

Agrargemeinschaften**Agrargemeinschaften-Erkenntnis des VfGH hat weitreichende steuerliche Konsequenzen!****Zur Frage der Einkünftezurechnung**

VON MAG. DIPL.-ING. DR. HERMANN PEYERL*)

Im Erkenntnis vom 11. 6. 2008 hat der VfGH¹⁾ entschieden, dass an eine Agrargemeinschaft übertragenes Gemeindegut²⁾ weiterhin im Eigentum der Gemeinde verbleibt. Bei der Umsetzung des mit erheblichen finanziellen Auswirkungen³⁾ verbundenen Erkenntnisses sind auch die steuerlichen Folgen zu beachten. Der Beitrag gibt auf Basis einer kurzen Darstellung der Besteuerung von Agrargemeinschaften grundlegende Antworten auf die auftretenden Fragen.

1. Rechtsnatur von Agrargemeinschaften

Agrargemeinschaften sind Personenvereinigungen in Angelegenheiten der Bodenreform.⁴⁾ Den Liegenschaftseigentümern kommt dabei ein Anteilsrecht an den agrargemeinschaftlichen Grundstücken zu.⁵⁾ Ziel ist die Schaffung und Erhaltung einer leistungsfähigen und umweltverträglichen Landwirtschaft, insbesondere durch die Beseitigung von Mängeln in der Agrarstruktur.⁶⁾ Die rechtlichen Grundlagen sind im Flurverfassungs-Grundsatzgesetz und den jeweiligen Ausführungsgesetzen der Länder geregelt. Danach können Agrargemeinschaften als Körperschaften öffentlichen Rechts oder als Körperschaften privaten Rechts eingerichtet sein. Mangels entsprechenden Landesrechts kann es sich auch um Personengesellschaften in der Form von Gesellschaften bürgerlichen Rechts handeln.⁷⁾ Von der Rechtsform einer Agrargemeinschaft hängt insbesondere deren steuerliche Behandlung ab.

2. Die Besteuerung von Agrargemeinschaften**2.1. Agrargemeinschaften als Körperschaften**

Durch Landesgesetz als Körperschaften öffentlichen Rechts eingerichtete Agrargemeinschaften sind auch **körperschaftsteuerrechtlich⁸⁾ als solche zu behandeln.⁹⁾** Sie

*) Mag. Dipl.-Ing. Dr. Hermann Peyerl ist Universitätsassistent am Department für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften der Universität für Bodenkultur Wien und Lektor an der Fachhochschule des bfi Wien.

¹⁾ VfGH 11. 6. 2008, B 464/07.

²⁾ Als Gemeindegut wird das im Eigentum einer Gemeinde stehende Sondervermögen bezeichnet, das nicht nur den unmittelbaren Bedürfnissen der Gemeinde als solcher, sondern auch bestimmten Gemeindemitgliedern zur Nutzung als Weide und zum Holzbezug dient.

³⁾ Allein in Tirol sollen 200.000 ha (1/5 der Landesfläche) durch Agrargemeinschaften bewirtschaftet werden. In 337 Tiroler Agrargemeinschaften soll auch Gemeindegut eingebracht worden sein. Österreichweit dürften einige tausend Agrargemeinschaften bestehen.

⁴⁾ Im Sinn des Art. 12 Abs. 1 Z 3 B-VG.

⁵⁾ Zu einer Definition siehe z. B. KStR 2001, Rz. 51.

⁶⁾ § 1 Flurverfassungs-Grundsatzgesetz; so auch die entsprechenden Landesgesetze wie etwa § 1 Tiroler Flurverfassungslandesgesetz, § 1 Vorarlberger Flurverfassungslandesgesetz und § 1 NÖ Flurverfassungs-Landesgesetz.

⁷⁾ Zur Rechtsqualität von Agrargemeinschaften siehe *Rauscher*, Die Rechtsqualität von Agrargemeinschaften aus körperschaftsteuerrechtlicher Sicht, SWK-Heft 18/2001, S 474; siehe auch *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte³ (2007) 240; *Urban*, Forst & Steuern, Loseblattausgabe, 303 ff.

⁸⁾ Ob eine Agrargemeinschaft der Körperschaftsteuerpflicht unterliegt, soll nach dem VfGH (18. 10. 2007, 2005/15/0016) vom Vorliegen einer genehmigten Satzung abhängen. Kritisch *Mamut*, Zur Körperschaftsteuerpflicht von Agrargemeinschaften, SWK-Heft 14/15/2008, S 444.

⁹⁾ *Urban*, Forst & Steuern, 304; vgl. auch KStR 2001, Rz. 51.

sind nach § 1 Abs. 2 Z 2 i. V. m. § 2 KStG nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art unbeschränkt steuerpflichtig.¹⁰⁾ Nicht als Betrieb gewerblicher Art gilt kraft ausdrücklicher gesetzlicher Fiktion gemäß § 2 Abs. 1 KStG die Land- und Forstwirtschaft. Einen fiktiven Betrieb gewerblicher Art bildet nach § 2 Abs. 2 Z 2 und 3 KStG allerdings die entgeltliche Überlassung von Betrieben gewerblicher Art sowie von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken.¹¹⁾

Als Körperschaften privaten Rechts organisierte Agrargemeinschaften unterliegen nach § 1 Abs. 3 Z 3 i. V. m. § 5 Z 5 KStG der beschränkten Steuerpflicht. Sie sind als Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform ebenfalls nur mit den von ihnen unterhaltenen oder verpachteten Gewerbebetrieben sowie bei entgeltlicher Überlassung von Grundstücken für andere als land- und forstwirtschaftliche Zwecke unbeschränkt steuerpflichtig.¹²⁾

Im Ergebnis sind daher sowohl öffentlich-rechtliche als auch privatrechtliche Agrargemeinschaften im Rahmen ihrer land- und forstwirtschaftlichen Kerntätigkeit¹³⁾ persönlich steuerbefreit. Mit Einkünften aus Gewerbebetrieben und der Überlassung von Gewerbebetrieben oder Grundstücken unterliegen sie jedoch der Körperschaftsteuerpflicht. Ausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften sind seit 2001 endbesteuert, sie unterliegen als Substanzgenussrechte¹⁴⁾ dem Kapitalertragsteuerabzug.¹⁵⁾ Ob die Ausschüttungen auf landwirtschaftliche oder nichtlandwirtschaftliche Einkünfte zurückzuführen sind, ist für die Kapitalertragsteuerpflicht nicht von Bedeutung.¹⁶⁾

2.2. Agrargemeinschaften als Personengemeinschaften

Bei den als Gesellschaften bürgerlichen Rechts errichteten Agrargemeinschaften sind die Berechtigten Miteigentümer. Die Gewinnermittlung erfolgt gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert nach den jeweiligen Gewinnermittlungsvorschriften für alle Gesellschafter gemeinsam. In der Folge wird jedem Miteigentümer sein Anteil am Gewinn bzw. Verlust zugerechnet.¹⁷⁾

3. Das Agrargemeinschaften-Erkenntnis des VfGH

Mit der Regulierung des Gemeindegutes einer Tiroler Gemeinde wurde im Jahr 1962 die örtliche Agrargemeinschaft errichtet. Dadurch wurden im Eigentum der Gemeinde stehende Grundstücke zu agrargemeinschaftlichen Grundstücken.¹⁸⁾ Die Gemeinde ist an der Agrargemeinschaft anteilsberechtigigt, die Anteile wurden nach dem Bezug von Nutz- und Brennholz bemessen.¹⁹⁾ Im Jahr 2005 hat die Gemeinde einen Antrag auf

¹⁰⁾ Siehe dazu *Sulz/Nidetzky*, Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, 389.

¹¹⁾ Damit soll eine Gleichstellung von öffentlichen-rechtlichen und privaten Agrargemeinschaften bezweckt werden. Dies wird allerdings nicht erreicht, weil bei Körperschaften öffentlichen Rechts Liebhaberei ausgeschlossen ist, diese aber bei juristischen Personen privaten Rechts jedenfalls denkbar ist. Auch ein Verlustausgleich ist bei öffentlich-rechtlichen Agrargemeinschaften mit mehreren Betrieben gewerblicher Art nicht möglich. Vgl. *Sulz/Nidetzky*, ÖStZ 1996, 389.

¹²⁾ *Urban*, Forst & Steuern, 306.

¹³⁾ *Mamut*, SWK-Heft 14/15/2008, S 444.

¹⁴⁾ Siehe EStR 2000, Rz. 5030 ff.; kritisch zum KEST-Abzug *Mayer*, Kapitalertragsteuerpflicht für Ausschüttungen von Agrargemeinschaften, SWK-Heft 28/2001, S 684.

¹⁵⁾ *Urban*, Forst & Steuern, 307.

¹⁶⁾ Dabei ist eine Freigrenze von 2.000 Euro/Person/Jahr zu beachten (gemäß § 206 lit. c BAO, vgl. EStR 2000, Rz. 7723a). Zur Rechtslage ab 2001 siehe *Jilch*, Pauschalierte Land- und Forstwirte³, 242; *Rauscher*, Neues zur Besteuerung der Ausschüttungen von Agrargemeinschaften an Anteilsberechtigte, SWK-Heft 8/2001, S 277; *ders.*, Behandlung von Anteilsrechten an körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften, SWK-Heft 10/2002, S 307.

¹⁷⁾ *Urban*, Forst & Steuern, 303 f.

¹⁸⁾ Im Sinn des § 36 Abs. 2 lit. d Tiroler Flurverfassungslandesgesetz.

¹⁹⁾ Bereits seit einer Entscheidung des VfGH aus dem Jahr 1982 muss das Substanzrecht der Gemeinde als Anteil an der Agrargemeinschaft zur Geltung gebracht werden können. Damals hat der VfGH § 15

Änderung des Regulierungsplans gestellt. Dieser Antrag wurde vom Landesagrarsenat beim Amt der Tiroler Landesregierung in zweiter Instanz abgewiesen. Daraufhin hat die Gemeinde Beschwerde beim VfGH erhoben und die Verletzung des Gleichheitssatzes (Art. 7 B-VG) releviert. Der VfGH gab der Gemeinde Recht und sah in seinem Erkenntnis nicht nur den Gleichheitssatz, sondern auch das Eigentumsrecht (Art. 5 StGG bzw. Art. 1 1. ZP EMRK) verletzt.

Nach dem VfGH sind die Wirkungen der Regulierung nicht vor dem Hintergrund einer verfehlten, unsachlichen und das Eigentumsrecht verletzenden Rechtsansicht, sondern anhand der verfassungskonform verstandenen Rechtslage zu beurteilen. Wenn das Eigentum am Gemeindegut in den 1960er-Jahren auf die Agrargemeinschaft übertragen wurde, so war dies offenkundig verfassungswidrig. Ist dieser Akt jedoch rechtskräftig geworden, dann ist *atypisches Gemeindegut*²⁰⁾ entstanden, das im gemeinsamen Eigentum der Gemeinde und der Nutzungsberechtigten steht und als Agrargemeinschaft organisiert ist.²¹⁾

Die anhaltende Verweigerung der Berücksichtigung des Substanzwerts bei der Bemessung der Anteile ist daher als denkumögliche Gesetzesanwendung zu werten, die zudem gegen das Eigentumsrecht verstößt. Während dies bei Errichtung der Agrargemeinschaft in den 1960er-Jahren nach dem VfGH vielleicht noch hinnehmbar war, vernichtet die nunmehrige Weigerung, den Substanzwert zu berücksichtigen, das Vermögensrecht der Gemeinde. Dass der – großen Schwankungen unterliegende – Substanzwert seinerzeit vernachlässigt worden ist, rechtfertigt nicht, ihn dauerhaft außer Acht zu lassen. Der Anteil der Gemeinde am agrargemeinschaftlich regulierten Gemeindegut ist als Surrogat des ursprünglichen Alleineigentums zu verstehen und damit auch in Gestalt des bloßen Anteils an der Agrargemeinschaft jedenfalls Eigentum i. S. d. Art. 5 StGG.

4. Steuerliche Auswirkungen des VfGH-Erkenntnisses

4.1. Einkünftezurechnung

Aus steuerlicher Sicht sind zunächst einige grundlegende Aussagen des Erkenntnisses von Bedeutung. Der VfGH spricht hinsichtlich des rechtskräftig an Agrargemeinschaften übertragenen Vermögens von „*atypischem*“ Gemeindegut. Zwar wird eine Rückübertragung an die Gemeinden nicht verlangt. Allerdings stehen der Agrargemeinschaft nur die Erträge aus Holz- und Weidenutzungen zu. Alle anderen Erträge – wie etwa solche aus Grundverkäufen und der Einräumung von Nutzungsrechten – gebühren jedoch der Gemeinde. Die steuerrechtliche Grenzziehung kann im Hinblick auf die gesetzliche Zielsetzung einer Agrargemeinschaft auf Basis der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft i. S. d. § 21 EStG erfolgen.

Aus dem Erkenntnis des VfGH geht allerdings nicht hervor, wem die Einkünfte in steuerlicher Hinsicht künftig zuzurechnen sind. Diesbezüglich sind zwei Varianten denk-möglich:

Abs. 2 lit. d des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes, § 31 Abs. 2 lit. d des Vorarlberger Flurverfassungslandesgesetzes und § 33 Abs. 2 lit. c des Tiroler Flurverfassungslandesgesetzes, die eine undifferenzierte Einbeziehung des Gemeindegutes in Regulierungsverfahren vorsahen, aufgehoben. Diese Vernachlässigung des Substanzwerts des Gemeindegutes bei der Bemessung der Anteile war gleichheitswidrig (VfGH 1. 3. 1982, VfSlg. 9.336/1982; siehe auch die Anlassfälle VfGH 19. 6. 1982, B 472/78, B 577/79, B 508/78, VfSlg. 9.435/1982). Durch dieses Erkenntnis konnten zwar bestehende Agrargemeinschaften nicht rückgängig gemacht werden, allerdings sollte bei wesentlichen Änderungen in den maßgeblichen Verhältnissen eine Änderung des Regulierungsplans gerechtfertigt sein (VfGH 11. 6. 2008, B 464/07).

²⁰⁾ Im Unterschied zu regulärem Gemeindegut, das im Eigentum der Gemeinde steht und von allen oder bestimmten Gemeindemitgliedern aufgrund alter Übung unmittelbar für land- und forstwirtschaftliche Zwecke genutzt wird. Der über die Summe der Nutzungsrechte hinausgehende Substanzwert steht der Gemeinde zu (VfGH 11. 6. 2008, B 464/07).

²¹⁾ VfGH-Beschluss 4. 3. 2006, B 334/05–B 619/05; B 686/05, B 790/05 u. a.

- Wie bisher werden sämtliche Einkünfte in der Agrargemeinschaft erzielt. In einem zweiten Schritt wäre der nicht aus land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen erwirtschaftete Gewinnanteil der Gemeinde zuzurechnen.
- Nur die land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte werden in der Agrargemeinschaft erwirtschaftet, alle anderen Nutzungen sind hingegen direkt der Gemeinde als Körperschaft öffentlichen Rechts zuzurechnen.

Diese Frage kann nur vor dem Hintergrund der speziellen steuerrechtlichen Bestimmungen zu den Agrargemeinschaften beantwortet werden. § 24 BAO über die Zurechnung der Wirtschaftsgüter ist in diesem Fall nicht hilfreich.

Bei Agrargemeinschaften unterliegen die entgeltliche Überlassung von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken sowie die Unterhaltung oder Verpachtung eines Gewerbebetriebs der Körperschaftsteuer. Während bei Körperschaften öffentlichen Rechts die Überlassung von Grundstücken mangels Vorliegens eines Betriebs gewerblicher Art grundsätzlich nicht körperschaftsteuerpflichtig ist, sind bei Agrargemeinschaften im Ergebnis nur die land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte steuerbefreit. Der Gesetzgeber wollte offensichtlich nur die Kerntätigkeit von Agrargemeinschaften steuerlich begünstigen,²²⁾ während hinsichtlich der übrigen Einkünfte eine Gleichstellung mit allen anderen Steuerpflichtigen erfolgen sollte. Insbesondere gelten die für Körperschaften öffentlichen Rechts vorgesehenen steuerlichen Privilegien für Agrargemeinschaften nicht.

Damit sind aber auch die aus der nicht land- und forstwirtschaftlichen Nutzung von „atypischem“ Gemeindegut erwirtschafteten Einkünfte direkt der Gemeinde zuzurechnen. Für die Besteuerung der nicht land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte muss es unerheblich sein, ob das Gemeindegut in einer Agrargemeinschaft reguliert ist. Andernfalls würden jene Gemeinden, die aus dem einer Agrargemeinschaft überlassenen Gemeindegut Einkünfte erzielen, schlechter gegenüber jenen Gemeinden gestellt, bei denen diese Einkünfte außerhalb einer Agrargemeinschaft steuerfrei sind. Eine derartige Auffassung könnte jedoch erneut verfassungsrechtliche Bedenken auslösen.

4.2. Steuerliche Behandlung der Einkünfte bei der Gemeinde

Wenn die nicht land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte der Gemeinde direkt zuzurechnen sind, ist weiters deren steuerliche Behandlung zu betrachten. Die Einkünfte aus agrargemeinschaftlich genutztem Gemeindegut umfassen insbesondere solche aus Grundverkäufen und der Einräumung von Nutzungsrechten am Grundvermögen.

4.2.1. Grundverkäufe

Gemeinden unterliegen als Körperschaften öffentlichen Rechts nach § 1 Abs. 2 Z 2 i. V. m. § 2 KStG nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art²³⁾ der Körperschaftsteuerpflicht. Die Veräußerung von Grundstücken im Rahmen der planmäßigen Boden- und Siedlungspolitik begründet keinen Betrieb gewerblicher Art. Übersteigt die Tätigkeit den landesgesetzlichen Rahmen, dann liegt nach Achatz/Leitner ein Betrieb gewerblicher Art vor, wenn die Voraussetzungen für den gewerblichen Grundstückshandel erfüllt sind.²⁴⁾ Umsatzsteuerlich ist bei Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art die Befreiung für Grundstücksumsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG mit gleichzeitiger Optionsmöglichkeit nach § 6 Abs. 2 UStG zu beachten.

²²⁾ Mit verfassungsrechtlichen Bedenken *Farmer*, Der fiktive Betrieb gewerblicher Art, RdW 1995, 449.

²³⁾ Zu den Begriffsmerkmalen siehe ausführlich *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts, 40 ff.

²⁴⁾ Im Detail siehe *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts, 198 f.

4.2.2. Nutzungsrechte

Als Nutzungsrechte an Gemeindegut kommen insbesondere Dienstbarkeits- und Baurechtsbegründungen, aber auch die Überlassung von Skipisten und Golfplätzen, Jagdpachten sowie Abbauzinse für Schotter in Betracht. Körperschaftsteuerrechtlich begründen weder die Einräumung von Dienstbarkeiten und Baurechten noch die Vermietung und Verpachtung einen Betrieb gewerblicher Art.²⁵⁾ In der Umsatzsteuer galten bisher nur zivilrechtliche Bestandverträge als steuerpflichtig. Die Finanzverwaltung hat diese gemeinschaftsrechtlich nicht gedeckte Auffassung²⁶⁾ vor Kurzem revidiert, wonach § 2 Abs. 3 letzter Teilsatz UStG künftig richtlinienkonform und damit in einem weiteren Verständnis auszulegen ist.²⁷⁾ Auch bei Nutzungsrechten an Grundstücken ist die Umsatzsteuerbefreiung für Grundstücksumsätze zu beachten.

Die entgeltliche Überlassung eines Betriebs gewerblicher Art ist gemäß § 2 Abs. 2 Z 2 KStG körperschaftsteuerpflichtig. Die Unterscheidung, ob ein einzelnes Wirtschaftsgut oder ein Betrieb gewerblicher Art überlassen wird, ist danach zu treffen, ob die wesentlichen Betriebsgrundlagen für die vom Nutzenden ausgeübte Tätigkeit überlassen werden. Bei der Überlassung eines Betriebs gewerblicher Art besteht Umsatzsteuerpflicht.²⁸⁾

4.3. Das VfGH-Erkenntnis als rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 295a BAO?

Neben der Betrachtung der künftigen steuerlichen Auswirkungen ist die Frage nach der Bedeutung des Erkenntnisses für vergangene Besteuerungszeiträume zu stellen. § 295a BAO ermöglicht die Abänderung von Bescheiden bei Eintritt von Ereignissen mit abgabenrechtlicher Wirkung für die Vergangenheit. Nach h. A. im Schrifttum kann durch die höchstrichterliche Rechtsprechung allerdings keine steuerliche Vergangenheitswirkung hervorgerufen werden, weil die Entscheidung nur *inter partes* wirkt.²⁹⁾ Die gegenständliche Entscheidung des VfGH ändert den Sachverhalt nicht.³⁰⁾ Es liegt daher kein rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 295a BAO vor.

5. Zusammenfassende Würdigung

Einer Agrargemeinschaft sind künftig nur die land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte aus agrargemeinschaftlich genutztem Gemeindegut zuzurechnen. Alle weiteren Einkünfte stehen nach dem jüngsten Erkenntnis des VfGH hingegen der Gemeinde zu. Während für Einkünfte aus der Überlassung von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken durch Agrargemeinschaften Körperschaftsteuerpflicht besteht, sind Einkünfte aus Vermögensverwaltung bei der Gemeinde steuerfrei. Wenn die aus atypischem Gemeindegut erwirtschafteten nicht land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte der Gemeinde als Körperschaft öffentlichen Rechts nunmehr direkt zuzurechnen sind, dann unterliegen diese künftig einem vorteilhafteren Besteuerungsregime als bisher.

²⁵⁾ Achatz/Leitner, Körperschaften öffentlichen Rechts, 194 und 207.

²⁶⁾ Schuchter/Walder, Das Ende des Betriebes gewerblicher Art in der Umsatzsteuer? Teil 3, ÖStZ 1999, 102.

²⁷⁾ Siehe UStR 2000, Rz. 265; die Beurteilung hat nach Art. 135 Abs. 1 lit. I MwStSyst-RL zu erfolgen. Steuerpflicht besteht dann, wenn dem Betreffenden auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (EuGH 4. 10. 2001, Rs. C-326/99, *Stichting „Goed Wonen“*; 12. 6. 2003, Rs. C-275/01, *Sinclair Collins Ltd.*).

²⁸⁾ Achatz/Leitner, Körperschaften öffentlichen Rechts, 60 ff. und 119 f.

²⁹⁾ Vgl. etwa Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, § 295a Anm. 17; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 175 AO Rz. 44.

³⁰⁾ Zu diesem Erfordernis vgl. Lauer, Die Korrekturvorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Abgabenordnung (1984) 115. Siehe auch Rust, Das rückwirkende Ereignis im Steuerrecht (1995) 148; Beiser, § 295a BAO – Ereignisse mit Wirkung für die Vergangenheit, ÖStZ 2005, 158.