



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Nachbarschaft C im Xtal, 9999 C, C 28, vertreten durch Confida GmbH, 9620 Hermagor, Gösseringlände 7, vom 20. Dezember 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 19. November 2002 betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Spruch des an die Berufungswerberin (Bw.) adressierten bekämpften Bescheides vom 19. November 2002 hat folgenden wesentlichen Inhalt:

" Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für 2001

Die Kapitalertragsteuer für 2001 wird festgesetzt mit 6.539,90 €...

Dieser Betrag war bereits am 31. Mai 2002 fällig."

In der Begründung dieses Bescheides ging das Finanzamt im Wesentlichen davon aus, dass die Bw., eine körperschaftlich organisierte Agrargemeinschaft nach dem Kärntner Flurverfassungslandesgesetz LGBI 64/1979 (Kärntner FLG), Ausschüttungen in Höhe von 270.000 S vorgenommen habe. Derartige Ausschüttungen seien kapitalertragsteuerabzugspflichtig. Es handle sich diesbezüglich um Substanzgenussrechte gemäß § 93 Abs 2 Z 1 lit c EStG. Wenn die Agrargemeinschaft die Steuerschuld für die Mitglieder übernehme, betrage die Kapitalertragsteuer 33,33 % des ausbezahlten Betrages. Da anzunehmen sei, dass die Ausschüttung ohne Einbehaltung der Kapitalertragsteuer von 25

% durch die Agrargemeinschaft erfolgt sei, betrage die Kapitalertragsteuer 33,33 % der ausgeschütteten Beträge, somit 89.991,00 S (6.539,90 €).

In Ihrer Berufung vom 20. Dezember 2002 beantragte die Bw., diesen Bescheid aufzuheben. Es gäbe keine gesetzliche Grundlage für eine Kapitalertragsteuerpflicht. Die Bw. beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Das Bezirksgericht E (E) wurde im Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) vom 15. April 2004 aufgefordert, alle Urkunden aus seiner Urkundensammlung vorzulegen, die im B-Blatt des Grundbuchs auszuges betreffend die Liegenschaft der Bw. EZABKGC (EZ AB KG C) erwähnt sind.

Im Bedenken vorhalt vom 15. April 2004 wurde der Vertreterin der Bw. vorgehalten: Die Ausschüttungen seien deshalb erfolgt, weil die Empfänger Mitglieder der Bw. gewesen seien.

Im Schreiben des UFS vom 15. April 2004 wurde die Agrarbezirksbehörde (ABB) D (D) ersucht, folgende Fragen zu beantworten: Durch welche Hoheitsakte wurde die Bw. errichtet? Durch welche Rechtshandlungen wurden an das Eigentum der Stammsitzliegenschaften Anteilsrechte an agrargemeinschaftlichen Grundstücken gebunden? Hat die Bw. Mitgliedern dafür eine besondere Gewinnbeteiligung eingeräumt, dass sie der Bw. Kapital oder sonstige Wirtschaftsgüter zur Verfügung gestellt haben, oder besondere Vorteile verschafft haben? Handelt es sich hiebei um besondere Leistungen der Mitglieder, die über die Leistungen hinausgingen, zu denen die Mitglieder der Bw. auf Grund der Verwaltungssatzungen verpflichtet waren?

Mit e-mail des Referenten vom 20.4.2004 erhielt der Fachvorstand des Finanzamtes den Bedenken vorhalt vom 15.4.2004 an die Vertreterin der Bw. zur Kenntnis.

Im Schreiben des UFS vom 12. Mai 2004 wurde die Bw. gefragt, durch welchen Bescheid oder Beschluss die Bw. errichtet worden sei. Die Bw. wurde ferner ersucht, Ablichtungen aller Bescheide, Beschlüsse oder Verträge vorzulegen, durch die Mitgliedschaftsrechte an der Bw. erworben worden seien.

Am 19. Mai 2004 langte vom Bezirksgericht E ein Konvolut mit insbesondere folgenden Unterlagen ein: Kaufvertrag vom 15.12.1987; Urkunde vom 27.10.1988, Kaufvertrag vom 13.11. 1995 (im Grundbuchs auszug fälschlich mit dem Datum 13.12. bezeichnet) Kaufvertrag vom 23.2.2001.

Am 30. Juni 2004 wurde der Leiter der ABB D vernommen. Er gab an: "Im Jahre 1853 erklärten sich die Grundeigentümer, meistens Adelige, bereit, einer Gemeinschaft von Landwirten Grund und Boden zur Verfügung zu stellen, damit der übrige Besitz der Adeligen

von Dienstbarkeiten jeder Art entlastet werde. So entstanden die meisten Agrargemeinschaften. Es wurden damals Regulierungsakten angelegt.

Der Generalakt der Bw. aus dem Jahre 1911 ist die konstitutive Rechtsgrundlage der Bw. Dadurch, dass die Agrargemeinschaften Grundstücke in ihr Eigentum übertragen erhielten, war es auch notwendig, die Nutzung dieser Grundstücke durch die Mitglieder der Agrargemeinschaft zu regeln. Dies erfolgte mit Hilfe der Generalakten. Zugleich mit den Generalakten wurden an das Eigentum der Stammsitzliegenschaften die Anteilsrechte an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken gebunden. Dies wurde in den rechtskräftigen Anteileregistern, die in den Generalakten integriert sind, festgehalten. Abgesehen von den Generalakten, den Anhängen dazu und den Verwaltungssatzungen kann es keine alten Bestimmungen über Rechte und Pflichten der Mitglieder der Agrargemeinschaften geben.

Es kommt nicht vor, dass Mitglieder der Agrargemeinschaften besondere Leistungen an die Agrargemeinschaft erbringen und dafür eine besondere Beteiligung am Gewinn oder am Liquidationserlös erhalten. Wenn ein Mitglied der Agrargemeinschaften höhere Anteilsrechte haben möchte, hat es nur die Möglichkeit, Anteilsrechte von einem anderen Mitglied zu kaufen. Ein solcher Kauf muss von der ABB genehmigt werden. Wenn Anteile zwischen den Mitgliedern gehandelt werden, nimmt die ABB mit ihrem Aufsichtsrecht im Wesentlichen nur darauf Bedacht, ob die Gefahr von Anteilsanhäufungen besteht. Sobald jemand so viele Anteile erwerben könnte, dass er die Mehrheit in der Vollversammlung hätte, würde die ABB einer solchen Anteilsanhäufung nicht zustimmen.

Die Größe der Anteilsrechte der Mitglieder der Agrargemeinschaften ist historisch gewachsen. Sie geht zurück auf die jeweiligen Generalakten der Agrargemeinschaft. Sie hat sich damals unter anderem an der Größe der Stammsitzliegenschaften orientiert. Je größer eine Stammsitzliegenschaft war, desto mehr Vieh wird üblicherweise vorhanden gewesen sein und desto umfangreichere Auftriebsrechte werden benötigt worden sein. Ein weiteres Kriterium könnte auch gewesen sein, wie umfangreich die Weiderechte oder sonstigen Dienstbarkeitsrechte waren, die das spätere Mitglied der Agrargemeinschaft an den früheren Grundstücken der Adeligen gehabt hat. " Soweit die Angaben des Leiters der ABB D.

Anlässlich dieser Vernehmung legte der Leiter der ABB D eine Ablichtung der Verwaltungssatzungen der Bw. vor.

Am 2. Juli 2004 legte die ABB D Ablichtungen folgender Urkunden vor: Generalakt vom 16. 10.1911; samt Anhängen I – IX dieses Generalaktes.

Am 5. Juli 2004 legte der Obmann der Bw. Ablichtungen folgender Urkunden vor: Urkunde, ausgestellt von U (U) im Jahre 1444; Liste mit den Namen und Anteilen der Mitglieder der Bw. vom 26. November 1907; undatiertes Anteileregister, laut dem Obmann der Bw. aus der Zeit

zwischen 1902 – 1911 stammend; Beschluss des Bezirksgerichtes E vom 2.8.2001 (dreifach); Auszug aus dem Kassabuch der Bw. betreffend November und Dezember 2001, auf dem die Auszahlung von 642.000 S ersichtlich ist; Mitgliederverzeichnis der Bw., mit handschriftlichen Korrekturen des Obmannes der Bw.; Auszüge aus dem Protokollbuch des Jahres 2001, Seiten 294 – 329; Satzungen der Bw. mit dem Genehmigungsvermerk der ABB vom 29. März 2003; Bescheid der ABB vom 10. 2. 1958;

Am 5. Juli 2004 wurde der Obmann der Bw. vernommen. Er gab insbesondere an: Im Jahre 2001 seien Ausschüttungen in Höhe von insgesamt 642.000 S an die Mitglieder der Bw. erfolgt. Die Gewinnbeteiligung des Jahres 2001 sei nur an die Mitglieder der Bw. nach Maßgabe der Größe der Anteile eines jeden Mitgliedes an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken der Bw. (Anm: EZ AB KG C) erfolgt. Die 1Alm (1Alm) sei im Jahre 1444 der Bw. gegeben worden. Dies ergebe sich aus der Urkunde, die von U 1444 ausgestellt worden sei. Die zweite Alm der Bw., die 2Alm (2Alm), sei nach einer mündlichen Überlieferung, über die es keine schriftlichen Unterlagen gäbe, im 14. Jahrhundert von M (M) der Bw. gegeben worden. Dies sei darauf zurückzuführen, dass M mit ihrem Heer ein Mal von den Vorfahren der Mitglieder der Bw. in ihrer Gegend aufgenommen worden sei. Als Gegenleistung für diese Aufnahme hätten die Vorfahren der Mitglieder der Bw. diese Alm erhalten. Seit dem Jahr 1911, dem Zeitpunkt der Regulierung, könnten nur noch die Eigentümer jener Stammsitzliegenschaften, die im Jahr 1911 bereits existiert hätten, Mitgliedschaftsrechte an der Bw. haben.

Im Schreiben vom 17. August 2004 und in den daran angeschlossenen Beilagen wurden dem Finanzamt alle Ermittlungsergebnisse zur Kenntnis gebracht. Im Telefonat vom 31. August 2004 teilte der Referent der Sachbearbeiterin des Finanzamtes Mag. Lamprecht-Hohenwarter mit, dass voraussichtlich keine mündliche Verhandlung stattfinden werde und dass vorbehaltlich eines weiteren Vorbringens des Finanzamtes mit einer stattgebenden Erledigung zu rechnen sei. In einem weiteren Telefonat am 31. August 2004 teilte der Referent der Sachbearbeiterin des Finanzamtes mit, dass er beabsichtige, der Berufungswerberin vorzuschlagen, die Anträge auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurückzunehmen, weil mit einer Stattgabe zu rechnen sei, sofern das Finanzamt keine über die Ausführungen in den Richtlinien hinausgehenden Argumente vorbringen werde (2 Aktenvermerke vom 31. August 2004).

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

Im Schreiben vom 27. September 2004 zog die Vertreterin der Bw. die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf mündliche Verhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

ergänzende Feststellungen:

1.) Die Bw ist Eigentümerin der Liegenschaft EZ AB KG C [Grundbuch EZ AB KG C, Generalakt des k.k. Lokalkommissärs für agrarische Operationen in D vom 16. Oktober 1911].

Sie hat mehr als 5 (Grundbuchsauszug der EZ AB KG C) 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 dem erwähnten Generalakt vom 16. Oktober 1911, der mit Beschluss der k.k. Landeskommision für agrarische Operationen vom 24. Feber 1912 bestätigt wurde, wurden die im Eigentum der Bw. stehenden agrargemeinschaftlichen Grundstücke der EZ AB KG C agrarbehördlich reguliert, dh in Bezug auf die Grundstücke der Bw. wurden Nutzungs- und Verwaltungsrechte der Mitglieder der Bw. festgestellt. In diesem Generalakt wurden diejenigen Liegenschaften (= "Stammsitzliegenschaften") festgestellt, deren Eigentümer Anteilsrechte an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken der Bw. hatten. Ferner wurde damit festgestellt, wie groß diese Anteilsrechte waren (§§ 3 und 8 des Generalaktes). Die Personen, die im Streitjahr Eigentümer der Stammsitzliegenschaften waren, sind ident mit den Mitgliedern der Bw. und dem Mitgliederverzeichnis der Bw. zu entnehmen, das der Obmann der Bw. bei seiner Vernehmung am 5. Juli 2004 auf die Verhältnisse des Streitjahres adaptiert hat (Mitgliederverzeichnis der Bw.).

Ferner erließ die Agrarbehörde in diesem Generalakt Vorschriften über die Bewirtschaftung und Verwaltung der agrargemeinschaftlichen Grundstücke. Die Bewirtschaftungsvorschriften wurden insbesondere im I. Anhang zum Generalakt, welcher am 10. Juli 1925 durch die Agrarbezirksbehörde (ABB) D erlassen wurde, geändert. Eine weitere wesentliche Änderung erfolgte im Jahre 1929. In den 1925 und 1929 geänderten Bewirtschaftungsvorschriften wird insbesondere geregelt, wieviel Stück Vieh welcher Gattung pro Anteilsrecht in jedem Jahr auf die Almen der Bw. getrieben werden darf, wie viel Holz welcher Gattung pro Jahr geschlägert werden darf und zu welchem Zweck dieses Holz verwendet werden darf, insbesondere auch, zu welchen Zwecken unter welchen Voraussetzungen den Mitgliedern der Bw. Holz zur Schlägerung überlassen werden darf. Ferner enthalten die Bewirtschaftungsvorschriften Bestimmungen über die Aufforstung, die Sammlung des Düngers und dessen Ausbringung auf die Weideflächen. Die Bewirtschaftungsvorschriften enthalten auch Bestimmungen über die Arbeiten, die die Mitglieder der Bw. zu leisten haben, um die Weideflächen zu säubern und die

baulichen Anlagen der Bw. instandzuhalten (I. Anhang zum Generalakt vom 10.7.1925, S, 2, 3,4,6,7,10,12; II. Anhang zum Generalakt vom 31. Dezember 1929).

Die in diesem Generalakt aus dem Jahre 1911 ursprünglich enthaltenen Verwaltungsstatuten wurden zuletzt 1982 von der Bw. adaptiert; diese Adaptierung wurde von der Agrarbezirksbehörde D mit Bescheid vom 29.3.1983 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.) Die Bw. erzielte auf Grund ihrer Tätigkeit (insbesondere Holzverkäufe und Erträge aus Verpachtungen) einen Gesamterlös von 642.000 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 der Bw. (Niederschrift mit den Aussagen des Obmannes der Bw. vom 5. Juli 2004, Seiten 2 und 4; Auszug aus dem Kassabuch November/Dezember 2001 der Bw.).

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 5. Juli 2004, insbesondere S 3).

3.) Satzungen der Bw. mit Rechten und Pflichten der Mitglieder der Bw., von der ABB mit Bescheid vom 29. März 1983 genehmigt:

a.) Rechte der Mitglieder

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 Dritt 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 der Satzungen).

Die Mitglieder der Bw. haben auf Grund der Satzungen der Bw. folgende weitere Rechte, die in der Vollversammlung auszuüben sind: Wahl der Organe (Vorstand, Obmann, Stellvertreter des Obmannes, 2 Rechnungsprüfer) der Bw. 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 laut Satzungen folgende weitere Rechte: Beschluss in der Vollversammlung über Veräußerung und Belastung von Vermögen der Bw., Aufnahme von Darlehen und Verwendung des Überschusses. Zur Veräußerung und Belastung agrargemeinschaftlicher Grundstücke und für Verkaufsschlägerungen ist die agrarbehördliche Genehmigung einzuholen (§ 8 der Satzungen der Bw.). Einleitung gerichtlicher Schritte durch Beauftragung des Obmannes zur Durchführung derselben (§ 8 lit c der Satzungen des Bw.). Einbringung eines Antrages an die Agrarbehörde auf Änderung des Regelungsplanes [§§ 88-95 Kärntner Flurverfassungs – Landesgesetz, LGBI 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 ferner auf Grund der Satzungen 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.).

Die Mitglieder der Bw. haben ferner auf Grund der Satzungen das Recht auf Kontrolle der Rechnungslegung des Obmannes über die Einnahmen, Ausgaben und das Vermögen der Bw.. 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 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 fasst ihre Beschlüsse mit einfacher Stimmenmehrheit. Jedem Mitglied kommen 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 Unzukämmlichkeiten notwendigen Meldungen zu erstatten. 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 der Bw., vgl. § 48 Abs 2 Kärntner FLG;). Sie verfügt über Vermögen (Vgl. Grundbuch betreffend die EZ AB KG C; Auszug aus dem Kassabuch November/Dezember 2001))

rechtliche Beurteilung:

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge (§ 95 Abs 2 EStG 1988). Empfänger der Ausschüttungen, die die Bw. vorgenommen hat, waren die Mitglieder der Bw., die somit als Empfänger der Kapitalerträge anzusehen sind. Daher kann die Bw. jedenfalls nicht Schuldnerin der Kapitalertragsteuer sein.

Wenn die gegenständlichen Ausschüttungen kapitalertragsteuerpflichtig gewesen wären, wäre die Bw. als Schuldnerin der Kapitalerträge zum Kapitalertragsteuerabzug verpflichtet gewesen (§ 95 Abs 3 EStG). In diesem Falle hätte sie grundsätzlich für die Kapitalertragsteuer gehaftet (§ 95 Abs 2 EStG 1988). Zur Gesamtschuldnerin in Bezug auf diese Kapitalertragsteuer hätte die Bw. aber nur durch Geltendmachung der Haftung mittels Haftungsbescheides des Finanzamtes werden können (§§ 7 und 224 Abs. 1 BAO).

Das Finanzamt hat jedoch keinen Haftungsbescheid erlassen. Das Finanzamt hat lediglich im Spruch des Bescheides Kapitalertragsteuer festgesetzt und eine Aussage zur Fälligkeit gemacht. Ein Haftungsbescheid wäre vorgelegen, wenn die Bw. unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die ihre Haftungspflicht begründete (§ 95 Abs 2 EStG 1988), aufgefordert worden wäre, die Abgabenschuld, für die sie hafte, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten. (§ 224 Abs 1 BAO).

Selbst wenn die Ausschüttungen der Bw. kapitalertragsteuerpflichtig gewesen wären, wäre die Bw. somit weder Schuldnerin noch Gesamtschuldnerin dieser Steuer gewesen. Der bekämpfte Bescheid war daher jedenfalls aufzuheben. Eine Abänderung des bekämpften Bescheides kam nicht in Betracht, weil die Behörde zweiter Instanz nur über die Sache entscheiden darf, über die die Behörde erster Instanz entschieden hat. Sache in Bezug auf den erstinstanzlichen Bescheid war jedoch ein Abgabenbescheid und kein Haftungsbescheid.

Zudem waren die gegenständlichen Bezüge nach der hier vertretenen Auffassung aus folgenden Gründen nicht kapitalertragsteuerpflichtig:

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, Genussrechte, 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 endigt 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. 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 16. Oktober 1911). 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 Gründstücken. 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 (§ 3 des Generalaktes vom 16. Oktober 1911).

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 Abs 4 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. 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 hiefür 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

Gesellschaftsrechten gleichartig. 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 Gesellschaftsrechten gleichartig 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 vom 16. Oktober 1911, bestätigt durch den Beschluss der k.k. Landeskommision für agrarische Operationen vom 24. Feber 1912, somit durch einen Hoheitsakt einer Agrarbehörde (LGBI für Kärnten 23/1885, §§ 21, 37, 46, 60, 68, 70, 72, 84, 85, 87, 95, 107 und 108 leg. cit; vgl auch RGBI 94/1883, § 12; Grundbuchsauszug der EZ AB KG C). Diese Regulierung (dh Ordnung der rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse agrargemeinschaftlicher Grundstücke, vgl. §§ 85 – 95, § 97 Kärntner FLG) auf Grund des Generalaktes der Agrarbehörde konnte auf Grund der im Jahre 1911 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 1911 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 - 6; §§ 97 – 99 Kärntner 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 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 LGBI 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 der Tod oder die mangelnde körperliche oder geistige Eignung des Berechtigten (insbesondere Verlassenschaftsverfahren, Pflegschaftsverfahren, 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 Jahr der Erlassung des Generalaktes die Erlassung von Vorschriften durch die Agrarbehörde betreffend die Bewirtschaftung und Verwaltung der agrargemeinschaftlichen Grundstücke (§ 9 des Generalaktes vom 16. Oktober 1911; LGBI für Kärnten 23/1885, §§ 8, 19, 53, 72, 76, 77, 81 -83). Die Agrargemeinschaften durften somit seit der Erlassung des Generalaktes ihre agrargemeinschaftlichen und behördlich regulierten Grundstücke nicht nach eigenem Gutdünken, sondern nur bei Beachtung der Vorschriften, die die Agrarbehörde im Generalakt oder später in den Anhängen zum 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 LGBI für Kärnten, 23/1885).

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. erste 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 Zu widerhandelns gegen die von der Agrarbehörde erlassenen Bewirtschaftungsvorschriften (§§ 88- 91 Kärntner FLG) durch Mitglieder der Bw. hätte die Agrarbehörde das Recht, eine vorübergehende Nutzungssperre gegen solche Mitglieder zu verfügen (§ 3 Z 5 der Satzungen der Bw.) oder, eine Geldstrafe bis zu 30.000 S oder eine Freiheitsstrafe bis zu 6 Wochen zu verhängen (§ 117 Abs 1 lit g Kärntner FLG).

In Bezug auf Genussrechte gibt es in der Regel (dh 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 auf die Inhaber der Rechte. Mit welchen konkreten (Nutzungs-) Rechten und Pflichten ein Genussrecht verbunden wird, hängt in der Regel ausschließlich von der Vereinbarung des Emittenten und des Berechtigten ab. Eine verwaltungsstrafrechtliche Sanktion gegen Genussrechtsberechtigte ist bei Genussrechten nicht gesetzlich normiert worden (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 der Erlassung des gegenständlichen Generalaktes, 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 durften Anteilsrechte an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken der Bw. grundsätzlich nur durch Erwerb des Eigentums an einer Stammsitzliegenschaft erworben werden, es sei denn, die Agrarbehörde bewilligte auf Antrag die Absonderung des Anteilsrechtes von der Stammsitzliegenschaft. Diese Bewilligung durfte insbesondere dann erteilt werden, wenn das in der Mitgliedschaft begründete Nutzungsrecht den ordentlichen Bedarf der berechtigten Stammsitzliegenschaft überstieg und wenn das abzusondern Anteilsrecht mit dem Anteilsrecht eines anderen Gemeinschaftsmitgliedes vereinigt werden konnte oder von der Bw. selbst erworben wurde. Will ein Mitglied einer Agrargemeinschaft einen zusätzlichen Anteil an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken erwerben, so hat es somit nur die Möglichkeit, diesen zusätzlichen Anteil von einem anderen Anteilsinhaber zu erwerben, wenn die ABB zustimmt (LGBI 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 über persönliche ("walzende") Anteilsrechte 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 und § 48 Abs 1 Kärntner FLG; § 17 Abs 2 Flurverfassungsgrundsatzgesetz).

Um ein Genussrecht zu erwerben, muss man grundsätzlich einem Emittenten Kapital oder sonstige wirtschaftliche Vorteile zuwenden (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 grundsätzlich 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 grundsätzlich 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. berechtigt 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 (§ 15 Z 3 der Satzungen). Kommen die Mitglieder der Beitragsleistung nicht fristgerecht nach, hat der Obmann unverzüglich bei der Agrarbehörde die Erlassung eines Zahlungsauftrages (§ 116 Abs 2 Kärntner FLG) zu beantragen.

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 (Klage) 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 BGBI 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 (§ 1 JN).

f.) Somit bestehen erhebliche Unterschiede zwischen den Anteilsrechten an agrargemeinschaftlichen Grundstücken der Bw. und Genussrechten: Die Anteilsrechte an 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. Beteiligungsfondsgesetz, BGBI 111/1982) 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 Gründstücken der Bw. keine Genussrechte sind. Daher werden die Ausschüttungen auf Grund dieser Anteilsrechte als nicht kapitalertragsteuerpflichtig angesehen (§ 93 Abs 2 Z 1 lit c EStG 1988).

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 30. September 2004