

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Az in der Beschwerdesache der Bf1 Bf, vertreten durch Herrn StB Mag. WP, gegen die vorläufigen Bescheide des Finanzamtes FA vom 28.5.2010 betreffend Körperschaftsteuer 2006-2008 und gegen die Anspruchszinsenbescheide vom 28.5.2010 betreffend 2006-2008

### **zu Recht erkannt:**

#### **1.) Ad Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2006-2008 vom**

**28.5.2010:** Die bekämpften Bescheide werden dahingehend abgeändert, dass sie für endgültig erklärt werden.

#### **2.) Ad Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide 2006-2008 vom 28.5.2010:**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gem. Art 133 Abs 4 B-VG wird für nicht zulässig erklärt (§ 25 a Abs 1 VwGG).

## Entscheidungsgründe

### **Ablauf des Verfahrens**

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist seit 19.2.2010 eine Bf1 gemäß § 33 Abs 2 lit c z 2 iVm § 38 Abs 2 bundesländisches Flurverfassungslandesgesetz FLG LGBI 74/1996 idF LGBI 7/2010. Sie ist eine Körperschaft öffentlichen Rechts (§ 34 Abs 3 bundesländisches FLG).

Strittig ist, ob Einkünfte aus nicht-landwirtschaftlicher und nicht-forstwirtschaftlicher Nutzungsüberlassung von Grundstücken der Bf zuzurechnen sind. Strittig ist ferner, welche Höhe der Einkünfte der Körperschaftsteuer unterliegt.

### **Zu den streitgegenständlichen Jahren 2006-2008:**

Die Bf hat ähnlich der bisherigen Verwaltungspraxis (Achatz/Kirchmayr, KStG, § 2 TZ 102) von diesen Entgelten aus nicht landwirtschaftlicher Nutzungsüberlassung 33,33 % abgezogen und daher 66,67% dieser Entgelte der Steuer unterworfen (Aufstellung „Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt BP“ im BP-Bericht; elektronische Körperschaftsteuererklärungen 2006-2008 vom 9.8.07 für 2006, 7.11.08 für 2007 und

28.5.2009 für 2008): Dh, die Bf unterwarf laut ihren Steuererklärungen folgende Beträge der Körperschaftsteuer:

70.459,22 € für 2006

59.108,33 € für 2007

67.876,85 € für 2008.

**Mit Bescheid vom 13.8.2007** wurde die Körperschaftsteuer 2006 unter Zugrundelegung eines Einkommens von 70.459,22 € antragsgemäß festgesetzt.

**Mit Bescheid vom 28.5.2010** wurde das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2006 wieder aufgenommen. Als Begründung der Wiederaufnahme wurde auf den BP-Bericht verwiesen. Auch in Bezug auf die Abweichungen vom bisherigen Bescheid wurde auf den BP-Bericht verwiesen.

**Mit Körperschaftsteuerbescheid vom 28.5.2010** wurde die Körperschaftsteuer 2006 unter Zugrundelegung von Einkünften in Höhe von 90.366,17 € vorläufig festgesetzt. Die Begründung dieses Bescheides lautet: Die Abgabepflicht sei ungewiss.

**Mit Bescheid vom 20.11.2008** wurde die Körperschaftsteuer 2007 unter Zugrundelegung eines Einkommens von 59.108,33 € antragsgemäß festgesetzt.

**Mit Bescheid vom 28.5.2010** wurde das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2007 wieder aufgenommen. Als Begründung der Wiederaufnahme wurde auf den BP-Bericht verwiesen. Auch in Bezug auf die Abweichungen vom bisherigen Bescheid wurde auf den BP-Bericht verwiesen.

**Mit Körperschaftsteuerbescheid vom 28.5.2010** wurde die Körperschaftsteuer 2007 unter Zugrundelegung von Einkünften in Höhe von 75.383,00 € vorläufig festgesetzt. Die Begründung dieses Bescheides lautet: Die Abgabepflicht sei ungewiss.

**Mit Bescheid vom 29.5.2009** wurde die Körperschaftsteuer 2008 unter Zugrundelegung eines Einkommens von 67.876,85 € antragsgemäß festgesetzt.

**Mit Bescheid vom 28.5.2010** wurde das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2008 wieder aufgenommen. Als Begründung der Wiederaufnahme wurde auf den BP-Bericht verwiesen. Auch in Bezug auf die Abweichungen vom bisherigen Bescheid wurde auf den BP-Bericht verwiesen.

**Mit Körperschaftsteuerbescheid vom 28.5.2010** wurde die Körperschaftsteuer 2008 unter Zugrundelegung von Einkünften in Höhe von 86.957,45 € vorläufig festgesetzt. Die Begründung dieses Bescheides lautet: Die Abgabepflicht sei ungewiss.

#### **BP-Bericht vom 27.5.2010:**

Im Rahmen der Gewinnermittlung der Bf sei durch die Bf das reine Nutzungsentgelt mit 66% des zugeflossenen Gesamtentgeltes geschätzt worden.

**Nach der Ansicht des Finanzamtes** (BP-Bericht 27.5.2010, TZ 2) sei bei der nicht landwirtschaftlichen Nutzungsüberlassung von Grund und Boden nur das reine Nutzungsentgelt anzusetzen. Bei Entgelten bis zu einer jährlichen Gesamthöhe von

10.000 € beständen keine Bedenken, den Anteil der reinen Nutzungsentgelte mit 70% des jeweiligen Gesamtentgeltes anzunehmen. Bei höheren Beträgen sei anhand eines Gutachtens nachzuweisen, welcher Teil des Entgeltes auf die Ertragsentschädigung bzw Wirtschaftserschwernis entfalle. Ohne entsprechenden Nachweis könne maximal ein Betrag von 3000 € des jährlichen Pachtentgeltes als nicht auf die Nutzungsüberlassung entfallend abgezogen werden.

Da im gegenständlichen Fall die Nutzungsentschädigung den Betrag von 10.000 € übersteige und durch die Bf kein Gutachten vorgelegt worden sei, aus dem hervorgehe, welcher Teil des Entgeltes auf die reine Ertragsentschädigung entfalle, könne lediglich der Maximalbetrag von 3000 € als Wirtschaftserschwernis in Abzug gebracht werden. Zudem werde auf Antrag des steuerlichen Vertreters das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 12 % in Abzug gebracht.

	2006	2007	2008
Zuflüsse	105.688,83 €	88.662,50 €	101.815,28 €
Nutzungsentgang/Wirtschaftserschwernis	-3.000 €	-3.000 €	-3.000 €
Summe	102.688,83 €	85.662,50 €	98.815,28 €
-12% pauschale Werbungskosten	-12.322,66 €	-10.279,50 €	-11.857,83 €
Gewinn aus Gewerbebetrieb laut BP	<b>90.366,17</b>	<b>75.383 €</b>	<b>86.957,45 €</b>
Gewinn aus Gewerbebetrieb laut Bf	70.459,22 €	59.108,33 €	67.876,85 €

**Die Bf, vertreten durch ihren Steuerberater, legte Berufung (Schriftsatz vom 29.6.2010 ) gegen die Wiederaufnahme- und Sachbescheide 2006-2008 ein:**

Das Finanzamt habe es unterlassen, eine Feststellung im Einzelfall zu treffen. Der laut Richtlinien maximal steuerfrei gelassene Entgeltteil von 3000 € sei völlig undifferenziert. Das Finanzamt habe eine unzulässige Schätzungsmethode gewählt, da dieser Ansatz nicht dem tatsächlichen Nutzungsentgang und nicht der tatsächlich eingetretenen Wirtschaftserschwernis entspreche. Das Finanzamt müsse bei seiner Schätzung den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe kommen und dabei auch auf eigene Erfahrungssätze zurückgreifen. Die von der Finanzbehörde gewonnenen Erfahrungswerte müssten nachprüfbar und schlüssig aus den Beweismitteln gewonnen und dem Steuerpflichtigen vorgehalten werden. Bloße Behauptungen genügten nicht. Das Finanzamt müsse angeben, wie diese Erfahrungssätze ermittelt worden seien. Es seien dabei die Schätzungsberechtigung und das Schätzungsergebnis zu begründen. Es seien dem Steuerpflichtigen die relevanten Merkmale der Vergleichsbetriebe bekannt zu geben.

Die Bf habe die über viele Jahre vom Finanzamt anerkannte Drittelregelung in Anspruch genommen, wonach ein Drittel des Gesamtentgeltes dem steuerfreien Teil zugeordnet werde. Dieser Drittelaufschlüssel komme dem tatsächlichen Nutzungsentgang viel näher als der nunmehr anerkannte Wert von höchstens 30% von 10.000 €.

Der Bf sei es finanziell nicht möglich, einen eigenen Gutachter zu bestellen, der die Zuordnung des Gesamtentgeltes auf den Nutzungsentgang und das eigentliche Nutzungsentgelt vornehme. Die Bf sei auf eine Schätzung des Finanzamtes angewiesen.

Soweit die Berufung vom 29.6.2010, die heute als Beschwerde gilt.

**In seinem Schreiben vom 19.7.2010** brachte der Betriebsprüfer vor:

Die Abgabepflichtige sei bereits während der Betriebsprüfung aufgefordert worden, ein Gutachten zur Feststellung des tatsächlichen Anteiles des Nutzungsentgeltes vorzulegen. Dies sei jedoch mit dem Hinweis auf die wirtschaftliche Situation der Bf abgelehnt worden. Jährlich flössen ca 200.000 € an Entschädigungen und Pachtzins zu. Eine Bereitschaft zur Mitwirkung der Abgabepflichtigen sei nicht erkennbar. Der Prüfer legte seinen Ausführungen ein Informationsblatt des Bundesministeriums für Finanzen bei.

**Das Finanzamt erließ einen Mängelbehebungsauftrag an die Bf**, datiert vom 16.9.2010:

Die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens weise folgende Mängel auf:  
-Fehlen der Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten werde.  
-Fehlen der Erklärung, welche Änderungen beantragt werden.  
-Fehlen einer Begründung

Jedenfalls wurde dieser Mängelbehebungsauftrag nicht beantwortet

**Im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 9.11.2015 an das BFG**, bestehend aus 2 Blättern, wird vorgebracht, dass der steuerliche Vertreter diesen Mängelbehebungsauftrag nicht erhalten habe. Allerdings umfasse seine Vollmacht keine Ermächtigung der Bf zum Empfang von Schriftstücken (S. 2 des Schreibens).

**Mit Bescheid des Finanzamtes vom 19.4.2011** wurde festgestellt, dass die Berufung vom 29.6.2010 gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2006-2008 als zurückgenommen gelte.

**Im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 9.11.2015 an das BFG** wird vorgebracht, dass dem steuerlichen Vertreter die Existenz dieses Schriftstückes nicht bekannt sei. Seine Vollmacht umfasse keine Zustellvollmacht. Jedenfalls wurde dieser Zurücknahmbescheid nicht bekämpft .

**Im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 9.11.2015 an das Finanzamt**, bestehend aus 20 Seiten mit weiteren Beilagen, das vom Finanzamt am 7.12.2015 an das BFG weitergeleitet worden ist, wird vorgebracht:

Im Jahr 2006 sei die Gemeinde zur Überzeugung gelangt, dass ihr der Substanzwert an dem atypischen Gemeindegut der Bf (Grundstücke 1486/1-3, 1488/1 und 2 laut Bescheid der Agrarbehörde beim Amt der Landesregierung vom 2.8.2011, GZ01) zustünde. Im Dezember 2006 sei ein Rechtsanwalt beauftragt worden, einen Antrag bei der Agrarbehörde zu stellen, um die Bf zu Zahlungen an die Gemeinde zu verpflichten.

Die Bf erwähnte ferner das Erkenntnis des VfGH vom 11.6.2008 VFH2 sowie die FLG-Novelle LGBL 7/2010, die am 19.2.2010 wirksam geworden ist.

Die Bf erwähnte auch den Bescheid der Agrarbehörde beim Amt der Landesregierung vom 2.8.2011, GZ01.

Seit dem Jahr 2006 überwache die Gemeinde die laufende Geschäftstätigkeit der Bf. Gemeinderatsmitglieder hätten seit damals an Ausschusssitzungen und Vollversammlungen teilgenommen. Der Gemeinde sei bekannt gewesen, dass die vorhandene Liquidität in Sachgüter investiert worden sei und keine Ausschüttungen an die Mitglieder der Bf erfolgt seien.

Mit zunehmender Rechtsklarheit sei den Organen der bf Agrargemeinschaft Aufträge erteilt worden, die den Substanzwert des Gemeindegutes betroffen hätten.

Seit Juni 2006 habe die Gemeinde ihre Dispositionsbefugnisse vollständig ausgeübt.

Die Bf brachte vor, bei der Zurechnung von Einkünften komme es auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis an, wer über die Leistungen verfügen könne, die Möglichkeit besäße, Marktchancen zu nutzen oder die Leistung zu verweigern (S 4. des Schreibens). Seit der Novelle LGBI 7/2010 stünde der Gemeinde nicht nur Ausschüttungen zu, sondern der Substanzwert an sich, dh, die Gemeinde dürfe darüber entscheiden, wie dieser Wert realisiert oder verwertet werde.

Gem. § 35 Abs 7, 3. Satz FLG 1996 idF LGBI 7/2010 (Anmerkung des Gerichtes: wirksam geworden am 19.2.2010) dürfe die Gemeinde in den Angelegenheiten, die den Substanzwert betreffen, den Organen der Agrargemeinschaft Aufträge erteilen (S. 3)....

In der Novelle LGBI 7/2010 zum FLG seit im § 33 Abs 5 2. Satz angeordnet worden, dass der Substanzwert der Gemeinde zustehe. ...Der Gemeinde stünde nach dem Wortlaut dieser Bestimmung nicht bloß Ausschüttungen oder Gewinnanteile zu, sondern der Substanzwert an sich. Dh, die Gemeinde könne darüber entscheiden, wie dieser Wert realisiert oder sonstwie verwertet werde (S. 5).

Durch die Novelle 2010 sei den Organen der Bf die Dispositionsbefugnis über den Substanzwert entzogen worden und der substanzberechtigten Gemeinde übertragen worden (S. 5).

Die Bf verwies auf § 38 Abs 2 und auf § 36 Abs 2 (Sie wies auf den Rechnungskreis II hin) der Novelle LGBL 7/2010 zum FLG (S. 5).

Es sei daher mit steuerlicher Wirkung durch die Bf durchzugreifen. Die Rechtspersönlichkeit der Bf stünde der Zurechnung der Einkünfte an die Gemeinde nicht entgegen. Die Einkünftezurechnung habe bereits für die Vergangenheit (damit sind erkennbar die Jahre vor 2010 gemeint) an die Gemeinde zu erfolgen (S. 6).

Aus den o.a. Gründen würden der Gemeinde seit Juni 2006 die Einkünfte, welche die Bf aus der Überlassung der Grundstücke an die Dienstbarkeitsberechtigte u.a. als

Schiabfahrt erziele, zugerechnet. Es sei die Gemeinde, die nicht landwirtschaftliche Nutzungsrechte an Grundstücken eingeräumt habe (S. 6).

**Ad Körperschaftsteuerveranlagung 2008 (S. 17 des Schreibens):**

Es komme nicht auf eine tatsächliche qualifizierte Ausübung der Dispositionsbefugnis an, sondern es genüge vielmehr, dass dazu die Möglichkeit bestanden habe. Daher sei die Köst 2008 mit Null festzusetzen. Falls körperschaftsteuerrechtlich die Möglichkeit, über die dem Substanzwert zuzuordnenden Einkünfte aus der Nutzungsüberlassung der Schipisten disponieren zu können, nicht genügen sollte, und die Ausübung der Dispositionsbefugnisse durch die Gemeinde erst nach Vorliegen des Erkenntnisses des VfGH vom 11.6.2008 als ausreichend qualifiziert angesehen werden sollte, seien ab diesem Zeitpunkt die aus der Nutzungsüberlassung von Schipisten bezogenen Einkünfte der Gemeinde zuzuordnen.

Für den Zeitraum Jänner –Mai 2008 und Jänner – Dezember 2008 (S. 18) wurde vorgebracht : Es werde gebeten, im Zuge der Berufungserledigung die tatsächlichen Verhältnisse durch einen Amtssachverständigen oder den technischen Leiter der Bodenschätzung des Finanzamts prüfen zu lassen, in eventu die Bodenwertminderung mit pauschal 24,25 % anzusetzen. Ferner werde der Ansatz des Betriebsausgabenpauschales begeht.

Für den Zeitraum Jänner –Dezember 2008 (S. 18, 19) wurde in eventu vorgebracht: Falls die Möglichkeit, über die dem Substanzwert zuzuordnenden Einkünfte aus der Nutzungsüberlassung der Schipisten disponieren zu können, alleine nicht genügen sollte und die Dispositionsbefugnisse in einer qualifizierteren Weise auszuüben gewesen wären als dies durch die Gemeinde geschehen sei, werde ersucht, die Bodenwertminderung im Ausmaß von 24,25% des Gesamtentgeltes zuzüglich des 12%-Betriebsausgabenpauschales anzusetzen.

**Ad Körperschaftsteuer 2007(S 19) und 2006 (S 20):**

Es komme nicht auf eine tatsächliche qualifizierte Ausübung der Dispositionsbefugnis an, sondern es genüge vielmehr, dass dazu die Möglichkeit bestanden habe. Daher sei die Köst mit jeweils Null festzusetzen. Falls körperschaftsteuerrechtlich die Möglichkeit, über die dem Substanzwert zuzuordnenden Einkünfte aus der Nutzungsüberlassung der Schipisten disponieren zu können, nicht genügen sollte, und die Dispositionsbefugnisse in einer qualifizierteren Weise hätten ausgeübt werden müssen, als dies durch die Gemeinde geschehen sei, werde ersucht (S. 19: betreffend 2007) und gebeten (S. 20: betreffend 2006), die tatsächlichen Verhältnisse durch einen Amtssachverständigen oder den technischen Leiter der Bodenschätzung prüfen zu lassen und die Bodenwertminderung im Ausmaß von 24,25% des Gesamtentgeltes zu verifizieren und das 12%-Betriebsausgabenpauschale anzusetzen.

Soweit das Schreiben des Vertreters der Bf vom 9.11.2015 an das Finanzamt.

***Über die Berufung vom 29.6.2010, die heute als Beschwerde gilt, wird erwogen:***

## **1.)Zur Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Körperschaftsteuer 2006-2008:**

Das Finanzamt erließ einen Mängelbehebungsauftrag an die Bf, zu Handen eines Herrn „Gd“ Obmann (der Name des tatsächlichen Zustellungsbevollmächtigten lautete Gbd Obmann), Stadt **72**, datiert vom 16.9.2010:

Die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens weise folgende Mängel auf:  
-Fehlen der Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten werde.  
-Fehlen der Erklärung, welche Änderungen beantragt werden.  
-Fehlen einer Begründung

Die Gattin des Obmannes und Zustellungsbevollmächtigten der Bf, Frau Gattin, damals in Stadt **72** (heute Stadt 2 72, Stadt) mit ihrem Gatten wohnhaft, hat diesen Mängelbehebungsauftrag am 20.9.2010 persönlich übernommen. Obmann und Zustellungsbevollmächtigter der Bf war damals (2010, 2011) Herr Gbd Obmann, Stadt **72** (Unterfertigter RSb-Rückschein, Farbkopie des Reisepasses der Frau Gattin mit ihrer Unterschrift, E-Mail der Frau Gattin vom 22.11.2015, demzufolge diese Unterschrift sehr wahrscheinlich von ihr stamme; Schreiben des Gerichtes an Frau Gattin vom 10.11.2015, Schreiben des Gerichtes an Herrn Gbd Obmann vom 10.11.2015, E-Mail des Herrn Gbd Obmann vom 22.11.15, demzufolge diese Unterschrift glaublich von seiner Frau stamme ).

Der Obmann und Zustellungsbevollmächtigte der Bf Gbd Obmann hat diesen Mängelbehebungsauftrag jedenfalls noch im Jahr 2010 erhalten. Das ist aus folgenden Umständen zu schließen:

Die Unterschrift auf dem Rückschein ist in den wesentlichen Punkten gleichartig wie die Unterschrift seiner Gattin Vorname Obmann auf deren Reisepass (RSb-Rückschein 20.9.10, Farbkopie des Reisepasses der Gattin). Frau Gattin hat am 22.11.2015 per E-Mail eingeräumt, dass diese Unterschrift sehr wahrscheinlich von ihr selbst stamme. Auch der damalige Obmann und Zustellungsbevollmächtigte der Bf hat per E-Mail vom 22.11.15 eingeräumt, dass er glaube, dass diese Unterschrift von seiner Frau stamme. Daraus folgt zunächst, dass die Ehefrau des Zustellungsbevollmächtigten diesen Mängelbehebungsauftrag am 20.9.2010 an ihrer Wohnadresse, die ident mit der Wohnadresse des Zustellungsbevollmächtigten war, persönlich übernommen hat.

Der damalige (2010 und 2011) Zustellungsbevollmächtigte hat ferner mit E-Mail vom 22.11.2015 eingeräumt, er glaube, dass diese Unterschrift von seiner Frau stamme. Wenn diese Unterschrift von seiner Frau stamme, dann habe er auch den Bescheid erhalten. Daraus folgt: Der damalige Zustellungsbevollmächtigte hat diesen Mängelbehebungsauftrag des Finanzamtes vom 16.9.2010 jedenfalls zeitnahe, dh jedenfalls noch im Jahr 2010 erhalten.

Jedenfalls wurde dieser Mängelbehebungsauftrag dem steuerlichen Vertreter der Bf nicht übermittelt und daher auch nicht beantwortet (Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 9.11.2015).

**Mit Bescheid des Finanzamtes vom 19.4.2011** wurde festgestellt, dass die Berufung vom 29.6.2010 gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2006-2008 als zurückgenommen gelte. Auch dieser Bescheid war an die Bf zu Handen eines Herrn „Gd“ Obmann, Stadt 72 (Der tatsächliche Zustellungsbevollmächtigte war wiederum Herr Gbd Obmann, Stadt 72) (heute Stadt2 72, Stadt111 adressiert).

Die Gattin des Obmannes und Zustellungsbevollmächtigten der Bf, Frau Gattin, damals in Stadt 72 (heute Stadt2 72, Stadt111 mit ihrem Gatten wohnhaft, hat diesen Zurücknahmebescheid am 22.4.2011 persönlich übernommen. Obmann und Zustellungsbevollmächtigter der Bf war damals (2011) Herr Gbd Obmann, Stadt 72 (Unterfertigter RSb-Rückschein, Farbkopie des Reisepasses der Frau Gattin mit ihrer Unterschrift, E-Mail der Frau Gattin vom 22.11.2015, demzufolge diese Unterschrift mit ziemlicher Sicherheit ihre sei; Schreiben des Gerichtes an Frau Gattin vom 10.11.2015, Schreiben des Gerichtes an Herrn Gbd Obmann vom 10.11.2015, E-Mail des Herrn Gbd Obmann vom 22.11.15, demzufolge diese Unterschrift glaublich von seiner Frau stamme ).

Der Obmann und Zustellungsbevollmächtigte der Bf Gbd Obmann hat diesen Zurücknahmebescheid jedenfalls noch im Jahr 2011 erhalten. Das ist aus folgenden Umständen zu schließen:

Die Unterschrift auf dem Rückschein ist in den wesentlichen Punkten gleichartig wie die Unterschrift seiner Gattin Gattin auf deren Reisepass (RSb-Rückschein 22.4.2011, Farbkopie des Reisepasses der Gattin). Frau Gattin hat am 22.11.2015 per E-Mail eingeräumt, dass diese Unterschrift mit ziemlicher Sicherheit ihre sei. Auch der damalige (2011) Obmann und Zustellungsbevollmächtigte der Bf hat per E-Mail vom 22.11.15 eingeräumt, dass er glaube, dass diese Unterschrift von seiner Frau stamme. Daraus folgt zunächst, dass die Ehefrau des Zustellungsbevollmächtigten diesen Zurücknahmebescheid am 22.4.2011 an ihrer Wohnadresse, die ident mit der Wohnadresse des Zustellungsbevollmächtigten war, persönlich übernommen hat.

Der damalige (2010 und 2011) Zustellungsbevollmächtigte hat ferner mit E-Mail vom 22.11.2015 eingeräumt, er glaube, dass diese Unterschrift von seiner Frau stamme. Wenn diese Unterschrift von seiner Frau stamme, dann habe er auch den Bescheid erhalten. Daraus folgt: Der damalige Zustellungsbevollmächtigte hat diesen Zurücknahmebescheid des Finanzamtes vom 19.4.2011 jedenfalls zeitnahe, dh jedenfalls noch im Jahr 2011 erhalten (§ 9 Abs 3 ZustellG).

Jedenfalls wurde dieser Zurücknahmebescheid dem steuerlichen Vertreter der Bf nicht zur Kenntnis gebracht und auch nicht bekämpft. Die Vollmacht des steuerlichen Vertreters umfasst den Empfang von Schriftstücken nicht (Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 9.11.2015 an das BFG).

**Fazit :** Es ist ein Bescheid vom 19.4.2011 ergangen, der jedenfalls im Jahr 2011 der Bf zugestellt worden ist; demnach gilt die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmbescheide hinsichtlich Körperschaftsteuer 2006-2008 als zurückgenommen. Dieser Bescheid ist

unbekämpft geblieben, daher ist die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide erledigt .

## **2.) zur Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2006-2008:**

### **Allgemeine Feststellungen:**

Im Grundbuch des BG ITStadt war bis zum Jahr 1965 ob der Parzelle 1486 Bf in der EZ 167 KG JSStadt das Eigentumsrecht für die Gemeinde JSStadt einverleibt. Wenn in weiterer Folge von „Gemeinde“ die Rede ist, ist, soweit nichts anderes erklärt wird, die Gemeinde JSStadt gemeint. Aus der ehemaligen Parzelle 1486 sind mittlerweile (das gilt auch für den Streitzeitraum) die Parzellen 1486/1-3 geworden (Grundbuchsatz auszug EZ 167 KG KG1 JSStadt).

Im Wirtschaftsplan und Verwaltungsstatut vom 27.1.1927, Z Z1 ex 1926, wurde verfügt: Die Weidenutzung hinsichtlich dieses Grundstückes 1486 (458 ha 89 a 56 m<sup>2</sup>) stand den Eigentümern der Grundstücke mit den Hausnummern 1-96 der Gemeinde zu (Ausnahmen: Hausnummern 79-81). Das Jagdrecht und die gesamte Forstnutzung mit Ausnahme des für den Alpbedarf benötigten Holzes stand der Gemeinde zu, die auch Eigentümerin des Grundstückes war. Auch allfällige sich ergebende anderweitige Nutzungen kamen damals der Gemeinde zu (VfGH VH3 vom 5.3.2010).

Im Grundbuch BG ITStadt war ob der Parzelle 1488 (RLgebiet Alpe: heute ebenso wie im Streitzeitraum sind damit die Parzellen 1488/1 und 2 gemeint) in der EZ 168/II bis zum Jahr 1965 das Eigentumsrecht der Gemeinde einverleibt. Im Generalakt vom 26.2.1929, Z Z2 wurde verfügt: Dieses Gebiet (294 ha 72 a 37m<sup>2</sup>) stand im Eigentum der Gemeinde. Die Holznutzung und der Jagdertrag kamen der Gemeinde zu. Die Weidenutzungen standen denselben Personen zu wie laut dem Generalakt betreffend Regulierung der TGebiet (Generalakt Z Z2 betreffend Regulierung der als Gemeindegut bewirtschafteten RLGebietalpe) (VfGH VH3 vom 5.3.2010).

Im Regulierungsplan vom 21.10.1965 wurde festgestellt, dass die TGebiet (EZ 167 II) und die RLGebietalpe (EZ 168 II) jeweils ein eigenes agrargemeinschaftliches Grundstück seien, welche im Eigentum der bf Agrargemeinschaft stünden (VfGH VH3 vom 5.3.2010).

Die Parzelle 1488 (294 ha 72 a 37 m<sup>2</sup>) wurde aus der EZ 168 II lastenfrei abgeschrieben und der EZ 167 II zugeschrieben. In der EZ 167 II (heute: EZ 167) wurde das Eigentumsrecht für die bf Agrargemeinschaft einverleibt. Der Regulierungsplan ist rechtskräftig geworden und wurde grundbücherlich durchgeführt (VfGH VH3 vom 5.3.2010).

Im Zuge der mit dem Regulierungsplan aus 1965 erfolgten Übertragung des Eigentums an den genannten Grundstücken 1486 und 1488 an die bf Agrargemeinschaft ist atypisches gemeinsames Eigentum der Gemeinde und der übrigen Nutzungsberichtigten entstanden ( VfGH VH3 vom 5.3.2010; VfGH vom 20.10.2013, VH4). Indem das Gemeindegut (Die o.e. Grundstücke 1486 und 1488, die heute ebenso wie in den Streitjahren als die Parzellen 1486/1-3 und 1488/1 und 2 bezeichnet werden) auf Grund

des Regulierungsverfahrens 1965 in das Eigentum der Bf übertragen wurde, wurde nicht die Eigenschaft als Gemeindegut beseitigt, sondern das Alleineigentum der Gemeinde in einen Anteil an der Agrargemeinschaft (Bf) verwandelt (VfGH VH3 vom 5.3.2010; VfGH vom 11.6.2008 VFH2 in Bezug auf eine andere Gemeinde und eine andere Agrargemeinschaft mit gleichartigem Sachverhalt). Deshalb ist die Gemeinde seit dem Jahr 1965 Mitglied der bf Agrargemeinschaft (VwGH vom 15.9.2011, 2010/07/0209).

Die Bf ist eine Agrargemeinschaft, deren Mitglieder zum Teil Eigentümer von Liegenschaften sind, an deren Eigentum ein Anteilsrecht an agrargemeinschaftlichen Grundstücken gebunden ist (Stammsitzliegenschaften). Ein weiteres Mitglied der Bf ist die Gemeinde auf Grund ihrer Stellung als substanzberechtigte Gemeinde (VwGH vom 15.9.2011, 2010/07/0209; VfGH vom 5.3.2010, VH3; B NHW VfGH 8. Juni 2010, B VfH).

Die Gemeinde hat deshalb seit 1965 das Recht auf den Substanzwert an diesen Grundstücken. Der Substanzwert ist jener Wert, der nach Abzug der Belastungen durch die land- und forstwirtschaftlichen Nutzungsrechte verbleibt (VfGH vom 2.10.2013, VH4 betreffend die Bf und die Gemeinde; VfGH vom 11.6.2008 B VHH7 in Bezug auf eine andere Gemeinde und eine andere Agrargemeinschaft mit gleichartigem Sachverhalt).

Auf Grund dieser Rechtsstellung hat die Gemeinde auch im Streitzeitraum 2006-2008 zumindest für den Fall von Ausschüttungen der Bf das Recht auf jenen Anteil am Gewinn der Bf, der diesem Substanzwert der Grundstücke 1486/1-3, 1488/1 und 2 , EZ 167 zuzuordnen ist. Damit ist der gesamte Gewinn gemeint, der über die bloßen Vorteile der land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen, auf die die Eigentümer der Stammsitzliegenschaften ein Recht haben, hinausgeht. Davon ist jedenfalls der Anteil des Gewinnes, der der nicht land- und nicht forstwirtschaftlichen Nutzungsüberlassung zuzuordnen ist, umfasst, aber auch jener finanzielle Gewinn, der abgesehen von den Vorteilen der land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen der Eigentümer der Stammsitzliegenschaften im land- und forstwirtschaftlichen Bereich erzielt wurde (VfGH 11.6.2008, VFH2; VfGH VfSlg HHH/1982; vgl VfGH vom 2.10.2013, VH4).

Die Bf, eine Bf1, die hinsichtlich ihrer Grundstücke 1486/1-3, 1488/1 und 2 , EZ 167 auf Gemeindegut besteht, hatte im Jahr 2010 seit 19.2.2010 (LGBI 7/2010) , nicht aber in den Jahren des Streitzeitraumes 2006-2008, zwei voneinander getrennte Rechnungskreise einzurichten: Einen Rechnungskreis für die Einnahmen und Ausgaben aus der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit betreffend die soeben erwähnten Grundstücke (1486/1 ff) (Rechnungskreis I) und einen Rechnungskreis für die Einnahmen und Ausgaben aus dem Substanzwert der soeben erwähnten Grundstücke (1486/1 f) (Rechnungskreis II). Mit dem Rechnungskreis II mussten im Jahr 2010 ab 19.2. jedenfalls die Einnahmen und Ausgaben aus den nicht land- und nicht forstwirtschaftlichen Nutzungsüberlassungen der Bf erfasst werden. Die aus dem Rechnungskreis II erfließenden Erträge der genannten Grundstücke (1486/1 ff, vgl. § 36 Abs 2 FLG 1996 idF LGBI 7/2010) standen ab 19.2.2010 der substanzberechtigten Gemeinde zu und durften im Jahr 2010 (seit 19.2.2010) von dieser jederzeit entnommen werden (Bescheid des Amtes der bundesländsches

Landesregierung vom 25.7.2012, GZ44 als Beilage zum Schreiben des Steuerberaters der Bf vom 9.11.2015 an das Finanzamt, § 36 Abs 2 FLG idF LGBI 7/2010).

Während des Streitzeitraumes verwendete die Bf sämtliche Einnahmen dazu, um ihre Kosten zu decken. Sie führte in den Jahren 2006-2008 keine Ausschüttungen an ihre Mitglieder (dazu zählte auch die Gemeinde) durch (Schreiben des Vertreters der Bf vom 9.11.2015 an das Finanzamt, S. 3; Bestätigung des Obmannes der Bf vom 26.4.2010, händischer AB 21; Gewinnermittlungen 2006-2008 der Bf=händischer AB ON 6-13).

Nach dem Streitzeitraum bis zum Jahr 2011 hat die Bf rechtswidrig den Großteil der Erträge aus der nicht- land- und nicht-forstwirtschaftlichen Nutzungsüberlassung von Grundstücken ihren land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeiten (Rechnungskreis I ) zugeordnet und der Gemeinde ihren Anteil daraus nicht ausbezahlt (Bescheid vom 25.7.2012, S. 3-5 des Amtes der Landesregierung als Beilage zum Schreiben des Steuerberaters an das Finanzamt vom 9.11.2015).

Daher wurde mit Bescheid vom 25.7.2012 ein Rechtsanwalt als Sachverwalter der Bf eingesetzt. Diesem oblag mit Wirksamkeit ab dem Wirtschaftsjahr 2010 die Finanzgebarung der Bf (Bescheid vom 25.7.2012 des Amtes der Landesregierung).

Bis zumindest zum Jahr 2011 hatten die Bf (eine Agrargemeinschaft, die aus Gemeindegut entstanden war) und die Gemeinde Meinungsverschiedenheiten über die Stellung der Gemeinde als Mitglied dieser Agrargemeinschaft (VfGH GGG vom 5.3.2010, VwGH 15.9.2011 2010/07/0209). Der VfGH und der VwGH wurden in dieser Angelegenheit mehrmals befasst und haben in den Jahren 2010 und 2011 mehrfach die Stellung der Gemeinde als Mitglied der bf Agrargemeinschaft bestätigt (VwGH vom 15.9.2011, 2010/07/0209; VfGH vom 8.6.2010, B VfH; VfGH vom 5.3.2010, B GAUR, B NHW).

Daher muss es in den Jahren davor, und daher auch in den Jahren 2006-2008 zwischen der Bf und der Gemeinde Meinungsverschiedenheiten betreffend die Stellung der Gemeinde als Mitglied dieser Agrargemeinschaft gegeben haben . Diese Meinungsverschiedenheiten begannen im Dezember 2006 mit dem Auftrag der Gemeinde an einen Rechtsanwalt, bei der Agrarbehörde die Verpflichtung der Bf zu Zahlungen an die Gemeinde zu erwirken (Schreiben des Vertreters der Bf vom 9.11.2015 an das Finanzamt, S. 1).

Die Bf, eine Körperschaft öffentlichen Rechts und Agrargemeinschaft nach dem Flurverfassungslandesgesetz (FLG), erhielt in den Streitjahren 2006, 2007 und 2008 für nicht-land- und nicht-forstwirtschaftliche Nutzungsüberlassungen von Grundstücken (Zahlungen wegen der Nutzung von Pisten, Überlassung eines Schischulgeländes, Verpachtung von Garagenvorplätzen, Verpachtung der Bergstation) Zahlungen in Höhe von

105.688,83 € im Jahr 2006,

88.662,5 € im Jahr 2007

101.815,28 € im Jahr 2008.

Diese Zahlungen setzen sich wie folgt zusammen (BP-Bericht vom 27.5.2010):

**2006:**

104.022,83 € ( *Zahlung betr. Pisten und Lifte laut Pkt VII Dienstbarkeitsvertrag vom 6.3.1972, darin enthalten eine Entschädigung für Aufräumungskosten von 2000 €* )

436 € Nutzungsüberlassung Schischulgelände

683,75 € Verpachtung Garagenvorplatz

546,25 € Verpachtung Bergstation

**105.688,83 € Summe** nicht land- und forstwirtschaftliche Zuflüsse 2006

**2007:**

88.444,50 € ( *Zahlung betreffend Pisten- und Lifte lt. Pkt VII Dienstbarkeitsvertrag, darin enthalten eine Entschädigung für Aufräumungskosten von 2000 €* )

218 € Überlassung Schischulgelände

**88.662,50 € Summe** nicht land- und forstwirtschaftliche Zuflüsse 2007

**2008 :**

100.526,24 € ( *Zahlung betreffend Pisten und Lifte laut Punkt VII Dienstbarkeitsvertrag, darin enthalten eine Entschädigung für Aufräumungskosten von 2000 €* )

716,57 € Verpachtung Garagenvorplatz

572,47 € Verpachtung Bergstation

**101.815,28 € Summe** nicht land- und forstwirtschaftliche Zuflüsse 2008

Diese Zahlungen gehen weit überwiegend (Zahlungen betreffend Pisten und Lifte) auf einen Dienstbarkeitsvertrag zurück, den die Bf mit einer Liftgesellschaft abgeschlossen hat (Vertrag vom 6.3.1972 betreffend Lift und Schipisten, Punkt VII).

Dieses Geld langte auf dem Bankkonto der Bf 31415926535 (händischer AB S 11,24,26) bei der SBank PLGebiet ein. Die Verpflichtung, zwei Rechnungskreise einzurichten, so wie sie durch das LGBI 7/2010 (§ 36 Abs 2) mit Wirksamkeit ab 19.2.2010 erstmals vorgeschrieben worden war, war im Zeitraum 2006-2008 noch nicht existent. Daher sind im Streitzeitraum die Erträge aus den nichtlandwirtschaftlichen Nutzungsüberlassungen auf dem Bankkonto der Bf und nicht auf einem Bankkonto der Gemeinde eingelangt.

**Der Dienstbarkeitsvertrag vom 6.3.1972** zwischen der Bf und der Liftgesellschaft, der diese nicht land- und nicht forstwirtschaftlichen Nutzungsüberlassungen ermöglicht hat, lautet:

"I.

*Die Bf ist Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ167 II mit den Grundstücken 1486/1, Alpe , 1486/2 und 1486/3 Wald (Punkt I).* (Anmerkung: Diese Grundstücke gehörten bis 1965 zum oben erwähnten Gemeindegut, das ab 1965 im gemeinschaftlichen Eigentum der Gemeinde und der übrigen Mitglieder der Bf steht).

"II.

*Die Bf räumt für sich und ihre Rechtsnachfolger im Eigentum der genannten Grundstücke der Liftgesellschaft auf diesen Grundstücken jene Rechte ein, die zur Errichtung und zum*

*Betrieb des RLiftes sowie noch näher zu vereinbarenden weiterer Lifte und zur Ausübung des Wintersportes von diesen Liften aus erforderlich sind.*

*Hiezu gehört das Recht, auf eigene Gefahr die Liftanlagen als Sessel- oder Schleplifte... herzustellen und zu betreiben, die Grundstücke mit den Lifteinrichtungen, mit Pistenpräpariergeräten, und mit Wintersportgeräten aller Art zu überfahren, die für den Betrieb der Liftanlagen erforderlichen Strom-, Telefon- oder Wasserleitungen zu verlegen und zu benützen, die zur Herstellung oder Verbesserung der Liftrassen und Schiabfahrten erforderlichen Erdarbeiten sachgemäß durchzuführen; die Grundstücke für Instandhaltungs-, Umbau- oder Erneuerungsarbeiten an den Liftanlagen und Nebenanlagen jederzeit zu betreten und zu befahren;*

*und nächst der Bergstation des RLiftes auf einer Grundfläche von höchstens 77 m<sup>2</sup> eine Schutzhütte für das Personal und die Gäste des Liftes zu errichten, instand zu halten und zu benützen (Punkt II).*

III.

*Diese Rechte werden der Liftgesellschaft auf unbestimmte Zeit, jedenfalls auf die Dauer des Betriebes der Lifte, für die sie bestimmt sind, eingeräumt. Sollte jedoch der Betrieb eines oder aller Lifte endgültig eingestellt werden, ist die Liftgesellschaft verpflichtet, auf ihre Kosten den eingestellten Lift samt Nebenanlagen abzutragen und den hierfür in Anspruch genommenen Grund wieder in den früheren Zustand zurückzuversetzen (Punkt III).*

IV.

*Die Liftgesellschaft verpflichtet sich, bei allen Arbeiten ... und bei der Ausübung des Liftbetriebes mit der größtmöglichen Schonung des betroffenen Grundes vorzugehen und für verursachte Schäden Ersatz zu leisten. Nach allen Erdarbeiten sind die betroffenen Flächen unverzüglich einzubauen und spätestens im Folgejahr zu begrünen.*

*Die Wegbenützung darf in der schneefreien Jahreszeit durch den Liftbetrieb nicht behindert werden. Sollte für die Ausübung des Wintersportes die Abtragung von Zäunen erforderlich sein, ist die Gesellschaft hierzu berechtigt, aber auch verpflichtet, diese Zäune auf ihre Kosten nach jeder Wintersaison... wieder aufzustellen.*

*Die Bf übernehme die alljährliche Säuberung der durch die Lifte und den Wintersportbetrieb beanspruchten Flächen von Abfällen. Hierfür habe die Liftgesellschaft, solange nur der RLift bestehet, eine ....wertgesicherte Entschädigung von 3000 S bis 1.7. eines jeden Jahres an die Agrargemeinschaft zu zahlen (Punkt IV).*

V.

*Die Liftgesellschaft verpflichtet sich,...eine Haftpflichtversicherung für Personen-, Sach- und Viehschäden, die durch den Bestand und Betrieb der Lifte verursacht werden, abzuschließen und aufrecht zu erhalten ....(Punkt V).*

...

## VII.

*Für die Einräumung und Ausübung der Dienstbarkeit für den Lift hat die Liftgesellschaft an die Agrargemeinschaft zu leisten:*

*-eine einmalige Geldentschädigung von 20.000 S: Die Bf leistete an die Liftgesellschaft eine Kommanditeinlage in dieser Höhe.*

*-300 Freikarten für je eine Berg- und Talfahrt für die Mitglieder der Bf und deren haushaltszugehörige Familienangehörige*

*-40 Freikarten für je eine Berg- und Talfahrt für die Ausschussmitglieder der Bf*

*...*

*-kostenlose Beförderung des Personals des Alp- und Gastbetriebes der Bf*

*-Güterbeförderungen, die im Vertragstext genauer definiert werden (Punkt VII.)*

*...“*

### **Soweit der wesentliche Vertragstext vom 6.3.1972.**

Zumindest seit 1990 gilt Punkt VII des Dienstbarkeitsvertrages vom 6.3.1972 in abgeänderter Form: Als Abgeltung der Einräumung der Dienstbarkeit sind seit 1990 ausdrücklich 2% des Liftumsatzes (damals ca 500.000 S) vereinbart (Schreiben der Bf vom 28.8.1990 an das Finanzamt). Die strittigen Zahlungen im ursächlichen Zusammenhang mit der Einräumung der Lift- und Pistendienstbarkeit fallen unter Punkt VII des Dienstbarkeitsvertrages in der seit 1990 abgeänderten Form.

Im Jahr 2001 betrug die Abgeltung der Lift- und Pistendienstbarkeit („Pistenentschädigung“ in Höhe von 2% des Umsatzes der Liftgesellschaft) gem. Punkt VII Dienstbarkeitsvertrag bereits 1.200.839 S (87.268,37 € lt. Beilage Körperschaftsteuererklärung 2001). Die Bf zog 1/3 wegen Nutzungsentgangen und Wirtschaftserschwernissen ab und unterwarf unbeanstandet durch das Finanzamt 2/3 davon der Körperschaftsteuer (HA 2001).

Im Jahr 2002 betrug die Abgeltung der Lift- und Pistendienstbarkeit („Pistenentschädigung“ in Höhe von 2% des Umsatzes der Liftgesellschaft) 87.417,35 € laut Beilage Körperschaftsteuererklärung. Die Bf zog 1/3 wegen Nutzungsentgangen und Wirtschaftserschwernissen ab und unterwarf unbeanstandet durch das Finanzamt 2/3 davon der Körperschaftsteuer (HA 2002).

Im Jahr 2003 betrug die Abgeltung der Lift- und Pistendienstbarkeit 98.513,10 € (2% des Umsatzes der Liftgesellschaft lt. Rechnung vom 28.5.2003 der Bf an die Liftgesellschaft im KM- und BP-Akt). Die Bf zog 1/3 wegen Nutzungsentgangen und Wirtschaftserschwernissen ab und unterwarf unbeanstandet durch das Finanzamt (KSt-Bescheid 2003 vom 8.6.2005) 2/3 davon der Körperschaftsteuer (HA 2003; Köst-Erklärung 2003).

Auch in den Jahren 2004-2005 unterwarf die Bf 2/3 ihrer Umsatzerlöse (2% des jährlichen Umsatzes der Liftgesellschaft) aus der Abgeltung der Lift- und Pistendienstbarkeit der Körperschaftsteuer, dh von einem Jahresumsatz in Höhe von 99.971 €-105.723 € wurde jeweils 2/3 der Körperschaftsteuer unterworfen (Körperschaftsteuererklärungen 2004-2005). Das Finanzamt erließ antragsgemäße Körperschaftsteuerbescheide (KSt-Bescheide 2004-2005 vom 26.5.2006 und vom 11.10.2006).

### **Zu den streitgegenständlichen Jahren 2006-2008:**

Die Bf hat ähnlich der bisherigen Verwaltungspraxis (Achatz/Kirchmayr, KStG, § 2 TZ 102) von diesen Entgelten aus nicht landwirtschaftlicher Nutzungsüberlassung 33,33 % abgezogen und daher 66,67% dieser Entgelte der Steuer unterworfen (Aufstellung „Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt BP“ im BP-Bericht; elektronische Körperschaftsteuererklärungen 2006-2008 vom 9.8.07 für 2006, 7.11.08 für 2007 und 28.5.2009 für 2008): Dh, die Bf unterwarf laut ihren Steuererklärungen folgende Beträge der Körperschaftsteuer:

70.459,22 € für 2006  
59.108,33 € für 2007  
67.876,85 € für 2008.

Im März 2011 drohte die Agrarbehörde erster Instanz der Bf, einen Sachverwalter einzusetzen, weil sich die Bf nicht an die Novelle zum FLG, die im Jahr 2010 in Kraft getreten war (LGBI 7/2010), halte. Die gesetzlich vorgeschriebenen Rechnungskreise (Anm: § 36 Abs 2 FLG idF LGBI 7/2010, wirksam seit 19.2.2010) seien einzuhalten, alle Substanznutzungen, dh „außeragrargische“ Einnahmen wie z.B. Pachterlöse stünden der Gemeinde zu. Zur selben Zeit drohte die Agrarbehörde der Bf auch mit strafrechtlichen Konsequenzen (bundesländisches Zeitung vom April 2011= Dauerbeleg im Akt des Finanzamtes).

**Mit Bescheid vom 2.8.2011** des Amtes der Landesregierung, GZ55 wurde festgestellt, dass die Grundstücke 1486/1, 1486/2, 1486/3, 1488/1 und 1488/2, EZ 167 Gemeindegut im Sinne des § 33 Abs 2 lit c Z 2 FLG 1996 idF LGBI Nr. 7/2010 darstellten.

Mit Beschluss des Amtes der Landesregierung vom 25.7.2012, GZ44 wurde für die Bf ein Rechtsanwalt als Sachverwalter eingesetzt. Diesem Sachverwalter kamen insbesondere die Vertretung und Leitung der Bf mit Ausnahme ihrer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeiten zu. Insbesondere die Abwicklung des gesamten Geldverkehrs ab 2010 einschließlich der Finanzgebarung aus der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit der Bf kam dem Sachverwalter zu.

Seit Juli 2014 wird die Bf durch einen Substanzverwalter (Bürgermeister-Stv der Gemeinde BGMStV) geleitet (Auszug aus der Niederschrift über die Sitzung des Gemeinderates vom 23.7.2014= Beilage zum Schreiben vom 9.11.2015 des Steuerberaters der Bf an das Finanzamt). Dieser wurde durch den Gemeinderat der Gemeinde bestimmt.

**2.1. Strittig ist seit dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters vom 9.11.2015 an das Finanzamt, ob die Einkünfte aus den nicht- land- und nicht-forstwirtschaftlichen Nutzungsüberlassungen überhaupt der Bf persönlich zugerechnet werden dürfen.**

**Feststellungen insbesondere betreffend die persönliche Zurechnung der Einkünfte:**

Die Bf hat jedenfalls die Verträge, die im Zusammenhang mit den nicht land- und nicht forstwirtschaftlichen Grundstücksüberlassungen vereinbart wurden, im eigenen Namen in den Jahren vor 2006 abgeschlossen (siehe insbesondere Dienstbarkeitsvertrag vom 6.3.1972 mit der Liftgesellschaft). Diese Verträge galten im Streitzeitraum 2006-2008 immer noch. Die Zahlungen auf Grund dieser Nutzungsüberlassungen wurden durch die Nutzungsberichteten auf das Konto der Bf 31415926535 überwiesen (händischer AB 24-26). Die Bf ist somit in Bezug auf die nicht land- und nicht forstwirtschaftlichen Nutzungsüberlassungen als Vertragspartnerin nach außen hin in Erscheinung getreten.

Allerdings überwachten die Organe der Gemeinde die laufende Geschäftstätigkeit der Bf seit 2006. Seit damals haben Organe der Gemeinde an den Ausschusssitzungen und Vollversammlungen teilgenommen und so die Tätigkeit der Bf kontrolliert. Der Gemeinde war deshalb bekannt, dass die eingelangten Erträge in Sachgüter investiert worden sind und dass keine Ausschüttungen an die Mitglieder der Bf, darunter auch die Gemeinde, erfolgt sind (Schreiben des Vertreters der Bf vom 9.11.2015 an das Finanzamt, S. 3).

Die Bf bestritt während des Streitzeitraumes mit den Einnahmen aus den nicht land- und nicht forstwirtschaftlichen Nutzungsüberlassungen, die auf ihrem Bankkonto einlangten , sämtliche Ausgaben , die aus ihren Tätigkeiten erwachsen sind , dh insbesondere die Kosten der Rückzahlung und den Zinsendienst in Bezug auf die Kredite, die Gebühren der Kanalisation, Stromkosten, Reparaturkosten, insbesondere Kosten der Instandhaltung des Stallgebäudes, Steuerberatungskosten, Lohnverrechnungs- und Buchhaltungskosten, Kosten für Bodenverbesserung, Lohnabgaben (Gewinnermittlungen 2006-2008 der Bf= händischer Arbeitsbogen AB S. 6-13).

Die Bf hat somit die Kosten, die mit ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit verbunden waren, durch die Einnahmen, die sie mit ihrer nicht landwirtschaftlichen Nutzungsüberlassung erzielt hat, gedeckt. Die Bf hat 2006-2008 keinerlei Ausschüttungen an ihre Mitglieder, darunter auch die Gemeinde, vorgenommen (Bestätigung des Obmannes der Bf vom 26.4.2010= AB händisch S. 21; Schreiben des Vertreters der Bf vom 9.11.2015 an das Finanzamt, S. 3).

Seit Juni 2008 war auf Grund des Erkenntnisses des VfGH vom 11.6.2008, VFH2 , welches zu einem gleichartigen Sachverhalt in Bezug auf eine andere Agrargemeinschaft und eine andere Gemeinde erging, bekannt, dass die Gemeinde als Mitglied der Bf anzusehen war. In diesem Erkenntnis hat der VfGH bereits dargelegt, dass der über die land- und forstwirtschaftlichen Nutzungsrechte hinausgehende Anteil am Substanzwert des ehemaligen Gemeindegutes der Gemeinde nach wie vor zustehe. Welche konkreten Ansprüche der Gemeinde daraus erwuchsen, war damals allerdings zwischen der Bf und der Gemeinde bis zumindest 2011 strittig.

Noch im April 2011 war zwischen der Bf und der Gemeinde strittig, wem in welchem Ausmaß das Geld aus den nicht landwirtschaftlichen Nutzungsüberlassungen zustehe . Noch im Jahr 2011 überließ die Bf entgegen dem Text der Gesetzesnovelle LGBI 7/2010 (§ 36 Abs 2 FLG), der seit 19.2.2010 galt, nur einen Teil der Gewinne aus den nicht landwirtschaftlichen Nutzungsüberlassungen der Gemeinde , weshalb der Bf im März 2011 von der Agrarbehörde strafrechtliche Konsequenzen sowie die Einsetzung eines Sachverwalters angedroht worden sind (bundesländisches Zeitung vom April 2011= Dauerbeleg im Akt des Finanzamtes). Mit Bescheid der Agrarbehörde vom 25.7.2012, GZ44 wurde diese Drohung durch Einsetzung eines Sachverwalters wahrgemacht.

Da die Bf während des Streitzeitraumes gegenüber der Liftgesellschaft und den übrigen Bestandnehmern oder Nutzungsberechtigten als Überlasserin der vertraglich vereinbarten Nutzungen in Erscheinung getreten ist, da die Einnahmen aus den nicht landwirtschaftlichen Nutzungsüberlassungen auf dem Konto der Bf eingegangen sind, und da die Bf mit diesen Einnahmen sämtliche Kosten aus ihren Tätigkeiten gedeckt hat, sind der Bf im Streitzeitraum die Einkünfte aus der nicht landwirtschaftlichen Nutzungsüberlassung zuzurechnen (vgl. Doralt, EStG, § 2 TZ 147, 147/1; Quantschnigg-Schuch, § 2 T 51.6).

Den vagen Andeutungen des Vertreters der Bf im Schreiben vom 9.11.2015 an das Finanzamt, mit zunehmender Rechtsklarheit seien den Organen der Bf Aufträge erteilt worden, die den Substanzwert betroffen hätten und seit Juni 2006 hätte die Gemeinde ihre Dispositionsbefugnisse vollständig ausgeübt, kommt gegenüber den oben geschilderten Indizien keine wesentliche Bedeutung zu:

Je undeutlicher ein Vorbringen über angebliche Tatsachen formuliert ist, desto geringer ist die Wahrscheinlichkeit, dass es der Wahrheit entspricht. Je konkreter Behauptungen über Tatsachen sind, desto höher ist die Wahrscheinlichkeit, dass diese Behauptungen wahr sind.

Hätte es tatsächlich wesentliche unternehmerische Entscheidungen gegeben, die die Gemeinde an Stelle der bf Agrargemeinschaft bereits in den Streitjahren getroffen hätte, so hätte die Bf davon gewusst. In diesem Fall wäre es der Bf möglich und zumutbar gewesen, ein konkretes, nachvollziehbares Vorbringen zu diesen angeblichen unternehmerischen Dispositionen, das über die gegenständlichen vagen Andeutungen hinausgegangen wäre , zu erstatten. Daher kann nicht festgestellt werden, dass die Gemeinde während des Streitzeitraumes konkrete unternehmerische Entscheidungen betreffend die nicht land- und nicht forstwirtschaftlichen Nutzungsüberlassungen getroffen hat.

Zudem räumt die Bf selbst sinngemäß ein, dass den Organen der Bf erst durch die Novelle LGBI 7/2010 , die am 19.2.2010 wirksam geworden ist, die Dispositionsbefugnis über den Substanzwert (dh insbesondere die Dispositionsbefugnis betreffend die nicht-land- und nicht- forstwirtschaftlichen Nutzungsüberlassungen), soweit diese dem Rechnungskreis II zuzuordnen ist, entzogen und der Gemeinde übertragen worden ist (vgl.

Schreiben des Vertreters der Bf vom 9.11.2015 an das Finanzamt, Blatt 5, insbesondere 2. und auch letzter Absatz). Diese Rechtslage galt aber während des Streitzeitraumes 2006-2008 noch nicht.

Gem. § 35 Abs 7, 3. Satz FLG idF LGBI 7/2010 darf die Gemeinde in den Angelegenheiten des Substanzwertes (dazu zählen jedenfalls die nicht land- und nicht forstwirtschaftlichen Nutzungsüberlassungen und die daraus erwachsenen Einkünfte) den Organen der Bf Aufträge erteilen. Diese Rechtslage gilt erst seit 19.2.2010. Die Bf hat auch kein konkretes Vorbringen über Aufträge, die sie im Streitzeitraum 2006-2008 von der Gemeinde erhalten habe und die sie befolgt habe, erstattet. Hätte es derlei konkrete Aufträge gegeben, wäre es der Bf möglich und zumutbar gewesen, konkret darzulegen, welche Aufträge sie von der Gemeinde im Streitzeitraum erhalten und befolgt hat. Daher kann nicht festgestellt werden, dass die Bf im Streitzeitraum von der Gemeinde konkrete Aufträge im Zusammenhang mit den nicht land- und nicht forstwirtschaftlichen Nutzungsüberlassungen erhalten hat, die sie befolgt hat.

Jedenfalls war die Bf schon im Streitzeitraum verpflichtet, zumindest für den Fall von Ausschüttungen insbesondere den gesamten Gewinn aus den strittigen nicht- land- und nicht- forstwirtschaftlichen Nutzungsüberlassungen der Gemeinde zuzuweisen. Dies ist bereits aus dem Erkenntnis des VwGH vom 11.6.2008 zu schließen, wonach der über die Summe der land- und forstwirtschaftlichen Nutzungsrechte hinausgehende Anteil am Substanzwert (d.s. jedenfalls insbesondere die Einkünfte aus den nicht-land- und nicht- forstwirtschaftlichen Grundstücksüberlassungen) des Gemeindegutes... der Gemeinde zustehe (auch VfGH in VfSlg HHH/1982; VfGH vom 11.6.2008 VFH2; vgl. auch VfGH 2.10.13, VH4).

Jedenfalls hat es im Streitzeitraum keinerlei Ausschüttungen der Bf an die Gemeinde und die anderen Mitglieder der bf Agrargemeinschaft gegeben. Aber selbst wenn es im Streitzeitraum Ausschüttungen der Bf an die Gemeinde gegeben hätte, würde dies nichts an der Zurechnung der strittigen Einkünfte aus den nicht-land- und nicht- forstwirtschaftlichen Grundstücksüberlassungen an die Bf ändern, da die Bf und die Gemeinde im Streitzeitraum unterschiedliche Steuerrechtssubjekte waren , da die Bf nach außen hin als Überlasserin der Nutzungen aufgetreten ist , da die Bf die Entgelte im ursächlichen Zusammenhang mit den Nutzungsüberlassungen vereinnahmt und verbraucht hat.

Dass sämtliche Einkünfte aus den nicht -land- und nicht-forstwirtschaftlichen Nutzungsüberlassungen (= Einnahmen und Ausgaben aus dem Substanzwert der agrargemeinschaftlichen Grundstücke) in einem gesonderten Rechnungskreis zu erfassen sind und dass die Gemeinde auf diese Einkünfte jederzeit zugreifen darf, ist eine Rechtslage, die erstmals im Jahr 2010 ab 19.2. 2010 gegolten hat (§ 36 Abs 2 FLG idF LGBI 7/2010). Im Streitzeitraum 2006-2008 sind sämtliche Einnahmen aus den nicht land- und nicht forstwirtschaftlichen Nutzungsüberlassungen auf dem Bankkonto der Bf eingegangen und wurden durch die Bf verbraucht.

Im Ergebnis gibt es zur Frage, ob die strittigen Einkünfte des Streitzeitraumes betreffend die nicht land- und nicht forstwirtschaftlichen Nutzungsüberlassungen der Bf zuzurechnen sind, keinerlei Ungewissheit, die die Erlassung vorläufiger Bescheide rechtfertigen könnte (§ 200 Abs 1 BAO). Diese Einkünfte sind der Bf und nicht der Gemeinde zuzurechnen.

## **2.2. Feststellungen zur Höhe der der Körperschaftsteuer unterliegenden Einkünfte:**

Im ursächlichen Zusammenhang mit dem Dienstbarkeitsvertrag vom 6.3.1972 hat es keine Ertragseinbußen, keine Bodenwertminderungen, keine Nutzungsentgänge und abgesehen von den Aufräumungskosten in Höhe von 2000 € pro Jahr (siehe unten) keine Wirtschaftserschwernisse der Bf gegeben.

Alle strittigen Zahlungen auf Grund des Dienstbarkeitsvertrages mit der Liftgesellschaft vom 6.3.1972, Punkt VII (104.022,83 € 2006, 88.444,50 € 2007 und 100.526,24 € 2008 jeweils in Höhe von 2% des jährlichen Liftumsatzes der Liftgesellschaft) sind abgesehen von den darin enthaltenen Entschädigungen in Höhe von 2000 € pro Jahr für Aufräumungskosten als Abgeltungen der Einräumung der Dienstbarkeit, dh als Abgeltung einer nicht land- und nicht forstwirtschaftlichen Grundstücksüberlassung und nicht als Abgeltung von Bodenwertminderungen, Wirtschaftserschwernissen, Nutzungsentgängen und Ertragseinbußen der Bf anzusehen.

Im ursächlichen Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung des Schischulgeländes, der Verpachtung des Garagenvorplatzes und der Verpachtung der Bergstation durch die Bf hat es keine Ertragseinbußen, keine Bodenwertminderungen, keine Wirtschaftserschwernisse und keinen Nutzungsentgang gegeben.

Die Zahlungen für die Nutzungsüberlassung des Schischulgeländes, die Verpachtung des Garagenvorplatzes und die Verpachtung der Bergstation (1.666 € 2006, 218 € 2007 und 1289,04 € 2008) sind ebenso als Abgeltung nicht land- und nicht forstwirtschaftlicher Grundstücksüberlassungen durch die bf Agrargemeinschaft anzusehen.

### **Beweiswürdigung:**

#### **2.2.1.)**

Der Dienstbarkeitsvertrag vom 6.3.1972 enthält (Punkte IV und V) eine Schadenersatzklausel, wonach alle Schäden im ursächlichen Zusammenhang mit den Arbeiten auf den agrargemeinschaftlichen land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken durch die Liftgesellschaft abzugelten seien; die Liftgesellschaft musste in diesem Zusammenhang auch eine Haftpflichtversicherung abschließen. Die Liftgesellschaft hat sich verpflichtet, nach allen Erdarbeiten die davon betroffenen Flächen wieder einzuebnen und zu begrünen. Die strittigen Zahlungen („Pistenentschädigungen“ in Höhe von 104.022,83 € 2006, 88.444,50 € 2007 und 100.526,24 € 2008) waren aber abgesehen von den geringen Entschädigungen für Aufräumungskosten (2000 € pro Jahr des Streitzeitraumes) nicht unter die jedenfalls steuerfreien Schadenersatzzahlungen gem. Punkten IV und V Dienstbarkeitsvertrag zu subsumieren. Andernfalls wäre zu erwarten gewesen, dass diese Zahlungen von vornherein nicht in die Steuererklärungen

2006-2008, nicht in die Aufstellung „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ 2006-2008 im BP-Bericht, nicht in die Steuererklärungen 2003-2005, und nicht in die Beilagen zur Körperschaftsteuererklärung 2001-2002 aufgenommen wären.

Das gilt allerdings nicht für die geringen jährlichen Entschädigungen für Aufräumungskosten (2000 € jährlich) der Bf, die regelmäßig zusammen mit der „Entschädigung laut Punkt VII Dienstbarkeitsvertrag“ in Höhe von 2% des Jahresumsatzes der Liftgesellschaft ausgezahlt worden sind und die auch regelmäßig in die Steuererklärungen aufgenommen worden sind (vgl. Rechnung der Bf vom 28.5.2003 an die Liftgesellschaft im KM- und BP-Akt) .

Die strittigen Zahlungen , die die Bf in den Streitjahren erhalten hat, sind daher abgesehen von den Entschädigungen für Aufräumungskosten von 2000 € jährlich Zahlungen in Höhe von 2 % des jährlichen Liftumsatzes der Liftgesellschaft (gem. dem 1990 geänderten Punkt VII des Dienstbarkeitsvertrages) gewesen. Dies ist auch daraus zu schließen, dass diese strittigen „Pistenentschädigungen“, die die Bf in den Streitjahren 2006 – 2008 erhalten hat (104.022,83 € 2006, 88.444,50 € 2007 und 100.526,24 € 2008 laut BP-Bericht), größtenteils der „Entschädigung laut Dienstbarkeitsvertrag“ in Höhe von 2% des Jahresumsatzes der Liftgesellschaft von 98.513,10 € ähnlich waren, die die Bf im Jahr 2003 gemäß Punkt VII des Dienstbarkeitsvertrages in seiner 1990 geänderten Fassung erhalten hat (vgl. Rechnung der Bf vom 28.5.2003 im KM- und BP-Akt des Finanzamtes).

Zudem waren diese „Pistenentschädigungen“, die die Bf 2006-2008 von der Liftgesellschaft erhalten hat (ca 88.000 € - 105.000 € pro Jahr), auch größtenteils der „Entschädigung laut Dienstbarkeitsvertrag“ in Höhe von 2% des Jahresumsatzes der Jahre 2001-2005, die die Bf von der Liftgesellschaft erhalten hat (jährlich zwischen 87.000 € und 106.000 € ) (BP-Bericht vom 27.5.2010 mit Aufstellung „Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BP“ für 2006-2008; Steuererklärungen 2003-2008; Rechnung der Bf an die Liftgesellschaft vom 28.5.2003; Beilagen zur Körperschaftsteuererklärung 2001,2002).

**2.2.2.)** Die Bf spricht in ihrem Vorbringen (Siehe Berufung vom 29.6.2010, Bl 1 und 2 und Schreiben vom 9.11.2015 an das Finanzamt, S. 18-20 ) nur vage von folgenden Schäden: Es habe im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung der Schipisten Bodenwertminderungen, es habe Wirtschaftserschwernisse und einen Nutzungsentgang gegeben, ohne diese Behauptungen zu substantiiieren.

### **2.2.3.) Daraus folgt:**

Wenn es im ursächlichen Zusammenhang mit dem Dienstbarkeitsvertrag tatsächlich Bodenwertminderungen, Wirtschaftserschwernisse, Nutzungsentgang oder Ertragseinbußen gegeben hätte, so wäre zu erwarten gewesen, dass die Zahlungen, die die Bf in den Streitjahren von der Liftgesellschaft erhalten hätte, sich zumindest teilweise auch an der Höhe dieser angeblichen wirtschaftlichen Nachteile orientiert hätten. Dem war jedoch abgesehen von den geringen Entschädigungen für Aufräumungskosten nicht so. Die strittigen Zahlungen bestanden abgesehen von den geringen jährlichen

Entschädigungen für Aufräumungskosten lediglich in einem Anteil von 2% des Jahresumsatzes der Liftgesellschaft gem. Punkt VII des Dienstbarkeitsvertrages.

Die Umsatzbeteiligung von 2% pro Jahr gem. Punkt VII der 1990 geänderten Fassung des Dienstbarkeitsvertrages, die die Bf zusammen mit den geringen Entschädigungen für Aufräumungskosten in den Streitjahren erhalten hat, zeigt, dass die Parteien des Dienstbarkeitsvertrages bei Vereinbarung und Durchführung dieser Zahlungen nicht an Bodenwertminderungen, Nutzungsentgänge und Ertragseinbußen gedacht haben und dass diese Parteien abgesehen von den Aufräumungskosten nicht an Wirtschaftserschwernisse gedacht haben. Dies ist ein Indiz dafür, dass es bei Vereinbarung und Durchführung dieser Zahlungen weder Bodenwertminderungen, Nutzungsentgänge noch Ertragseinbußen gegeben hat und dass es abgesehen von den jährlichen Kosten der Bf für Aufräumungsarbeiten keine Wirtschaftserschwernisse gegeben hat, die abzugelten gewesen wären.

### **In dieses Bild fügt sich:**

Je undeutlicher ein Vorbringen über angebliche Tatsachen formuliert ist, desto geringer ist die Wahrscheinlichkeit, dass es der Wahrheit entspricht. Je konkreter Behauptungen über Tatsachen sind, desto höher ist die Wahrscheinlichkeit, dass diese Behauptungen wahr sind.

Hätte es Ertragseinbußen, Bodenwertminderungen oder Nutzungsentgänge und auch abgesehen von den Kosten für Aufräumungsarbeiten Wirtschaftserschwernisse im ursächlichen Zusammenhang mit dem Dienstbarkeitsvertrag gegeben, so hätte die Bf Land- und Forstwirtin davon gewusst. In diesem Fall wäre es ihr möglich und zumutbar gewesen, ein konkretes, nachvollziehbares Vorbringen zu diesen angeblichen wirtschaftlichen Nachteilen zu erstatten, in welchem die konkreten Umstände genannt worden wären, aus denen sich diese angeblichen wirtschaftlichen Nachteile ergeben hätten.

Da die Bf zu diesen angeblichen wirtschaftlichen Nachteilen kein konkretes Vorbringen erstattet hat, sondern nur lapidar behauptet hat, es habe Bodenwertminderungen, Wirtschaftserschwernisse und einen Nutzungsentgang gegeben, ohne die konkreten Umstände zu nennen, aus denen sich diese angeblichen wirtschaftlichen Nachteile ergeben haben, und da die Zahlungen, die die Bf erhalten hat, abgesehen von den Entschädigungen für Aufräumungskosten nicht in Abhängigkeit von konkreten wirtschaftlichen Nachteilen berechnet worden sind, sondern in Höhe von 2% des Jahresumsatzes der Liftgesellschaft, können Bodenwertminderungen, Ertragseinbußen, ein Nutzungsentgang und (abgesehen von den Kosten für Aufräumungsarbeiten) Wirtschaftserschwernisse im ursächlichen Zusammenhang mit dem Dienstbarkeitsvertrag vom 6.3.1972 nicht festgestellt werden.

In dieses Bild fügt sich ferner, dass die Bf Ertragseinbußen im konkreten Zusammenhang mit diesem Dienstbarkeitsvertrag nicht einmal behauptet hat.

### **Zur Höhe der Kosten für Aufräumungsarbeiten:**

Gemäß Punkt IV des Dienstbarkeitsvertrages vom 6.3.1972 übernahm die bf Agrargemeinschaft grundsätzlich die alljährliche Säuberung der durch die Lifte und den Wintersportbetrieb beanspruchten land- und forstwirtschaftlichen Flächen von Abfällen. Dafür hatte die Liftgesellschaft der Bf ursprünglich 218,02 € pro Jahr als Entschädigung zu bezahlen. Noch im Jahr 2003 betrug diese Entschädigung 218,02 € (Rechnung vom 28.5.203 der Bf an die Liftgesellschaft im KM- und BP-Akt des Finanzamtes). Aus Gründen der Vorsicht wird davon ausgegangen, dass diese Entschädigung im Streitzeitraum jedenfalls nicht mehr als 2000 € pro Jahr betragen hat. Die Höhe dieser Entschädigung für Aufräumungskosten, die die Bf erhalten hat, wird daher in Höhe von 2000 € pro Jahr des Streitzeitraumes geschätzt. Diese Entschädigung ist in den jährlichen Zahlungen, die die Bf auf Grund des Dienstbarkeitsvertrages mit der Liftgesellschaft erhalten hat, enthalten und ist dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Bf zuzurechnen, weil sie der Säuberung der land- und forstwirtschaftlichen Flächen der Bf dient.

**Die Bf hat in Bezug auf das Jahr 2008 vorgebracht (Schreiben vom 9.11.2015, S. 18):**  
*Es werde gebeten, die tatsächlichen Verhältnisse durch einen Amtssachverständigen oder den technischen Leiter der Bodenschätzung des Finanzamtes prüfen zu lassen, in eventu die Bodenwertminderung mit pauschal 24,25% anzusetzen.*

Mit dieser Anregung zur Durchführung von Beweisaufnahmen hat die Bf weder substantiierte Behauptungen erhoben noch einen Beweis erbracht (Zur Beweislastverteilung siehe unten bei der Darstellung der Rechtsfolgen). In Bezug auf das Jahr 2008 können daher weder Bodenwertminderungen, noch Ertragseinbußen, noch Nutzungsentgänge, noch (abgesehen von den Kosten der Aufräumungsarbeiten) Wirtschaftserschwernisse im Zusammenhang mit dem Dienstbarkeitsvertrag festgestellt werden.

**Die Bf hat in Bezug auf das Jahr 2007 und 2006 vorgebracht (Schreiben vom 9.11.2015, S. 19 und 20):** *Falls ...die Möglichkeit, über die dem Substanzwert zuzuordnenden Einkünfte aus der Nutzungsüberlassung.....disponieren zu können, ... nicht genügen sollte....werde ersucht (S. 19 zum Jahr 2007) und gebeten (S. 20 zum Jahr 2006), die tatsächlichen Verhältnisse durch einen Amtssachverständigen oder den technischen Leiter der Bodenschätzung des Finanzamtes prüfen zu lassen, und die Bodenwertminderung im Ausmaß von 24,25% des Gesamtentgeltes zu verifizieren.*

Mit diesem Vorbringen hat die Bf weder substantiierte Behauptungen erhoben noch einen Beweis erbracht (zur Beweislastverteilung siehe unten bei den Rechtsfolgen). Auch in Bezug auf die Jahre 2007 und 2006 können daher weder Bodenwertminderungen, noch Ertragseinbußen, noch Nutzungsentgänge noch (abgesehen von den Kosten der Aufräumungsarbeiten) Wirtschaftserschwernisse im Zusammenhang mit dem Dienstbarkeitsvertrag festgestellt werden.

#### **Rechtsfolgen :**

Da es keine Bodenwertminderungen, Ertragseinbußen, Nutzungsentgänge, und abgesehen von den Kosten der Aufräumungsarbeiten (2000 € pro Jahr des

Streitzeitraumes) keine Wirtschaftsserschwernisse im Zusammenhang mit dem Dienstbarkeitsvertrag vom 6.3.1972 gegeben hat,

sind die in diesem Zusammenhang gemäß Punkt VII des Dienstbarkeitsvertrages erhaltenen Zahlungen (2% des Jahresumsatzes der Liftgesellschaft: 104.022,83 € 2006, 88.444,50 € 2007 und 100.526,24 € 2008) als Abgeltung entgeltlicher Überlassungen von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken durch die bf Agrargemeinschaft steuerpflichtig (§ 2 Abs 2 Z 3 KStG). Davon ausgenommen ist die jährliche Entschädigung für Aufräumungskosten, die die Bf erhalten hat (2000 € pro Jahr des Streitzeitraumes, enthalten in den Zahlungen von 104.022,83 €, 88.444,50 € und 100.526,24 €).

**Die Bf hat in Bezug auf das Jahr 2008 vorgebracht (Schreiben des Vertreters der Bf vom 9.11.2015 an das Finanzamt, S. 18):** *Es werde gebeten, die tatsächlichen Verhältnisse durch einen Amtssachverständigen oder den technischen Leiter der Bodenschätzung des Finanzamtes prüfen zu lassen, in eventu die Bodenwertminderung mit pauschal 24,25% anzusetzen.*

**Hiezu wird bemerkt :**

„Negativa non probanda sunt“ (vgl. VwGH 21.3.2012, 2009/16/0272). Es ist somit nicht das Finanzamt oder das Gericht, das zu beweisen hat, dass die angeblichen Schäden nicht eingetreten sind. Vielmehr hat derjenige, der einen Schaden erlitten hat, den Eintritt des Schadens und dessen Höhe substantiiert zu behaupten und zu beweisen ( vgl. VwGH 19.5.05, 2001/15/0041 zu einer unsubstantiiert behaupteten Teilwertabschreibung; vgl. VwGH 4.6.2008, 2005/13/0016 zu unsubstantiiert behaupteten Betriebsausgaben wegen Unterschlagungen einer Mitarbeiterin; vgl. VwGH 21.5.2007 2005/16/0247 zu einem unsubstantiierten Vorbringen betreffend angebliche Schäden, die im Zusammenhang mit der Getränkesteuer verursacht worden seien).

Die Behauptungs- und Beweislast für das Bestehen und das Ausmaß einer Bodenwertminderung trifft die Bf (vgl. VwGH vom 1.6.2006, 2003/15/0093 zur Bodenwertminderung). Nichts anderes gilt für Ertragseinbußen , Wirtschaftsserschwernisse und Nutzungsentgänge.

Mit dieser Anregung zur Durchführung von Beweisaufnahmen hat die Bf weder substantiierte Behauptungen erhoben noch einen Beweis erbracht.

**Die Bf hat in Bezug auf das Jahr 2007 und 2006 vorgebracht (Schreiben ihres Vertreters an das Finanzamt vom 9.11.2015, S. 19 und 20):** *Falls ... die Möglichkeit, über die dem Substanzwert zuzuordnenden Einkünfte aus der Nutzungsüberlassung.....disponieren zu können, ...nicht genügen sollte....werde ersucht (S. 19 zum Jahr 2007) und gebeten (S. 20 zum Jahr 2006), die tatsächlichen Verhältnisse durch einen Amtssachverständigen oder den technischen Leiter der Bodenschätzung des Finanzamtes prüfen zu lassen, und die Bodenwertminderung im Ausmaß von 24,25% des Gesamtentgeltes zu verifizieren.*

**Hiezu wird bemerkt :** Die Behauptungs- und Beweislast für das Bestehen und das Ausmaß einer Bodenwertminderung, von Ertragseinbußen , oder Wirtschaftsschwierissen oder Nutzungsentgängen trifft die Bf (vgl VwGH vom 1.6.2006, 2003/15/0093 zu Bodenwertminderungen; vgl. die obigen weiteren rechtlichen Ausführungen betreffend die Behauptungs- und Beweislast in Bezug auf Schäden zum Jahr 2008, die sinngemäß auch für die Jahre 2007 und 2006 gelten).

Mit diesem Vorbringen hat die Bf weder substantiierte Behauptungen erhoben noch einen Beweis erbracht.

Allerdings hat es abgesehen von den Zahlungen auf Grund des Dienstbarkeitsvertrages vom 6.3.1972 noch folgende geringfügige weitere Zahlungen an die bf Agrargemeinschaft im ursächlichen Zusammenhang mit nicht land- und nicht forstwirtschaftlichen Grundstücksüberlassungen durch die Bf gegeben (BP-Bericht vom 27.5.2010 –Aufstellung „Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut BP“):

**2006:**

436 € Nutzungsüberlassung Schischulgelande

683,75 € Verpachtung Garagenvorplatz

546,25 € Verpachtung Bergstation

**1.666 € Summe** sonstige Zahlungen betreffend Nutzungsüberlassungen 2006

**2007:**

218 € Nutzungsüberlassung Schischulgelande

**2008**

716,57 € Verpachtung Garagenvorplatz

572,47€ Verpachtung Bergstation

**1289,04 € Summe** sonstige Zahlungen Nutzungsüberlassungen 2008

Die Bf hat keine substantiierten Behauptungen erhoben und keine Beweise (zur Beweislast siehe oben) betreffend Bodenwertminderungen, Ertragseinbußen, Wirtschaftsschwierisse und Nutzungsentgänge im ursächlichen Zusammenhang mit der Überlassung des Schischulgelandes, der Verpachtung eines Garagenvorplatzes, sowie der Verpachtung der Bergstation erbracht. Es kann nicht festgestellt werden, dass es im ursächlichen Zusammenhang mit diesen nicht land- und nicht forstwirtschaftlichen Grundstücksüberlassungen zu derartigen wirtschaftlichen Nachteilen (Bodenwertminderungen, Ertragseinbußen, Wirtschaftsschwierisse und Nutzungsentgänge) gekommen ist.

Die strittigen Zahlungen waren daher als Abgeltungen der entgeltlichen Überlassung von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken durch die bf Agrargemeinschaft steuerpflichtig (§ 2 Abs 2 Z 3 KStG).

**Zur Abgeltung der Aufräumungskosten:**

Allerdings übernahm gemäß Punkt IV des Dienstbarkeitsvertrages vom 6.3.1972 die bf Agrargemeinschaft die alljährliche Säuberung der durch die Lifte und den

Wintersportbetrieb beanspruchten land- und forstwirtschaftlichen Flächen von Abfällen. Dafür bezahlte die Liftgesellschaft der Bf eine Entschädigung für Aufräumungskosten in Höhe von 2000 € pro Jahr. Diese Entschädigung ist in den Zahlungen, die die Bf auf Grund des Dienstbarkeitsvertrages mit der Liftgesellschaft erhalten hat, enthalten und ist dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Bf zuzurechnen. Sie unterliegt daher nicht der Körperschaftsteuer (§ 2 Abs 2 Z 3 KStG).

Da das Finanzamt insgesamt (in Anlehnung an einen Erlass) 3000 € pro Jahr als nicht steuerpflichtig behandelt hat (siehe BP-Bericht, Aufstellung „Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BP“), kann die Bf durch die Bescheide des Finanzamtes nicht in ihren Rechten verletzt worden sein. Allerdings war es nicht zulässig, vorläufige Bescheide zu erlassen, da keine Ungewissheit betreffend den Grund und die Höhe der Abgabenpflicht festgestellt werden konnte.

### **3.) Anspruchszinsen 2006-2008:**

Der Anspruchszinsenbescheid ist an die Nachforderung oder Gutschrift gebunden, die im Spruch des Bescheides (hier: KSt-Bescheide 2006-2008), welcher zur Nachforderung oder Gutschrift führt, ausgewiesen ist. Der Zinsenbescheid ist nicht mit Aussicht auf Erfolg mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Körperschaftsteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig (Ritz, BAO, § 205, Tz 33, 34).

In der Beschwerde auch gegen die Anspruchszinsenbescheide wird nur auf eine Rechtswidrigkeit der diesen zu Grunde liegenden Körperschaftsteuerbescheide hingewiesen. Der Beschwerde ist daher insoweit nicht zu folgen (Ritz, BAO, 5. Auflage § 205 TZ 34, 35).

### **4.) Begründung gemäß § 25 a Abs 1 VwGG:**

#### **Durch dieses Erkenntnis wird in Bezug auf die Beschwerde betreffend**

**Anspruchszinsen** keine Rechtsfrage iS von Art 133 Abs 4 B-VG berührt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Dass Anspruchszinsenbescheide nicht mit Aussicht auf Erfolg mit der Behauptung anfechtbar sind, dass der Stammabgabenbescheid rechtswidrig gewesen sei (Ritz, BAO, § 205, TZ 33, 34), bedarf keiner näheren Erörterung durch den VwGH .

#### **In Bezug auf Körperschaftsteuer 2006-2008 geht es um die Frage, ob die Einkünfte aus nicht- land- und nicht- forstwirtschaftlichen Nutzungsüberlassungen von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken der Bf oder der Gemeinde zuzurechnen sind:**

Die Bf hat jedenfalls die Verträge, die im Zusammenhang mit den nicht land- und nicht forstwirtschaftlichen Grundstücksüberlassungen vereinbart wurden, im eigenen Namen in den Jahren vor 2006 abgeschlossen . Diese Verträge galten im Streitzeitraum 2006-2008 immer noch. Die Zahlungen auf Grund dieser Nutzungsüberlassungen wurden durch die Nutzungsberechtigten auf das Konto der Bf überwiesen . Die Bf ist somit in Bezug auf die

nicht land- und nicht forstwirtschaftlichen Nutzungsüberlassungen als Vertragspartnerin nach außen hin in Erscheinung getreten.

Da die Bf während des Streitzeitraumes gegenüber der Liftgesellschaft und den übrigen Bestandnehmern oder Nutzungsberchtigten als Überlasserin der vertraglich vereinbarten Nutzungen in Erscheinung getreten ist, da die Einnahmen aus den nicht- land- und nicht - forstwirtschaftlichen Nutzungsüberlassungen auf dem Konto der Bf eingegangen sind, und da die Bf mit diesen Einnahmen sämtliche Kosten aus ihren Tätigkeiten gedeckt hat, sind der Bf im Streitzeitraum die Einkünfte aus den nicht- land- und nicht- forstwirtschaftlichen Nutzungsüberlassungen zuzurechnen (vgl. Doralt, EStG, § 2 TZ 147, 147/1; Quantschnigg-Schuch, § 2 Tz 51.6).

Eine Rechtsfrage i.S. des Art 133 Abs 4 B-VG, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, stellt sich insoweit nicht.

**In Bezug auf die Körperschaftsteuerbescheide gegen die bf Agrargemeinschaft** geht es ferner um die Frage, ob es im ursächlichen Zusammenhang mit entgeltlichen Grundstücksüberlassungen zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken Bodenwertminderungen, Ertragseinbußen , Wirtschaftserschwernisse oder Nutzungsentgänge gegeben hat, bejahendenfalls, in welcher Höhe diese zu bewerten gewesen sind und in welcher Höhe daher den Entgelten für die entgeltliche Überlassung von Grundstücken zu anderen als land – und forstwirtschaftlichen Zwecken ein nicht der Körperschaftsteuer unterliegender Anteil innewohnt. In diesem Zusammenhang spielen hauptsächlich Tatfragen eine Rolle . Die einzige Rechtsfrage betrifft die Frage der Beweislastverteilung, über die der VwGH bereits in einer vergleichbaren Angelegenheit entschieden hat: Die Beweislast für das Vorliegen einer Bodenwertminderung trifft die bf Agrargemeinschaft (vgl. VwGH vom 1.6.2006, 2003/15/0093). Daher trifft auch die Beweislast für das Vorliegen von Wirtschaftserschwernissen und Nutzungsentgängen die Bf.

In dieses Bild fügen sich folgende weitere Entscheidungen des VwGH:

„Negativa non probanda sunt“ (vgl. VwGH 21.3.2012, 2009/16/0272). Es ist somit nicht das Finanzamt oder das Gericht, das zu beweisen hat, dass die angeblichen Schäden (Bodenwertminderung etc) nicht eingetreten sind. Vielmehr hat derjenige, der einen Schaden erlitten hat, den Eintritt des Schadens und dessen Höhe substantiiert zu behaupten und zu beweisen ( vgl. VwGH 19.5.05, 2001/15/0041 zu einer unsubstantiiert behaupteten Teilwertabschreibung; vgl. VwGH 4.6.2008, 2005/13/0016 zu unsubstantiiert behaupteten Betriebsausgaben wegen Unterschlagungen einer Mitarbeiterin; vgl. VwGH 21.5.2007 2005/16/0247 zu einem unsubstantiierten Vorbringen betreffend angebliche Schäden, die im Zusammenhang mit der Getränkestuer verursacht worden seien).

Eine Rechtsfrage i.S von Art 133 Abs 4 B-VG stellt sich somit nicht.

Daher wird spruchgemäß entschieden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 15. Jänner 2016