinschaften aber keine Entsprechung finden. Der in der Verwaltungspraxis vorgenommene Kapitalertragsteuerabzug findet nach diesem Erkenntnis somit keine gesetzliche Deckung.

5.4) Anteilsrechte an Agrargemeinschaften nach dem Tiroler Flurverfassungslandesgesetz 1996 sind demnach keine Genussrechte. (Verdeckte) Ausschüttungen von Agrargemeinschaften an ihre Anteilsberechtigten (Mitglieder) unterliegen daher nicht dem Kapitalertragsteuerabzug nach § 93 Abs. 2 Z 1 lit. c EStG 1988 in der (auch für das Streitjahr geltenden) Fassung vor dem BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010 (vgl. auch UFS 17.2.2006, RV/0040-I/03). Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Agrargemeinschaften) im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 Bundes-Verfassungsgesetz wurden erst durch das BudBG 2009, BGBl. I Nr. 52/2009, in § 93 Abs. 2 Z 1 lit. f EStG 1988 als steuerabzugspflichtige Kapitalerträge erfasst. Geld- und Sachausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften unterliegen demnach erst ab dem 1. Jänner 2009 dem Kapitalertragsteuerabzug und sind (mit 25 %) endbesteuert. Für das Streitjahr 2005 lässt sich durch diese gesetzliche Neuregelung für den Bf. nichts gewinnen.

6.1) Der Bf. vermeint nun, dass (verdeckte) Ausschüttungen von Agrargemeinschaften auf der Grundlage des VwGH-Erkenntnisses vom 18. November 2008, 2006/15/0050, auch auf der Ebene des Anteilsberechtigten steuerlich nicht erfasst werden könnten.

Vom Verwaltungsgerichtshof wurde in diesem Erkenntnis ausschließlich die Frage behandelt, ob Ausschüttungen von Agrargemeinschaften steuerabzugspflichtige Kapitalerträge gemäß § 93 EStG 1988 darstellen, und nur dies wurde verneint. Weder dieser Entscheidung noch der darauffolgenden gesetzlichen Verankerung der bisherigen Verwaltungspraxis durch das BudBG 2009, BGBl. I Nr. 52/2009, in § 93 Abs. 2 Z 1 lit.

f EStG 1988 lässt sich eine Aussage oder Schlussfolgerung dahingehend finden, dass Ausschüttungen von Agrargemeinschaften bei den Anteilsberechtigten nicht als Einkünfte steuerpflichtig sind.

Nach den Erläuternden Bemerkungen der Regierungsvorlage zum BudBG 2009, 113 BlgNR XXIV. GP, 66, sollten Bezüge von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften im § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 nunmehr ausdrücklich gesetzlich verankert werden, um sicherzustellen, dass auch derartige Anteile, die in wirtschaftlicher Betrachtungsweise den „*Substanzgenussrechten*“ im Sinne des § 8 Abs. 3 KStG 1988 gleichzusetzen sind, dem Kapitalertragsteuerabzug mit Endbesteuerungswirkung unterliegen. Im Fall einer (optionalen) Tarifveranlagung unterliegen derartige Bezüge dem Hälftesteuersatz.

6.2) Der Bf. übersieht, dass die KEST lediglich eine Erhebungsform der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer ist. Vom Wesen und den historischen Wurzeln her gesehen ist die einbehaltene KEST im Zuge der Veranlagung der Kapitalerträge auf die Einkommen- und Körperschaftsteuerschuld des Empfängers der betreffenden Kapitalerträge anrechenbar. Der KEST kommt in diesen Fällen nur eine Vorauszahlungswirkung zu. Eine abschließende Besteuerung bewirkt die KEST im Bereich der Endbesteuerung (§ 97 EStG 1988), in bestimmten Fällen der beschränkten Steuerpflicht iSd § 98 EStG 1988 sowie bei bestimmten, beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>16</sup>, § 93 Tz 2, mwN).

Aus dem Fehlen einer Verpflichtung zum Kapitalertragsteuerabzug kann - entgegen der Auffassung des Bf. - nicht auf eine fehlende Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerpflicht beim Empfänger der betreffenden Kapitalerträge geschlossen werden; die Veranlagung beim Empfänger der Kapitalerträge ist vom Abzug der KEST grundsätzlich unabhängig. Losgelöst von dem in den §§ 93 ff EStG 1988 geregelten Kapitalertragsteuerabzug ist daher die Frage entscheidend, ob (verdeckte) Ausschüttungen von Agrargemeinschaften bei den Anteilsberechtigten unter eine der in § 2 Abs. 3 EStG 1988 taxativ aufgezählten Einkunftsarten fallen.

6.3) Die KEST hängt systematisch eng mit § 27 EStG 1988 zusammen. In diesem Zusammenhang ist zu bedenken, dass auf der Grundlage des VwGH-Erkenntnisses vom 18. November 2008, 2006/15/0050, im Streitjahr eine Besteuerung (verdeckter) Ausschüttungen von Agrargemeinschaften beim Anteilsberechtigten auch nach § 27 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 ausgeschlossen ist. Dies ergibt sich aus den übereinstimmenden Wortlauten in der Definition der ESt- bzw. KEST-pflichtigen Kapitalerträge in den §§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. c und 27 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988, jeweils in der - auch für das Streitjahr geltenden - Fassung vor dem BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010.

§ 27 Abs. 1 Z 1 lit. d EStG 1988 in der Fassung BudBG 2009, BGBl. I Nr. 52/2009, mit dem Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Agrargemeinschaften) im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 Bundes-Verfassungsgesetz als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasst



werden, ist demgegenüber erst für Bezüge anzuwenden, die ab dem 1. Jänner 2009 zugeflossen sind, und hat daher - darin ist dem Bf. beizupflichten - für das Streitjahr keine Bedeutung. Dies kann aber auf sich beruhen, weil die Einkünfte aus Kapitalvermögen zu den Nebeneinkünften gehören. Gemäß dem Einleitungssatz des § 27 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBl. Nr. 660/1989 erfolgt die Besteuerung nur dann, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 leg.cit. gehören. Werden daher Einkünfte aus Kapitalvermögen im Betriebsvermögen oder im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt, scheidet eine Besteuerung aus Kapitalvermögen aus (Subsidiaritätsprinzip).

6.4) Der Bf. ist Alleineigentümer der Stammsitzliegenschaft in EZ 5 GB 2 (vgl. den Übergabs- und Schenkungsvertrag vom Tag 2) und erzielt aus der Bewirtschaftung dieser Liegenschaft (pauschalierte) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Mit dem Eigentum an der Stammsitzliegenschaft sind Anteilsrechte an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken der Agrargemeinschaft X verbunden.

Der Anteil an einer Agrargemeinschaft gehört ertragsteuerlich bei einem Land- und Forstwirt schon allein wegen des inneren Zusammenhanges (Gebundenheit) der Beteiligung mit der Stammsitzliegenschaft zu dessen land- und forstwirtschaftlichem Betriebsvermögen (vgl. Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 21 Tz 219). Die Beteiligung des Bf. an der Agrargemeinschaft X ist daher seinem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen zuzurechnen. Aufgrund der Subsidiarität liegen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor (VwGH 24.11.1987, 87/14/0005; VwGH 15.12.1987, 86/14/0171). (Verdeckte) Ausschüttungen auf im Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes befindliche Anteilsrechte an Agrargemeinschaften sind als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 21 EStG 1988 steuerpflichtig.

Für die Besteuerung des Mitgliedes einer Agrargemeinschaft spielt es keine Rolle, ob die Agrargemeinschaft öffentlich-rechtlich oder privatrechtlich ausgestaltet ist und auf welche Geschäfte der Agrargemeinschaft die (verdeckten) Ausschüttungen zurückzuführen sind bzw. ob die den (verdeckten) Ausschüttungen zugrunde liegenden Einkünfte bei der Agrargemeinschaft der Körperschaftbesteuerung unterlegen sind. Geld- und Sachausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften (ungeachtet dessen, ob sie öffentlich-rechtlich oder privatrechtlich ausgestaltet sind) rechnen bei den Mitgliedern ertragsteuerlich zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft iSd § 21 EStG 1988, wenn die Beteiligung dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen des Mitgliedes zuzuordnen ist (vgl. Aigner/G. Kofler/H. Kofler/Tumpel, Die Besteuerung der Agrargemeinschaften, SPRW 2013 Steu A 20, mwN).

6.5) Ungeachtet des Umstandes, dass der Anteil des Bf. an der Agrargemeinschaft X ertragsteuerlich zu seinem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehört, bestimmt der nur für die Ermittlung des Einheitswertes des landwirtschaftlichen Betriebes geltende § 30 Abs. 2 Z 6 BewG 1955 in der ab dem 1. Mai 1996 geltenden Fassung BGBl. Nr. 201/1996, dass Beteiligungen, Anteile an Agrargemeinschaften sowie Ansprüche auf

Entgelte aus nichtlandwirtschaftlichen Nutzungsüberlassungen von Grund und Boden nicht als Teile des landwirtschaftlichen Betriebes gelten; dies mit der Konsequenz, dass diese Wirtschaftsgüter im Einheitswert des landwirtschaftlichen Betriebes nicht erfasst sind und die damit verbundenen Gewinne bei der Ermittlung der (pauschalierten) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft demnach gesondert anzusetzen sind.

In diesem Sinne auch § 13 Abs. 1 der bei der Veranlagung für die Kalenderjahre 2001 bis einschließlich 2005 (somit auch für das Streitjahr) anzuwendenden Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF PauschVO 2001), BGBl. II Nr. 54/2001, wonach die nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 7 oder der §§ 8 bis 12 der LuF PauschVO 2001 sich ergebende Zwischensumme um die Gewinne aus den gemäß § 30 Abs. 2 Z 6 BewG 1955 nicht zum Einheitswert gehörenden Wirtschaftsgütern zu erhöhen ist, sofern diese Gewinne nicht gemäß § 97 Abs. 1 EStG 1988 als abgegolten gelten und keine Veranlagung gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988 beantragt wird; eine Abgeltungswirkung gemäß § 97 Abs. 1 EStG 1988 und eine Antragsveranlagung gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988 können im Streitfall mangels Verpflichtung zum Kapitalertragsteuerabzug bei Ausschüttungen von Agrargemeinschaften gerade ausgeschlossen werden.

6.6) Als (weiteres) Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass (verdeckte) Ausschüttungen der Agrargemeinschaft X an den Bf. als Anteilsberechtigten bei diesem im Streitjahr 2005 als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, außerhalb der Pauschalierung, steuerlich zu erfassen sind, wobei eine Tarifbegünstigung nicht in Betracht kommt (§ 37 Abs. 4 Z 1 lit. g EStG 1988 in der Fassung BudBG 2009, BGBl. I Nr. 52/2009, ist erst ab dem 18. Juni 2009 anzuwenden).

6.7) In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass der steuerliche Vertreter des Bf., RechtsanwaltX, anlässlich der mündlichen Verhandlung die Steuerpflicht von Ausschüttungen körperschaftlich organisierter Agrargemeinschaften nicht grundsätzlich in Frage stellte. So seien Ausschüttungen von Erträgen an die Beteiligten, die im Zusammenhang mit der (steuerpflichtigen) Nutzungsüberlassung von agrargemeinschaftlichen Grundstücken zu nicht land- und forstwirtschaftlichen Zwecken (etwa für den Ski- oder Golfsport) stünden, steuerpflichtig. Demgegenüber seien Sachausschüttungen, die im Zusammenhang mit der Veräußerung von agrargemeinschaftlichen Grundstücken an die Beteiligten von Agrargemeinschaften stünden, nicht steuerpflichtig; diesbezüglich müsste eine „Ausnahme“ von der Steuerpflicht greifen.

Eine sachliche Rechtfertigung für eine unterschiedliche steuerliche Behandlung von Geld- und Sachausschüttungen körperschaftlich organisierter Agrargemeinschaften vermochte RechtsanwaltX nicht plausibel darzulegen. Soweit er darauf verwies, dass Grund und Boden mangels Einbringung in der Agrargemeinschaft X nicht steuerhängig sei, ist dem zu entgegnen, dass auch die Nutzungsüberlassung von agrargemeinschaftlichen Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen

Zwecken die Steuerhängigkeit dieser Grundstücke bei der Agrargemeinschaft voraussetzt. Im Übrigen wird zur Steuerhängigkeit der agrargemeinschaftlichen Grundstücke auf Pkt. 4.6) dieses Erkenntnisses verwiesen.

7.1) In weiterer Folge ist zu prüfen, ob der Bf. aus dem Verkauf der beiden Grundstücke GSt-Nr. 3 und GSt-Nr. 4 an seine beiden Schwestern tatsächlich einen Vermögensvorteil erzielen konnte, den die Agrargemeinschaft X einem fremden Dritten nicht eingeräumt hätte. Wie bereits ausgeführt, kommen bei körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften neben offenen Ausschüttungen auch verdeckte Ausschüttungen an die Beteiligten als Ausfluss ihres Anteilsrechtes an einer Körperschaft in Betracht.

Die verdeckte Ausschüttung wird üblicherweise wie folgt definiert (vgl. zB aus jüngerer Zeit VwGH 26.9.2000, 98/13/0107; VwGH 29.1.2003, 98/13/0055; VwGH 27.2.2008, 2004/13/0031; VwGH 23.4.2008, 2004/13/0106; VwGH 9.7.2008, 2005/13/0020; VwGH 27.8.2008, 2008/15/0044; VwGH 4.2.2009, 2008/15/0167; VwGH 20.1.2010, 2007/13/0009; VwGH 29.7.2010, 2006/15/0215; VwGH 14.10.2010, 2008/15/0324; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153; VwGH 27.6.2012, 2008/13/0148; VwGH 5.9.2012, 2010/15/0018; VwGH 25.9.2012, 2008/13/0241; VwGH 26.2.2013, 2010/15/0027; VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215; vgl. auch Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), 25. Lfg (November 2014), § 8 Tz 109, mwN): alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbare Zuwendungen (Vorteile) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden, dh. ihre „Ursache“ - welche an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt wird - in gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben.

Verdeckte Ausschüttungen sind immer dann anzunehmen, wenn Personen, die rechtlich oder wirtschaftlich Eigentümer oder Miteigentümer des Betriebsvermögens oder sonst an der steuerpflichtigen Körperschaft beteiligt sind, Vermögensvorteile zugewendet erhalten, deren Zuwendung ihren Grund lediglich in der beherrschenden Stellung des Empfängers gegenüber dem Unternehmen oder in seiner Beteiligung an der Körperschaft hat und sich in einer Form vollzieht, die nicht ohne weiteres erkennen lässt, dass Einkommensteile oder Gewinnanteile ausgeschüttet werden.

7.2) Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt wird (vgl. zB aus jüngerer Zeit VwGH 1.3.2007, 2004/15/0096; VwGH 19.4.2007, 2005/15/0020; VwGH 21.6.2007, 2006/15/0043; VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108; VwGH 23.4.2008, 2004/13/0106; VwGH 9.7.2008, 2005/13/0020, 0028; VwGH 25.2.2009, 2006/13/0111; VwGH 25.11.2009, 2008/15/0039; VwGH 14.10.2010, 2008/15/0324, 0330; VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215; vgl. auch Jakom/Marschner, EStG, 2013, § 27 Rz 50), somit also „ohne tatsächlichen Zufluss bei einem Gesellschafter“ (BFH 25.8.2006, VIII B 13/06, BFH/NV 2006, 2122). Der letztlich tatsächliche Leistungsempfänger muss dem Anteilseigner nahestehen, dessen Verhältnis zur Körperschaft ist hingegen irrelevant (vgl. Quantschnigg/Renner/Schellmann/

Stöger/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), 25. Lfg (November 2014), § 8 Tz 144 und 144/1, mwN).

Eine verdeckte Ausschüttung ist daher auch dann anzunehmen, wenn Dritte aufgrund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten (zB VwGH 31.5.2006, 2002/13/0168; VwGH 19.4.2007, 2005/15/0020, 0021). Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung sind daher Feststellungen über die Person des Empfängers erforderlich. Ist diese Person kein Anteilsinhaber, sind sachverhaltsmäßige Feststellungen über das Naheverhältnis zum Anteilseigner erforderlich (VwGH 24.11.1999, 96/13/0115). Als eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person ist auch der Bruder bzw. die Schwester des Anteilsinhabers zu sehen (vgl. Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), 25. Lfg (November 2014), § 8 Tz 145, mwN).

7.3) Das Finanzamt vertrat die Ansicht, dass die beiden Schwestern des Bf., AA und BB, beim Verkauf der beiden Grundstücke GSt-Nr. 3 und GSt-Nr. 4 als Begünstigte aufgetreten seien, somit Personen, die in einem Naheverhältnis zu einem Mitglied der Agrargemeinschaft stünden. Der Vorteil sei dem Bf. als Ausfluss seines Anteilsrechtes an der Agrargemeinschaft X zuzurechnen.

Das Bundesfinanzgericht steht demgegenüber auf dem Standpunkt, dass der Bf. selbst als Begünstigter dieser Grundstückstransaktion anzusehen ist. Von der Agrargemeinschaft X wurden die beiden Grundstücke GSt-Nr. 3 und GSt-Nr. 4 mit Kaufvertrag vom Tag1 zwar an die beiden Schwestern des Bf. verkauft, die sich als Käufer erklärten und die genannten Grundstücke in ihr Alleineigentum übernahmen; der für die beiden vertragsgegenständlichen Grundstücke festgelegte Kaufpreis von insgesamt 17.805 € wurde aber in Erfüllung einer vertraglichen Verpflichtung (vgl. Vertragspunkt III. des Übergabs- und Schenkungsvertrages vom Tag2) vom Bf. bezahlt. Auch die Ablösezahlungen, mit denen der Bf. gegenüber drei Mitgliedern der Agrargemeinschaft das Recht auf den begünstigten Erwerb von Grundstücken (vgl. den Beschluss der Agrargemeinschaft X vom Tag11) ablöste, wurden vom Bf. geleistet.

Indem der Bf. das ursprünglich jedem Mitglied der Agrargemeinschaft X gewährte Recht auf (begünstigten) Erwerb eines Baugrundstückes für Weichende ausübte, konnten die beiden vertragsgegenständlichen Grundstücke zu einem weit unter dem Verkehrswert liegenden Kaufpreis erworben werden. Hätte sich der Bf. am freien Markt bedienen müssen, um seiner Verpflichtung auf Abfindung seiner beiden weichenden Schwestern gemäß Vertragspunkt III. des Übergabs- und Schenkungsvertrages vom Tag2 nachkommen zu können, hätte er einen wesentlich höheren Kaufpreis bezahlen müssen. Bei Feststellung einer Vorteilsgewährung aus dem Verkauf der beiden Grundstücke GSt-Nr. 3 und GSt-Nr. 4 ist diese dem Bf. als Anteilseigner der Agrargemeinschaft X zuzurechnen und bei ihm als verdeckte Ausschüttung steuerlich zu erfassen.

8.1) Die Bewertung verdeckter Ausschüttungen erfolgt nach § 15 EStG 1988 (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>16</sup>, § 27 Tz 40). Gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 sind

geldwerte Vorteile, zu denen auch eine Grundstücksüberlassung zu einem Preis unter dem Verkehrswert zählt (VwGH 29.9.1970, 746/69), mit den üblichen Mittelpreisen des Verbraucherortes anzusetzen. Für die Bewertung des geldwerten Vorteils ist danach der Beschaffungsmarkt für den Letztverbraucher maßgeblich (vgl. Doralt, EStG<sup>14</sup>, § 15 Tz 36). Maßgeblich ist der Betrag, den der Steuerpflichtige hätte aufwenden müssen, um sich die geldwerten Güter am Verbrauchsort im freien Verkehr zu verschaffen (VwGH 7.6.1989, 88/13/0104; VwGH 19.9.1995, 91/14/0240; VwGH 26.1.2006, 2002/15/0188).

8.2) Einem Beschwerdeeinwand zufolge habe es sich zum Zeitpunkt des Beschlusses über den Verkauf der vertragsgegenständlichen Grundstücke um landwirtschaftlich genutzte Flächen gehandelt, deren Preis mit 11,87 €/m<sup>2</sup> durchaus angemessen gewesen sei. Dieser Einwand geht ins Leere: Dem Bundesfinanzgericht liegt das Protokoll der Sitzung des Gemeinderates vom Tag 14 vor, wonach der Gemeinderat einstimmig beschloss, „*die GSt 3 und 4, beide KG A, von derzeit Wohngebiet nach § 38 Abs. 1 TROG 2001 in gemischtes Wohngebiet nach § 38 Abs. 2 TROG 2001 umzuwidmen.*“ Die Grundflächen waren daher zum Zeitpunkt des Erwerbes bereits als Bauland gewidmet. Zudem wurde im Sitzungsprotokoll festgehalten, dass die gegenständlichen Grundflächen keiner Gefährdung durch Naturgefahren ausgesetzt sind, die Erschließung mit Einrichtungen zur Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung bereits bis zu den Nachbargrundstücken durchgeführt war und auch die verkehrsmäßige Erschließung über eine Gemeindestraße sichergestellt war.

8.3) Einem weiteren Beschwerdeeinwand zufolge hätten die Mitglieder der Agrargemeinschaft X, die untereinander weder verwandt noch verschwägert seien, über einen Mehrheitsbeschluss dem Grundverkauf „*sicherlich nicht zugestimmt*“, wenn der marktübliche Preis wesentlich höher gelegen wäre; andernfalls hätten sie auf einen persönlichen Vorteil aus dem Verkaufserlös bei Ausschüttung aus der Agrargemeinschaft verzichten müssen. Es stelle sich daher die Frage, inwieweit der Grundverkauf aus dem Vermögen der Agrargemeinschaft nicht fremdüblich sei.

Dazu genügt es, auf das Protokoll der „*außerordentlichen Versammlung*“ der Agrargemeinschaft X vom Tag 11 zu verweisen. Unter Punkt 3. dieses Protokolls wurde beschlossen, dass jedes „*Interessentschaftsmitglied*“ pro Anteil eine Grundstücksfläche von 300 m<sup>2</sup> zum Preis von 30 S/m<sup>2</sup>, wertgesichert nach dem „*Lebensindex*“, „*als einmalige Baugrundabgabe*“ erhält. Eine darüber hinausgehende „*Mehrfläche an Baugrund*“ muss mit „*dem üblichen Kaufpreis*“ bezahlt werden.

Das Recht auf (begünstigten) Erwerb eines Baugrundstückes ist diesem Beschluss der „*außerordentlichen Versammlung*“ zufolge **allen** Mitgliedern der Agrargemeinschaft X zugute gekommen. Auf der Grundlage dieses - nach wie vor gültigen - Beschlusses übte auch der Bf. im Jahr 2005 sein Recht auf (begünstigten) Erwerb eines Baugrundstückes aus. Dass der Quadratmeterpreis von 11,87 €/m<sup>2</sup> für die beiden Grundstücke GSt-Nr. 3 und GSt-Nr. 4 nicht dem Verkehrswert entsprach, ergibt sich bereits aus dem Beschluss der „*außerordentlichen Versammlung*“ selbst, wonach eine bestimmte Grundstücksfläche

von jedem Agrargemeinschaftsmitglied unter „*dem üblichen Kaufpreis*“ erworben werden konnte.

8.4) Bereits der Unabhängige Finanzsenat führte ein Ermittlungsverfahren durch (vgl. den an den Bf. gerichteten Bedenkenvorhalt vom 14. November 2012, GZ. RV), das der Ermittlung der Höhe der Vorteilsgewährung diente (Differenz zwischen dem Mittelpreis des Verbraucherortes der Liegenschaften und dem tatsächlichen Kaufpreis). Am 5. Februar 2013 wurde vor dem Unabhängigen Finanzsenat ein Erörterungsgespräch im Sinne des § 279 Abs. 3 BAO in der Fassung vor dem FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, abgehalten, bei dem die vom Finanzamt mit 99.000 € ermittelte Vorteilsgewährung aus dem Verkauf der beiden Grundstücke GSt-Nr. 3 und GSt-Nr. 4 vom Bf. in dieser Höhe anerkannt wurde. Die Vorteilsgewährung ist dem Bf. als Anteilseigner der Agrargemeinschaft X zuzurechnen und bei ihm im Streitjahr 2005 als verdeckte Ausschüttung steuerlich zu erfassen.

9) Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen: Die Vorteilsgewährung von 99.000 € aus dem Verkauf der beiden Grundstücke GSt-Nr. 3 und GSt-Nr. 4 ist als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, außerhalb der Pauschalierung, steuerlich zu erfassen.

Nach § 13 Abs. 2 der LuF PauschVO 2001 sind Sozialversicherungsbeiträge und Schuldzinsen von dem Betrag **nach Zurechnung** der (verdeckten) Ausschüttungen aus Anteilen an Agrargemeinschaften abzuziehen. Die sich nach § 13 Abs. 1 der LuF PauschVO 2001 ergebende Zwischensumme von 114.595,27 € (inkl. Vorteilsgewährung von 99.000 €) ist daher - dem Bf. folgernd - zu vermindern um die Schuldzinsen von 35.298,64 € und die (erstmalig im Beschwerdeverfahren geltend gemachten) Sozialversicherungsbeiträge von 9.296,30 €. Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind daher mit 70.000,33 € (statt 99.000 € lt. angefochtenem Bescheid) zu erfassen.

Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2005 ergibt sich aus dem beiliegenden Berechnungsblatt, das insoweit Bestandteil dieses Erkenntnisses ist.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision 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 hatte sich bei der zu lösenden Rechtsfrage nach der Rechtsqualität der regulierten und aufgrund einer Satzung agierenden Agrargemeinschaft X an der Bestimmung des § 34 Abs. 3 Tiroler Flurverfassungslandesgesetz 1996 zu

orientieren, wonach Agrargemeinschaften in Tirol kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung Körperschaften des öffentlichen Rechtes sind. Ist eine Agrargemeinschaft gesetzlich als Körperschaft öffentlichen Rechts eingerichtet, so ist sie auch körperschaftsteuerrechtlich so zu behandeln. Dass bei körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften neben offenen Ausschüttungen auch verdeckte Ausschüttungen an die Beteiligten als Ausfluss ihres Anteilsrechtes an einer Körperschaft in Betracht kommen, ergibt sich aus der dargestellten ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 13. März 2015