



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 7

GZ. RV/3387-W/12,
miterledigt RV/3386-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., X.XX.19XX geb, A. whft., vom 17. November 2012 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 2.November 2012 des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt und über die Berufung vom 17. November 2012 gegen den Bescheid vom 24. Oktober 2012 betreffend Abweisung des Antrages auf Rückerstattung gemäß § 240 BAO des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt im Beisein der Schriftführerinnen Mag. Anna Katharina Radschek und Romana Schuster nach der am 25. Oktober 2013 in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 2b, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

S p r u c h

Die Berufung gegen den Bescheid vom 24. Oktober 2012 betreffend Rückzahlungsantrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 2008 vom 2. November 2012 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge Bw. genannt) erzielt Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Form einer Pension der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft jährlich zwischen jährlich € 11.000 und € 12.000.

Im Privatvermögen der Bw. befindet sich eine so genannte Stammsitzliegenschaft (KG XX, EZ YY), mit der die Mitgliedschaft an der Agrargemeinschaft ZZ (in der Folge AG genannt) im Umfang eines Anteiles verbunden ist. Die AG besteht aus 66 Mitgliedern mit insgesamt 345 Anteilen.

Die Anfänge der AG reichen in die Herrschaftszeit von Kaiserin Maria Theresia zurück. Es handelt sich um eine echte Agrargemeinschaft, in der sich kein atypisches Gemeindegut befindet. Die AG in ihrer heutigen Rechtsform beruht auf den Verwaltungssatzungen vom 27.4.1928 und hatte die Bezeichnung Weide- und Stierhaltungsgenossenschaft ZZ. Diese Rechtsgemeinschaft war schon damals als Alleineigentümerin der agrargemeinschaftlichen Grundflächen (gegenwärtig insgesamt rund 12 ha) ins Grundbuch eingetragen worden. Entsprechend den Anordnungen des Nö-Flurverfassungs-Landesgesetz (§ 47 FLG 1975) sind im Eigentumsblatt die Stammsitzliegenschaften, an welche Anteilsrechte gebunden sind, mit ihrer Einlagezahl sowie die Anzahl der Anteilsrechte ersichtlich gemacht. Bei den persönlichen Anteilsrechten ist nur auf die Anzahl hinzuweisen. Für ca. 4,5 ha Grundstücksflächen besteht eine Eintragung im Almbuch (lt. Vermerk im Gutbestandsblatt).

Mit Bescheid der Nö. Agrarbezirksbehörde vom 8.10.1986 wurden die Verwaltungssatzungen aus 1928 zur Anpassung von Veränderungen bei einzelnen Anteilsrechten erneuert und die Bezeichnung der Rechtsgemeinschaft in „Agrargemeinschaft ZZ“ umbenannt. Ansonsten sind die Satzungen inhaltlich gleich geblieben.

Für den Ausbau eines Teilstückes der B (Umfahrung XY-ZZ) wurden von der AG Grundstücke (ca. 42.000 m²) mit Vereinbarung vom 29.4.2008 dem Land Niederösterreich zum Gesamtkaufpreis von € 855.718 verkauft. Der Verkaufserlös setzt sich aus einem Quadratmeterpreis von € 19 zuzüglich 6,5% als Ersatz der Wiederbeschaffungskosten zusammen.

Von den Organen der Agrargemeinschaft (Vollversammlung, Vorstand, Obmann) wurde ein Teilbetrag des Kaufpreises in Höhe von € 759.000 im Verhältnis der Anteile – nach Abzug und Abfuhr der 25%igen KESt – im Jahr 2008 an die Mitglieder ausbezahlt. Die Art und Weise der Auszahlung entsprach der Form einer offenen Ausschüttung (Beweise:

Vollversammlungsbeschluss vom 29.4.2008, Protokoll der Ausschusssitzung vom 8.7.2008, Schreiben des Obmanns vom 9.7.2008, Ausschusssitzung vom 17.6.2008, Auszahlungsantrag an die AG vom 18.7.2008, Abtretungserklärung vom 22.1.2009 und Rückerstattungsantrag der AG vom 23.1.2009). Anzeichen für die Vornahme einer Einlagenrückzahlung an die Mitglieder sind in den aktenkundigen Unterlagen der AG keine enthalten. Pro Anteilsrecht betrug der Ausschüttungsbetrag € 2.200, die KESt € 550 und der Auszahlungsbetrag € 1.650.

Der Antrag der AG vom 23.1.2009 auf Rückerstattung der KESt gemäß § 240 Abs. 3 BAO wurde im Instanzenzug vom UFS mit Bescheid vom 17.11.2009, RV/2605-W709 als unbegründet abgewiesen. Des Weiteren wurde vom UFS das Rechtsmittel eines Mitgliedes der AG gegen den Einkommensteuerveranlagungsbescheid für das Jahr 2008 mit Berufungsentscheidung vom 6.9.2011, RV/0581-W/11 als unbegründet abgewiesen. Im Ergebnis vertrat der UFS die Rechtsauffassung, dass auch bei im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an einer Agrargemeinschaft die Ausschüttung steuerpflichtig sei. Es würden Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z. 4 EStG vorliegen, nämlich Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art. Bei diesen Rechtsmitteln gingen allen Beteiligten einhellig vom Vorliegen einer Ausschüttung aus und war dieser Sachverhalt unstrittig.

Von den übrigen Mitgliedern der AG, welche ebenfalls Rechtsmittel mit der Begründung erhoben hatten, dass die erhaltene Ausschüttung nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen sei, wurde die vom UFS vertretene Rechtsauffassung (RV/0581-W/11) in der Folge akzeptiert und die bereits erhobenen Berufungen zurückgenommen.

Nach Abschluss dieser Verfahren stellte die Bw. mit Schriftsatz vom 16.4.2012 den Antrag auf Rückzahlung der KESt gemäß § 240 Abs. 3 BAO. In dem ausführlichen und mit Beilagen dokumentierten Anbringen begründete die Bw. ihr Begehren im Wesentlichen wie folgt:

Die Agrargemeinschaft sei bloß formale Eigentümerin, wirtschaftliche Eigentümer seien die einzelnen Mitglieder, weil ihnen die Substanz und der Substanzwert der Grundstücke, insbesondere das gemeinschaftliche Nutzungsrecht, zustehe. Es habe auch niemals eine entgeltliche Überlassung der Grundstücke von den Mitgliedern an die AG gegen Erhalt von Anteilsrechten gegeben, weshalb eine Grundbedingung für einen Kapitalertrag im Sinne des § 27 EStG nicht erfüllt sei.

Der Verkauf von Grund und Boden sei im Jahr 2008 grundsätzlich nicht steuerpflichtig gewesen, außer es habe sich um Betriebsvermögen eines § 5-Ermittlers oder um Spekulationsgeschäfte im Sinne des § 30EStG gehandelt. Beides treffe im gegenständlichen Fall aber nicht zu. Es sei auch zu bedenken, dass der Grundstücksverkauf für einen öffentlichen Straßenbau habe erfolgen müssen, ansonsten hätte ein behördlicher Eingriff durch Enteignung stattgefunden. Für diesen Fall sehe selbst die nunmehr für Grundstücksverkäufe normierte Immobilienertragsbesteuerung eine Befreiung vor.

Die Abwicklung der Grundstücksübertragung an das Land Niederösterreich mache die AG noch nicht zur Immobilienverwalterin. Der komplette Ablösebetrag für die Grundstücke könne doch nicht zum Kapitalertrag werden. Bis zum Budgetbegleitgesetz 2011 seien unter Einkünften aus Kapitalvermögen nur die Früchte aus der entgeltlichen Überlassung von Kapital erfasst

worden. Werterhöhungen und Wertminderungen bis zum gänzlichen Verlust des Kapitalstammes waren im Rahmen der Ermittlung der Kapitaleinkünfte unerheblich und allenfalls im Rahmen der Sonstigen Einkünfte (§§ 30, 31 EStG) steuerrelevant.

Die Bw. beantrage daher, die Rückerstattung der zu Unrecht einbehaltenen und abgeführt KEST (€ 550).

Mit Bescheid vom 24.10.2012 wies das Finanzamt den Rückzahlungsantrag ab und begründete ihre Entscheidung wie folgt:

„Gemäß § 240 Abs. 3BAO findet eine Rückzahlung zu Unrecht einbehaltener Abgabenbeträge insoweit nicht statt, als ein Ausgleich im Wege der Veranlagung erfolgt ist oder zu erfolgen hat oder im Falle eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte. Für die Anwendbarkeit des § 240 Abs. 3 BAO ist somit maßgebend, ob einbehaltene Steuerbeträge (hier die KEST von € 550) im Veranlagungsverfahren angerechnet werden.“

Gemäß § 46 EStG werden auf die Einkommensteuerschuld die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen, angerechnet. Unter diesen Tatbestand fällt auch die einbehaltene KEST.

Gemäß § 41 Abs. 1 EStG ist eine Veranlagung durchzuführen, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind und andere Einkünfte bezogen werden, die den Gesamtbetrag von € 730 übersteigen. Zu den "anderen Einkünften" gehören Einkünfte aus den übrigen Einkunftsarten (hier die strittigen Kapitaleinkünfte von € 2.200). Im Erkenntnis des VwGH vom 18.11.2008, 2006/15/0050 wurde ausschließlich die Frage behandelt, ob Ausschüttungen von Agrargemeinschaften steuerabzugspflichtige Kapitalerträge gemäß § 93 EStG (idF vor BBG 2009) darstellen und nur dies wurde verneint. Das hat zur Folge, dass eine von der Agrargemeinschaft einbehaltene KEST keine Endbesteuerungswirkung nach sich ziehen kann.

Aus der UFS-Entscheidung vom 17.11.2009 (GZ. RV/2605-W/09) ist erkennbar, dass die Auszahlung des Veräußerungserlöses aus dem Verkauf von Teilen einer agrargemeinschaftlichen Liegenschaft an das Land Niederösterreich auf Grund eines Ausschüttungsbeschlusses der Vollversammlung der Agrargemeinschaft ZZ erfolgt ist. Am Überweisungsbeleg vom 14.7.2008, mit dem die KEST an das Finanzamt 1/23 überwiesen wurde, ist als Verwendungszwecke angegeben, dass es sich um eine KEST-Zahlung für eine Gewinnausschüttung handelt. Sowohl in der Abtretungserklärung vom 22.1.2009, mit der die Anteilsinhaber ihren jeweiligen Rückerstattungsanspruch - resultierend aus der einbehaltenen und an das Finanzamt 1/23 abgeführt KEST - an die Agrargemeinschaft abgetreten haben, als auch im Rückerstattungsantrag vom 23.1.2009 durch die Agrargemeinschaft ZZ wird davon ausgegangen, dass eine Gewinnausschüttung vorlag. Auch auf den im Jahr 2010 ausgestellten "Mitgliederbestätigungen" ist ersichtlich, dass die Agrargemeinschaft eine "Gewinnausschüttung von Erträgen aus Anteilen" im Jahr 2008 vorgenommen hat. Die Ausschüttung erfolgte im Verhältnis der Anteile an die Mitglieder der Agrargemeinschaft. Die Agrargemeinschaft - als ausschüttende Körperschaft - hat diese Zahlung als Ausschüttung von Substanzgenussrechten behandelt und entsprechend der KEST unterzogen. Es ist somit festzuhalten, dass im Jahr 2008 von der Agrargemeinschaft ZZ - auf Grund eines Beschlusses der Vollversammlung der Agrargemeinschaft - eine Ausschüttung (und keine Einlagenrückzahlung) vorgenommen wurde.

Sonstige Kapitalforderungen jeder Art gemäß § 27 Abs. 1 Z 4 EStG sind alle auf einen Geldbetrag gerichtete Forderungen, die nicht schon nach einem anderen Tatbestand des

§ 27 Abs. 1 EStG erfasst sind. Mit dem Ausschüttungsbeschluss der Vollversammlung der Agrargemeinschaft haben die Mitglieder als Ausfluss ihres körperschaftlichen Anteilsrechtes eine solche Kapitalforderung im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 4 EStG erworben (UFS 6.9.2011, GZ.RV/0581-W/11). Da der Gesamtbetrag der Kapitalforderung mit € 2.200 die Freigrenze von € 730 übersteigt, liegen andere Einkünfte iSd § 41 EStG vor und es ist eine Veranlagung durchzuführen. Dies hat zur Folge, dass eine Rückerstattung gem. § 240 Abs. 3 BAO nicht möglich ist, weil die dafür normierten Voraussetzungen (es darf kein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen haben) nicht vorliegen. Abgesehen davon wurde die Kapitalertragsteuer im Ergebnis nicht zu Unrecht einbehalten (UFS 17.11.2009, GZ.RV/2605-W/09).

Zum Vorbringen der Einlagenrückzahlung ist noch Folgendes anzumerken: Im KESt-Rückerstattungsantrag vom 16.4.2012 wird vorgebracht, dass die Grundstücke immer (seit dem Jahr 1800) im Eigentum der Mitglieder standen und unentgeltlich in die Agrargemeinschaft eingebracht wurden. Durch die Eigentumsübertragung von den Mitgliedern an die Agrargemeinschaft hat sich das Eigentumsrecht in ein Anteilsrecht verwandelt. Aus dem Schreiben vom 3.5.2012 ist erkennbar, dass Anfang der 1970er Jahre Teile von Grundstücken für einen Straßenbau abgetreten und die Abgeltung ohne Abzug an die Anteilsnehmer ausbezahlt wurde, wobei damals keine Steuer angefallen ist.

Einlagenrückzahlungen sind als Rücktausch anzusehen und werden als Veräußerungstatbestände bezeichnet, bei denen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage Geld oder sonstiges Vermögen als Gegenleistung für die Rückgabe oder Verminderung eines Anteils an der Körperschaft empfangen wird. Voraussetzung für das Vorliegen einer Einlagenrückzahlung ist somit eine die Anschaffungskosten des Anteilsinhabers berührende Einnahme, die eine Verminderung einer Eigenkapitalposition der Körperschaft gegenübersteht.

Keine rückzahlungsfähigen Einlagen wären etwa Nutzungseinlagen durch die unentgeltliche oder zu gering bemessene entgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern des Anteilsinhabers an die Körperschaft, die keine steuerlichen Einlagewirkungen auslösen. Sollten die Mitglieder der Agrargemeinschaft ihre Grundstücke unentgeltlich zur Verfügung gestellt haben, liegt insoweit keine steuerwirksame Einlage und somit auch keine rückzahlungsfähige Einlage iSd § 4 Abs 12 EStG vor. Schon aus diesem Grund kann keine Einlagenrückzahlung vorliegen.

Aus § 4 Abs. 12 EStG ist abzuleiten, dass die steuerliche Qualifikation eines Vermögenszuganges beim Anteilsinhaber der Körperschaft als Fall einer Einkommensverwendung oder einer Einlagenrückzahlung nicht von der subjektiven Beurteilung des Anteilsinhabers abhängen kann, sondern nach objektiven Kriterien zu bestimmen ist. Die für die Willensbildung der Körperschaft verantwortlichen Organe haben idR ein Wahlrecht, die Vermögensübertragung ertragsteuerlich als Ausschüttung oder als Einlagenrückzahlung zu behandeln. Eine Einlagenrückzahlung wäre auch nur dann möglich, wenn entsprechende Einlagen (noch) vorhanden wären. Nachdem es bereits in den 1970er Jahren zu einer Auszahlung gekommen ist, ohne dass Steuer einbehalten wurde, muss in Betracht gezogen werden, dass damals eine Einlagenrückzahlung stattgefunden haben könnte, die zur Minderung des Kapitalstandes, der entnommen werden kann, geführt hätte.

Bedenkt man, dass eine Einlagenbewertung zum gemeinen Wert im Zeitpunkt der Einlage zu erfolgen hat und es sich um landwirtschaftlich genutzte Grundstücke handelt, ist zweifelhaft ob bei Vorliegen schon erfolgter nicht steuerbarer Kapitalrückzahlungen in früheren Jahren gegenwärtig noch ein positiver Kapitalstand vorhanden ist.

Kommt es zur Auszahlung von Vermögen aus einer Körperschaft, ist der Gleichbehandlungsgrundsatz zu beachten. Das bedeutet, alle Anteilsinhaber sind nach

der bei der Willensbildung über die Ausschüttung getroffenen Entscheidung gleich zu behandeln. Eine individuelle Zuordnung von Ausschüttungsteilen als Gewinnausschüttung bei einem Teil der Anteilsinhaber und als Einlagenrückzahlung beim anderen Teil ist nicht möglich. (Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. GL § 4 Anm 215). Nachdem die Vollversammlung der Agrargemeinschaft beschlossen hat, eine Ausschüttung vorzunehmen und auch das Verhalten der Agrargemeinschaft in der Folge auf eine Ausschüttung hindeutet (Einbehalten von KESt, Überweisung des KESt-Betrages als "KESt Gewinnausschüttung", Ausstellen von Mitgliederbestätigungen über eine Gewinnausschüttung), kann nicht für eine Beteiligte der Agrargemeinschaft eine Einlagenrückzahlung angenommen werden."

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 2.11.2012 wurde vom Finanzamt die von der AG an die Bw. erfolgte Ausschüttung von € 2.200 als Einkünfte aus Kapitalvermögen angesetzt, die abgeführt KESt (€ 550) sowie die Lohnsteuer (€ 265) angerechnet und die Einkommensteuer nach dem Tarif mit € 293 festgesetzt.

Gegen diese beiden Bescheide des Finanzamtes vom 24.10.2012 und 2.11.2012 erhob die Bw. mit zwei Schriftsätze vom 17.11.2012 form- und fristgerecht Berufung und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Begründend wandte die Bw. ein, dass eine Ausschüttung eines Teiles des Verkaufserlöses nur auf Grund einer entsprechenden Rechtsauskunft der Abgabenbehörden erfolgt sei. Diese Auskunft sei aber falsch gewesen und auf die Möglichkeit einer Einlagenrückzahlung – die in Wirklichkeit tatsächlich vorgelegen sei – sei die AG nicht hingewiesen worden.

Die Auszahlung des Verkaufserlöses an die rechtmäßigen Grundeigentümer – das seien eben die Mitglieder der AG – könne doch keine Einkommensbesteuerung von bis zu 50% nach sich ziehen. Diesen Vorgang als Gewinnausschüttung zu qualifizieren entbehre jeder rechtlichen Grundlage. Die Eigentümer der gemeinschaftlichen Grundstücke hätten diese durch behördlichen Eingriff – auf Grundlage des NÖ-Flurverfassungs-Landesgesetzes – unentgeltlich in die Agrargemeinschaft einbringen müssen. Daher könne es auch keinen Kapitalertrag geben.

Im österreichischen Steuerrecht sei 2008 weder eine Besteuerung des Verkaufserlöses von Grundstücken noch der Besteuerung der Substanz bei Kapitalgesellschaften oder einer Einlagenrückzahlung vorgesehen. Zur Ausschüttung einer Agrargemeinschaft gehören nur Beträge, die auf Grund des Anteilsrechtes ausgeschüttet werden. Beträge, die aber auf Grund eines anderen Rechtsgrundes, z.B. des Eigentums- und Restitutionsrechtes im Sinne des § 50 FLG (Umwandlung des Anteilsrechtes in Einzeleigentum durch Teilung) – an die Anteilsinhaber ausbezahlt werden, seien nicht als Ausschüttung anzusehen. Auf einen solchen anderen Rechtsgrund beruhe die Auszahlung des Verkaufserlöses der zwingend an das Land Niederösterreich zu übertragenden agrargemeinschaftlichen Grundstücke, deren Eigentümer wirtschaftlich gesehen die Mitglieder der AG waren.

Es werde daher beantragt, den - den Mitgliedern zugeflossenen - Betrag aus dem Verkauf der agrargemeinschaftlichen Grundstücke nicht zu besteuern. Der Einkommensteuerveranlagungsbescheid 2008 möge ersatzlos aufgehoben werden, weil die Voraussetzungen für eine Pflichtveranlagung nicht vorliegen und dem Rückzahlungsantrag gemäß § 240 BAO sei Folge zu geben und der zu Unrecht einbehaltene Abgabenbetrag (KESt € 550) der Bw. zu erstatten.

Dem vom UFS an den Obmann der AG gerichtete Verlangen auf Vorlage der Jahresabrechnungen für die Jahre 2008 und 2009 – in den Verwaltungssatzungen in §§ 7/2, 9/3 und 10/2 geregelt - konnte nicht entsprochen werden. Es wurde mitgeteilt, dass es keine schriftlichen Jahresabrechnungen gebe, weil die AG keine operativen Geschäfte tätige. Es gebe lediglich eine Kassaprüfung im Rahmen der Vollversammlung.

In der am 25. Oktober 2013 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Die Bw. wendet ein, dass in den Unterlagen der AG (Vollversammlungsbeschluss, Protokollen des Vorstandes usw.) nicht von einer „Ausschüttung“ sondern immer nur von einer „Auszahlung“ des Verkaufserlöses gesprochen worden sei. Zum Beweis hierzu werde beispielsweise das Schreiben vom 9.7.2008 der AG an die Mitglieder vorgelegt. Darin werde auch festgehalten, dass für die grundbürgerliche Eigentumsübertragung an den Erwerber die Mitwirkung der Mitglieder notwendig war und dies bestätige die wirtschaftliche Eigentümerposition der Mitglieder. Die Bestimmung des § 27 EStG könne mit dem Tatbestand „andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art“ nur Wertsteigerungen, gleichsam Zinsen erfassen, aber nicht den gesamten ausbezahlt Verkaufserlös, welcher den Substanzwert der im Eigentum der Mitglieder stehenden agrargemeinschaftlichen Grundstücke darstellt. Ein Wertzuwachs im Sinne von Zinsen ist mit Sicherheit nicht angefallen.

Wirtschaftlich betrachtet hat nur ein Wechsel des Wirtschaftsgutes der Mitglieder – von Grundstücksvermögen in Geldvermögen stattgefunden. Dieser Vorgang werde von der Bw. als eine Einlagenrückzahlung erachtet.

Die Bw. weist zu Bestätigung ihrer Meinung auf die Erkenntnisse des VfGH, 28.2.2011, B1645/10 und 21.09.2010, B 1470/09 sowie VwGH 30.06.2011, 2010/07/0091 hin.

Dem Vorbringen der Bw. trat das Finanzamt entsprechend seinen Ausführungen in den Bescheidbegründungen entgegen und hielt den Antrag auf Abweisung der Berufungen aufrecht.

Die Bw. legt in der Verhandlung einen vorbereiteten Schriftsatz mit einer zusammenfassenden Sachverhalts- und Rechtsausführung vor. Dieser wurde verlesen und der Niederschrift

angeschlossen. Da im Wesentlichen die bereits vorstehenden Ausführungen enthalten sind, wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf dieses Vorbringen vom 23.10.2013 verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsform der „Agrargemeinschaft Z.“

§ 46 Flurverfassungs-Landesgesetz 1975 (FLG) idF ab der 4. Novelle lautet:

Die Gesamtheit sowohl der jeweiligen Eigentümer jener Liegenschaften, an deren Eigentum Anteilsrecht an agrargemeinschaftlichen Grundstücken gebunden sind (Stammsitzliegenschaften), als auch jener Personen, denen persönliche (walzende) Anteilsrechte zustehen, bilden eine Agrargemeinschaft. Diese ist eine Körperschaft öffentlichen Rechts, sobald die Behörde für sie Verwaltungssatzungen erlassen hat.

Die AG besteht aus mehr als fünf Mitgliedern und es wurden erstmals 1928 Verwaltungssatzungen für diese Rechtsgemeinschaft von der zuständigen Agrarbehörde erlassen. Diese Satzungen wurden mit Bescheid vom 8.10.1986 erneuert und gelten seither in dieser Fassung.

Die AG hat somit kraft gesetzlicher Anordnung die Rechtsform einer Körperschaft öffentlichen Rechts.

Vor Inkrafttreten der 4. Novelle des Nö.-FLG (GZ 6650-6, 26.09.2006) waren durch behördliche Verwaltungssatzungen organisierte Agrargemeinschaften in Niederösterreich Körperschaften privaten Rechts. Agrargemeinschaften mit mehr als fünf Mitgliedern war von Amts wegen durch Bescheid eine körperschaftliche Ordnung zu geben (Schellmann, KStG 1988-Komm. zu § 5 Tz. 32 und 73).

Die AG war daher seit behördlicher Regelung ihrer Organisation durch die Verwaltungssatzungen vom 27.4.1928 durchgehend ein Körperschaftsteuersubjekt. Sie war zunächst eine Körperschaft privaten Rechts und im gegenständlich maßgebenden Zeitraum eine Körperschaft öffentlichen Rechts. Als Körperschaft war sie seit jeher rechtsfähig und Alleineigentümerin der agrargemeinschaftlichen Grundstücke (Grundbuch, Tageszahl 3365/1929).

Die AG besteht aus einem Obmann, der die AG nach außen vertritt und die Geschäfte führt sowie einem Vorstand, der umfangreiche Mitwirkungs- und Kontrollbefugnisse wahrzunehmen hat sowie der Vollversammlung. Letzterer obliegt die Wahl des Vorstandes, die Vornahme besonders bedeutender Rechtsgeschäfte (z.B. Veräußerung des Gemeinschaftsvermögens) sowie Genehmigung des Rechenschaftsberichtes und der Jahresabrechnung und anderer wichtiger Kontrollfunktionen.

Die Mitgliedschaft der AG wird durch das Eigentum an einer, der in der Satzung angeführten, Stammsitzliegenschaften begründet. Das Beteiligungsausmaß ergibt sich aus der Anzahl der Anteilsrechte, welche ebenfalls in der Satzung den jeweiligen Stammsitzliegenschaften zugeordnet sind.

Neben den Mitwirkungs- und Kontrollrechten im Verhältnis der Anteilsrechte haben die Mitglieder das Recht auf Nutzung des gemeinschaftlichen Besitzes einschließlich des Anspruches an den anteiligen Einkünften der AG und am Auseinandersetzungsvermögen. Die Mitgliedschaft umfasst auch die Verpflichtung für laufende Ausgaben der AG nach Maßgabe der Anteilsrechte aufzukommen (anteilige Nachschussverpflichtung bei Organbeschluss).

Die Anteilsrechte sind nach den Regelungen des § 47 Nö-FLG (Absonderung) entgeltlich und unentgeltlich übertragbar. Die gänzliche oder teilweise Auflösung der Agrargemeinschaft – durch Einzelteilung und Sonderteilung - regelt die Bestimmung im § 50 Nö-FLG. Die Agrargemeinschaft unterliegt mit dem Ziel einer leistungsfähigen Landwirtschaft der Aufsicht der Agrarbehörde.

In seinen körperschaftsrechtlichen Elementen weist die Agrargemeinschaft Ähnlichkeiten mit einem wirtschaftlichen Verein und auch Übereinstimmungen mit den Kapitalgesellschaften auf. Die Mitglieder geben der AG durch die Satzungen eine körperschaftliche Organisation (ähnlich wie durch einen Gesellschaftsvertrag). Auf Grund des öffentlichen Interesses an einer nachhaltigen und ertragreichen, inländischen Land- und Forstwirtschaft wirkt die Agrarbehörde im Rahmen ihrer gesetzlichen Aufsichtsfunktion mit und ist auch zuständig für die Erlassung der Verwaltungssatzungen der AG. Die Miteigentümer, der in gemeinsamer Nutzung stehenden land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke bringen diese gegen Erhalt adäquater Anteilsrechte in die AG ein. Bei der „Agrargemeinschaft Z.,“ fand diese Sacheinlage offensichtlich im Zuge der Gründung der „Weide und Stierhaltungsgenossenschaft Z.“ im Zeitraum 1928/1929 statt.

Die AG hat primär einen wirtschaftlichen Zweck, nämlich die erfolgreiche Bewirtschaftung der agrargemeinschaftlichen Grundstücke zur Förderung des Erwerbs seiner Mitglieder. Im Zentrum steht dabei naturgemäß und traditionell die land- und forstwirtschaftliche Bewirtschaftung, aber das Liegenschaftseigentum kann und wird von einer AG ebenso für andere Erwerbszwecke (z.B. im Schi- und Golfsport, für Campingplätze oder Gastronomie, Rohstoffgewinnung u.v.a.m.) zum wirtschaftlichen Vorteil der Mitglieder genutzt. Dementsprechend kommt es zu planmäßigen Vermögenstransfers von der AG zu den Mitgliedern, wie er für Kör untypisch ist.

Die Wirtschaftsführung steht im Hinblick auf das öffentliche Interesse an der Erhaltung einer funktionsfähigen Land- und Forstwirtschaft unter agrarbehördlicher Aufsicht. Dazu tritt die Steuerfreiheit der land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte der AG. Staatliche Aufsichtsfunktionen bestehen auch in anderen Wirtschaftsbereichen (z.B. Banken- und Versicherungssektor).

Die Zahl der Mitglieder der AG ist durch die Bindung der Anteilsrechte an eine Stammsitzliegenschaft nahezu fix festgelegt. Eine Übertragung der vermögenswerten Anteilsrechte ist – wie bereits im Sachverhalt dargestellt – auf verschiedene Weise möglich.

Zwischen der AG als Körperschaft öffentlichen Rechts (KöR) und ihren Mitgliedern besteht das gesellschaftsrechtliche und steuerrechtliche Trennungsprinzip. Die Körperschaft bildet ein eigenes Steuerrechtssubjekt. Daher haben zwei voneinander getrennte Ertragsbesteuerungen – auf Ebene der AG und auf Ebene der Mitglieder – stattzufinden. Einkünfte und Vermögen der AG gelangen durch Ausschüttung oder Einlagenrückzahlung in die Sphäre der Mitglieder und sind bei diesen der persönlichen Einkommensbesteuerung zu unterziehen.

2. Gewinnausschüttung oder Kapitalrückzahlung

2.1. Ausschüttungen

Die Agrargemeinschaft als KöR ist mit den gesamten Einkünften aus dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft nicht steuerpflichtig. Auch Entschädigungen für Ernteertragseinbußen und Wirtschafterschwernisse im Zusammenhang mit entgeltlichen Grundstücksnutzungen zu landwirtschaftsfremden Zwecken (z.B. Schiabfahrten, Leitungen usw.) fallen darunter und sind deshalb steuerfrei. Die AG in Form der KöR ist nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art (BgA), wozu auch die Überlassung von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken gehört (§ 2 Abs. 2 Z. 3 KStG) unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.

Thesauriertes Vermögen der AG kann somit aus land- und forstwirtschaftlichen Einkünften (z.B. steuerfreie Entschädigungen oder land- und forstwirtschaftliche Pachteinnahmen, Ernteerträge [z.B. Holzverkauf], Jagderlöse, usw.) aus einem BgA oder aus Anlagenverkauf (insb. Grundstücksverkauf) stammen. Eine agrargemeinschaftliche Liegenschaft kann zum Betriebsvermögen eines BgA oder zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen der AG gehören. Somit kann ein agrargemeinschaftlicher Grundstücksverkauf im Rahmen einer Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG ebenso Vorliegen wie nach § 4 Abs. 1 und Abs. 3 EStG.

Bei Ausschüttungen aus verschiedenartigen thesaurierten Erträgen der AG lässt sich nicht feststellen, aus welcher Einnahmequelle der Geldbetrag stammt.

Ausschüttungen der AG an anteilsberechtigte Land- und Forstwirte sind – auch im Falle des Bestehens einer Pauschalierung - bei ihren Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft der Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen. Ausschüttungen an Mitglieder, deren Anteilsrechte im Privatvermögen gehalten werden, sind als Einkünfte aus Kapitalvermögen steuerpflichtig (UFS, 6.9.2011, RV0581-W/11).

Auf Grund des Trennungsprinzips ist es aber für die einkommensteuerrechtliche Beurteilung auf Mitgliederebene nicht mehr von Bedeutung aus welchen – kost-pflichtigen oder kost-freien - Geschäften der ausgeschüttete Betrag stammt. Die einkommensteuerrechtliche Beurteilung als Einkünfte aus Kapitalvermögen oder als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft hat unabhängig von der steuerrechtlichen Behandlung der Geschäfte bei der ausschüttenden Körperschaft zu erfolgen. Ein Beteiligungsertrag ist auch dann steuerpflichtig, wenn die Körperschaft einen Liebhabereibetrieb führt (Mamut in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 5 Rz. 93; Rauscher, Ausschüttungen an Anteilsberechtigte, SWK 29/2000, S. 697 sowie derselbe in SWK10/2002, S. 307; Marschner, Jakom 2009/EStG zu § 27 Rz 37; EStR 2000, Rz. 5035).

Wird die gesamte Beteiligung an der AG (z.B. durch Absonderung des Anteilsrechts, dessen wesentlicher Wert in der Regel im Grund und Boden besteht) veräußert, ist der Veräußerungserlös bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen, wenn das Anteilsrecht zum Betriebsvermögen eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes gehört. Bei Veräußerung von Anteilsrecht des Privatvermögens liegen idR sonstige Einkünfte gemäß § 31 EStG aus der „Veräußerung von Beteiligungen“ (bis zum Inkrafttreten des BudBG 2011) vor (Kanduth-Kristen in Jakom 2010/EStG, zu § 31 Rz. 11).

2.2. Einlagenrückzahlung

Die Bestimmung des § 4 Abs. 12 EStG lautet:

„Die Einlagenrückzahlung von Körperschaften gilt, auch wenn sie im Wege einer Einkommensverwendung erfolgt, als Veräußerung einer Beteiligung und führt beim Anteilsinhaber (Beteiligten) sowohl bei einem Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5) als auch bei einer Einnahmen - Ausgabenrechnung (§ 4 Abs. 3) nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu einer Minderung und Erhöhung von Aktivposten des Betriebsvermögens:

1. Einlagen im Sinne dieser Vorschrift sind das aufgebrachte Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und sonstige Einlagen und Zuwendungen, die als Kapitalrücklage auszuweisen sind oder bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften auszuweisen waren einschließlich eines Partizipations- und Genußrechtskapitals im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, sowie jene Verbindlichkeiten denen abgabenrechtlich die Eigenschaft eines verdeckten Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals zukommt.

2. Nicht zu den Einlagen gehören Beträge, die unter § 32 Z 3 fallen oder die infolge einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes die Eigenschaft einer Gewinnrücklage oder eines Bilanzgewinnes verloren haben.

3. Die Körperschaft hat den Stand der Einlagen im Sinne dieser Vorschrift im Wege eines Evidenzkontos zu erfassen und seine Erhöhungen durch weitere Einlagen und Zuwendungen und Verminderungen durch Ausschüttungen oder sonstige Verwendungen laufend fortzuschreiben. Bei Verschmelzungen, Umwandlungen und Aufspaltungen sind im Zeitraum zwischen dem Umgründungsstichtag und dem Tag des Umgründungsbeschlusses bzw. -vertrages getätigte Einlagen in die übertragende Körperschaft und Einlagenrückzahlungen durch die übertragende Körperschaft zum Umgründungsstichtag im Evidenzkonto der übertragenden Körperschaft zu erfassen. Das Evidenzkonto ist in geeigneter Form der jährlichen Steuererklärung anzuschließen.“

Ob eine Vermögensübertragung von der Körperschaft auf ihre Mitglieder als Ausschüttung oder Einlagenrückzahlung erfolgt, liegt im Wahlrecht und in der Willensbildung der Organe (lt. Satzung der AG: Obmann nach Beratung mit dem Vorstand: Aufteilung der Jahreserträge; Vollversammlung: Beschluss wichtiger Rechtsgeschäfte, z.B. Veräußerung des Gemeinschaftsvermögens, Genehmigung der Jahresrechnung und des Voranschlags). Der Organbeschluss über die Art der Auszahlung muss einheitlich gegenüber allen Mitgliedern gelten (Gleichbehandlung aller Mitglieder). Eine differenzierte Auszahlung bei den einen als Einlagenrückzahlung und bei den anderen als Gewinnausschüttung ist nicht möglich.

Nach § 4 Abs. 12 EStG hat auch eine Agrargemeinschaft – jedenfalls im Falle einer Einlagenrückzahlung – zumindest in Art eines Evidenzkontos den Einlagenstand und deren Verminderung durch Auszahlungen darzustellen.

Nach der körperschaftsrechtlichen und rechnungslegungsmäßigen Erscheinungsform ist in erster Linie eine Auszahlung zu beurteilen. Im Zweifel ist eine Auszahlung als Gewinnausschüttung zu werten. Die Beweislast für das Vorliegen einer Einlagenrückzahlung liegt beim Steuerpflichtigen. Die Behandlung einer Auszahlung als Gewinnausschüttung durch Einbehaltung und Abfuhr der KESt ist ein wesentliches Indiz, dass eine solche auch vorliegt.

Im gegenständlichen Fall wurde erstmals von der Bw. der Einwand erhoben, bei der Auszahlung handle sich in Wirklichkeit um eine Einlagenrückzahlung. Die AG verfüge über gar keinen ausschüttbaren Gewinn. Der Veräußerungserlös sei bloß ein Surrogat der eingelegten, im Miteigentum der Mitglieder gestandenen Grundstücke, welches dann im Wege einer Kapitalrückzahlung wieder entnommen worden sei.

Dem ist entgegenzuhalten, dass nach herrschender Meinung der Veräußerungserlös aus dem Verkauf agrargemeinschaftlicher Grundstücke – soweit er die historischen Anschaffungskosten im Einlagezeitpunkt übersteigt – einen ausschüttungsfähigen Gewinn bildet (Mamut in

Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 5 Rz. 93; Rauscher, Ausschüttungen an Anteilsberechtigte, SWK 29/2000, S. 697 sowie derselbe in SWK10/2002, S. 307; Marschner, Jakom 2009/EStG zu § 27 Rz 37; Kirchmayr in Doralt, EStG¹⁶ § 27 Tz. 57f, EStR 2000, Rz. 5035).

Nach dieser Rechtsauffassung ist es nicht zweifelhaft, dass bei einem Veräußerungserlös von € 855.718 ein Veräußerungsgewinn in Höhe des ausgezahlten Betrages von € 759.000 durch die AG realisiert und nach dem Organwillen an die Mitglieder ausgeschüttet wurde.

Von der AG konnte weder eine satzungsgemäße Jahresabrechnung noch eine Evidenzkonto vorgelegt werden, aus dem eine Verminderung des Einlagenstandes ersichtlich wäre.

Demgegenüber weisen alle Unterlagen über die Auszahlung des Verkaufsertrages auf das Vorliegen einer Gewinnausschüttung hin. Die Bw. räumt selbst ein, dass erst von ihr erkannt worden sei, dass in Wahrheit eben keine Gewinnausschüttung sondern eine Einlagenrückzahlung vorgenommen worden sei. Die Organe der AG hätten dies auf Grund unrichtiger Rechtsauskunft der Finanzverwaltung verkannt und nur deshalb die Form Gewinnausschüttung gewählt.

Es trifft zwar zu, dass in Sitzungs- und Beschlussprotokollen der AG neutral von der Auszahlung an die Mitglieder die Rede ist. Ebenso finden sich in diesen Unterlagen aber klare Hinweise auf die Qualifizierung der Auszahlung als Ausschüttung und auch die Verwendung dieses Terminus. In einer Abtretungserklärung vom Jänner 2009, die von allen Mitglieder unterzeichnet wurde und sie ihre eventuellen Abgabenrückerstattungsansprüche an den rechtsfreundlichen Vertreter abgetreten haben sowie in dem Rückerstattungsantrag vom 23.1.2009, wurde ausdrücklich vom Ausschüttungsbeschluss der Vollversammlung und der Gewinnausschüttung der AG gesprochen.

Zu diesem Zeitpunkt sind somit die Organe der AG und ihre Mitglieder eindeutig vom Vorliegen einer Gewinnausschüttung ausgegangen. Auch in einer Reihe von Rechtmitteln einzelner Mitglieder hatten diese keine Zweifel an einer Gewinnausschüttung und nur ihre Steuerpflicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen bekämpft. Die vorgelegten Protokolle der AG weisen eindeutig auf die Vornahme einer Gewinnausschüttung hin, wenn man auf den inhaltlichen Kontext in diesen Unterlagen abstellt.

Die Beweiswürdigung führt zu dem unumstößlichen Ergebnis, dass der Teilbetrag (€ 759.000) des Veräußerungserlöses auf Grund eines entsprechenden Organbeschlusses der AG als Gewinnausschüttung an die Mitglieder ausbezahlt wurde und daher keine Einlagenrückzahlung erfolgt ist.

3. Ausschüttungen der AG als Einkünfte aus Kapitalvermögen

Der UFS hat über diese Rechtsfrage betreffend die AG bereits in der Berufungsentscheidung RV/0581-W/11 vom 6.9.2011 rechtskräftig abgesprochen und sieht unter Berücksichtigung der nachfolgenden Rechtsprechung, Literaturmeinungen und Rechtsentwicklung keinen Anlass von seiner Rechtsauffassung abzugehen. Die Gründe sind Folgende:

„In der Entscheidung des UFS vom 30.12.2004, RV/0269-K/04 und dem dazu ergangen Erkenntnis des VwGH, 18.11.2008, 2006/15/0050 wurde ausschließlich die Frage behandelt, ob Ausschüttungen von AG steuerabzugspflichtige Kapitalerträge gemäß § 93 EStG darstellen und nur dies wurde verneint. Die Verwaltungspraxis nahm bislang das Vorliegen von Bezügen aus Genussrechten an. Weder in diesen Entscheidungen noch in der darauffolgenden gesetzlichen Verankerung der Verwaltungspraxis durch den Gesetzgebers mit dem Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl 52/2009, lässt sich eine Aussage oder ein Schlussfolgerung dazu finden, dass Ausschüttungen auf im Privatvermögen befindlichen Anteilsrechten an AG nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 EStG 1988 steuerpflichtig sind. Nach den Erläuterungen der Gesetzesmaterialien zum BBG 2009 (GP XXIV, RV 113, AB-NR 198, AB-BR 8112) sollte der Kapitalertragssteuerabzug von Bezügen aus Agrargemeinschaften entsprechend der bisherigen steuerlichen Praxis auf eine gesetzliche Grundlage gestellt werden. Das ist ein Hinweis, dass die bei der "Gesetzesreparatur" erfolgte Einfügung der Wortfolge "Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Agrargemeinschaften) im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z. 3 BV-G" auch im § 27 EStG - als Abs. 1 Z.1 lit. d - keine normative Bedeutung zugekommen ist sondern lediglich der Klarheit und Verständlichkeit des EStG dienen sollte. Es entspricht nämlich nicht der realpolitischen Praxis, dass „neue Steuern“ – wie gegenständlich die Ausschüttung an Mitgliedern von AG, die ihre Anteilsrechte im Privatvermögen halten - stillschweigend und kommentarlos eingeführt werden. Die Novellierung des § 27 EStG in diesem Punkte hatte daher nur deklaratorische Bedeutung, um den schon dafür bestehenden historischen Willen des Gesetzgebers im Lichte der erfolgten Rechtsprechung zweifelsfrei zum Ausdruck zu bringen.

Es entspricht auch dem Sachlichkeitsgebot, wenn der historische Gesetzgeber die Einkommensteuerpflicht von Ausschüttungen der AG nicht ausschließlich an die Zugehörigkeit der Anteilsrechte zum Betriebsvermögen oder einen regelmäßig widerkehrenden Auszahlungsmodus knüpften wollte.

Die Bestimmung des § 27 Abs. 1 Z. 1 bis 7 und Abs. 2 Z. 1 EStG 1988, BGBl 400/1988 idF BGBl I 85/2008 lautet:

"Folgende Einkünfte sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis Z 4 gehören, Einkünfte aus Kapitalvermögen:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.
- b) Gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.
- c) Gleichartige Bezüge aus Genußrechten und aus Partizipationskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes.
2. Gewinnanteile aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters, soweit sie nicht zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage zu verwenden sind. Verlustanteile aus solchen Beteiligungen sind nicht zu berücksichtigen.
3. Zinsen aus Hypotheken. Bei Tilgungshypotheken ist nur der Teil der Zahlung steuerpflichtig, der als Zinsen auf den jeweiligen Kapitalrest entfällt.
4. Zinsen und andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art, zum Beispiel aus Darlehen, Anleihen, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten und aus Ergänzungskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes.
5. Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen.
6. Unterschiedsbeträge zwischen der eingezahlten Versicherungsprämie und der Versicherungsleistung, die
 - a) im Falle des Erlebens oder des Rückkaufs einer auf den Er- oder Er- und Ablebensfall abgeschlossenen Kapitalversicherung einschließlich einer fondsgebundenen Lebensversicherung,
 - b) im Falle der Kapitalabfindung oder des Rückkaufs einer Rentenversicherung, bei der der Beginn der Rentenzahlungen vor Ablauf von zehn Jahren ab Vertragsabschluß vereinbart ist, ausgezahlt werden, wenn im Versicherungsvertrag nicht laufende, im wesentlichen gleichbleibende Prämienzahlungen vereinbart sind und die Höchstlaufzeit des Versicherungsvertrages weniger als zehn Jahre beträgt.
7. Zuwendungen jeder Art einer nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftung sowie Zuwendungen einer Privatstiftung im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 lit. c bis zu einem Betrag von 1 460 Euro jährlich. Als Zuwendungen gelten auch Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden. Dies gilt nicht hinsichtlich der bei der Zuwendung von Grundstücken mitübertragenen Belastungen des Grundstückes, soweit sie mit dem Grundstück in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Absatz 2 Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören auch:

1. Besondere Entgelte oder Vorteile, die neben den im Abs. 1 bezeichneten Einkünften oder an deren Stelle gewährt werden, zB Sachleistungen, Boni und zusätzliche Zinserträge aus Wertpapierkostgeschäften, weiters nominelle Mehrbeträge auf Grund einer Wertsicherung."

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen werden im § 27 EStG 1988 nicht eigens definiert. Die Bestimmung enthält eine unstrukturierte Auflistung von Haupt- und Nebentatbeständen, wobei der Tatbestand in Z. 4 "andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art" entsprechend dem historischen Rechtsverständnisses des EStG 1967 als Auffangtatbestand

sehr weit gefasst ist. Darunter fallen alle Erträge aus der entgeltlichen Nutzungsüberlassung von Kapitalvermögen jeder Art. Da auch Gewinnanteile an ausländischen Kapitalgesellschaften, die weder Aktiengesellschaften noch GmbHs vergleichbar sind, darunter fallen, sind wohl auch Ausschüttungen und Bezüge aus dem Anteilsrecht der Mitglieder gegenüber der AG erfasst. Es spielt somit für die Steuerpflicht der Ausschüttung keine Rolle, ob die AG juristische Person des privaten Rechts oder als Körperschaft öffentliche Rechts organisiert ist (Sulz/Nidetzky, ÖStZ 1996, 389ff, Rauscher, SWK, 29/2000 S 694, derselbe SWK 2/2002, S 34).

Bei den agrargemeinschaftlichen Liegenschaften handelt es sich um eine spezielle Ausprägung von historischem Miteigentum, deren privatautonome Nutzung durch die Flurverfassungs-Landesgesetze beschränkt ist. Trotz dessen wurden von den Miteigentümern die in gemeinschaftlicher Nutzung stehenden Grundstücke in AG eingebracht und haben im Gegenzug dafür vermögensadäquate Anteilsrechte erhalten. Von den Anteilsberechtigten der AG wird auf Ebene der Gemeinschaft in Sachwerten gebundenes Kapital zur Verfügung gestellt, und zwar im Ausmaß jenes Wertes am Vermögen der Agrargemeinschaft, welches ihren Anteilsrechten entspricht.

Bis zu einem gewissen Grad hatten die Miteigentümer auch Einflussmöglichkeit auf die Mitgliedschaft (z.B. Absonderungsverlangen) und auf die Rechtsform der AG (z.B. keine Mitwirkung an einer Satzung, vgl. idS Mamut, SWK 14/2008, Besprechung des Erkenntnis des VwGH vom 18.10.2007, 2005/15/0016).

Die Anteilsrechte sind zwar an das Eigentum einer Stammsitzliegenschaft gebunden, sie sind aber - wenn auch mit Einschränkungen und Zustimmungserfordernissen Dritter – disponibel. Es handelt sich somit um keine echte Zwangsmitgliedschaft (z.B. Kammermitgliedschaft). Die Bindung der Anteilsrechte an eine Stammsitzliegenschaft ist nicht unveränderbar und steht der Vergleichbarkeit mit den Mitgliedschaftsrechten oder Gesellschaftsrechten im Sinn des § 27 Abs. 1 EStG nicht entgegen (UFS, 29.12.2004, RV/0257-K/04).

Sonstige Kapitalforderungen jeder Art gemäß § 27 Abs. 1 Z. 4 EStG sind alle auf einen Geldbetrag gerichtete Forderungen, die nicht schon nach einem anderen Tatbestand des § 27 Abs. 1 EStG erfasst sind (Doralt/Kirchmayr, EStG8, § 27 Tz. 84). Mit dem Ausschüttungsbeschluss der Vollversammlung der AG haben die Mitglieder als Ausfluss ihres körperschaftlichen Anteilsrechtes eine solche Kapitalforderung im Sinne des § 27 Abs. 1 Z. 4 EStG erworben. Sie erhielten den Anspruch gegenüber der AG auf anteilsgerechte Auszahlung des Ausschüttungsbetrages.

Der UFS vertritt die Auffassung, dass der Gesetzgeber im § 27 Abs. 1 EStG auf Typologien abstellt. Es liegt daher in der Natur der Sache, dass einzelne Sachverhalte im Zentrum dieser Typologie stehen, andere wiederum an deren Rand rücken. Solche "Randsachverhalte" sind steuerrechtlich danach zu beurteilen, ob sie - gerade noch - dieser Typologie entsprechen oder eben nicht mehr. Das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse entspricht dem typenmäßig charakterisierten Tatbestand, wenn die Merkmale des Typus zum überwiegenden Teil in Erscheinung treten, sodass das typenmäßig vorgeformte Bild in den Hauptbelangen erfüllt ist. Der Tatbestand wird somit realisiert, ohne dass alle Einzelzüge geschlossen und gleich intensiv ausgeformt sein müssen. Bloß die Eigenheiten der Kapitalzufuhr seitens der AG-Mitglieder im Zeitpunkt der Entstehung der AG oder die Vermittlung der Mitgliedschaft über die Bindung des Anteilsrechtes an eine Stammsitzliegenschaft steht der Verwirklichung des Tatbestandstypus nicht nach Auffassung des UFS entgegen (Rauscher, SWK 2/2002 S. 34).

Im Falle der AG werden die Hauptmerkmale " des Tatbestandes im § 27 Abs. 1 Z. 4 EStG, "Erträgnisse aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art" überwiegend erfüllt. Die Mitglieder bringen - wenn auch unter den Einschränkungen des Flurverfassungs-Landesgesetzes – ihr agrargemeinschaftliches Liegenschaftsvermögen in eine Körperschaft zur erwerbswirtschaftlichen Nutzung gegen Erhalt von Anteilsrechten ein. Ein Anteilsberechtigter hätte bereits im Regulierungsverfahren zur Errichtung der AG die Absonderung oder Teilung seines Anteiles verlangen können und dadurch seine Mitgliedschaft an der AG ausschließen können. Mit dem Erwerb der Mitgliedschaftsrechte an der AG sind auch rechtsverbindliche Ansprüche auf Kapitalforderungen (im gegenständlichen Fall die Ausschüttung eines Teiles des Veräußerungserlöses) verbunden.

Die Rechtsansicht, dass die Ausschüttung an jene Mitglieder, die ihre Anteile im Privatvermögen halten, gemäß § 27 Abs. 1 Z. 4 EStG einkommensteuerpflichtig ist, wurde vom UFS auch im Verfahren gegenüber der AG Z., RV/2605-W/09 vom 17.11.2009 schon geäußert.

Bei der umfangreichen nachfolgenden Novellierung der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen durch das Budgetbegleitgesetz 2011 hat der Gesetzgeber an dieser –seinem historischen Willen entsprechenden - Gesetzeslage festgehalten und die sachliche Richtigkeit damit auch bekräftigt.

Die Einwände der Bw. und die zur Untermauerung ihres Standpunktes herangezogene Literatur (Mayr, SWK 28/2001, S. 684, Brauner/Urban, SWK 26/2009, S. 786, Doralt, EStG4, § 27 Tz. 103) sowie die Entscheidung des UFS, RV/0155-I/03 vom 14.03.2005 vermögen

gegenüber den eindeutigen Ergebnissen der historischen und verfassungskonformen Interpretation des § 27 Abs. 1 Z. 4 EStG nicht zu überzeugen.

Mayr untersuchte in seinem Beitrag eigentlich die - nicht in Streit stehende KESt-Pflicht von Ausschüttungen der AG und verneinte das Vorliegen von Substanzgenussrechten. Für Anteilsrechte, welche im Privatvermögen gehalten werden, hält er eine "Steuerbarkeit als Einkünfte aus Kapitalvermögen für denkbar". Auch Brauner/Urban setzten sich mit der herrschenden Meinung, ob Zuflüsse von AG ins Privatvermögen Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 1 Z. 4 EStG sein können, überhaupt nicht auseinander und trafen dazu auch keine Aussage. Auch im nachfolgenden Schrifttum wird die Richtigkeit der Auffassung des UFS im Ergebnis für denkbar und möglich erachtet (z.B. Mamut in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 5 Rz. 93).

Dem Begehrn der Bw. war somit keine Folge zu geben, weil die im Jahr 2008 an die Bw erfolgte Auszahlung vom Finanzamt zu Recht als Ausschüttung aus dem Anteilsrecht an der AG beurteilt und als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 1 Z. 4 EStG 1988 zur Bemessungsgrundlage herangezogen wurde.

4. Rückzahlungsantrag gemäß § 240 Abs. 3 EStG

Wie in der wiedergegebenen Begründung des angefochtenen Bescheides ausgeführt, kommt eine Rückzahlung der einbehaltenen KESt nicht in Betracht, weil diese im Zuge der durchgeföhrten Pflichtveranlagung auf die Einkommensteuer angerechnet wurde und somit im Einkommensteuerbescheid vom 2.11.2012 ein Ausgleich mit diesem Abgabenbetrag erfolgt ist.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 31. Oktober 2013