

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter A in der Beschwerdesache X, Adr., vertreten durch die StB.Z, über die Berufung (nunmehr: Beschwerde) vom 27. Mai 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 30. April 2010, betreffend Haftungs- und Zahlungsbescheide 2006 bis 2009, zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen die Haftungs- und Zahlungsbescheide 2006, 2007 und 2008 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.  
Diese Bescheide werden aufgehoben.
2. Die Beschwerde gegen den Haftungs- und Zahlungsbescheid 2009 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
3. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die X ist eine Agrargemeinschaft nach dem Tiroler Flurverfassungslandesgesetz 1996 (TFLG 1996, LGBl. Nr. 74/1996). Agrargemeinschaften sind nach § 34 Abs. 3 TFLG 1996 Körperschaften des öffentlichen Rechtes.

Als Ergebnis einer Außenprüfung traf der Prüfer in Tz. 4 des Berichtes vom 30. April 2010 unter Verweis auf Tz 4 der Niederschrift zur Schlussbesprechung unter namentlicher Benennung der einzelnen Anteilsberechtigten und unter Auflistung der diesen jeweils ausbezahlten Jahresbeträge folgende für den Beschwerdefall relevante Feststellungen:

„Die X hat in den Prüfungsjahren von einigen Anteilsinhabern die Rechtholzanteile (Hartdach- und Dachrinnensubvention) abgelöst und diese Beträge an die Anteilsinhaber ausbezahlt. Die Auszahlung dieser Beträge gilt als Geldausschüttung und unterliegt dem Kapitalertragsteuerabzug, sofern die Ausschüttung je Anteilsinhaber bei der Agrargemeinschaft Euro 2.000,- im Kalenderjahr übersteigt.

Ausschüttung	2006	2007	2008	2009
Subvention f. Hartdach				

Ausschüttung netto lt. Bp	4.248,39	15.976,67	17.848,02	23.733,54
Ausschüttung brutto lt. Bp	5.664,52	21.302,23	23.797,36	31.644,72

### Kapitalertragsteuer

Zeitraum	2006 Euro	2007 Euro	2008 Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Tz. 4 Hartdach u. Dachrinnensubvention	1.416,13	5.325,56	5.949,34
Nach BP	1.416,13	5.325,56	5.949,34 “

Den Prüfungsfeststellungen entsprechend wurde mit den jeweiligen Haftungs- und Zahlungsbescheiden vom 30. April 2010 der X (im Folgenden: Bf) von den Ausschüttungen der Jahre 2006 bis 2009 „gem. § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. c EStG 1988 iVm §§ 95 und 96 leg. cit“ für das Jahr 2006 Kapitalertragsteuer in Höhe von 1.416,13 € (= 25 % von 5.664,52 €), für das Jahr 2007 Kapitalertragsteuer in Höhe von 5.325,56 € (= 25 % von 21.302,23 €), für das Jahr 2008 Kapitalertragsteuer in Höhe von 5.949,34 € (= 25 % von 23.797,36 €) und für das Jahr 2009 Kapitalertragsteuer in Höhe von 7.911,18 € (= 25 % von 31.644,72 €) vorgeschrieben, und dies wie folgt begründet:

„Geld und Sachausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften unterliegen als Substanzgenussrechte dem Kapitalertragsteuerabzug und sind endbesteuert.“

Hinsichtlich des Vorliegens und der Höhe der Ausschüttung wird auf den beigeschlossenen Bp- Bericht vom 30.04.2010, AB- Nr. ZI. verwiesen “.

In der gegen die Haftungs- und Zahlungsbescheide 2006 bis 2009 erhobenen Berufung (Beschwerde) bestreitet die Bf. die Kapitalertragsteuerpflicht dieser Ausschüttungen mit dem Vorbringen, zutreffend sei das Finanzamt davon ausgegangen, dass es sich dabei um die Ablöse der Rechtholzanteile gehandelt habe. Unbestritten sei, dass den Agrargemeinschaftsmitgliedern jährlich ein Recht auf eine Hartdach- und Dachrinnensubvention zustehe. Alle Hartdach – und Dachrinnensubventionen sämtlicher Agrargemeinschaftsmitglieder würden unter der jährlichen Freibetragsgrenze von 2.000 € liegen. Für jedes Mitglied würden Aufzeichnungen geführt, wie viel jedem Mitglied an Subvention zustehe. Aus Hilfsaufzeichnungen in Form von Verrechnungskonten gehe hervor, wie hoch der jeweilige Stand der Subventionen für jedes Mitglied sei. Dem Agrargemeinschaftsmitglied stehe es frei, entweder die während der Jahre angesammelten Geldbeträge einzufordern oder er nimmt das Recht in Anspruch, das

ihm zustehende Holz für den jeweiligen Zweck von der Agrargemeinschaft zu verlangen. Aus diesen Gründen könne nicht von einer Ausschüttung an die Mitglieder gesprochen werden.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung vom 25. Juni 2015 wurde im Wesentlichen damit begründet, dass der Anspruch auf eine Hardach- und Dachrinnensubvention jährlich angespart worden sei. Mit der Anforderung dieser Hardach- und Dachrinnensubvention habe das Mitglied auf die Dauer von 40 Jahren auf das Holzbezugsrecht verzichtet. Mit der Anforderung, dem Verzicht und der Auszahlung gelte die Ausschüttung als vollzogen. Mit der Führung eines Verrechnungskontos erfolge beim Mitglied noch keine Zuteilung, die eine Ausschüttung des abgabepflichtigen Unternehmens auslöse.

Im Vorlageantrag replizierte die Bf., die Feststellung des Finanzamtes, dass das Mitglied der Agrargemeinschaft mit der Anforderung der Hardach- und Dachrinnensubvention auf die Dauer von 40 Jahren auf das Holzbezugsrecht verzichtet habe, sei unrichtig. Die Ausschüttungen an die Mitglieder seien deshalb durchgeführt worden, weil jedes Mitglied jahrelang auf das Recht auf eine Hardach- und Dachrinnensubvention in Form von Holz verzichtet hätten. Die Ausschüttungen würden aus einem jahrelangen Ansparren und nicht aus einem Verzicht auf eine Subvention resultieren, welche laut Abgabenbehörde auf die Dauer von 40 Jahren genutzt werden könne.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Das Finanzamt vertritt entsprechend einer als Folge der Einkommensteuerrichtlinien 2000 (Rz. 5031) ab dem Kalenderjahr 2001 bestehenden Verwaltungspraxis (siehe dazu Rauscher in SWK 8/2001, Seite 277 und SWK 28/2001, Seite 683) die Meinung, bei den gegenständlichen Barausschüttungen der (mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteten) X an die Anteilsberechtigten handle es sich um Substanzgenussrechte im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. c EStG 1988, weshalb für diese inländischen Kapitalerträge (§ 93 Abs. 2 EStG) die Einkommensteuer mittels Kapitalertragsteuerabzug zu erheben sei. Für solche inländische Kapitalerträge iSd § 93 Abs. 2 EStG bestehe nach § 95 Abs. 3 Z 1 EStG für den Schuldner der Kapitalerträge die Verpflichtung zum Abzug der Kapitalertragsteuer.

2. Stützt somit das Finanzamt die Kapitalertragsteuer(abzugs)pflicht der X für die gegenständlichen Auszahlungen an ihre Mitglieder auf die Bestimmungen der §§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. c iVm § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988, dann entscheidet jedenfalls für die Streitjahre 2006 bis 2008 (für 2009 siehe nachstehende gesonderte Ausführungen) dem Grunde nach den Beschwerdefall die Abklärung der Frage, ob die in Frage stehenden Ausschüttungen der Agrargemeinschaft als „gleichartige Bezüge aus Genußrechten“ (§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. c EStG 1988) zu beurteilen sind (Ansicht des Finanzamtes) und damit (unstrittig inländische) Kapitalerträge iSd § 93 Abs. 2 EStG vorliegen. Außer Streit steht, dass diese Agrargemeinschaft Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat und im Fall des

Vorliegens solcher inländischen Einkünften (§ 93 Abs. 2 EStG) die Heranziehung der Bf. zur Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer rechtmäßig erfolgte.

3. An Sachverhalt steht außer Zweifel, dass die körperschaftlich organisierte X in den Jahren 2006, 2007, 2008 und 2009 an die in Tz. 4 der Niederschrift über die Schlussbesprechung namentlich angeführten Anteilsberechtigten die darin aufgelisteten Barbeträge ausbezahlt hat. Die Geldausschüttungen wurden deshalb durchgeführt, weil jedes dieser Mitglieder jahrelang auf das Recht auf eine Hartdach- und Dachrinnensubvention in Form von ihm zu diesem Zweck zustehendem Holz verzichtet hat. Hinsichtlich der gegenständlichen Ausschüttungen wurde von der X keine Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt.

*Beschwerde gegen den Haftungs- und Zahlungsbescheid betr. die Ausschüttungen in den Jahren 2006- 2008*

4. § 93 Abs. 1 und 2 EStG 1988 idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl. I Nr. 52/2009 lautet auszugsweise:

„(1) Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).  
(2) Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstitutes ist und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.
- b) Gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.
- c) Gleichartige Bezüge aus Genußrechten und aus Partizipationskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes .“

§ 95 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 161/2005 bzw. BGBl.I Nr. 65/2008 hat folgenden auszugsweise wiedergegebenen Inhalt:

- „(1) Die Kapitalertragssteuer beträgt 25 %.
- (2) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. (.....)
- (3) Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist verpflichtet:

*1. Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge “.*

5. Der Verwaltungsgerichtshof vertrat zur Rechtslage vor dem Budgetbegleitgesetz 2009 in den Erkenntnissen vom 18. November 2008, 2006/15/0050 und vom 15. September 2016, 2013/15/0297, die Rechtsauffassung, der Begriff „Genussrecht“ in § 93 Abs. 2 Z 1 lit. c EStG 1988 sei im Sinne eines zivilrechtlichen (gesellschaftsrechtlichen) Verständnisses zu interpretieren und Anteilsrechte an körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften würden sich wesentlich von zivilrechtlich vereinbarten Genussrechten unterscheiden. Deshalb würden agrargemeinschaftliche Anteilsrechte im Begriff „Genussrechte“ keine Deckung finden. Ausschüttungen aus Agrargemeinschaften würden daher keinen Tatbestand der Kapitalertragsteuerpflicht erfüllen.

Im Hinblick auf den hoheitlichen Charakter der Agrargemeinschaft sowie Inhalt und Eigenart der Anteilsrechte handelt es sich nach obzitierter VwGH- Rechtsprechung bei den streitgegenständlichen Ausschüttungen der X keineswegs um „gleichartige Bezüge aus Genussrechten“ im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. c EStG 1988. Das Finanzamt hat somit zu Unrecht diese Ausschüttungen als (Substanz) Genussrechte im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. c EStG beurteilt. Dies entscheidet hinsichtlich der in den Jahren 2006 bis 2008 erfolgten Ausschüttungen das Schicksal des Beschwerdefalles, denn wegen des Fehlens dieser Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 EStG bestand nach den Bestimmungen der §§ 95 Abs. 3 Z 1 iVm 96 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 für die beschwerdeführende Agrargemeinschaft überhaupt keine Verpflichtung zum Abzug und zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer (vgl. in diesem Sinn auch in der Findok, UFS vom 10. Oktober 2012, RV/0410-I/07 und Mayer, KEST- Pflicht für Ausschüttungen von Agrargemeinschaften, SWK 28/2001, S 684).

Das Vorgesagten bedingt die Schlussfolgerung, dass wegen des Fehlens von zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtender Kapitalerträge (§ 93 Abs. 2 EStG) die an die X gerichteten Haftungs- und Zahlungsbescheide 2006 bis 2008 rechtswidrig waren. Der Beschwerde gegen diese Bescheide war demzufolge statzugeben.

*Beschwerde gegen den Haftungs- und Zahlungsbescheid betr. die Ausschüttungen im Jahr 2009*

6. Mit Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl. I Nr. 52/2009 wurde dem § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 folgende lit. f angefügt:

„ Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Personengesellschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Agrargemeinschaften) im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 Bundes.-Verfassungsgesetzes .“

§ 93 Abs. 2 Z 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 52/2009 ist nach § 124b Z 165 EStG 1988 für Ausschüttungen anzuwenden, die ab dem 1. Jänner 2009 erfolgen.

7. An Sachverhalt steht nach den Ausführungen im Vorlageantrag außer Zweifel, dass die in Rede stehenden Ausschüttungen der Barbeträge deshalb durchgeführt wurden, weil jeder Anteilsberechtigte, der eine solche Ausschüttung erhalten hat, jahrelang auf das Recht auf eine Hardach- und Dachrinnensubvention in Form von Holz verzichtet hat.

8. Die in Frage stehenden Ausschüttungen an die Anteilsberechtigten standen unzweifelhaft in kausalem Zusammenhang mit deren Anteilsrechten an der körperschaftlich organisierten X, fanden darin ihre sachliche Ursache und waren Vorteile zufolge der Beteiligung an dieser Agrargemeinschaft, bestand doch ausschließlich auf Grund ihrer Anteilsrechte für die Mitglieder der Agrargemeinschaft überhaupt die Möglichkeit zum Erhalt dieser Barausschüttungen. Für das Bundesfinanzgericht bestehen deshalb keine Bedenken, die im Jahr 2009 vorgenommenen Barausschüttungen als Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 B-VG und damit als Kapitalerträge iSd § 93 Abs. 2 Z 1 lit. **f** EStG 1988 idF Budgetbegleitgesetz 2009 zu beurteilen. An deren Kapitalertragspflicht ändert auch der Einwand nichts, dass es sich bei diesen Barausschüttungen im Ergebnis um thesaurierte Jahresbeträge bezüglich der Holzbezugsrechte (Hardach- und Dachrinnensubvention) handelte, denn entscheidend war letztendlich allein der Umstand, dass der im Jahr 2009 an den einzelnen Anteilsberechtigten tatsächlich ausbezahlte und damit ausgeschüttete (Abgeltungs)Geldbetrag - und dies blieb unbestritten- jeweils über der Freigrenze je Anteilsinhaber lag. Sachverhaltsmäßig steht außer Zweifel, dass für diese ausgeschütteten Kapitalerträge iSd § 93 Abs. 2 EStG entgegen der Bestimmung des § 95 Abs. 2 iVm Abs. 3 Z 1 EStG vom Schuldner der Kapitalerträge, im Beschwerdefall somit von der X, die Kapitalertragsteuer nicht durch Abzug einbehalten und abgeführt worden ist. Dies erfüllt den Haftungstatbestand gemäß § 95 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988. Demzufolge wurde vom Finanzamt zu Recht die X mit dem ihr gegenüber ergangenen Zahlungs- und Haftungsbescheid zur Haftung und zur Entrichtung der Kapitalertragsteuer für die im Jahr 2009 vorgenommenen Ausschüttungen herangezogen. An der Rechtmäßigkeit der vorgeschriebenen Kapitalertragsteuer ändert auch der Umstand nichts, dass das Finanzamt (gleich wie in den Streitjahren 2006 bis 2008) die Kapitalertragsteuerpflicht dieser Ausschüttungen unter Außerachtlassung der durch das Budgetbegleitgesetz 2009 novellierten Rechtslage weiterhin auf die Bestimmung des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. **c** EStG 1988 anstatt zutreffend auf § 93 Abs. 2 Z 1 lit. **f** EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 52/2009 gestützt hat, ist doch das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 1 BAO idF FVwGG 2012 berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern. Ein Austausch der gesetzlichen Bestimmung ist bei Identität

der zu entscheidenden Sache gemäß § 198 Abs. 2 Satz 1 BAO und § 279 Abs. 1 BAO von der Änderungsbefugnis des Bundesfinanzgerichtes umfasst (vgl. dazu etwa VwGH 28.04.1994, 92/16/0187). Wenn daher das Bundesfinanzgericht für Ausschüttungen im Jahr 2009 die Kapitalertragssteuerpflicht nunmehr mit der Bestimmung des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. f EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 52/2009 begründet, blieb es dabei in der durch die Sache des Beschwerdeverfahrens begrenzten Entscheidungsbefugnis, war doch nach dem Inhalt des Spruches des angefochtenen Bescheides dessen „Sache“ die Entscheidung darüber, ob steuerabzugspflichtige Kapitaleinkünften (§ 93 Abs. 2 EStG) vorliegen und der X als für den Abzug und zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer Verpflichteten Kapitalertragsteuer für die Ausschüttungen an die Anteilsberechtigten vorzuschreiben ist. Das Bundesfinanzgericht hat bei gegebener Sach- und Rechtslage mit dem Austausch der gesetzlichen Bestimmung keine andere „Abgabe“ als jene des angefochtenen Bescheides vorgeschrieben.

Aus dem Vorgesagten ergibt sich, dass hinsichtlich des angefochtenen Haftungs- und Zahlungsbescheides 2009 die monierte Rechtswidrigkeit nicht vorliegt, weshalb insoweit die Beschwerde als unbegründet abzuweisen ist.

## 9. Zulässigkeit der Revision

Eine ordentliche Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG unzulässig, war doch mit diesem Erkenntnis keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. E. 18.11.2008, 2006/15/0050) ist nämlich erklärt, dass es sich bei den Ausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften um keine „Genussrechte“ gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. c EStG 1988 handelt. Die Beurteilung, ob solche Ausschüttungen Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften iSd § 93 Abs. 2 Z 1 lit. f EStG 1988 idF Budgetbegleitgesetz 2009 darstellen, war nicht als Rechts- sondern als Sachverhaltsfrage zu treffen.

## 10. Spruchgemäß war daher über die Beschwerde gegen die Haftungs- und Zahlungsbescheide 2006 bis 2009 zu entscheiden.

Innsbruck, am 31. Jänner 2017

