



Universität für Bodenkultur Wien

Die Besteuerung der Tiroler Gemeindeguts- agrargemeinschaften

nach der VfGH-Rechtsprechung

Ass.Prof. DDr. Hermann Peyerl, LL.M.

Universität für Bodenkultur Wien
Department für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften

Wien, im November 2013



Inhaltsverzeichnis

1	Ausgangslage und Problemstellung	4
2	VfGH-Rechtsprechung zu den Gemeindegutsagrargemeinschaften.....	5
3	Organisationsrecht der Gemeindegutsagrargemeinschaften nach der TFLG-Novelle 2010	8
3.1	Zur Verfassungskonformität des TFLG idF der Novelle LGBl 7/2010	8
3.2	Das Dispositionsrecht der Gemeinde nach dem TFLG idF der Novelle LGBl 7/2010	9
4	Mögliche Verfassungswidrigkeit der Besteuerung von Gemeindegutsagrargemeinschaften	12
4.1	Ungleichbehandlung bei Anwendung des § 2 Abs 2 Z 3 KStG auf atypisches Gemeindegut	12
4.2	Möglichkeiten einer verfassungskonformen Rechtsanwendung bzw Bereinigung der Rechtslage.....	13
4.2.1	Teleologische Reduktion des § 2 Abs 2 Z 3 KStG.....	14
4.2.2	Steuerliche Zurechnung des Substanzwertes an die Gemeinde.....	15
4.2.3	Bereinigung der Rechtslage durch den VfGH.....	16
4.2.4	Zwischenergebnis.....	16
5	Steuerliche Zurechnung der Einkünfte aus dem Substanzwert des atypischen Gemeindegutes	17
5.1	Besteuerungsregime von Körperschaften öffentlichen Rechts	17
5.2	Zurechnung von Einkünften aus der Überlassung von Grundstücken.....	19
5.2.1	Grundlegung.....	19
5.2.2	Rechtsdogmatik der Einkünftezurechnung	19
5.2.3	Disposition über den Substanzwert des atypischen Gemeindegutes.....	21
5.2.4	Zurechnung nach formalen Gesichtspunkten?	22
5.3	Zurechnung von Einkünften aus Kapitalvermögen und Grundstücksveräußerungen	25
5.4	Zurechnung von Betrieben gewerblicher Art zu einer Trägerkörperschaft.....	26
6	Ertragsteuerrechtliche Einzelfragen	29
6.1	Besteuerung von Einkünften im Rechnungskreis I.....	29
6.1.1	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	29
6.1.2	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	30

6.1.3	Einkünfte aus der Überlassung von Betrieben und Grundstücken.....	32
6.1.4	Einkünfte aus Kapitalvermögen	33
6.1.5	Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen.....	33
6.1.6	Ausschüttungen an die Mitglieder	34
6.2	Besteuerung von Einkünften im Rechnungskreis II.....	37
6.2.1	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft („Überling“).....	37
6.2.2	Einkünfte aus Gewerbebetrieb	38
6.2.3	Einkünfte aus der Überlassung von Grundstücken, Nutzungsrechten und Betrieben	41
6.2.4	Einkünfte aus Kapitalvermögen	42
6.2.5	Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen.....	42
6.2.6	Ausgaben der Gemeinde für den Rechnungskreis II.....	45
6.2.7	Entnahmen durch die Gemeinde	45
6.2.8	Rückzahlung der früher entrichteten Körperschaftsteuer?.....	46
7	Umsatzbesteuerung von Gemeindegutsagrargemeinschaften	47
7.1	Unternehmereigenschaft von Gemeindegutsagrargemeinschaften.....	47
7.2	Die Bedeutung der umsatzsteuerrechtlichen Unternehmenseinheit für die beiden Rechnungskreise	49
7.3	Umsatzbesteuerung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe von Agrargemeinschaften.....	51
8	Verfahrensrechtliche Aspekte der Besteuerung von Gemeindegutsagrargemeinschaften	53
8.1	Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO?.....	53
8.2	Die Abgabepflichtigen bei Gemeindegutsagrargemeinschaften	54
8.2.1	Körperschaftsteuerrecht	54
8.2.2	Umsatzsteuerrecht.....	54
8.3	Steuerliche Vertretung und Haftung bei Gemeindegutsagrargemeinschaften.....	55
8.3.1	Agrargemeinschaft	55
8.3.2	Gemeinde	56

1 Ausgangslage und Problemstellung

Viele Tiroler Gemeinden waren seit alters her Eigentümer sog **Gemeindegutes**.¹ Dabei handelt es sich um Liegenschaften, deren Eigentümer die Gemeinde ist, die aber von bestimmten Gemeindegliedern aufgrund alter Übung unmittelbar für land- und forstwirtschaftliche Zwecke zur **Deckung des Haus- und Gutsbedarfes von Stammsitzliegenschaften** genutzt werden. Vor allem Mitte des 20. Jhdts wurde in vielen Gemeinden eine sog Regulierung dieses Gemeindegutes durchgeführt. Dabei wurden Gemeindegutsagrargemeinschaften (eine besondere Form von Agrargemeinschaften²) gegründet und diesen das grundbücherliche Eigentumsrecht an den zum Gemeindegut gehörenden Liegenschaften übertragen. Eine Entschädigung wurde den Gemeinden für die Übertragung des Gemeindegutes nicht zugesprochen.³

Die Gemeindegutsagrargemeinschaften standen in den vergangenen Jahren zunehmend in der politischen und juristischen Kritik. Diese Kritik mündete 2008 in einer richtungsweisenden **Entscheidung des VfGH**.⁴ Darin hielt der Gerichtshof fest, dass die Regulierung von Gemeindegut verfassungswidrig war, und dass den Gemeinden der Substanzwert am Gemeindegut zusteht. Die Vorgaben des VfGH wurden mit der TFLG-Novelle 2010 umgesetzt, eine weitere Novelle ist geplant.⁵

Zahlreiche Rechtsfragen, die sich in Folge der VfGH-Rsp und der Gesetzesnovelle ergeben haben, wurden bereits einer Analyse zugeführt.⁶ Die Auswirkungen auf die **Besteuerung**

¹ Siehe *Stolzlechner*, Überlegungen zu wichtigen Rechtsfragen im Zusammenhang mit Gemeindegutsagrargemeinschaften nach TFLG 1996 idF LGBl 2010/7, namentlich auch zur Frage der Rücküberweisung des Gemeindeguts auf die Gemeinden, Gutachten (2012) 8.

² Im Folgenden wird auch bei Gemeindegutsagrargemeinschaften vereinfachend nur von Agrargemeinschaften gesprochen.

³ *Fister*, Atypisches Gemeindegut und Gemeindegutsagrargemeinschaften, RFG 2012, 171; *Stolzlechner*, Überlegungen zu wichtigen Rechtsfragen im Zusammenhang mit Gemeindegutsagrargemeinschaften nach TFLG 1996 idF LGBl 2010/7, namentlich auch zur Frage der Rücküberweisung des Gemeindeguts auf die Gemeinden, Gutachten (2012) 8.

⁴ 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.

⁵ Siehe Arbeitsübereinkommen für Tirol 2013-2018 (2013) 10 f.

⁶ Siehe insbesondere *Stolzlechner*, Überlegungen zu wichtigen Rechtsfragen im Zusammenhang mit Gemeindegutsagrargemeinschaften nach TFLG 1996 idF LGBl 2010/7, namentlich auch zur Frage der Rücküberweisung des Gemeindeguts auf die Gemeinden, Gutachten (2012); *Raschauer*, Rechtswissenschaftliche Stellungnahme zu den von o Univ Prof Dr Harald Stolzlechner vorgelegten „Überlegungen zu wichtigen Rechtsfragen im Zusammenhang mit Gemeindegutsagrargemeinschaften nach TFLG 1996 idF LGBl 2010/7,

wurden bisher – soweit ersichtlich – nur in meinem Aufsatz aus dem Jahr 2008 thematisiert.⁷ Die erst zwei Jahre später beschlossene TFLG-Novelle 2010 konnte darin zwangsläufig nicht berücksichtigt werden. Obwohl mein Beitrag in der steuerrechtlichen Kommentarliteratur ausschließlich positiv rezipiert wird,⁸ möchte ich meine damaligen Überlegungen auf Grundlage der TFLG-Novelle 2010 und der jüngsten VfGH-Entscheidung zum „Überling“⁹ dogmatisch vertiefen und um weitere in diesem ersten Aufsatz nicht betrachtete Fragen ergänzen. Den Auftrag dazu hat der **Tiroler Gemeindeverband** erteilt.

2 VfGH-Rechtsprechung zu den Gemeindegutsagargemeinschaften

Bereits 1982 hat der VfGH die Bestimmungen aufgehoben, die eine Einbeziehung des Gemeindegutes „in die Ordnung der Verhältnisse an agrargemeinschaftlichen Grundstücken“ bewirkten.¹⁰ Diese Einbeziehung führt „tendenziell dazu, daß [sic!] die Gemeinde die Substanz des Gemeindegutes zur Gänze an die Nutzungsberechtigten verliert [und dadurch] eine durch nichts gerechtfertigte Bevorzugung der Nutzungsberechtigten gegenüber der (auch) die übrigen Gemeindeangehörigen repräsentierenden Gemeinde [bewirkt wird].“¹¹ Die Ursache für dieses Ergebnis hat der VfGH „in der undifferenzierten Einbeziehung des Gemeindegutes gesehen“.¹² Er hat infolgedessen die maßgeblichen Bestimmungen des Flurverfassungsgesetzes, des Vorarlberger Flurverfassungsgesetzes und des Tiroler Flurverfassungsgesetzes als mit dem Gleichheitsgrundsatz unvereinbar aufgehoben.¹³

„Diese Aufhebung hat aber nicht nur die weitere Verwandlung von Gemeindegut in Agrargemeinschaften der bloß Nutzungsberechtigten verhindert, sondern für bereits geschehene

namentlich auch zur Frage der Rückübereignung des Gemeindeguts auf die Gemeinden“ (2012); Fister, Atypisches Gemeindegut und Gemeindegutsagargemeinschaften, RFG 2012, 171.

⁷ Peyerl, Agrargemeinschaften-Erkenntnis des VfGH hat weitreichende steuerliche Konsequenzen!, SWK 2008, S 756.

⁸ Siehe Sutter, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG, § 2 Rz 89; Mamut, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG, § 5 Rz 77; Jakob/Baldauf, EStG, § 6 Rz 92 „Agrargemeinschaften“.

⁹ VfGH 2.10.2013, B 550/2012-17, B 552/2012-15 und B 553/2012-11.

¹⁰ VfGH 1.3.1982, G35/81; G36/81; G83/81; G84/81.

¹¹ VfGH 1.3.1982, G35/81; G36/81; G83/81; G84/81.

¹² Erläuterungen in VfGH 11.6.2008, B 464/07-30, 16 zu VfGH 1.3.1982, G35/81; G36/81; G83/81; G84/81.

¹³ Aufgehoben wurde § 15 Abs 2 lit d FIVfGG 1951, § 31 Abs 2 lit d VlbG FIVfLG 1979 und § 33 Abs 2 lit c Tir FIVfLG 1978.

*Verwandlungen, die freilich nicht mehr rückgängig zu machen sind, und daher jedenfalls der Kompetenz der Agrarbehörden unterworfen bleiben, die Lage insoweit geändert, als wesentliche Änderungen in den maßgeblichen Verhältnissen eine Änderung des Regulierungsplanes rechtfertigen und erfordern.*¹⁴ In der Rechtspraxis wurden allerdings nicht die gebotenen Konsequenzen aus dieser VfGH-Entscheidung gezogen.¹⁵

Erst mit der **Entscheidung zur Agrargemeinschaft Mieders** hat der VfGH 2008 neuerlich den Anstoß zur Schaffung einer verfassungskonformen Rechtslage gegeben. In dieser Entscheidung hat der Gerichtshof ausführlich dargelegt, dass die Regulierung von Gemeindegut nicht nur gleichheitswidrig ist, sondern auch das Eigentumsrecht verletzt:

*„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,^[16] vernichtet die nunmehrige Weigerung, den Substanzwert zu berücksichtigen, das Vermögensrecht der Gemeinde. Das verstößt gegen das Eigentumsrecht.“¹⁷*

Gleichzeitig hält der VfGH fest, dass die Regulierung von Gemeindegut und der damit verbundene Eigentumsübergang auf die Agrargemeinschaften „rechtskräftig geworden“ sind. Es wäre aber „unsachlich [...] und einer ersatzlosen Enteignung gleichzuhalten, wenn aus dem formalen Übergang des Eigentums am Gemeindegut an die Agrargemeinschaft der [...] Schluss gezogen würde, die Zuordnung des Substanzwertes an die Gemeinde sei damit als

¹⁴ Erläuterungen in VfGH 11.6.2008, B 464/07-30, 16 zu VfGH 1.3.1982, G35/81; G36/81; G83/81; G84/81.

¹⁵ Fister, Atypisches Gemeindegut und Gemeindegutsagrargemeinschaften, RFG 2012, 171.

¹⁶ 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).

¹⁷ VfGH 11.6.2008, B 464/07-30, 22.

solche (auch materiell) für alle Zeiten beseitigt worden.“ Eine Lösung findet der VfGH darin, dass er den grundbücherlichen Eigentumsübergang zwar nicht rückgängig macht, dass er aber die Entstehung von Gemeindegut annimmt, *„das nun atypischerweise im gemeinsamen Eigentum der Gemeinde und der Nutzungsberechtigten steht und als Agrargemeinschaft organisiert ist“*.¹⁸ Der Substanzwert an diesem **atypischen Gemeindegut** steht der Gemeinde zu.¹⁹

In seiner jüngsten Entscheidung hat der VfGH präzisiert, dass unter dem Begriff des **Substanzwertes** iSd § 33 Abs 5 erster Satz TFLG *„der nach Abzug der Belastung durch die land- und forstwirtschaftlichen Nutzungsrechte verbleibende Wert zu verstehen [ist], wobei die Nutzungsrechte auf den Haus- und Gutsbedarf der berechtigten Liegenschaften beschränkt sind.“*²⁰ Der Anspruch der Gemeinde auf den Substanzwert stellt eine *„durch die Eigentums-garantie geschützte Rechtsposition dar, die auch das subjektive Recht der **umfassenden Dispositionsbefugnis über alle vom Eigentumsschutz erfassten Rechte** [Hervorhebung nicht im Original] gewährleistet.“*²¹ Die Feststellung des VfGH, dass der substanzberechtigten Gemeinden nicht nur die Erträge, sondern auch die Dispositionsbefugnis zusteht, ist für die noch zu untersuchende Besteuerung des „atypischen Gemeindegutes“ von entscheidender Bedeutung.

Die VfGH-Rsp ist dahingehend zusammenzufassen, dass die Gemeinden wirtschaftlich so zu stellen sind, als wären sie auch grundbücherlicher Eigentümer des Gemeindegutes. Ihr müssen die **Dispositionsmöglichkeit über die Substanz und die daraus erwirtschafteten Erträge** zukommen. Der Agrargemeinschaft steht hingegen nur die land- und forstwirtschaftliche Nutzung des Gemeindegutes zur Deckung des **Haus- und Gutsbedarfes** zu.

Die **Nutzungsrechte** der Mitglieder bestehen nach dem VfGH ausschließlich im Bezug von Naturalleistungen.²² § 54 Abs 3 TFLG nennt exemplarisch die Weide, den Bezug von Nutzholz zur Erhaltung des Wohnhauses und den ortsüblichen Bedarf an Brennholz für den Haushalt

¹⁸ 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.

¹⁹ Der Begriff „atypisches Gemeindegut“ ist unpräzise, er hat sich aus Gründen der einfacheren Formulierung allerdings mittlerweile durchgesetzt und wird auch hier verwendet.

²⁰ VfGH 2.10.2013, B 550/2012-17, B 552/2012-15 und B 553/2012-11, Rz 41.

²¹ VfGH 28.2.2011, B 1645/10-9.

²² VfGH 2.10.2013, B 550/2012-17, B 552/2012-15 und B 553/2012-11, Rz 35 mit Verweis auf *Lang*, Tiroler Agrarrecht II (1991) 154.

einer Familie. **Nutzungen, die keinen konkreten Sachbedarf befriedigen sollen, sondern die lediglich einen finanziellen Vorteil enthalten, gehören nach dem VfGH deshalb nicht zum Haus- und Gutsbedarf.**²³ Daraus ergibt sich, dass die „Agrarbehörde verpflichtet [ist], bei einer Änderung des Haus- und Gutsbedarfes der berechtigten Liegenschaften das im Regulierungsplan festgelegte agrargemeinschaftliche Anteilsrecht anzupassen“.²⁴

Weiters leitet der VfGH daraus ab, dass der sog „Überling“, **dh die über die land- und forstwirtschaftlichen Nutzungsrechte hinausgehenden land- und forstwirtschaftlichen Überschüsse, der Gemeinde zusteht.**²⁵ Der Überling ist unter den Begriff des Substanzwertes iSd § 33 Abs 5 TFLG zu subsumieren und dem Rechnungskreis II zuzuordnen.²⁶ Auch die **Erträge aus der Jagd** stehen der Gemeinde zu. Dazu führt der VfGH aus: „Der Anspruch auf den Jagdpachterlös ist Ausfluss des Grundeigentums. [...] Die Erträge aus der Jagdverpachtung stellen keinen Naturalnutzen, sondern lediglich einen finanziellen Wert dar. Aus diesem Grund dienen sie nicht unmittelbar land- und forstwirtschaftlichen Zwecken und sind nicht den land- und forstwirtschaftlichen Nutzungsrechten gemäß § 33 Abs. 5 erster Satz TFLG 1996 zuzurechnen“.²⁷

3 Organisationsrecht der Gemeindegutsagrargemeinschaften nach der TFLG-Novelle 2010

3.1 Zur Verfassungskonformität des TFLG idF der Novelle LGBl 7/2010

Der Tiroler Landesgesetzgeber hat die VfGH-Entscheidung „Mieders“ mit der TFLG-Novelle 2010 umgesetzt. Damit wurde der **Anspruch der Gemeinden auf den Substanzwert gesetzlich verankert** und durch verschiedene **Einsichts-, Auskunfts-, Mitwirkungs- und Entnahmerechte** abgesichert und effektuiert.²⁸ Der VfGH hat diese Novelle in den bisher dazu ergangenen Entscheidungen für verfassungskonform befunden.²⁹ Er hat festgehalten, dass es

²³ VfGH 2.10.2013, B 550/2012-17, B 552/2012-15 und B 553/2012-11, Rz 35.

²⁴ VfGH 2.10.2013, B 550/2012-17, B 552/2012-15 und B 553/2012-11, Rz 35.

²⁵ VfGH 2.10.2013, B 550/2012-17, B 552/2012-15 und B 553/2012-11, Rz 37 mit Verweis auf VfGH 11.6.2008, B 464/07-30 und § 54 Abs 6 (Erlöschen des mit einer Stammsitzliegenschaft verbundenen Anteilsrechts) sowie § 69 Abs 1 TFLG.

²⁶ VfGH 2.10.2013, B 550/2012-17, B 552/2012-15 und B 553/2012-11, Rz 41.

²⁷ VfGH 2.10.2013, B 550/2012-17, B 552/2012-15 und B 553/2012-11, Rz 59.

²⁸ Fister, Atypisches Gemeindegut und Gemeindegutsagrargemeinschaften, RFG 2012, 171 (172).

²⁹ VfGH 10.12.2010, B 639/10-9; B 640/10-11; VfGH 28.2.2011, B 1645/10-9.

sogar „verfassungsrechtlich geboten [ist], den Anspruch der Gemeinde auf den Substanzwert des Gemeindegutes – [...] im Wege der Einräumung von Zustimmungs- und Einwirkungsrechten – zu wahren, weil ansonsten der Gemeinde die **Ausübung ihrer Eigentümerbefugnisse** [Hervorhebung nicht im Original] verfassungswidrig vorenthalten werden würde“.³⁰

In der Literatur wurde nur vereinzelt Kritik an der TFLG-Novelle 2010 geäußert.³¹ Dieser Kritik ist spätestens seit der VfGH-Entscheidung zum „Überling“ der Boden entzogen. Darin hat der Gerichtshof festgehalten, dass zwar „einzuräumen [ist], dass die einschlägigen Bestimmungen des TFLG 1996 in einem gewissen Spannungsverhältnis zueinander stehen, wenn es in § 33 Abs. 5 heißt ‚Der Substanzwert [...] ist jener Wert, der nach Abzug der Belastung durch die land- und forstwirtschaftlichen Nutzungsrechte verbleibt. Der Substanzwert steht der Gemeinde zu‘, während bei der Aufteilung der Ertragnisse auf die Rechnungskreise I und II in § 36 Abs. 2 anscheinend nur auf die Verwendungsart – Land- und Forstwirtschaft einerseits und Substanzwert andererseits – abgestellt wird, ohne Rücksicht auf das zulässige Ausmaß der land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen. Auch § 33 Abs. 5 letzter Satz TFLG 1996 knüpft an die Art der Nutzung des Gemeindegutes an.“³² Aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich für den VfGH aber, dass der Gesetzgeber den Begriff des Substanzwertes iSd Rsp verwendet. Das TFLG ist dadurch einer verfassungskonformen Auslegung zugänglich.³³ „**Die gesetzlichen Bestimmungen tragen dem Dispositionsrecht der Gemeinde über den Substanzwert des Gemeindegutes ausreichend Rechnung** [Hervorhebung nicht im Original].“³⁴

3.2 Das Dispositionsrecht der Gemeinde nach dem TFLG idF der Novelle LGBl 7/2010

Die organisationsrechtlichen Rahmenbedingungen der Gemeindegutsagrargemeinschaften sind entscheidend für die nachfolgende steuerrechtliche Beurteilung. Im folgenden Abschnitt wird deshalb die Rechtsstruktur der Gemeindegutsagrargemeinschaften dargestellt.

³⁰ VfGH 28.2.2011, B 1645/10-9, Rz 31.

³¹ Siehe *Pernthaler*, Eigentum am Gemeindegut, ZfV 2010, 375 (381 ff); *Pernthaler*, Verfassungsrechtliche Probleme der TFLG-Novelle 2010, in *Kohl/Oberhofer/Pernthaler/Raber* (Hrsg), Die Agrargemeinschaften in Westösterreich (2012) 495.

³² VfGH 2.10.2013, B 550/2012-17, B 552/2012-15 und B 553/2012-11, Rz 39.

³³ Abzuleiten aus VfGH 2.10.2013, B 550/2012-17, B 552/2012-15 und B 553/2012-11, Rz 42.

³⁴ VfGH 2.10.2013, B 550/2012-17, B 552/2012-15 und B 553/2012-11, Rz 41.

In § 33 Abs 5 TFLG wird der Substanzwert eines agrargemeinschaftlichen Grundstückes als jener Wert definiert, „*der nach Abzug der Belastung durch die land- und forstwirtschaftlichen Nutzungsrechte verbleibt. **Der Substanzwert steht der Gemeinde zu** [Hervorhebung nicht im Original]. Die Substanz eines agrargemeinschaftlichen Grundstückes wird insbesondere auch dann genutzt, wenn dieses veräußert, wenn dieses als Schottergrube, Steinbruch und dergleichen verwendet, wenn es verpachtet oder wenn darauf eine Dienstbarkeit oder ein Baurecht begründet wird.*“

Zahlreiche Regelungen sollen der substanzberechtigten Gemeinde ihren Anspruch auf den Substanzwert sichern. So wurde in § 34 Abs 1 TFLG festgelegt, dass die substanzberechtigte **Gemeinde Mitglied der Agrargemeinschaft** ist. In § 36 Abs 1 lit a TFLG wurde statuiert, dass bei Agrargemeinschaften, die auf Gemeindegut bestehen, in den **Satzungen** die Bezeichnung „Gemeindegutsagrargemeinschaft“ anzuführen ist. Diese Bezeichnung ist gem § 38 Abs 2 TFLG auch im **Eigentumsblatt des Grundbuches** einzutragen.

Eine der wesentlichsten Neuerungen besteht nach § 36 Abs 2 TFLG darin, dass Gemeindegutsagrargemeinschaften **zwei voneinander getrennte Rechnungskreise** für die Einnahmen und Ausgaben aus den land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit der Agrargemeinschaft (**Rechnungskreis I**) und die Einnahmen und Ausgaben aus dem Substanzwert der agrargemeinschaftlichen Grundstücke (**Rechnungskreis II**) zu führen haben. In die Aufzeichnungen und Belege, die die Rechnungskreise I und II betreffen, ist den Organen der Gemeinde auf Verlangen **jederzeit Einsicht** zu gewähren. **Die aus dem Rechnungskreis II erfließenden Erträge stehen der substanzberechtigten Gemeinde zu und können von dieser jederzeit entnommen werden.** Die Bestimmung des § 36 Abs 2 TFLG ist nach der VfGH-Entscheidung zum „Überling“ dahingehend auszulegen, dass im Rechnungskreis I nur die Einnahmen und Ausgaben aus den land- und forstwirtschaftlichen Nutzungsrechten betreffend den Haus- und Gutsbedarf zu erfassen sind.³⁵

Weitere einschneidende Änderungen ergeben sich durch die neuen **Mitbestimmungsrechte** der Gemeinde. Die Organe einer Agrargemeinschaft sind zwar auch nach der Novelle 2010 die Vollversammlung, der Ausschuss (ab 15 Mitgliedern) und der Obmann. Neu ist aber, dass dem Ausschuss und der Vollversammlung gem § 35 Abs 7 TFLG jedenfalls ein **von der Gemeinde entsandter Vertreter beizuziehen** ist. Darüber hinaus ist die Vollversammlung einer

³⁵ VfGH 2.10.2013, B 550/2012-17, B 552/2012-15 und B 553/2012-11, Rz 39 ff.

Agrargemeinschaft gem § 35 Abs 8 TFLG auf Verlangen der substanzberechtigten Gemeinde binnen einem Monat einzuberufen.

In Angelegenheiten, die den Substanzwert der agrargemeinschaftlichen Grundstücke (§ 33 Abs. 5 TFLG) betreffen, kann ein Organbeschluss gem § 35 Abs 7 TFLG nur mit **Zustimmung der Gemeinde** rechtswirksam gefasst werden. Nach dem VfGH wird das „*subjektive Recht der Gemeinde auf die umfassende Dispositionsbefugnis über den Substanzwert des Gemeindegutes [insbesondere durch diese Bestimmung] gewährleistet.*“³⁶ Die Gemeinde kann den Organen der Agrargemeinschaft in diesen Angelegenheiten auch **Aufträge erteilen**. Falls ein Auftrag nicht befolgt wird, kann die Gemeinde die Agrarbehörde anrufen. Daraufhin hat die Agrarbehörde die Zweckmäßigkeit der Bewirtschaftung der agrargemeinschaftlichen Grundstücke des Gemeindegutes **im Interesse der Gemeinde** zu beurteilen.

Organbeschlüsse, die wesentliche Interessen der Gemeinde in Bezug auf das Gemeindegut verletzen, sind von der Agrarbehörde **aufzuheben** (§ 37 Abs 6 TFLG). Eine **Veräußerung oder dauernde Belastung** von agrargemeinschaftlichem Gemeindegut ist gem § 40 Abs 2 TFLG nur möglich, wenn die substanzberechtigten Gemeinde zustimmt. Wird agrargemeinschaftliches Gemeindegut für die Errichtung von infrastrukturellen Vorhaben oder von Anlagen, an deren Errichtung ein öffentliches Interesse besteht, benötigt, dann ist dieses der Gemeinde gem § 40 Abs 3 TFLG in das bürgerliche Eigentum zu übertragen.

Zusammenfassend sieht das *Amt der Tiroler Landesregierung* die TFLG-Novelle 2010 „*vom Gedanken getragen, das Erkenntnis des VfGH von 2008 konsequent umzusetzen [...] Soweit es sich um die Verfügung über den Substanzwert und seine Erträge handelt, [kann die Gemeinde] ihre Wünsche und Vorstellungen in Form von Aufträgen verbindlich äußern. [...] Will die Gemeindegutsagrargemeinschaft über den Substanzwert verfügen, so bedarf sie dazu der **Zustimmung des Bürgermeisters** [Hervorhebung nicht im Original]. Diese Zustimmung ist auch die Voraussetzung für die agrarbehördliche Genehmigung von Veräußerungen und dauernden Belastungen von agrargemeinschaftlichen Grundstücken*“.³⁷

³⁶ VfGH 2.10.2013, B 550/2012-17, B 552/2012-15 und B 553/2012-11, Rz 48.

³⁷ *Amt der Tiroler Landesregierung*, Merkblatt für die Gemeinden Tirols, November 2010, 5.

4 Mögliche Verfassungswidrigkeit der Besteuerung von Gemeindegutsagrargemeinschaften

4.1 Ungleichbehandlung bei Anwendung des § 2 Abs 2 Z 3 KStG auf atypisches Gemeindegut

Der VfGH hat die Übertragung von Gemeindegut auf Agrargemeinschaften als verfassungswidrig qualifiziert. Da diese Übertragung aber rechtskräftig geworden ist, hat er den grundbücherlichen Eigentumsübergang nicht rückgängig gemacht, sondern dieses als atypisches Gemeindegut qualifiziert. Das atypische Gemeindegut steht im gemeinsamen Eigentum der Gemeinde und der Nutzungsberechtigten und ist als Agrargemeinschaft organisiert. Der **Substanzwert** an diesem atypischen Gemeindegut steht aber gänzlich der Gemeinde zu.³⁸ Dieser Anspruch der Gemeinde auf den Substanzwert ist „eine durch die Eigentumsgarantie geschützte Rechtsposition, die auch das subjektive Recht der **umfassenden Dispositionsbefugnis über alle vom Eigentumsschutz erfassten Rechte** [Hervorhebung nicht im Original] gewährleistet“.³⁹

Aus der VfGH-Rsp ergibt sich zweifelsfrei, dass die Gemeinde **wirtschaftlich** so zu stellen ist, als wäre das Eigentum nicht an die Agrargemeinschaft übertragen worden. Das muss konsequenterweise nicht nur die Dispositionsbefugnis über das atypische Gemeindegut und den Anspruch auf die Erträge (bzw die Inkaufnahme von Verlusten), sondern auch die **Besteuerung des Gemeindegutes** umfassen. Würde die Besteuerung des atypischen Gemeindegutes ungünstiger für die Gemeinde ausfallen, als wenn das Gemeindegut nicht an die Agrargemeinschaft übertragen worden wäre, dann wäre die Rechtslage (weiterhin) verfassungswidrig, denn eine höhere Besteuerung des atypischen Gemeindegutes im Vergleich zu nicht reguliertem Gemeindegut würde die substanzberechtigten Gemeinden benachteiligen. Da die solcherart verursachte Beschneidung des Substanzwertes ausschließlich auf die damalige – verfassungswidrige – Regulierung des Gemeindegutes zurückzuführen wäre, wäre wohl auch die **höhere Besteuerung verfassungswidrig**. Die Rsp des VfGH zu den Agrargemeinschaften würde konterkariert, wenn atypisches Gemeindegut und anderes Gemeindevermögen aus steuerlichen Gründen **ungleich behandelt** würden.

³⁸ VfGH 11.6.2008, B 464/07-30, 15.

³⁹ VfGH 28.2.2011, B 1645/10-9; siehe auch VfGH 2.10.2013, B 550/2012-17, B 552/2012-15 und B 553/2012-11, Rz 41 und 48.

Die verfassungsrechtlichen Bedenken werden dadurch verschärft, dass die **Gemeinde das atypische Gemeindegut nicht ohne weiteres aus der Agrargemeinschaft entnehmen kann**, obwohl die damaligen Bescheide, mit denen das Eigentum auf die Agrargemeinschaft übertragen wurden, vom VfGH als offenkundig verfassungswidrig qualifiziert wurden.⁴⁰ Eine Rückübertragung des Eigentums ist nur unter den engen Voraussetzungen der §§ 41 ff TFLG bzw des § 40 Abs 3 TFLG möglich. Die substanzberechtigten Gemeinden haben damit **keine Möglichkeit ihre Vermögensverhältnisse so wie andere Gemeinden frei zu gestalten**.

Zumal sowohl die Tiroler Agrargemeinschaften (§ 34 Abs 3 TFLG) als auch die Gemeinden Körperschaften öffentlichen Rechts sind, würde man grundsätzlich erwarten, dass es für die Besteuerung dieser Körperschaften keinen Unterschied macht, ob die Agrargemeinschaft oder die Gemeinde Einkünfte aus dem Gemeindegut erzielt. Rechtlich und tatsächlich besteht aber ein Unterschied in der Besteuerung, da bei körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften gem § 2 Abs 2 Z 3 KStG auch die entgeltliche **Überlassung von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken** als Betrieb gewerblicher Art gilt.

Das bedeutet vereinfacht ausgedrückt, dass bei Agrargemeinschaften auch bestimmte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Körperschaftsteuer unterliegen, während diese bei anderen Körperschaften öffentlichen Rechts – etwa Gemeinden – mangels Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art nicht besteuert werden.⁴¹ Die Besteuerung von atypischem Gemeindegut kann aufgrund dieser Regelung in verfassungswidriger Weise ungünstiger ausfallen als die Besteuerung von vergleichbarem Vermögen außerhalb einer Agrargemeinschaft.

4.2 Möglichkeiten einer verfassungskonformen Rechtsanwendung bzw Bereinigung der Rechtslage

Zur Vermeidung einer verfassungswidrigen Höherbesteuerung durch Anwendung des § 2 Abs 2 Z 3 KStG auf Einkünfte aus atypischem Gemeindegut sind drei Wege denkbar:

⁴⁰ VfGH 2.10.2013, B 550/2012-17, B 552/2012-15 und B 553/2012-11, Rz 30 mit Verweis auf VfGH 11.6.2008, B 464/07-30.

⁴¹ An der Besteuerung von Körperschaften öffentlichen Rechts wurde in der Literatur kritisiert, dass die österreichische Rechtslage dem Unionsrecht widerspreche. Auf die Frage der Berechtigung dieser Kritik wird hier nicht weiter eingegangen.

4.2.1 Teleologische Reduktion des § 2 Abs 2 Z 3 KStG

Eine Lösungsmöglichkeit bestünde in einer **teleologischen Reduktion** des § 2 Abs 2 Z 3 KStG.⁴² Dazu ist zunächst die Zielsetzung des § 2 Abs 2 Z 3 KStG zu betrachten. Diese erschließt sich erst bei einer gemeinsamen Betrachtung mit der Regelung des § 5 Z 5 KStG. Hintergrund beider Bestimmungen ist, dass Agrargemeinschaften nicht nur als Körperschaften öffentlichen Rechts, sondern auch als Körperschaften privaten Rechts (Personengemeinschaften) organisiert sein können.⁴³

Als **Körperschaften privaten Rechts** organisierte Agrargemeinschaften sind gem § 1 Abs 2 letzter Satz KStG grundsätzlich mit allen Einkünften iSd § 2 EStG unbeschränkt steuerpflichtig. Sie werden durch § 5 Z 5 KStG aber insoweit von der Körperschaftsteuer befreit,⁴⁴ als ihre Einkünfte nicht aus einem von ihnen unterhaltenen oder verpachteten Gewerbebetrieb oder aus der entgeltlichen Überlassung von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken stammen.

Als **Körperschaften öffentlichen Rechts** organisierte Agrargemeinschaften sind gem § 2 Abs 1 KStG nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art unbeschränkt steuerpflichtig. Die Land- und Forstwirtschaft gilt gem § 2 Abs 1 TS 4 KStG nicht als Betrieb gewerblicher Art. Zusätzlich wird die Steuerpflicht durch § 2 Abs 2 Z 3 KStG auf die entgeltliche Überlassung von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken ausgedehnt.

Im Ergebnis unterliegen dadurch sowohl öffentlich-rechtliche als auch privatrechtliche Agrargemeinschaften mit ihren Einkünften aus selbst bewirtschafteten oder verpachteten Gewerbebetrieben und aus der Überlassung von Grundstücken der Körperschaftsteuer.⁴⁵ Im Rahmen ihrer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit sind sie hingegen persönlich steuerbefreit.

⁴² Die teleologische Reduktion von Rechtsnormen ist auch im Steuerrecht nichts Ungewöhnliches. Siehe etwa VwGH 25.11.1999, 99/15/0162 und UFS 31.1.2013, RV/0903-L/12.

⁴³ Als dritte Organisationsform kommen Personengesellschaften (Gesellschaften bürgerlichen Rechts) in Betracht. Bei diesen Agrargemeinschaften unterliegen die Berechtigten als Mitunternehmer (Gewinnermittlung nach § 188 BAO) der Einkommensteuer. Mangels Körperschaftsteuerpflicht sind diese Agrargemeinschaften hier nicht von Interesse.

⁴⁴ Die Bestimmung ist auf „*Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Art. 12 Abs. 1 Z 3 des Bundes-Verfassungsgesetzes)*“ anzuwenden.

⁴⁵ Darüber hinaus unterliegen öffentlich-rechtliche Agrargemeinschaften nach § 1 Abs 3 Z 2 KStG und privatrechtliche Agrargemeinschaften nach § 1 Abs 3 Z 3 KStG mit ihren Einkünften iSd § 21 Abs 2 und 3 KStG der beschränkten Steuerpflicht. Darunter fallen bestimmte Kapitaleinkünfte und Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen.

Der Gesetzeszweck der §§ 2 Abs 2 Z 3 und 5 Z 5 KStG besteht folglich darin, öffentlich-rechtliche und privatrechtliche Agrargemeinschaften **gleichzustellen** und eine **Steuerbefreiung nur für die land- und forstwirtschaftliche Betätigung** vorzusehen. Dies erfolgt im Anwendungsbereich des § 2 Abs 2 Z 3 KStG durch eine Ausweitung der Steuerpflicht von Körperschaften öffentlichen Rechts und im Anwendungsbereich des § 5 Z 5 KStG durch eine Einschränkung, dh durch eine partielle Steuerbefreiung von privatrechtlichen Körperschaften. Die beiden Rechtsnormen sind aufeinander abgestimmt, wenngleich eine völlige Gleichstellung von öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Agrargemeinschaften aufgrund anderer Unterschiede nicht erfolgt.⁴⁶

Von diesem Ziel der Gleichstellung öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Agrargemeinschaften ist die Besteuerung des atypischen Gemeindegutes zu unterscheiden. Der Referenzmaßstab für die Besteuerung der daraus erzielten Einkünfte kann nicht die Besteuerung von Agrargemeinschaften, sondern muss das **allgemeine Besteuerungsregime von Körperschaften öffentlichen Rechts** sein. Die Einkünfte aus der Substanz des atypischen Gemeindegutes dürfen nicht höher besteuert werden als Einkünfte aus Vermögen, das unmittelbar im Eigentum der Gemeinde steht.

Damit ist auf die Frage einer möglichen **teleologischen Reduktion** des § 2 Abs 2 Z 3 KStG zurückzukommen. Da der Telos des § 2 Abs 2 Z 3 KStG ausschließlich in einer Gleichstellung von öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Agrargemeinschaften besteht, ist eine **teleologische Reduktion**, dh eine Nichtanwendung auf Einkünfte, die aus der entgeltlichen Überlassung von atypischem Gemeindegut stammen, meines Erachtens **gerechtfertigt**. Der Gesetzeszweck – eine steuerliche Gleichstellung von öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Agrargemeinschaften – würde weiterhin erfüllt, zugleich würde aber eine verfassungswidrige Benachteiligung substanzberechtigter Gemeinden verhindert.

4.2.2 Steuerliche Zurechnung des Substanzwertes an die Gemeinde

Auf ganz anderem Weg wäre eine verfassungskonforme Rechtslage aber auch dann erreicht, wenn der Substanzwert des atypischen Gemeindegutes auch in steuerlicher Hinsicht nicht der Agrargemeinschaft, sondern **der substanzberechtigten Gemeinde zuzurechnen** wäre. Unter dieser Voraussetzung wäre § 2 Abs 2 Z 3 KStG von vornherein nicht anzuwenden, eine

⁴⁶ Zu den Unterschieden siehe im Detail *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG, § 2 Tz 104.

teleologische Reduktion wäre nicht erforderlich. Die Frage der Einkünftezurechnung wird in Kapitel 5 detailliert betrachtet.

4.2.3 Bereinigung der Rechtslage durch den VfGH

Sollte weder eine Zurechnung an die substanzberechtigte Gemeinde vorzunehmen sein, noch eine teleologische Reduktion des § 2 Abs 2 Z 3 KStG für zulässig befunden werden, würden die substanzberechtigten Gemeinden durch die höhere Besteuerung **weiterhin schlechter gestellt**, als wenn das Gemeindegut nicht reguliert worden wäre. Eine verfassungskonforme Rechtsanwendung wäre dann nicht möglich, die Rechtslage wäre **weiterhin verfassungswidrig**.

Fraglich wäre in diesem Fall nur, wo die Verfassungswidrigkeit zu lokalisieren wäre. Nach der ständigen Rsp des VfGH ist die Rechtslage durch den geringstmöglichen Eingriff zu bereinigen.⁴⁷ Da eine Aufhebung des § 2 Abs 2 Z 3 KStG auch auf andere körperschaftlich organisierte Agrargemeinschaften, die von der Problematik der Tiroler Gemeindegutsagrargemeinschaften nicht betroffen sind, ausstrahlen würde, müsste der geringstmögliche Eingriff möglicherweise im TFLG erfolgen. Im Detail ist darauf aber nicht näher einzugehen, da diese Entscheidung gegebenenfalls dem VfGH vorbehalten ist.

4.2.4 Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass bei körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften – anders als bei Gemeinden – Einkünfte aus der entgeltlichen **Überlassung von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken** gem § 2 Abs 2 Z 3 KStG steuerpflichtig sind. Soweit atypisches Gemeindegut betroffen ist, könnte es im Vergleich zu nicht reguliertem Gemeindegut zu einer höheren Besteuerung und damit zu einer verfassungswidrigen Schlechterstellung der Gemeinde kommen. Diese Verfassungswidrigkeit würde jedenfalls dann vermieden werden, wenn die **Einkünfte aus dem Substanzwert des atypischen Gemeindegutes der Gemeinde auch steuerlich zuzurechnen** wären.

⁴⁷ Vgl mWn *Peyerl*, Die Prüfungskompetenz des VfGH bei steuerrechtlichen Ausnahmebestimmungen, Präjudizialität und Sitz der Rechtswidrigkeit im Verfahren vor dem VfGH, ÖStZ 2010, 377 (378 f).

5 Steuerliche Zurechnung der Einkünfte aus dem Substanzwert des atypischen Gemeindegutes

5.1 Besteuerungsregime von Körperschaften öffentlichen Rechts

Das Besteuerungsregime von Körperschaften öffentlichen Rechts unterscheidet sich insoweit von der Besteuerung anderer Körperschaften, als bei Körperschaften öffentlichen Rechts zwischen der Besteuerung der Körperschaft selbst und der Besteuerung ihrer Betriebe gewerblicher Art zu unterscheiden ist.

Körperschaften öffentlichen Rechts sind selbst nur **beschränkt steuerpflichtig**. Sie unterliegen gem § 1 Abs 3 Z 2 iVm § 21 Abs 2 und 3 KStG nur mit bestimmten Kapitaleinkünften und Einkünften aus Grundstücksveräußerungen der Besteuerung.

Unbeschränkt steuerpflichtig sind gem § 1 Abs 2 Z 2 KStG hingegen die **Betriebe gewerblicher Art** von Körperschaften öffentlichen Rechts. Als Betrieb gewerblicher Art gilt gem § 2 KStG jede Einrichtung, die wirtschaftlich selbständig ist und ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit dient.⁴⁸ Der Betrieb einer Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG) gilt nicht als Betrieb gewerblicher Art. Die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft (Personengesellschaft), die entgeltliche Überlassung eines Betriebes gewerblicher Art und – wie bereits in Kapitel 4 gezeigt wurde – die entgeltliche Überlassung von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken durch Agrargemeinschaften werden durch § 2 Abs 2 KStG als Betriebe gewerblicher Art fingiert.

Während Körperschaften öffentlichen Rechts damit nur im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht selbst steuerpflichtig sind, werden die ihnen zugehörigen Betriebe gewerblicher Art als eigenständige Steuerrechtssubjekte behandelt. Bei der entgeltlichen Überlassung von Grundstücken ist darüber hinaus zu beachten, dass ein Betrieb gewerblicher Art nur dann fingiert wird, wenn die **Überlassung durch eine Agrargemeinschaft** erfolgt.

Diese Besonderheiten verlangen in den folgenden Abschnitten eine getrennte Betrachtung der

- Zurechnung von Einkünften aus der Überlassung von Grundstücken
- Zurechnung von Einkünften aus Kapitalvermögen und Grundstücksveräußerungen

⁴⁸ *Tumpel* (Hrsg), Fachlexikon Steuern (2007) Betrieb gewerblicher Art.

- Zurechnung von Betrieben gewerblicher Art zu einer Trägerkörperschaft

Im Zusammenhang mit der entgeltlichen **Überlassung von Grundstücken** ist die Frage zu beantworten, ob die Überlassung durch die Agrargemeinschaft oder durch die substanzberechtigte Gemeinde erfolgt. Davon hängt ab, ob die Grundstücksüberlassung gem § 2 Abs 2 Z 3 KStG als Betrieb gewerblicher Art fingiert wird, oder ob die Grundstücksüberlassung steuerbefreit ist.

Auf Ebene der Körperschaften öffentlichen Rechts ist die Frage zu beantworten, ob **Einkünfte aus Kapitalvermögen und Grundstücksveräußerungen** steuerlich der Agrargemeinschaft oder der Gemeinde zuzurechnen sind. Die Einkünftezurechnung hat in diesem Fall zwar auf die prinzipielle Steuerpflicht dieser Einkünfte keine Auswirkung. Von der Zurechnung ist aber insbesondere abhängig, ob Gewinne und Verluste miteinander ausgeglichen werden können, denn ein Verlustausgleich ist – innerhalb der allgemeinen Schranken – nur möglich, wenn Gewinne und Verluste derselben Körperschaft zuzurechnen sind. So wäre ein Verlustausgleich etwa dann nicht möglich, wenn eine substanzberechtigte Gemeinde Verluste aus der Veräußerung von Gemeindegrundstücken erleiden würde, gleichzeitig aber Gewinne aus der Veräußerung atypischen Gemeindegutes der Agrargemeinschaft zuzurechnen wären.

Auf Ebene der **Betriebe gewerblicher Art** (zB Almgasthäuser) ist die Frage zu beantworten, ob diese Betriebe der Agrargemeinschaft oder der Gemeinde als **Trägerkörperschaft** zuzurechnen sind. Davon hängt insbesondere ab, ob diese Betriebe mit anderen Betrieben gewerblicher Art steuerlich zu einem einheitlichen Betrieb gewerblicher Art (Einheitsbetrieb) zusammengefasst werden können. Voraussetzung für eine Zusammenfassung ist, dass diese Betriebe der gleichen Trägerkörperschaft zuzurechnen sind, und dass ein enger Zusammenhang dieser Betriebe besteht.⁴⁹ Die Zusammenfassung zu einem Betrieb (zB Gemeindegasthaus einer Gemeinde und Almgasthaus einer Agrargemeinschaft) würde die Verrechnung von Gewinnen und Verlusten dieser Betriebe und damit unter Umständen eine frühere Verlustverwertung ermöglichen.

Alle diese Fragen, die Zurechnung von Einkünften aus der Grundstücksüberlassung, die Zurechnung von Einkünften aus Kapitalvermögen und Grundstücksveräußerungen und die Zurechnung von Betrieben gewerblicher Art zu einer Trägerkörperschaft, sind – wie im Fol-

⁴⁹ KStR 2013, Rz 67.

genden zu zeigen sein wird – dogmatisch eng miteinander verwandt. Ihre Lösung beruht auf der Beurteilung der **Dispositionsmacht** über die jeweils zugrundeliegende Einkunftsquelle.

5.2 Zurechnung von Einkünften aus der Überlassung von Grundstücken

5.2.1 Grundlegung

Einkünfte aus der entgeltlichen Überlassung von Grundstücken durch Körperschaften öffentlichen Rechts sind nur steuerpflichtig, wenn die Überlassung durch Agrargemeinschaften und zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken erfolgt. Unter dieser Voraussetzung wird gem § 2 Abs 2 Z 3 KStG ein fiktiver Betrieb gewerblicher Art begründet. Erfolgt die Grundstücksüberlassung hingegen durch eine andere Körperschaft öffentlichen Rechts, dann sind die Einkünfte nicht steuerpflichtig. Die Steuerpflicht der Überlassung von atypischem Gemeindegut (zB die Einräumung von Dienstbarkeiten) hängt deshalb davon ab, ob diese steuerlich der Agrargemeinschaft oder der substanzberechtigten Gemeinde zuzurechnen ist. Die Frage, wer das atypische Gemeindegut überlässt, ist eine Frage der **Einkünftezurechnung**, die auf Grundlage der Markteinkommenstheorie *Ruppes* zu lösen ist.

5.2.2 Rechtsdogmatik der Einkünftezurechnung

Die Steuerrechtsordnung enthält keine Hinweise über die Zurechnung von Einkünften. § 2 Abs 1 EStG und § 7 Abs 1 KStG sprechen lediglich davon, dass der Besteuerung „*das Einkommen zugrunde zu legen ist, das der Steuerpflichtige während des Kalenderjahres bezogen hat.*“ Erst *Ruppe* ist es in seiner heute allgemein anerkannten **Markteinkommenstheorie** gelungen, ein dogmatisch schlüssiges Konzept der Einkünftezurechnung zu entwickeln. Nach der Markteinkommenstheorie ist derjenige Zurechnungssubjekt einer Einkunftsquelle, und damit in der Folge auch der Einkünfte, der über die Teilnahme am Markt, „*über die Leistungserstellung disponieren kann, d.h. die Möglichkeit hat, Marktchancen zu nutzen, Leistungen zu variieren und im Extremfall auch zu verweigern, indem er seine Tätigkeit einstellt, Kapital zurückzieht, Mietverhältnisse kündigt etc.*“⁵⁰

⁵⁰ *Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft (1979) 18.

Das verbindende Merkmal aller Einkunftsquellen ist die „*entgeltliche Verwertung von Leistungen (Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen) am Markt*“.⁵¹ Mit anderen Worten kommt es auf die rechtliche und tatsächliche Macht über den einkünftebegründenden Sachverhalt⁵² bzw die tatsächliche **Beherrschung des Vorgangs der Leistungserbringung**⁵³ an. Unter einer Einkunftsquelle werden – in Abgrenzung zur Liebhaberei – alle steuerlich relevanten Betätigungen verstanden.⁵⁴

Dabei sind Lehre⁵⁵ und Rsp⁵⁶ einhellig der Auffassung, dass die Zurechnung von Einkünften nicht mit der Zurechnung von Wirtschaftsgütern iSd § 24 BAO einhergehen muss. Die Zurechnung nach § 24 BAO hat nur indizielle Wirkung für das Vorliegen einer Einkunftsquelle.⁵⁷ Durch das Anknüpfen an die Dispositionsmacht über eine Einkunftsquelle ist die Einkünfteerzielung vom dazu dienenden Vermögen zu trennen.⁵⁸

Auch für die Zurechnung von Einkünften aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung kommt es auf die **wirtschaftliche Dispositionsbefugnis** über die Einkunftsquelle und nicht auf eine allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern an.⁵⁹ Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung demjenigen zuzurechnen sind, der zur **Nutzung der Vermögenswerte berechtigt** ist.⁶⁰ Entscheidend für die Zurechnung von Einkünften aus der Vermietung einer Liegenschaft ist, dass der Steuerpflichtige über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, wer über die dem Tatbestand entsprechende Leistung ver-

⁵¹ *Ruppe*, Übertragung von Einkunftsquellen, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen², Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft (1979) 16.

⁵² *Handzik*, in *Littmann/Bitz/Pust* (Hrsg), Das Einkommensteuerrecht¹⁵ (1988) § 2 Anm 127 ff.

⁵³ *Raupach/Schenking*, in *Herrmann/Heuer/Raupach*, ESt, § 2 E 73.

⁵⁴ *Tumpel* (Hrsg), Fachlexikon Steuern (2007) Einkunftsquelle.

⁵⁵ Vgl die Nachweise bei *Ruppe*, Grundsätze der persönlichen steuerlichen Zurechnung, in *Ruppe* (Hrsg), Familienverträge und Individualbesteuerung (1976) 132.

⁵⁶ VwGH 23.4.2002, 99/14/0321; VwGH 26.9.2000, 98/13/0070; VwGH 19.11.1998, 97/15/0001; VwGH 31.3.1998, 98/13/0039; VwGH 25.6.1997, 95/15/0192; VwGH 25.2.1997, 92/14/0039; VwGH 29.5.1990, 90/14/0002; VwGH 20.9.1988, 87/14/0167; VwGH 9.11.1982, 82/14/0057; VwGH 14.6.1972, 770/70.

⁵⁷ So etwa *Lang/Seer*, Die persönliche Zurechnung von Einkünften bei Treuhandverhältnissen, FR 1992, 637.

⁵⁸ *Tanzer*, Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Gutachten zum 15. ÖJT, Bd III/1 (2003) 11.

⁵⁹ EStR 2013, Rz 106 mit Verweis auf VwGH 26.9.2000, 98/13/0070; VwGH 19.11.1998, 97/15/0001.

⁶⁰ EStR 2013, Rz 106.

fügen kann, und daher vor allem die Möglichkeit besitzt **Marktchancen zu nutzen oder die Leistung zu verweigern.**⁶¹

5.2.3 Disposition über den Substanzwert des atypischen Gemeindegutes

Mit der TFLG-Novelle 2010 wurden zahlreiche Bestimmungen eingeführt, die der Gemeinde die **Dispositionsmacht** über den Substanzwert des atypischen Gemeindegutes vermitteln:

- **Vertretung:** Die Gemeinde ist Vertreter im Ausschuss und der Vollversammlung (§ 35 Abs 7 erster Satz TFLG). Die Vollversammlung einer Agrargemeinschaft ist auf Verlangen der substanzberechtigten Gemeinde binnen einem Monat einzuberufen (§ 35 Abs 8 TFLG).
- **Zustimmung:** In den Angelegenheiten, die den Substanzwert betreffen, kann ein Organbeschluss nur mit Zustimmung der Gemeinde rechtswirksam gefasst werden (§ 35 Abs 7 zweiter Satz TFLG). Auch eine Veräußerung oder dauernde Belastung von agrargemeinschaftlichem Gemeindegut ist nur möglich, wenn die substanzberechtigte Gemeinde zustimmt (§ 40 Abs 2 TFLG). Organbeschlüsse, die wesentliche Interessen der Gemeinde in Bezug auf das Gemeindegut verletzen, sind von der Agrarbehörde aufzuheben (§ 37 Abs 6 TFLG).
- **Aufträge:** In den Angelegenheiten, die den Substanzwert betreffen, kann die Gemeinde den Organen der Agrargemeinschaft Aufträge erteilen. Werden die Aufträge nicht befolgt, dann kann die Gemeinde die Agrarbehörde anrufen; diese hat im Interesse der Gemeinde zu urteilen (§ 35 Abs 7 dritter Satz TFLG).

Die Rechte der Gemeinde verfolgen das Ziel, die programmatische Bestimmung des § 33 Abs 5 zweiter Satz TFLG („*Der Substanzwert steht der Gemeinde zu*“) zu effektuieren. Schon der Wortlaut der Bestimmung stellt klar, dass der Gemeinde nicht bloß Ausschüttungen oder Gewinnanteile zustehen, sondern der **Substanzwert an sich**. Das heißt, die Gemeinde kann darüber entscheiden, wie dieser Wert realisiert oder sonst wie verwertet wird.

Dadurch, dass die Gemeinde nicht nur in der Vollversammlung, sondern jedenfalls – dh ohne Erfordernis einer Wahl – auch im Ausschuss vertreten ist, soll gewährleistet werden, dass sie über die Geschäfte und sonstigen Vorgänge in der Agrargemeinschaft informiert ist. Sie ist

⁶¹ EStR 2013, Rz 106 mit Verweis auf VwGH 29.11.1994, 93/14/0150.

aber nicht nur zu informieren, sondern alle den Substanzwert betreffenden Angelegenheiten sind ausnahmslos zustimmungsbedürftig. Wird die **Zustimmung nicht erteilt**, dann kann das betreffende **Geschäft nicht abgeschlossen** bzw die betreffende Angelegenheit nicht durchgeführt werden.

Die Gemeinde kann aber nicht nur passiv zustimmen, sondern auch von sich aus durch die **Erteilung von Aufträgen aktiv gestaltend** tätig werden. Sie ist also nicht bloß darauf angewiesen, dass etwa der Obmann Vorschläge für geschäftliche Aktivitäten betreffend den Substanzwert unterbreitet, sondern sie kann den Obmann auch zur Vornahme bestimmter Handlungen beauftragen.

Das **Zustimmungs- und Auftragsrecht** vermitteln der Gemeinde die **Dispositionsmöglichkeit über den Substanzwert** des atypischen Gemeindegutes, auch wenn dieses formal in der Agrargemeinschaft organisiert ist. Seit der TFLG-Novelle 2010 entscheidet die Gemeinde darüber, ob und wie der Substanzwert der agrargemeinschaftlichen Grundstücke in Form von Einkünften realisiert werden soll. Diese Einkünfte müssen deshalb auch der Gemeinde **unmittelbar zuzurechnen** sein.

Wenn agrargemeinschaftliche Grundstücke entgeltlich zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken überlassen werden, dann erfolgt diese Überlassung steuerlich nicht durch die Agrargemeinschaft, sondern durch die substanzberechtigte Gemeinde. Das bedeutet, dass § 2 Abs 2 Z 3 KStG nicht anzuwenden ist. Durch die Überlassung der Grundstücke wird kein fiktiver Betrieb gewerblicher Art begründet, sondern die **Einkünfte sind steuerbefreit**. Die Bestimmungen des TFLG, die der Gemeinde die Dispositionsbefugnis über den Substanzwert des atypischen Gemeindegutes einräumen, bewirken dadurch auch eine verfassungskonforme Besteuerung der Einkünfte aus dem Substanzwert des atypischen Gemeindegutes.

5.2.4 Zurechnung nach formalen Gesichtspunkten?

Gegen eine Einkünftezurechnung an die Gemeinde könnte eingewendet werden, dass die Einkünfte aus dem Substanzwert mangels zivilrechtlicher Rücküberweisung des atypischen Gemeindegutes nach wie vor in der Agrargemeinschaft erzielt werden. Da der Rechenkreis II, in dem diese Einkünfte erfasst werden, in der Agrargemeinschaft geführt wird, könnte die Auffassung vertreten werden, dass diese Einkünfte in einer formalen Betrachtungs-

weise auch der Agrargemeinschaft zuzurechnen sind. Die herrschende Lehre⁶² und der VwGH⁶³ sprechen sich aber zu Recht gegen eine Einkünftezurechnung nach formalen Gesichtspunkten aus. Die Einkünftezurechnung ist mit *Achatz/Bieber*⁶⁴ und *Lang*⁶⁵ auch im Körperschaftsteuerrecht danach zu beurteilen, wer über die Einkunftsquelle wirtschaftlich disponieren und ihre Nutzung bestimmen kann.

Zwar darf die Rechtssubjektivität der Agrargemeinschaft nicht ohne weiteres beiseitegeschoben werden, denn einem Durchgriff steht die Abschirmwirkung der Agrargemeinschaft entgegen. Eine grundlegende Voraussetzung für die Zurechnung von Einkünften besteht im Körperschaftsteuerrecht aber darin, dass die **Organe der Körperschaft** frei über die Einkunftsquellen der Körperschaft **disponieren** können müssen. Diese Voraussetzung ist bei Gemeindegutsagrargemeinschaften gerade nicht erfüllt, da den Organen durch die TFLG-Novelle 2010 die Dispositionsbefugnis über den Substanzwert entzogen und den substanzberechtigten Gemeinden übertragen wurde.

In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass die Stellung der Gemeinde innerhalb der Gemeindegutsagrargemeinschaft nicht etwa der des Alleingeschafters einer Einmann-Kapitalgesellschaft vergleichbar ist. Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Einmann-Kapitalgesellschaft ist ex lege über die Einkunftsquellen dispositionsbefugt.⁶⁶ Dass der Wille der Gesellschaft dabei zugleich durch den Alleingeschafter gelenkt wird, ergibt sich nur durch die Personalunion von Gesellschafter und Geschäftsführer und ändert nichts an der Einkünftezurechnung an die Gesellschaft.

Auch die Gesellschafterversammlung einer GmbH verfügt über Weisungs- und Mitspracherechte, etwa wenn es um den Abschluss von besonders wichtigen Verträgen geht.⁶⁷ Diese Rechte führen aber ebenfalls nicht zu einer Einkünftezurechnung an die hinter der Gesellschaft stehenden Gesellschafter, weil die Gesellschafterversammlung ein Organ der Gesell-

⁶² Siehe etwa *Doralt*, EStG, § 2 Tz 142 ff; *Jakom/Laudacher*, EStG, § 2 Rz 34 ff.

⁶³ Siehe etwa VwGH 14.12.2006, 2002/14/0022.

⁶⁴ *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG, § 7 Tz 20 mit Verweis auf VwGH 27.8.2008, 2006/15/0013; VwGH 18.12.2008, 2006/15/0199.

⁶⁵ *Lang*, Steuerlicher „Durchgriff“ durch liechtensteinische Stiftungen?, ÖStZ 2011, 107 (111).

⁶⁶ Siehe etwa § 18 Abs 1 GmbHG: „Die Gesellschaft wird durch die Geschäftsführer gerichtlich und außergerichtlich vertreten.“ § 19 GmbHG: „Die Gesellschaft wird durch die von den Geschäftsführern in ihrem Namen geschlossenen Rechtsgeschäfte berechtigt und verpflichtet“.

⁶⁷ Zum Weisungsrecht siehe § 20 GmbHG; zu den Mitspracherechten etwa § 35 Abs 1 Z 7 GmbHG.

schaft ist. Dass der Wille der Gesellschafterversammlung bei Einmanngesellschaften vom einzigen Gesellschafter gebildet wird, vermag daran nichts zu ändern. Die Einkünfte sind steuerlich der Einmann-Kapitalgesellschaft zuzurechnen.

Bei den **Gemeindegutsagrargemeinschaften** verhält es sich aber **anders**. Bei diesen wird den **Organen die Dispositionsbefugnis über den Substanzwert ex lege entzogen**. Anders als bei Einmann-Kapitalgesellschaften erfolgt die Willensbildung im Hinblick auf den Substanzwert nicht durch die Organe der Agrargemeinschaft, sondern durch die substanzberechtigte Gemeinde. Die Gemeinde ist nach § 35 TFLG kein Organ der Agrargemeinschaft, ihre Dispositionen und die daraus resultierenden Einkünfte sind nicht der Agrargemeinschaft zuzurechnen. Die Gemeinde ist nach § 34 Abs 1 TFLG zwar Mitglied der Agrargemeinschaft und als solche in der Vollversammlung stimmberechtigt. Sie disponiert über den Substanzwert aber unmittelbar und nicht im Wege der Vollversammlung.⁶⁸

Dass den substanzberechtigten Gemeinden durch die VfGH-Rsp und das TFLG idF TFLG-Novelle 2010 eine **herausragende Stellung** eingeräumt wurde, kommt nicht nur in den Mitbestimmungsrechten der Gemeinde zum Ausdruck, sondern zeigt sich auch daran, dass in der **Satzung** (§ 36 Abs 1 lit a TFLG) und im **Eigentumsblatt des Grundbuches** die Bezeichnung „Gemeindegutsagrargemeinschaft“ (§ 38 Abs 2 TFLG) anzuführen ist. Durch die **Publizitätswirkung** des Grundbucheintrages wird auch im Außenverhältnis signalisiert, dass eine Gemeinde substanzberechtigt ist. Für die Interessenten außerhalb der Agrargemeinschaft ist dadurch erkennbar, dass die Gemeinde über die besonderen Zustimmungs- und Auftragsrechte iSd TFLG verfügt, wenngleich diese Außenwirkung für die steuerliche Einkünftezurechnung gar nicht erforderlich wäre. Es ist ausreichend, dass die Gemeinde im Innenverhältnis über die Einkunftsquellen disponieren kann.⁶⁹

Ein weiteres Merkmal der besonderen Stellung der substanzberechtigten Gemeinde ist die Konzeption des **Rechnungskreises II**. Darin sind die Einnahmen und Ausgaben aus dem Substanzwert der agrargemeinschaftlichen Grundstücke aufzuzeichnen (§ 36 Abs 2 TFLG). Die Erträge⁷⁰ aus dem Rechnungskreis II stehen der substanzberechtigten Gemeinde nicht nur

⁶⁸ Arg „Die Gemeinde kann in derartigen Angelegenheiten den Organen der Agrargemeinschaft Aufträge erteilen“ (§ 35 Abs 7 TFLG).

⁶⁹ Lang, Steuerlicher „Durchgriff“ durch liechtensteinische Stiftungen?, ÖStZ 2011, 107 (111).

⁷⁰ Die Bestimmung spricht zwar von Erträgen, diese Formulierung ist aber unpräzise:

zu, sondern können von dieser „*jederzeit entnommen werden*“. Die Bestimmung spricht nicht von einer Ausschüttung, die eines Beschlusses durch die Mitgliederversammlung bedürfte, sondern sie gewährt der substanzberechtigten Gemeinde **freien Zugriff**. Die Entnahme ist deshalb – ungeachtet der Rechtspersönlichkeit der Agrargemeinschaft – der **Entnahme eines Einzelunternehmers aus seinem Unternehmen vergleichbar**. Darin ist ein weiteres Indiz dafür zu sehen, dass die Rechtspersönlichkeit der Agrargemeinschaft der Einkünftezurechnung an die substanzberechtigten Gemeinde nicht entgegensteht, sondern dass steuerlich durch die Agrargemeinschaft durchzugreifen ist.

5.3 Zurechnung von Einkünften aus Kapitalvermögen und Grundstücksveräußerungen

Gemeindegutsagrargemeinschaften sind als Körperschaften öffentlichen Rechts mit ihren Einkünften iSd § 1 Abs 3 Z 2 iVm § 21 Abs 2 und 3 KStG **beschränkt steuerpflichtig**. Der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen nur ihre – in Abschnitt 5.4 zu betrachtenden – Betriebe gewerblicher Art.

Unter die beschränkte Steuerpflicht fallen bestimmte Kapitaleinkünfte und Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen. Die Zurechnung dieser Einkünfte zur Agrargemeinschaft oder der substanzberechtigten Gemeinde hat zwar keine Auswirkungen auf die prinzipielle Steuerpflicht dieser Einkünfte. Wie bereits in Abschnitt 5.1 gezeigt wurde, hängt von der Zurechnung aber insbesondere die Möglichkeit des Ausgleichs von Gewinnen und Verlusten ab, denn ein Verlustausgleich ist – innerhalb der allgemeinen Schranken – nur möglich, wenn Gewinne und Verluste derselben Körperschaft zuzurechnen sind.

Der Substanzwert des atypischen Gemeindegutes wird insbesondere dann in Form von **Kapitaleinkünften** realisiert, wenn die Erträge aus dem Rechnungskreis II von der Gemeinde nicht sofort entnommen, sondern in ihrem Auftrag auf einem Bankkonto bzw Wertpapierdepot der Agrargemeinschaft veranlagt werden. Zu Kapitaleinkünften führen darüber hinaus auch die im Rahmen der laufenden Geschäftstätigkeit unterjährig anfallenden Bankzinsen.

Erstens, weil als Ertrag der Wert aller vom Unternehmen erbrachten Leistungen (alle erzeugten Güter und erbrachten Dienstleistungen, aber auch Wertsteigerungen von Gütern) definiert ist [siehe *Peyerl*, Rechnungswesen und Steuerrecht (2013) 19]. Entnommen dürfen wohl aber nur jene Geldbeträge werden, die bei der Agrargemeinschaft zuvor zu Einzahlungen geführt haben, da die Agrargemeinschaft diese Entnahmen andernfalls (vor-)finanzieren müsste.

Zweitens ist davon auszugehen, dass von der substanzberechtigten Gemeinde nur der jährliche Einzahlungsüberschuss nach Abzug von Auszahlungen entnommen werden darf.

Die Zurechnung der Kapitaleinkünfte an die Gemeinde macht es zweckmäßig, dass für den Rechnungskreis II ein eigenes Bankkonto geführt wird.

Zu einer Realisation des Substanzwertes in Form von **Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen** kommt es bei der Veräußerung von Grundstücken, die Teil des atypischen Gemeindegutes sind, und bei der Einräumung bestimmter grundstücksgleicher Rechte⁷¹ an diesen Grundstücken.

Die persönliche Zurechnung dieser Einkünfte ist auf Grundlage der in den vorhergehenden Abschnitten angestellten Überlegungen zu beurteilen. Dort wurde insbesondere darauf hingewiesen, dass das Zustimmungs- und Auftragsrecht der Gemeinde die Dispositionsmöglichkeit über den Substanzwert des atypischen Gemeindegutes vermitteln, auch wenn dieses formal in der Agrargemeinschaft organisiert ist. Die Gemeinde entscheidet darüber, ob und wie der Substanzwert der agrargemeinschaftlichen Grundstücke in Form von Einkünften realisiert wird. Zweifellos erstreckt sich diese **Dispositionsmöglichkeit** der Gemeinde auch auf die Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen und Grundstücksveräußerungen.

So bestimmt die Gemeinde durch eine Entnahme oder Nichtentnahme (Thesaurierung) von Erträgen über die Erzielung von Kapitaleinkünften. Das können Zinserträge aus Bankeinlagen sein, die Gemeinde kann aber auch den Auftrag zu einer anderen Veranlagungsform erteilen. Auch eine Grundstücksveräußerung ist nur im Auftrag bzw nach Zustimmung der substanzberechtigten Gemeinde möglich. Ihr sind deshalb sowohl die **Einkünfte aus Kapitalvermögen** als auch die **Einkünfte Grundstücksveräußerungen unmittelbar zuzurechnen**.

5.4 Zurechnung von Betrieben gewerblicher Art zu einer Trägerkörperschaft

Eine Besonderheit der Besteuerung von Körperschaften öffentlichen Rechts besteht darin, dass gem § 1 Abs 2 Z 2 KStG grundsätzlich jeder **Betrieb gewerblicher Art als selbständige Körperschaft** und damit als **Steuersubjekt** gilt (Selbständigkeitsfiktion).⁷² Die KStR stellen fest, dass das „*Wesen des Betriebes gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts [darin besteht], dass es sich dabei um ein eigenes Steuersubjekt handelt, das von der Person des Rechtsträgers verschieden ist, wiewohl zivilrechtlich als Rechtsperson nur eine juristische*

⁷¹ ZB Baurechte.

⁷² Siehe statt vieler Achatz, in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG, § 2 Tz 14; Sutter, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG, § 2 Rz 9; VwGH 21.9.1993, 93/14/0119; VwGH 21.11.1991, 90/13/0098.

*Person, nämlich die öffentlich-rechtliche Körperschaft existiert. [...] Hat eine Körperschaft öffentlichen Rechts mehrere Betriebe gewerblicher Art, ist jeder dieser Betriebe ein eigenes Steuersubjekt.*⁷³

Die Fiktion des § 1 Abs 2 Z 2 KStG führt dazu, dass jeder Betrieb gewerblicher Art, der an sich nur Einkünfteerzielungs**objekt** wäre, zugleich auch **Steuersubjekt** ist. Dadurch entfällt die sonst im Ertragsteuerrecht erforderliche Herstellung einer Verbindung zwischen dem Steuersubjekt und dem Besteuerungsobjekt.⁷⁴ Da sich die Zurechnungsfrage nicht stellt, wurde die Einkünftezurechnung bei Betrieben gewerblicher Art bisher weder in der Lehre noch in der Rsp thematisiert.

Allerdings spricht § 1 Abs 2 Z 2 KStG von Betrieben gewerblicher Art „von“ Körperschaften des öffentlichen Rechts. Dadurch wird klargestellt (was auch ohne diese Formulierung feststände), dass jeder Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts zugehört. Diese Körperschaft wird als **Trägerkörperschaft** bezeichnet.⁷⁵

Die herrschende Lehre geht davon aus, dass jeder Betrieb gewerblicher Art einer Trägerkörperschaft zuzurechnen ist. Das bedeutet, dass weder ein Betrieb gewerblicher Art ohne Trägerkörperschaft existieren kann, noch dass mehrere Trägerkörperschaften einen Betrieb gewerblicher Art gemeinsam unterhalten können.⁷⁶ Umgekehrt können einer Trägerkörperschaft aber mehrere Betriebe gewerblicher Art zuzuordnen sein.⁷⁷ Diese sind eigenständige Steuersubjekte, ihnen ist auch jeweils eine eigene Steuernummer zuzuteilen.⁷⁸

Aufgrund der Steuersubjektivität jedes einzelnen Betriebes gewerblicher Art könnte man zur Schlussfolgerung gelangen, dass es keinen Unterschied macht, ob die Agrargemeinschaft oder die substanzberechtigte Gemeinde als Trägerkörperschaft zu qualifizieren ist. Die Rele-

⁷³ KStR 2013, Rz 64.

⁷⁴ *Tanzer*, Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Gutachten zum 15. ÖJT, Bd III/1 (2003) 6.

⁷⁵ Siehe zB *Achatz*, in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG, § 2 Tz 14 und 16; *Sutter*, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG, § 2 Rz 9; *Werilly*, Die Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts nach der Steuerreform, FJ 1990, 213; VwGH 30.11.1981, 3166/79.

⁷⁶ So *Achatz*, in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG, § 2 Tz 14 und *Sutter*, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG, § 2 Rz 36, die aber beide davon ausgehen, dass gemeinsame wirtschaftliche Aktivitäten von Körperschaften öffentlichen Rechts zumindest als GesbR zu qualifizieren sind. Die Beteiligung an der GesbR begründet bei jeder der beteiligten Körperschaften öffentlichen Rechts gem § 2 Abs 2 Z 1 KStG einen eigenen Beteiligungs-Betrieb gewerblicher Art.

⁷⁷ *Achatz*, in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG, § 2 Tz 14.

⁷⁸ *Sutter*, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG, § 2 Rz 9.

vanz dieser Frage ergibt sich aber dadurch, dass zwischen verschiedenen Betrieben gewerblicher Art kein Verlustausgleich möglich ist.⁷⁹ Unter der Voraussetzung eines engen Zusammenhangs können mehrere Einrichtungen einer Trägerkörperschaft hingegen zu einem **einheitlichen Betrieb gewerblicher Art zusammengefasst** werden (Einheitsbetrieb).⁸⁰ Diese steuerwirksame Zusammenfassung mehrerer Betriebe ermöglicht einen innerbetrieblichen Verlustausgleich.⁸¹

Ein enger Zusammenhang besteht nach der Rsp unter anderem bei der Verpachtung mehrerer Gaststätten durch eine Gemeinde, auch wenn diese von verschiedenen Personen gepachtet werden.⁸² Wäre der Agrargemeinschaft beispielsweise ein Almgasthaus zuzurechnen, und unterhält auch die substanzberechtigte Gemeinde ein Gasthaus, dann wäre eine Zusammenfassung mangels gleicher Trägerkörperschaft nicht möglich. Ist hingegen auch das Almgasthaus der substanzberechtigten Gemeinde zuzurechnen, dann bilden beide Gaststätten einen einheitlichen Betrieb gewerblicher Art. Es ist daher von wesentlicher Bedeutung, ob die Agrargemeinschaft oder die substanzberechtigte Gemeinde als Trägerkörperschaft der Betriebe gewerblicher Art des Substanzwertes zu beurteilen ist.

Bei der Identifikation der Trägerkörperschaft eines Betriebes gewerblicher Art muss meines Erachtens eine rein steuerrechtliche Beurteilung maßgeblich sein, da dem Betrieb gewerblicher Art keine zivilrechtliche Selbständigkeit zukommt. Dabei kann nicht ausschlaggebend sein, wem die Gewinne aus dem Betrieb gewerblicher Art zufließen, denn aufgrund der regelmäßig bestehenden Gemeinwohlorientierung werden Betriebe gewerblicher Art oft nicht gewinnorientiert geführt. Bei Betrieben gewerblicher Art erfolgt auch bei dauerhaften Verlusten keine Liebhabereiprüfung.⁸³ Die Trägerkörperschaft ist deshalb nicht daran erkennbar, dass ihr die Gewinne zufließen.

⁷⁹ So ausdrücklich *Sutter*, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG, § 2 Rz 9; auch abzuleiten aus KStR 2013, Rz 68.

⁸⁰ Siehe dazu ausführlich *Sutter*, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG, § 2 Rz 32 ff und KStR 2013, Rz 67. Darüber hinaus werden gem § 2 Abs 3 KStG auch bestimmte Versorgungsbetriebe als einheitlicher Betrieb gewerblicher Art behandelt. Die von dieser Bestimmung erfassten Betriebe dürften iZm Agrargemeinschaften idR aber keine Bedeutung haben.

⁸¹ KStR 2013, Rz 68.

⁸² VwGH 16.1.1973, 1898/71.

⁸³ *Achatz*, in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG, § 2 Tz 47 und 126 f.

Achatz spricht davon, dass Betriebe gewerblicher Art **im Einflussbereich einer Körperschaft öffentlichen Rechts** stehen.⁸⁴ Dieser Überlegung ist für die Identifikation der Trägerkörperschaft zentrale Bedeutung beizumessen, denn die Trägerkörperschaft ist die Körperschaft, die zumindest **über die Existenz und den Unternehmensgegenstand des Betriebes gewerblicher Art entscheidet**. Sie disponiert über ihre Betriebe gewerblicher Art. Die Identifikation der Trägerkörperschaft ist damit eine mit der Einkünftezurechnung eng verwandte Frage.

Überträgt man diese Überlegungen auf Gemeindegutsagrargemeinschaften, dann ist klar, dass über die Existenz der Betriebe gewerblicher Art, die dem Substanzwert des atypischen Gemeindegutes zuzuordnen sind, aufgrund des Zustimmungs- und Auftragsrechts die Gemeinde entscheidet. Sie kann die Organe der Agrargemeinschaft mit der Gründung, Umgestaltung oder Beendigung von Betrieben gewerblicher Art beauftragen. Das deckt sich auch mit § 75 Abs 1 TGO, wonach die Gemeinde „*wirtschaftliche Unternehmen gründen, erweitern oder auflösen*“ kann.

Aufgrund der Herrschaft über die Betriebe gewerblicher Art sind diese der substanzberechtigten **Gemeinde als Trägerkörperschaft** zuzuordnen. Dies führt dazu, dass diese Betriebe gewerblicher Art mit anderen Betrieben gewerblicher Art zu einem Einheitsbetrieb zusammengefasst werden können, wenn ein entsprechend enger Zusammenhang⁸⁵ besteht.

6 Ertragsteuerrechtliche Einzelfragen

6.1 Besteuerung von Einkünften im Rechnungskreis I

6.1.1 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Land- und forstwirtschaftliche Betriebe einer Körperschaft öffentlichen Rechts begründen nach § 2 Abs 1 KStG keinen Betrieb gewerblicher Art. Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Einkunftsquellen iSd § 21 EStG sind dadurch von der Körperschaftsteuer befreit.⁸⁶ Land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten sind nur **steuerpflichtig**, wenn

⁸⁴ Achatz, in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG, § 2 Tz 14.

⁸⁵ Siehe dazu KStR 2013, Rz 67.

⁸⁶ Siehe die unionsrechtliche Kritik zB bei Achatz, in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG, § 2 Tz 84.

- sie nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen zu gewerblichen Betätigungen werden, dh wenn sie über einen land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb⁸⁷ hinausgehen, oder wenn
- sie in einen buchführungspflichtigen⁸⁸ Betrieb gewerblicher Art als unselbstständiger Teil eingegliedert sind.⁸⁹

Die Holznutzung der Agrargemeinschaft für den Haus- und Gutsbedarf ist dadurch von der Körperschaftsteuer befreit. Wenn die Agrargemeinschaft aber beispielsweise ein Sägewerk betreibt, in der das Holz aufgearbeitet wird, und wenn dieses Sägewerk über einen land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb hinausgeht, liegt ein steuerpflichtiger Betrieb gewerblicher Art vor.

Eine Eingliederung land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeiten in einen buchführenden Betrieb gewerblicher Art ist bei Tiroler Gemeindegutsagrargemeinschaften nicht denkbar, da diese – wie in den Abschnitten 6.1.2 und 6.2.2 noch gezeigt wird – nicht buchführungspflichtig sind.

Da Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bei Körperschaften öffentlichen Rechts nicht steuerpflichtig sind, stellt sich die Frage einer Anwendung der auf Grundlage des § 17 EStG erlassenen land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung von vornherein nicht. Die Pauschalierungsverordnung ist zudem nur bei natürlichen Personen anzuwenden.

6.1.2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Dem Rechnungskreis I können Betriebe gewerblicher Art nur dann zuzuordnen sein, wenn sie nicht dem Substanzwert des atypischen Gemeindegutes entstammen. Das ist nur ausnahmsweise und unter sehr engen Voraussetzungen denkbar, etwa wenn die Mitglieder der Agrargemeinschaft zur Errichtung eines Betriebes Einlagen geleistet haben. In der Regel werden Betriebe gewerblicher Art aber als Teil des Substanzwertes dem Rechnungskreis II zuzuordnen sein.

⁸⁷ Siehe dazu ausführlich *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 207 ff.

⁸⁸ Die Eingliederung setzt einen buchführungspflichtigen Betrieb voraus, weil nur unter der Voraussetzung der Buchführungspflicht alle Einkünfte, dh auch die land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte, durch § 7 Abs 3 KStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb fingiert werden.

⁸⁹ So KStR 2013, Rz 74.

Da jeder Betrieb gewerblicher Art ein eigenständiges Körperschaftsteuersubjekt ist, hat auch für jeden Betrieb gewerblicher Art eine **eigenständige Gewinnermittlung** zu erfolgen. Das TFLG sieht keine Verpflichtung zur doppelten Buchführung, sondern die Führung einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vor. Diese Vorschrift ist keine steuerrechtliche Bestimmung, sondern sie regelt die Rechnungslegung der Agrargemeinschaft. Sie hat als **rechnungswirtschaftliche Sonderbestimmung** gem § 189 Abs 3 UGB Anwendungsvorrang vor einer Rechnungslegung nach dem UGB.

Dieser Anwendungsvorrang hat Auswirkungen auf die steuerrechtliche Gewinnermittlung, denn der Betriebsvermögensvergleich nach § 5 Abs 1 EStG setzt neben Einkünften aus Gewerbebetrieb eine Rechnungslegungspflicht „nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften“ voraus. Eine §-5-Gewinnermittlung kommt aber nur in Betracht, wenn die Rechnungslegung nach Grundsätzen erfolgt, die jenen des UGB vergleichbar sind.⁹⁰ Diese Vergleichbarkeit besteht mit *Achatz/Bieber* nur, wenn ein Vermögensvergleich auf Grund einer doppelten Buchführung erfolgt.⁹¹ Da Agrargemeinschaften nach § 36 Abs 2 TFLG nur eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu führen haben, kommt eine Gewinnermittlung nach § 5 EStG nicht in Betracht.

Die steuerlichen Einkünfte der Betriebe gewerblicher Art einer Agrargemeinschaft sind deshalb durch **Einnahmen-Ausgaben-Rechnung** nach § 4 Abs 3 EStG zu ermitteln.⁹² Freiwillig kann auch ein Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG erfolgen. § 125 BAO ist auf Betriebe gewerblicher Art nicht anzuwenden.⁹³

Der Rechnungskreis I ist gem § 36 Abs 2 TFLG für die „Einnahmen und Ausgaben aus der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit“ zu führen. Der **Begriff der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit** ist aber nicht im steuerrechtlichen Sinn zu verstehen, sondern entsprechend dem Telos der Norm sind darin die Einnahmen und Ausgaben zu erfassen, die

⁹⁰ *Achatz*, in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG, § 7 Tz 170; *Doralt*, EStG, § 5 Tz 42; *Jakom/Marschner*, EStG, § 5 Rz 18.

⁹¹ *Achatz*, in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG, § 7 Tz 170.

⁹² *Urban*, Forst & Steuern, Loseblattsammlung, 305; *Brauner/Jilch*, Servitutsentgelte für Schipisten unterliegen auch im UStG 1994 der Umsatzsteuer, SWK 25/1998, 541.

⁹³ *Achatz*, in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG, § 2 Tz 199.

nicht den Substanzwert betreffen.⁹⁴ Dies ergibt sich im Umkehrschluss daraus, dass im Rechnungskreis II „die Einnahmen und Ausgaben aus dem Substanzwert“ aufzuzeichnen sind.

Die **Einnahmen-Ausgaben-Rechnung** gem § 36 Abs 2 TFLG ist nicht nach steuerrechtlichen Vorschriften, sondern iSd Rechnungslegung zu führen. Hinzu kommt, dass die Einnahmen und Ausgaben für den gesamten Rechnungskreis I aufzuzeichnen sind, während der steuerliche Gewinn für jeden Betrieb gewerblicher Art getrennt zu ermitteln ist. Die steuerliche Gewinnermittlung kann aus Praktikabilitätsgründen meines Erachtens zwar in die Aufzeichnungen des Rechnungskreises I integriert werden. Dabei ist aber sicherzustellen, dass der Gewinn jedes Betriebes gewerblicher Art ausgewiesen wird. Fallweise kann außerdem eine Art Mehr-Weniger-Rechnung erforderlich sein, um die Einnahmen und Ausgaben iSd ordnungsmäßigen Rechnungslegung in Einnahmen und Ausgaben iSd Steuerrechts überzuleiten.⁹⁵

Die **Rechtsbeziehung** zwischen der Körperschaft öffentlichen Rechts und ihren Betrieben gewerblicher Art entspricht nach herrschender Ansicht der Beziehung eines Alleingesellschafters zu seiner Kapitalgesellschaft.⁹⁶ Das führt dazu, dass ungeachtet der Tatsache, dass zivilrechtlich nur die Agrargemeinschaft als Rechtssubjekt existiert, **Leistungsbeziehungen zwischen der Agrargemeinschaft und ihren Betrieben gewerblicher Art steuerlich anzuerkennen** sind. Dabei sind die Grundsätze über Verträge zwischen nahen Angehörigen und über verdeckte Ausschüttungen zu beachten.⁹⁷ Werden Leistungsentgelte angesetzt, die nicht fremdüblich sind, dann ist eine entsprechende Gewinnkorrektur vorzunehmen.⁹⁸

6.1.3 Einkünfte aus der Überlassung von Betrieben und Grundstücken

Die entgeltliche **Überlassung von Betrieben gewerblicher Art** wird durch § 2 Abs 2 Z 2 KStG als Betrieb gewerblicher Art fingiert. Dadurch ist die Verpachtung der im vorhergehenden Abschnitt 6.1.2 betrachteten Betriebe gewerblicher Art steuerpflichtig. Dabei liegen allerdings keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG), sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) vor.

⁹⁴ Zur Abgrenzung siehe VfGH 2.10.2013, B 550/2012-17, B 552/2012-15 und B 553/2012-11, Rz 41.

⁹⁵ Dabei sind beispielsweise nichtabzugsfähige Ausgaben iSd § 20 EStG auszuscheiden.

⁹⁶ Achatz, in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG, § 2 Tz 140; VwGH 17.2.1988, 86/13/0174; KStR 2013, Rz 90.

⁹⁷ KStR 2013, Rz 90.

⁹⁸ Achatz, in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG, § 2 Tz 141.

Im Rechnungskreis I von Agrargemeinschaften gilt gem § 2 Abs 2 Z 3 KStG darüber hinaus auch die **entgeltliche Überlassung von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken** als steuerpflichtiger Betrieb gewerblicher Art. Die Erzielung derartiger Einkünfte ist im Rechnungskreis I aber nur ausnahmsweise denkbar. Voraussetzung dafür ist, dass Grundstücke nicht dem atypischen Gemeindegut zuzuordnen sind. Dazu müssten Grundstücke von der Agrargemeinschaft nachträglich, dh nach der Regulierung, und nachweislich mit finanziellen Mitteln, die nicht aus dem Substanzwert, sondern aus Einlagen der Mitglieder stammen, erworben worden sein.⁹⁹

Die steuerliche Gewinnermittlung hat bei diesen fiktiven Betrieben gewerblicher Art durch **Einnahmen-Ausgaben-Rechnung** nach § 4 Abs 3 EStG zu erfolgen.¹⁰⁰

6.1.4 Einkünfte aus Kapitalvermögen

Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen bei der Agrargemeinschaft gem § 1 Abs 3 Z 2 KStG im Rahmen ihrer **beschränkten Körperschaftsteuerpflicht** der Besteuerung. Nur wenn das Kapitalvermögen als notwendiges Betriebsvermögen eines Betriebes gewerblicher Art zu qualifizieren ist, entfällt die beschränkte Steuerpflicht und die Einkünfte sind Teil der Einkünfte des Betriebes gewerblicher Art.¹⁰¹ Im Rechnungskreis I können Einkünfte aus Kapitalvermögen nur aufgrund der Führung eines Bankkontos im Rahmen der laufenden Verwaltung erzielt werden.

6.1.5 Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen

Im Rechnungskreis I sind Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen nur ausnahmsweise denkbar. Voraussetzung dafür ist, dass Grundstücke nicht dem atypischen Gemeindegut zuzuordnen sind. Wie schon zuvor iZm Überlassung von Grundstücken festgestellt wurde, müssten diese von der Agrargemeinschaft nachweislich mit finanziellen Mitteln, die nicht

⁹⁹ Siehe dazu *Stolzlechner*, Überlegungen zu wichtigen Rechtsfragen im Zusammenhang mit Gemeindegutsagrargemeinschaften nach TFLG 1996 idF LGBl 2010/7, namentlich auch zur Frage der Rückübereignung des Gemeindeguts auf die Gemeinden, Gutachten (2012) 65 f.

¹⁰⁰ Siehe zu Fn 92.

¹⁰¹ *Achatz*, in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG, § 2 Tz 339.

aus dem Substanzwert, sondern aus Einlagen der Mitglieder stammen, erworben worden sein.¹⁰² Hinsichtlich der Besteuerung ist auf Abschnitt 6.2.5 zu verweisen.

6.1.6 Ausschüttungen an die Mitglieder

Die Mitglieder einer Agrargemeinschaft (§ 34 Abs 2 TFLG) sind berechtigt, aus den von der Agrargemeinschaft zu verwaltenden Grundstücken in der von der Rechtsgrundlage der Agrargemeinschaft vorgesehenen Form Nutzen zu ziehen. Der VfGH hat in seiner Entscheidung zum „Überling“ ausgesprochen, dass die Nutzungsrechte bei Gemeindegutsagrargemeinschaften ausschließlich im Bezug von Naturalleistungen bestehen.¹⁰³ § 54 Abs 3 TFLG nennt beispielsweise die Weide, den Bezug von Nutzholz zur Erhaltung des Wohnhauses und den ortsüblichen Bedarf an Brennholz für den Haushalt einer Familie. Nutzungen, die keinen konkreten Sachbedarf befriedigen sollen, sondern lediglich einen finanziellen Vorteil enthalten, gehören nach nicht zum Haus- und Gutsbedarf.¹⁰⁴

Geldausschüttungen sind bei Gemeindegutsagrargemeinschaften damit **nicht (mehr) zulässig**. Auch ein gemeinschaftlicher Holzverkauf mit anschließender Ausschüttung der Erträge ist künftig nicht mehr möglich. Die Mitglieder der Agrargemeinschaft können ihr Nutzungsrecht für den Haus- und Gutsbedarf nur mehr durch eigene Tätigkeit (zB eigene Holzschlägerung oder Almauftrieb) oder durch (gemeinschaftliche) Beauftragung eines Schlägerungsunternehmens und Bezug dieses Holzes ausüben.

Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften führen gem § 27 Abs 2 Z 1 lit d EStG zu Einkünften aus Kapitalvermögen, wenn sie nicht zum Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gehören. Zu diesen Bezügen gehören auch Sachleistungen auf Grund eines Holzbezugsrechtes.¹⁰⁵ Ob die hinter diesen Ausschüttungen stehenden Geschäfte bei der Agrargemeinschaft steuerpflichtig oder steuerbefreit sind, spielt für die Steuerpflicht der Ausschüttungen keine Rolle.¹⁰⁶

¹⁰² Siehe dazu *Stolzlechner*, Überlegungen zu wichtigen Rechtsfragen im Zusammenhang mit Gemeindegutsagrargemeinschaften nach TFLG 1996 idF LGBl 2010/7, namentlich auch zur Frage der Rückübereignung des Gemeindeguts auf die Gemeinden, Gutachten (2012) 65 f.

¹⁰³ VfGH 2.10.2013, B 550/2012-17, B 552/2012-15 und B 553/2012-11, Rz 35 mit Verweis auf *Lang*, *Tiroler Agrarrecht II* (1991) 154.

¹⁰⁴ VfGH 2.10.2013, B 550/2012-17, B 552/2012-15 und B 553/2012-11, Rz 35.

¹⁰⁵ EStR 2000, Rz 5035 und 6115.

¹⁰⁶ EStR 2000, Rz 5035 und 6218.

Keine Sachausschüttung liegt vor, wenn Beträge nicht aufgrund des Anteilsrechtes, sondern aus einem anderen Rechtsgrund ausgeschüttet werden. Dabei sind nach der Finanzverwaltung insbesondere folgende Fälle denkbar:¹⁰⁷

- Das Ausüben des Rechts auf **bloße Nutzung** einer Liegenschaft der Agrargemeinschaft (zB Nutzung des Weide- oder Wegerechtes)
- **Alpungsprämien**, wenn diese aufgrund des tatsächlichen Viehauftriebes auch an Nichtmitglieder bezahlt werden
- **Erlöse aus Milch- oder Käseverarbeitung**, wenn die Abrechnung nach der tatsächlichen Milchmenge der Kühe des jeweiligen Bauern erfolgt

Geld- und Sachausschüttungen unterliegen als Einkünfte aus Kapitalvermögen gem § 27a Abs 1 iVm § 93 Abs 1 EStG dem **Kapitalertragsteuerabzug**.¹⁰⁸ Die Kapitalertragsteuer für Sachausschüttungen ist vom gemeinen Wert zu berechnen. Dabei kann nach der Finanzverwaltung von folgenden Bewertungsgrundsätzen ausgegangen werden:¹⁰⁹

- Für die Bewertung von Brennholz können die in der **SachbezugswerteVO**¹¹⁰ festgelegten Werte herangezogen werden.
- Für **geschlägertes Nutzholz** kann ein Wert von 60 Euro pro Festmeter und für **Nutzholz am Stock** ein Wert von 30 Euro pro Festmeter angesetzt werden.
- Das vom Anteilsinhaber für den **Eigenbedarf** genutzte Holz und der Bezug von **Elementarholz** (Holz zur Wiedererrichtung von durch Katastrophenschäden beschädigten oder vernichteten, betrieblich oder privat genutzten Gebäuden eines Mitgliedes der Agrargemeinschaft) müssen **nicht als Ausschüttung berücksichtigt** werden.
- Ausschüttungen, die wegen **Waldnutzungen infolge Windbruchs** durch die Agrargemeinschaft getätigt werden, können gem § 206 Abs 1 lit a BAO auf 10 Jahre verteilt werden.

¹⁰⁷ EStR 2000, Rz 6217 und 6218a.

¹⁰⁸ EStR 2000, Rz 5031.

¹⁰⁹ EStR 2000, Rz 6218b und 6218c.

¹¹⁰ Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (BGBl II 416/2001).

- Das dem Anteilsinhaber zustehende Holz ist bereits mit der **Zuweisung zur Schlägerung als zugeflossen** anzusehen, auch wenn die tatsächliche Entnahme des Holzes erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt.

Nach der Verwaltungspraxis kann der Kapitalertragsteuerabzug unterbleiben, wenn die Ausschüttungen (Geld- und/oder Sachausschüttungen) je Anteilsinhaber bei der jeweiligen Agrargemeinschaft nicht mehr als **2.000 Euro im Kalenderjahr** betragen. Übersteigen die Ausschüttungen diese Freigrenze, dann unterliegt der Gesamtbetrag der Kapitalertragsteuer.¹¹¹ Die Finanzverwaltung stützt diese Vorgehensweise auf § 206 Abs 1 lit c BAO und begründet sie damit, „*dass Sachausschüttungen vielfach (wegen des Einsatzes der Sachausschüttung im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb) in gleicher Höhe Betriebsausgaben gegenüberstehen und damit die auf Sachausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer nicht auf einen verbleibenden Gewinn entfällt*“.¹¹²

Für die Finanzverwaltung bestehen keine Bedenken, die auf zu verschiedenen Zeitpunkten vorgenommenen Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer einmal jährlich im Nachhinein bis 7. Jänner des Folgejahres an das zuständige Finanzamt abzuführen. Wenn Ausschüttungen während des Jahres ohne Steuerabzug erfolgt sind, muss dem jeweiligen Mitglied die Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% der Bemessungsgrundlage in Rechnung gestellt werden. Wird auf die Nachforderung gegenüber dem Mitglied verzichtet, dann ist bis 7. Jänner des Folgejahres Kapitalertragsteuer iHv 33,33% der Jahresbemessungsgrundlage abzuführen. Die Agrargemeinschaft hat den Empfängern für jede Ausschüttung eine Bescheinigung über die Steuerabrechnung zu erteilen. Diese Verpflichtung entfällt, wenn die Kapitalerträge über ein Kreditinstitut gezahlt werden und über die Zahlung eine Abrechnung durch das Kreditinstitut erfolgt.¹¹³

Jedem Mitglied der Agrargemeinschaft, dem Ausschüttungen zugeflossen sind, steht nach § 97 Abs 2 EStG die Möglichkeit der **Veranlagung zum besonderen Steuersatz** (insbesondere zwecks Verrechnung mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen nach Maßgabe des § 27

¹¹¹ EStR 2000, Rz 6218.

¹¹² EStR 2000, Rz 6218.

¹¹³ EStR 2000, Rz 6218b.

Abs 8 EStG) und die **Regelbesteuerungsoption zum Normaltarif** nach § 27a Abs 5 EStG offen.¹¹⁴

Ist die Beteiligung an der Agrargemeinschaft dem **Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes** zuzurechnen, dann liegen auf Grund der Subsidiarität Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach § 21 EStG vor.¹¹⁵ Der Kapitalertragsteuerabzug ist gem § 27a Abs 6 EStG aber auch bei betrieblichen Einkünften vorzunehmen.¹¹⁶ Die Ausschüttungen sind aufgrund der Endbesteuerungswirkung nach § 97 Abs 1 EStG bei der Einkünftermittlung nicht zu erfassen. Sie müssen nur im Fall der Ausübung der Veranlagungsoption nach § 97 Abs 2 EStG bzw der Regelbesteuerungsoption nach § 27a Abs. 5 EStG gesondert angesetzt werden.¹¹⁷

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass bei den **Nutzungsrechten für den Haus- und Gutsbedarf** nicht nur wegen der Freigrenze von 2.000 Euro im Kalenderjahr, sondern auch aufgrund der Art der Bezüge idR **keine Kapitalertragsteuer abzuführen** sein wird. Das Nutzungsrecht umfasst nach dem VfGH nämlich typischerweise das Weiderecht, den Bezug von Nutzholz zur Erhaltung des Wohnhauses und den ortsüblichen Bedarf an Brennholz für den Haushalt einer Familie.¹¹⁸ Das Weiderecht wird von der Finanzverwaltung nicht als Sachausschüttung qualifiziert¹¹⁹ und das vom Anteilsinhaber für den Eigenbedarf genutzte Holz muss nicht als Ausschüttung berücksichtigt werden.¹²⁰

6.2 Besteuerung von Einkünften im Rechnungskreis II

6.2.1 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft („Überling“)

Nur die Erträge aus den land- und forstwirtschaftlichen Nutzungsrechten zur Deckung des Haus- und Gutsbedarfes stehen der Agrargemeinschaft zu. Der sog „Überling“, dh die über

¹¹⁴ EStR 2000, Rz 5035.

¹¹⁵ VfGH 24.11.1987, 87/14/0005; VfGH 15.12.1987, 86/14/0171; so auch *Aigner*, Ausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften nach der RV zum AbgÄG 2009, taxlex 2009, 259 (260); *Jakom/Marschner*, EStG, § 27 Rz 41.

¹¹⁶ Siehe dazu *Jakom/Marschner*, EStG, § 27a Rz 51 ff.

¹¹⁷ EStR 2000, Rz 5035.

¹¹⁸ VfGH 2.10.2013, B 550/2012-17, B 552/2012-15 und B 553/2012-11, Rz 35 mit Verweis auf *Lang*, *Tiroler Agrarrecht II* (1991) 154.

¹¹⁹ Siehe zu Fn 107.

¹²⁰ Siehe zu Fn 109.

die land- und forstwirtschaftlichen Nutzungsrechte hinausgehenden land- und forstwirtschaftlichen Überschüsse, sind hingegen der substanzberechtigten Gemeinde zuzurechnen.¹²¹ Sie führen bei der Gemeinde in steuerlicher Hinsicht zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Auch **Jagdpachterlöse** und **Einkünfte aus Wildabschüssen** zählen gem § 21 Abs 1 Z 4 EStG idR zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.¹²² Da durch die land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte kein Betrieb gewerblicher Art iSd § 2 KStG begründet wird, sind diese steuerfrei.

6.2.2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Betriebe gewerblicher Art sind idR als Teil des Substanzwertes dem Rechnungskreis II – und damit der substanzberechtigten Gemeinde – zuzuordnen.¹²³ Das Recht der Gemeinde auf den Substanzwert ist per se kein Betrieb gewerblicher Art. Gegen eine solche Auffassung spricht schon der Wortlaut des § 2 Abs 2 Z 1 KStG, der nur die „*Beteiligung an einer Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind*“, als Betrieb gewerblicher Art fingiert. Hinzu kommt, dass die Behandlung des Rechts auf den Substanzwert als Betrieb gewerblicher Art zu einer undifferenzierten Besteuerung aller Einkünfte aus dem Substanzwert führen würde. Die substanzberechtigten Gemeinde würde dadurch – wie in Abschnitt 4 gezeigt wurde – in verfassungswidriger Weise schlechter gestellt als Gemeinden, deren Gemeindegut nicht in einer Agrargemeinschaft reguliert wurde. In verfassungskonformer Gesetzesinterpretation ist deshalb davon auszugehen, dass der **Anspruch der Gemeinde auf den Substanzwert per se kein Betrieb gewerblicher Art** ist.

Erst die auf den Substanzwert gegründeten Einkunftsquellen können als ein oder mehrere Betriebe gewerblicher Art zu beurteilen sein.¹²⁴ Die Gemeinde ist **Trägerkörperschaft** dieser

¹²¹ VfGH 2.10.2013, B 550/2012-17, B 552/2012-15 und B 553/2012-11.

¹²² Siehe auch EStR 2000, Rz 4185.

¹²³ Zu den besonderen Voraussetzungen, unter denen ein Betrieb gewerblicher Art im Rechnungskreis I denkbar ist, siehe Abschnitt 6.1.2.

¹²⁴ Zu den Kriterien, nach denen das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art zu beurteilen ist, siehe insbesondere KStR 2013, Rz 65; Achatz, in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG, § 2 Tz 32 ff; Sutter, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG, § 2 Rz 25 ff; Achatz/Leitner, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung im Steuerrecht² (2001) 40 ff.

Betriebe gewerblicher Art.¹²⁵ Ein Betrieb gewerblicher Art liegt nur bei Aktivitäten vor, „die im Erscheinungsbild einem Gewerbebetrieb entsprechen.“¹²⁶ Voraussetzungen sind

- das Vorhandensein einer **wirtschaftlich selbstständigen Einrichtung**,
- eine ausschließliche oder überwiegende **privatwirtschaftliche Tätigkeit**,
- **wirtschaftliches Gewicht** dieser Tätigkeit,
- die **Nachhaltigkeit** dieser Tätigkeit, und
- die **Erzielung von Einnahmen** oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen.

Zu den Kriterien ist im Detail auf die KStR¹²⁷ und die umfangreiche Literatur¹²⁸ zu verweisen. Die Prüfung, ob ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt, ist für jede Einrichtung gesondert vorzunehmen.¹²⁹ Ein Betrieb gewerblicher Art kann auch vorliegen, wenn die substanzberechtigte Gemeinde diesen nicht als solchen erkannt hat. In diesem Fall werden sich die Einkünfte regelmäßig aus den im Rechnungskreis II geführten Aufzeichnungen ableiten lassen. Andernfalls ist eine Schätzung nach § 184 BAO vorzunehmen.¹³⁰

Da jeder Betrieb gewerblicher Art ein eigenständiges Körperschaftsteuersubjekt ist, hat auch für jeden Betrieb gewerblicher Art eine eigenständige Gewinnermittlung zu erfolgen. Die Art der Gewinnermittlung hängt unter anderem von der Rechnungslegungspflicht ab. Diesbezüglich sieht § 99 Abs 2 TGO vor, dass die Buchführung der Gemeinde „nach den Grundsätzen der Verwaltungsbuchführung zu erfolgen [hat]. Wirtschaftliche Unternehmen können ihre Gebarung nach den Grundsätzen der kaufmännischen Buchführung verrechnen.“ Die Buchführung ist demzufolge als kameralistische Buchhaltung zu führen. Bei Wirtschaftsbetrieben der Gemeinde besteht das Wahlrecht, die Buchführung als „kaufmännische Buchführung“ zu führen. Damit ist zweifellos eine Buchführung mit Vermögensrechnung gemeint.

¹²⁵ Siehe dazu Abschnitt 5.4.

¹²⁶ KStR 2013, Rz 74.

¹²⁷ KStR 2013, Rz 65.

¹²⁸ Siehe zB Achatz, in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG, § 2 Tz 32 ff; Sutter, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG, § 2 Rz 25 ff; Achatz/Leitner, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung im Steuerrecht² (2001) 40 ff.

¹²⁹ KStR 2013, Rz 65.

¹³⁰ Sutter, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG, § 2 Rz 151.

Die steuerliche Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG setzt neben Einkünften aus Gewerbebetrieb – die bei Betrieben gewerblicher Art auch vorliegen – eine „*Pflicht zur Rechnungslegung*“ nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften voraus. Die Bestimmung verlangt eine Rechnungslegung, die eine Vermögensrechnung einschließt.¹³¹ Da für Wirtschaftsbetriebe der Tiroler Gemeinden keine derartige Rechnungslegungspflicht, sondern ein **Wahlrecht** besteht, kommt meines Erachtens eine Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG nicht in Betracht.

Selbst wenn man dieser Auffassung aber nicht folgen würde, sondern die Rechnungslegung der Agrargemeinschaft für die Beurteilung der Gewinnermittlung der Betriebe gewerblicher Art für maßgeblich hält, kommt eine Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG dennoch nicht in Betracht, weil auch die Agrargemeinschaft nur eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu führen hat.¹³² Die steuerlichen Einkünfte der Betriebe gewerblicher Art sind deshalb durch **Einnahmen-Ausgaben-Rechnung** nach § 4 Abs 3 EStG zu ermitteln. Freiwillig kann auch ein Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG erfolgen.

Der Rechnungskreis II ist gem § 36 Abs 2 TFLG für die „*Einnahmen und Ausgaben aus dem Substanzwert der agrargemeinschaftlichen Grundstücke*“ zu führen. Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung iSd TFLG ist nicht nach steuerrechtlichen Vorschriften, sondern iSd **Rechnungslegung** zu führen. Dabei sind die Einnahmen und Ausgaben für den gesamten Rechnungskreis II aufzuzeichnen. Der steuerliche Gewinn ist aber für jeden Betrieb gewerblicher Art getrennt zu ermitteln.

Die **steuerliche Gewinnermittlung** kann aus Praktikabilitätsgründen zwar in die Aufzeichnungen des Rechnungskreises II integriert werden. Es ist aber sicherzustellen, dass der Gewinn jedes Betriebes gewerblicher Art getrennt ausgewiesen wird. Fallweise kann außerdem eine Art Mehr-Weniger-Rechnung erforderlich sein, um die Einnahmen und Ausgaben iSd ordnungsmäßigen Rechnungslegung in Einnahmen und Ausgaben iSd Steuerrechts überzuleiten.¹³³ Bei der steuerlichen Gewinnermittlung sind auch jene Ausgaben zu berücksichtigen,

¹³¹ Achatz, in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG, § 7 Tz 170.

¹³² Siehe dazu bereits Abschnitt 6.1.2.

¹³³ Dabei sind beispielsweise nichtabzugsfähige Ausgaben iSd § 20 EStG auszuscheiden.

die unmittelbar von der Gemeinde für einen Betrieb gewerblicher Art getätigt wurden,¹³⁴ und die daher nicht im Rechnungskreis II der Agrargemeinschaft erfasst wurden.

Die **Rechtsbeziehung** zwischen der Gemeinde als Trägerkörperschaft und ihren Betrieben gewerblicher Art entspricht nach hA der Beziehung eines Alleingesellschafters zu seiner Kapitalgesellschaft.¹³⁵ Das führt dazu, dass ungeachtet der Tatsache, dass zivilrechtlich nur die Agrargemeinschaft als Rechtssubjekt existiert, **Leistungsbeziehungen zwischen der Gemeinde und ihren Betrieben gewerblicher Art steuerlich anzuerkennen** sind. Dabei sind die Grundsätze über Verträge zwischen nahen Angehörigen und über verdeckte Ausschüttungen zu beachten.¹³⁶ Werden Leistungsentgelte angesetzt, die nicht fremdüblich sind, dann ist eine entsprechende Gewinnkorrektur vorzunehmen.¹³⁷

6.2.3 Einkünfte aus der Überlassung von Grundstücken, Nutzungsrechten und Betrieben

Mangels Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei Körperschaften öffentlichen Rechts nicht steuerpflichtig. Da Einkünfte aus der Überlassung atypischen Gemeindegutes – wie in Abschnitt 5.2 gezeigt wurde – der Gemeinde zuzurechnen sind, kommt die Bestimmung des § 2 Abs 2 Z 3 KStG, die eine Steuerpflicht der Überlassung von Grundstücken durch Agrargemeinschaften bewirkt, nicht zur Anwendung. Die **Überlassung von Grundstücken** und die **Einräumung von Nutzungsrechten** an Grundstücken (zB Servitute) durch die substanzberechtigte Gemeinde sind deshalb steuerbefreit.

Die entgeltliche **Überlassung von Betrieben gewerblicher Art** wird durch § 2 Abs 2 Z 2 KStG als Betrieb gewerblicher Art fingiert. Dadurch ist die Verpachtung der im vorhergehenden Abschnitt 6.2.2 betrachteten Betriebe gewerblicher Art steuerpflichtig. Dabei liegen keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG), sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) vor. Die Gewinnermittlung hat bei diesen fiktiven Betrieben gewerblicher Art durch **Einnahmen-Ausgaben-Rechnung** nach § 4 Abs 3 EStG zu erfolgen.

¹³⁴ Siehe Abschnitt 6.2.6.

¹³⁵ Achatz, in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG, § 2 Tz 140; VwGH 17.2.1988, 86/13/0174; KStR 2013, Rz 90.

¹³⁶ KStR 2013, Rz 90.

¹³⁷ Achatz, in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG, § 2 Tz 141.

6.2.4 Einkünfte aus Kapitalvermögen

Im Rechnungskreis II werden Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt, wenn Erträge aus dem Substanzwert unterjährig oder – im Fall der Nichtentnahme – auch länger veranlagt werden. Diese Kapitaleinkünfte aus dem Substanzwert des atypischen Gemeindegutes sind – wie in Abschnitt 5.3 gezeigt wurde – der Gemeinde zuzurechnen. Sie unterliegen gem § 1 Abs 3 Z 2 KStG bei der Gemeinde im Rahmen ihrer beschränkten Körperschaftsteuerpflicht der Besteuerung. Nur wenn das Kapitalvermögen als notwendiges Betriebsvermögen eines Betriebes gewerblicher Art zu qualifizieren ist, entfällt die beschränkte Steuerpflicht und die Einkünfte sind Teil der Einkünfte des Betriebes gewerblicher Art der Gemeinde.¹³⁸

Nach § 21 Abs 2 und 3 KStG zählen zu den steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen

- kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte (zB Bankzinsen),
- vergleichbare ausländische Kapitaleinkünfte (zB Zinsen aus Bankeinlagen bei einer ausländischen Bank),
- nicht dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegende Kapitaleinkünfte (zB Zinseinkünfte aus Privatdarlehen) und
- Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Anteilen an Körperschaften (zB Gewinne aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen).¹³⁹

Eine der wesentlichsten Rechtsfolgen der Zurechnung von Kapitaleinkünften an die Gemeinde ist die Möglichkeit des **Ausgleichs von Verlusten** (§ 27 Abs 8 EStG) mit Kapitaleinkünften der Gemeinde, die nicht aus dem Substanzwert der Agrargemeinschaft stammen.

Die Kapitaleinkünfte unterliegen grundsätzlich dem **Kapitalertragsteuerabzug** (zB Bankzinsen). Nur soweit Kapitaleinkünfte unter § 21 Abs 3 Z 3 iVm § 27a Abs 2 EStG fallen (zB Privatdarlehen) sind sie zur Körperschaftsteuer zu veranlagern.

6.2.5 Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen

Grundstücksveräußerungen können einerseits als Hilfsgeschäfte im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art¹⁴⁰ und andererseits als private¹⁴¹ Grundstücksveräußerungen einer Körper-

¹³⁸ Achatz, in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG, § 2 Tz 339.

¹³⁹ KStR 2013, Rz 1501.

schaft öffentlichen Rechts¹⁴² zu qualifizieren sein. Private Grundstücksveräußerungen sind Grundstücksveräußerungen außerhalb von Betrieben gewerblicher Art. Bei Agrargemeinschaften kommt im Wesentlichen die Veräußerung von land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken in Betracht. Private Grundstücksveräußerungen unterliegen nach § 1 Abs 3 Z 2 iVm § 21 Abs 3 Z 4 KStG bei der Gemeinde im Rahmen ihrer **beschränkten Körperschaftsteuerpflicht**¹⁴³ der Besteuerung. Dabei sind die Bestimmungen der §§ 30 ff EStG sinngemäß anzuwenden. Bei Grundstücksveräußerungen im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art sind zudem die §§ 4 Abs 3a und 6 EStG zu beachten.

Soweit Grundstücke nach § 40 Abs 3 TFLG „für die Errichtung von infrastrukturellen Vorhaben oder Anlagen, an deren Errichtung ein öffentliches Interesse besteht, [...] der Gemeinde gegen Entschädigung der darauf lastenden land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen von der Agrargemeinschaft in das bürgerliche Eigentum [...] übertragen“ werden, ist darin meines Erachtens **keine Grundstücksveräußerung** zu erblicken, da der Substanzwert des Grundstückes auch ohne Übertragung der Gemeinde zusteht.

Der Grundstücksbegriff iSd § 30 Abs 1 EStG umfasst neben dem (nackten) **Grund und Boden** auch **Gebäude** und grundstücksgleiche Rechte. Als **grundstücksgleiche Rechte** kommen bei agrargemeinschaftlichen Grundstücken insbesondere die Einräumung von Baurechten und Bergwerksberechtigungen nach dem Mineral-Rohstoff-Gesetz in Betracht.¹⁴⁴ **Dienstbarkeiten** wie die Einräumung von Wegerechten, Geh- und Fahrrechten und Überspannungsrechten vermitteln keine eigentümerähnliche Rechtsposition über Grundstücke, sondern nur eine begrenzte Nutzungsbefugnis. Es handelt sich deshalb nicht um grundstücksgleiche Rechte.¹⁴⁵

Die allgemeine Steuerpflicht von Einkünften aus Grundstücksveräußerungen wurde erst mit dem Stabilitätsgesetz 2012¹⁴⁶ eingeführt. Damit verbunden sind Unterschiede in der Einkünfteermittlung bei der Veräußerung von sog Altgrundstücken und Neugrundstücken. Bei

¹⁴⁰ KStR 2013, Rz 74.

¹⁴¹ Der Begriff „privat“ ist bei Körperschaften öffentlichen Rechts missverständlich. Gemeint ist, dass diese Grundstücke nicht Teil des Betriebsvermögens eines Betriebes gewerblicher Art sind.

¹⁴² KStR 2013, Rz 139 und 1501.

¹⁴³ EStR 2000, Rz 5034 und KStR 2013, Rz 129.

¹⁴⁴ Siehe grundlegend EStR 2000, Rz 6622.

¹⁴⁵ *Beiser*, Die neue Immobilienbesteuerung idF AbgÄG 2012, SWK-Spezial (2013) 2.3 Rz 4.

¹⁴⁶ 1. StabG 2012, BGBl I 22/2012.

Agrargemeinschaften liegen idR **Altgrundstücke** vor. Das sind Grundstücke, die am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren. Dabei ist zwischen betrieblichen und privaten Grundstücken zu unterscheiden:

- Betriebe gewerblicher Art einer Agrargemeinschaft, die dem Substanzwert zuzuordnen sind, ermitteln ihre Einkünfte nach § 4 Abs 3 EStG.¹⁴⁷ Dadurch waren Gewinne und Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden des Anlagevermögens vor Inkrafttreten des StabG 2012 gem § 4 Abs 3 letzter Satz aF iVm § 4 Abs 1 letzter Satz aF EStG nicht steuerpflichtig. Diese Grundstücke waren am 31. März 2012 daher (außerhalb der Spekulationsfrist des § 30 EStG aF) nicht steuerverfangen. Es handelt sich, soweit sie zum 31. März 2012 nicht spekulationsverfangen waren, um **Altgrundstücke**.
- Die Veräußerung privater Grundstücke, dh von Grundstücken außerhalb eines Betriebes gewerblicher Art, war vor dem 31. März 2012 ebenfalls nicht steuerpflichtig, da § 1 Abs 3 Z 2 iVm § 21 Abs 3 KStG bis dahin keine Steuerpflicht im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht der Körperschaften öffentlichen Rechts vorgesehen hat. Die Z 4 des § 21 Abs 3 KStG wurde erst mit dem StabG 2012 eingeführt. Auch diese Grundstücke sind daher **Altgrundstücke**.
- Grundstücke, die nach dem 31. März 2012 von der Agrargemeinschaft angeschafft wurden oder künftig noch angeschafft werden, sind **Neugrundstücke**.

Bei der Veräußerung von Grundstücken durch Körperschaften öffentlichen Rechts bzw durch ihre Betriebe gewerblicher Art sind aufgrund des Verweises in § 21 Abs 3 Z 4 KStG auf § 30 EStG auch die in § 30 Abs 2 EStG vorgesehenen **Steuerbefreiungen** anzuwenden. Bei Gemeindegutsagrargemeinschaften kommen folgende Befreiungen in Betracht:¹⁴⁸

- Befreit sind Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken infolge eines **behördlichen Eingriffs** oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden

¹⁴⁷ Siehe zu Fn 92.

¹⁴⁸ Die Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs 2 Z 1 EStG scheidet bei Agrargemeinschaften von vornherein aus und die Befreiung für selbst hergestellte Gebäude nach § 30 Abs 2 Z 2 EStG wird idR nicht anzuwenden sein, weil Gebäude einer Agrargemeinschaft zur Einkünfteerzielung genutzt werden.

Eingriffs. Zum Begriff des behördlichen Eingriffs ist auf die EStR¹⁴⁹ und die umfangreiche Literatur¹⁵⁰ zu verweisen.

- Befreit sind Einkünfte aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen eines **Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens** im Sinne des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951, BGBl. Nr. 103/1951, sowie im Rahmen **behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland**, insbesondere nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften. Das in solchen Verfahren erworbene Grundstück tritt hinsichtlich aller für die Ermittlung der Einkünfte relevanter Umstände an die Stelle des hingegebenen Grundstückes.

6.2.6 Ausgaben der Gemeinde für den Rechnungskreis II

Da die Einkünfte aus dem Substanzwert der Gemeinde zuzurechnen sind, müssen bei der Ermittlung der jeweiligen Einkünfte auch solche Ausgaben berücksichtigt werden, die von der Gemeinde unmittelbar, dh außerhalb des Rechnungskreises II getragen werden (zB Rechtsanwalts- und Steuerberatungshonorare). Nur soweit diese Ausgaben durch steuerbefreite Einkünfte verursacht wurden (zB durch die Nutzungsüberlassung von Grundstücken), sind sie steuerlich nicht abzugsfähig. Wenn Ausgaben mehrere Einkunftsquellen und/oder steuerbefreite Betätigungen betreffen, ist eine **Aufteilung** auf die einzelnen Bereiche vorzunehmen.

6.2.7 Entnahmen durch die Gemeinde

Da die Einkünfte aus dem Substanzwert der substanzberechtigten Gemeinde unmittelbar zuzurechnen sind, sind die auf Grundlage des § 36 Abs 2 TFLG von der Gemeinde getätigten Entnahmen **steuerneutral**. Dabei handelt es sich um bloße Zahlungsvorgänge und nicht um Ausschüttungen im steuerrechtlichen Sinn.

Aber auch **Ausschüttungen** (insbesondere Brenn- und Nutzholz), die die Gemeinde neben ihrer Stellung als Substanzberechtigte gegebenenfalls als **Mitglied der Agrargemeinschaft**

¹⁴⁹ EStR 2000, Rz 3864 f, 6651 und 7371.

¹⁵⁰ Siehe zB Jakom/*Baldauf*, EStG, § 30 Rz 41; *Doralt*, EStG, § 12 Tz 39 f.

aus dem Rechnungskreis I erhält, sind **steuerbefreit**. Dabei kommt die Befreiung nach § 21 Abs 2 Z 1 KStG iVm § 10 Abs 1 Z 2 KStG zur Anwendung.¹⁵¹

6.2.8 Rückzahlung der früher entrichteten Körperschaftsteuer?

Fraglich ist weiters, ob aufgrund der Zurechnung der Einkünfte an die substanzberechtigte Gemeinde – und der damit bei einzelnen Einkünften verbundenen Steuerbefreiung – die für diese Einkünfte früher entrichtete Körperschaftsteuer an die Gemeinde zurückzuerstatten ist.

Dazu ist zunächst darauf hinzuweisen, dass VfGH-Entscheidungen ihre **Wirkung grundsätzlich ex nunc** entfalten, und der VfGH in seinen Entscheidungen zu den Gemeindegutsagrargemeinschaften auch keine davon abweichende ex tunc Wirkung ausgesprochen hat. Zudem können die substanzberechtigten Gemeinden auch nicht rückwirkend über die dem Substanzwert zuzuordnenden Einkunftsquellen disponieren. Die vor der VfGH-Rsp erzielten Einkünfte können den Gemeinden daher auch nicht zuzurechnen sein. Eine Rückerstattung der früher entrichteten Körperschaftsteuer kommt damit nicht in Frage.

Denkbar wäre allenfalls eine Rückerstattung der Körperschaftsteuer, die auf nunmehr steuerbefreite Einkünfte seit dem VfGH-Erkenntnis „Mieders“ entrichtet wurde.¹⁵² Allerdings steht einer Rückerstattung in diesem Fall das Abgabenverfahrensrecht entgegen. § 295a BAO ermöglicht zwar auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit eine Abänderung von Bescheiden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat. Da es sich bei rückwirkenden Ereignissen iSd § 295a BAO aber um sachverhaltsändernde Geschehnisse handeln muss, ist eine **erstmalige oder geänderte Rechtsprechung** nach herrschender Ansicht **kein Ereignis mit Wirkung für die Vergangenheit**.¹⁵³ Eine Rückerstattung von Körperschaftsteuer auf Grundlage des § 295a BAO kommt damit nicht in Frage.

Auch eine Wiederaufnahme nach § 303 BAO scheidet grundsätzlich aus, da dies nach Abs 1 lit b neu hervorkommende „*Tatsachen*“ erfordert. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die recht-

¹⁵¹ Siehe *Kirchmayr*, in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG, § 10 Tz 33 f; KStR 2013, Rz 1158 f.

¹⁵² VfGH 11.6.2008, B 464/07-30.

¹⁵³ *Ritz*, BAO⁴, § 295a Rz 27; *BMF*, Richtlinien zur Abänderung gemäß § 295a BAO, Erlass, GZ BMF-010103/0083-VI/2006 vom 29.11.2006; UFS 29.4.2004, RV/0203-W/04; BFH, BStBl 1996 II 399; UFS 28.11.2007, RV/2432-W/06.

liche Beurteilung von Sachverhaltselementen, auch wenn diese durch die **Rechtsprechung** oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden, sind jedoch **keine neuen Tatsachen**.¹⁵⁴ Das Gleiche gilt für höchstgerichtliche Erkenntnisse.¹⁵⁵

Ein Wiederaufnahmegrund liegt jedoch dann vor, wenn ein **nicht beschlossener Rechnungsabschluss**, auf dessen Grundlage ein Steuerbescheid erlassen wurde, nachträglich abgeändert und beschlossen wird.¹⁵⁶ Die Abänderung und Beschlussfassung ist in diesem Fall als Vorfrage iSd § 116 BAO zu werten, die gem § 303 Abs 1 lit c BAO zu einer Wiederaufnahme berechtigt.¹⁵⁷

7 Umsatzbesteuerung von Gemeindegutsagrargemeinschaften

Umsatzsteuerrechtlich stellt sich bei Gemeindegutsagrargemeinschaften zunächst die Frage, welcher Rechtsträger als Unternehmer gilt. Dabei ist insbesondere zu klären, ob die Agrargemeinschaft oder die substanzberechtigte Gemeinde in Bezug auf die Lieferungen und Leistungen, die aus dem Substanzwert des atypischen Gemeindegutes erbracht werden, **umsatzsteuerlicher Unternehmer** ist. Darüber hinaus ist die Umsatzbesteuerung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe von Agrargemeinschaften zu betrachten, zumal bei diesen einige Besonderheiten zu berücksichtigen sind.

7.1 Unternehmereigenschaft von Gemeindegutsagrargemeinschaften

Unternehmen iSd § 2 Abs 1 UStG ist nach der Finanzverwaltung jede natürliche Person und jedes Wirtschaftsgebilde, das nachhaltig, selbstständig Leistungen gegen Entgelt erbringt und nach außen hin in Erscheinung tritt. Dabei kommt es weder auf die Rechtsform, noch

¹⁵⁴ *Ritz*, BAO⁴, § 303 Rz 9 mit Verweis auf VwGH 19.5.1993, 91/13/0224; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 31.3.2011, 2008/15/0215.

¹⁵⁵ *Ritz*, BAO⁴, § 303 Rz 9 mit Verweis auf VwGH 8.9.1988, 88/16/0157-0161; VwGH 29.9.1997, 97/17/0257-0279; VwGH 25.2.1998, 98/14/0015.

¹⁵⁶ Zur Beschlussfassung über den Rechnungsabschluss siehe § 16 Abs 6 der Mustersatzung für Gemeindegutsagrargemeinschaften mit Ausschuss und § 13 Abs 6 der Mustersatzung für Gemeindegutsagrargemeinschaften ohne Ausschuss.

¹⁵⁷ Siehe dazu *Ritz*, BAO⁴, § 303 Rz 19 ff.

auf die zivilrechtliche Rechts- oder Geschäftsfähigkeit an, entscheidend ist die nach außen hin gerichtete Tätigkeit.¹⁵⁸

Auch der VwGH hat in mehreren Entscheidungen das **Außenverhältnis** für maßgeblich gehalten.¹⁵⁹ Demzufolge sind Leistungen umsatzsteuerlich jenem Unternehmer zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt, unabhängig davon, ob er auch das unternehmerische Risiko trägt.¹⁶⁰ Deshalb ist beispielsweise auch ein Treuhänder, der im Außenverhältnis als Leistungserbringer in Erscheinung tritt, Unternehmer. Ihm sind die erbrachten Leistungen in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht zuzurechnen, auch wenn er auf Rechnung des Treugebers tätig wird.¹⁶¹

In einzelnen Entscheidungen hat der VwGH demgegenüber jedoch die Auffassung vertreten, dass sich die umsatzsteuerliche Zurechnung der Leistung nach den Grundsätzen der ertragsteuerlichen Einkünftezurechnung richtet. Demzufolge wäre maßgeblich, wer über die Leistung disponieren kann und in wessen Vermögen sich Erfolg oder Misserfolg direkt niederschlagen.¹⁶²

Ruppe/Achatz haben jedoch nachgewiesen, dass die überzeugendere der divergierenden Rechtsauffassungen des VwGH diejenige ist, wonach es für die Bestimmung des umsatzsteuerlichen Unternehmers nicht auf die ertragsteuerliche Einkünftezurechnung, sondern ausschließlich auf das Außenverhältnis ankommt.¹⁶³ Während es im Ertragsteuerrecht nämlich um die Erfassung der persönlichen Leistungsfähigkeit geht, kommt es bei der Umsatzsteuer nicht darauf an, wen Erfolg oder Misserfolg der Leistung trifft. Belastungsgrund der Umsatzsteuer ist nicht der Erfolg des Unternehmers, sondern die Einkommensverwendung des Abnehmers. „Die Zurechnung erfüllt nur die technische Funktion, die Partner von Leistungsbeziehungen in praktikabler Weise bestimmen zu können.“¹⁶⁴ Maßgeblich für die umsatz-

¹⁵⁸ UStR 2000, Rz 181.

¹⁵⁹ VwGH 31.1.2001, 97/13/0066; VwGH 18.12.1996, 95/15/0149; VwGH 15.1.1990, 87/15/0157; VwGH 7.6.1973, 1959/72; VwGH 17.9.1962, 553/59; VwGH 16.10.1956, 3129/54.

¹⁶⁰ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 1 Tz 254.

¹⁶¹ VwGH 18.9.2003, 2000/15/0034.

¹⁶² VwGH 16.12.1991, 90/15/0030; siehe ausführlich *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 1 Tz 255.

¹⁶³ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 1 Tz 257 f.

¹⁶⁴ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 1 Tz 258.

steuerrechtliche Unternehmereigenschaft ist nach herrschender Lehre deshalb das **Außenverhältnis**.¹⁶⁵

Daraus folgt, dass auch bei Gemeindegutsagrargemeinschaften für die Bestimmung des umsatzsteuerrechtlichen Leistungserbringers das Außenverhältnis relevant ist. Da nach geltendem Recht die **Agrargemeinschaft nach außen hin als Leistungserbringerin auftritt**, ist sie zweifellos Unternehmer iSd § 2 Abs 1 UStG. Das gilt sowohl für die Leistungen iZm mit dem Haus- und Gutsbedarf als auch für die Leistungen, die aus dem Substanzwert des atypischen Gemeindegutes resultieren. Auf die ertragsteuerliche Einkünftezurechnung und die Trägerkörperschaft der Betriebe gewerblicher Art kommt es im Umsatzsteuerrecht nicht an.

7.2 Die Bedeutung der umsatzsteuerrechtlichen Unternehmenseinheit für die beiden Rechnungskreise

Das Unternehmen umfasst gem § 2 Abs 1 UStG die **gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers**.¹⁶⁶ Daraus folgt, dass sämtliche umsatzsteuerlich relevanten Tätigkeiten einer Person bzw eines unternehmerfähigen Gebildes als Einheit anzusehen sind, auch wenn die Tätigkeiten ertragsteuerlich verschiedene Betriebe bilden oder verschiedenen Einkunftsarten zuzuordnen sind und wirtschaftlich keine Verwandtschaft aufweisen.¹⁶⁷ Bei Körperschaften öffentlichen Rechts umfasst das Unternehmen deshalb

- sämtliche **Betriebe gewerblicher Art**,
- die **land- und forstwirtschaftlichen Betriebe** und
- die **Vermietung und Verpachtung von Grundstücken**.¹⁶⁸

Alle anderen Tätigkeiten – sofern solche bei Agrargemeinschaften denkbar sind – sind umsatzsteuerrechtlich dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen.

Unternehmer ist – ungeachtet der körperschaftsteuerrechtlichen Selbständigkeit der Betriebe gewerblicher Art¹⁶⁹ – die Körperschaft öffentlichen Rechts.¹⁷⁰ Das bedeutet, dass die

¹⁶⁵ UStR 2000, Rz 181; *Windsteig*, in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG, § 2 Rz 2.

¹⁶⁶ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz 121.

¹⁶⁷ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz 122 mit Verweis auf die Materialien zum UStG 1934, RStBl 1934, 1550.

¹⁶⁸ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz 122.

¹⁶⁹ Siehe dazu Abschnitt 5.4.

¹⁷⁰ KStR 2013, Rz 64.

Agrargemeinschaft nur **eine Umsatzsteuervoranmeldung und eine Umsatzsteuererklärung** einzureichen hat.¹⁷¹ Aus der umsatzsteuerlichen Unternehmereinheit ergibt sich, dass Leistungen zwischen einzelnen landwirtschaftlichen und/oder gewerblichen Betrieben der Agrargemeinschaft **nicht steuerbare Innenumsätze** sind.¹⁷² Daraus ergibt sich weiters, dass die vom TFLG vorgesehene Trennung in einen **Rechnungskreis I und einen Rechnungskreis II keine umsatzsteuerrechtliche Bedeutung** hat. Umsätze zwischen den beiden Rechnungskreisen sind als eine Art Innenumsätze ebenfalls nicht umsatzsteuerbar.

Die hinter den beiden Rechnungskreisen stehende Zurechnung von Vermögenswerten bzw Erträgen und Aufwendungen zur Agrargemeinschaft bzw der substanzberechtigten Gemeinde iSd VfGH-Rsp hat aber zur Folge, dass eine **Umsatzsteuerzahllast vom jeweiligen Rechnungskreis wirtschaftlich zu tragen** und ein **Vorsteuerüberhang dem jeweiligen Rechnungskreis gutzuschreiben** ist. Während eine getrennte Erfassung der Umsatz- und Vorsteuerbeträge in den beiden Rechnungskreisen für die Erfüllung der Aufzeichnungspflichten nach § 18 UStG zwar nicht erforderlich ist, müssen getrennte Aufzeichnungen aufgrund einer vermögensrechtlichen Notwendigkeit geführt werden.

Rechtlich ergibt sich für jeden Voranmeldungszeitraum zwar nur eine Umsatzsteuerzahllast bzw ein Vorsteuerüberhang. Zur Belastung oder Gutschrift der Gemeinde oder der Agrargemeinschaft sind für die beiden Rechnungskreise aber getrennte Aufzeichnungen erforderlich. Vorsteuerbeträge auf bezogene Leistungen, die beide Rechnungskreise betreffen, sind deshalb nach sachlichen Kriterien **aufzuteilen** (zB Beratungs- und Verwaltungskosten). Das Gleiche gilt für Umsatzsteuerbeträge auf erbrachte Leistungen, falls diese beide Rechnungskreise betreffen.

Auch wenn die substanzberechtigten Gemeinden **Ausgaben unmittelbar**, dh außerhalb des Rechnungskreises II getragen hat (zB Rechtsanwalts- und Steuerberatungshonorare), muss der **Vorsteuerabzug** nach § 12 UStG zustehen, soweit kein Grund für einen Ausschluss vom Vorsteuerabzug (zB unecht befreite Umsätze) vorliegt. Falls die Gemeinde und nicht die Agrargemeinschaft auf der Rechnung als Leistungsempfänger genannt wird, und dies zu

¹⁷¹ Siehe *Berger/Wakounig*, Umsatzsteuer kompakt⁴, Abschnitt 3.1.2.3.

¹⁷² Siehe zB *Windsteig*, in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG, § 2 Rz 177; UStR 2000, Rz 205.

einem Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen würde, muss meines Erachtens eine **Rechnungsberichtigung** zulässig sein.¹⁷³

7.3 Umsatzbesteuerung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe von Agrargemeinschaften

Nicht buchführungspflichtige Land- und Forstwirte können die **Umsatzsteuerpauschalierung** (Besteuerung nach Durchschnittssätzen) nach § 22 UStG in Anspruch nehmen. Dabei wird die Vorsteuer in Höhe der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer angenommen, wodurch es zu einer Kompensation von Umsatzsteuer und Vorsteuer kommt.¹⁷⁴ Der Vereinfachungseffekt ergibt sich durch den Entfall der Umsatzsteuerverrechnung mit dem Finanzamt (weder Umsatzsteuerzahllast, noch Vorsteuerüberhang).

Die Umsatzsteuerpauschalierung kann gem § 22 Abs 7 UStG auch von Körperschaften öffentlichen Rechts – und damit auch von **Gemeindegutsagrargemeinschaften** – in Anspruch genommen werden. Voraussetzung dafür ist, dass die **Umsätze** der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe in einem der dem Veranlagungsjahr vorangegangenen drei Kalenderjahre **400.000 Euro** nicht überstiegen haben. Außerdem darf der **Einheitswert** der selbstbewirtschafteten Fläche unter Berücksichtigung von Zu- und Verpachtungen zum 1. Jänner eines Jahres **150.000 Euro** nicht übersteigen.

Erbringt die Agrargemeinschaft neben den land- und forstwirtschaftlichen auch andere Leistungen (zB aus Vermietung und Verpachtung), dann gilt der land- und forstwirtschaftliche Betrieb als gesondert geführter Betrieb. Die land- und forstwirtschaftlichen Umsätze unterliegen daraufhin, soweit die Voraussetzungen erfüllt sind, der Umsatzsteuerpauschalierung. Die übrigen Umsätze sind nach den allgemeinen umsatzsteuerlichen Regelungen zu besteuern.¹⁷⁵ Umsätze zwischen dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und einem anderen Betrieb sind **nicht steuerbare Innenumsätze**. Tätigt der Unternehmer neben den pauschalierten land- und forstwirtschaftlichen Umsätzen auch andere nicht pauschalierte

¹⁷³ Siehe UStR 2000, Rz 1828 ff und Rz 1507.

¹⁷⁴ Graf, in Trauner/Wakounig (Hrsg), Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft² (2012) Rz 7/2.

¹⁷⁵ Vgl Graf, in Trauner/Wakounig (Hrsg), Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft² (2012) Rz 7/7; VwGH 24.5.1992, 92/15/0009.

Umsätze, dann ist gem § 12 Abs 4 ff UStG eine **Aufteilung in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuern** vorzunehmen.¹⁷⁶

Der **Bezug von Brenn- und Nutzholz** durch die Mitglieder der Agrargemeinschaft ist als Eigenverbrauch zu qualifizieren, da es zu einer Entnahme aus dem umsatzsteuerlichen Unternehmen der Agrargemeinschaft kommt.¹⁷⁷ Der Eigenverbrauch unterliegt bei umsatzsteuerpauschalieren Agrargemeinschaften der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 22 UStG. Das bedeutet, dass für den Eigenverbrauch keine Umsatzsteuer abzuführen ist.¹⁷⁸ Bei regelbesteuerten Agrargemeinschaften sind – je nach Bearbeitungsgrad des Holzes¹⁷⁹ – 10% bzw 20% Umsatzsteuer abzuführen.

Nicht zur Land- und Forstwirtschaft zählen insbesondere:

- die **Verpachtung land- und forstwirtschaftlicher Flächen**¹⁸⁰ und
- die **Überlassung von Grundstücken zur Nutzung für Sport- und Freizeiteinrichtungen** (zB Schipisten, Liftrassen, Langlaufloipen) oder die Aufstellung von Handymasten.¹⁸¹

Die **Vermietung und Verpachtung von Grundstücken** nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts ist gem § 6 Abs 1 Z 16 UStG allerdings – mit Ausnahmen¹⁸² – **unecht befreit**. Das bedeutet, dass keine Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen ist, dass aber auch kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann. Die Agrargemeinschaft kann diese Umsätze gem § 6 Abs 2 UStG als **steuerpflichtig** behandeln. Da die Vermietung und Verpachtung idR dem Substanzwert zuzuordnen ist, steht es gem § 35 Abs 7 TFLG der Gemeinde frei, den **Auftrag zu dieser Option zu erteilen**.

¹⁷⁶ Graf, in Trauner/Wakounig (Hrsg), Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft² (2012) Rz 7/9.

¹⁷⁷ VwGH 26.11.1982, 3125/80; siehe auch Ruppe/Achatz, UStG⁴ (2005) § 3 Rz 226.

¹⁷⁸ Vgl UStR 2000, Rz 2876.

¹⁷⁹ Siehe Z 42 der Anlage zu § 10 Abs 2 UStG.

¹⁸⁰ UStR 2000, Rz 2881.

¹⁸¹ UStR 2000, Rz 2882 f.

¹⁸² Nicht befreit sind: die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke; die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstückes sind; die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen; die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art; die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Campingzwecke.

Nach § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG ist auch die **Veräußerung von Grundstücken** iSd § 2 GrEStG unecht befreit. Auch in diesem Fall ist gem § 6 Abs 2 UStG eine Option zur Steuerpflicht möglich, wenn die Gemeinde den Auftrag dazu erteilt.

8 Verfahrensrechtliche Aspekte der Besteuerung von Gemeindegutsagrargemeinschaften

8.1 Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO?

Fraglich ist, ob die der Agrargemeinschaft (Rechnungskreis I) und der substanzberechtigten Gemeinde zuzurechnenden Einkünfte (Rechnungskreis II) nach § 188 BAO einheitlich festzustellen sind. Die Anwendung des § 188 BAO setzt voraus, dass „*an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.*“ Die herrschende Lehre leitet daraus ab, dass eine Anwendungsvoraussetzung des § 188 BAO das **Vorliegen einer Mitunternehmerschaft** ist.¹⁸³

Die Betriebe gewerblicher Art von Agrargemeinschaften und substanzberechtigten Gemeinden gelten – wie bereits in Abschnitt 5.4 dargelegt wurde – als selbständige Steuerrechtssubjekte. Mehrere Personen sind daran nicht beteiligt, eine Mitunternehmerschaft liegt zweifellos nicht vor. Eine Einkünftefeststellung nach § 188 BAO scheidet damit aus.

Ebensowenig kommt eine Einkünftefeststellung nach § 188 BAO bei den Einkünften in Betracht, die der Agrargemeinschaft bzw der substanzberechtigten Gemeinde im Rahmen ihrer beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs 3 Z 2 iVm § 21 Abs 2 und 3 KStG zuzurechnen sind. Das ergibt sich schon daraus, dass § 188 BAO nur bei **betrieblichen Einkünften** und bei **Einkünften aus Vermietung und Verpachtung** anzuwenden ist. Die substanzberechtigten Gemeinde unterliegt im Rahmen ihrer beschränkten Steuerpflicht aber nur mit Kapitaleinkünften und Einkünften aus Grundstücksveräußerungen der Besteuerung.

¹⁸³ *Bergmann*, Die Anwendungsvoraussetzungen des Feststellungsverfahrens nach § 188 BAO, FJ 2010, 220 (221); *Sutter* in *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO⁶ § 188 Anm 9; *Stoll*, BAO-Handbuch, 438; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 23 Tz 52; *Torggler* in *Kastner/Stoll*, Die GmbH & Co KG im Handels-, Gewerbe- und Steuerrecht² (1997) 361 (390); so auch VwGH 23.2.1994, 93/15/0163; VwGH 21.2.1996, 92/14/0041; VwGH 24.11.2004, 2000/13/0107; aA jedoch VwGH 29.5.1996, 94/13/0046; VwGH 3.9.2008, 2006/13/0167.

8.2 Die Abgabepflichtigen bei Gemeindegutsagrargemeinschaften

8.2.1 Körperschaftsteuerrecht

Abgabepflichtiger ist nach § 77 BAO, wer nach den Abgabenvorschriften als Abgabenschuldner in Betracht kommt. Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts sind nach § 1 Abs 2 Z 2 KStG eigenständige Steuersubjekte, sie sind deshalb auch Abgabenschuldner. Der Körperschaftsteuerbescheid hat unmittelbar an den **Betrieb gewerblicher Art** als **Bescheidadressat** mit eigener Steuernummer zu ergehen. Hat eine Körperschaft öffentlichen Rechts mehrere Betriebe gewerblicher Art, dann ist jeder dieser Betriebe ein eigenes Steuersubjekt.¹⁸⁴

Aufgrund häufiger Bescheid-Adressierungsfehler hat der VwGH aber mehrfach ausgesprochen, dass die **unrichtige Anführung eines Bescheidadressats der Wirksamkeit des Bescheides nicht entgegensteht**, wenn unter Berücksichtigung der objektiven Rechtslage und der Begründung des Bescheides für die Betroffenen nicht zweifelhaft sein kann, dass die Verwaltungsbehörde eine bescheidmäßige Erledigung gegenüber dem Rechtsträger selbst treffen wollte und getroffen hat.¹⁸⁵ Eine Bescheidadressierung an die Trägerkörperschaft eines Betriebes gewerblicher Art wird der Wirksamkeit des Bescheides deshalb nicht entgegenstehen.

Soweit der Agrargemeinschaft bzw der substanzberechtigten Gemeinde im Rahmen ihrer beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs 3 Z 2 iVm § 21 Abs 2 und 3 KStG Einkünfte zuzurechnen sind, ist die jeweilige **Körperschaft öffentlichen Rechts Abgabepflichtiger**.

8.2.2 Umsatzsteuerrecht

Umsatzsteuerrechtlicher Unternehmer iSd § 2 UStG ist die Agrargemeinschaft.¹⁸⁶ Abgabepflichtiger nach § 77 BAO ist damit für den gesamten umsatzsteuerrechtlich unternehmerischen Bereich (Rechnungskreis I und II) die **Agrargemeinschaft**. Der **Umsatzsteuerbescheid** hat daher an die Agrargemeinschaft zu ergehen.

¹⁸⁴ KStR 2013, Rz 64.

¹⁸⁵ Sutter, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG, § 2 Rz 11; VwGH 28.11.2000, 99/14/0132; VwGH 17.10.2001, 99/13/0002.

¹⁸⁶ Siehe dazu Abschnitt 7.1.

8.3 Steuerliche Vertretung und Haftung bei Gemeindegutsagrargemeinschaften

Nach § 80 BAO haben die zur **Vertretung juristischer Personen** berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden. Zur Vertretung gehört nicht nur die Pflicht zur **Abgabentrachtung**, sondern unter anderem auch zur **Führung von Büchern und Aufzeichnungen** sowie zur pünktlichen **Einreichung von Abgabenerklärungen**.¹⁸⁷

Da körperschaftsteuerrechtlich jeder einzelne Betrieb gewerblicher Art Steuersubjekt ist, haben der bzw die Vertreter diese Pflichten auch für jeden einzelnen Betrieb gewerblicher Art zu erfüllen.

8.3.1 Agrargemeinschaft

Die **Agrargemeinschaft** wird gem § 35 Abs 8 TFLG vom **Obmann** nach außen vertreten. Zu allen Vertretungshandlungen, durch die der Agrargemeinschaft Verbindlichkeiten auferlegt werden, ist der Obmann gem § 35 Abs 9 TFLG jedoch nur gemeinschaftlich mit einem weiteren **Ausschussmitglied**¹⁸⁸ befugt. Deshalb ist nicht sicher, ob auch die steuerliche Vertretung nach § 80 BAO durch den Obmann allein oder nur gemeinsam mit einem weiteren Ausschussmitglied ausgeübt werden darf. Für eine gemeinsame Vertretung spricht, dass die Steuerschuld eine Verbindlichkeit der Agrargemeinschaft ist. Dagegen spricht, dass der Landesgesetzgeber mit der gemeinschaftlichen Vertretung möglicherweise nur solche Rechtsgeschäfte erfassen wollte, durch deren Abschluss der Agrargemeinschaft aus freiem Willen Verbindlichkeiten auferlegt werden. Da hinsichtlich der Entrichtung von Abgaben jedoch keine Entscheidungsfreiheit besteht, sondern darin bloß eine Folge der wirtschaftlichen Tätigkeit der Agrargemeinschaft zu sehen ist, könnte in teleologischer Interpretation davon auszugehen sein, dass keine Notwendigkeit einer gemeinschaftlichen Vertretung besteht. Da die Rechtslage aber nicht eindeutig ist, ist im Zweifel eine **gemeinsame Vertretung** durch den Obmann und ein weiteres Ausschussmitglied **anzuraten**.

¹⁸⁷ Ritz, BAO⁴, § 80 Rz 4 mit Verweis auf VwGH 30.5.1989, 89/14/0043 und VwGH 28.3.1990, 89/13/0189.

¹⁸⁸ Soweit ein Ausschuss eingerichtet ist, zumal nach § 35 Abs 6 TFLG von der Wahl des Ausschusses abzusehen ist, wenn die Agrargemeinschaft weniger als 15 Mitglieder umfasst.

Die **Vertreter der Agrargemeinschaft haften** gem § 9 BAO insoweit für die Abgaben der Agrargemeinschaft, als diese infolge schuldhafter Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten nicht eingebracht werden können.¹⁸⁹ Die Haftung ist eine **Ausfallhaftung**, sodass zuerst auf das Vermögen der Agrargemeinschaft zuzugreifen ist.¹⁹⁰ Da der **Substanzwert** nach § 33 Abs 5 TFLG der Gemeinde zusteht, ist dieser meines Erachtens **nicht Teil des Haftungsfonds** der Agrargemeinschaft für die Körperschaftsteuerschuld, die durch Einkünfte des Rechnungskreises I entstanden ist.

Umsatzsteuerrechtlich ist hingegen die Agrargemeinschaft Abgabepflichtiger iSd § 77 BAO.¹⁹¹ Den einzelnen Betrieben gewerblicher Art kommt umsatzsteuerrechtlich keine eigenständige Bedeutung zu. Daraus folgt, dass für die Umsatzsteuerschuld der Agrargemeinschaft das gesamte Vermögen der Agrargemeinschaft, dh auch der Substanzwert haftet. Bei der substanzberechtigten Gemeinde entsteht allerdings ein **vermögensrechtlicher Anspruch**, wenn der ihr zustehende Substanzwert zur Begleichung einer Umsatzsteuerschuld herangezogen wird, die dem Rechnungskreis I zuzuordnen ist.

8.3.2 Gemeinde

Der **Bürgermeister** führt die Geschäfte der Gemeinde (§ 50 Abs 1 TGO) und **vertritt die Gemeinde nach außen** (§ 55 Abs 1 TGO). Im Innenverhältnis¹⁹² kann er aber einzelne Angelegenheiten der Gemeindeverwaltung an Mitglieder des Gemeinderates zur Vorbereitung übertragen (§ 50 Abs 2 TGO). Wenn dies im Interesse der Arbeitsvereinfachung, Zweckmäßigkeit oder Raschheit gelegen ist, kann der Bürgermeister den Mitgliedern des Gemeindevorstandes, denen er die Besorgung im Innenverhältnis übertragen hat, gem § 55 Abs 2 TGO auch die Vertretung der Gemeinde nach außen in seinem Namen übertragen.¹⁹³ Diese **Übertragung der Vertretungsbefugnis** ist auch im Rahmen der Privatwirtschaftsverwaltung möglich¹⁹⁴ (zB die Fertigung von Schriftstücken, zu der auch die Einreichung von Steuererklärungen

¹⁸⁹ Siehe ausführlich VereinsR 2001, Rz 820 ff.

¹⁹⁰ Siehe zB VwGH 8.7.2009, 2009/15/0013; VwGH 17.12.2009, 2009/16/0092; VwGH 28.4.2011, 2011/16/0082; speziell zu Agrargemeinschaften *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 269.

¹⁹¹ Siehe Abschnitt 8.2.2.

¹⁹² *Brandmayr/Ludwig*, Kommentar zur Tiroler Gemeindeordnung 2001, 154.

¹⁹³ *Brandmayr/Ludwig*, Kommentar zur Tiroler Gemeindeordnung 2001, 164.

¹⁹⁴ *Brandmayr/Ludwig*, Kommentar zur Tiroler Gemeindeordnung 2001, 165.

gen gehört). Diese Vertretungsregelung ändert aber nichts an der **Verantwortlichkeit des Bürgermeisters**.¹⁹⁵

Darüber hinaus kann der Bürgermeister nach § 55 Abs 6 TGO die **Berechtigung zur Unterfertigung von Schriftstücken** und zur Abgabe mündlicher Erklärungen in seinem Namen Gemeindebediensteten, **Betriebsleitern** und sonstigen Bediensteten von wirtschaftlichen Unternehmen und Betrieben mit marktbestimmter Tätigkeit **übertragen**. Die Übertragung der Berechtigung und deren Widerruf bedürfen der Schriftform und sind öffentlich anzuschlagen. Die Verantwortlichkeit des Bürgermeisters bleibt auch in diesem Fall vollinhaltlich aufrecht.¹⁹⁶

Die Regelungen der TGO führen zum Ergebnis, dass der **Bürgermeister steuerlicher Vertreter iSd § 80 BAO** ist, er haftet nach § 9 BAO. Soweit er die Vertretung in steuerlichen Angelegenheiten anderen Personen **übertragen** hat, sind auch diese als Vertreter iSd § 80 BAO zu qualifizieren. In diesem Fall haften meines Erachtens sowohl der Bürgermeister als auch die anderen Vertreter verschuldensabhängig nach § 9 BAO. Eine schuldhaftige Pflichtverletzung des Bürgermeisters kann in diesem Fall nach der VwGH-Rsp aber nur dann vorliegen, wenn der Bürgermeister die Pflichterfüllung durch die Vertreter nicht beaufsichtigt.¹⁹⁷ Kontrollen haben in solchen zeitlichen Abständen zu erfolgen, die es ausschließen, dass dem Bürgermeister Steuerrückstände verborgen bleiben.¹⁹⁸

Für **wirtschaftliche Unternehmen** hat der **Gemeinderat** gem § 80 Abs 3 TGO eine Satzung zu erlassen, in der unter anderem die Zuständigkeiten des Gemeinderates, des Gemeindevorstandes und des zur Führung des Unternehmens oder des Betriebes eingerichteten Ausschusses und des Bürgermeisters sowie die Aufgaben der Betriebsleitung und die **Vertretung des Unternehmens oder des Betriebes nach außen zu regeln** sind. Denkbar ist, dass beispielsweise der Obmann der Agrargemeinschaft als Betriebsleiter und Vertreter eines Betriebes gewerblicher Art, der dem Rechnungskreis II zuzuordnen ist, eingesetzt wird.

Sofern der **Gemeinderat die Vertretung** in steuerlichen Angelegenheiten auf Grundlage von § 75 TGO **einem Betriebsleiter übertragen** hat, scheidet eine Haftung des Bürgermeisters

¹⁹⁵ § 50 Abs 2 TGO: „Der Bürgermeister kann – unbeschadet seiner Verantwortlichkeit – einzelne Angelegenheiten der Gemeindeverwaltung Mitgliedern des Gemeinderates zur Vorbereitung übertragen.“

¹⁹⁶ Brandmayr/Ludwig, Kommentar zur Tiroler Gemeindeordnung 2001, 167.

¹⁹⁷ VwGH 26.6.2000, 95/17/0612.

¹⁹⁸ VwGH 26.5.1998, 97/14/0080; VwGH 26.6.2000, 95/17/0612.

nach § 9 BAO meines Erachtens aus, da der Bürgermeister für die Bestellung dieses Vertreters nicht zuständig und verantwortlich ist. Möglich ist aber eine Haftung des Bürgermeisters bzw des Gemeinderates nach § 9a BAO, falls diese auf den Vertreter tatsächlich Einfluss nehmen. Kommen mehrere Vertreter als Haftungspflichtige in Betracht, dann liegt nach dem VwGH eine Ermessensentscheidung darin, wer von ihnen – allenfalls auch in welchem Ausmaß – in Anspruch genommen wird. Dies ist im Haftungsbescheid entsprechend zu begründen.¹⁹⁹

Abgaben, die auf Einkünfte entfallen, die dem Rechnungskreis II zuzuordnen sind, müssen nicht zwangsläufig von der Gemeinde als Trägerkörperschaft der Betriebe gewerblicher Art entrichtet werden. Die Gemeinde kann den Organen der Agrargemeinschaft nach § 35 Abs 7 TFLG auch den **Auftrag** erteilen, dass diese Abgaben direkt aus den Einnahmen des Rechnungskreises II an die Abgabenbehörde entrichtet werden. Kommt die Agrargemeinschaft diesem Auftrag nicht nach, dann hat die Gemeinde nicht nur das Recht die Agrarbehörde anzurufen, sondern die **Organe der Agrargemeinschaft haften** in diesem Fall nach § 9 BAO, da sie die Einnahmen und Ausgaben des Rechnungskreises II iSd § 80 Abs 2 BAO verwalten.

¹⁹⁹ VereinsR 2001, Rz 826 mit Verweis auf VwGH 20.9.1996, 94/17/0122 und VwGH 24.2.1997, 96/17/0066, AW 96/17/0316.