



Universität für Bodenkultur Wien

Aktuelle Fragen zur Besteuerung von Tiroler Gemeindegutsagrargemeinschaften

Prof. DDr. Hermann Peyerl, LL.M.

Universität für Bodenkultur Wien
Department für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften

Wien, im Februar 2016



Inhaltsverzeichnis

1	Umsatzsteuer bei Ausübung der Nutzungsrechte durch die Mitglieder.....	3
1.1	Einleitung.....	3
1.2	Ist der Bewirtschaftungsbeitrag umsatzsteuerbares Entgelt?.....	3
1.3	Ist der in der BewirtschaftungsbeitragsVO festgelegte Betrag ein Brutto- oder Nettobetrag?.....	7
1.4	Welchem Umsatzsteuersatz unterliegen die Bewirtschaftungsbeiträge?.....	7
1.4.1	Bewirtschaftungsbeitrag für die Ausübung des Weiderechts	7
1.4.2	Bewirtschaftungsbeitrag für den Bezug von Rechtholz.....	8
1.5	Wie ist der Eigenverbrauch der Gemeinde umsatzsteuerlich zu erfassen?	9
2	Grundstücksübertragung von der Gemeindegutsagrargemeinschaft an die Gemeinde	10
2.1	Ist die Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 3 Abs 1 Z 9 GrEStG anzuwenden?.....	10
2.2	Unterliegt die Übertragung der Eintragungsgebühr für das Grundbuch?.....	11
2.2.1	Grundstücksübertragungen im Allgemeinen.....	11
2.2.2	Grundstücksübertragungen für infrastrukturelle Vorhaben im öffentlichen Interesse	11
2.3	Ist die Übertragung als Grundstücksveräußerung iSd § 30 EStG zu qualifizieren?. 13	

1 Umsatzsteuer bei Ausübung der Nutzungsrechte durch die Mitglieder

1.1 Einleitung

Agrargemeinschaften sind Unternehmer iSd § 2 Abs 1 UStG.¹ Sie haben für ihre Lieferungen und Leistungen (sofern im Einzelfall keine Befreiung anzuwenden ist) Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen. Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist das Entgelt. Zum Entgelt gehört nach § 4 UStG alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten.

1.2 Ist der Bewirtschaftungsbeitrag umsatzsteuerbares Entgelt?

Die Ausübung der Nutzungsrechte durch die Mitglieder ist aufgrund der VfGH-Judikatur² und der daraufhin erfolgten Einführung des Bewirtschaftungsbeitrages umsatzsteuerlich neu zu beurteilen. Inhaber land- und forstwirtschaftlicher Nutzungsrechte einer Gemeindegutsagrargemeinschaft, die ihre Nutzungsrechte tatsächlich ausüben, haben gem § 36h Abs 2 TFLG „zu jenen Aufwendungen der Agrargemeinschaft, die zur Gewährleistung der Ausübbarkeit ihrer Nutzungsrechte erforderlich sind (Abs. 1), jährlich im Nachhinein einen Bewirtschaftungsbeitrag zu leisten.“ Die Höhe des Bewirtschaftungsbeitrages wird in der Bewirtschaftungsbeitragsverordnung³ je gealpte Milchkuh, je Großvieheinheit und je Festmeter bezogenen Rechtholzes festgelegt.

Der Bewirtschaftungsbeitrag ist von den Nutzungsberechtigten für den Bezug einer bestimmten Lieferung oder sonstigen Leistung je Leistungseinheit aufzuwenden. **Der Bewirtschaftungsbeitrag ist deshalb umsatzsteuerbares Entgelt iSd § 4 UStG.** Eine Art echter Mitgliedsbeitrag, der kein Entgelt wäre, liegt aufgrund des unmittelbaren Zusammenhanges des Bewirtschaftungsbeitrages mit dem Leistungsaustausch nicht vor.⁴ Bei der Ausübung der Nutzungsrechte durch die Mitglieder handelt es sich aufgrund des ordnungsmäßig festge-

¹ Siehe *Peyerl*, Die Besteuerung der Tiroler Gemeindegutsagrargemeinschaften nach der VfGH-Rechtsprechung (2013) 49.

² Siehe dazu *Peyerl*, Die Besteuerung der Tiroler Gemeindegutsagrargemeinschaften nach der VfGH-Rechtsprechung (2013).

³ Verordnung der Landesregierung vom 8. Juli 2014 über die Festsetzung der Ausgangsbeträge für die Ermittlung des Bewirtschaftungsbeitrages im Sinn des § 36h Abs. 3 lit. a und b des Tiroler Flurverfassungslandesgesetzes 1996 (Bewirtschaftungsbeitragsverordnung 2014), LGBl 78/2014.

⁴ Vgl *Pernegger*, in *Melhardt/Tumpel*, UStG, § 4, Rz 44; UStR 2000, Rz 644.

legten Bewirtschaftungsbeitrages auch nicht um einen umsatzsteuerlichen Eigenverbrauch, sondern um eine Leistung gegen Entgelt. Dass der Bewirtschaftungsbeitrag nicht als Entgelt, sondern als Beitrag bezeichnet wird, hat keine umsatzsteuerliche Bedeutung.⁵

In § 36h Abs 3 TFLG wird die Höhe des Bewirtschaftungsbeitrages präzisiert. Dieser ist für das Weiderecht nach dem Durchschnitt der „für die Erhaltung und Bewirtschaftung zu leistenden Alm- bzw. Weidebeiträge“ und für das Holzbezugsrecht nach dem „für die Wiederaufforstung, die Jungwaldpflege und die Erhaltung der forstlichen Bringungsanlagen [...] zu tragenden Aufwand“ festzulegen. Damit ist ex lege vorgegeben, dass der Bewirtschaftungsbeitrag dem **Aufwand zu entsprechen** hat, der bei der Gemeindegutsagrargemeinschaft iZm der Abgabe von Leistungen an die Nutzungsberechtigten Mitglieder entsteht. Selbst wenn man also – entgegen der hier vertretenen Auffassung – vom Vorliegen eines umsatzsteuerlichen Eigenverbrauches ausgehen würde, müsste als Entgelt für diesen Eigenverbrauch (§ 4 Abs 8 UStG) der verordnungsmäßig festgelegte Bewirtschaftungsbeitrag zugrunde gelegt werden.

Der Bewirtschaftungsbeitrag ist allerdings ein **pauschaler Ersatz für die Aufwendungen**, die bei der Gemeindegutsagrargemeinschaft für die konkret bezogenen Leistungen angefallen sind.⁶ Sollte der pauschal festgelegte Bewirtschaftungsbeitrag bezogen auf den Einzelfall höher als der marktübliche Preis der bezogenen Leistung sein, ist dennoch der gesamte Bewirtschaftungsbeitrag der Umsatzsteuer zu unterwerfen, weil nach § 4 UStG alles zum Entgelt gehört, „was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten.“ Der Nutzungsberechtigte kann sein Nutzungsrecht nur ausüben, wenn er den festgelegten Bewirtschaftungsbeitrag in voller Höhe entrichtet. Deshalb ist auch der **gesamte Bewirtschaftungsbeitrag als Entgelt im umsatzsteuerlichen Sinn zu qualifizieren**. Sollte der Bewirtschaftungsbeitrag (etwa für ein bestimmtes geographisches Gebiet) systematisch zu hoch sein, dann ist auf Grundlage von § 36h TFLG jedoch eine entsprechende Herabsetzung im Verordnungsweg geboten.

Falls der Pauschalbetrag die Aufwendungen der Gemeindegutsagrargemeinschaft im Einzelfall nicht abdeckt, unterliegt dennoch nur der Bewirtschaftungsbeitrag der Umsatzsteuer. Ein

⁵ Vgl Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur MwSt, § 4, Anm 50.

⁶ So auch die Erläuternden Bemerkungen zum Entwurf eines Gesetzes, mit dem das Tiroler Flurverfassungsgesetz 1996 geändert wird, 2, Stand 27.2.2014.

Eigenverbrauch liegt dabei nicht vor, denn nach der EuGH-Judikatur können Umsätze, für die eine tatsächliche Gegenleistung gezahlt wird, nicht als Entnahme eines Gegenstands oder Erbringung einer Dienstleistung für den privaten Bedarf angesehen werden, auch wenn diese Gegenleistung unter dem Selbstkostenpreis des gelieferten Gegenstands oder der erbrachten Dienstleistung liegt.⁷

Nach der Finanzverwaltung ist die Frage, ob bei der Abgabe von Leistungen zu einem nicht kostendeckenden Preis eine Lieferung oder Eigenverbrauch vorliegt, danach zu beurteilen, ob betriebliche oder außerbetriebliche Gründe für den niedrigeren Preis maßgeblich sind.⁸ Als außerbetrieblicher Grund wird unter anderem die Gesellschafterstellung genannt. Das könnte zur Annahme führen, dass auch die nutzungsberechtigten Mitglieder einer Gemeindegutsagrarergemeinschaft eine Gesellschafterstellung innehaben. Einer derartigen Sicht ist aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht aber nicht zu folgen, da zwischen Gemeindegutsagrarergemeinschaften und ihren Mitgliedern ein Interessensgegensatz besteht, zumal jeder un gerechtfertigte Vorteil der Mitglieder den der Gemeinde zustehenden Substanzwert schmälert. Die einschlägige VfGH-Judikatur belegt diesen Interessensgegensatz.⁹ Die Mitglieder können die Höhe des ordnungsmäßig festgelegten Bewirtschaftungsbeitrages auch nicht durch Beschluss in der Vollversammlung ändern.

Für einen gegebenenfalls nicht kostendeckenden Bewirtschaftungsbeitrag können deshalb keine außerbetrieblichen Gründe maßgeblich sein, sondern dies kann allenfalls auf eine ungenaue Festlegung des Bewirtschaftungsbeitrages zurückzuführen sein. Eine Ungenauigkeit hat aber keine umsatzsteuerlichen Folgen, da als Entgelt stets die **tatsächliche Gegenleistung** heranzuziehen ist.¹⁰

Auch die Heranziehung des Normalwertes (§ 4 Abs 9 UStG) als Bemessungsgrundlage scheidet aus, weil die Anwendung des Normalwertes in richtlinienkonformer und teleologischer Interpretation ein Entgelt voraussetzt, das aufgrund einer besonderen Nahebeziehung vom

⁷ EuGH 20.01.2005, *Hotel Scandic Gåsabäck AB*, C-412/03.

⁸ UStR 2000, Rz 367; *Pernegger*, in *Melhardt/Tumpel*, UStG, § 3, Rz 357.

⁹ Siehe insbesondere VfGH 11.6.2008, B 464/07-30; VfGH 2.10.2013, B 550/2012-17, B 552/2012-15 und B 553/2012-11.

¹⁰ Vgl *Scheiner/Kolacny/Caganeck*, Kommentar zur MwSt, § 4, Anm 32 mit Verweis auf EuGH 16.10.1997, *Fillibeck*, C-258/95; VwGH 16.9.2003, 99/14/0324.

fremdüblichen Preis abweicht.¹¹ Zumal der Bewirtschaftungsbeitrag durch VO der Tiroler Landesregierung auf Grundlage von 36h Abs 3 lit a und b TFLG festgelegt wird, ist für einen gegebenenfalls unter dem Normalwert liegenden Bewirtschaftungsbeitrag aber keine Nahebeziehung zwischen der Gemeindegutsagrargemeinschaft und ihren Mitgliedern maßgeblich. Selbst wenn eine Gemeindegutsagrargemeinschaft einen höheren als den ordnungsmäßig festgelegten Bewirtschaftungsbeitrag in Rechnung stellen wollte, ist das nicht zulässig, denn der Bewirtschaftungsbeitrag ist ein rechtlich festgesetzter Preis. Ein „*bewusstes Senken oder Erhöhen des Entgelts*“¹² durch die Gemeindegutsagrargemeinschaft ist deshalb gar nicht möglich.

Ebenso wenig ist davon auszugehen, dass die in der BewirtschaftungsbeitragsVO festgelegten Beiträge bloß ein symbolisches Entgelt darstellen,¹³ das die Unentgeltlichkeit und damit eine Eigenverbrauchsbesteuerung¹⁴ zur Folge hätte. Für *Tanzer* liegt ein symbolisches Entgelt insbesondere dann vor, wenn der Leistende zu seiner Zahlung auch ohne jede Gegenleistung bereit gewesen wäre.¹⁵ Es ist aber faktisch ausgeschlossen, dass die Mitglieder einer Gemeindegutsagrargemeinschaft den Bewirtschaftungsbeitrag auch ohne Holzbezug oder Ausübung des Weiderechts entrichten würden. Darüber hinaus weisen die Erläuterungen zur BewirtschaftungsbeitragsVO darauf hin, dass die Bewirtschaftungsbeiträge dem bei der Gemeindegutsagrargemeinschaft entstehenden Aufwand entsprechend festgelegt wurden. Die jeweiligen Ausgangsbeträge wurden durch Amtssachverständige erhoben.¹⁶ Der BFH hat in einer Entscheidung zudem bereits ein Entgelt in Höhe von 8,5% der Selbstkosten nicht mehr

¹¹ Vgl *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur MwSt, § 4, Anm 32 mit Verweis auf EuGH 16.10.1997, *Fillibeck*, C-258/95; VwGH 16.9.2003, 99/14/0324.

¹² *Gurtner/Pichler*, Der „Normalwert“ als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer, SWK 36/2012, 1541.

¹³ Siehe zB *Pfister*, Die Umsatzsteuer bei Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft (2013) 47; *Raab*, AbgÄG 2012: Einführung einer gesetzlichen Mindestbemessungsgrundlage in der Umsatzsteuer, ÖStZ 2013, 124 (125 und 130); *Gurtner/Pichler*, Der „Normalwert“ als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer, SWK 36/2012, 1541.

¹⁴ *Ecker*, in *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur MwSt, § 4, Anm 467.

¹⁵ *Tanzer*, Die Einheitlichkeit eines Umsatzes – Zur Abgrenzung zwischen der Leistung und der Leistungsentnahme im Umsatzsteuerrecht, in *Achatz/Ehrke-Rabel/Heinrich/Leitner/Taucher* (Hrsg), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Europarecht, FS Ruppe, 591 (595 und 602).

¹⁶ Siehe die Erläuterungen zur Verordnung der Landesregierung vom 8. Juli 2014 über die Festsetzung der Ausgangsbeträge für die Ermittlung des Bewirtschaftungsbeitrages im Sinn des § 36h Abs. 3 lit. a und b des Tiroler Flurverfassungslandesgesetzes 1996 (Bewirtschaftungsbeitragsverordnung 2014), LGBl 78/2014.

als bloß symbolisches Entgelt qualifiziert.¹⁷ Der Bewirtschaftungsbeitrag kann folglich kein symbolisches Entgelt sein.

Im Ergebnis ist deshalb auch bei einem zu niedrigen Bewirtschaftungsbeitrag **nur der Bewirtschaftungsbeitrag als Entgelt im umsatzsteuerlichen Sinn zu qualifizieren**. Sollte der Bewirtschaftungsbeitrag allerdings systematisch zu niedrig sein, dann ist auf Grundlage von § 36h TFLG eine entsprechende Erhöhung im Verordnungsweg geboten.

1.3 Ist der in der BewirtschaftungsbeitragsVO festgelegte Betrag ein Brutto- oder Nettobetrag?

Der zivilrechtliche Preis umfasst – wenn nicht ausdrücklich (Nettopreisabrede) oder schlüssig (Verkehrsübung) etwas anderes vereinbart wird – auch die Umsatzsteuer.¹⁸ Es entspricht der Judikatur des OGH, dass der vom Unternehmer geforderte Preis der „Bruttopreis“ ist, also die Umsatzsteuer enthält, falls nicht etwas anderes vereinbart ist oder sich nicht ein abweichender Handelsbrauch in bestimmten Branchen entwickelt hat.¹⁹ Diese Auffassung gilt auch bei durch Gesetz oder Verordnung festgelegten Preisen. So wird beispielsweise in § 15 MRG ausdrücklich bestimmt, dass der Vermieter zusätzlich zum gesetzlich festgelegten Mietzins auch die Umsatzsteuer verrechnen darf. Ohne diese explizite Bestimmung wären die festgelegten Mietzinse als Bruttomietzinse zu verstehen. Gleichermaßen ist in § 3 Abs 4 des Bundesgesetzes über die Preisbindung bei Büchern ausdrücklich festgelegt, dass die Umsatzsteuer hinzuzurechnen ist. **Die in der Bewirtschaftungsbeitragsverordnung festgelegten Beträge sind mangels anderslautender Bestimmung deshalb Bruttobeträge.** Eine Verkehrsübung dahingehend, dass es sich um Nettobeträge handeln würde, kann nicht bestehen, da das System der Bewirtschaftungsbeiträge erst 2014 neu eingeführt wurde.

1.4 Welchem Umsatzsteuersatz unterliegen die Bewirtschaftungsbeiträge?

1.4.1 Bewirtschaftungsbeitrag für die Ausübung des Weiderechts

Voraussetzung für das Vorliegen einer unecht steuerbefreiten Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (§ 6 Abs 1 Z 16 UStG) ist die Ausschließlichkeit der Nutzung, dh ein für

¹⁷ BFH 15.11.2007, V R 15/06.

¹⁸ *Pernegger*, in *Melhardt/Tumpel*, UStG, § 4, Rz 50.

¹⁹ OGH 19.03.1975, 1Ob 39/75 mit Verweis auf BGH BGHZ 60/28, 199; in diesem Sinne auch BGH BGHZ 58/45, 292.

bestimmte Dauer ausschließliches Nutzungsrecht des Mieters bzw Pächters.²⁰ Bei einem bloßen Weiderecht ist in der Regel nicht von einer Ausschließlichkeit des Nutzungsrechts auszugehen, da alle übrigen Nutzungen dem Grundstückseigentümer vorbehalten bleiben. Der Bewirtschaftungsbeitrag für das Weiderecht ist deshalb, soweit im Einzelfall kein Pachtverhältnis vorliegt, umsatzsteuerpflichtig.²¹

Von **regelbesteuerten Gemeindegutsagrargemeinschaften** ist beim Bewirtschaftungsbeitrag für Weide der ermäßigte Steuersatz²² von **10%** (Rechtslage bis 31.12.2015) bzw **13%** (Rechtslage ab 1.1.2016) in Rechnung zu stellen.

Von **umsatzsteuerpauschalieren Gemeindegutsagrargemeinschaften** (§ 22 Abs 7 UStG)²³ sind **12%** (Rechtslage bis 31.12.2015) bzw **13%** (Rechtslage ab 1.1.2016) in Rechnung zu stellen.

1.4.2 Bewirtschaftungsbeitrag für den Bezug von Rechtholz

Von **regelbesteuerten Gemeindegutsagrargemeinschaften** ist bei geschlägerem Nutzholz der Normalsteuersatz von **20%** und bei geschlägerem Brennholz der ermäßigte Steuersatz von **10%** (Rechtslage bis 31.12.2015) bzw **13%** (Rechtslage ab 1.1.2016) (Z 9 der Anlage zu § 10 Abs 3 UStG) in Rechnung zu stellen.

Nur beim Bezug von Holz am Stock kommt sowohl bei Brennholz als auch bei Nutzholz der ermäßigte Steuersatz von **10%** bzw **13%** zur Anwendung (andere lebende Pflanzen nach Z 3 der Anlage zu § 10 Abs 3 UStG). Ein Bezug von Holz am Stock liegt vor, wenn der Käufer lebende Bäume erwirbt und in der Folge selbst fällt und abtransportiert. Die Beauftragung eines Schlägerungsunternehmens durch den Käufer bzw Nutzungsberechtigten ist der Selbstschlägerung mE gleichzuhalten.

Von **umsatzsteuerpauschalieren Gemeindegutsagrargemeinschaften** (§ 22 Abs 7 UStG)²⁴ sind bei der Lieferung von Rechtholz bis 31.12.2015 an Mitglieder, die Letztverbraucher sind,

²⁰ EuGH 18.11.2004, *Temco*, C-284/03; EuGH 12.06.2003, *Sinclair Collis Ltd*, C-275/01; EuGH 08.05.2003, *See-ling*, C-269/00; zur unionsrechtlich autonomen Begriffsauslegung EuGH 16.01.2003, *Maierhofer*, C-315/00; VwGH 30.10.2003, 2000/15/0109; *Rattinger in Melhardt/Tumpel*, UStG, § 6, Rz 487.

²¹ Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Dienstbarkeiten siehe UStR 2000, Rz 2882 f.

²² Z 1 (lebende Tiere) der Anlage 2 zu § 10 Abs 3 UStG, darunter fällt gem UStR 2000, Rz 1362 auch die entgeltliche Duldung der Mitbenützung von Wiesen durch fremdes Vieh.

²³ *Peyerl*, Gemeindegutsagrargemeinschaften (2013) 51.

²⁴ *Peyerl*, Gemeindegutsagrargemeinschaften (2013) 51.

10% und bei der Lieferung von Rechtholz an Mitglieder, die Unternehmer²⁵ sind, **12%** in Rechnung zu stellen. Ob es sich dabei um Brennholz oder Nutzholz handelt, ist nicht von Bedeutung.

Ab 1.1.2016 sind von umsatzsteuerpauschalieren Gemeindegutsagrargemeinschaften bei der Lieferung von Holz generell **13%** in Rechnung zu stellen.

1.5 Wie ist der Eigenverbrauch der Gemeinde umsatzsteuerlich zu erfassen?

Verwendet die **Gemeindegutsagrargemeinschaft** Holz für den eigenen Bedarf (zB zur Errichtung oder Instandhaltung von Brücken, Zäunen und Geländern), dann liegt kein umsatzsteuerlicher Eigenverbrauch iSd § 3 Abs 2 UStG vor, weil diese Verwendung nicht für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, erfolgt. Das Holz wird in diesen Fällen für unternehmerische Zwecke verwendet, weil diesem Verbrauch die Umsätze der Gemeindegutsagrargemeinschaft gegenüberstehen (zB Holzbezug durch die Mitglieder gegen Entrichtung des Bewirtschaftungsbeitrages, Holzverkauf).

Anders verhält es sich, wenn die **substanzberechtigte Gemeinde** Leistungen von der Gemeindegutsagrargemeinschaft bezieht (zB Brenn- und Bauholz für gemeindeeigene Einrichtungen). In diesem Fall liegt ein umsatzsteuerpflichtiger Eigenverbrauch iSd § 3 Abs 2 bzw § 3a Abs 1a UStG vor. Die Bemessungsgrundlage richtet sich nach § 4 Abs 8 lit a und b UStG, dh im Fall der **Entnahme von Gegenständen** nach dem Einkaufspreis zuzüglich der mit dem Einkauf verbundenen Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises nach den Selbstkosten, jeweils im Zeitpunkt des Umsatzes und im Fall des **Bezuges von sonstigen Leistungen** nach den auf die Ausführung dieser Leistungen entfallenden Kosten.

Meines Erachtens sollten keine Bedenken bestehen, wenn auch beim Eigenverbrauch durch die substanzberechtigte Gemeinde die in der Bewirtschaftungsbeitragsverordnung festgesetzten Werte zugrunde gelegt werden. Dafür spricht schon das zuvor herangezogene Argument, dass die Bewirtschaftungsbeiträge entsprechend den durchschnittlich entstehenden

²⁵ ZB an Land- und Forstwirte für deren Unternehmen.

Kosten festgelegt wurden.²⁶ Zudem führen die UStR²⁷ zum Bezug von Sachleistungen durch Arbeitnehmer aus, dass aus Vereinfachungsgründen jene Werte herangezogen werden können, die den Sachbezügen bei der Lohnsteuer zu Grunde gelegt werden.²⁸ Die Heranziehung der Bewirtschaftungsbeiträge entspricht dem gleichen Vereinfachungsgedanken.

2 Grundstücksübertragung von der Gemeindegutsagrargemeinschaft an die Gemeinde

2.1 Ist die Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 3 Abs 1 Z 9 GrEStG anzuwenden?

Nach § 3 Abs 1 Z 9 GrEStG sind „Zuwendungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften“ von der Grunderwerbsteuer befreit. Die Bestimmung stellt weder auf bestimmte Körperschaften öffentlichen Rechts, noch auf den Grund der Zuwendung, noch auf die Verwendung des Grundstückes ab. Sie gilt für alle Zuwendungen von Grundstücken durch Körperschaften öffentlichen Rechts. Da Tiroler Agrargemeinschaften gem § 34 Abs 3 TFLG Körperschaften öffentlichen Rechts sind, ist die Befreiung anzuwenden.²⁹

Voraussetzung für die Befreiung ist nur, dass eine „Zuwendung“ iSd § 4 Abs 2 Z 1 GrEStG vorliegt, dh dass eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht ermittelbar ist.³⁰ Entschädigungszahlungen, die bei der Übertragung von Grundstücken an die Gemeinde zur Ablöse der darauf lastenden land- und forstwirtschaftlichen Nutzungsrechte geleistet werden (§ 40 Abs 3 TFLG), sind nicht Teil der Gegenleistung für das Grundstück, weil Dienstbarkeiten (Holznutzungsrecht, Weiderecht) und Teilwaldrechte keine grundstücksgleichen Rechte sind.³¹

²⁶ Siehe die Erläuterungen zur Verordnung der Landesregierung vom 8. Juli 2014 über die Festsetzung der Ausgangsbeträge für die Ermittlung des Bewirtschaftungsbeitrages im Sinn des § 36h Abs. 3 lit. a und b des Tiroler Flurverfassungslandesgesetzes 1996 (Bewirtschaftungsbeitragsverordnung 2014), LGBl 78/2014.

²⁷ UStR 2000, Rz 672.

²⁸ Siehe die Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswerteverordnung), BGBl II 416/2001.

²⁹ Siehe zur Befreiungsbestimmung BFG 11.11.2014, RV/3100952/2014.

³⁰ Nach BMF-010206/0040-VI/5/2009 vom 18.02.2009, Pkt 2.2.4, ist eine Gegenleistung bis zur Höhe des dreifachen Einheitswertes für die Anwendung der Befreiungsbestimmung unschädlich.

³¹ EStR 2000, Rz 5078 und 6622.

2.2 Unterliegt die Übertragung der Eintragungsgebühr für das Grundbuch?

2.2.1 Grundstücksübertragungen im Allgemeinen

Die grundbücherliche Eintragung des Eigentumsrechtes unterliegt nach TP 9 GGG der Grundbuchsgebühr iHv 1,1% vom Wert des Rechtes. Bei der Eintragung des Eigentumsrechtes ist die Gebühr gem § 26 Abs 1 GGG vom Wert des einzutragenden Rechts zu berechnen. Der Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung üblicherweise zu erzielen wäre (Verkehrswert, gemeiner Wert).

Für bestimmte Erwerbsvorgänge ist in § 26a GGG begünstigend vorgesehen, dass für die Bemessung der dreifache Einheitswert, maximal jedoch 30% des Wertes des einzutragenden Rechtes, heranzuziehen ist. Unter die **begünstigten Erwerbsvorgänge** fällt nach § 26a Abs 1 Z 2 GGG auch die Übertragung einer Liegenschaft aufgrund eines Erwerbsvorgangs zwischen einer **Gesellschaft und ihrem Gesellschafter**. Die substanzberechtigte Gemeinde hat in der Gemeindegutsagrargemeinschaft eine Stellung, die der eines beherrschenden Gesellschafters gleichkommt.³² Dafür spricht neben der VfGH-Judikatur³³ auch die ertragsteuerliche Einkünftezurechnung an die substanzberechtigte Gemeinde.³⁴ Deshalb sind Grundstücksübertragungen von der Gemeindegutsagrargemeinschaft an die Gemeinde für Zwecke der Eintragungsgebühr mE als begünstigte Erwerbsvorgänge zu qualifizieren.

2.2.2 Grundstücksübertragungen für infrastrukturelle Vorhaben im öffentlichen Interesse

Durch das Gesetz über Steuerliche Sonderregelungen für die Ausgliederung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts³⁵ werden Körperschaften öffentlichen Rechts in bestimmten Fällen von Abgaben befreit. § 1 legt fest, dass die *„durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts an juristische Personen des [...] öffentlichen Rechts [...], die unter beherrschendem Einfluss einer Körperschaft öffentlichen Rechts stehen, unmittelbar veranlassten (anfallenden) Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte [...] von der Gesellschaftsteuer, Grunderwerbsteuer, den Stempel- und*

³² Siehe dazu etwa *Peyerl*, Gemeindegutsagrargemeinschaften (2013) 8 ff. Mit der TFLG-Novelle 2014 (LGBl 70/2014) wurde die Stellung der Gemeinde weiter verstärkt.

³³ Siehe insbesondere VfGH 11.6.2008, B 464/07-30, 22.

³⁴ BMF-010216/0038-VI/6/2014 vom 20.10.2014.

³⁵ BGBl I 142/2000.

Rechtsgebühren sowie von den Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren befreit [sind]. Derartige Vorgänge gelten nicht als steuerbare Umsätze. Ist die juristische Person des privaten oder öffentlichen Rechts im Rahmen der Aufgabenerfüllung als Unternehmer tätig, gelten für Zwecke der Umsatzsteuer die Rechtsverhältnisse für diese Tätigkeit als Unternehmer weiter.“

Nach § 2 gelten diese Befreiungen auch „*sinngemäß*“ im Fall der **Rückgängigmachung von Ausgliederungen und Übertragungen**. Bei der Übertragung von Grundstücken von einer Gemeindegutsagrargemeinschaft an die substanzberechtigte Gemeinde liegt mE eine solche Rückgängigmachung einer Übertragung vor. Dabei darf die Bestimmung nicht so verstanden werden, dass nur Vorgänge, die bereits bei der Übertragung begünstigt waren, auch bei der Rückgängigmachung begünstigt sind. Das würde nämlich dazu führen, dass die Rückgängigmachung von Übertragungen, die bereits vor Inkrafttreten der Bestimmung erfolgt sind (zB die agrargemeinschaftliche Regulierung von Grundstücken), nicht begünstigt wäre. Der Gesetzgeber hat bei der Schaffung von Begünstigungen zwar einen weiten verfassungsrechtlichen Spielraum. Auch Begünstigungen müssen aber sachlich begründet sein. Und meines Erachtens wäre es sachlich nicht zu rechtfertigen, wenn die Rückgängigmachung einer Übertragung nicht begünstigt wäre, bloß weil die ursprüngliche Übertragung so früh erfolgt ist, dass sie nicht begünstigt sein konnte. Die Bestimmung des § 2 kann vielmehr nur so zu verstehen sein, dass es sich um die Rückgängigmachung eines Vorganges im Sinne des § 1 handeln muss. Auf die tatsächliche Begünstigung der ursprünglichen Übertragung kommt es hingegen nicht an.

Die Erläuterungen zum Gesetz sind kurz gehalten und wenig aussagekräftig: *„Durch dieses Bundesgesetz sollen die bisher in diversen Bundesgesetzen enthaltenen Steuerbefreiungen für Ausgliederungsvorgänge des Bundes auch auf Ausgliederungen anderer Gebietskörperschaften ausgedehnt werden. Weiters wird dadurch die Aufnahme von Steuerbefreiungen in künftige Ausgliederungsgesetze des Bundes entbehrlich.“*³⁶ Aus dem Wortlaut des § 1 ist aber abzuleiten, dass die genannten Befreiungen nur bei der Übertragung öffentlicher Aufgaben anzuwenden sein dürften, denn privatwirtschaftliche Betätigungen können wohl nicht als ursächliche *„Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts“* betrachtet werden.³⁷ Soweit die Gemeinde von der Übertragungsmöglichkeit nach § 40 Abs 3 TFLG zum Zweck der **Errich-**

³⁶ ErlRV 311 BlgNR XXI. GP, Zu Art 34.

³⁷ Wenngleich Art 116 Abs 2 B-VG den Betrieb wirtschaftlicher Unternehmungen durch Gemeinden explizit für zulässig erklärt.

tung von infrastrukturellen Vorhaben oder Anlagen, an deren Verwirklichung ein öffentliches Interesse besteht, Gebrauch macht, ist die Gebührenbefreiung mE anzuwenden, weil die Gemeinde in diesem Fall eine öffentliche Aufgabe erfüllt. Unter dieser Voraussetzung ist keine Eintragungsgebühr vorzuschreiben.

2.3 Ist die Übertragung als Grundstücksveräußerung iSd § 30 EStG zu qualifizieren?

Die Übertragung eines Grundstückes von der Gemeindegutsagrargemeinschaft an die Gemeinde ist mE nicht als Entnahme iSd § 6 Z 4 EStG zu qualifizieren, weil der **Substanzwert** ungeachtet des grundbücherlichen Eigentumsstandes **der Gemeinde zuzurechnen** ist. So hat der VfGH ausgeführt: *„Anders als die allgemein als öffentlich-rechtlich angesehenen, wenngleich auf Grund alter Übung nur bestimmten Gemeindegliedern zustehenden Nutzungsrechte ist der Anteil der Gemeinde an dem als agrargemeinschaftliches Grundstück regulierten Gemeindegut als **Surrogat ihres ursprünglichen** (durch die Regulierung beseitigten) **Alleineigentums** [Hervorhebungen nicht im Original] und somit auch in Gestalt des bloßen Anteils an der Agrargemeinschaft jedenfalls Eigentum im Sinne des Art. 5 StGG bzw. Art. 1 1. ZP EMRK. Denkmögliche Gesetzesanwendung stellt daher auch eine Eigentumsverletzung im Sinne dieser Verfassungsbestimmung dar. Als denkmögliche Gesetzesanwendung ist aber die anhaltende Verweigerung der Berücksichtigung des Substanzwertes bei Bemessung der Anteile zu werten. War nämlich die Entscheidung der Behörde [...], das Eigentum der neugeschaffenen Agrargemeinschaft zuzuordnen, bei damals gegebener Sachlage vielleicht noch hinnehmbar,^[38] vernichtet die nunmehrige Weigerung, den Substanzwert zu berücksichtigen, das Vermögensrecht der Gemeinde. Das verstößt gegen das Eigentumsrecht.“³⁹*

Der VfGH führt weiters aus, dass nunmehr Gemeindegut vorliegt, das *„atypischerweise im gemeinsamen Eigentum der Gemeinde und der Nutzungsberechtigten steht und als Agrargemeinschaft organisiert ist“*.⁴⁰ Der Substanzwert an diesem **atypischen Gemeindegut** steht

³⁸ Dies war zur Zeit der Regulierung womöglich deshalb noch hinnehmbar, weil die *„Bedeutung nicht land- und forstwirtschaftlicher Nutzungen [...] offenkundig zugenommen“* hat (VfGH 11.6.2008, B 464/07-30, 15).

³⁹ VfGH 11.6.2008, B 464/07-30, 22.

⁴⁰ VfGH 11.6.2008, B 464/07-30, 15 mit Verweis auf VfGH 4.3.2006, B 334/05 – B 619/05; B 686/05; B 790/05 ua.

der Gemeinde zu.⁴¹ Der Anspruch der Gemeinde auf den Substanzwert stellt eine „*durch die Eigentumsgarantie geschützte Rechtsposition dar, die auch das subjektive Recht der **umfassenden Dispositionsbefugnis über alle vom Eigentumsschutz erfassten Rechte** [Hervorhebung nicht im Original] gewährleistet.*“⁴²

Wenn der VfGH mehrfach festhält, dass der Gemeinde der Substanzwert am atypischen Gemeindegut zusteht, und wenn sich auch die Finanzverwaltung auf Grundlage der Judikatur und der TFLG-Novelle 2014 dafür ausspricht, dass die Einkünfte aus dem Substanzwert steuerlich der Gemeinde zuzurechnen sind, dann kann bei der Übertragung von Grundstücken von der Gemeindegutsagrargemeinschaft an die substanzberechtigte Gemeinde keine Grundstücksveräußerung iSd § 30 EStG vorliegen. Das würde nämlich dazu führen, dass der Substanzwert der Gemeinde durch die bloße Rückübertragung von der Agrargemeinschaft an die Gemeinde, dh durch die Rückgängigmachung der verfassungswidrigen Übertragung, geschmälert würde.

Darüber hinaus spricht auch die Entnahmeregelung des § 6 Z 4 EStG, wonach Grund und Boden bei der Entnahme mit dem Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen ist, dafür, dass bei der Übertragung an die Gemeinde keine Immobilienveräußerung vorliegt. Wenn gleich § 6 Z 4 EStG nicht für Gebäude gilt, liegt aufgrund der vorherigen Ausführungen zur Zurechnung des Substanzwertes auch im Hinblick auf rückübertragene Gebäude, die der substanzberechtigten Gemeinde zuzurechnen sind, keine Grundstücksveräußerung vor.

Im Ergebnis ist die Übertragung von agrargemeinschaftlichen Grundstücken an die substanzberechtigte Gemeinde deshalb nicht unter § 30 EStG zu subsumieren. Nur bei einer unmittelbaren Veräußerung durch die Gemeindegutsagrargemeinschaft an Dritte oder bei einer allfälligen späteren Veräußerung durch die Gemeinde liegt eine Grundstücksveräußerung iSd § 30 EStG vor.

⁴¹ Der Begriff „atypisches Gemeindegut“ ist unpräzise, er hat sich aus Gründen der einfacheren Formulierung allerdings mittlerweile durchgesetzt und wird auch hier verwendet.

⁴² VfGH 28.2.2011, B 1645/10-9.