

Die Besteuerung der Agrargemeinschaften



DIETMAR AIGNER, GEORG KOFLER, HERBERT KOFLER, MICHAEL TUMPEL

Abstract

Die Besteuerung von Agrargemeinschaften wirft eine Reihe von spannenden Fragen sowohl im Hinblick auf die steuersystematische Einordnung von Agrargemeinschaften als auch die konkreten Besteuerungsfolgen

und die Reichweite von Begünstigungsvorschriften auf. Diesen Fragen geht der folgende Beitrag, der auf eine Untersuchung für die AK Wien zurückgeht, nach.

Schlagworte

Gemeindegut, Betrieb gewerblicher Art, Körperschaft öffentlichen Rechts, Ausschüttung

Rechtsquellen

§§ 2 Abs 2 Z 3, 5 Z 5, 21 Abs 2 und 3 KStG; § 27 Abs 2 Z 1 Lit d, Abs 3 EStG

Inhaltsübersicht

I.	Einleitung	2
II.	Historische Entwicklung von Agrargemeinschaften	5
III.	Besteuerung von Agrargemeinschaften	7
	A. Ertragsteuerliche Behandlung	7
	1. Steuerrechtliche Qualifikation	7
	2. Besteuerung als Körperschaft des öffentlichen Rechts	9
	a. Überblick	9
	b. Betriebe gewerblicher Art (§ 2 KStG)	10
	c. Steuerpflicht mit Einkünften iSd § 21 Abs 2 und 3 KStG	11
	3. Besteuerung als Körperschaft des privaten Rechts	14
	4. Erfassung als nichtrechtsfähige Personenvereinigung	16
	B. Umsatzsteuerliche Behandlung	16
	1. Besteuerung als Körperschaft des öffentlichen Rechts	16
	2. Besteuerung als Körperschaft des privaten Rechts oder als Personenvereinigung	17
IV.	Besteuerung der Mitglieder körperschaftlich organisierter Agrargemeinschaften	17
	A. Überblick	17
	B. Ausschüttungen von Agrargemeinschaften	20
	C. Veräußerung von Agrargemeinschaftsanteilen	22
V.	Zusammenfassung	22

I. Einleitung

Agrargemeinschaften sind in der jüngeren Vergangenheit vor allem durch den »Tiroler Agrarstreit« in das Bewusstsein der breiteren Öffentlichkeit getreten. Bei diesem geht es im Kern darum, dass mit agrarischen Nutzungsrechten belastetes Vermögen politischer Gemeinden (sog »echtes Gemeindegut«) durch bodenreformatorische Regulierung an Agrargemeinschaften übertragen wurde, was letztlich dazu führte, dass Gemeinden die **Substanz des Gemeindegutes** zur Gänze an die Nutzungsberechtigten der Agrargemeinschaften verloren. Dadurch wurde aber zugleich »eine durch nichts gerechtfertigte Bevorzugung der Nutzungsberechtigten gegenüber der (auch) die übrigen Gemeindegutangehörigen repräsentierenden Gemeinde« bewirkt.¹ Dieser Agrarstreit ist nicht nur Gegenstand eines eigenen »Schwarzbuches«² und wurde in der Presse als »wahrscheinlich größte[r] Vermögensskandal der Zweiten Republik« bezeichnet.³ Er hat vielmehr in seiner juristischen Komponente auch den Verfassungsgerichtshof⁴ und den Verwaltungsgerichtshof⁵ mehr-

fach beschäftigt.⁶ Im Nationalrat hat er zu einer Reihe parlamentarischer Anfragen⁷ und Initiativanträgen⁸ geführt. Auch nach einer – bereits auf dem Prüfstand des VfGH gestandenen⁹ – Lösung durch den Tiroler Landesgesetzgeber in Form eines **Anspruches der politischen Gemeinde auf den Substanzwert** der aus dem echten Gemeindegut stammenden, nunmehr agrargemeinschaftlichen Grundstücken¹⁰ ist der »Agrarstreit« weiterhin ein bestimmendes Thema in der Tiroler Tagespolitik.

Agrargemeinschaften sind **Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform**, die auf Grundlage des Art 12 Abs 1 Z 3 B-VG, nach dem Flurverfassungs-Grundsatzgesetz 1951¹¹ des Bundes und den jeweiligen Ausführungsgesetzen der Länder¹² bestehen. Eine Agrargemeinschaft ist dabei die Gesamtheit der jeweiligen Eigentümer von gewissen, außerhalb der Agrargemeinschaft liegender Liegenschaften (sog »**Stammsitzliegenschaften**«), an deren Eigentum ein Anteilsrecht an agrargemeinschaftlichen Grundstücken gebunden ist, einschließlich jener Personen, denen – wie vor allem in Vorarlberg¹³ – **persönliche** (»**walzende**«) **Anteilsrechte** zustehen.¹⁴ Die rechtliche Eigenart agrargemeinschaftlicher Grundstücke, deren Nutzung den Mitgliedern der Agrargemeinschaft zusteht, geht im Wesentlichen auf die frühere, rein agrarwirtschaftlich orientierte Wirtschaftsordnung zurück, insbesondere auf die **mittelalterliche Allmende-Nutzung**.¹⁵ Bei die-

1 VfSlg 9336/1982.

2 Siehe *Keller*, Schwarzbuch Agrargemeinschaften (2009). Der Klappentext spitzt die Problematik instruktiv zu: »Teils über 50 Jahre herrschten in Tirol bäuerliche Agrargemeinschaften über das Gemeindegut – sprich – das Grundeigentum der betroffenen Gemeinden. Um die Macht der Bauern in Folge der sich ändernden Gesellschaftsverhältnisse zu erhalten, hatte die Agrarbehörde des Landes Tirol ab 1950 mittels Bescheid Grund und Boden der 176 betroffenen Gemeinden auf insgesamt 399 Agrargemeinschaften übertragen. 2.104,73 Quadratkilometer – eine Fläche größer als Osttirol – wurden damit dem Einflussbereich der Gemeinden entzogen. Für die Übertragungen fehlte jede Rechtsgrundlage. Widerrechtlich bereicherten sich die Mitgliederfamilien dieser Agrargemeinschaften über Jahrzehnte am Gemeindegut, ihre demokratisch nicht legitimierte Machtfülle stellte die Gemeinderäte in den Schatten und erst ab dem Jahr 2005 wurde der dahinterliegende Skandal öffentlich rufbar. Die politische wie rechtliche Auseinandersetzung gipfelte im Verfassungsgerichtshof-Erkenntnis zur Causa Mieders im Juni 2008. Dabei stellte das Höchstgericht fest, dass das Gemeindegut nie beseitigt wurde und den Gemeinden alle Einkünfte aus dem Gemeindegut zustehen und immer zugestanden haben, die nichts mit der Holz- und Weidenutzung zu tun haben. Der Kampf, der seither geführt wird, geht dem Land ans Eingemachte und stellt das traditionelle Tiroler Selbstverständnis auf den Kopf.«

3 Siehe zB *Meinhart*, Vermögensskandal um Böden in Tirol: Von Agrargemeinschaften gesetzlos angeeignet, »profil« vom 6.4.2009, die zusammenfassend ausführt, dass sich seit den 1950er Jahren »bäuerliche Agrargemeinschaften Grund und Boden von der Größe ganz Osttirols rechtswidrig angeeignet [haben] – zum Schaden der Allgemeinheit«.

4 Siehe insb VfSlg 9336/1982 (»Feldkirch-Erkenntnis«); VfSlg 18.446/2008 (»Mieders I-Erkenntnis«); VfSlg 18.933/2009 (»Obsteig-Erkenntnis«); VfSlg 19.018/2010 (»Tanzalpe-Erkenntnis«); VfSlg 19.262/2010 (»Unterlangkampfen-Erkenntnis«); VfSlg 19.320/2011 (»Mieders II-Erkenntnis«).

5 Siehe insb VwGH 30.6.2011, 2010/07/0074, 2010/07/0075, 2010/07/0090, 2010/07/0091, 2010/07/0092, 2010/07/0093, 2010/07/0099, 2010/07/0135, 2010/07/0156, 2010/07/0230, 2010/07/0231, 2010/07/0233, 2011/07/0039, 2011/07/0050; weiters zB VwGH 21.11.2012, 2012/07/0064.

6 Siehe zum »Tiroler Agrarstreit« zB *Pernthaler*, Eigentum am Gemeindegut, ZfV 2010/622, 375 (375 ff); *Bachler/Haunold*, Bodenreformrecht, in *Norer* (Hrsg), Handbuch des Agrarrechts (2012) 559 (598 ff).

7 Siehe zB Anfrage 10145/J XXIV. GP (14.12.2011) und Antwort 9949/AB XXIV. GP (3.2.2012), und Anfrage 10260/J XXIV. GP (11.1.2012) und Antwort 10118/AB XXIV. GP (9.3.2012).

8 Siehe die Initiativanträge zur Änderung des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951 1717/A XXIV. GP (28.10.2011), 1718/A XXIV. GP (28.10.2011), und 1719/A XXIV. GP (28.10.2011).

9 VfSlg 19.262/2010 (»Unterlangkampfen-Erkenntnis«); VfSlg 19.320/2011 (»Mieders II-Erkenntnis«).

10 Durch Tir LGBL 2010/7.

11 BGBL 1951/103 idF BGBL I 2005/87; zuvor BGBL 1932/256.

12 Burgenland: Flurverfassungs-Landesgesetz 1970 (Bgl. FIVG), Bgl. LGBL 1970/40 idF 2007/22; Kärnten: Flurverfassungs-Landesgesetz 1979 (K-FLG), Ktn LGBL 1979/64 idF 2012/65; Niederösterreich: Flurverfassungs-Landesgesetz 1975 (NÖ FIVG), NÖ LGBL 6650-5 idF 6650-9; Oberösterreich: Flurverfassungs-Landesgesetz 1979 (OÖ FLG), OÖ LGBL 1979/73 idF LGBL 2006/3; Salzburg: Flurverfassungs-Landesgesetz 1973 (Sbg FLG), Sbg LGBL 1973/1 idF LGBL 2006/125; Steiermark: Steiermärkisches Agrargemeinschaftengesetz 1985 (StAgrGG), Stmk LGBL 1986/8 idF LGBL 2001/78; Tirol: Tiroler Flurverfassungs-Landesgesetz 1996 (TFLG 1996), Tir LGBL 1996/74 idF LGBL 2012/150; Vorarlberg: Gesetz über die Regelung der Flurverfassung (Vbg FIVG), Vbg LGBL 1979/2 idF LGBL 2006/32.

13 Siehe nur VwGH 7.7.2005, 2004/07/0070, VwSlg 16.680 A/2005.

14 Zuletzt ausführlich zu den rechtlichen Aspekten von Agrargemeinschaften zB *Bachler/Haunold*, Bodenreformrecht, in *Norer* (Hrsg), Handbuch des Agrarrechts (2012) 559 (588 ff mwN).

15 Zur geschichtlichen Entwicklung siehe den Kurzüberblick in Kapitel II.

sen Nutzungsrechten handelt es sich schon historisch um Rechte einer örtlich abgrenzbaren Gemeinschaft, die regelmäßig von den Einkünften land- und forstwirtschaftlicher Betriebe ihren Lebensunterhalt bestritt. Die **gemeinsame Nutzung einer Mehrzahl von Berechtigten** bildet dabei auch ein Wesensmerkmal agrargemeinschaftlicher Grundstücke, wobei der Zweck der Nutzung dieser Grundflächen in der **Erleichterung der Wirtschaftsführung** von berechtigten, nicht der Agrargemeinschaft zugehörigen Liegenschaften (Stamm-sitzliegenschaften) oder von Betrieben berechtigter Personen lag und liegt.¹⁶

Agrargemeinschaften kommen in der Lebenswirklichkeit in **zahlreichen Spielarten und unter den verschiedensten Bezeichnungen** vor.¹⁷ Agrargemeinschaften werden dabei sowohl nach ihrem Zweck (zB Alm- bzw Weideagrargemeinschaften, Waldagrargemeinschaften) als auch danach untergliedert, ob sie durch Satzungen reguliert oder nicht reguliert sind.¹⁸ Ihr primärer Zweck einst und jetzt liegt in der **Verwaltung, pfleglichen Bewirtschaftung und Nutzung der agrargemeinschaftlichen Grundstücke** gemäß den Anteilsrechten und den Vorschriften in Regulierungsplänen und Satzungen.¹⁹ Der Aufgabenbereich von Agrargemeinschaften umfasst damit die Verwaltung, pflegliche Bewirtschaftung, Erhaltung und Verbesserung des Gemeinschaftsvermögens sowie die Sicherstellung der Erfüllung der Ansprüche und Pflichten (zB Forstwegbau, Kulturpflege, Aufforstungsarbeiten)²⁰ ihrer Mitglieder.²¹ Die Rechte und Pflichten aus dem Mitgliedschaftsverhältnis sind dabei **öffentlich-rechtlicher Natur**.²²

Auch für die **konkrete Bewirtschaftung** der agrargemeinschaftlichen Grundstücke im Einzelfall gibt es unzählige Möglichkeiten. So kann die Nutzung zB sowohl durch eigene Tätigkeit des einzelnen Beteiligten (zB Holzschlägerungsrecht, Recht auf Almauftrieb etc), als auch durch gemeinschaftliche Bewirtschaftung mit Ausschüttung der Erträge an die Beteiligten erfolgen.²³ In der jüngeren Vergangenheit hat offenbar auch

die **Bewirtschaftung durch Überlassung von agrargemeinschaftlichen Grundstücken zu nicht land- und forstwirtschaftlichen Zwecken** erhebliche Bedeutung erlangt, etwa für den Ski- oder Golfsport. In der Tat dürften Gewinne bei Agrargemeinschaften idR nicht vornehmlich durch die (steuerfreie) land- und forstwirtschaftliche Eigenbewirtschaftung, sondern durch die (steuerepflichtige) Nutzungsüberlassung von Grundstücken zu nicht land- und forstwirtschaftlichen Zwecken entstehen.²⁴

Agrargemeinschaften haben vor allem in **Kärnten, der Steiermark, Tirol und Vorarlberg** große Bedeutung.²⁵ So existieren zB in Tirol schätzungsweise 1.800 bis 2.000 Agrargemeinschaften,²⁶ die rund ein Fünftel der Landesfläche bewirtschaften;²⁷ in Vorarlberg besteht agrargemeinschaftliches Eigentum an etwa der Hälfte der Landesfläche.²⁸ Nach den Erhebungen der Statistik Austria im **Agrarstrukturbericht 2010** bestehen **4.106 als juristische Personen organisierte Agrargemeinschaften**.²⁹ Diese bewirtschafteten insgesamt eine land- und forstwirtschaftliche Fläche von **963.735 Hektar**,³⁰ das sind immerhin rund **13 % der österreichischen land- und forstwirtschaftlichen Gesamtfläche** (7.347.535 Hektar).³¹ Davon entfielen auf forstwirtschaftlich genutzte Flächen³² 389.208 Hektar,³³ auf landwirtschaftlich genutzte Flächen³⁴ 252.944 Hektar³⁵ (davon ein Großteil extensives Grünland, insb Almen; 249.705 Hektar),³⁶ und auf

16 ZB VwGH 7.7.2005, 2004/07/0070, VwSlg 16.680 A/2005.

17 ZB Almgemeinschaften, Bauernschaften, Nachbarschaften, Ortschaften, Interessensgemeinschaften, Urbalgemeinschaften, Realgenossenschaften, Realgemeinden, Wald- bzw Forstgenossenschaften, Weidegenossenschaften; siehe auch *Sulz/Nidetzky*, Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, 389 (389); weiters zB UFS 10.10.2012, RV/0409-I/07 (zu einer Interessensgemeinschaft); UFS 10.10.2012, RV/0410-I/07 (zu einer Alpin-teressenschaft).

18 Ausführlich *Lang*, Tiroler Agrarrecht II (1991) 193 f.

19 VwGH 7.7.2005, 2004/07/0070, VwSlg 16.680 A/2005.

20 Siehe zB UFS 14.3.2005, RV/0155-I/03.

21 *Bachler/Haunold*, Bodenreformrecht, in *Norer* (Hrsg), Handbuch des Agrarrechts (2012) 559 (590).

22 VwGH 18.11.2008, 2006/15/0050, ÖStZB 2009/360, 364.

23 Siehe zB Rz 555 KStR 2013; Rz 5031 EStR 2000.

24 Siehe *Sulz*, Zur Veräußerung von Anteilen an Agrargemeinschaften, SWK 2002, 85 (85).

25 *Bachler/Haunold*, Bodenreformrecht, in *Norer* (Hrsg), Handbuch des Agrarrechts (2012) 559 (590).

26 Siehe <<http://www.tirol.gv.at/themen/laendlicher-raum/agrar/agrargemeinschaften/agrargemtirol/>>

27 Siehe *Peyerl*, Agrargemeinschaften-Erkenntnis des VfGH hat weitreichende steuerliche Konsequenzen! SWK 2008, 1148 (1148 m FN 3).

28 Siehe <<http://www.agrar-nenzing.at/Agrar1/agrargemeinschaften.htm>>

29 *Statistik Austria*, Agrarstrukturhebung 2010 (Wien 2012) 32 und 49. Dabei wurden von der Statistik Austria nur jene Agrargemeinschaften erfasst, die als juristische Personen eingerichtet sind; siehe *Statistik Austria*, Agrarstrukturhebung 2010 (Wien 2012) 49.

30 Zur Aufschlüsselung der bewirtschafteten Flächen siehe *Statistik Austria*, Agrarstrukturhebung 2010 (Wien 2012) 52 ff.

31 *Statistik Austria*, Agrarstrukturhebung 2010 (Wien 2012) 49.

32 Das sind Waldflächen, Energieholzflächen und Forstgärten; siehe *Statistik Austria*, Agrarstrukturhebung 2010 (Wien 2012) 16.

33 *Statistik Austria*, Agrarstrukturhebung 2010 (Wien 2012) 58.

34 Dazu rechnen Ackerland (einschließlich Bracheflächen), Haus- und Nutzgärten, Obstanlagen, Weingärten, Rebschulen, Baumschulen, Forstbaumschulen, Dauerwiesen (einnährige Wiesen, Mähweiden/-wiesen mit zwei Nutzungen, Mähweiden/-wiesen mit drei und mehr Nutzungen), Dauerweiden, Hutweiden, Almen, Bergmäher, Streuwiesen sowie GLÖZ G-Flächen. Seit 2010 werden auch die Christbaumkulturen der landwirtschaftlich genutzten Fläche zugerechnet. Siehe *Statistik Austria*, Agrarstrukturhebung 2010 (Wien 2012) 18 f.

35 *Statistik Austria*, Agrarstrukturhebung 2010 (Wien 2012) 57.

36 *Statistik Austria*, Agrarstrukturhebung 2010 (Wien 2012) 57.

sonstige Flächen 321.583 Hektar;³⁷ Viehhaltung durch Agrargemeinschaften findet keine statt.³⁸

Das **Steuerrecht** nimmt nur vereinzelt und auch lediglich im Bereich des Ertragsteuerrechts auf – körperchaftlich organisierte – Agrargemeinschaften Bezug, während für sie im Hinblick auf Gebühren³⁹ und Verkehrssteuern keine Sonderregelungen bestehen:

- ▷ Für als öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche Körperschaften anzusehende Agrargemeinschaften wollte der Gesetzgeber offenbar nur die **land- und forstwirtschaftliche Kerntätigkeit** begünstigen (§ 2 Abs 1 TS 4 bzw § 5 Z 5 KStG), wohingegen hinsichtlich der übrigen Einkünfte, insbesondere jenen aus **Gewerbebetrieb oder der Grundstücksüberlassung zu nicht land- oder forstwirtschaftlichen Zwecken**, durch die Einbeziehung in die Steuerpflicht (§ 2 Abs 2 Z 3 bzw § 5 Z 5 KStG) eine Gleichstellung mit allen anderen Steuerpflichtigen erfolgen sollte; insbesondere gelten die für andere Körperschaften öffentlichen Rechts vorgesehenen Privilegierungen (zB Steuerfreiheit der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) für Agrargemeinschaften nicht.
- ▷ Ausschüttungen körperchaftlich organisierter Agrargemeinschaften sind auch im betrieblichen Bereich nicht von der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung erfasst,⁴⁰ sondern durch eine Reihe spezifischer Vorschriften angesprochen: Sofern **Ausschüttungen von Agrargemeinschaften** nicht ohnehin im Rahmen betrieblicher Einkünfte anfallen, sind sie Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs 2 Z 1 lit d EStG); dies gilt auch für die Veräußerung solcher Anteile (§ 27 Abs 3 EStG). Die Ausschüttungen unterliegen sowohl im Betriebs- als auch im Privatvermögen dem **25%igen Kapitalertragsteuerabzug mit Endbesteuerungswirkung** (§§ 93, 97 iVm § 27 Abs 2 Z 1 lit d und § 27a EStG). **Veräußerungen von Anteilen an körperchaftlich organisierten Agrargemeinschaften** fallen sowohl im Betriebs- als auch im Privatvermögen unter den besonderen, 25%igen Steuersatz gem § 27 Abs 3 iVm § 27a Abs 1 EStG; ein Kapitalertragsteuerabzug vom Veräußerungserlös wird hier mangels depotführender Stelle nicht in Betracht kommen (§ 93 Abs 2 Z 2 EStG).

37 Statistik Austria, Agrarstrukturerhebung 2010 (Wien 2012) 58.

38 Statistik Austria, Agrarstrukturerhebung 2010 (Wien 2012) 72.

39 Angemerkt sei lediglich, dass die Abtretung von Anteilen an Agrargemeinschaften nicht der Gebühr nach § 33 TP 21 GebG (Zessionen) unterliegen; siehe Pkt 3.10 der Bundessteuertagung Gebühren und Verkehrssteuern – Ergebnisse 2006 (Erlaß vom 7.5.2008, BMF-010206/0050-VI/5/2008); *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 267 m FN 1293.

40 Dazu Kapitel IV.A.

Ungeklärt ist, ob das gegenwärtige Besteuerungsregime für Agrargemeinschaften beihilfenrechtliche Probleme im Hinblick auf Art 107 ff des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) aufwerfen, zumal die Regeln des Unionsrechts über staatliche Beihilfen auch auf indirekte Subventionen wie zB **Steuervergünstigungen** anzuwenden sind.⁴¹ Beihilfenrechtliche Fragestellungen könnten sowohl bei öffentlich-rechtlichen wie auch bei privatrechtlichen **Agrargemeinschaften** vor allem hinsichtlich der ertragsteuerlichen Freistellung der **Land- und Forstwirtschaft** auftreten.⁴² Wäre diese Befreiung als Beihilfe zu beurteilen, so wäre auch von einem **Durchführungsverbot** auszugehen,⁴³ zumal landwirtschaftliche Beihilfen nach Art 144 der österreichischen Beitrittsakte⁴⁴ zu notifizieren gewesen wären, was allerdings nicht erfolgt ist.⁴⁵

41 Siehe etwa EuGH 15.3.1994, C-387/92, Slg 1994, I-877, *Banco Exterior de España* – Tz 14; EuGH 19.5.1999, C-6/97, Slg 1999, I-2981, *Italien/Kommission* – Tz 16 f. Die Kommission hat aus diesem Grund als Leitlinie für ihre Entscheidungspraxis 1998 eine entsprechende Mitteilung über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung veröffentlicht. Siehe die Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung (98/C 384/03), ABl C 384/3 ff (10.12.1998).

42 Allgemein *Lang*, Die Besteuerung von Körperschaften des öffentlichen Rechts aus dem Blickwinkel des gemeinschaftsrechtlichen Beihilfenrechts, in: *König/Schwarzinger* (Hrsg), *Körperschaften im Steuerrecht*, FS Wiesner (2004) 237 (240 ff); *Achatz*, Verfassungsrechtliche und europarechtliche Aspekte der Besteuerung von Non-Profit-Organisationen, in: *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht* (Hrsg), *Das Recht der Non-Profit-Organisationen* (2006) 49 (80); *Achatz*, Der Betrieb gewerblicher Art zwischen Wettbewerbswidrigkeit und Wettbewerbsneutralität, in: *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), *Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis*, FS Doralt (2007) 1 (10); *Lang*, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilfenrechts auf das Steuerrecht, 17. ÖJT Band IV/1 (2009) 19 und 30; *Sutter* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG (2009) § 2 Rz 162 ff; *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 2 Tz 29.

43 Siehe auch *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 2 Tz 30 und Tz 84; weiters *Lang*, Die Besteuerung von Körperschaften des öffentlichen Rechts aus dem Blickwinkel des gemeinschaftsrechtlichen Beihilfenrechts, in: *König/Schwarzinger* (Hrsg), *Körperschaften im Steuerrecht*, FS Wiesner (2004) 237 (249); *Sutter* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG (2009) § 2 Rz 165. Mit Ausnahme der Erzeugnisse der Verordnung (EWG) Nr. 3759/92 über die gemeinsame Marktorganisation für Fischereierzeugnisse und Erzeugnisse der Aquakultur; siehe Art 137 der Beitrittsakte, BGBl 1995/45.

44 BGBl 1995/45. Nach dem in Titel VI (»Landwirtschaft«) der Beitrittsakte angesiedelten Art 144 »gelten von den in den neuen Mitgliedstaaten vor dem Beitritt angewandten Beihilfen nur diejenigen als »bestehende« Beihilfen nach Artikel 93 Absatz 1 des EG-Vertrags [nunmehr: Art 108 Abs 1 AEUV], die der Kommission bis zum 30. April 1995 mitgeteilt werden«. Mit dieser Anordnung, dass nicht bis April 1995 notifizierte »Altbeihilfen« nicht mehr als »bestehende Beihilfen« iSd Art 108 Abs 1 AEUV gelten, wird Art 108 Abs 3 AEUV somit auch für nicht-notifizierte österreichische »Altbeihilfen« anwendbar. Siehe nur *Sutter* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG (2009) § 2 Rz 163.

45 Offenbar ist von Österreich keine einzige steuerrechtliche Maßnahme der Kommission notifiziert worden (siehe *Achatz*

II. Historische Entwicklung von Agrargemeinschaften

Ursprung der Agrargemeinschaft in ihrer heutigen Form ist insbesondere das bereits aus dem Mittelalter bekannte deutschrechtliche, genossenschaftliche Institut der »Allmende«, welche – außerhalb der Relevanz unseres heutigen Eigentumsbegriffs – im Wesentlichen für die **gemeinschaftliche Nutzung von bestimmten Hofeigentümern an Wäldern, Weiden und Alpen** stand.⁴⁶ In ältester Zeit umfasste die »Gemeinde« freilich ausschließlich diese Hofeigentümer bzw Bauern (sog »**Realgemeinde**«). Jene Grundbesitzer, deren Grundstück nicht dem Gemeindegut angehörte, sowie Handwerker und später zugezogene Personen standen außerhalb der Gemeinde. Diese Bevölkerungsgruppen hatten folglich auch keinen Anteil am sog »Gemeindegut«, also jenem Vermögen, das mit **althergewonnenen Nutzungsrechten der Gemeindeglieder** belastet war. Das jahrhundertelange Ringen zwischen den alteingesessenen Bauern und der restlichen Bevölkerung um die Nutzungsrechte an der Allmende führte dazu, dass sich im Laufe der Zeit mannigfaltige Erscheinungsformen agrarischer Gemeinschaften bildeten.

Gesetzliche Änderungen schufen Mitte des 19. Jahrhunderts die **politische Ortsgemeinde**, womit die öffentlich-rechtliche Funktion der alten Realgemeinde dieser entzogen und der Gesamtheit der Bewohner eines Gemeindegebietes übertragen wurde. Da sich nun die neue politische Ortsgemeinde von der bis dahin vorhandenen Realgemeinde, insbesondere hinsichtlich des Personenkreises, unterschied, war fraglich, was mit dem alten Gemeindegut geschehen sollte. Der Gesetzgeber ließ dies offen und so ging das Gemeindegut teils

in das Eigentum der politischen Gemeinde über und teils verblieb es bei den ursprünglichen Gemeinschaftseigentümern (»altfreie Agrargemeinschaften«).⁴⁷ Sofern es auf die politische Gemeinde überging, hat das Gemeindegut, das ihren Ursprung im Gemeindeeigentum der seinerzeitigen »Realgemeinde« hatte, die Schaffung der modernen politischen Gemeinde bis heute in der Weise überdauert, dass bestimmte Gemeindeglieder (im Kern die Glieder der früheren »Realgemeinde«) **Teile des Gemeindeeigentums** wie bisher weiter nutzen durften.⁴⁸ Insofern war also auch das mit Nutzungen belastete Eigentum der früheren Realgemeinde auf die neue Gemeinde übergegangen und blieb lediglich mit den bisherigen Nutzungen belastet, sodass es sich vom sonstigen Gemeindevermögen nur durch die **Zweckbestimmung** unterscheidet.⁴⁹ Im Rahmen der **Anlegung der neuen Grundbücher** in den 70er Jahren des 19. Jahrhunderts ging der Gemeinschaftsbesitz vielfach auch in das Individualeigentum von Bauern über. Wo ein solcher Übergang ins Individualeigentum nicht stattfand, wurden die Gemeinschaften unter Bezeichnungen wie »Nachbarschaft« oder »Interessenschaft« ins Grundbuch eingetragen.⁵⁰

In diesen Gemeinschaften zeigten sich aber beträchtliche rechtliche Mängel, wie insbesondere eine primitive Willensbildung und fehlende Organe. Um diese Mängel zu beheben und eine planmäßige Bewirtschaftung zu erreichen, wurden durch sogenannte **Regulierungsverfahren** die Gemeinschaften zu neuen Agrargemeinschaften umstrukturiert. Ausgangspunkt für diese Neuregulierungen der agrarischen Gemeinschaften waren die **Reichsrahmengesetze** über die agrarischen Operationen aus dem Jahr 1883,⁵¹ die auch die Teilung gemeinschaftlicher Grundstücke und die Regulierung der hierauf bezüglichen Benützungs- und Verwaltungsrechte betrafen. Der Inhalt dieser Gesetze wurde später in den **Kompetenztatbestand des Art 12 Abs 1 Z 3 B-VG** (»Bodenreform, insbesondere agrarische Operationen und Wiederbesiedelung«) aufgenommen.

Gestützt auf diese Grundsatzkompetenz des Art 12 Abs 1 Z 3 B-VG besteht heute das **Flurverfassungs-Grundsatzgesetz 1951**⁵² des Bundes. Dieses normiert die **Grundsätze für die Ordnung der rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse an agrargemeinschaftlichen Grundstücken**. Im Rahmen dieser bundesweit

in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 2 Tz 84). Man sei damals davon ausgegangen, dass alle österreichischen Regeln im steuerlichen Bereich allgemeine Wirtschaftsfördermaßnahmen seien und daher nicht unter das Beihilfenregime fallen. Für Österreich sei die Entwicklung des dynamischen Beihilfenbegriffs nicht absehbar gewesen, weshalb man nur direkte Förderungen angemeldet habe. Da Österreich somit kein Verschulden an der Nichtnotifikation treffe, greife Art 144 der Beitrittsakte nicht, weshalb Regeln des Steuerrechts etwa nur im Rahmen des Altbeihilfenüberwachungsverfahrens von der Kommission aufgegriffen werden dürften. Kritisch zu einer solchen Rechtfertigung *Sutter*, Die Zuständigkeit nationaler Gerichte zur Beurteilung der Beihilfenqualität staatlicher Maßnahmen im Lichte des Art. 144 Beitrittsakte, SWI 1999, 380 (386 f).

46 Siehe für ausführliche historische Überblicke *Guggenberger*, Agrargemeinschaften – Zweck, Aufgaben, Verwaltung und Organisation, *Der Alm- und Bergbauer* 1990/11, 1990/12, 1991/1-2, 1991/3 und 1991/4; *Lang*, *Tiroler Agrarrecht II* (1991) 16 ff; *Bachler/Haunold*, Bodenreformrecht, in *Norer* (Hrsg), *Handbuch des Agrarrechts* (2012) 559 (588 ff); *Kohl/Oberhofer/Pernthaler* (Hrsg), *Agrargemeinschaften Band I* (2010) und *Band II* (2012); weiters zB *Pernthaler*, *Eigentum am Gemeindegut*, ZfV 2010/622, 375 (375 ff); umfassend auch *Schellmann/Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg), KStG⁷ (2004) § 5 Tz 22 ff.

47 *Pernthaler*, *Eigentum am Gemeindegut*, ZfV 2010/622, 375 (376).

48 Siehe zu dieser Entwicklung zB *VfSlg* 9336/1982. Ausführlich zu diesen Fragestellungen und der historischen Entwicklung zB *Pernthaler*, *Eigentum am Gemeindegut*, ZfV 2010/622, 375 (375 ff).

49 Siehe zB *VfSlg* 1383/1931; *VfSlg* 4229/1962; *VfSlg* 9336/1982.

50 *Bachler/Haunold*, *Bodenreformrecht*, in *Norer* (Hrsg), *Handbuch des Agrarrechts* (2012) 559 (589).

51 Siehe insbesondere *RGBl* 1883/94.

52 *BGBI* 1951/103 idF *BGBI* I 2005/87; zuvor *BGBI* 1932/256.

geltenden Grundsätze haben die Bundesländer (ohne Wien) unter Berücksichtigung der jeweiligen landesspezifischen Verhältnisse und Bedürfnisse vollzugsfähige **Ausführungsgesetze** erlassen. Diese bilden heute die gesetzlichen Grundlagen für Agrargemeinschaften. Liegen **agrargemeinschaftliche Grundstücke** vor, so bilden die Anteilberechtigten *ex lege* eine Agrargemeinschaft. Die Agrargemeinschaft ist somit rechtliche Folge des Vorliegens von agrargemeinschaftlichen Grundstücken. Die Landesgesetze definieren Agrargemeinschaften als die Gesamtheit der jeweiligen Eigentümer von Liegenschaften (sog »Stammsitzliegenschaften«), an deren Eigentum ein Anteilsrecht an agrargemeinschaftlichen Grundstücken gebunden ist, einschließlich jener Personen, denen persönliche (»walzende«) Anteilsrechte zustehen. Die Feststellung, welche Liegenschaften agrargemeinschaftliche Liegenschaften sind, obliegt (im Zweifel) der Agrarbehörde. Die landesgesetzlichen Grundlagen bestimmen auch, welche **Rechtsqualität den Agrargemeinschaften** zukommt. Überblicksweise ergibt sich folgendes Bild:

- ▷ **Burgenland:** Flurverfassungs-Landesgesetz 1970 (Bglid FLVG)⁵³ – Agrargemeinschaften sind Körperschaften öffentlichen Rechts, deren Satzungen durch Verordnung der Agrarbehörden erlassen werden (§ 47 Abs 2 und 3 Bglid FLVG).
- ▷ **Kärnten:** Flurverfassungs-Landesgesetz 1979 (K-FLG)⁵⁴ – Körperschaftlich eingerichtete Agrargemeinschaften sind rechtsfähig (§ 48 Abs 2 K-FLG), wobei einer aus mindestens fünf Mitgliedern bestehenden Agrargemeinschaft, die nicht körperschaftlich eingerichtet ist, eine körperschaftliche Verfassung durch behördliche Aufstellung oder Genehmigung von Verwaltungssatzungen zu geben ist (§ 93 K-FLG).
- ▷ **Niederösterreich:** Flurverfassungs-Landesgesetz 1975 (NÖ FLVG)⁵⁵ – Agrargemeinschaften sind Körperschaften des öffentlichen Rechts, sobald die Behörde für sie Verwaltungssatzungen erlassen hat (§ 46 NÖ FLVG).
- ▷ **Oberösterreich:** Flurverfassungs-Landesgesetz 1979 (OÖ FLG)⁵⁶ – Agrargemeinschaften sind Körperschaften des öffentlichen Rechtes, wenn für sie eine Satzung erlassen wurde.⁵⁷

- ▷ **Salzburg:** Flurverfassungs-Landesgesetz 1973 (Sbg FLG)⁵⁸ – Körperschaftlich eingerichtete Agrargemeinschaften sind rechtsfähig und müssen Verwaltungssatzungen haben (§ 37 Abs 2 iVm § 83 Sbg FLG),⁵⁹ wobei einer aus mindestens fünf Mitgliedern bestehenden Agrargemeinschaft, die nicht körperschaftlich eingerichtet ist, eine körperschaftliche Verfassung durch Aufstellung von Verwaltungssatzungen zu geben ist (§ 83 Sbg FLG).
- ▷ **Steiermark:** Steiermärkisches Agrargemeinschaftengesetz 1985 (StAgrGG)⁶⁰ – Agrargemeinschaften mit mindestens fünf Mitgliedern sind körperschaftlich einzurichten (§ 2 Abs 2 StAgrGG), wobei dies durch behördliche Aufstellung oder Genehmigung von Verwaltungssatzungen erfolgt (§ 43 StAgrGG).
- ▷ **Tirol:** Tiroler Flurverfassungslandesgesetz 1996 (TFLG 1996)⁶¹ – Agrargemeinschaften sind – unabhängig von der Zahl der Mitglieder und dem Bestehen einer Satzung⁶² – Körperschaften des öffentlichen Rechtes (§ 34 Abs 3 TFLG).⁶³
- ▷ **Vorarlberg:** Gesetz über die Regelung der Flurverfassung (Vbg FLVG)⁶⁴ – Agrargemeinschaften, die aus mindestens fünf Mitgliedern bestehen, müssen von der Behörde aufgestellte oder von der Behörde genehmigte Satzungen haben und sind Körperschaften öffentlichen Rechts (§ 32 Abs 2 iVm § 73 Vbg FLVG).

Die heutige **verfassungsrechtliche Problematik der Agrargemeinschaften** beruht weitgehend auf der bodenreformatorischen Regulierung und der dabei erfolgten materiellen Gleichsetzung von »Gemeinden« iS der früheren bürgerlich-rechtlichen Begriffsbildung der Realgemeinde, also agrargemeinschaftlichen Grundstücken privater Eigentümer, und dem **gemeinderechtlich organisierten Gemeindegut**, auf der darauf basieren-

der Bewirtschaftung der agrargemeinschaftlichen Grundstücke geboten ist (§ 32 Abs 2 OÖ FLG).

58 Salzburger Flurverfassungs-Landesgesetz 1973, Sbg LGBL 1973/1 idF LGBL 2006/125.

59 Verwaltungssatzungen, die nicht von der Behörde aufgestellt werden, und Änderungen von Verwaltungssatzungen bedürfen zu ihrer rechtlichen Wirksamkeit der Genehmigung der Behörde (§ 37 Abs 2 Sbg FLG).

60 Steiermärkisches Agrargemeinschaftengesetz 1985, Stmk LGBL 1986/8 idF LGBL 2001/78.

61 Kundmachung der Landesregierung vom 12. November 1996 über die Wiederverlautbarung des Tiroler Flurverfassungslandesgesetzes 1978, Tir LGBL 1996/74 idF LGBL 2012/150.

62 Die Einrichtung und die Tätigkeit von Agrargemeinschaften ist bei Agrargemeinschaften, die aus mehr als fünf Mitgliedern bestehen, von Amts wegen, bei Agrargemeinschaften mit bis zu fünf Mitgliedern auf Antrag mit Bescheid (Satzungen) zu regeln (§ 34 Abs 2 TFLG).

63 Siehe auch *Schellmann* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg), KStG⁷ (2004) § 5 Tz 22.9.

64 Gesetz über die Regelung der Flurverfassung, Vbg LGBL 1979/2 idF LGBL 2006/32.

53 Gesetz vom 27. Juli 1970 über die Regelung der Flurverfassung (Flurverfassungs-Landesgesetz), Bglid LGBL 1970/40 idF 2007/22.

54 Flurverfassungs-Landesgesetz 1979 - K-FLG, Ktn LGBL 1979/64 idF 2012/65.

55 Flurverfassungs-Landesgesetz 1975, NÖ LGBL 6650-5 idF 6650-9.
56 Oö. Flurverfassungs-Landesgesetz 1979 (Oö. FLG. 1979), OÖ LGBL 1979/73 idF LGBL 2006/3.

57 Das Erlassen einer Satzung ist im Regulierungsverfahren zwingend (§ 82 OÖ FLG); es ist fakultativ, wenn dies zur Sicherung

den Zuordnung von »echtem« (gemeinderechtlichem) Gemeindegut zu Agrargemeinschaften. Denn die Einbeziehung des »echten« Gemeindegutes in die Ordnung der Verhältnisse an agrargemeinschaftlichen Grundstücken führte tendenziell dazu, »daß die Gemeinde die Substanz des Gemeindegutes zur Gänze an die Nutzungsberechtigten verliert« und solcherart verfassungswidriger Weise »eine durch nichts gerechtfertigte Bevorzugung der Nutzungsberechtigten gegenüber der (auch) die übrigen Gemeindeangehörigen repräsentierenden Gemeinde« bewirkte.⁶⁵ Dieser – zum »Tiroler Agrarrechtsstreit« führenden – Bevorzugung ist der Verfassungsgerichtshof mittlerweile durch seine sog. **Restitutionsrechtsprechung** entgegengetreten.⁶⁶

III. Besteuerung der Agrargemeinschaften

A. Ertragsteuerliche Behandlung

1. Steuerrechtliche Qualifikation

Gestützt auf die Grundsatzkompetenz des Art 12 Abs 1 Z 3 B-VG (»Bodenreform, insbesondere agrarische Operationen und Wiederbesiedelung«) bilden heute das **Flurverfassungs-Grundsatzgesetz 1951**⁶⁷ und die **Ausführungsgesetze der Länder** die gesetzlichen Grundlagen für Agrargemeinschaften. In Rechtsprechung,⁶⁸ Verwaltungspraxis⁶⁹ und Schrifttum⁷⁰ ist diesbezüglich

unstrittig, dass für die Beurteilung der Rechtsqualität von Agrargemeinschaften und damit auch für deren **ertragsteuerliche Einordnung** die Qualifikation nach der **jeweiligen landesgesetzlichen Regelung** (etwa als Körperschaft öffentlichen Rechts) maßgebend ist,⁷¹ obwohl den Agrargemeinschaften typische hoheitliche Befugnisse fehlen.⁷² Somit ist auch aus steuerlicher Sicht entscheidend, ob eine Agrargemeinschaft Körperschaft öffentlichen Rechts, Körperschaft privaten Rechts oder als Sachgemeinschaft eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist. Im Lichte der landesrechtlichen Regelungen ergibt sich solcherart folgendes Bild:

► Einige Flurverfassungs-Landesgesetze sehen ausdrücklich den Status von Agrargemeinschaften als **Körperschaften öffentlichen Rechts** vor: So sind im **Burgenland**⁷³ und in **Tirol**⁷⁴ Agrargemeinschaften ausdrücklich stets Körperschaften des öffentlichen Rechts.⁷⁵ In **Oberösterreich** sind Agrargemeinschaften Körperschaften des öffentlichen Rechtes, wenn für sie eine Satzung erlassen wurde.⁷⁶ In **Vorarlberg** müssen Agrargemeinschaften, die aus mindestens fünf Mitgliedern bestehen, von der Behörde aufgestellt oder von der Behörde genehmigte Satzungen haben und sind Körperschaften öffentlichen Rechts.⁷⁷ Auch in **Niederösterreich** sind Agrargemeinschaften Körperschaften des öffentlichen Rechts, sobald die Behörde für sie Verwaltungssat-

65 VfSlg 9336/1982.

66 VfSlg 18.446/2008 (»Mieders I-Erkenntnis«); siehe auch VfSlg 18.933/2009 (»Obsteig-Erkenntnis«); VfSlg 19.018/2010 (»Tanzalpe-Erkenntnis«); VfSlg 19.262/2010 (»Unterlangkampfen-Erkenntnis«); VfSlg 19.320/2011 (»Mieders II-Erkenntnis«); dazu weiters zB *Pernthaler*, Eigentum am Gemeindegut, ZfV 2010/622, 375 (375 ff); *Bachler/Haunold*, Bodenreformrecht, in *Norer* (Hrsg), Handbuch des Agrarrechts (2012) 559 (598 ff). Siehe zu den steuerlichen Folgen auch *Peyerl*, Agrargemeinschaften-Erkenntnis des VfGH hat weitreichende steuerliche Konsequenzen! SWK 2008, 1148 (1148 ff).

67 BGBl 1951/103 i d F BGBl I 2005/87; zuvor BGBl 1932/256.

68 Siehe zB VwGH 27.6.1994, 94/10/0051, ZfV 1996/952, 394; VwGH 18.10.2007, 2005/15/0016, ÖStZB 2008/342, 441; UFS 17.2.2006, RV/0040-I/03; UFS 16.12.2009, RV/0061-I/08; UFS 7.9.2011, RV/0586-W/11; UFS 10.10.2012, RV/0409-I/07; ebenso zB OGH 25.8.1993, 1 Ob 560/93, JBl 1994, 15; OGH 21.12.2011, 9 Ob 35/11 d. Rz 52 KStR 2013; Rz 5030 EStR 2000.

69 Siehe zB *Sulz/Nidetzky*, Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, 389 (389 ff); *Rauscher*, Die einkommensteuerliche Behandlung von Anteilsrechten an Agrargemeinschaften, SWK 2000, 694 (694 ff); *Rauscher*, Die Rechtsqualität von Agrargemeinschaften aus körperschaftsteuerlicher Sicht, SWK 2001, 474 (474 ff); *Schellmann* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg), KStG⁷ (2004) § 5 Tz 22.17 f; *Mamut*, Zur Körperschaftsteuerpflicht von Agrargemeinschaften, SWK 2008, 444 (444 ff); *Peyerl*, Agrargemeinschaften-Erkenntnis des VfGH hat weitreichende steuerliche Konsequenzen! SWK 2008, 1148 (1148 f); *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 1 Rz 95; *Achatz/Haller* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 5 Tz 54. Ebenso aus zivilrechtlicher Sicht *Aicher* in *Rummel*,

ABGB³ § 26 Rz 11; *Gamerith* in *Rummel*, ABGB³ § 825 Rz 6; *Eggmeier/Gruber/Sprohar* in *Schwimmann/Kodek*, ABGB⁴ § 825 Rz 13.

71 Zur kompetenzrechtlichen Zulässigkeit dieser Anknüpfung siehe *Schellmann* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg), KStG⁷ (2004) § 5 Tz 22.16 f.

72 UFS 17.2.2006, RV/0040-I/03; siehe weiters zB VfSlg 12.279/1990; VfSlg 13.975/1994. Der Verwaltungsgerichtshof spricht demgegenüber vom »hoheitlichen Charakter von Agrargemeinschaften«; siehe VwGH 18.11.2008, 2006/15/0050, ÖStZB 2009/360, 364.

73 Agrargemeinschaften sind Körperschaften öffentlichen Rechts, deren Satzungen durch Verordnung der Agrarbehörden erlassen werden (§ 47 Abs 2 und 3 Bgl d FIVG).

74 Agrargemeinschaften sind – unabhängig von der Zahl der Mitglieder und dem Bestehen einer Satzung (UFS 16.12.2009, RV/0061-I/08; UFS 10.10.2012, RV/0409-I/07; siehe auch *Lang*, Tiroler Agrarrecht II (1991) 194; *Schellmann* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg), KStG⁷ (2004) § 5 Tz 22.9) – Körperschaften des öffentlichen Rechtes (§ 34 Abs 3 TFLG). Die Einrichtung und die Tätigkeit von Agrargemeinschaften ist bei Agrargemeinschaften, die aus mehr als fünf Mitgliedern bestehen, von Amts wegen, bei Agrargemeinschaften mit bis zu fünf Mitgliedern auf Antrag mit Bescheid (Satzungen) zu regeln (§ 34 Abs 2 TFLG).

75 Siehe zu Tirol zB auch VfSlg 18.446/2008 (»Mieders I-Erkenntnis«). Siehe auch *Rauscher*, Die Rechtsqualität von Agrargemeinschaften aus körperschaftsteuerlicher Sicht, SWK 2001, 474 (474 ff).

76 Das Erlassen einer Satzung ist im Regulierungsverfahren zwingend (§ 82 OÖ FLG); es ist fakultativ, wenn dies zur Sicherung der Bewirtschaftung der agrargemeinschaftlichen Grundstücke geboten ist (§ 32 Abs 2 OÖ FLG).

77 § 32 Abs 2 iVm § 73 Vbg FIVG.

zungen erlassen hat.⁷⁸ Die durch Landesgesetz als Körperschaften öffentlichen Rechts eingerichteten Agrargemeinschaften sind auch steuerlich **Körperschaften öffentlichen Rechts iSd § 1 Abs 3 Z 2 KStG**.⁷⁹ Besteht in den letztgenannten Fällen hingegen keine nach der landesgesetzlichen Grundlage erforderliche genehmigte Satzung, liegt nach der Judikatur des VwGH⁸⁰ und des OGH⁸¹ weder eine Körperschaft öffentlichen Rechts⁸² noch eine solche des Privatrechts vor.⁸³ Solche »satzungslosen« **Agrargemeinschaften** sind daher aus steuerlicher Sicht als **nichtrechtsfähige Personenvereinigungen iSd § 1 Abs 2 Z 3 KStG** anzusehen,⁸⁴ deren Einkommen unmittelbar bei den Anteilsberechtigten zu versteuern ist (§ 3 KStG).⁸⁵ Dies, obwohl nach der zivilrechtlichen Judikatur selbst Agrargemeinschaften ohne Rechtspersönlichkeit keine bloßen Miteigentums-gemeinschaften iSd §§ 825 ff ABGB, sondern Sachge-meinschaften darstellen, die juristischen Personen (zumindest) nahe kommen.⁸⁶

- ▷ Andere Flurverfassungs-Landesgesetze nehmen keine Einordnung von Agrargemeinschaften als Körperschaften öffentlichen Rechts vor, sondern normieren lediglich, dass **körperschaftlich eingerichtete Agrargemeinschaften rechtsfähig** sind: In **Kärnten** sind körperschaftlich eingerichtete Agrargemeinschaften rechtsfähig, wobei im Falle von zumindest fünf Mitgliedern jedenfalls eine körperschaftliche Verfassung durch behördliche Auf-

stellung oder Genehmigung von Verwaltungssat-zungen zu geben ist.⁸⁷ Eine vergleichbare Regelung besteht in **Salzburg**.⁸⁸ Die Regelung in der **Steiermark** sieht vor, dass Agrargemeinschaften mit mindestens fünf Mitgliedern körperschaftlich ein-zurichten sind,⁸⁹ was diesfalls auch die Rechtsfähig-keit impliziert.⁹⁰ Eine solche körperschaftliche Ein-richtung wird allgemein dann vorliegen, wenn die Agrargemeinschaft jenes Mindestmaß an Organi-sation aufweist, das sie erst zur selbständigen Wil-lensbildung und zur Abgabe von Willenserklärung durch vertretungsbefugte Organe befähigt.⁹¹ Soweit diese – nicht als Körperschaft öffentlichen Rechts bezeichneten – Agrargemeinschaften aufgrund ihrer körperschaftlichen Einrichtung mit Rechtspersönlichkeit ausgestattet sind, sind sie wohl stets als **juristische Personen des privaten Rechts iSd § 1 Abs 2 Z 1 KStG** anzusehen,⁹² wengleich der UFS regel-mäßig in typisierender Betrachtung vom Vorlie-gen einer **Körperschaft öffentlichen Rechts iSd § 1 Abs 3 Z 2 KStG** ausgeht.⁹³ Fehlt es an einer körper-schaftlichen Einrichtung sind sie aus steuerlicher

78 § 46 NÖ FIVG; siehe auch UFS 17.11.2009, RV/2605-W/09.

79 Siehe nur Rz 52 KStR 2013.

80 VwGH 18.10.2007, 2005/15/0016, ÖStZB 2008/342, 441.

81 OGH 21.12.2011, 9 Ob 35/11d (mangels genehmigter Satzung »keine Körperschaft öffentlichen Rechts« und »auch sonst nicht der Status einer juristischen Person«).

82 Ebenso *Schellmann* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg), KStG⁷ (2004) § 5 Tz 22.18.

83 Diese Judikatur wurde als widersprüchlich kritisiert, da auch einer Agrargemeinschaft ohne genehmigte Satzung »Rechtspersönlichkeit« zukomme (so VwGH 27.6.1994, 94/10/0051, ZfV 1996/952, 394) und sie daher auch steuerlich als Körperschaft (zumindest als »Voragrargemeinschaft« oder als Körperschaft privaten Rechts) anzusehen wäre (so in der Vorinstanz noch UFS 10.1.2005, RV/0196-F/02; ebenso zB auch *Schellmann* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg), KStG⁷ (2004) § 5 Tz 22.18); ausführlich dazu *Mamut*, Zur Körperschaftsteuerpflicht von Agrargemeinschaften, SWK 2008, 444 (444 ff). Dem-gegenüber ging *Rauscher*, Die einkommensteuerliche Behand-lung von Anteilsrechten an Agrargemeinschaften, SWK 2000, 694 (694 ff), überhaupt davon aus, dass sowohl regulierte wie auch nicht regulierte Agrargemeinschaften stets Körperschaf-ten öffentlichen Rechts sind.

84 VwGH 18.10.2007, 2005/15/0016, ÖStZB 2008/342, 441.

85 Siehe zB Rz 52 KStR 2013; *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 1 Rz 95; *Achatz/Haller* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 5 Tz 53.

86 Siehe zB OGH 25.8.1993, 1 Ob 560/93, JBl 1994, 15; OGH 21.12.2011, 9 Ob 35/11d; vgl weiters auch *Aicher* in *Rummel*, ABGB³ § 26 Rz 11; *Gamerith* in *Rummel*, ABGB³ § 825 Rz 6; *Eggel-meier/Gruber/Sprohar* in *Schwimmann/Kodek*, ABGB⁴ § 825 Rz 13.

87 § 48 Abs 2 und § 93 K-FLG.

88 § 37 Abs 2 iVm § 83 Sbg FLG.

89 § 2 Abs 2 StAgrGG; dies erfolgt durch behördliche Aufstel-lung oder Genehmigung von Verwaltungssatzungen (§ 43 StA-grGG).

90 So auch *Schellmann* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg), KStG⁷ (2004) § 5 Tz 22.9.

91 *Lang*, Tiroler Agrarrecht II (1991) 194.

92 *Schellmann* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg), KStG⁷ (2004) § 5 Tz 22.17; siehe auch *Rauscher*, Die Rechtsqua-lität von Agrargemeinschaften aus körperschaftsteuerlicher Sicht, SWK 2001, 474 (474 ff). Die KStR 2013 sprechen allge-mein bei *allen* Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform, zu denen auch die Agrargemeinschaften ge-hören, davon, dass jene, die »auf Grund der besonderen Stel-lung im öffentlichen Leben« – also aufgrund der öffentlichen Aufgabenstellung, die nicht gegenüber überwiegend privaten Interessen der Anteilsberechtigten zurücktritt – auch ohne formalgesetzliche Untermauerung wie Körperschaften des öf-fentlichen Rechts behandelt werden (Rz 51; ebenso zu Agrar-gemeinschaften *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 1 Rz 95, und *Achatz/Haller* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 5 Tz 54; aA *Schellmann* in *Quantschnigg/Renner/Schell-mann/Stöger* (Hrsg), KStG⁷ (2004) § 5 Tz 22.17). Speziell für Ag-rargemeinschaften findet sich diese Aussage allerdings nicht (Rz 52 KStR 2013); vielmehr werden diese nur dann als Körper-schaften öffentlichen Rechts angesehen, »wenn sie durch Lan-desgesetz als solche eingerichtet sind«.

93 In einer Reihe von Kärntner Entscheidungen ging der UFS da-von aus, dass eine Agrargemeinschaft nach Kärntner Landes-recht typisierend als Körperschaft öffentlichen Rechts anzuse-hen sei, obwohl sie vom Landesgesetzgeber nicht als solche bezeichnet wird (UFS 30.9.2004, RV/0011-K/03; UFS 30.9.2004, RV/0013-K/03; UFS 30.9.2004, RV/0014-K/03; UFS 29.12.2004, RV/0257-K/04; UFS 30.12.2004, RV/0269-K/04; UFS 6.7.2006, RV/0052-K/03; UFS 6.7.2006, RV/0212-K/06). Auch im Hinblick auf eine Agrargemeinschaft in Salzburg ging der UFS – weng-leich ohne Begründung – von einer Körperschaft öffentli-chen Rechts aus (UFS 16.6.2004, RV/0407-S/02; UFS 19.9.2005, RV/0007-S/04).

Sicht als **nichtrechtsfähige Personenvereinigung iSd § 1 Abs 2 Z 3 KStG** anzusehen,⁹⁴ deren Einkommen unmittelbar bei den Anteilberechtigten zu versteuern ist (§ 3 KStG).⁹⁵

Besteht Rechtspersönlichkeit einer Agrargemeinschaft und ist sie **Körperschaftsteuersubjekt**, sind die steuerlichen **Konsequenzen der Unterscheidung** zwischen Körperschaften des öffentlichen Rechts und jenen des privaten Rechts zwar nicht irrelevant, aber doch weitgehend beseitigt: In beiden Fällen bleiben Agrargemeinschaften mit ihren **land- und forstwirtschaftlichen Einkünften** steuerlich unerfasst (§ 2 Abs 1 TS 4 bzw § 5 Z 5 KStG) und in beiden Fällen sind Einkünfte insb aus **gewerblichen Tätigkeiten** und aus der **entgeltlichen Nutzungsüberlassung von Grundstücken für andere als land- und forstwirtschaftliche Zwecke** steuerpflichtig, wobei die letztgenannte Steuerpflicht für als juristische Personen des privaten Rechts ausgestaltete Agrargemeinschaften bereits durch die Stammfassung des KStG 1988⁹⁶ in § 5 Z 5 KStG vorgesehen wurde, für als Körperschaften öffentlichen Rechts ausgestaltete Agrargemeinschaften allerdings erst – auf eine Gleichstellung mit den privatrechtlich konstruierten Agrargemeinschaften abzielend⁹⁷ – mit dem StRefG 1993⁹⁸ in § 2 Abs 2 Z 3 KStG. Gleichmaßen unterliegen sowohl privatrechtliche wie auch öffentlich-rechtliche Körperschaften den gleichen Vorschriften über die **beschränkte Steuerpflicht nach § 21 Abs 2 und 3 KStG**,⁹⁹ insbesondere im Hinblick auf die Steuerpflicht der **Veräußerung von land- und forstwirtschaftlichen Liegenschaften**.¹⁰⁰ Eine völlige Gleichstellung besteht allerdings nicht.¹⁰¹ Zu betonen ist auch, dass Agrargemeinschaften eigenwirtschaftliche und nicht etwa gemeinnützige Zwecke verfolgen.¹⁰²

2. Besteuerung als Körperschaft des öffentlichen Rechts

a. Überblick

Die inländischen **Körperschaften öffentlichen Rechts** (>KÖR«), wozu auch gewisse Agrargemeinschaften zählen, sind als solche nicht unbeschränkt steuerpflichtig, sie unterliegen gem § 1 Abs 3 Z 2 KStG lediglich der **beschränkten Steuerpflicht** mit ihren **Einkünften iSd § 21 Abs 2 und 3 KStG**, also im Wesentlichen mit den Einkünften aus Kapitalvermögen und aus privaten Grundstücksveräußerungen. Aus Gründen der Wettbewerbsneutralität sind aber – lediglich – **Betriebe gewerblicher Art** solcher Körperschaften als fingierte Körperschaftsteuersubjekte unbeschränkt steuerpflichtig.¹⁰³ Jene Einkünfte, die weder von § 21 Abs 2 bzw 3 KStG erfasst sind, noch durch einen Betrieb gewerblicher Art erzielt werden, unterliegen daher nicht der Körperschaftsteuer; dies sind vor allem auch **Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft**. Die **Verfassungskonformität dieser Nichtbesteuerung**¹⁰⁴ wird allgemein vielfach damit begründet, dass die Nichtbesteuerung zu keiner Wettbewerbsverzerrung führe und der erlangte Steuervorteil letztlich der Finanzierung der Aufgabenerfüllung im Hoheitsbereich (zB bei Gebietskörperschaften, Kirchen etc) zu Gute komme.¹⁰⁵ Ob diese Überlegung auch für Agrargemeinschaften zutrifft, ist mangels echten Hoheitsbereichs zumindest nicht offensichtlich.¹⁰⁶

94 Siehe auch die Übersicht bei *Schellmann in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg), KStG⁷ (2004) § 5 Tz 22.18.

95 Siehe zB Rz 52 KStR 2013.

96 BGBl 1988/401.

97 Siehe ErlRV 1237 XVIII. GP, 65 (zum StRefG 1993).

98 BGBl 1993/818.

99 Siehe aber zu den Unterschieden hinsichtlich der Besteuerung von Kapitalerträgen im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes unten Kapitel III.A.3.

100 Siehe sowohl Rz 124 KStR 2013 (zu Agrargemeinschaften, die juristische Personen des privaten Rechts sind) als auch Rz 129 KStR 2013 (zu Agrargemeinschaften, die Körperschaften öffentlichen Rechts sind).

101 Dazu unten Kapitel III.A.3. und III.A.4.

102 *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 266.

103 Rz 64 ff KStR 2013; zur Wettbewerbssicherungsfunktion siehe zB VwGH 28.1.1976, 1021/74, VwSlg 4933 F/1976; VwGH 17.10.2001, 99/13/0002, ÖStZB 2002/658; ausführlich dazu *Achatz*, Der Betrieb gewerblicher Art zwischen Wettbewerbswidrigkeit und Wettbewerbsneutralität, in: *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Ertragsteuern, FS Doralt (2007) 1 ff, und zu Fragen des Beihilfenrechts *Sutter in Lang/Schuch/Staringer*, KStG (2009) § 2 Rz 162 ff.

104 Zum Erfordernis einer sachlichen Rechtfertigung einer Nichtbesteuerung von Tätigkeiten der öffentlichen Hand, die mit privaten Wirtschaftsteilnehmern in Wettbewerb stehen, siehe zB VfSlg 14805/1997 und VfSlg 16.223/2001 (zur kommunal- bzw körperschaftsteuerlichen Begünstigung der ÖBB).

105 Siehe dazu die Nachweise bei *Achatz in Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 2 Tz 27. Siehe ausführlich zu den verfassungsrechtlichen Fragestellungen der Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts *Achatz*, Verfassungsrechtliche und europarechtliche Aspekte der Besteuerung von Non-Profit-Organisationen, in: *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht* (Hrsg), Das Recht der Non-Profit-Organisationen (2006) 49 (49 ff); *Achatz*, Der Betrieb gewerblicher Art zwischen Wettbewerbswidrigkeit und Wettbewerbsneutralität, in: *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, FS Doralt (2007) 1 (1 ff); *Lang*, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, 17. ÖJT Band IV/1 (2009) 19 und 30; *Sutter in Lang/Schuch/Staringer*, KStG (2009) § 2 Rz 152 ff; *Achatz in Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 2 Tz 24 ff.

106 Allgemein zu den möglichen Grenzen einer solchen Rechtfertigung, wenn – gemessen am öffentlichen Auftrag – unverhältnismäßig hohes Vermögen verwaltet wird, *Achatz in Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 2 Tz 27 und enger in Tz 62, wonach zumindest eine »Vermögensverwaltung, die ei-

Allerdings bezweckt die Befreiung der Agrargemeinschaften im land- und forstwirtschaftlichen Kernbereich die **steuerliche Begünstigung einer rentablen Wirtschaftsführung landwirtschaftlichen Grundvermögens**, das agrargemeinschaftlich organisiert ist; begünstigt wird dabei der gemeinschaftliche land- und forstwirtschaftliche Betrieb, da die Ertragsüberschüsse idealtypisch vorrangig der **Erhaltung des gemeinschaftlichen Vermögens** dienen sollen.¹⁰⁷

b. Betriebe gewerblicher Art (§ 2 KStG)

Jener Tätigkeitsbereich von Körperschaften des öffentlichen Rechts, der auf die **Erfüllung hoheitlicher Aufgaben** gerichtet ist (**Hoheitsbetrieb**), liegt außerhalb der körperschaftsteuerrelevanten Sphäre (§ 2 Abs 5 KStG).¹⁰⁸ Ein solcher Hoheitsbereich wird bei Agrargemeinschaften freilich – mangels hoheitlicher Befugnisse¹⁰⁹ – kaum anzunehmen sein. Dem Hoheitsbereich steht die **privatwirtschaftliche Betätigung** der Körperschaft öffentlichen Rechts gegenüber. **Betrieb gewerblicher Art (BgA)** ist gem § 2 Abs 1 KStG jede Einrichtung, die wirtschaftlich selbständig ist und ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und **nicht der Land- und Forstwirtschaft iSd § 21 EStG** dient, wobei eine Gewinnerzielungsabsicht nicht erforderlich ist.¹¹⁰ Das Wesen eines solchen **Betriebs gewerblicher Art** iSd § 2 KStG besteht darin, dass es sich dabei um ein eigenes Steuersubjekt handelt, das von der Person des Rechtsträgers (**»Trägerkörperschaft«**) verschieden ist, wiewohl zivilrechtlich als Rechtsperson nur eine juristische Person, nämlich die öffentlich-rechtliche Körperschaft, existiert. Jeder einzelne BgA ist daher nach dem österreichischen Körperschaftsteuerrecht ein eigenständiges, gegenüber den beschränkt steuerpflichtigen KÖR verselbständigt Steuersubjekt (**»Verselbständi-**

gungstheorie«).¹¹¹ Aufgrund dieser steuerlichen Verselbständigung der BgA können Gewinne und Verluste zwischen einzelnen BgA einer KÖR auch grundsätzlich nicht ausgeglichen werden; Beziehungen zwischen der KÖR und dem BgA sind überdies so zu beurteilen wie Beziehungen zwischen einer Körperschaft und ihrem einzigen Gesellschafter (zB im Hinblick auf verdeckte Ausschüttungen).¹¹² Die Bestimmung des § 2 Abs 1 letzter Satz KStG, wonach die »Tätigkeit der Einrichtung stets als Gewerbebetrieb« gilt, bedeutet auch, dass ein BgA immer **Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 2 Abs 3 EStG** erzielt.¹¹³ Ist der Betrieb gewerblicher Art nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet, ist der **Gewinn daher nach § 5 EStG zu ermitteln** (§ 7 Abs 3 letzter Satz KStG).¹¹⁴ Im Übrigen richtet sich die Buchführungspflicht nach § 125 BAO, wobei allerdings nach der Verwaltungspraxis der fiktive Nutzungsüberlassungsbetrieb iSd § 2 Abs 2 Z 3 KStG keinen Betrieb iSd § 125 Abs 1 lit a BAO darstellt.¹¹⁵ Sind keine Bücher zu führen, hat die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs 3 EStG zu erfolgen.¹¹⁶

Wenngleich **Betriebe gewerblicher Art** auch bei Agrargemeinschaften eine Rolle spielen (zB Sägewerke,¹¹⁷ Almhütten mit Ausschank,¹¹⁸ Restaurants,¹¹⁹ Andenkenkioske¹²⁰), ist im Hinblick auf Agrargemeinschaften doch besonders hervorzuheben, dass gerade **land- und forstwirtschaftliche Aktivitäten** iSd § 21 EStG grundsätzlich keinen BgA begründen (§ 2 Abs 1 TS 4 KStG).¹²¹

nen mit dem Gemeinwohlaufrag nicht in Verbindung stehenden Erwerbszweck begründet, der Abgabepflicht unterworfen werden« sollte.

107 Achatz/Haller in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (2011) § 5 Tz 50; weiters UFS 17.2.2006, RV/0040-I/03; siehe auch die Überlegungen zu öffentlichen Aufgaben von Agrargemeinschaften bei Rauscher, Die Rechtsqualität von Agrargemeinschaften aus körperschaftsteuerlicher Sicht, SWK 2001, 474 (474 ff).

108 Rz 35 ff KStR 2013.

109 Siehe nur VfSlg 12.279/1990; VfSlg 13.975/1994. Der Verwaltungsgerichtshof spricht demgegenüber vom »hoheitlichen Charakter von Agrargemeinschaften« (VwGH 18.11.2008, 2006/15/0050, ÖStZB 2009/360, 364).

110 Ausführlich Achatz/Leitner, Körperschaften öffentlichen Rechts² (2001) 40 ff.

111 VwGH 21.11.1991, 90/13/0098, ÖStZB 1992, 506; aA zum deutschen Recht BFH 17.3.1974, I R 7/71, BStBl 1974 II 391 (Trägerkörperschaft als Zurechnungssubjekt der Körperschaftsteuer), und dazu Achatz/Leitner, Körperschaften öffentlichen Rechts² (2001) 38 f, und Oberhuber in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG⁴ (2009) § 2 Tz 33.

112 ErlRV 622 BlgNR XVII. GP; VwGH 17.2.1988, 86/13/0174, ÖStZB 1988, 488; VwGH 21.11.1991, 90/13/0098, ÖStZB 1992, 506; VwGH 27.3.1996, 93/15/0209, ÖStZB 1996, 571; zu Konzessions- oder Gebrauchsabgaben siehe VwGH 13.1.1961, 990/58, ÖStZB 1961, 79. Siehe auch Sutter in Lang/Schuch/Staringer, KStG (2009) § 2 Rz 143 ff, und Oberhuber in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG⁴ (2009) § 2 Tz 120 f.

113 Dazu Oberhuber in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG⁴ (2009) § 2 Tz 118 f.

114 Rz 127 KStR 2013; Rz 5019 EStR 2000.

115 Rz 127 KStR 2013; siehe aber auch Schellmann in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger (Hrsg), KStG⁷ (2004) § 5 Tz 22.19.

116 Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 265.

117 UFS 17.2.2006, RV/0040-I/03; Rz 126 KStR 2013.

118 UFS 17.2.2006, RV/0040-I/03.

119 Dajc, Steuervorteile für Agrargemeinschaften gleichheitswidrig, RdW 1988, 177 (177).

120 Dajc, Steuervorteile für Agrargemeinschaften gleichheitswidrig, RdW 1988, 177 (177).

121 VwGH 28.6.2007, 2006/16/0199, ÖStZB 2008/174, 215; Rz 74 KStR 2013; Sutter in Lang/Schuch/Staringer, KStG (2009) § 2 Rz 76 f; Oberhuber in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG⁴ (2009) § 2 Tz 11 und 69 ff. Eine Ausnahme besteht, wenn sie

Dabei ist als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb – wie im Umsatzsteuerrecht – ein solcher zu verstehen, dessen Hauptzweck auf die Land- und Forstwirtschaft gerichtet ist,¹²² wobei auch **land- und forstwirtschaftliche Neben- und Hilfgeschäfte** umfasst sind.¹²³ Land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten werden somit grundsätzlich überhaupt keiner Körperschaftsteuerbelastung unterworfen, zumal land- und forstwirtschaftliche Einkünfte auch bei der Agrargemeinschaft nicht gem § 21 KStG steuerpflichtig sind. Es kommt daher bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben mangels Steuerbarkeit der dabei erzielten Einkünfte grundsätzlich zu einem **gänzlichen Entfall von Ertragsteuern**.¹²⁴ Dies betrifft nach der Verwaltungspraxis zB auch gewisse Entschädigungen für Wirtschafterschwächen, Ertragsausfälle und Bodenwertminderungen.¹²⁵

Umstritten ist bei dieser Ausgangslage allerdings, wie **Einkünfte aus der Veräußerung von land- und forstwirtschaftlichen Liegenschaften** (deren Veräußerung freilich idR von der Genehmigung der Agrarbehörde abhängig ist)¹²⁶ und **Einkünfte aus Kapitalvermögen** im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zu erfassen sind:

▷ Nach wohl hA im Schrifttum sind aufgrund des Subsidiaritätsprinzips auch laufende Erträge und Veräußerungsgewinne aus dem Liegenschafts- und Kapitalvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs **nicht steuerbar**.¹²⁷ Für das Immobilienvermögen scheint sich dieses Ergebnis auch aus dem Gesetzeswortlaut zu ergeben: Aufgrund des Gesetzeswortlauts des § 21 Abs 3 Z 4 KStG iVm § 30 Abs 1 EStG idF des 1. StabG 2012¹²⁸, wonach als – der beschränkten Steuerpflicht nach § 21 Abs 3 Z 4 KStG unterliegende – Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nur Veräußerungen von Grundstücken gelten, die zu keinem Betriebsvermögen gehören, scheint es so, dass Veräußerungen von

Grundstücken eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs einer KÖR gerade nicht der beschränkten Steuerpflicht idS § 21 Abs 3 Z 4 KStG unterliegen.¹²⁹

▷ Die Verwaltungspraxis ist demgegenüber systematisch schon in der Vergangenheit allgemein davon ausgegangen, dass in diesen Fällen das normale **Steuerregime des § 21 Abs 2 und 3 KStG** zur Anwendung kommt, also Subsidiaritätsgedanken nicht greifen.¹³⁰ Kapitalerträge im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs unterliegen nach dieser Ansicht somit der Steuerpflicht.¹³¹ Speziell für die Veräußerung von Grundstücken wird im verwaltungsnahen Schrifttum auch die Ansicht vertreten, dass durch die Ausweitung der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht in Form der Einfügung des § 21 Abs 3 Z 4 KStG durch das 1. StabG 2012¹³² »die Veräußerungen von Grundstücken, die zum Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs einer Körperschaft öffentlichen Rechts gehören«, steuerpflichtig wurde.¹³³ Diese Ansicht findet nunmehr auch in den Körperschaftsteuerrichtlinien Niederschlag, wonach »[d]ie Ver-

129 So *Wurm*, Erneute Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht für inländische Körperschaften, SWK 2012, 533 (536).

130 Siehe zu dieser systematischen Sichtweise im Hinblick auf Befreiungserklärungen nach § 94 Z 5 EStG für gewisse Kapitalerträge, hinsichtlich derer die Verwaltungspraxis bereits in der Vergangenheit davon ausgegangen ist, dass solche bei Körperschaften öffentlichen Rechts nur dann zulässig seien, wenn ein Betrieb im steuerlichen Sinn gegeben ist, was nur dann der Fall sei, wenn dieser auch eine (steuerpflichtige oder steuerbefreite) Einkunftsquelle darstelle; gerade dies sei aber bei einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb einer Körperschaft öffentlichen Rechts nicht der Fall. So nunmehr deutlich Rz 7762a EStR 2000 idF WE 2013, und vorgehend Pkt 2.6.5.1. des Erlasses zur Besteuerung von Kapitalvermögen, BMF-010203/0107-VI/6/2012; gegenteilig aber vormals BMF 10.1.1989, U 68/13/2-IV/13/88; kritisch zur Unzulässigkeit der Befreiungserklärung *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 21 Tz 387 mwN.

131 So greift nach hA bei als Körperschaften öffentlichen Rechts organisierten Agrargemeinschaften auch die weite Befreiung für Kapitalerträge nach § 21 Abs 2 Z 3 TS 6 KStG iVm § 94 Z 6 lit c TS 5 EStG nicht (*Achatz* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 21 Tz 387; *Blasina/Modarressy/Schellmann* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg), KStG²¹ (2012) § 31 Tz 202, irrtümlich unklar jedoch in Tz 201); ebenso wenig kann eine Befreiungserklärung nach § 94 Z 5 EStG abgegeben werden, wenn die Kapitalanlagen einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzurechnen sind. So nunmehr deutlich Rz 7762a EStR 2000 idF WE 2013, und vorgehend Pkt 2.6.5.1. des Erlasses zur Besteuerung von Kapitalvermögen, BMF-010203/0107-VI/6/2012; gegenteilig aber vormals BMF 10.1.1989, U 68/13/2-IV/13/88; kritisch bzw aA zur Unzulässigkeit der Befreiungserklärung zB *Sulz/Nidetzky*, Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, 389 (391); *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 21 Tz 387 mwN; siehe zum Meinungsstand auch *Blasina/Modarressy/Schellmann* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg), KStG²¹ (2012) § 31 Tz 202.

132 BGBl I 2012/22.

133 *Bodis/Mayr*, Auswirkungen der neuen Grundstücksbesteuerung auf Körperschaften, RdW 2012/245, 239 (239 f).

nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen gewerblichen Betätigungen oder in einem buchführungspflichtigen BgA als unselbständiger Teil eingegliedert sind. Siehe dazu *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG (1996) § 2 Anm 11.

122 VwGH 27.3.2008, 2003/13/0089, ÖStZB 2008/542, 699.

123 Siehe zB Rz 5061 ff EStR 2000; *Schellmann* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg), KStG⁷ (2004) § 5 Tz 22.19; *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 2 Tz 102; *Achatz/Haller* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 5 Tz 55.

124 Darin liegt »eine zweifelhafte Privilegierung der öffentlichen Hand«, die sich als Anachronismus erweist, »der mit Wettbewerbsgedanken nicht zu vereinbaren ist« (siehe *Beermann*, Hoheitsbetriebe von Kirchen und Religionsgemeinschaften (2005) 113 mwN). Auch quantitativ dürfte diese Begünstigung naturgemäß bei Agrargemeinschaften einen durchaus nennenswerten Umfang erreichen.

125 Rz 5034 EStR 2000 idF vor WE 2013.

126 Siehe auch Rz 52 KStR 2013.

127 So allgemein *Oberhuber* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG¹⁴ (2009) § 2 Tz 11 und Tz 69.

128 BGBl I 2012/22.

äußerung von Grundstücken [...] – außerhalb eines Gewerbebetriebs – nach Maßgabe des § 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988 körperschaftsteuerpflichtig« ist.¹³⁴

§ 2 Abs 2 KStG enthält allerdings auch explizite Regelungen, welche Tätigkeiten jedenfalls als BgA gelten (**»fiktive BgA«**).¹³⁵ Von großer praktischer Bedeutung für Agrargemeinschaften ist diesbezüglich die Fiktion eines Betriebes gewerblicher Art in § 2 Abs 2 Z 3 KStG für **»[d]ie entgeltliche Überlassung von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken«** durch »Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Art. 12 Abs. 1 Z 3 des Bundes-Verfassungsgesetzes)«, also insb eben durch Agrargemeinschaften.¹³⁶ Diese Bestimmung wurde durch das **StRefG 1993**¹³⁷ mit Wirkung ab 1994 eingefügt. Damit sollte ausweislich der Gesetzesmaterialien die **Gleichstellung mit privatrechtlich konstruierten Agrargemeinschaften** erreicht werden:

»Die teilweise Einbeziehung der Nutzungsüberlassung von Grundstücken in die Betriebsfiktion des § 2 soll eine Gleichbehandlung von sogenannten »Agrargemeinschaften«, unabhängig von ihrer rechtlichen Stellung als Körperschaft des privaten oder des öffentlichen Rechts, sicherstellen. Für »Agrargemeinschaften«, die als Körperschaften des privaten Rechts anzusehen sind, besteht eine entsprechende Steuerpflicht

schon seit 1989 auf Grund des § 5 Z 5. Die Steuerpflicht für die als Betrieb gewerblicher Art definierte Nutzungsüberlassung besteht bei öffentlich-rechtlich konstruierten »Agrargemeinschaften« unabhängig von weiteren Betrieben gewerblicher Art.«¹³⁸

Bei einer solcherart als fiktiver BgA nach § 2 Abs 2 Z 3 KStG zu wertenden **Überlassung von Grundstücken**¹³⁹ kann es sich zB um die Überlassung zu Wohnzwecken,¹⁴⁰ für Zwecke der Gastronomie,¹⁴¹ zum Betrieb eines Schilftes,¹⁴² als Schipiste,¹⁴³ als Loipe,¹⁴⁴ für eine Berg- oder Talstation,¹⁴⁵ für einen Speicherteich zur Beschneigung,¹⁴⁶ zum Betrieb einer Seilbahn,¹⁴⁷ zum Betrieb eines Golfplatzes¹⁴⁸ oder eines Tennisplatzes,¹⁴⁹ zu Jagdzwecken,¹⁵⁰ zur Aufstellung von Strom- oder

134 Siehe Rz 129 und Rz 1501 KStR 2013; ebenso Rz 5034 EStR 2000 idF WE 2013, wonach »die Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 der beschränkten KSt-Pflicht der 2. Art (§ 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988)« unterliegt und dies »auch für land- und forstwirtschaftlich genutzte Flächen« gilt.

135 Es sind dies Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft, die entgeltliche Überlassung eines BgA, die entgeltliche Überlassung von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken (zB als Schipiste oder Golfplatz) durch Bodenreformgemeinschaften (insb Agrargemeinschaften) oder Siedlungsträger und die nicht zweckgewidmete entgeltliche Überlassung von Finanzmitteln an BgA oder Kapitalgesellschaften, an denen eine Körperschaft öffentlichen Rechts zu mindestens 10 % beteiligt ist. Dazu zB Oberhuber in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG⁷⁴ (2009) § 2 Tz 75 ff.

136 Wegen der ausschließlichen Erfassung von Agrargemeinschaften und nicht auch anderen Körperschaften öffentlichen Rechts (zB Gemeinden, Kammern), die weiterhin Vermietungsentgelte etc steuerfrei vereinnahmen können (siehe nur Rz 74 KStR 2013), kritisch und mit verfassungsrechtlichen Bedenken *Farmer*, Der fiktive Betrieb gewerblicher Art, RdW 1995, 449 (450); kritisch auch *Schellmann* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg), KStG⁷ (2004) § 5 Tz 22.19 (»an und für sich [...] beabsichtigte Gleichstellung« führte »zu einer erweiterten Steuerpflicht«). Zu den Besonderheiten, wenn es sich im Lichte der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshof um »atypisches Gemeindegut« handelt, die Substanz also nicht der Agrargemeinschaft, sondern der politischen Gemeinde zusteht (dazu Kapitel II), siehe *Peyerl*, Agrargemeinschaften-Erkenntnis des VfGH hat weitreichende steuerliche Konsequenzen! SWK 2008, 1148 (1150 ff).

137 BGBl 1993/818.

138 ErlRV 1237 XVIII. GP, 65; siehe auch UFS 10.10.2012, RV/0409-I/07.

139 Grundstücke iSd § 2 Abs 2 Z 3 KStG sind bebaute und unbebaute Grundstücken und Gebäudeteile; siehe Rz 122 KStR 2013; weiters zB *Sulz/Nidetzky*, Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, 389 (390).

140 Rz 126 KStR 2013; *Farmer*, Der fiktive Betrieb gewerblicher Art, RdW 1995, 449 (450); *Sutter* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG (2009) § 2 Rz 90; *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 2 Tz 102; *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 265.

141 UFS 6.7.2006, RV/0052-K/03 (zur Verpachtung einer Alm); Rz 5033 EStR 2000; *Schellmann* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg), KStG⁷ (2004) § 5 Tz 22.19; *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 265.

142 UFS 10.10.2012, RV/0409-I/07; Rz 126 KStR 2013; *Dajc*, Steuervorteile für Agrargemeinschaften gleichheitswidrig, RdW 1988, 177 (177).

143 UFS 19.9.2005, RV/0007-S/04; UFS 10.10.2012, RV/0409-I/07; Rz 121 KStR 2013; Rz 5033 EStR 2000; siehe auch ErlRV 72 BlgNR XX. GP, 286 (zum StruktAnpG 1996); weiters zB *Farmer*, Der fiktive Betrieb gewerblicher Art, RdW 1995, 449 (450); *Sulz/Nidetzky*, Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, 389 (389 ff); *Schellmann* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg), KStG⁷ (2004) § 5 Tz 22.19; *Sutter* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG (2009) § 2 Rz 90; *Achatz/Haller* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 5 Tz 56; *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 265.

144 UFS 19.9.2005, RV/0007-S/04.

145 Rz 122 KStR 2013.

146 UFS 10.10.2012, RV/0409-I/07.

147 *Dajc*, Steuervorteile für Agrargemeinschaften gleichheitswidrig, RdW 1988, 177 (177).

148 Rz 121 und Rz 126 KStR 2013; Rz 5033 EStR 2000; *Sulz/Nidetzky*, Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, 389 (389 ff); *Achatz/Haller* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 5 Tz 56; *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 265.

149 *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 265.

150 UFS 6.7.2006, RV/0052-K/03; ebenso allgemein *Achatz/Haller* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 5 Tz 56; siehe aber auch Rz 5034 EStR 2000 idF vor WE 2013, wonach Einkünfte aus der Eigenjagdverpachtung zu befreiten land- und forstwirtschaftlichen Einkünften führen; dazu auch *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 265.

Handymasten,¹⁵¹ zum Schotterabbau,¹⁵² zum Betrieb einer Mülldeponie¹⁵³ oder durch Einräumung eines Baurechts¹⁵⁴ handeln. Die unbeschränkte Steuerpflicht eines solchen fiktiven Nutzungsüberlassungsbetriebes erstreckt sich aber nicht auf – laufende oder einmalige¹⁵⁵ – Nutzungsentgelte, die zu den **Nebengeschäften und Hilfsgeschäften des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes** gehören (zB Entschädigungen für die Entwertung des Grundstücks, für Wirtschafterschwernisse, den Entgang von Betriebseinnahmen oder für höhere Betriebsausgaben);¹⁵⁶ in die betriebliche Steuerpflicht einzubeziehen ist daher nur jener Teil der Zahlung, der nicht auf die **Abgeltung der Einschränkung der Nutzbarkeit** des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes oder der **Entwertung des Grundstückes** selbst entfällt,¹⁵⁷ wobei § 3 Abs 1 Z 33 EStG auch eine Befreiung für Abgeltungen von Wertminderungen von Grundstücken iSd § 30 Abs 1 EStG auf Grund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse vorsieht. Tritt aber durch die Grundstücksüberlassung überhaupt eine Nutzungsänderung und damit ein Ausscheiden aus der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung ein, fällt das Entgelt unter § 2 Abs 2 Z 3 KStG (wie zB im Falle einer durch den Wald geschlagenen Liftrasse).¹⁵⁸

Eine vollständige **Gleichstellung privatrechtlich und öffentlich-rechtlich konstituierter Agrargemeinschaften** wurde durch die Schaffung des fiktiven Betriebs gewerblicher Art nach § 2 Abs 2 Z 3 KStG aber **nicht erreicht**.¹⁵⁹ Denn einerseits ist ein Betrieb gewerblicher Art iSd § 2 Abs 2 Z 3 KStG ein eigenes Steuersubjekt (»Verselbständigungstheorie«),¹⁶⁰ so-

dass – anders als im Fall der Teilsteuerpflicht nach § 5 Z 5 KStG – **Gewinne und Verluste** zwischen einzelnen Betrieben grundsätzlich nicht ausgeglichen werden können (zB zwischen einem Sägewerk und einer Wohnraumvermietung einer Agrargemeinschaft).¹⁶¹ Andererseits sind Einkünfte, die im Bereich des Betriebes gewerblicher Art iSd § 2 Abs 2 Z 3 KStG erzielt werden, unabhängig vom Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen, **Liebhabelei** kommt nicht in Betracht;¹⁶² § 5 Z 1 LiebVO¹⁶³ nimmt BgA konsequenterweise von ihrem Anwendungsbereich aus.¹⁶⁴

c. Steuerpflicht mit Einkünften iSd § 21 Abs 2 und 3 KStG

Als Körperschaften öffentlichen Rechts qualifizierte Agrargemeinschaften sind selbst Körperschaftsteuersubjekte, unterliegen jedoch gem § 1 Abs 3 Z 2 KStG lediglich der **beschränkten Steuerpflicht mit ihren Einkünften iSd § 21 Abs 2 und 3 KStG**.¹⁶⁵ Diese Steuerpflicht weist vereinfacht und übersichtsweise folgende **Struktur** auf:

► Nach § 21 Abs 2 KStG »erstreckt sich die Steuerpflicht auf **Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird**«, wobei mit dem »Steuerabzug« nur der Kapitalertragsteuerabzug gemeint ist,¹⁶⁶ wodurch sogleich eine Einschränkung auf inländische Einkünfte iSd §§ 93 ff EStG erfolgt. Im Rahmen der Neuordnung der Besteuerung von Kapitalvermögen durch das BudBG 2011,¹⁶⁷ das AbgÄG 2011¹⁶⁸ und das BudBG 2012¹⁶⁹ ist es freilich zu einer umfassenden **Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht** für inländische Körperschaften öffentlichen Rechts (»beschränkte Steuerpflicht zweiter Art«) gekommen;¹⁷⁰ erfasst sind nicht nur laufende Kapital-

151 Rz 126 KStR 2013; Rz 5033 EStR 2000; *Sulz/Nidetzky*, Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, 389 (389 ff); *Schellmann* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg), KStG⁷ (2004) § 5 Tz 22.19; *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 265.

152 Rz 5033 EStR 2000; *Schellmann* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg), KStG⁷ (2004) § 5 Tz 22.19; *Achatz/Haller* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 5 Tz 56; *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 265.

153 UFS 17.2.2006, RV/0040-I/03.

154 *Farmer*, Der fiktive Betrieb gewerblicher Art, RdW 1995, 449 (450); *Sutter* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG (2009) § 2 Rz 90.

155 UFS 10.10.2012, RV/0409-I/07.

156 Siehe zB *Sutter* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG (2009) § 2 Rz 90; *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 2 Tz 102; siehe auch UFS 16.6.2004, RV/0407-S/02; UFS 10.10.2012, RV/0409-I/07.

157 UFS 16.6.2004, RV/0407-S/02; UFS 19.9.2005, RV/0007-S/04; UFS 10.10.2012, RV/0409-I/07 (zu § 5 Z 5 KStG).

158 Zu den Abgrenzungsfragen und zu Entgeltaufteilungen siehe zB Rz 122 f KStR 2013; weiters zB UFS 10.10.2012, RV/0409-I/07; *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 2 Tz 102.

159 Dazu auch *Sulz/Nidetzky*, Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, 389 (391).

160 VwGH 21.11.1991, 90/13/0098, ÖStZB 1992, 506; aA zum deutschen Recht BFH 17.3.1974, I R 7/71, BStBl 1974 II 391 (Trägerkörperschaft als Zurechnungssubjekt der Körperschaftsteuer), und dazu *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts²

(2001) 38 f, und *Oberhuber* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG¹⁴ (2009) § 2 Tz 33.

161 Rz 126 KStR 2013.

162 VwGH 23.2.1982, 82/14/0012, ÖStZB 1982, 361; VwGH 29.5.2001, 2000/14/0195, ÖStZB 2002/232; Rz 74 KStR 2013; Rz 147 LRL 2012; *Oberhuber* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG¹⁴ (2009) § 2 Tz 72 f.

163 BGBl 1993/33 idF BGBl II 1999/15.

164 Dazu nur *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 2 Tz 126 ff.

165 Rz 128 KStR 2013.

166 Siehe nur Rz 1496 KStR 2013; *Marschner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und beschränkte Steuerpflicht der zweiten Art, in: *Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen (2011) 435 (436).

167 BGBl I 2010/111.

168 BGBl I 2011/76.

169 BGBl I 2011/112.

170 Siehe dazu und zum komplexen Übergangsrecht nur *Marschner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und beschränkte Steuerpflicht der zweiten Art, in: *Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen (2011) 435 (435 ff); *Wurm*, Besteuerung von Körperschaften öffentlichen Rechts und be-

einkünfte (insbesondere Zinsen),¹⁷¹ sondern – im Falle von »Neubestand«¹⁷² – auch Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Wertpapieren sowie aus Derivaten iSd § 27 Abs 3 und 4 EStG.

- ▷ § 21 Abs 3 KStG sieht ergänzend vor, dass **bestimmte nicht kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte** dennoch im Rahmen der Veranlagung erfasst werden müssen (»erstreckt sich die Steuerpflicht auch auf«), um »Umgehungen« der Steuerpflicht zu verhindern.¹⁷³ Dies betrifft vor allem ausländische Kapitalerträge, die den inländischen kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünften vergleichbar sind, wie zB Zinsen aus Bankeinlagen oder Forderungswertpapieren bei einer ausländischen Bank (§ 21 Abs 3 Z 1 KStG) oder Veräußerungsgewinne aus Aktien, bei denen aufgrund des Auslandsbezuges keine Kapitalertragsteuer im Inland erhoben wird (§ 21 Abs 3 Z 1 KStG).¹⁷⁴ Im Rahmen der Neuordnung der Besteuerung von Kapitalvermögen durch das BudBG 2011,¹⁷⁵ das AbgÄG 2011¹⁷⁶ und das BudBG 2012¹⁷⁷ wurden zudem Einkünfte iSd § 27a Abs 2 EStG (zB aus Privatdarlehen, aus »Privatplatzierungen« und aus stillen Gesellschaften) und »Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Anteilen an Körperschaften« einbezogen (§ 21 Abs 3 Z 2 und Z 3 KStG). Im Rahmen der **Neuordnung der Immobilienbesteuerung durch das 1. StabG 2012**¹⁷⁸ wurde die beschränkte Steuerpflicht durch Anfügung des § 21 Abs 3 Z 4 KStG noch einmal wesentlich erweitert.¹⁷⁹ Während Gewinne aus Grundstücksveräußerungen durch Körperschaften öffentlichen Rechts – ausgenommen Grundstücke im Betriebsvermögen eines Betriebs gewerblicher Art¹⁸⁰ – bislang nicht besteuert

freiten Körperschaften nach dem Budgetbegleitgesetz 2012, SWK 2012, 121 (121 ff).

- 171 Dividenden (»Beteiligungserträge im Sinne des § 10 [KStG]«) waren und sind nach § 21 Abs 2 Z 1 KStG befreit; dazu *Marschner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und beschränkte Steuerpflicht der zweiten Art, in: *Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen (2011) 435 (442 ff).
- 172 Siehe dazu das komplexe Übergangsrecht in § 124 b Z 185 EStG.
- 173 Zu dieser Zielsetzung auch Rz 1498 KStR 2013.
- 174 Rz 1498 KStR 2013; für Details und zur differenzierten Rechtslage für Dividenden siehe zB *Marschner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und beschränkte Steuerpflicht der zweiten Art, in: *Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen (2011) 435 (445 ff).
- 175 BGBl I 2010/111.
- 176 BGBl I 2011/76.
- 177 BGBl I 2011/112.
- 178 BGBl I 2012/22.
- 179 Dazu ausführlich *Wurm*, Erneute Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht für inländische Körperschaften, SWK 2012, 533 (533 ff); *Bodis/Mayr*, Auswirkungen der neuen Grundstücksbesteuerung auf Körperschaften, RdW 2012/245, 239 (239 f).
- 180 Veräußerungsgewinne aus Grundstücken, die dem Betriebsvermögen eines Betriebes gewerblicher Art zugerechnet werden, sind schon nach der geltenden Rechtslage im Rahmen der Gewinnermittlung des Betriebes gewerblicher Art zu erfassen,

wurden, sind für **Immobilienveräußerungen nach dem 31.3.2012**¹⁸¹ auch »Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 des Einkommensteuergesetzes 1988« steuerpflichtig, wobei die Befreiungsbestimmungen des § 21 Abs 2 Z 3 KStG und die Bestimmungen über die Immobilienertragsteuer und die Selbstberechnung nach §§ 30b und 30c EStG »sinngemäß anzuwenden« sind.

3. Besteuerung als Körperschaft des privaten Rechts

Sind Agrargemeinschaften als **Körperschaften des privaten Rechts** anzusehen,¹⁸² sind sie von § 5 Z 5 KStG erfasst und mit ihrer land- und forstwirtschaftlichen Kern­tätigkeit befreit; sie sind insofern **beschränkt steuerpflichtige Körperschaften iSd § 1 Abs 3 Z 3 KStG**. § 5 KStG enthält unter der Überschrift »Befreiungen« einen Katalog von persönlichen Steuerbefreiungen. Eine persönliche Befreiung ist dabei eine Ausnahme von der unbeschränkten Steuerpflicht und führt damit grundsätzlich zur beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs 3 Z 3 iVm § 21 KStG). Bei den in § 5 KStG genannten Befreiungen handelt es sich jedoch nicht nur um vollständige Befreiungen, sondern es sind auch Teilbefreiungen geregelt, die umgekehrt – wie zB auch § 5 Z 5 KStG – zu einer **unbeschränkten Teilsteuerpflicht** führen.¹⁸³ Die Teilbefreiung wirkt dabei wie eine sachliche Befreiung, stellt rechtlich aber eine anteilige Befreiung von der persönlichen Steuerpflicht dar. Soweit die Körperschaft befreit ist, kann beschränkte Körperschaftsteuerpflicht vorliegen, soweit eine Teilsteuerpflicht besteht, handelt es sich immer um einen Fall der unbeschränkten Steuerpflicht;¹⁸⁴ diesbezüglich können aber wiederum sachliche Befreiungen bestehen. In Fällen der Teilsteuerpflicht ist eine klare Trennung zwischen dem steuerbefreiten und dem steuerpflichtigen Bereich der Körperschaft erforderlich, um eine Zuordnung der Einkünfte zu diesen Bereichen zu ermöglichen.

Für Agrargemeinschaften war die grundsätzliche **Befreiung von der unbeschränkten Steuerpflicht** und die als Ausnahme angeordnete **Teilsteuerpflicht für gewisse Tätigkeiten** – basierend auf der Vorgängerbestimmung des § 5 Abs 1 Z 5 KStG 1966¹⁸⁵ – bereits in der Stamfassung des KStG 1988¹⁸⁶ in § 5 Z 5 verankert, wo-

sen, womit in diesem Bereich durch die Ausweitung der Steuerpflicht keine Änderung eintrat; siehe auch ErlRV 1680 BlgNR XXIV. GP, 22 (zum 1. StabG).

- 181 Siehe § 26 c Z 35 KStG.
- 182 Rz 174 KStR 2013; *Achatz/Haller* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 5 Tz 48 und Tz 52.
- 183 Siehe zB UFS 10.10.2012, RV/0409-1/07.
- 184 Rz 167 KStR 2013.
- 185 BGBl 1966/156.
- 186 BGBl 1988/401.

bei das KStG 1988 über das frühere Recht hinaus auch die entgeltliche **Grundstücksüberlassung für andere als land- und forstwirtschaftliche Zwecke** in die Steuerpflicht einbezog.¹⁸⁷ Agrargemeinschaften sind solcherart nur insoweit unbeschränkt steuerpflichtig, als sie einen **Gewerbebetrieb unterhalten**, der über den Umfang eines Nebenbetriebes hinausgeht, oder einen solchen **Gewerbebetrieb verpachten**, oder Grundstücke entgeltlich für andere als **land- und forstwirtschaftliche Zwecke zur Nutzung** überlassen. Ihre **Befreiung im land- und forstwirtschaftlichen Kernbereich** bezweckt die steuerliche Begünstigung einer rentablen Wirtschaftsführung landwirtschaftlichen Grundvermögens, das agrargemeinschaftlich organisiert ist; begünstigt wird dabei der gemeinschaftliche land- und forstwirtschaftliche Betrieb, da die Ertragsüberschüsse idealtypisch vorrangig der **Erhaltung des gemeinschaftlichen Vermögens dienen** sollen.¹⁸⁸ § 5 Z 5 KStG lautet:

»§ 5. Von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht sind befreit: [...]

5. Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Art. 12 Abs. 1 Z 3 des Bundes-Verfassungsgesetzes) [...].

Sie sind insoweit unbeschränkt steuerpflichtig, als sie

- a.) einen Gewerbebetrieb unterhalten, der über den Umfang eines Nebenbetriebes hinausgeht, oder
- b.) einen solchen Gewerbebetrieb verpachten, oder
- c.) Grundstücke entgeltlich für andere als land- und forstwirtschaftliche Zwecke zur Nutzung überlassen.«

Der Teilsteuerpflicht unterliegt somit zunächst das **Unterhalten eines Gewerbebetriebes**, »**der über den Umfang eines Nebenbetriebes hinausgeht**«. Diesbezüglich orientieren sich die Verwaltungspraxis¹⁸⁹ und das Schrifttum¹⁹⁰ grob an § 6 Abs 4 der land- und forstwirtschaftlichen PauschVO¹⁹¹: Nebenerwerbe zu den land- und forstwirtschaftlichen Einkünften wären dementsprechend

nur dann im Rahmen der Teilsteuerpflicht zu erfassen, sofern sie die Umsatzgrenze von € 33.000,- einschließlich USt (bis 2010: € 24.200,-¹⁹²) übersteigen.¹⁹³ Hinsichtlich der **entgeltlichen Nutzungsüberlassung von Grundstücken für andere als land- und forstwirtschaftliche Zwecke** besteht eine materielle Deckungsgleichheit zwischen § 5 Z 5 KStG und dem analogen Betrieb gewerblicher Art nach § 2 Abs 2 Z 3 KStG bei öffentlich-rechtlich konstituierten Agrargemeinschaften.¹⁹⁴

Sowohl privatrechtliche wie auch öffentlich-rechtliche Körperschaften unterliegen den gleichen Vorschriften über die **beschränkte Steuerpflicht nach § 21 Abs 2 und 3 KStG**, insbesondere auch im Hinblick auf die Steuerpflicht der **Veräußerung von land- und forstwirtschaftlichen Liegenschaften**.¹⁹⁵ Im Hinblick auf Kapitalerträge, die **im Rahmen eines befreiten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs** anfallen, ergibt sich allerdings ein beträchtlicher Unterschied:

- ▷ So greift bei als **Körperschaften öffentlichen Rechts** organisierten Agrargemeinschaften weder die weite Befreiung für Kapitalerträge nach § 21 Abs 2 Z 3 TS 6 KStG iVm § 94 Z 6 lit c TS 5 EStG,¹⁹⁶ noch kann eine Befreiungserklärung nach § 94 Z 5 EStG abgegeben werden, wenn die Kapitalanlagen einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzurechnen sind.¹⁹⁷ Diese Kapitalerträge unterliegen damit der Steuerpflicht.
- ▷ Demgegenüber kommt bei den einem (befreiten) land- und forstwirtschaftlichen Betrieb einer als **juristische Person des Privatrechts** organisierten Agrargemeinschaft zuzurechnenden Kapitalerträgen die weite Befreiung für Kapitalerträge nach § 21 Abs 2 Z 3 TS 6 iVm § 94 Z 6 lit c TS 5 EStG zur Anwendung.¹⁹⁸ Diese Bestimmungen erfassen Zinsen sowie realisierte Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und Derivaten, die »einer von der unbe-

192 Siehe § 6 Abs 4 LuF PauschVO 2006, BGBl II 2005/258.

193 Rz 5034 EStR 2000 idF vor WE 2013.

194 Siehe dazu ausführlich oben Kapitel III.A.2.

195 Siehe sowohl Rz 124 KStR 2013 (zu Agrargemeinschaften, die juristische Personen des privaten Rechts sind) als auch Rz 129 KStR 2013 (zu Agrargemeinschaften, die Körperschaften öffentlichen Rechts sind); dazu bereits oben Kapitel III.A.2.

196 Achatz in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (2011) § 21 Tz 387; Blasina/Modarressy/Schellmann in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger (Hrsg), KStG²¹ (2012) § 31 Tz 202 (irrtümlich unklar jedoch in Tz 201).

197 So nunmehr deutlich Rz 7762a EStR 2000 idF WE 2013, sowie vorgehend Pkt 2.6.5.1. des Erlasses zur Besteuerung von Kapitalvermögen, BMF-010203/0107-VI/6/2012; gegenteilig aber vormalig BMF 10.1.1989, U 68/13/2-IV/13/88; kritisch bzw aA zur Unzulässigkeit der Befreiungserklärung zB Sulz/Nidetzky, Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, 389 (391); Achatz in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) § 21 Tz 387 mwN; siehe zum Meinungsstand auch Blasina/Modarressy/Schellmann in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger (Hrsg), KStG²¹ (2012) § 31 Tz 202.

198 Achatz in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (2011) § 21 Tz 388.

187 In § 5 Abs 1 Z 5 KStG 1966, BGBl 1966/156, war die Teilsteuerpflicht lediglich für die Fälle vorgesehen, dass Agrargemeinschaften »einen Gewerbebetrieb [unterhalten], der über den Rahmen eines Nebenbetriebes hinausgeht oder [...] einen solchen Gewerbebetrieb verpachtet [haben]«. Zum durch die Rechtsänderung bewirkten Wechsel der betroffenen Grundstücke in die unbeschränkte Steuerpflicht und den entsprechenden Konsequenzen siehe Sulz/Nidetzky, Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, 389 (390).

188 Achatz/Haller in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (2011) § 5 Tz 50; siehe auch Schellmann in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger (Hrsg), KStG⁷ (2004) § 5 Tz 22.19.

189 Rz 5034 EStR 2000 idF vor WE 2013.

190 Achatz/Haller in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (2011) § 5 Tz 56.

191 LuF PauschVO 2011, BGBl II 2010/471 idF BGBl II 2011/4.

schränkten Steuerpflicht befreiten Körperschaft im Rahmen eines ebenfalls steuerbefreiten Betriebes« zuzurechnen sind. Dadurch werden diese Kapitalerträge sowohl materiell als auch vom Kapitalertragsteuerabzug befreit,¹⁹⁹ sodass sie im Ergebnis im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs einer Agrargemeinschaft endgültig unbesteuert bleiben. Überdies kann auch eine Befreiungserklärung nach § 94 Z 5 EStG abgegeben werden.²⁰⁰

4. Erfassung als nichtrechtsfähige Personenvereinigung

Sind Agrargemeinschaften nicht als Körperschaften des öffentlichen oder des privaten Rechts anzusehen, sind diese aus steuerlicher Sicht als **nichtrechtsfähige Personenvereinigung iSd § 1 Abs 2 Z 3 KStG** zu qualifizieren,²⁰¹ deren Einkommen unmittelbar bei den Anteilberechtigten zu versteuern ist (§ 3 KStG).²⁰² Die Verwaltungspraxis stuft sie diesfalls als **Gesellschaften bürgerlichen Rechts** ein.²⁰³ Bei einer solchen Agrargemeinschaft, deren Vermögen im Miteigentum der Anteilinhaber steht, hat die Gewinnermittlung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nach den allgemeinen Grundsätzen zu erfolgen,²⁰⁴ wobei auch die Pauschalierung nach der LuF PauschVO in Betracht kommt.²⁰⁵ Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind gleichsam steuerpflichtig (zB Überlassung für den

Schi- oder Golfsport).²⁰⁶ Bei einer personengesellschaftlich organisierten Agrargemeinschaft werden sodann die **anteiligen Einkünfte im Rahmen der Feststellung nach § 188 BAO** den einzelnen Mitgliedern als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Vermietung und Verpachtung (aus nicht landwirtschaftlicher Nutzungsüberlassung durch die Agrargemeinschaft) unabhängig von einer tatsächlichen Auskehrung zugewiesen und bei diesen steuerlich erfasst.²⁰⁷ Die für Ausschüttungen körperschaftlich organisierter Agrargemeinschaften vorgesehenen »Vereinfachungen«, etwa die Freigrenze von € 2.000,- jährlich je Mitglied,²⁰⁸ kommen diesfalls nicht zur Anwendung.²⁰⁹

B. Umsatzsteuerliche Behandlung

1. Besteuerung als Körperschaft des öffentlichen Rechts

Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 KStG) und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich und damit **unternehmerisch** tätig.

Aufgrund der Regelung des § 2 Abs 3 UStG sind Körperschaften öffentlichen Rechts (daher auch Agrargemeinschaften in der Rechtsform der KÖR) somit auch mit ihren land- und forstwirtschaftlichen Betrieben unternehmerisch tätig.²¹⁰ Auch für diese Betriebe ist entsprechend § 22 Abs 7 UStG die **Durchschnittsatzbesteuerung** anzuwenden,

»wenn die Umsätze der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 in einem der dem Veranlagungsjahr vorangegangenen drei Kalenderjahre 400 Euro 000,- nicht überstiegen haben. Wird diese Umsatzgrenze nicht überschritten, so gelten die Abs. 1 bis 6 nur für jene land- und forstwirtschaftlichen Betriebe, hinsichtlich welcher der nach den Grundsätzen des ersten Abschnittes des zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes 1955 unter Berücksichtigung von Zupachtungen und Verpachtungen

199 Achatz in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 21 Tz 388. Zu bemerken ist, dass die Befreiungen von der beschränkten Steuerpflicht iSd § 21 Abs 2 Z 3 KStG sinngemäß auch im Rahmen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 21 Abs 3 KStG anzuwenden sind, wie dies ausdrücklich auch § 21 Abs 3 Z 1 letzter Satz KStG (für vergleichbare ausländische Kapitalerträge) und § 21 Abs 3 Z 3 letzter Satz KStG (für realisierte Wertsteigerungen von Anteilen an Körperschaften) vorsehen.

200 Allgemein Pkt 2.6.5.1. des Erlasses zur Besteuerung von Kapitalvermögen, BMF-010203/0107-VI/6/2012; siehe zB auch *Sulz/Nidetzky*, Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, 389 (390); zum Verhältnis zwischen der Befreiungserklärung und der Befreiung nach § 21 Abs 2 Z 3 KStG iVm § 94 Z 6 lit c EStG siehe zB *Blasina/Modarressy/Schellmann* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg), KStG²¹ (2012) § 31 Tz 187 f.

201 VwGH 18.10.2007, 2005/15/0016, ÖStZB 2008/342, 441.

202 Siehe zB Rz 52 KStR 2013; *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 1 Rz 95; *Achatz/Haller* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 5 Tz 53.

203 Rz 5019 und Rz 5030 EStR 2000; Pkt 3.10 der Bundessteuertagung Gebühren und Verkehrsteuern – Ergebnisse 2006 (Erlass vom 7.5.2008, GZ BMF-010206/0050-VI/5/2008); siehe zB auch *Sulz/Nidetzky*, Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, 389 (391).

204 Eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG hat zu erfolgen, wenn in diesem Betrieb die Grenzen des § 125 BAO überschritten werden, wobei die im Bereich der Vermietung und Verpachtung erzielten Umsätze dabei nicht zählen; siehe Rz 5019 EStR 2000.

205 *Sulz/Nidetzky*, Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, 389 (391); *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 266.

206 Siehe dazu und zu Abgrenzungsfragen *Sulz/Nidetzky*, Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, 389 (391). Für Details zur Erfassung außerhalb der Pauschalierung siehe Rz 4192 ff EStR 2000.

207 Rz 5036 EStR 2000. Für besondere Waldnutzungen (»Kalamitätsnutzungen«) kann das Mitglied den ermäßigten Steuersatz gem § 37 Abs 6 EStG beanspruchen (siehe Rz 5036 EStR 2000), sofern die Agrargemeinschaft den Gewinn nach § 4 EStG und nicht durch Pauschalierung ermittelt (*Sulz/Nidetzky*, Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, 389 (394)); zur diesbezüglichen Bildung und Übertragung von stillen Rücklagen siehe Rz 3889 f EStR 2000.

208 Dazu unten Kapitel IV.B.

209 *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 266.

210 *Scheiner/Kolacny/CaganeK*, UStG § 22 Rz 41.

zum 1. Jänner eines Jahres ermittelte Wert der bei Unterhalten eines zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörenden Betriebes selbstbewirtschafteten Fläche 150 Euro 000,- nicht übersteigt.«

Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten gem § 2 Abs 3 UStG stets auch die **Vermietung und Verpachtung von Grundstücken** durch öffentlich-rechtliche Körperschaften. Die Vermietung und Verpachtung stellt einen eigenen Betrieb gewerblicher Art dar.²¹¹ Vermietet oder verpachtet die Agrargemeinschaft Flächen für Sportzwecke (Schipisten, Golfplätze), erfolgt dies nicht im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, da es sich nicht mehr um landwirtschaftliche Nutzflächen handeln wird.²¹² Diese Vermietung oder Verpachtung ist eigenständig zu würdigen und unterliegt gem § 6 Abs 1 Z 16 UStG grundsätzlich der unechten Steuerbefreiung, wenn nicht gem § 6 Abs 2 UStG für die Steuerpflicht optiert werden kann.²¹³ In diesem Fall kommt der Normalsteuersatz von 20% zur Anwendung.

Der **Erwerb und die Veräußerung von Anteilen an einer Agrargemeinschaft**, die als KÖR organisiert ist, dürfte als sonstige Leistung unter die Befreiung des § 6 Abs 1 Z 8 lit g UStG fallen, weil danach auch die Umsätze mit Anteilen an »anderen Vereinigungen« als Gesellschaften steuerbefreit sind.²¹⁴ Die Ausgabe oder Erwerb von Anteilen durch die Agrargemeinschaft wird hingegen nicht als steuerbarer Umsatz erfasst werden. Ein Vorsteuerabzug für damit in Zusammenhang stehende Vorleistungen steht insoweit zu, als dieser für allgemeine Umsätzen zusteht.

2. Besteuerung als Körperschaft des privaten Rechts oder als Personenvereinigung

Für Agrargemeinschaften, die als Körperschaften des privaten Rechts oder als Personenvereinigungen organisiert sind, kommen umsatzsteuerlich dieselben Vorschriften zur Anwendung. Tritt die Agrargemeinschaft nach Außen auf, ist diese als **Unternehmer** anzusehen.

Sind Agrargemeinschaften nicht buchführungspflichtig, so kann die land- und forstwirtschaftliche **Pauschalierungsregelung des § 22 UStG** zur Anwendung kommen. Andernfalls sind die Umsätze aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nach den allgemeinen steuerlichen Bestimmungen zu erfassen.

211 *Sulz/Nidetzky*, Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, 389 (389 ff).

212 *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ (2011) § 22 Tz 30 und 31; siehe auch VwGH 30.10.2003, 2000/15/0109.

213 *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ (2011) § 2 Tz 190.

214 *Sulz/Nidetzky*, Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, 389 (389 ff).

Die **Vermietung und Verpachtung** von Flächen der Agrargemeinschaft (zB für Sportzwecke als Schipisten, Golfplätze etc), ist eigenständig zu würdigen und unterliegt gem § 6 Abs 1 Z 16 UStG grundsätzlich der unechten Steuerbefreiung, wenn nicht gem § 6 Abs 2 UStG für die Steuerpflicht optiert werden kann.²¹⁵ In diesem Fall ist der Steuersatz von 20% anwendbar.

Der **Erwerb und die Veräußerung von Anteilen an einer Agrargemeinschaft**, die als Körperschaft des privaten Rechts oder Personenvereinigung organisiert ist, wird als sonstige Leistung unter die Befreiung des § 6 Abs 1 Z 8 lit g UStG fallen.²¹⁶ Die Ausgabe oder Erwerb von Anteilen durch die Agrargemeinschaft wird hingegen nicht als steuerbarer Umsatz erfasst werden. Ein Vorsteuerabzug für damit in Zusammenhang stehende Vorleistungen steht insoweit zu, als dieser für allgemeine Umsätzen zusteht.

IV. Besteuerung der Mitglieder körperschaftlich organisierter Agrargemeinschaften

A. Überblick

Das **StruktAnpG 1996**²¹⁷ führte zu einer wesentlichen Änderung im Hinblick auf die **Erfassung von Einkünften aus Anteilen an Agrargemeinschaften** bei den Mitgliedern: Bis dahin waren diese durch Zuschläge iSd § 40 BewG im **Einheitswert** zu erfassen und fielen solcherart regelmäßig unter die einheitswertbasierende **land- und forstwirtschaftliche Gewinnpauschalierung**,²¹⁸ wobei entsprechende Einheitswertanpassungen in der Praxis aber offenbar regelmäßig unterblieben.²¹⁹ Durch das StruktAnpG 1996 wurde diese einheitswertorientierte Betrachtung jedoch aufgegeben und in § 30 Abs 2 Z 6 BewG normiert, dass »Beteiligungen, **Anteile an Agrargemeinschaften** sowie Ansprüche auf Entgelte aus nichtlandwirtschaftlichen Nutzungsüberlassungen von Grund und Boden« **nicht als Teile des landwirtschaftlichen Betriebes** gelten. Dies wurde folgendermaßen begründet:

»Rechte auf Entgelte für nichtlandwirtschaftliche Nutzungsüberlassungen (zB Nutzungsent-

215 *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ (2011) § 2 Tz 190.

216 *Sulz/Nidetzky*, Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, 389 (389 ff).

217 BGBL 1996/201.

218 Siehe zB VwGH 24.11.1987, 87/14/0006, ÖStZB 1988, 384; VwGH 15.12.1987, 86/14/0171, ÖStZB 1988, 384; UFS 17.2.2006, RV/0040-I/03; siehe auch *Dajc*, Steuervorteile für Agrargemeinschaften gleichheitswidrig, RdW 1988, 177 (177 f); *Sulz/Nidetzky*, Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, 389 (393); *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 266.

219 Dazu *Dajc*, Steuervorteile für Agrargemeinschaften gleichheitswidrig, RdW 1988, 177 (177 f).

gelte für Schipistenüberfahrungsrechte) wären entsprechend der Rechtsprechung des VwGH bei der Einheitswertermittlung gem. § 40 BewG als Zuschläge mit dem 18fachen Jahresertrag zu erfassen. Derartige Erträge stellen grundsätzlich einen Fremdkörper in der Systematik der land- und forstwirtschaftlichen Ertragsbewertung dar und würden zu wirtschaftlich nicht vertretbaren Einheitswerterhöhungen führen. Ebenso verhält es sich mit Ausschüttungen von Agrargemeinschaften. Die Einbeziehung derartiger Erträge würde darüber hinaus die Gleichmäßigkeit der Bewertung im Bundesgebiet beeinträchtigen.²²⁰

Ertragsteuerrechtlich folgte daraus, dass Einkünfte aus Anteilen an Agrargemeinschaften fortan **außerhalb der Pauschalierung des berechtigten Land- und Forstwirts** standen und gesondert zu erfassen waren,²²¹ wobei an der grundsätzlichen Zuordnung dieser Anteile zum ertragsteuerlichen land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen – ungeachtet der abweichenden bewertungsrechtlichen Sicht – im Falle der Bindung des Anteils an eine Stammsitzliegenschaft oftmals keine Zweifel bestehen dürften.²²² Die bewertungsrechtliche Änderung wurde auch in der damaligen **land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsvorordnung** nachvollzogen: So normierte die **LuF PauschVO 1997**²²³ in ihrem § 13, dass die pauschal ermittelten Gewinne unter anderem um »Gewinne aus gemäß § 30 Abs. 2 Z 6 Bewertungsgesetz [...] nicht zum Einheitswert gehörenden Wirtschaftsgütern, sowie um die Hälfte der Gewinne aus gemäß § 30 Abs. 2 Z 6 Bewertungsgesetz [...] nicht zum Einheitswert gehörenden Wirtschaftsgütern soweit sie aus mit Körperschaftsteuer vorbelasteten Ausschüttungen stammen, zu erhöhen« sind. Eine solche Vorbelastung mit Körperschaftsteuer besteht insbesondere bei der nichtlandwirtschaftlichen Nutzungsüberlassung von Grund und Boden.²²⁴

Offenbar unterblieb aber in der Praxis in vielen Fällen die Hinzurechnung von ausgeschütteten Agrarge-

meinschaftsgewinnen zu den pauschalen Gewinnen.²²⁵ Um dieser »**verbreiteten Steuerverkürzung**«²²⁶ Herr zu werden ging das BMF einen Schritt weiter und ordnete – womöglich durch Überlegungen im Schrifttum inspiriert²²⁷ – **Anteile an körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften** erlassmäßig den **Genussrechten iSd §§ 27, 93 EStG** zu, sodass Ausschüttungen dem **Kapitalertragsteuerabzug samt Endbesteuerung** zu unterwerfen gewesen wären.²²⁸ Diese Sichtweise fand auch in den nachfolgenden land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsvorordnungen Niederschlag.²²⁹

220 ErlRV 72 BlgNR XX. GP, 286 (zum StruktAnpG 1996).

221 UFS 17.2.2006, RV/0040-I/03; siehe zB auch Mayer, KEST-Pflicht für Ausschüttungen von Agrargemeinschaften? SWK 2001, 684 (684); Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 267.

222 Rz 5037 EStR 2000; weiters zB VwGH 22.3.1983, 81/14/0089, ÖStZB 1984, 67; VwGH 24.11.1987, 87/14/0005, ÖStZB 1988, 384; siehe zB auch Sulz/Nidetzky, Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, 389 (395); Mayer, KEST-Pflicht für Ausschüttungen von Agrargemeinschaften? SWK 2001, 684 (685); Rauscher, Die Veräußerung von Anteilsrechten an Agrargemeinschaften, SWK 2002, 34 (34); Schellmann in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger (Hrsg.), KStG⁷ (2004) § 5 Tz 22.19.

223 BGBl II 1997/430, anwendbar für 1997 bis 2000, siehe BGBl II 1999/448; dazu auch UFS 17.2.2006, RV/0040-I/03.

224 Siehe auch Petschnigg, Neue Pauschalierungsverordnung zur Land- und Forstwirtschaft, ÖStZ 1998, 198 (202).

225 Siehe Mayer, KEST-Pflicht für Ausschüttungen von Agrargemeinschaften? SWK 2001, 684 (686).

226 Mayer, KEST-Pflicht für Ausschüttungen von Agrargemeinschaften? SWK 2001, 684 (686).

227 Siehe Sulz/Nidetzky, Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, 389 (389ff); siehe auch Sulz, Zur Veräußerung von Anteilen an Agrargemeinschaften, SWK 2002, 85 (85).

228 Die Schaffung der Erlagslage gestaltete sich offenbar aufgrund des Bestrebens, eine möglichst praktikable Lösung für Agrargemeinschaften zu gestalten, schwierig: Bereits in der Stammfassung der EStR 2000 (AÖF 2000/232) war vorgesehen, dass Anteile an Agrargemeinschaften Substanzgenussrechte und Ausschüttungen daher im außerbetrieblichen Bereich Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellten (Rz 6146); ebenso war vorgesehen, dass Ausschüttungen als Genussrechte im Sinne des § 93 Abs 2 Z 1 lit c EStG dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen (Rz 5031). Daraufhin wurde im Einkommensteuerprotokoll 2001 (Protokoll über die Bundeseinkommensteuer-tagung 2001 (Erlass vom 10.8.2001, Z 06 0101/2-IV/6/01), AÖF 2001/196) eine Information für Verantwortliche in Agrargemeinschaften über die Kapitalertragsteuerpflicht von Ausschüttungen körperschaftlich organisierter Agrargemeinschaften verlautbart. Diese stieß offenbar auf Widerstand oder Bedenken, teilte doch das BMF kurz darauf aus »gegebenem Anlass« mit, dass alle Ausführungen in den EStR 2000 und im Einkommensteuerprotokoll 2001 über die steuerliche Behandlung der Mitglieder an Agrargemeinschaften als Genussrechte bis auf weiteres nicht anzuwenden sind (Erlass vom 8.10.2001, Z 06 3101/1-IV/6/01, SWK 2001, 745). Wenige Monate später erließ das BMF schließlich den Erlass zur »Behandlung von Anteilsrechten an körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften« (Erlass vom 8.2.2002, Z 06 0104/3-IV/6/02, AÖF 2002/130): Durch diesen erfolgte eine Änderung der Rz 4243, 5032 und 7723 EStR 2000 und ein Einfügen der Rz 7723a bis 7723f in die EStR 2000. Das BMF hielt darin an der schon in der Stammfassung der EStR ausgeführten Überlegung fest, dass der Anteil an einer Agrargemeinschaft wirtschaftlich einem Substanzgenussrecht vergleichbar sei; der Erlass ging aber in seinen »Vereinfachungsaspekten« wesentlich über das Einkommensteuerprotokoll 2001 (AÖF 2001/196) hinaus und sah im Hinblick auf den Kapitalertragsteuerabzug vor, dass für Geld- und/oder Sachausschüttungen eine personenbezogene Freigrenze von € 1.000,- pro Jahr bestehe (Rz 7723a EStR 2000 idF vor WE 2013), dass eine Kapitalertragsteuerabfuhr erst bis spätestens 7. Jänner des dem Jahr der Ausschüttung folgenden Jahres zu erfolgen habe (Rz 7723b EStR 2000 idF vor WE 2013), und dass schließlich das Ausüben des Rechts auf bloße Nutzung der Liegenschaften der Agrargemeinschaft (zB die Nutzung des Weide- oder Wegerechtes) nicht zu den Sachausschüttungen gehört (Rz 7723a EStR 2000 idF vor WE 2013). Siehe zu den zeitlichen Aspekten auch Rauscher, Übergang zum Kapitalertragsteuerabzug für Ausschüttungen von Agrargemeinschaften an Anteilsberechtigte, SWK 2001, 683 (683f).

229 Nach § 13 der LuF PauschVO 2001 (BGBl II 2001/54) waren die pauschal ermittelten Gewinne um Gewinne »aus den gemäß

Allerdings bestanden seit jeher Zweifel, ob Anteile an Agrargemeinschaften tatsächlich den Genussrechten iSd §§ 27, 93 EStG vergleichbar seien.²³⁰ Die Rechtsprechung des UFS²³¹ und des VwGH²³² ist der Einordnung durch die Verwaltungspraxis letztlich auch nicht gefolgt, zumal der Genussrechtsbegriff zivilrechtlich auszulegen sei und daher nicht jede Substanzbeteiligung – zumal wie im Falle von Agrargemeinschaften eine öffentlich-rechtliche – ein Genussrecht darstelle; ein Kapitalertragsteuerabzug komme daher mangels Subsumtion unter § 93 EStG nicht in Betracht.²³³

Mit dem BudBG 2009²³⁴ trat der Gesetzgeber der Ansicht des Verwaltungsgerichtshofs entgegen und verankerte die bisherige Verwaltungspraxis explizit:²³⁵ Bezüge aus körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften wurden im außerbetrieblichen Bereich ausdrücklich als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasst,²³⁶ für sie wurde der Kapitalertragsteuerabzug mit Endbesteuerungswirkung ausdrücklich verankert²³⁷ und sie wurden für den Veranlagungsfall in die Halbsatzbegünstigung einbezogen.²³⁸ Begründet wurden die einkommensteuerrechtlichen Änderungen folgendermaßen:

»Nach bisheriger Verwaltungspraxis (Rz 7723a ff EStR 2000) unterlagen Ausschüttungen aus Anteilen an körperschaftlichen Agrargemeinschaften dem Kapitalertragsteuerabzug. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 18.11.2008, 2006/15/0050, festgestellt, dass mangels einer einkommensteuerlichen Definition des Begriffes »Genussrecht« in § 93 Abs. 2 Z 1 lit. c der zivilrechtliche (gesellschaftsrechtliche) Begriff anzuwenden ist, in dem Anteilsrechte an Agrargemeinschaften aber keine Entsprechung finden. Der in der Verwaltungspraxis vorgenommene Kapitalertragsteuerabzug findet nach diesem Erkenntnis somit keine gesetzliche Deckung. Bezüge von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften sollen im § 93 Abs. 1 Z 1 nunmehr ausdrücklich gesetzlich verankert werden, um sicherzustellen, dass auch derartige Anteile, die in wirtschaftlicher Betrachtungsweise den »Substanzgenussrechten« im Sinne des § 8 Abs. 3 KStG 1988 gleichzusetzen sind, dem KEST-Abzug mit Endbesteuerungswirkung unterliegen. Im Fall einer (optionalen) Tarifveranlagung unterliegen derartige Bezüge dem Hälfteuersatz. Jene Einkünfte aus der Beteiligung an einer Agrargemeinschaft, die nicht den land- und forstwirtschaftlichen Einkünften (§ 21) zuzurechnen sind, sind im Fall einer

§ 30 Abs. 2 Z 6 Bewertungsgesetz 1955 nicht zum Einheitswert gehörenden Wirtschaftsgütern zu erhöhen, sofern diese Gewinne nicht gemäß § 97 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 als abgegolten gelten und keine Veranlagung gemäß § 97 Abs. 4 Einkommensteuergesetz 1988 beantragt wird. Sind solche Gewinne mit Körperschaftsteuer vorbelastet, sind sie nur zur Hälfte anzusetzen.« Eine ähnliche Formulierung findet sich auch in § 13 Abs 1 LuF PauschVO 2006 (BGBl II 2005/258), wobei die Hälfteeinbeziehung im Veranlagungsfall nicht mehr in der Verordnung normiert wurde, sondern erlassmäßig die Anwendung des Hälfteuersatzes nach § 37 EStG angeordnet wurde (Rz 4243 EStR 2000). Diese Rechtslage wurde schließlich auch in § 13 Abs 1 der gegenwärtig geltenden LuF PauschVO 2011 (BGBl II 2010/471 idF BGBl II 2011/4) überführt.

230 Siehe zB Mayer, KEST-Pflicht für Ausschüttungen von Agrargemeinschaften? SWK 2001, 684 (684 ff).

231 UFS 30.9.2004, RV/0011-K/03; UFS 30.9.2004, RV/0013-K/03; UFS 30.9.2004, RV/0014-K/03; UFS 29.12.2004, RV/0257-K/04; UFS 30.12.2004, RV/0269-K/04; UFS 17.2.2006, RV/0040-I/03; siehe weiters zB UFS 16.12.2009, RV/0061-I/08; UFS 10.10.2012, RV/0410-I/07.

232 VwGH 18.11.2008, 2006/15/0050, ÖStZB 2009/360, 364; dazu zB Mamut, Ausschüttungen aus Agrargemeinschaften KEST-frei! ecolex 2009/31, 79 (79 f); Aigner, Ausschüttungen von körperschaftsteuerlich organisierten Agrargemeinschaften nach der RV zum AbgÄG 2009, taxlex 2009, 259 (259 f); Brauner/Urban, Die Behandlung von Ausschüttungen bei Agrargemeinschaften, SWK 2009, 786 (786 ff).

233 Während nach dieser Auslegung eine Erfassung der Ausschüttung solcherart im Betriebsvermögen regelmäßig im Rahmen der land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte zu erfolgen hat, war strittig, wie die Erfassung bei Agrargemeinschaftsanteilen im Privatvermögen erfolgen sollte. Die überwiegende Rechtsprechung und die hA im Schrifttum gingen davon aus, dass es sich um »Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeglicher Art« iSd damaligen § 27 Abs 1 Z 4 EStG handelte (UFS 7.9.2011, RV/0586-W/11; Sulz/Nidetzky, Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, 389 (394); Rauscher, Die einkommensteuerliche Behandlung von Anteilsrechten an Agrargemeinschaften, SWK 2000, 694 (694 ff); aA UFS 14.3.2005, RV/0155-I/03). Zum Teil wurde aber auch nur eine Erfassung der Ausschüttungen als wiederkehrende Bezüge iSd § 29 Z 1 EStG mit dem normalen Steuertarif in Betracht gezogen (siehe UFS 14.3.2005, RV/0155-I/03; Dajc, Steuervorteile für Agrargemeinschaften gleichheitswidrig, RdW 1988, 177 (178)). Siehe zu dieser Diskussion auch Mayer, KEST-Pflicht für Ausschüttungen von Agrargemeinschaften? SWK 2001, 684 (686); Mamut, Ausschüttungen aus Agrargemeinschaften KEST-frei! ecolex 2009/31, 79 (80); Aigner, Ausschüttungen von körperschaftsteuerlich organisierten Agrargemeinschaften nach der RV zum AbgÄG 2009, taxlex 2009, 259 (259); Brauner/Urban, Die Behandlung von Ausschüttungen bei Agrargemeinschaften, SWK 2009, 786 (788). Offen gelassen in UFS 17.11.2009, RV/2605-W/09.

234 BGBl I 2009/52; siehe zu diesen Änderungen zB Aigner, Ausschüttungen von körperschaftsteuerlich organisierten Agrargemeinschaften nach der RV zum AbgÄG 2009, taxlex 2009, 259 (260); Brauner/Urban, Die Behandlung von Ausschüttungen bei Agrargemeinschaften, SWK 2009, 786 (786 ff).

235 Auch im Körperschaftsteuerrecht fallen seither Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften bei einer empfangenden Körperschaft explizit unter die Beteiligungsertragsbefreiung nach § 10 Abs 1 KStG (§ 10 Abs 1 Z 2 KStG).

236 § 27 Abs 1 Z 1 lit d EStG idF BudBG 2009, anwendbar für Bezüge, die ab dem 1. Jänner 2009 zufließen (§ 124 b Z 162 EStG).

237 § 93 Abs 2 Z 1 lit f EStG idF BudBG 2009, anwendbar für Ausschüttungen, die ab dem 1. Jänner 2009 erfolgen (§ 124 b Z 165 EStG).

238 § 37 Abs 4 Z 1 lit g EStG idF BudBG 2009.

Veranlagung gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 lit. d als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen.²³⁹

Die durch das BudBG 2009²⁴⁰ geschaffene Rechtslage wurde sodann auch im Rahmen der **Neuordnung der Besteuerung von Kapitalvermögen durch das BudBG 2011**,²⁴¹ das **AbgÄG 2011**²⁴² und das **BudBG 2012**²⁴³ in das heute geltende Recht vollinhaltlich übernommen; lediglich die Anwendung des Hälftesteuersatzes ist aufgrund der vollständigen Streichung des § 37 Abs 4 EStG im Rahmen der Neuordnung entfallen. Somit ergibt sich für **Ausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften** – ungeachtet dessen, ob sie öffentlich-rechtlich oder privatrechtlich ausgestaltet sind²⁴⁴ – folgendes Bild:²⁴⁵

- ▷ Sofern Ausschüttungen aus Agrargemeinschaften nicht ohnehin im Rahmen betrieblicher Einkünfte anfallen, sind sie **Einkünfte aus Kapitalvermögen** (§ 27 Abs 2 Z 1 lit d EStG); dies gilt auch für die Veräußerung solcher Anteile (§ 27 Abs 3 EStG).
- ▷ Die Ausschüttungen unterliegen sowohl im Betriebs- als auch im Privatvermögen dem 25%igen **Kapitalertragsteuerabzug mit Endbesteuerungswirkung** (§§ 93, 97 iVm § 27 Abs 2 Z 1 lit d und § 27 a EStG). Veräußerungen von Anteilen an Agrargemeinschaften fallen sowohl im Betriebs- als auch im Privatvermögen unter den besonderen, 25%igen Steuersatz gem § 27 Abs 3 iVm § 27 a Abs 1 EStG;²⁴⁶ ein Kapitalertragsteuerabzug vom Veräußerungserlös wird hier mangels depotführender Stelle nicht in Betracht kommen (§ 93 Abs 2 Z 2 EStG).
- ▷ Es besteht – wie früher nach § 97 Abs 4 EStG aF – die Möglichkeit einer **Option zur Regelbesteuerung** (§ 27 a Abs 5 EStG),²⁴⁷ wobei seit der Neuordnung der Kapitalertragsbesteuerung der normale Tarif zur Anwendung kommt, weil die frühere Halbsatzbegünstigung § 37 Abs 4 EStG idF BudBG 2009 ersatzlos entfallen ist.

B. Ausschüttungen von Agrargemeinschaften

Für die Besteuerung des Mitglieds spielt es keine Rolle, ob die **Agrargemeinschaft öffentlich-rechtlich oder privatrechtlich ausgestaltet** ist²⁴⁸ und auf welche Geschäfte der Agrargemeinschaft die Ausschüttungen zurückzuführen sind bzw ob die den Ausschüttungen zu Grunde liegenden Einkünfte bei der Agrargemeinschaft der Körperschaftbesteuerung unterliegen sind.²⁴⁹ **Geld- und Sachausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften** (ungeachtet dessen, ob sie öffentlich-rechtlich oder privatrechtlich ausgestaltet sind) rechnen bei den Mitgliedern ertragsteuerlich

- ▷ zu den **Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft iSd § 21 EStG**, wenn die Beteiligung dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen des Mitglieds zuzuordnen ist;²⁵⁰ an einer solchen Zuordnung dürften – ungeachtet der abweichenden bewertungsrechtlichen Sicht – im Falle der Bindung des Anteils an eine Stammsitzliegenschaft idR keine Zweifel bestehen.²⁵¹ Die Ausschüttungen fallen – wegen § 30 Abs 2 Z 6 BewG – nicht in die land- und forstwirtschaftliche Pauschalierung.²⁵²
- ▷ zu den **Einkünften aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 2 Z 1 lit d EStG**, wenn die Beteiligung nicht einem Betriebsvermögen zugehört;²⁵³ dies ist insbesondere bei den nicht an eine Stammsitzliegenschaft gebundenen, persönlichen (»walzenden«) Anteilsrechte, wie sie vor allem in Vorarlberg typisch sind,²⁵⁴ denkbar,²⁵⁵ aber auch dann, wenn die Stammsitzliegenschaft, an die die Anteile gebunden sind, nicht betrieblich genutzt wird.²⁵⁶

Diese Unterscheidung ist idR deshalb nicht weiter relevant, weil die Ausschüttungen sowohl im Betriebs- als auch im Privatvermögen dem **25%igen Kapitalertragsteuerabzug mit Endbesteuerungswirkung** unterliegen (§§ 93, 97 iVm § 27 Abs 2 Z 1 lit d und § 27 a EStG). Der Kapitalertragsteuerabzug greift sowohl für **Geld- wie auch für Sachausschüttungen** (zB Holz) und ist unabhängig davon vorzunehmen, ob die Erträge auf Ebene der Agrargemeinschaft landwirtschaftliche oder nicht-

239 ErlRV 113 BlgNR XXIV. GP, 66 (zum BudBG 2009).

240 BGBl I 2009/52.

241 BGBl I 2010/111.

242 BGBl I 2011/76.

243 BGBl I 2011/112.

244 Siehe zur Gleichbehandlung zB UFS 7.9.2011, RV/0586-W/11; weiters zB Rz 5030 EStR 2000.

245 Zu Einlagenrückzahlungen siehe *Sulz/Nidetzky*, Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, 389 (394 f); *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 267.

246 Rz 5037 EStR 2000 idF WE 2013.

247 Im Falle der Regelbesteuerung sind allerdings sämtliche endbesteuerungsfähige Kapitalerträge (zB auch Zinserträge aus Sparbüchern) in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen.

248 Siehe zu dieser Gleichbehandlung zB UFS 7.9.2011, RV/0586-W/11; weiters zB Rz 5030 EStR 2000; *Sulz/Nidetzky*, Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, 389 (389 ff).

249 Rz 5035 EStR 2000; *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 268.

250 Siehe nur Rz 5035 EStR 2000.

251 Rz 5037 EStR 2000.

252 Siehe § 13 Abs 1 LuF PauschVO 2011, BGBl II 2010/471 idF BGBl II 2011/4, sowie bereits oben Kapitel IV.A.

253 Rz 5035 und Rz 6147 EStR 2000.

254 Siehe nur VwGH 7.7.2005, 2004/07/0070, VwSlg 16.680 A/2005.

255 *Schellmann* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg), KStG⁷ (2004) § 5 Tz 22.19.

256 Siehe zu dieser Fallkonstellation UFS 7.9.2011, RV/0586-W/11.

landwirtschaftliche Einkünfte darstellen, ob sie steuerbar, steuerfrei oder steuerpflichtig sind.²⁵⁷ Für Sachausschüttungen erfolgt die **Berechnung vom gemeinen Wert**, wobei die Sachbezugsverordnung²⁵⁸ analog anzuwenden ist.²⁵⁹ Zu kapitalertragsteuerpflichtigen Ausschüttungen gehören aber nur Beträge, die auf Grund des Anteilsrechtes ausgeschüttet werden, nicht aber jene, die auf Grund eines anderen Rechtsgrundes an die Anteilsinhaber ausgeschüttet werden (zB Alpungsprämie, nach der Milchmenge der jeweiligen Kühe des jeweiligen Bauern abgerechnete Erlöse aus Milch- oder Käseverkäufen).²⁶⁰ Nicht zu den Sachausschüttungen gehört nach der Verwaltungspraxis auch die **Ausübung des Rechts auf bloße Nutzung** der Liegenschaften der Agrargemeinschaft (zB die Nutzung des Weide- oder Wegerechts).²⁶¹ Die **Einkommensteuerrichtlinien 2000** sehen auch eine Reihe von **Klarstellungen und Vereinfachungen** für den Kapitalertragsteuerabzug vor:

- ▷ Weder dem Kapitalertragsteuerabzug noch der Einkommensteuerpflicht unterliegen **Geld- und/oder Sachausschüttungen**, wenn die Ausschüttung (unabhängig von der Anzahl der dem Anteilsinhaber zuzurechnenden Anteile) bei der jeweiligen Agrargemeinschaft die **Freigrenze von € 2.000,- im Kalenderjahr pro Anteilsinhaber** nicht übersteigt;²⁶² nur

wenn die Ausschüttungen diesen Betrag (€ 2.000,- je Jahr je Person) übersteigen, unterliegen sie insgesamt dem Kapitalertragsteuerabzug. Begründet wird diese – auf die Nachsichtsbestimmung des § 206 lit c BAO gestützte – Freigrenze 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 entfallen würde.²⁶³ Diese Überlegung scheint freilich im Hinblick auf Geldausschüttungen nicht zu greifen.²⁶⁴

- ▷ Überdies bestehen – abweichend von § 96 EStG – nach der Verwaltungspraxis 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«. ²⁶⁵ Die Agrargemeinschaft hat den Empfängern für jede Ausschüttung eine Bescheinigung über die Steuerabrechnung zu erteilen.²⁶⁶

Auch im Falle des grundsätzlich endbesteuernden Kapitalertragsteuerabzugs besteht für das einzelne Mitglied – wie früher – die Möglichkeit einer **Option zur Regelbesteuerung** (§ 27 a Abs 5 EStG),²⁶⁷ wobei seit der Neuordnung der Kapitalertragsbesteuerung durch das BudBG 2011,²⁶⁸ das AbgÄG 2011²⁶⁹ und das BudBG 2012²⁷⁰ der »normale« Tarif des § 33 EStG zur Anwendung

257 Rz 6218 EStR 2000 idF WE 2013 (zuvor Rz 7723a EStR 2000). Entsprechend der allgemeinen Systematik des Kapitalertragsteuerabzugs ist dieser auch grundsätzlich davon unabhängig, ob die dahinter stehenden Erträge beim Anteilsinhaber steuerpflichtig oder steuerfrei sind; siehe abermals Rz 7723a EStR 2000.

258 BGBl II 2011/416 idGF.

259 Siehe Rz 6218a EStR 2000 idF WE 2013 (zuvor Rz 7723a EStR 2000) und speziell für Holznutzungsrechte, Brennholz etc Rz 7723d f EStR; dazu auch *Brauner/Urban*, Die Behandlung von Ausschüttungen bei Agrargemeinschaften, SWK 2009, 786 (788); *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 270.

260 Rz 6218a EStR 2000 idF WE 2013 (zuvor Rz 7723c EStR 2000); *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 270.

261 Rz 6217 EStR 2000 idF WE 2013 (zuvor Rz 7723a EStR 2000); ebenso *Schellmann* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg), KStG⁷ (2004) § 5 Tz 22.19; *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 270; anders noch das Protokoll über die Bundeseinkommensteuertagung 2001 (Erl. vom 10. 8. 2001, Z 06 0101/2-IV/6/01), AÖF 2001/196, wonach zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Ausschüttungen auch »die unentgeltliche Nutzung des Vermögens der Agrargemeinschaft (zB das Ausüben des Weiderechtes)« zählte.

262 Rz 6218 EStR 2000 idF WE 2013 (zuvor Rz 7723a EStR 2000); weiters auch *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 270. Für Ausschüttungen bis einschließlich 2004 bestand eine Freigrenze von € 1.000,-; die Anhebung der Freigrenze auf € 2.000,- erfolgte durch den EStR-Wartungserlass 2005, AÖF 2005/110. Auf diese Freigrenze sind das sog Elementarholz (Holz zur Wiedererrichtung von durch Katastrophenschäden beschädigten oder vernichteten, betrieblich oder privat genutzten Gebäuden eines Mitgliedes der Agrargemeinschaft) sowie – ab 2005 – das vom Anteilsinhaber für den Eigenbedarf genutzte Holz nicht anzurechnen (Rz 6218 und Rz 6218c EStR 2000 idF WE 2013, zuvor Rz 7723a und Rz 7723e

EStR); dieser Holzbezug ist auch nicht dem Kapitalertragsteuerabzug zu unterwerfen (Rz 6218 EStR 2000 idF WE 2013, zuvor Rz 7723e EStR). Dazu auch *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 270.

263 Rz 6218 EStR 2000 idF WE 2013 (zuvor Rz 7723a EStR 2000).

264 Wesentlich restriktiver auch noch das Protokoll über die Bundeseinkommensteuertagung 2001 (Erl. vom 10. 8. 2001, Z 06 0101/2-IV/6/01), AÖF 2001/196, das eine Steuerfreiheit nur für geringfügige Sachausschüttungen vorsah, wenn diese im landwirtschaftlichen (Neben-)Betrieb oder für private Zwecke (zB Brennholz für das eigene Wohnhaus) verwertet wurden.

265 Rz 6218 b EStR 2000 idF WE 2013 (zuvor Rz 7723 b EStR 2000). Bei unterjährigen Ausschüttungen ohne Steuerabzug muss dem jeweiligen Mitglied die auf das Mitglied entfallende Kapitalertragsteuer iHv 25 % der Bemessungsgrundlage in Rechnung gestellt werden; wird auf die Nachforderung gegenüber dem Mitglied verzichtet, ist die Jahresbemessungsgrundlage mit 33,33 % der Kapitalertragsteuer zu unterziehen und die Kapitalertragsteuer bis 7. Jänner des Folgejahres abzuführen; siehe Rz 6218 b EStR 2000 idF WE 2013 (zuvor Rz 7723 b EStR 2000); weiters *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 268.

266 Rz 6218 b EStR 2000 idF WE 2013 (zuvor Rz 7723 b EStR 2000).

267 Im Falle der Regelbesteuerung sind allerdings sämtliche endbesteuerungsfähige Kapitalerträge (zB auch Zinserträge aus Sparbüchern) in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen.

268 BGBl I 2010/111.

269 BGBl I 2011/76.

270 BGBl I 2011/112.

kommt, zumal die frühere Halbsatzbegünstigung § 37 Abs 4 EStG idF BudBG 2009 ersatzlos entfallen ist.

C. Veräußerung von Agrargemeinschaftsanteilen

Realisierte Wertsteigerungen von Anteilen an körperlich organisierten Agrargemeinschaften²⁷¹ rechnen bei den Mitgliedern ertragsteuerlich

- ▷ zu den **Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft iSd § 21 EStG**, wenn die Beteiligung dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen des Mitglieds zuzuordnen ist;²⁷² an einer solchen Zuordnung dürften – ungeachtet der abweichenden bewertungsrechtlichen Sicht – im Falle der Bindung des Anteils an eine Stammsitzliegenschaft idR keine Zweifel bestehen.²⁷³ Der Veräußerungserlös ist auch bei pauschalierten Betrieben als außerordentlicher Geschäftsfall gesondert anzusetzen, also nicht von der Pauschalierung erfasst;²⁷⁴ er unterliegt dabei dem besonderen, 25 %igen Steuersatz gem § 27 Abs 3 iVm § 27a Abs 1 EStG.²⁷⁵
- ▷ zu den **Einkünften aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 3 EStG**, wenn die Beteiligung nicht einem Betriebsvermögen zugehört; dies ist insbesondere bei den nicht an eine Stammsitzliegenschaft gebundenen, persönlichen (»walzenden«) Anteilsrechte, wie sie vor allem in Vorarlberg typisch sind,²⁷⁶ denkbar,²⁷⁷ aber auch dann, wenn die Stammsitzliegenschaft, an die die Anteile gebunden sind, nicht betrieblich genutzt wird.²⁷⁸ Der Veräußerungserlös unterliegt dem besonderen, 25 %igen Steuersatz gem § 27 Abs 3 iVm § 27aa Abs 1 EStG.

271 Die Veräußerung von Anteilsrechten ist grundsätzlich von der Genehmigung der Agrarbehörde abhängig; siehe zB Rz 52 KStR 2013. Zu Einkünften im Zusammenhang mit dem Übergang von Anteilen auf Grund der Beendigung einer Agrargemeinschaft siehe UFS 4. 5. 2004, RV/0270-K/02.

272 Zur Veräußerung des Betriebes, in dessen Vermögen sich eine Stammsitzliegenschaft befindet, und zur Erfassung nach § 24 EStG siehe *Rauscher*, Die Veräußerung von Anteilsrechten an Agrargemeinschaften, SWK 2002, 34 (34).

273 Rz 5037 EStR 2000.

274 Siehe zB VwGH 30.1.1990, 89/14/0143, ÖStZB 1990, 303; VwGH 6.2.1990, 89/14/0146, ÖStZB 1990, 303, ÖStZB 1999, 737; VwGH 27.07.1999, 94/14/0170 Rz 5037 iVm Rz 4189 EStR 2000; weiters etwa *Sulz/Nidetzky*, Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, 389 (395); *Schellmann in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg), KStG⁷ (2004) § 5 Tz 22.19; *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴ (2011) 267.

275 Siehe zur früheren Rechtslage vor der Neuordnung der Kapitalertragsbesteuerung zB *Sulz/Nidetzky*, Zur Besteuerung von Agrargemeinschaften, ÖStZ 1996, 389 (396); weiters zB auch UFS 10.4.2003, RV/0046-G/02.

276 Siehe nur VwGH 7.7.2005, 2004/07/0070, VwSlg 16.680 A/2005.

277 *Schellmann in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg), KStG⁷ (2004) § 5 Tz 22.19.

278 Siehe zu dieser Fallkonstellation UFS 7.9.2011, RV/0586-W/11.

V. Zusammenfassung

1. Agrargemeinschaften sind Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform, die auf Grundlage des Art 12 Abs 1 Z 3 B-VG, nach dem Flurverfassungs-Grundsatzgesetz 1951 des Bundes und den jeweiligen Ausführungsgesetzen der Länder bestehen. Eine Agrargemeinschaft ist dabei die Gesamtheit der jeweiligen Eigentümer von gewissen, außerhalb der Agrargemeinschaft liegender Liegenschaften (sog »Stammsitzliegenschaften«), an deren Eigentum ein Anteilsrecht an agrargemeinschaftlichen Grundstücken gebunden ist, einschließlich jener Personen, denen – wie vor allem in Vorarlberg – persönliche (»walzende«) Anteilsrechte zustehen.
2. Die ertragsteuerliche Einordnung von Agrargemeinschaften folgt der Qualifikation nach der jeweiligen landesgesetzlichen Regelung, sodass diese entweder Körperschaften öffentlichen Rechts (so idR im Burgenland, in Niederösterreich, in Tirol und in Vorarlberg), Körperschaften privaten Rechts oder nichtrechtsfähige Personenvereinigungen (Gesellschaften bürgerlichen Rechts) sind.
3. Das Steuerrecht nimmt nur vereinzelt und auch lediglich im Bereich des Ertragsteuerrechts auf – körperlich organisierte – Agrargemeinschaften Bezug, während für sie im Hinblick auf Gebühren und Verkehrssteuern keine Sonderregelungen bestehen:
 - a.) Für als öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche Körperschaften anzusehende Agrargemeinschaften hat der Gesetzgeber (nur) die – weit definierte und auch Entschädigungen für Wertminderungen umfassende – land- und forstwirtschaftliche Kerntätigkeit befreit (§ 2 Abs 1 TS 4 bzw § 5 Z 5 KStG), wohingegen hinsichtlich der übrigen Einkünfte, insbesondere jenen aus Gewerbebetrieb (zB Sägewerk) oder der Grundstücksüberlassung zu nicht land- oder forstwirtschaftlichen Zwecken (zB für den Ski- oder Golfspport), durch die Einbeziehung in die Steuerpflicht (§ 2 Abs 2 Z 3 bzw § 5 Z 5 KStG) eine Gleichstellung mit allen anderen Steuerpflichtigen erfolgen sollte; insbesondere gelten die für andere Körperschaften öffentlichen Rechts vorgesehenen Privilegierungen (zB die Steuerfreiheit der Vermietung und Verpachtung) für Agrargemeinschaften nicht. Die Befreiung für die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit wird damit gerechtfertigt, dass es sich um die steuerliche Begünstigung einer rentablen Wirtschaftsführung landwirtschaftlichen Grundvermögens, das ag-

rargemeinschaftlich organisiert ist, handle und dabei der gemeinschaftliche land- und forstwirtschaftliche Betrieb, da die Ertragsüberschüsse idealtypisch vorrangig der Erhaltung des gemeinschaftlichen Vermögens dienen sollen, begünstigt werde. Dennoch ist nicht auszuschließen, dass die Befreiung beihilfenrechtlich problematisch sein kann. Zu bemerken ist allerdings, dass nach der Verwaltungspraxis zumindest Veräußerungen von land- und forstwirtschaftlichem Liegenschaftsvermögen nicht von der Befreiung erfasst sind, sondern der 25 %igen Immobilienbesteuerung unterliegen.

- b.) Ausschüttungen körperschaftlich organisierter Agrargemeinschaften sind auch im betrieblichen Bereich nicht von der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung erfasst, sondern durch eine Reihe spezifischer Vorschriften angesprochen: Sofern Ausschüttungen von Agrargemeinschaften nicht ohnehin im Rahmen betrieblicher Einkünfte anfallen, sind sie Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs 2 Z 1 lit d EStG); dies gilt auch für die Veräußerung solcher Anteile (§ 27 Abs 3 EStG). Die Ausschüttungen unterliegen sowohl im Betriebs- als auch im Privatvermögen dem 25 %igen Kapitalertragsteuerabzug mit Endbesteuerungswirkung (§§ 93, 97 iVm § 27 Abs 2 Z 1 lit d und § 27aa EStG). Veräußerungen von Anteilen an körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften fallen sowohl im Betriebs- als auch im Privatvermögen unter den besonderen, 25 %igen Steuersatz gem § 27 Abs 3 iVm § 27aa Abs 1 EStG; ein Kapitalertragsteuerabzug vom Veräußerungserlös wird hier mangels depotführender Stelle nicht in Betracht kommen (§ 93 Abs 2 Z 2 EStG). Mit der steuerlichen Erfassung der Ausschüttungen erfolgt damit zumindest eine steuerliche Erfassung auch der auf Ebene der körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaft unbesteuert bleibenden land- und forstwirtschaftlichen Gewinne. Allerdings bestehen hier zahlreiche »Vereinfachungen« der Verwaltungspraxis, worunter die – nur schwer verständliche – Freigrenze von € 2.000,- jährlich pro Mitglied nicht nur für Sach-, sondern auch für Geldausschüttungen fällt.

Korrespondenz:

*Assoz. Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner
Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Johannes Kepler Universität Linz
Altenberger Str. 69, 4040 Linz
Tel: +43/732/2468-9494
Mail: dietmar.aigner@jku.at*

*Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)
Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik
Johannes Kepler Universität Linz
Altenberger Str. 69, 4040 Linz
Tel: +43/732/2468-8205
Mail: georg.kofler@jku.at*

*O. Univ.-Prof. i.R. Dr. Herbert Kofler
Institut für Finanzmanagement
Alpen-Adria Universität Klagenfurt
Universitätsstraße 65-67, 9020 Klagenfurt
Mail: herbert.kofler@uni-klu.ac.at*

*Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel
Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Johannes Kepler Universität Linz
Altenberger Str. 69, 4040 Linz
Tel: +43/732/2468-9494
Mail: michael.tumpel@jku.at*