

KEST-Pflicht für Ausschüttungen von Agrargemeinschaften?

Eine kritische Würdigung der EStR 2000

von Mag. Harald Mayer

Agrargemeinschaften nehmen idR mit ihrem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bzw. darüber hinaus mit (fiktiven) Betrieben gewerblicher Art am wirtschaftlichen Verkehr teil. Die daraus erzielten Ertragsüberschüsse sind in erster Linie zur Erhaltung und Verbesserung des Gemeinschaftsbesitzes zu verwenden.' Ausschüttungsrelevante Gewinne entstehen regelmäßig durch den Verkauf einer Liegenschaft, durch größere Holzschlägerung aber auch immer verstärkter durch von der Agrargemeinschaft geführte Gewerbebetriebe, wie Campingplätze oder Nutzungsüberlassungen für Schipisten.

Ausgangslage

Seit dem StruktAnpG 1996 gelten Anteile an Agrargemeinschaften nicht mehr als Teile des landwirtschaftlichen Betriebes iSd (j 30 BewG, sodass Erträge daraus nicht von der Einheitswert-Pauschalierung gemäß Pauschalierungsverordnung (aktuell BGBl II 2001/54) erfasst sind.* Demnach sind erhaltene Ausschüttung eines vollpauschalieren Land- und Forstwirtes ab 1.5.1996 der ermittelten Gewinnsumme hinzuzurechnen. Je nachdem ob die ausgeschütteten Ertragsteile“ bereits auf Ebene der (grundsätzlich beschränkt steuerpflichtigen) Agrargemeinschaft der Körperschaftsteuer unterlegen sind oder nicht, ist die Ausschüttung zur Gänze oder nur zur Hälfte anzusetzen.'

Die Einkommensteuerrichtlinien 2000 vergleichen das Anteilsrecht an einer Agrargemeinschaft mit Genussrechten im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1 KStG und ordnen daraus folgend für allfällige Ausschüttungen Kapitalertragssteuerabzug an. Dieser Rechtsansicht ist unter Berücksichtigung des Charakters einer Agrargemeinschaft entschieden zu entgegen. Mag. Harald Mayer, Steuerberater und Mitarbeiter der österreichweit tätigen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft SOT Süd-Ost Treuhand GmbH in Klagenfurt setzt sich im folgenden Beitrag kritisch mit dem Thema KEST-Pflicht für Ausschüttungen von Agrargemeinschaften auseinander. Über die weitere Entwicklung berichten wir in den nächsten Folgen.

Die Einkommensteuerrichtlinien 2000 führen in der Tz 5031 aus, dass generell für Ausschüttung an Anteilsberechtigter einer Agrargemeinschaft verpflichtend eine Abzugssteuer (Kapitalertragssteuer) in Höhe von 25 % gemäß den Bestimmungen der §§ 93 EStG ff einzubehalten ist. Die Kapitalertragssteuerabzugsverpflichtung wird dadurch begründet, dass Anteile an Agrargemeinschaften mit (Substanz-) Genussrechte iSd § 8 Abs. 3 Z 1 KStG vergleichbar sind, sodass die daraus erzielten Einkünfte gemäß § 93 Abs 2 Z 1 lit c zum KEST-Abzug verpflichten

Dieser Rechtsmeinung folgend ist an dieser Stelle auf die mögliche rechtliche Inanspruchnahme (Haftung gemäß § 95 Abs 2 EStG) der zur Einbehaltung und zur Abfuhr der KEST verpflichteten Agrargemeinschaften und deren vertretungsbefugter Organe hinzuweisen. Die meist ehrenamtlichen Vertreter (Obmänner) müssen sich bewusst sein, dass sie neben den Kosten für die Berechnung, Anmeldung und Abfuhr der KEST auch die

(Ausfalls-)Haftung für Abgabenschulden Dritter, nämlich der Ausschüttungsempfänger, auferlegt bekommen haben."

Kritik: Anteilsrechte begründen keine steuerpflichtigen Kapitalerträge.

Notwendiges Betriebsvermögen

Unbestritten ist, dass die neue Rechtslage des BewG (ab 1996) regelmäßig die Einordnung der Ausschüttungen zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft nicht ändert. So sieht der VwGH aufgrund der engen Bindung zwischen Anteilsrecht an der Agrargemeinschaft und dem land- und forstwirtschaftlichen Stammbetrieb diese Beteiligung als notwendiges Betriebsvermögen dieses land- und forstwirtschaftlichen Betriebes an. Liegt ein solches land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen vor, dann fallen dessen Erträge stets unter die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.⁸ Zum gleichen Ergebnis kommt auch die zitierte PauschalierungsVO, wenn dort ausgeführt wird, dass zum Zwecke der pauschalen Ge-

Tiroler Schafzuchtverband

Mit Berg- und Steinschafen als Muttergrundlagen sind Sie auf dem richtigen Weg in der Lammfleischproduktion

Versteigerungstermine 2001

Termine:	Rassen:	Ort:
13.01.2001	Eliteversteigerung	Imst
17.03.2001	Bergschafe	Imst
07.04.2001	Steinschafe	Rotholz
29.09.2001	Berg- und Steinschafe	Lienz
06.10.2001	Bergschafe	Imst
20.10.2001	Berg- Steinschafe, Suffolk	Rotholz
03.11.2001	Bergschafe	Imst
17.11.2001	Bergschafe	Imst

Nützen Sie die Absatzveranstaltungen und Ausstellungen unseres Verbandes zum Ankauf von fruchtbaren, gesunden Berg- und Steinschafmüttern.

Beratung und Auskunft in allen Fragen der Schafproduktion:

Tiroler Schafzuchtverband

Brixner Str. 12, 6020 Innsbruck,

Tel.: 0512/5929-247, Fax: 0512/5929-246, E-mail: schaf.tirol@lk-tirol.at

Tiroler Woll-, Schaf- und Lammvenwertungs gen. reg. Gen.m.b.H.

Wilhelm-Greil-Straße 9, 6020 Innsbruck, Tel. =0512/588922

winnermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft die Ausschüttungen aus Agrargemeinschaften der vom Einheitswert bestimmten (pauschalen) Gewinnsumme hinzuzurechnen sind.

Mitgliedschaft nicht frei verfügbar

Die Subsummierung zu den (Substanz-)Genussrechten ist jedoch unter Beachtung des Aufbaues und des Charakters einer Agrargemeinschaft (hier wird auf die verbreitete Rechtsform einer Körperschaft des öffentlichen Rechts abgestellt) nicht aufrechtzuerhalten. Bei einer Agrargemeinschaft schiebt sich nämlich zwischen die Person des Anteilberechtigten und die Organisation eine andere Sache, nämlich die Stammsitzliegenschaft.

Schon die Legaldefinition einer Agrargemeinschaft als „Gesamtheit der jeweiligen Ei-

gentümer der Liegenschaften, an welche Anteilsrechte an agrargemeinschaftlichen Grundstücken gebunden sind,...“ stellt klar, dass der Anteilberechtigte über seine Mitgliedschaft nicht frei verfügen kann, sondern aufgrund des Eigentums an einer berechtigten Liegenschaft Zwangsmitglied ist. Der Eigentümer der Liegenschaft ist Mitglied der Agrargemeinschaft nicht kraft eigenen Rechtes, sondern nur als Vertreter der Stammsitzliegenschaft.

Noch deutlicher wird die Abgrenzung zu (Substanz-)Genussrechten⁸ wenn man sich vor Augen hält, dass der Anteilberechtigte an einer Agrargemeinschaft der Gesellschaft zu keiner Zeit Kapital zur Verfügung gestellt hat, sondern sich die Agrargemeinschaft über teilweise jahrhundertelange „Übung“ aus einer Gesamtheit von Mitbenützern ent-

wickelt hat. Wenn der § 93 Abs 2 Z 1 c von offensichtlich den Gewinnanteilen (Dividenden) gleichartigen Bezügen aus Genussrechten spricht, kann eine Agrargemeinschaft ohne Nominalkapital und fehlender Emission von Genussrechtskapital mE nicht umfasst sein. Wie können Ausschüttungen aus Agrargemeinschaften zu den steuerpflichtigen KAPITALerträgen zählen, wenn der Gesellschaft seitens der Anteilberechtigten nie Kapital zur Verfügung gestellt wurde?“

Sicherung des Gemeinschaftsvermögens

Weiters sind die im Gesetz genannten Voraussetzungen für (Substanz-)Genussrechte nach § 8 Abs 3 Z 1 KStG, namentlich die Beteiligung am Gewinn und am Liquidationsgewinn, in dem von der Verkehrsauffassung definierten Umfang bei Agrargemeinschaftsanteilen nur eingeschränkt zu finden. Während die Anschaffung eines (Substanz-)Genussrechtes zum alleinigen Zweck der Sicherung zukünftiger anteiliger Gewinnansprüche erfolgt, werden durch Agrargemeinschaften erzielte Überschüsse aufgrund des behördlichen und satzungsmäßigen Auftrages in erster Linie zum Erhalt, zur Sicherung und zur Nutzungsverbesserung des Gemeinschaftsvermögens verwendet. Eine Mindestausschüttung, wie sie sich in vielen Genussrechtsverträgen findet, ist gänzlich unbekannt.

Darüberhinaus widersprechen die starken Mitgliedschaftsrechte eines Anteilsberechtigten (Verwaltungs-, Nutzungs- und Bewirtschaftungsrechte)", aber auch die aus der Mitgliedschaft erwachsenen Pflichten diametral den regelmäßig lediglich mit passiven Rechten ausgestatteten Genussrechten. Typischerweise erhält der Genussrechtsinhaber nicht den Status eines Anteils-eigners."

Die Gründe für die Auflösung/Liquidation einer grundsätzlich „unendlichen“ Agrargemeinschaft werden allenfalls im fortschreitenden Bedeutungsverlust des agrarischen Sektors¹ und weniger in betriebswirtschaftlichen Überlegungen zu finden sein, wobei auch strenge agrarbehördliche Auflagen² die Absonderungs- und Endigungsansprüche der Anteilsberechtigten im Gegensatz zu einer weitaus freieren Disponierbarkeit von Genussrechten stark einschränken.

Für Anteilsrechte, welche im Privatvermögen gehalten werden (in der Praxis selten anzutreffen), sind zur Überprüfung einer etwaigen Steuerbarkeit Einkünfte aus Kapitalvermögen oder die Sonstigen Einkünfte als wiederkehrende Bezüge iSd § 29 Abs 1 denkbar.³ Somit wird für Ausschüttungen zwischen „echten“ Agrargemeinschaftsanteilen im Rahmen des (land- und forstwirtschaftlichen) Betriebsvermögens und „unechten“ Anteilen im Rahmen des Privatvermögens zu differenzieren sein,

eine KEST-Abzugspflicht als (Substanz-)Genussrecht ist in beiden Fällen mE nicht gerechtfertigt.

Zusammenfassung

Mit Wirkung 1.5.1996 erfolgte durch eine Novellierung des BewG eine Anpassung an geänderte wirtschaftliche Verhältnisse, sodass ab diesem Zeitpunkt Anteilsrechte und die daraus zufließenden Erträge aus Agrargemeinschaften nicht mehr im Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes umfasst sind und daher gesondert zur Pauschalierung zu erklären sind. Die zunehmende Bewirtschaftung der agrargemeinschaftlichen Flächen durch nicht land- und forstwirtschaftliche Zwecke konnte der Durchschnittsbetrachtung der Vollpauschalierung objektiv nicht mehr gerecht werden.

Die Einbeziehung von Agrargemeinschaftsausschüttungen in die kestpflchtigen Kapitalerträge analog der Bezüge aus Genussrechten iSd § 93 EStG durch die EStR 2000 kann jedoch nur als missglückter Versuch gewertet werden, der verbreiteten Steuerverkürzung durch Nichthinzurechnung von ausgeschütteten Agrargemeinschaftsgewinnen zu den (pauschalen) land- und forstwirtschaftlichen Einkünften durch eine von der gesetzlichen Intention nicht gedeckten Quellenbesteuerung Herr zu werden. Zuwendungen einer Agrargemeinschaft sind idR weiterhin Einkünfte aus Land-



und Forstwirtschaft und finden keinen Platz im Rahmen der kestpflchtigen Kapitalerträge.

Der Fachartikel wurde erstmals in der Steuer- und Wirtschafts Kartei (SWK-Heft 28/2001) publiziert.

Agrargemeinschaften haben sich über teilweise jahrhundertelange „Übung“ aus einer Gesamtheit von Mitbenützern - z.B. Weidemeinschaft - entwickelt

¹ Lang Eberhardt, Tiroler Agrarrecht, Band II, 1989, S 145 ff

² Vgl. Doralt, EStG4; § 27 Tz 103

³ § 13 Abs 1 LuF Pausch VO 2001, vgl. auch diesbezügliche Ausführungen in Jilch Martin. Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, Österr. Agrarverlag, 1999, S 169 ff

⁴ Details und Günstigkeitsvergleich zwischen Endbesteuerung und Anrechnung zur KEST-Abzugsverpflichtung siehe Rauscher Martin, in SWK 8/2001, Seite 351 ff

⁵ Zu den Voraussetzungen für die persönliche Haftung des Obmannes, vgl. z.B. Oberleitner Christoph, RdW 12/2000, Artnr: 759

⁶ z.B. VWGH vom 26.10.1973, 888/71 oder vom 24.11.1987, 87/14/0005

⁷ Vgl. § 2 Abs 1 Steiermärkisches Agrargemeinschaftengesetz 1985 (StAgrGG) oder § 48 Abs 1 Kärntner Flurverfassungslandesgesetz 1979 (KtnFLG)

⁸ Die Definition von Substanzgenussrechten iSd § 8 Abs 3 Z 1 KStG wurde der BMF-Stellungnahme in SWK 1991, AI 175 entnommen.

⁹ Sinngemäß auch Doralt; EStG4, § 27 Tz 103

¹⁰ Vgl. Lang Eberhardt, Tiroler Agrarrecht, Band II, 1989, S 165

¹¹ Vgl. Knop in Küting-Weber, Handbuch der Rechnungslegung, § 266 dHGB Tz 147 ff

¹² Neben privatwirtschaftlichen Interessen verfolgt eine Agrargemeinschaft auch „öffentliche“ Aufträge wie die pflegliche Wald- und Almbewirtschaftung, siehe dazu Guggenberger Jocef, in der Alm- und Bergbauer 1999, S 412 - 434

¹³ Aufsichtspflicht durch Agrarbehörden z.B. gem. § 6 StAgrGG

¹⁴ Vgl. Doralt, EStG4; § 27 EStG Tz 103. ■