



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, X, vertreten durch Vertreter, vom 31. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck, vertreten durch Mag. K, vom 15. Dezember 2006 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2000 bis 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin ist eine Interessentschaft von Eigentümern von Liegenschaften, an deren Eigentum wiederum Anteilsrechte an einem Grundstück gebunden sind. Bei diesem Grundstück handelt es sich um ein solches, das von den Mitbeteiligten der Interessentschaft zur Alpwirtschaft genutzt wird.

Die Berufungswerberin schloss mit einer Liftbetreibergesellschaft einen Dienstbarkeitsvertrag ab, mit welchem dieser u.a. die Rechte eingeräumt wurden, auf dem Grundstück diverse Liftanlagen zu errichten und zu betreiben, einen Speicherteich zu errichten sowie die Schipisten zu beschneien und die dazu notwendigen baulichen Maßnahmen durchzuführen.

Für die diversen Rechtseinräumungen wurde Entschädigungszahlungen in bestimmter Höhe vereinbart.

Mit den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden wurde die Alpinteressenschaft als Agrargemeinschaft bzw. als Körperschaft öffentlichen Rechts eingestuft. Hiezu vertritt die Berufungswerberin in der Berufung die Auffassung, dass es sich bei der Alpinteressenschaft um eine bloße Miteigentumsgemeinschaft handle und daher die Höhe und die Verteilung der Einkünfte auf die Beteiligten im Rahmen eines Feststellungsverfahrens gem. [§ 188 BAO](#) zu erfolgen habe. Weiters wurden die Entschädigungszahlungen in den angefochtenen Bescheiden zu einem höheren Betrag als steuerpflichtige Einkünfte behandelt, als dies seitens der Berufungswerberin als zutreffend beurteilt wurde.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1) Körperschaftsteuerpflicht:**

Hiezu wurde in der Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung gem [§ 149 Abs. 1 BAO](#) anlässlich der Außenprüfung vom 7.12.2006 Nachstehendes festgehalten:

„TZ 1 Gesellschaftsform

Nach Ansicht der Finanzverwaltung handelt es sich bei der gegenständlichen Alpinteressenschaft unter Hinweis auf die Ausführungen der Agrarbehörde um eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. **Die, den Gutsbestand in EZ AB bildenden Grundstücke („Alpe“), wurden durch die Abteilung Agrarbehörde als agrargemeinschaftliche Grundstücke im Sinne des § 33 TFLG 1969 idF LGBI Nr: 55/2001 eingestuft.**

Die Gesamtheit der an diesem Gemeinschaftsbesitz Nutzungsberechtigten, bilden daher rechtlich eine unregulierte Agrargemeinschaft, welche nach den Bestimmungen des § 34 Abs. 3 leg. cit. ex lege als eine Körperschaft öffentlichen Rechtes gilt.“

In der Berufung (Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 31.1.2007) wurde dagegen vorgebracht, dass die „Agrargemeinschaft“ steuerrechtlich als Mitbesitzgemeinschaft zu qualifizieren sei und somit im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte gemäß [§ 188 BAO](#) steuerlich zu erfassen sei.

Die „Agrargemeinschaft“ sei nicht körperschaftlich organisiert, weder freiwillig noch auf Anordnung der Behörde und habe weder eine Satzung noch Organe.

Darüberhinaus wurden im wesentlichen verfassungsrechtliche Bedenken bezüglich der maßgeblichen Bestimmungen des Tiroler Flurverfassungsgesetzes ins Treffen geführt.

Gemäß [§ 1 Abs. 2 Z 2 KStG 1988](#) gelten als Körperschaften auch Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts.

Als Betrieb gewerblicher Art gilt [§ 2 Abs. 2 Z 3 KStG 1988](#) auch die entgeltliche Überlassung von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken durch Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform ([Artikel 12 Abs. 1 Z 3 des Bundes-Verfassungsgesetzes](#)).

Bei Agrargemeinschaften handelt es sich um Bodenreformgemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform im Sinne des [Art. 12 Abs. 1 Z 3 B-VG](#). Ihre Rechtsgrundlage finden sich im Flurverfassungs-Grundsatzgesetz 1951 und den Ausführungsgesetzen der Länder. Maßgeblich für die Rechtsqualität von Agrargemeinschaften sind die landesgesetzlichen Regelungen (vgl. Rauscher, SWK-Heft 18/2001, S. 474 ff).

[§ 34 des Tiroler Flurverfassungslandesgesetzes 1996](#) (TFLG 1996) lautet wie folgt:

*"Agrargemeinschaften*

*(1) Die Gesamtheit der jeweiligen Eigentümer der Liegenschaften, an deren Eigentum ein Anteilsrecht an agrargemeinschaftlichen Grundstücken gebunden ist (Stammsitzliegenschaften), bildet einschließlich jener Personen, denen persönliche (walzende) Anteilsrechte zustehen, eine Agrargemeinschaft.*

*(2) Die Einrichtung und die Tätigkeit von Agrargemeinschaften ist bei Agrargemeinschaften, die aus mehr als fünf Mitgliedern bestehen, von Amts wegen, bei Agrargemeinschaften mit bis zu fünf Mitgliedern auf Antrag mit Bescheid (Satzungen) zu regeln.*

*(3) Agrargemeinschaften sind Körperschaften des öffentlichen Rechtes.*

*(4) Bei Agrargemeinschaften, denen keine Satzungen verliehen sind, entscheidet mangels einer anderen Vereinbarung die Mehrheit der Stimmen, die nach dem Verhältnis der Anteile der Mitglieder zu zählen sind. Die gemeinschaftlichen Nutzungen und Lasten sind nach dem Verhältnis der Anteile auszumessen. Sind keine Anteile festgelegt, so ist jeder Anteil als gleich groß anzusehen."*

[§ 33 TFLG 1996](#) definiert den Begriff der agrargemeinschaftlichen Grundstücke wie folgt:

*"Agrargemeinschaftliche Grundstücke im Sinne dieses Gesetzes sind Grundstücke, die von allen oder mehreren Mitgliedern einer Gemeinde oder von den Mitgliedern einer*

*Nachbarschaft, einer Interessentschaft, einer Fraktion oder einer ähnlichen Mehrheit von Berechtigten kraft einer mit einer Liegenschaft (Stammsitzliegenschaft) verbundenen oder einer persönlichen (walzenden) Mitgliedschaft gemeinschaftlich und unmittelbar für land- und forstwirtschaftliche Zwecke auf Grund alter Übung genutzt werden. Als gemeinschaftliche Nutzung gilt auch eine wechselweise sowie eine nach Raum, Zeit und Art verschiedene Nutzung."*

Das Tiroler Flurverfassungsgesetz normiert (alle) Agrargemeinschaften ausdrücklich als Körperschaften öffentlichen Rechts. Als Folge des Vorliegens agrargemeinschaftlicher Grundstücke besteht eine Agrargemeinschaft von Gesetzes wegen. [§ 34 Abs. 3 TFLG 1996](#) statet die Agrargemeinschaften mit den Merkmalen aus, die für eine Körperschaft öffentlichen Rechts erforderlich sind. Körperschaftlichkeit und damit Rechtssubjektivität liegt vor. Die Rechts- und Handlungsfähigkeit ist sowohl bei regulierten wie auch bei nicht regulierten Agrargemeinschaften gegeben. Nicht entscheidend ist hingegen, ob der Agrargemeinschaft eine Satzung verliehen wurde oder ob es sich um eine Agrargemeinschaft ohne Satzung (§ 34 Abs. 2) handelt. Eine unregulierte Agrargemeinschaft kann auch Eigentum an agrargemeinschaftlichen Grundstücken haben (vgl. Lang, Tiroler Agrarrecht II, S 194 f).

Auch für Agrargemeinschaften ohne Satzung bestehen Regeln über die Willensbildung. Mangels anderer Regelung entscheidet die Mehrheit der Stimmen, die nach dem Verhältnis der Anteile der Mitglieder zu zählen sind. Die gemeinschaftlichen Nutzungen und Lasten sind nach dem Verhältnis der Anteile auszumessen. Sind keine Anteile festgelegt, gilt jeder Anteil als gleich groß ([§ 34 Abs. 4 TFLG 1996](#)). Regeln zur Bestellung von Organen zur Vertretung nach außen sind ebenfalls normiert (§§ 35 und 37). Für die körperschaftliche Einrichtung ist nicht entscheidend, ob die Organisation durch schriftliche Regeln erfolgt, und es ist auch nicht wesentlich, ob die zur Willensbildung und zur Vertretung nach außen erforderlichen Organe tatsächlich gewählt oder bestellt worden sind (vgl. Lang, Tiroler Agrarrecht II, S 195 f).

Dem Einwand der Berufungswerberin, dass sie nicht körperschaftlich organisiert sei und zwar weder freiwillig noch auf Anordnung der Behörde und auch über keine Satzung und keine Organe verfüge, kommt sohin keine Bedeutung zu. Vielmehr sind auch unregulierte Agrargemeinschaften kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung Körperschaften des öffentlichen Rechts und damit juristische Personen (UFS 16.12.2009, RV/0061-I/08) .

Diese Rechtsansicht wird auch vom Amt der Tiroler Landesregierung vertreten. Über Anfrage des Finanzamtes, ob es sich bei der gegenständlichen Interessentschaft um eine Agrargemeinschaft im Sinne des § 34 TFLG handle, wurde vom Amt der Tiroler Landesregierung, Abteilung Agrarbehörde, mitgeteilt, dass es sich bei der Interessentschaft

*um eine unregulierte Agrargemeinschaft handle, welche nach den Bestimmungen des § 34 Abs. 3 TFLG ex lege als eine Körperschaft öffentlichen Rechtes gilt.*

Soweit in der Berufung verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich der maßgebenden Bestimmung im TFVG 1996 geäußert werden, ist darauf hinzuweisen, dass dem Unabhängigen Finanzsenat keine Normprüfungskompetenz zukommt und sohin nicht über die Verfassungsmäßigkeit gesetzlicher Bestimmungen zu entscheiden hat.

Das Finanzamt hat sohin die Berufungswerberin zu Recht als körperschaftsteuerpflichtiges Rechtssubjekt beurteilt.

## **2) Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:**

Gemäß [§ 2 Abs. 1 KStG 1988](#) ist ein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts jede Einrichtung, die wirtschaftlich selbständig und ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und nicht der Land- und Forstwirtschaft dient. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb. Als Betrieb gewerblicher Art gilt gemäß Abs. 2 Z 3 leg.cit. auch die entgeltliche Überlassung von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken durch Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform...

Eine unbeschränkte Steuerpflicht besteht für Agrargemeinschaften als Körperschaften öffentlichen Rechts nur insoweit, als sie gewerblich tätig werden und damit einen Betrieb gewerblicher Art begründen. Dazu zählt kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung nicht die Land- und Forstwirtschaft. § 2 Abs. 2 Z 3 KStG fingiert, dass die Überlassung von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken durch Agrargemeinschaften als Körperschaften öffentlichen Rechts einen solchen unbeschränkt steuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art darstellt. Damit besteht für Einkünfte aus solchen Nutzungsüberlassungen eine unbeschränkte Teilsteuerpflicht.

Diese unbeschränkte Teilsteuerpflicht besteht erst seit 1994. Davor waren von dieser nur Agrargemeinschaften privaten Rechts betroffen, die bereits seit 1989 mit Nutzungsüberlassungen von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken gemäß § 5 Z 5 KStG unbeschränkt steuerpflichtig sind. Mit der Einfügung der Z 3 in § 2 Abs. 2 KStG erfolgt ab 1994 eine Gleichbehandlung des gesamten Personenkreises der Agrargemeinschaften betreffend die entgeltliche Nutzungsüberlassung an Grundstücken (Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, § 2 Tz 41/10).

Die Teilsteuerverpflichtung nach § 5 Z 5 KStG erstreckt sich nicht auf solche Nutzungsentgelte, die zu den im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes anfallenden Hilfs- und Nebengeschäften gehören und sich aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nicht herausheben. Dies gilt vor allem für Entschädigungen für Wirtschafterschwernisse. Immer dann, wenn durch die Zahlung, neben der Abgeltung der Einschränkung der Nutzbarkeit im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes oder der Entwertung des Grundstückes selbst, auch ein Entgelt für eine unter Umständen auch zeitliche begrenzte, aber wiederkehrende Benutzung der Grundfläche selbst geleistet wird, ist der Teil, der auf diese Nutzungsüberlassung entfällt, in die Teilsteuerverpflichtung einzubeziehen. Dabei bleibt es unerheblich, ob eine Einmalzahlung oder ein laufendes Entgelt vereinbart wird (Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, § 5 Anm. 7).

Im Sinne der Gleichbehandlung aller Agrargemeinschaften betreffend die entgeltliche Nutzungsüberlassung an Grundstücken unterliegen damit auch die Agrargemeinschaften öffentlichen Rechts nur hinsichtlich jenes Entgeltbestandteiles der unbeschränkten Teilsteuerverpflichtung nach § 2 Abs. 2 Z 3 KStG, der auf die Nutzungsüberlassung entfällt.

Streit besteht im vorliegenden Fall darüber, in welcher Höhe die Entschädigungszahlungen in den einzelnen Jahren auf die Nutzungsüberlassung entfallen.

Hiezu liegen zwei divergierende Wertansätze vor. Einerseits aufgrund eines von der Berufungswerberin in Auftrag gegebenes Gutachtens eines staatlich befugten und beeideten Zivilingenieur für Forst- und Holzwirtschaft und andererseits aufgrund von Berechnungen des technischen Leiters der Bodenschätzung des Finanzamtes.

Anlässlich eines durchgeführten Lokalaugenscheines unter Anwesenheit des Gutachtenserstellers sowie des Leiters der Bodenschätzung, des steuerlichen Vertreters sowie von Vertretern der Alpinteressentschaft wurde Einigung dahingehend erzielt, dass jeweils 25 % von den jährlichen bezogenen Entschädigungszahlungen für Pistennutzung sowie für Schneifläche und jeweils 20 % von den einmaligen Entschädigungen für Schneileitung, für Flurschäden beim Teichbau sowie für Elektrant/Hydrant als nicht auf die Nutzungsüberlassung entfallende Anteile zu beurteilen sind.

Im gegenständlichen Fall wird daher dieser Anteil der Entschädigungszahlungen aus dem steuerpflichtigen Entgelt ausgeschieden. Die diesbezüglichen Berechnungen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 7 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 10. Oktober 2012