



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der NE, vertreten durch Confida Hermagor GmbH, 9620 Hermagor, Gösseringlande 7, vom 28. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 15. November 2004 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 11. Juli 2002 gegen die Berufungswerberin (Bw.), eine Agrargemeinschaft nach dem Kärntner Flurverfassungslandesgesetz, LGBl 64/1979, erging im Wesentlichen folgender Spruch:

"Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für 2001

Die Kapitalertragsteuer für 2001 wird festgesetzt mit 23.128,58 €...

Dieser Betrag war bereits fällig."

In seiner Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus: Ausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften unterlägen als Substanzgenussrechte dem Kapitalertragsteuerabzug (§ 93 EStG). Wenn die Agrargemeinschaft die Steuerschuld für die Mitglieder übernehme, betrage die Kapitalertragsteuer 33,33 % des ausbezahlten Betrages. Die Bw. habe eine Ausschüttung in Höhe von 954.864,00 S vorgenommen. Die Kapitalertragsteuer betrage 33,33 % dieses Betrages, somit 318.256,17 S oder 23.128,58 €.

Die Bw. bestritt in ihrer Berufung vom 13. August 2002 die Kapitalertragsteuerpflicht dieser Ausschüttungen.

Im Schreiben des unabhängigen Finanzsenates (UFS) vom 15. April 2004 wurde das Bezirksgericht D (D) ersucht, alle Urkunden seiner Urkundensammlung vorzulegen, die im B-Blatt des Grundbuchsatzuzuges über die agrargemeinschaftlichen Grundstücke der Bw. [EZABKGK (EZ AB KG K)] angeführt waren.

Im Bedenkenvorhalt des UFS vom 15. April 2004 an die Vertreterin der Bw. wurde der damals bekannte Sachverhalt dargestellt: Die Ausschüttungen seien erfolgt, weil die Empfänger Mitglieder der Bw. gewesen seien.

Im Schreiben des UFS vom 15. April 2004 an die Agrarbezirksbehörde (ABB) D wurden dieser insbesondere folgende Fragen gestellt: Durch welche Hoheitsakte wurde die Bw. errichtet? Durch welche Rechtshandlungen wurden an das Eigentum der Stammsitzliegenschaften (zum Begriff siehe rechtliche Beurteilung Punkt 3 d) Anteilsrechte an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken gebunden? Hat die Bw. Ihren Mitgliedern dafür eine besondere Gewinnbeteiligung, höhere Anteilsrechte an agrargemeinschaftlichen Grundstücken oder eine besondere Beteiligung an einem allfälligen Liquidationserlös eingeräumt, dass sie der Bw. Kapital oder sonstige Wirtschaftsgüter zur Verfügung gestellt haben, oder besondere Vorteile verschafft haben? Handelte es sich dabei um besondere Leistungen der Mitglieder, die über die Leistungen hinausgingen, zu denen die Mitglieder auf Grund der Verwaltungssatzungen ohnedies verpflichtet waren?

Das Bezirksgericht D sandte am 26. April 2004 Ablichtungen folgender Urkunden: Generalakt der ABB D vom 28. April 1926 Zahl 999 (Anm: Im restlichen Teil dieser Berufungsentscheidung wird die richtige Zahl durch die Zahl "999" ersetzt); Schreiben des Amtes der Kärntner Landesregierung vom 4. August 1926; Zustimmungserklärung vom 20. August 1964; Kaufvertrag vom 12. November 1964 mit Genehmigungsvermerk der ABB D vom 15. Dezember 1964.

Diese Unterlagen wurden dem Finanzamt als Beilagen des Schreibens des UFS vom 4. Mai 2004 übermittelt.

Am 30. Juni 2004 wurde der Leiter der ABB D vernommen. Bei dieser Gelegenheit legte er eine Ablichtung der Satzungen der Bw. mit einem Genehmigungsvermerk der ABB D vom 2. Feber 1995 vor.

Er gab an: Das rechtskräftige Anteileregister der Bw. sei in ihren Generalakt integriert. Die Bw. habe keine Mitglieder mit walzenden Anteilsrechten.

1853 habe es eine Art Grundentlastungspatent gegeben. Damals habe sich Folgendes ereignet: Die Grundeigentümer, meist Adelige, hätten sich bereit erklärt, einer Gemeinschaft von Landwirten Grund und Boden zur Verfügung zu stellen, damit der übrige Besitz der Adelligen von Dienstbarkeiten jeder Art entlastet werde. So seien die meisten Agrargemeinschaften entstanden. Es seien damals Regulierungsakten angelegt worden. Der Generalakt gegenüber der Bw. aus den Zwanziger Jahren des vorigen Jahrhunderts sei die konstitutive Rechtsgrundlage für die Bw. Dadurch, dass die Agrargemeinschaften Grundstücke in ihr Eigentum übertragen erhielten, sei es auch notwendig gewesen, die Nutzung dieser Grundstücke durch die Mitglieder der Agrargemeinschaft zu regeln. Dies sei mit Hilfe der Generalakten erfolgt. Zugleich mit den Generalakten seien an das Eigentum der Stammsitzliegenschaften die Anteilsrechte an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken gebunden worden. Dies sei in den rechtskräftigen Anteileregistern festgehalten worden. Abgesehen von den Generalakten, allfälligen Anhängen dazu und den Verwaltungssatzungen könne es keine alten Bestimmungen über Rechte und Pflichten der Mitglieder der Agrargemeinschaften geben. Für die Bw. gäbe es keine Anhänge zum Generalakt.

Derzeit könne nur jemand Mitglied bei einer Agrargemeinschaft sein, wenn er gleichzeitig Eigentümer einer Stammsitzliegenschaft sei. Wenn ein Mitglied der Agrargemeinschaft größere Anteilsrechte haben wolle, könne es Anteilsrechte von einem anderen Mitglied kaufen. Ein solcher Kauf müsse von der ABB genehmigt werden. Die ABB nehme darauf Bedacht, ob die Gefahr von Anteilsanhäufungen bestehe. Sobald jemand so viele Anteile erwerben könne, dass er die Mehrheit in der Vollversammlung hätte, würde die ABB einer solchen Anteilsanhäufung nicht zustimmen. Es komme nicht vor, dass Mitglieder der Agrargemeinschaften besondere Leistungen an die Agrargemeinschaft erbringen, um dafür besondere Rechte zu erhalten.

Die Größe der Anteilsrechte der Mitglieder der Agrargemeinschaften sei historisch gewachsen. Sie gehe zurück auf die Generalakten der Agrargemeinschaften. Sie habe sich damals an der Größe der Stammsitzliegenschaften orientiert. Je größer zB. eine Stammsitzliegenschaft gewesen sei, desto mehr Vieh sei üblicherweise auch vorhanden gewesen und desto umfangreichere Auftriebsrechte seien deshalb benötigt worden. Möglicherweise sei ein weiteres Kriterium für die Größe der Anteilsrechte gewesen, wie umfangreich die Weiderechte oder sonstigen Dienstbarkeiten gewesen seien, die das spätere Mitglied der Agrargemeinschaft an den Liegenschaften der adeligen Grundbesitzer gehabt habe.

Am 12. Juli 2004 wurde der Obmann der Bw. vernommen. Er legte bei dieser Gelegenheit folgende Ablichtungen vor: aus dem Protokollbuch der Bw. (Seiten 191 und 192), einen Text mit der Überschrift "Kaufvertrag" und dem handschriftlichen Vermerk "am 2. Dezember 2001 Vertrag unterschrieben", die Ablichtung eines Grundbuchsauszuges vom 10. Dezember 1991,

mit handschriftlichen Vermerken des Obmannes der Bw., denen alle Anteilsinhaber an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken der Bw. im Jahre 2001 zu entnehmen waren, sowie eine Niederschrift vom 9. April 1997 der Bezirkshauptmannschaft D.

Der Obmann der Bw. gab am 12. Juli 2004 insbesondere an: Die Ausschüttung sei an die Mitglieder der Bw. nach Maßgabe der Größe der Anteile der Mitglieder erfolgt. Rechte, wie sie normalerweise Mitglieder einer Agrargemeinschaft haben, seien niemals an außenstehende Personen, die keine Mitglieder gewesen seien, weitergegeben worden.

Der Steuerberater der Bw. gab am 12. Juli 2004 an: Seit dem Verkauf eines Grundstückes im Jahre 2001, durch welchen die gegenständlichen Ausschüttungen ermöglicht wurden, habe die Bw. kein brauchbares Vermögen mehr.

Im Schreiben des UFS vom 17. August 2004 und dessen Beilagen wurden dem Finanzamt die gesamten Ermittlungsergebnisse mitgeteilt.

Am 31. August 2004 fanden zwei Telefonate zwischen dem Referenten und der Sachbearbeiterin des Finanzamtes Mag. Lamprecht-Hohenwarter statt. Bei dieser Gelegenheit wurde der Vertreterin des Finanzamtes mitgeteilt, dass voraussichtlich keine mündliche Verhandlung stattfinden werde und dass mit einer stattgebenden Erledigung zu rechnen sei, wenn vom Finanzamt nicht mehr als das vorgebracht werden sollte, was in Richtlinien ausgeführt worden sei. Voraussichtlich werde der Berufungswerberin vorgeschlagen werden, die Anträge auf mündliche Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurückzuziehen, weil mit einer Stattgabe zu rechnen sei.

Im Schreiben vom 1. September 2004 wies das Finanzamt auf Ausführungen in den Einkommensteuerrichtlinien hin.

Mit Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 30. September 2004, RV/0014-K/03, wurde der Berufung der Bw. vom 13. August 2002 Folge gegeben und der Bescheid vom 11. Juli 2002 aufgehoben. Diese Berufungsentscheidung wurde damit begründet, dass die gegenständlichen Ausschüttungen nicht kapitalertragsteuerpflichtig seien und der vom Finanzamt erlassene Bescheid kein Haftungsbescheid sei.

Mit Haftungsbescheid des Finanzamtes vom 15. November 2004 wurde die Bw. auf Grund der bereits erwähnten Ausschüttungen an ihre Mitglieder zur Kapitalertragsteuerhaftung in Anspruch genommen. Die Bw. legte dagegen mit Schriftsatz vom 28. Dezember 2004 Berufung ein. Sie vertrat darin die Auffassung, dass diese Ausschüttungen nicht kapitalertragsteuerpflichtig seien. Die Bw. beantragte ferner die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat, zog diese beiden Anträge allerdings mit Schreiben vom 30.12.2004

zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

I.) ergänzende Feststellungen:

1.) Die Bw., eine Agrargemeinschaft nach dem Kärntner Flurverfassungslandesgesetz LGBl 64/1979, ist laut Generalakt der ABB D (Agrarbehörde) vom 28. April 1926, Z 999, Eigentümerin der Grundstücke der EZ AB KG K (Grundbuchsauszug der EZ AB KG K, Generalakt vom 28. April 1926, §§ 1 und 2).

Sie hat mehr als 5 (Grundbuchsauszug der EZ AB KG K) Mitglieder (= Eigentümer jener Stammsitzliegenschaften, mit deren Eigentum Anteilsrechte an der Liegenschaft der Bw. verbunden sind, vgl. Punkt 3 d der rechtlichen Beurteilung). Zweck der Bw. ist die Befriedigung der land- oder forstwirtschaftlichen Bedürfnisse ihrer Mitglieder im Zusammenhang mit dem Eigentum ihrer Mitglieder an "Stammsitzliegenschaften" (zu diesem Begriff vgl. rechtliche Beurteilung, Punkt 3 d; § 1 der Satzungen der Bw.).

Mit Generalakt der Agrarbezirksbehörde (ABB) D vom 28.4.1926, Z 999, bestätigt von der Kärntner Landesregierung mit Bescheid vom 4.8.1926, ZI X, wurden die im Eigentum der Bw. stehenden Grundstücke agrarbehördlich reguliert, dh in Bezug auf die Grundstücke der Bw. wurden Nutzungs- und Verwaltungsrechte der Mitglieder der Bw. festgestellt. Das von dieser Regulierung erfasste Gebiet bestand aus den Grundstücken im Ausmaß von 15,83 ha, die zur EZ AB KG K gehörten. In diesem Generalakt wurden diejenigen Liegenschaften (= Stammsitzliegenschaften) festgestellt, deren Eigentümer Anteilsrechte an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken der Bw. (= Grundstücke der EZ AB KG K) hatten. Ferner wurde damit festgestellt, wie groß diese Anteilsrechte waren (§ 2 des Generalaktes vom 28.4.1926). Welche Liegenschaften im Streitjahr Stammsitzliegenschaften waren und wer die Eigentümer dieser Liegenschaften waren, ist dem Grundbuchsauszug vom 10.12.1991 mit handschriftlichen Ergänzungen des Obmannes zu entnehmen, den der Obmann der Bw. in Kopie am 12. Juli 2004 vorlegte.

Ferner erließ die ABB in diesem Generalakt Vorschriften über die Bewirtschaftung und Verwaltung der agrargemeinschaftlichen Grundstücke. Die in diesem Generalakt enthaltenen Verwaltungsstatuten (= Statut für die Verwaltung des Gemeinschaftsbesitzes) wurden zuletzt 1995 von der Bw. adaptiert; diese Adaptierung wurde 1995 von der ABB mit Bescheid vom 2. 2. 1995 genehmigt (Satzungen der Bw.).

In der Bw. existieren keine persönlichen Anteilsrechte, die nicht an das Eigentum einer "Stammsitzliegenschaft" (zum Begriff siehe rechtliche Beurteilung, Punkt 3 d) gebunden sind. (Niederschrift über die Aussagen des T (T) vom 30. Juni 2004).

2.) Mit Kaufvertrag vom 2. Dezember 2001 verkaufte die Bw. ein agrargemeinschaftliches Grundstück im Ausmaß von 47.322 m² an den Verein Arge N (Urkunde mit der Überschrift "Kaufvertrag" mit dem Vermerk "am 2.12.2001 Vertrag unterschrieben"). Seit diesem Verkauf steht noch ein Gebiet von 5.295 m² auf der EZ AB KG K im Eigentum der Bw. Hinsichtlich dieses verbleibenden Gebietes übersteigen die Nutzungskosten den Ertrag regelmäßig (Niederschrift mit den Aussagen des Obmannes der Bw. H und des HW vom 12. Juli 2004).

Die Bw. erzielte auf Grund dieses Kaufvertrages vom 2.12.2001 einen Erlös von 970.000,00 S, den sie 2001 an ihre Mitglieder ausschüttete. Die Ausschüttungen erfolgten auf Grund der Mitgliedschaft der Ausschüttungsempfänger bei der Bw. Sie erfolgten nach Maßgabe der Größe der Anteile der Mitglieder der Bw. an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken (EZ AB KG K) der Bw. (2 Schreiben des Obmannes der Bw. vom 23.5.2002, Seiten 1,2,4 KEST – Akt, Schreiben der Confida Hermagor vom 2.7.2002 an das Finanzamt, Niederschrift mit den Aussagen des Obmannes der Bw. vom 12.7.2004, S. 2). Auf Grund dieser Ausschüttungen hat das Finanzamt den bekämpften Kapitalertragsteuerhaftungsbescheid vom 15. November 2004 erlassen.

Es ist bis heute nicht vorgekommen, dass eine außenstehende Person, die nicht Mitglied der Bw. war, eine Gewinnbeteiligung oder Verlustbeteiligung von der Bw. erhalten hat, oder einen Anteil am Vermögen der Bw. oder einen Liquidationsüberschuss aus dem Vermögen der Bw. erhalten hat. Solche Anteile sind von der Bw. einer außenstehenden Person auch nie versprochen worden. Die Bw. hat einer außenstehenden Person auch niemals Mitspracherechte oder sonstige Rechte gegeben, wie sie normalerweise Mitglieder der Bw. haben (Niederschrift über Aussagen des Obmannes der Bw. vom 12. Juli 2002).

3.) Satzungen der Bw. mit Rechten und Pflichten der Mitglieder der Bw., von der ABB mit Bescheid vom 2.2.1995 genehmigt:

a.) Rechte der Mitglieder der Bw. auf Grund der Satzungen:

Die Mitglieder nehmen an der Verwaltung der Bw. mittelbar durch ihre Organe (Vollversammlung, Vorstand, Obmann oder dessen Stellvertreter) teil (§ 4 der Satzungen der Bw.).

Ein Mal jährlich hat eine Vollversammlung stattzufinden; außerordentliche Vollversammlungen sind abzuhalten, wenn der Obmann oder Vorstand es für nötig erachtet, wenn dies von einem Drittel der Mitglieder der Bw. (§ 2 der Satzungen der Bw.) oder von der Agrarbehörde verlangt wird. Die Agrarbehörde hat das Recht, zu den Vollversammlungen einen Vertreter zu entsenden (§ 5 Z 1 und 2 der Satzungen der Bw.).

Die Mitglieder der Bw. haben folgende weitere Rechte, die in der Vollversammlung auszuüben sind: Wahl der Organe (Vorstand, Obmann, Stellvertreter des Obmannes, 2 Rechnungsprüfer) der Bw. in deren Vollversammlung; Genehmigung des Rechnungsabschlusses (§ 8 der Satzungen der Bw.); die Agrarbehörde ist berechtigt, aus triftigen Gründen Vorstandsmitglieder ihrer Stelle zu entheben oder wenn eine gültige Wahl des Vorstandes nicht zustandekommt, diesen zu bestellen (§ 10 Z 11 der Satzungen).

Die Mitglieder der Bw. haben auf Grund der Satzungen auch das Recht auf Entscheidung in der Vollversammlung über die Veräußerung und Belastung von Vermögen der Bw., Aufnahme von Darlehen und Verwendung des Überschusses. Zur Veräußerung und Belastung agrargemeinschaftlicher Grundstücke und für Verkaufsschlagerungen ist die agrarbehördliche Genehmigung einzuholen (§ 8 der Satzungen der Bw.).

Die Mitglieder der Bw. haben auch das Recht auf Einleitung gerichtlicher Schritte durch Beauftragung des Obmannes zur Durchführung derselben (§ 8 lit c der Satzungen des Bw.), ferner auf Einbringung eines Antrages an die Agrarbehörde auf Änderung des Regelungsplanes [§§ 88-95 Kärntner Flurverfassungen – Landesgesetz, LGBl 64/1979 (FLG), § 8 lit. e der Satzungen der Bw.].

Die Bw. hat ein Beschlussbuch zu führen, in welches über jede Vollversammlung eine Niederschrift einzutragen ist (§ 7 Z 3 der Satzungen).

Gegen Mehrheitsbeschlüsse können die überstimmten Mitglieder aus triftigen Gründen binnen 8 Tagen bei der Agrarbehörde Beschwerde führen, die darüber zu entscheiden hat (§ 7 Z 5 der Satzungen).

Die Mitglieder der Bw. haben auf Grund der Satzungen auch das Recht auf Einbringung von Beschwerden an die ABB gegen Verfügungen des Vorstandes (§ 10 Z 12 der Satzungen der Bw.).

Ergeben sich während des Rechnungsjahres begründete Bedenken gegen die Führung der Vermögensgebarung des Obmannes, haben die Mitglieder der Bw. das Recht, darüber eine Meldung an die ABB zu erstatten. Die übrigen Vorstandsmitglieder (insbesondere der Obmann- Stellvertreter) haben die Pflicht, Meldung an die ABB zu erstatten (§ 14 Z 5 der Satzungen der Bw.).

Den Mitgliedern der Bw. steht auf Grund der Satzungen auch das Recht auf Kontrolle der Rechnungslegung des Obmannes über die Einnahmen, Ausgaben und das Vermögen der Bw. zu. Sollte die Vollversammlung der Mitglieder die Rechnungslegung des Obmannes nicht genehmigen, ist binnen 8 Tagen vom Obmann der ABB Meldung zu erstatten, die über die

Gründe der Unterlassung der Genehmigung zu entscheiden hat (§ 14 Z 4 der Satzungen der Bw.).

Die Mitglieder der Bw. haben auf Grund der Satzungen der Bw. Anspruch auf Gewinnbeteiligung, Vermögensbeteiligung und Beteiligung an einem allfälligen Liquidationsüberschuss nach Maßgabe der Größe der Anteile an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken. Zur Verteilung von Geldüberschüssen über 1.000,00 S ist die Genehmigung der ABB einzuholen (vgl § 15 der Satzungen).

Die Vollversammlung der Mitglieder der Bw. fasst ihre Beschlüsse mit einfacher Mehrheit. Jedem Mitglied kommen hierbei so viele Stimmen zu, wie es seinem Anteil an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken entspricht (§ 7 Z 1 der Satzungen).

b.) Aufgaben des Vorstandes (§§ 11 und 12 der Satzungen):

Führung der gewöhnlichen Verwaltungsgeschäfte (§ 11 lit a der Satzungen der Bw.); Vorsorge für die Erhaltung des Vermögens der Bw. (§ 11 lit c der Satzungen); Die Beschlussfassung erfolgt mit Stimmenmehrheit (§ 12 Z 4 der Satzungen); Alle Beschlüsse des Vorstandes sind in ein Beschlussbuch einzutragen (§ 12 Z 5 der Satzungen);

c.) Aufgaben des Obmannes (§ 13 der Satzungen):

Vertretung der Gemeinschaft nach außen; Leitung der Geschäftsführung; Vollzug der gesetzlichen und behördlichen Anordnungen und der Beschlüsse der Vollversammlung und des Vorstandes; Legung der Jahresrechnung gegenüber der Vollversammlung (§ 14 Z 3 der Satzungen);

Der Obmann ist der Agrarbehörde für die ordentliche Verwaltung verantwortlich und hat rechtzeitig bei der Agrarbehörde die zur Abstellung von Unzukömmlichkeiten notwendigen Meldungen zu erstatten (§ 13 Z 2 der Satzungen). Der Obmann hat eine genaue Aufzeichnung über alle Vermögenswerte der Bw. zu führen. Alle Bareinnahmen und –ausgaben sind fortlaufend von ihm in ein Kassabuch einzutragen (§ 14 der Satzungen).

d.) Pflichten der Mitglieder:

Sind Arbeitsleistungen durchzuführen, hat der Obmann der Bw. das Recht, die Mitglieder der Bw. zur Erbringung von Leistungen oder im Falle der Weigerung zur Erbringung einer finanziellen Ersatzleistung aufzufordern (§ 3 Z 2 und 3, § 11 lit e, § 13 Z 1 lit f der Satzungen der Bw.; Niederschrift über die Aussagen des Mag. T vom 30. Juni 2004).

Können Auslagen, z.B. im Zusammenhang mit Abgaben, nicht aus der Kasse gedeckt werden, müssen sie durch die Mitglieder der Bw. nach Maßgabe der Größe ihrer Anteilsrechte an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken aufgebracht werden. Kommen Mitglieder der Bw. der

Pflicht zur Leistung von Beiträgen nicht nach, hat der Obmann unverzüglich bei der ABB die Erlassung eines Zahlungsbefehles zu beantragen (§ 15 der Satzungen der Bw.). Die Mitglieder der Bw. unterliegen somit einer Verlustbeteiligung.

e.) Die Bw. hat das Recht, Träger von Rechten und Pflichten zu sein (§ 1 Z 3 der Satzungen, vgl. § 48 Abs 2 Kärntner FLG). Sie hat Vermögen (Grundbuch EZ AB KG K).

II.) rechtliche Beurteilung:

1.) Die Mitglieder der Bw. haben auf Grund ihrer Anteilsrechte an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken Bezüge erhalten. Bezüge aus Genussrechten, die gleichartig sind, wie die Bezüge aus Aktien und GmbH- Anteilen, sind gem. § 93 Abs 2 Z 1 lit c EStG kapitalertragsteuerpflichtig. Gleichartig sind solche Bezüge aus Genussrechten, wenn sie aus Substanzgenussrechten stammen. Substanzgenussrechte sind Genussrechte, die in Bezug auf das gesamte Gesellschaftsvermögen eine Beteiligung am Gewinn und Verlust, am Vermögen und am Liquidationsgewinn beinhalten.

Es ist daher zu untersuchen, ob die Anteilsrechte der Mitglieder der Bw. an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken der Bw., die im ursächlichen Zusammenhang mit den streitgegenständlichen Bezügen stehen, Genussrechte im Sinne von § 93 EStG sind. Sollte dies der Fall sein, wäre weiters zu untersuchen, ob diese Rechte Substanzgenussrechte sind.

2.) Rechtsnatur von Genussrechten (Krejci – Van Husen, Genussechte, GesRZ 2000, 54; Bavenek-Weber, FJ 2001, 181):

Der häufigste Inhalt eines Genussrechtes ist der Anspruch auf Zahlungen aus dem Gewinn. Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften, Genossenschaften, u.U Einzelkaufleute können jedenfalls Genussrechte ausgeben. Die rechtliche Ausgestaltung der Genussrechte unterliegt in der Regel, dh abgesehen von speziellen Genussrechten, die den hier zu beurteilenden Rechten in keiner Weise ähnlich sind (vgl. Beteiligungsfondsgesetz, BGBl 111/1982), keiner besonderen gesetzlichen Regelung. Daher hat der Emittent diesbezüglich eine weitgehende Gestaltungsfreiheit. Auch eine unbefristete Bindung des Kapitals ist zulässig (GesRZ 2003, 285 OGH 29.1.2003, 7 Ob 267/02v;).

Genussrechte werden sehr oft als Gegenleistung für eine Unternehmensfinanzierung gewährt. Der Inhaber der Genussrechte hat für diese Rechte typischerweise Geld auf bestimmte Zeit gegeben, mitunter aber auch sonstige Vorteile. Sie bieten häufig einen Anspruch auf einen Gewinnanteil (vgl. VwGH 19.8.1997, 95/16/0328), oft auch eine Beteiligung am Liquidationserlös, räumen jedoch meist keine Herrschafts- oder Mitverwaltungsrechte ein.

Genussrechte können im Verhältnis zu den Vermögensrechten der Gesellschafter oder Aktionäre und zu anderen Beteiligungsrechten vorrangig, nachrangig oder gleichrangig sein.

Die Einräumung eines Genussrechtes gibt dem Berechtigten keine Gesellschafterstellung, selbst dann nicht, wenn dem Berechtigten vertraglich gleiche Rechte wie den Gesellschaftern eingeräumt worden sein sollten. Es ist aber möglich, dass die Gesellschaft Außenstehenden auf Grund zusätzlicher Verträge schuldrechtliche Positionen einräumt, die den Mitwirkungsrechten der Gesellschafter entsprechen oder nahe kommen (vgl auch VwGH 21.5.1997, 95/14/0151).

Die Einräumung solcher Mitwirkungsrechte ist aber nicht typisch für Genussrechte. Genussberechtigten kommt in der Regel keine gesellschafterähnliche Stellung zu. Genussrechtsverhältnisse sind schuldrechtliche Verträge, sie sind nicht gesellschaftsrechtlicher Natur. Ein Genussberechtigter ist auf Grund der Genussrechtsvereinbarung nicht Gesellschafter des Emittenten; bei Genussrechtsvereinbarungen fehlt der personalistische Zusammenschluss mehrerer Personen zu einer Zweckgemeinschaft. Genussberechtigte sind üblicherweise in die unternehmerischen Entscheidungen nicht eingebunden, sie sind auch üblicherweise in die Willensbildung darüber, mit welchen Personen gesellschaftliche Organfunktionen besetzt werden, nicht eingebunden.

Genussrechtsverhältnisse sind typischerweise Dauerrechtsverhältnisse: Dem Emittenten wird üblicherweise Kapital auf Dauer zur Verfügung gestellt. Das Genussrechtsverhältnis endet meist durch Zeitablauf oder Kündigung, es ist meist auf wiederkehrende Leistungen gerichtet, insbesondere auf laufende Zins – oder Dividendenzahlungen. Die Zur-Verfügung- Stellung von Kapital muss aber im weitesten Sinn gesehen werden, da Genussrechte häufig für die Aufgabe von Rechten und zur Ablösung von Schulden, als Gegenleistung für die Überlassung von Wirtschaftsgütern eingeräumt werden. Genussrechte können auch als Belohnung oder Entgelt für Dienste oder die Zuwendung sonstiger Vorteile gewährt werden.

Mitunter erhält der Genussberechtigte auch das Recht, Einrichtungen des Unternehmers zu nutzen (zB. Theater, Lesehallen). Genussrechte sehen nicht immer, aber sehr oft eine Verlustbeteiligung vor. Es überwiegen aber jene Genussrechtsformen ohne Verlustbeteiligung.

3.) Rechtsnatur der Anteilsrechte der Mitglieder der Bw. an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken der Bw., verglichen mit typischen Genussrechten:

a.)

In den Verwaltungssatzungen der Agrargemeinschaften ist grundsätzlich eine körperschaftliche Verfassung für jede Agrargemeinschaft vorzusehen, es sei denn die Anzahl der Anteilsberechtigten beträgt weniger als fünf (§ 31 Flurverfassungsgrundsatzgesetz, § 93 Abs 1 Kärntner FLG). Die Bw. hat mehr als fünf Mitglieder. Sie weist zahlreiche Eigenschaften auf, die auch Körperschaften und Gesellschaften haben:

Auf Grund ihrer Satzungen handelt die Bw., eine Agrargemeinschaft nach dem Kärntner FLG, durch Organe (Vorstand, Obmann, Stellvertreter des Obmannes und Vollversammlung -vgl. §§ 15 ff, §§ 34 ff GmbHG, § 4 der Satzungen der Bw.); die Mitglieder der Bw. haben in wichtigen Angelegenheiten Stimmrechte (vgl §§ 35 GmbHG; vgl. § 7 und 8 der Satzungen). Die Bw. ist (vgl. § 61 GmbHG) selbstständiges Rechtssubjekt (vgl. § 1 Z 3 der Satzungen, § 48 Abs 2 Kärntner FLG). In der Satzung der Bw. sind Minderheitenrechte vorgesehen (vgl. § 45 GmbHG; vgl. § 7 Z 5 der Satzungen der Bw.). Die Mitglieder der Bw. haben Anteile am Vermögen der Bw. (vgl. § 75 GmbHG; vgl. Generalakt der Bw. vom 28. April 1926). Die Mitglieder der Bw. haben auch entsprechend der Höhe ihrer Anteilsrechte einen Anspruch auf einen Gewinnanteil (vgl. § 82 GmbHG; § 15 der Satzungen der Bw.) Sie ist auf Grund der gleichartigen Eigenschaften, wie sie Körperschaften haben, als Körperschaft anzusehen.

Die Bw. weist aber, wie die obigen Erwägungen zeigen, auch zahlreiche Eigenschaften auf, die auch bei Gesellschaften vorkommen. Die Mitgliedschaftsrechte der Mitglieder der Bw. sind somit Gesellschaftsrechten gleichartig. Die Bw. ist jedoch keine privatrechtliche Gesellschaft.

Aus den nachstehenden Erwägungen ist die Bw. vielmehr als Körperschaft öffentlichen Rechtes anzusehen:

Der Begriff der Körperschaft Öffentlichen Rechtes (KÖR) ist ein Typusbegriff. Es ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob die Voraussetzungen, die typischerweise für das Vorliegen einer KÖR sprechen, in ausreichendem Maße vorhanden sind. Liegt ein Teil dieser typischen Voraussetzungen nicht vor oder ist ein Teil davon schwächer ausgeprägt, kann dies durch die stärkere Ausprägung anderer typischer Indizien ausgeglichen werden (vgl. Ruppe, UStG 1994, § 2 RN 168).

Folgende typische Merkmale sprechen im Allgemeinen für das Vorliegen einer KÖR:

- Ihre Errichtung durch Gesetz oder Hoheitsakt. Es ist aber auch ausreichend, wenn ein freiwilliger Zusammenschluß erst infolge eines Hoheitsaktes rechtswirksam wird.
- Zwangsbestand, Zwangsmitgliedschaft
- Zuweisung von öffentlichen Aufgaben der staatlichen Verwaltung. Diesen Aufgaben muß nicht unbedingt in der Form von Hoheitsakten entsprochen werden.
- Zuständigkeit von Verwaltungsbehörden zur Entscheidung organisatorischer Fragen
- organisatorische Verbindungen zur öffentlichen Hand
- ausdrückliche Kennzeichnung als KÖR

Die Existenz der Bw. ist durch Hoheitsakt (Generalakt) festgestellt worden.

Ob ein Grundstück agrargemeinschaftlich ist, entscheidet die ABB durch Feststellung (§§ 47 Abs 4 und 49 Abs 1 Kärntner Flurverfassungslandesgesetz - FLG). Ist man Eigentümer einer Stammsitzliegenschaft, so ist man zwangsläufig auch Mitglied einer Agrargemeinschaft mit einem Anteilsrecht an deren agrargemeinschaftlichen Grundstücken. Die Absonderung eines Anteilsrechtes an agrargemeinschaftlichen Grundstücken, welches an das Eigentum an einer Stammsitzliegenschaft gebunden ist, kann nur mit Bewilligung der ABB erfolgen (§ 49 Abs 3 FLG). Es herrschen somit Zwangsbestand und Zwangsmitgliedschaft bei der Bw. Die Zwangsmitgliedschaft ergibt sich ferner aus dem Generalakt (§ 2 des Generalaktes vom 28. April 1926).

Die Bw. bezweckt die bestmögliche Bewirtschaftung und Verwaltung ihres Vermögens (§ 1 Z 2 der Satzung). Damit besorgt sie die ihr übertragenen öffentlichen Aufgaben auf dem Gebiet der Bodenreform, und zwar die gemeinschaftliche Nutzung und Verwaltung der agrargemeinschaftlichen Liegenschaften aufgrund eines Regelungsplanes (vgl. §§ 85 – 95 Kärntner FLG; vgl. ZfVB 1995/2335). Sie erfüllt somit durch das Gesetz übertragene öffentliche Aufgaben.

Sie hat das Recht auf politische Exekution, dh, das Recht, rückständige Geldleistungen (§ 3 Abs 3 Verwaltungsvollstreckungsgesetz) durch das zuständige Gericht eintreiben zu lassen (§ 116 Kärntner FLG). Dieses Recht haben nur natürliche Personen, juristische Personen des Privatrechtes, sowie die Gebietskörperschaften und jene juristischen Personen des öffentlichen Rechtes, denen dieses Recht per Gesetz zugestanden wurde (§ 3 Abs 3 Verwaltungsvollstreckungsgesetz). Der Bw. ist dieses Recht per Gesetz zugestanden worden (§ 116 Abs 4 Kärntner FLG). Diese Bestimmung wäre sinnlos, wenn die Bw. bereits eine juristische Person des Privatrechts wäre. Indem der Gesetzgeber der Bw. dieses Recht eigens zugestand, machte er deutlich, dass er die Bw. als juristische Person des öffentlichen Rechtes, somit als Körperschaft öffentlichen Rechtes ansieht.

Die rechtlichen Verhältnisse der agrargemeinschaftlichen Liegenschaften werden unter Ausschluß des Rechtsweges von der ABB geregelt (§ 97 Kärntner FLG). Auch über Streitigkeiten der Mitglieder der Bw. mit der Bw. oder der Mitglieder untereinander entscheidet die ABB (§ 51 Abs 2 FLG). Mitgliedschaftsrechte werden nicht unmittelbar aufgrund von Miteigentum, sondern aufgrund einer agrarbehördlichen Regelung ausgeübt (§ 85, §§ 88-95 Kärntner FLG; ÖJZ 1984/54). Damit werden jedenfalls auch (aber nicht ausschließlich) organisatorische Fragen von der ABB entschieden. Würde es sich bei der Bw. um ein privates Rechtssubjekt handeln, wäre für diese Angelegenheiten ein Gericht zuständig. Ferner wird die Bw. durch die ABB überwacht (§ 51 Abs 1 FLG). Gem. § 13 der Satzung der Bw. ist deren Obmann der ABB verantwortlich. Damit ist auch eine hinreichende organisatorische Verknüpfung zur öffentlichen Hand gegeben.

Aus diesen Gründen (vgl. insbesondere die Gewährung der politischen Exekution gem. § 116 Abs 4 Kärntner FLG; der hoheitliche Feststellungsakt, die Zwangsmitgliedschaft und die erhebliche Abhängigkeit der Bw. in organisatorischen und sonstigen zivilrechtlichen Fragen) ist die Bw. als KÖR anzusehen. Gemessen an den Gründen, die hierfür sprechen, kommt dem Umstand, daß es keinen Hoheitsakt gibt, wonach die Bw. ausdrücklich als KÖR bezeichnet wurde, keine entscheidende Bedeutung zu.

Gesetzliche Vorschriften, die zwischen den Parteien eines Genussrechtsverhältnisses eine körperschaftliche Verfassung fordern, existieren nicht. Genussrechte sind keine Gesellschaftsrechte, sondern kraft der ihnen zu Grunde liegenden vertraglichen Vereinbarung Schuldrechte (Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz, 2. Auflage, 144; Krejci – Van Husen, GesRZ 2000, 54; Bavenek-Weber, FJ 2001, 181). Die Anteilsrechte der Mitglieder der Bw. sind jedoch gleichartig wie Gesellschaftsrechte. Dies spricht gegen die Beurteilung der Anteilsrechte der Mitglieder der Bw. an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken der Bw. als Genussrechte.

In dieses Bild fügt sich, dass die Bw. die Rechte, die laut ihren Satzungen eingeräumt werden (insbesondere Gewinnanteile) nur ihren Mitgliedern eingeräumt hat. Dies unterstreicht die Richtigkeit der Ansicht, dass es sich bei diesen satzungsgemäßen Rechten um Mitgliedschaftsrechte an einer Körperschaft und somit um Rechte handelt, die gleichartig wie Gesellschaftsrechte sind.

sind. Demgegenüber können Genussrechte, die eine Körperschaft emittiert, auch an Nichtmitglieder übertragen werden (Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz, 2. Auflage, 144). Auch dieser Umstand spricht gegen die Beurteilung der Anteilsrechte der Mitglieder der Bw. als Genussrechte.

b.) Die Feststellung des Eigentums und der Anteilsrechte an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken erfolgte mit Generalakt der Agrarbezirksbehörde (ABB) aus dem Jahr 1926, somit durch einen Hoheitsakt einer Agrarbehörde (LGBI für Kärnten 23/1885, §§ 21, 46, 37, 60, 61, 68, 70, 72, 84, 85, 87, 95, 107 und 108 leg. cit; vgl auch RGBI 94/1883, § 12; Grundbuchsauszug EZ AB KG K). Diese Regulierung (dh Ordnung der rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse agrargemeinschaftlicher Grundstücke, vgl. §§ 85 – 95, § 97 Kärntner FLG) auf Grund eines Generalaktes der Agrarbehörde konnte auf Grund der im Jahre 1926 geltenden Rechtslage auf Antrag oder von Amts wegen erfolgen. Die Regulierung hatte damals von Amts wegen insbesondere dann stattzufinden, wenn sie aus forstwirtschaftlichen, forstpolizeilichen Gründen oder aus einem ansonsten gefährdeten öffentlichen Interesse notwendig war (LGBI für Kärnten 14/1900, §§ 4 und 5). Zuständig zur Durchführung einer solchen Regulierung waren im Jahre 1926 die Agrarbehörden (LGBI für Kärnten 23/1885, §§ 20 – 28).

Auch heute kann eine Regulierung, dh Ordnung der rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse agrargemeinschaftlicher Grundstücke, auf Antrag oder von Amts wegen nur durch den Hoheitsakt einer zuständigen Agrarbehörde erfolgen (§ 85 Abs 2; §§ 97 – 99 Kärntner Flurverfassungen – Landesgesetz, LGBl 64/1979, abgekürzt FLG). Das Regelungsverfahren ist von Amts wegen insbesondere dann einzuleiten, wenn die Regelung aus wirtschaftlichen Gründen oder zur Wahrung öffentlicher Rücksichten oder aus forstpolizeilichen Gründen erforderlich ist (§ 85 Abs 5 Kärntner FLG). Das agrarbehördliche Verfahren unterliegt dem Untersuchungsgrundsatz (Grundsatz der amtswegigen Erforschung der Wahrheit, § 39 AVG iVm § 1 Agrarverfahrensgesetz AgrVG).

Demgegenüber können die Feststellung eines Genussrechtes und die sich allenfalls daraus ergebenden rechtlichen Konsequenzen grundsätzlich nur durch ein Gericht auf Grund eines Hoheitsaktes erfolgen (§ 1 Jurisdiktionsnorm), es sei denn, es ist in einem Verwaltungsverfahren (vgl § 116 BAO) als Vorfrage über ein Genussrecht zu entscheiden. Ein amtswegiges Vorgehen der Gerichte zum Zwecke der Feststellung oder Durchsetzung von Genussrechten aus ähnlichen oder gleichartigen Gründen, wie sie in § 4 und § 5 LGBl für Kärnten 14/1900 oder in § 85 Abs 5 Kärntner FLG normiert sind, ist gesetzlich in der Regel nicht vorgesehen, sieht man von speziellen Situationen wie dem Tod oder der mangelnden körperlichen oder geistigen Eignung des Berechtigten (insbesondere Verlassenschaftsverfahren, Pflugschaftsverfahren, Sachwalterschaftsverfahren) ab. Das gerichtliche Verfahren ist zum Unterschied vom Agrarverfahren in der Regel (abgesehen von den soeben erwähnten Außerstreitverfahren) dadurch gekennzeichnet, dass die Parteien die Behauptungs- und Beweislast trifft (§§ 226 und 243 ZPO).

c.) Im engen Zusammenhang mit der Feststellung der Anteilsrechte durch Hoheitsakt stand im Jahre der Erlassung des Generalaktes 1926 die Erlassung von Vorschriften durch die Agrarbehörde betreffend die Bewirtschaftung und Verwaltung der agrargemeinschaftlichen Grundstücke (§ 3 und 4 des Generalaktes vom 28.4.1926; LGBl für Kärnten 23/1885, §§ 8, 19, 53, 72, 76, 77, 81 -83). Die Agrargemeinschaften durften somit im Jahre 1926 ihre agrargemeinschaftlichen und behördlich regulierten Grundstücke nicht nach eigenem Gutdünken, sondern nur bei Beachtung der Vorschriften, die die Agrarbehörde im Generalakt erlassen hat, bewirtschaften und verwalten. Die Mitglieder der Agrargemeinschaften durften sich zwar auch auf eine ihnen genehme Regulierung einigen, aber nur unter der Voraussetzung, dass die Agrarbehörde hiezu ihre Zustimmung erteilte (§ 18 leg cit).

An dieser zur Zeit der Erlassung des gegenständlichen Generalaktes bestehenden Rechtslage hat sich im Wesentlichen nichts geändert. Auch nach dem im Streitjahr geltenden Recht durften die Agrargemeinschaften ihre agrargemeinschaftlichen Grundstücke grundsätzlich nur bei Beachtung der Vorschriften, die die Behörde im Regelungsplan (§§ 88 -95 Kärntner FLG)

erlassen hat, bewirtschaften und verwalten. Sollte die Agrargemeinschaft selbstständig Verwaltungssatzungen beschlossen haben, ist deren Gültigkeit von der Genehmigung der Behörde abhängig (§§ 90, 93 Kärntner FLG). Auch die derzeit gültigen Verwaltungssatzungen der Bw. sind von der Agrarbehörde genehmigt worden (vgl. letzte Seite der Satzungen). Die Nutzungsmöglichkeiten der Inhaber der Anteilsrechte an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken (z.B. Nutzungen betreffend das stockende Holz) hängen grundsätzlich von den Wirtschafts – und Verwaltungsvorschriften, die von der Agrarbehörde erlassen oder zumindest genehmigt wurden, ab. Für den Fall des Zuwiderhandelns gegen die von der Agrarbehörde erlassenen Bewirtschaftungsvorschriften durch Mitglieder der Bw. hätte die Agrarbehörde das Recht, eine vorübergehende Nutzungssperre gegen solche Mitglieder zu verhängen (§ 3 Z 5 Satzungen der Bw.) und eine Geldstrafe bis zu 30.000 S oder Arrest bis zu 2 Wochen zu verhängen (§ 117 Abs 1 lit g Kärntner FLG). In Bezug auf Genussrechte gibt es in der Regel (dh zum Teil abgesehen von speziellen Genussrechten, die den hier zu beurteilenden Rechten in keiner Weise vergleichbar sind - vgl. Beteiligungsfondsgesetz BGBl 111/1982) keine ähnlich gravierenden Einwirkungsmöglichkeiten von Gerichten oder Behörden gegenüber Genussrechtsberechtigten. Mit welchen konkreten (Nutzungs-) Rechten und Pflichten ein Genussrecht verbunden wird, hängt ausschließlich von der Vereinbarung des Emittenten und des Berechtigten ab (GesRZ 2003, 285 OGH vom 29.1.2003, 7 Ob 267/02 v; Bavenek – Weber, FJ 2001, 181; Krejci – Van Husen, Genussrechte, GesRZ 2000, 54).

d.) Jedenfalls seit Erlassung des gegenständlichen Generalaktes und jedenfalls auch im Streitjahr waren die Anteilsrechte der Mitglieder der Bw. an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken der Bw. grundsätzlich an das Eigentum bestimmter Liegenschaften (= Stammsitzliegenschaften) gebunden. Seit Erlassung des Generalaktes dürfen Anteilsrechte an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken der Bw. grundsätzlich nur durch Erwerb des Eigentums an einer Stammsitzliegenschaft erworben werden, es sei denn, die Agrarbehörde bewilligt auf Antrag die Absonderung des Anteilsrechtes von der Stammsitzliegenschaft. Diese Bewilligung darf insbesondere dann erteilt werden, wenn das in der Mitgliedschaft begründete Nutzungsrecht den ordentlichen Bedarf der berechtigten Stammsitzliegenschaft übersteigt und wenn das abzusondernde Anteilsrecht mit dem Anteilsrecht eines anderen Gemeinschaftsmitgliedes vereinigt werden kann oder von der Bw. selbst erworben wird. Will ein Mitglied einer Agrargemeinschaft einen zusätzlichen Anteil an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken erwerben, hat es somit nur die Möglichkeit, diesen zusätzlichen Anteil von einem anderen Anteilsinhaber zu erwerben, wenn die ABB zustimmt (LGBl für Kärnten 14/1908, §§ 1 und 2; § 17 Abs 2 Flurverfassungsgrundsatzgesetz, § 49 Abs 3 – 5 Kärntner FLG; § 2 der Satzungen der Bw.). Das Gesetz sieht zwar heute die Möglichkeit persönlicher Anteilsrechte vor (§ 48 Abs 1, § 49 Abs 6 Kärntner FLG; § 2 der Satzungen der Bw.), die nicht

an das Eigentum an einer Stammsitzliegenschaft gebunden sind. Diese Bestimmungen sind jedoch totes Recht (Niederschrift über die Aussagen des Mag. T, Leiter der ABB D vom 30. Juni 2004, Seite 2).

Wird eine Stammsitzliegenschaft geteilt, ist in der Teilungsurkunde auch eine Bestimmung über die Mitgliedschaft bei der Agrargemeinschaft zu treffen. Diese Bestimmung bedarf der Bewilligung der Agrarbehörde (§ 49 Abs 7 Kärntner FLG).

Gesetzliche Bestimmungen über die Bindung eines Genussrechtes an das Eigentum an einer bestimmten Liegenschaft bestehen nicht.

Zwischen dem Erwerb eines Anteiles an agrargemeinschaftlichen Grundstücken und dem Erwerb eines Genussrechtes besteht somit jedenfalls seit Erlassung des Generalaktes folgender Unterschied: Um einen Anteil an agrargemeinschaftlichen Grundstücken zu erwerben, muss man grundsätzlich das Eigentum an einer Liegenschaft erwerben, an deren Eigentum dieser Anteil gebunden ist (Stammsitzliegenschaft, § 49 Abs 3 – 5 Kärntner FLG; § 48 Abs 1 Kärntner FLG; § 17 Abs 2 Flurverfassungsgrundsatzgesetz). Um ein Genussrecht zu erwerben, muss man grundsätzlich einem Emittenten Kapital oder sonstige wirtschaftliche Vorteile zur Verfügung stellen (Krejci – van Husen GesRZ 2000,54; Bavenek – Weber, FJ 2001, 181).

e.) Zu den Rechten und Pflichten der Mitglieder der Bw.:

aa.) Sie haben das Recht, an der Wahl der Organe der Bw. mitzuwirken. Die Agrarbehörde hat jedoch das Recht, aus triftigen Gründen von der Vollversammlung der Mitglieder der Bw. gewählte Vorstandsmitglieder ihres Amtes zu entheben (§ 10 Z 11 der Satzungen; vgl. § 51 Abs 1 Kärntner FLG). Im Zusammenhang mit Genussrechten existieren keine gesetzlichen Bestimmungen, die eine ähnlich gravierende Einwirkungsmöglichkeit der Staatsgewalt auf das Verhältnis zwischen Emittenten und Berechtigten zulassen. Zudem bieten Genussrechte kraft vertraglicher Vereinbarung **üblicherweise** keine Möglichkeit, auf die unternehmerischen Entscheidungen des Emittenten einzuwirken oder, für den Fall, dass der Emittent eine Körperschaft sein sollte, mitzubestimmen, mit welchen Personen gesellschaftliche Organfunktionen besetzt werden (Krejci – Van Husen, Genussrechte, GesRZ 2000, 54).

bb.) Alle Mitglieder der Bw. haben auf Grund ihrer Anteilsrechte das Recht, an Beschlüssen betreffend die Veräußerung oder Belastung von Vermögen der Bw. mitzuwirken (§ 8 der Satzungen der Bw.). Beschließen die Mitglieder der Bw. in der Vollversammlung die Veräußerung oder Belastung von Grundstücken, so ist für diese Maßnahmen die Genehmigung der Agrarbehörde einzuholen (§ 18 Flurverfassungsgrundsatzgesetz, § 50 Abs 1 Kärntner FLG; § 8 der Satzungen der Bw.).

Gesetzt den für Genussrechte untypischen (vgl. Krejci – Van Husen, Genussrechte, GesRZ 2000, 54) Fall, der Inhaber eines Genussrechtes hätte kraft vertraglicher Vereinbarung das Recht auf Mitsprache bei der Veräußerung oder Belastung von Grundstücken des Genussrechtsemittenten, so wäre diese Veräußerung oder Belastung mangels einschlägiger gesetzlicher Bestimmungen nicht behördlich genehmigungspflichtig.

cc.) Einigen sich die Mitglieder der Bw. auf eine Änderung des Regelungsplanes (vgl. §§ 88, 89 Kärntner FLG), die auch Auswirkungen auf die Nutzungsmöglichkeiten jedes einzelnen Mitgliedes hätte, wird diese Änderung nur bei Genehmigung der Agrarbehörde wirksam (§ 8 der Satzungen der Bw., § 95 Abs 1 Kärntner FLG).

Kommen der Genussrechtsemittent und der Inhaber des Genussrechtes überein, eine Änderung des Genussrechtes zu vereinbaren, so unterliegt diese Vereinbarung mangels einschlägiger gesetzlicher Bestimmungen keiner Genehmigungspflicht eines Vertreters der Staatsgewalt.

dd.) Die Inhaber der Anteilsrechte der Bw. haben das Recht, gegen Verfügungen des Vorstandes der Bw. Beschwerde bei der Agrarbehörde einzulegen. (§ 10 Z 12 der Satzungen der Bw., § 51 Abs 1 Kärntner FLG).

Auch der Inhaber eines Genussrechtes hat das Recht, gegen unerwünschte Verhaltensweisen des Genussrechtsemittenten die Hilfe der Staatsgewalt zu beanspruchen. Er hat allerdings grundsätzlich nur die Möglichkeit, eine Klage (vgl. § 226 ZPO) beim zuständigen Gericht einzubringen.

ee.) Sind Arbeitsleistungen zu Gunsten der Bw. durchzuführen, hat die Bw. das Recht, die Mitglieder der Bw. zur Erbringung dieser Leistungen aufzufordern oder sie zur Ersatzleistung in Geld zu verpflichten. Wegen rückständiger Leistungen hat sich die Bw., vertreten durch den Obmann, an die Agrarbehörde zu wenden. Der Agrarbehörde obliegt sodann, wenn die Forderungen der Bw. begründet sind, die Erlassung eines Zahlungsauftrages. (§ 3 Z 2 und 3, § 11 lit e, § 13 Z 1 lit. f der Satzungen; § 116 Abs 2 Kärntner FLG).

Kommt der Genussrechtsberechtigte seinen Pflichten nicht nach, hat der Emittent das Recht, eine Klage gegen den Inhaber des Genussrechtes beim zuständigen Gericht einzubringen.

ff.) Sollte die Vollversammlung der Mitglieder der Bw. die Rechnungslegung des Obmannes nicht genehmigen, ist binnen 8 Tagen vom Obmann der Bw. der Agrarbehörde Meldung zu erstatten, die sodann darüber zu entscheiden hat (§ 14 Z 4 der Satzungen der Bw.; vgl. § 51 Abs 1 Kärntner FLG).

Sollten zwischen dem Genussrechtsemittenten und dem Inhaber des Genussrechtes Meinungsverschiedenheiten betreffend die Rechnungslegung bestehen, besteht die

Möglichkeit, durch Klage beim zuständigen Gericht eine Klärung der Sache herbeizuführen. Eine Pflicht zur Einbringung einer Klage oder der Erstattung einer Meldung besteht nicht.

Ergeben sich während des Rechnungsjahres der Bw. begründete Bedenken gegen die Führung der Vermögensgebarung des Obmannes, haben die übrigen Vorstandsmitglieder unverzüglich Meldung an die Agrarbehörde zu erstatten. Den übrigen Inhabern von Anteilen an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken steht eine solche Meldung an die Behörde frei (§ 14 Z 5 der Satzungen, vgl § 51 Abs 1 Kärntner FLG).

Hat eine der Parteien eines Genussrechtsverhältnisses Bedenken gegen die Rechnungslegung der anderen Partei, so besteht keine Pflicht, darüber ein Gericht, die Staatsanwaltschaft oder eine Behörde zu informieren. Es besteht lediglich das Recht, ein gerichtliches Verfahren in Gang zu setzen, zB. durch Klage oder Strafanzeige.

gg.) Die Inhaber der Anteilsrechte an agrargemeinschaftlichen Grundstücken der Bw. haben Anspruch auf Beteiligung an allfälligen Überschüssen und an regelmäßigen Nutzungen, die sich aus den von der Agrarbehörde erlassenen Bewirtschaftungsvorschriften ergeben (§ 15 der Satzungen, § 90 Kärntner FLG). Auch Inhaber von Genussrechten haben dieses Recht auf Gewinnbeteiligung üblicherweise. Auch das Genussrechtsverhältnis ist in der Regel auf wiederkehrende Leistungen angelegt (OGH vom 29.1.2003, GesRZ 2003, 285, 7 Ob 267/02 v; vgl. Bavenek-Weber, FJ 2001, 181; Krejci – Van Husen, Genussrechte, GesRZ 2000,54).

Die Verteilung von Geldüberschüssen von über 1.000 S auf die Inhaber der Anteilsrechte an agrargemeinschaftlichen Grundstücken unterliegt der agrarbehördlichen Genehmigung (§ 15 der Satzungen der Bw; vgl § 51 Abs 1 Kärntner FLG).

Die Verteilung von Geldüberschüssen auf Inhaber von Genussrechten unterliegt keiner behördlichen oder gerichtlichen Genehmigung.

hh.) Die Beitragsleistungen der Mitglieder der Bw. zu den von der Bw. zu leistenden Steuern sind vom Obmann rechtzeitig den Mitgliedern vorzuschreiben, damit die Bw. nicht in Verzug gerät. Kommen die Mitglieder der Beitragsleistung nicht fristgerecht nach, hat der Obmann unverzüglich bei der Agrarbehörde die Erlassung eines Zahlungsauftrages zu beantragen. Die Agrarbehörde hat den Zahlungsauftrag zu erlassen, wenn die Forderungen der Bw. berechtigt sind. (§ 15 der Satzungen; § 116 Abs 2 Kärntner FLG).

Dass der Genussrechtsberechtigte verpflichtet ist, die Kosten aus der Steuerbelastung, die den Emittenten trifft, auch nur zum Teil zu tragen, ist gesetzlich nicht normiert worden. Eine solche Verpflichtung könnte sich nur ergeben, wenn sie vertraglich vereinbart worden wäre. Käme der Genussrechtsberechtigte einer solchen Verpflichtung nicht nach, hätte der Emittent das Recht, nicht aber die Pflicht, den Genussrechtsberechtigten mit den Mitteln eines

zivilgerichtlichen Verfahrens (insbesondere Klage an das zuständige Gericht) zur teilweisen Übernahme der Kosten zu zwingen.

ii.) Die Überwachung der Bw. obliegt der Agrarbehörde [hinsichtlich der Einhaltung des Regelungsplanes, der Bewirtschaftung der gemeinschaftlichen Grundstücke, der Verwaltung, der Erhaltung der gemeinsamen wirtschaftlichen Anlagen (§ 36 Flurverfassungsgrundsatzgesetz, § 51 Kärntner FLG, §§ 88 und 95 Kärntner FLG)].

Im Zusammenhang mit dieser Überwachungspflicht stehen insbesondere die Rechte der Agrarbehörde, die Einberufung einer Vollversammlung der Bw. herbeizuführen und zu dieser Versammlung einen Vertreter zu entsenden (§ 5 der Satzungen), aus triftigen Gründen von den Mitgliedern der Bw. gewählte Mitglieder des Vorstandes ihres Amtes zu entheben (§ 10 Z 11 der Satzungen), einer Veräußerung oder Belastung von Grundstücken der Bw. die Genehmigung zu erteilen oder zu versagen, eine Gewinnverteilung an die Mitglieder der Bw. zu genehmigen oder zu verbieten (§§ 8 und 15 der Satzungen der Bw.).

Eine gesetzliche Bestimmung, die eine Behörde oder ein Gericht verpflichtet, die Tätigkeiten des Genussrechtsemittenten und des Genussrechtsberechtigten zu kontrollieren, existiert in der Regel (dh abgesehen von Genussrechtsformen, die den gegenständlichen Rechten in keiner Weise ähnlich sind, vgl Beteiligungsfondsgesetz BGBl 111/1982) nicht.

jj.) Über Streitigkeiten der Mitglieder der Bw. untereinander, zwischen der Bw. und ihren Organen oder Mitgliedern, über Streitigkeiten betreffend Eigentum oder Besitz an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken entscheidet grundsätzlich die Agrarbehörde im Verwaltungsverfahren (§ 51 Abs 2 Kärntner FLG; § 98 Abs 2 Kärntner FLG; § 99 Kärntner FLG; § 1 AgrVG), es sei denn bei Streitigkeiten über Besitz und Eigentum an den Stammsitzliegenschaften (§ 98 Abs 4 lit b Kärntner FLG).

Über Streitigkeiten zwischen den Parteien eines Genussrechtsverhältnisses entscheidet das zuständige Gericht in einem zivilgerichtlichen Verfahren.

f.) Somit bestehen erhebliche Unterschiede zwischen den Anteilsrechten an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken der Bw. und Genussrechten: Die Anteilsrechte an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken der Bw. sind Mitgliedschaftsrechte an einer Körperschaft und Gesellschaftsrechten gegenüber gleichartig. Genussrechte sind keine Gesellschaftsrechte, sondern Schuldrechte (vgl. Punkt 3.a). Der Erwerb von Genussrechten unterscheidet sich wesentlich vom Erwerb eines Anteilsrechtes an agrargemeinschaftlichen Grundstücken (vgl. Punkt 3 d.).

Auf die Bewirtschaftung und Verwaltung der agrargemeinschaftlichen Grundstücke der Bw. darf die Agrarbehörde wesentlichen Einfluss nehmen (vgl. Punkt 3 c; 3 e, davon insbesondere

aa – cc, gg und ii.), auf die Rechtsbeziehungen zwischen Genussrechtsemittenten und Genussrechtsberechtigten darf in der Regel (mit Ausnahme von Rechten, die den hier zu beurteilenden Rechten in keiner Weise vergleichbar sind, vgl. BGBl 111/1982

Beteiligungsfondsgesetz) keine Behörde Einfluss nehmen. Im Falle von Verfahren, die durch eine hoheitliche Entscheidung beendet werden, sind im Zusammenhang mit Genussrechten andere Verfahrensbestimmungen anzuwenden als im Zusammenhang mit Anteilsrechten an agrargemeinschaftlichen Liegenschaften (vgl insbesondere Punkte 3 b; 3 e, davon insbesondere dd, ff, und jj).

Diese wesentlichen Unterschiede wiegen nach der hier vertretenen Ansicht schwerer als die Gemeinsamkeit, die sich darin erschöpft, dass auch Genussrechte ebenso wie Anteilsrechte an agrargemeinschaftlichen Grundstücken der Bw. Erfolgsbeteiligungen, Vermögensbeteiligungen und Beteiligungen an einem allfälligen Liquidationsüberschuss auslösen können. Es gibt keine gesetzliche Bestimmung, derzufolge Anteilsrechte an agrargemeinschaftlichen Grundstücken Genussrechte sind. In Verbindung mit den oben erwähnten Gründen wird die Ansicht vertreten, dass solche Anteilsrechte an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken der Bw. keine Genussrechte sind. Daher werden die Ausschüttungen aus diesen Anteilsrechten als nicht kapitalertragsteuerpflichtig angesehen (§ 93 Abs 2 Z 1 lit c EStG 1988).

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 30. Dezember 2004