

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Bernhard Ferdinand, Steuerberater, 5441 Abtenau, Markt 224, vom 3. November 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 2. Oktober 2003 betreffend Körperschaftsteuer 2001 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den Erstbescheiden zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), eine Agrargemeinschaft (Körperschaft öffentlichen Rechts), verfügt über einen land- und forstwirtschaftlichen Besitz, der zum Teil als Schiabfahrts- und Liftrassen sowie für Loipen genutzt wird. Dafür erhält die Bw. auf Grund eines Dienstbarkeitsvertrages (Skiliftdienstbarkeit sowie Loipendienstbarkeit laut Beilagen zu den Steuererklärungen) mit einer Schiliftgesellschaft jährliche Zahlungen. Im Streitzeitraum 2001 betrug diese Zahlung S 58.880,-. Die Bw. behandelte diese Zahlung als Entschädigungszahlung und nahm sie nicht in die Körperschaftsteuererklärung 2001 auf.

Im Zuge der Veranlagung für das Streitjahr 2001 vertrat das Finanzamt den Standpunkt, dass die entgeltliche Nutzungsüberlassung an Grundstücken durch Agrargemeinschaften zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken körperschaftsteuerpflichtig sei. Die Einkünfte "Skiliftdienstbarkeit und Loipendienstbarkeit" seien daher als Einkünfte aus

Gewerbebetrieb in Ansatz zu bringen, wobei ein Abschlag von 30 % für Ertragsausfall und Wirtschafterschwieris in Abzug gebracht werde.

Dagegen wurde Berufung erhoben. Die durch die Liftgesellschaft im Winter benutzten Flächen würden im überwiegenden restlichen Zeitraum nach wie vor land- und forstwirtschaftlich genutzt. Diese Flächen seien daher auch weiterhin im Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes enthalten. Die Bw. erziele Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung (Dienstbarkeit) dieser grundsätzlich land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke, von einer Vermietung oder Verpachtung könne nicht die Rede sein. Das Entgelt von Seiten der Liftgesellschaft teile sich auf in ein Entgelt für die Benutzung der Grundflächen und ein Entgelt für die Abgeltung der Einschränkung der Nutzbarkeit im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes bzw. Entwertung des Grundstückes.

Das Entgelt für die Grundbenutzung sei im Jahre 2000 für die Jahre 2000 bis 2015 vereinnahmt worden. Die im Jahre 2001 erzielten Beträge seien Entgelte für die Abgeltung der Einschränkung der Nutzbarkeit bzw. Entwertung der Grundstücke und gehörten daher zum steuerfreien land- und forstwirtschaftlichen Betrieb.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 KStG 1988 ist ein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts jede Einrichtung, die wirtschaftlich selbstständig 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 Teilsteuerpflicht nach § 5 Z 5 KStG (bzw. nach § 2 Abs. 2 Z 3 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 Wirtschaftsschwierigkeiten. 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 zeitlich begrenzte, aber wiederkehrende Benutzung der Grundfläche selbst geleistet wird, ist der Teil, der auf diese Nutzungsüberlassung entfällt, in die Teilsteuerpflicht 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 Teilsteuerpflicht nach § 2 Abs. 2 Z 3 KStG, der auf die Nutzungsüberlassung entfällt.

In Entsprechung der vorstehend dargelegten Gesetzeslage bedeutet dies, dass die von der Bw. für die Einräumung der in Rede stehenden Skilift- und Loipendienstbarkeit bezogenen Entgelte insoweit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren sind als sie auf die ausschließliche Nutzungsüberlassung entfallen. Dem ist das Finanzamt im Zuge der Veranlagung auch zutreffend nachgekommen, als es der Verwaltungspraxis entsprechend Ertragsausfälle pauschal mit 30 % des Gesamtentgeltes ausschied.

Die Schlussfolgerung der Bw., die im Winter durch die Skiliftgesellschaft genutzten Flächen würden im überwiegenden restlichen Zeitraum nach wie vor land- und forstwirtschaftlich genutzt, seien im Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes enthalten und müssten folglich auch durch die land- und forstwirtschaftliche Pauschalierung erfasst sein, entspricht nicht der vorstehenden Gesetzeslage. Solange durch den Landwirt eine der Landwirtschaft entsprechende Nutzung der überlassenen Flächen vorgenommen wird, bleiben diese selbstverständlich der Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft zugehörig, was sich aus dem Grundsatz der Subsidiarität der Einkunftsarten ableiten lässt. Gegenständlich ist aber entscheidend, dass es sich um Entgelte für Nutzungen handelt, die nicht zu den im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes anfallenden Hilfs- und

Nebengeschäften gehören und die sich aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb herausheben.

Der Hinweis der Bw., wonach "von einer Vermietung und Verpachtung nicht die Rede sein könne", geht an der Sache vorbei, zumal sowohl § 2 Abs. 2 Z 3 KStG als auch § 5 Z 5 KStG lediglich von "Nutzungsüberlassung" sprechen.

Nicht nachvollziehbar ist der in der Berufungsschrift erhobene Einwand, dass das Entgelt für die Grundbenützung im Jahre 2000 für die Jahre 2000 bis 2015 vereinnahmt worden sei und die in der Steuererklärung 2001 angeführten Einnahmen als Entgelte für die Abgeltung der Einschränkung der Nutzbarkeit bzw. Entwertung der Grundstücke zu sehen seien. Mit dieser bloßen und im Übrigen unbewiesenen Behauptung vermag die Bw. den vom Finanzamt pauschal ermittelte Ertragsausfall (Wirtschaftsserschwernisse) mit 30 % des jeweiligen Gesamtentgeltes, welches sich an Erfahrungswerten orientiert, nicht zu entkräften. Dies würde zu dem vollkommen unrealistischen Verhältnis, wonach für einen Zeitraum von 16 Jahren (2000 bis 2015) lediglich 6,25% des von der Skiliftgesellschaft entrichteten Entgeltes steuerpflichtige Einnahmen für die Nutzungsüberlassung darstellen, andererseits 93,75% auf Wirtschaftsserschwernisse entfielen, wobei Entgeltssteigerungen in den Folgejahren noch keine Berücksichtigung gefunden hätten. Dabei hat die Bw. selbst darauf hingewiesen, dass die konkreten Grundflächen (vom Winter abgesehen) "im überwiegenden restlichen Zeitraum nach wie vor land- und forstwirtschaftlich genutzt würden". Außerdem weicht die Bw. damit ohne Angabe von Gründen von ihrer bislang vorgenommenen Ermittlung der Nutzungsentschädigung ab, als in Zusammenhang mit der Skiliftdienstbarkeit stets 12% und in Zusammenhang mit der Loipendienstbarkeit stets 30% Entschädigung geltend gemacht wurden.

Die Berufung war somit als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 19. September 2005