

RECHT & RFG FINANZEN FÜR GEMEINDEN

Mit Steuer-
kalender
2013!

Herausgeber **Walter Leiss, Alois Steinbichler**
Schriftleitung und Redaktion **Markus Achatz, Peter Pilz**
Redaktion **Alexander Enzinger, Christoph Grabenwarter, Raimund Heiss,
Ferdinand Kerschner, Wolfgang Meister, Katharina Pabel, Alfred Riedl**

März 2013

01

1 – 56

Schwerpunkt

Haftung

Bürgerbeteiligungsmodelle für erneuerbare Energie

Karin Padevetova ➔ 4

Internes Kontrollsystem *Raimund Heiss* ➔ 11

Haftungsrisiken für Badbetreiber *Sebastian Wiese* ➔ 14

Übersicht

Steuer-Radar ➔ 23

Beiträge

Steuerliche Konsequenzen von Gemeindefusionen

Alexander Enzinger und Irina Prinz ➔ 26

Aktuelle Judikatur der Höchstgerichte *Otto Taucher* ➔ 20

Art 34 BBG bietet Steuerbegünstigungen *Barbara Schulte* ➔ 25

Rechtsüberleitung bei Veränderungen der Gemeindestruktur

Gerit Jantschgi ➔ 32

Erlass zur Beurteilung von Verlustübernahmezusagen

Hannes Mitterer und Christine Koll ➔ 38

Gemeinschaftsstraße: ein neues Konzept

Jennifer Bogner und Klaus Robatsch ➔ 41

Direkte Demokratie: Die Volksbefragung in der Gemeinde

Stefanie Dörnhöfer ➔ 45

Die Gemeindefinanzen im Fokus *Kalin Nedyalkov* ➔ 50

Steuerliche Konsequenzen von Gemeindefusionen

RFG 2013/7

Art 34 BBG 2001

Gemeinde-
zusammen-
legungen;
Entgeltlichkeit;
Befreiungs-
bestimmungen

Angesichts der aktuell in Österreich – insb in der Steiermark – geplanten und teilweise bereits stattgefundenen Vereinigung von Gemeinden stellen sich Fragen nach den damit verbundenen steuerrechtlichen Konsequenzen. Der vorliegende Beitrag widmet sich dieser Thematik vor dem Hintergrund der allgemeinen steuerrechtlichen Bestimmungen sowie des novellierten Art 34 Budgetbegleitgesetz 2001.

Von Alexander Enzinger und Irina Prinz

Inhaltsübersicht:

- A. Rechtliche Ausgestaltung von Gemeindefusionen
- B. Steuerliche Konsequenzen von Gemeindefusionen
 - 1. Ertragsteuern
 - 2. Umsatzsteuer
 - 3. Verkehrssteuern und Gebühren
 - 4. Mögliche Lösungsansätze
 - 5. Anpassung von Art 34 BBG 2001 durch BGBl I 2013/5
- C. Resümee

A. Rechtliche Ausgestaltung von Gemeindefusionen

Grundlage für die steuerrechtliche Analyse ist die Frage, in welcher Art und Weise Gemeindevermögen nach den öffentlich-rechtlichen Bestimmungen¹⁾ im Zuge einer Gemeindefusion übertragen wird. Regelungen über

¹⁾ Siehe hierzu ausführlich *Bauer/Steineder*, Die rechtlichen Rahmenbedingungen für die Zusammenlegung von Gemeinden, RFG 2012, 52.

Veränderungen von Gemeindegebieten und somit auch über die Vereinigung von Gemeinden finden sich insb in den als Landesgesetze ausgestalteten Gemeindeordnungen.²⁾

Ausgestaltet sind Gemeindefusionen nicht als Aufnahme von Vermögen einer Gemeinde durch eine andere bestehende Gemeinde, sondern als Vereinigung von zwei oder mehreren Gemeinden zu einer neu entstehenden Gemeinde. Im Zuge der Vereinigung kommt es daher zu einer Übertragung des Gemeindevermögens sowie der Verpflichtungen aller beteiligten Gemeinden auf einen neuen Rechtsträger. Die Gemeindeordnungen sehen Gesamtrechtsnachfolge vor, sodass es durch die Vereinigung ex lege zu einem Übergang aller Rechte und Pflichten kommt.

B. Steuerliche Konsequenzen von Gemeindefusionen

Im Zuge von Gemeindefusionen sind steuerliche Konsequenzen sowohl betreffend das Gemeindevermögen im hoheitlichen Bereich als auch betreffend die Betriebe gewerblicher Art (BgA) von Gemeinden sowie die Beteiligungen an ausgegliederten Rechtsträgern möglich. In der Folge werden in einem ersten Schritt die steuerlichen Konsequenzen von Gemeindefusionen nach den allgemeinen steuerrechtlichen Bestimmungen – vorerst ohne Berücksichtigung des novellierten Art 34 BBG 2001³⁾ – dargestellt. In einem zweiten Schritt wird neben anderen Lösungsansätzen auf die Novelle des Art 34 BBG 2001 eingegangen, der nunmehr weitreichende steuerrechtliche Befreiungsbestimmungen für Gemeindefusionen vorsieht.

1. Ertragsteuern

Für die ertragsteuerrechtliche Beurteilung von Gemeindefusionen ist zwischen der Gemeinde im hoheitlichen Bereich, deren BgA sowie ausgegliederten Rechtsträgern zu differenzieren, da es sich dabei jeweils um eigenständige Steuersubjekte iSd Körperschaftsteuergesetzes (KStG) handelt.⁴⁾ Von entscheidender Bedeutung ist, ob Gemeindefusionen als entgeltliche oder unentgeltliche Vorgänge qualifiziert werden. Trotz fehlender unmittelbarer Gegenleistung beim Übergang von Gemeindevermögen könnte Entgeltlichkeit insb unterstellt werden, weil in vielen Fällen neben Vermögenswerten auch Schulden übergehen. Zu erwähnen ist hier bspw die Übernahme von Verbindlichkeiten iZm Grundstücken oder der Errichtung von Gebäuden, wobei es für den Gegenleistungscharakter nicht erforderlich ist, dass diese grundbücherlich eingetragen sind. Auch der Übergang von Verbindlichkeiten iZm BgA könnte als eine die Entgeltlichkeit zur Folge habende Gegenleistung qualifiziert werden.

a) Entgeltlichkeit

Geht man von der Entgeltlichkeit der Gemeindefusion aus, wird durch die Einbringung von Gemeindevermögen – sofern die Fusion nicht als ein Vorgang iSd Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG) zu qualifizieren ist (siehe dazu später) – in einen neu zu gründenden Ge-

meinde-Rechtsträger die Tauschfiktion gem § 6 Z 14 lit b EStG erfüllt. Danach gilt die Einlage oder Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft iSd § 1 KStG als Tausch, wenn sie nicht unter das UmgrStG fällt. Als Folge des Tausches liegen ein Veräußerungs- und ein Anschaffungsvorgang vor, die folgende Konsequenzen nach sich ziehen:

→ Für die Gemeinde selbst besteht im **hoheitlichen Bereich** nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen nur beschränkte Steuerpflicht iSd § 2 Abs 3 iVm § 21 Abs 2 und 3 KStG. Durch die stetige Erweiterung dieser beschränkten Steuerpflicht, ua auch auf Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen an Körperschaften⁵⁾ sowie auf Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG⁶⁾, besteht im Zuge von Gemeindefusionen ein – im Vergleich mit früheren Gemeindefusionen – erweiterter ertragsteuerlich relevanter Bereich. Werden etwa im hoheitlichen Bereich gehaltene Anteile an ausgegliederten Kapitalgesellschaften oder im hoheitlichen Bereich befindliche Grundstücke (inklusive Gebäude) im Zuge der Gemeindefusion übertragen, kommt es bei unterstellter Entgeltlichkeit außerhalb des UmgrStG zu einer steuerwirksamen Aufdeckung der in den Vermögenswerten enthaltenen stillen Reserven, die der 25%igen Körperschaftsteuer (KöSt) unterliegen.⁷⁾

→ **Betriebe gewerblicher Art** unterliegen nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen der unbeschränkten Steuerpflicht gem § 1 Abs 1 Z 2 iVm § 2 KStG. Bei der Übertragung von BgA im Zuge von Gemeindefusionen handelt es sich uE nicht um steuerrelevante Vorgänge, da das Steuersubjekt „Betrieb gewerblicher Art“ nach der Gemeindefusion in der gleichen Art und Weise und somit in seiner bisherigen Form als eigenständiges Körperschaftsteuersubjekt besteht wie vor der Gemeindefusion. Erst wenn innerhalb der neu entstehenden Gemeinde eine Zusammenlegung von BgA erfolgt, können sich steuerrechtliche Konsequenzen auf Ebene der BgA ergeben.⁸⁾

2) Vgl stellvertretend §§ 6 ff Steiermärkische Gemeindeordnung 1967, LGBl 1967/115 idF LGBl 2012/125.

3) Vgl BG, mit dem der Artikel 34 des Budgetbegleitgesetzes 2001 betreffend die steuerlichen Sonderregelungen für die Ausgliederung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts geändert wird, BGBl I 2013/5.

4) Vgl *Achatz in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 2 Rz 7.

5) § 21 Abs 3 Z 3 KStG.

6) § 21 Abs 3 Z 4 KStG.

7) Soweit es sich dabei um „Altvermögen“ iSd einschlägigen Übergangsbestimmungen handelt, besteht bei Anteilen an Kapitalgesellschaften keine Steuerpflicht (vgl § 26 c Z 25 lit a KStG) bzw kommt bei Grundstücken die Pauschalbesteuerung gem § 30 Abs 4 EStG zur Anwendung.

8) Wohl aA *Achatz/Leitner*, wonach es im Zuge der Veräußerung eines BgA durch eine Gemeinde zu einer Aufdeckung stiller Reserven in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen Veräußerungserlös und den Buchwerten des BgA kommt, wobei dieser Veräußerungsgewinn dem BgA zuzurechnen sei – vgl *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung im Steuerrecht² (2001) 247.

b) Unentgeltlichkeit

Obwohl die Übernahme von Verbindlichkeiten durch den Erwerber im Zuge des Übergangs von Vermögenswerten ertragsteuerrechtlich zu einem Veräußerungserlös zählt,⁹⁾ kann diese alleine nicht zur Entgeltlichkeit des Vorgangs führen. Vielmehr ist in einem – der Frage nach einem möglichen Veräußerungserlös – vorgelagerten Schritt zunächst zu hinterfragen, ob Gemeindefusionen dem Grunde nach nicht **unentgeltlich** ausgestaltet sind. Dafür spricht etwa, dass eine Gemeinde als solche keinen Eigentümer bzw. Gesellschafter hat, welchem eine Gegenleistung – etwa in Bargeld, Anteilen oder sonstigen geldwerten Vorteilen – gewährt werden kann bzw. die übertragenden Rechtsträger im Zuge der Zusammenlegung nach den landesgesetzlichen Vorschriften untergehen, sodass auch ihnen keine Gegenleistung zugehen kann.

Darüber hinaus kann nach allgemeinen ertragsteuerrechtlichen Prinzipien aus der Übernahme der Verbindlichkeiten ohne eine andere Gegenleistung alleine nach hM nicht der Schluss gezogen werden, dass die Übertragung entgeltlich erfolgt; entscheidend ist in diesem Fall, ob in einer Gesamtbetrachtung ein Leistungsaustausch vorliegt oder nicht, wobei dabei auch der Wille der Beteiligten zu beachten ist.¹⁰⁾ Gemeindefusionen sind schon dem Grunde nach als unentgeltliche Vorgänge ausgestaltet. Sinn und Zweck von Gemeindefusionen bestehen weder im Austausch einer Leistung mit einer Gegenleistung noch in der einseitigen Gewährung von Vorteilen. Sowohl der Wille des Gesetzgebers als auch der Wille der die Zusammenlegungen beschließenden Gemeinden basiert auf Motiven unentgeltlichen Charakters.

Aus diesen Gründen handelt es sich bei der Zusammenlegung von Gemeinden uE um unentgeltliche Vorgänge. Damit verbunden ist die Fortführung der Buchwerte bei der neu zu bildenden und aufnehmenden Körperschaft.¹¹⁾ Insb kommt es in diesem Fall nicht zur Aufdeckung und Besteuerung von stillen Reserven in Kapitalvermögen und Grundstücken der übertragenden Gemeinden.

2. Umsatzsteuer

Die Gemeinde einschließlich ihrer BgA ist **eine** Unternehmerin iSd Umsatzsteuergesetzes (UStG). Für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der im Zuge von Gemeindefusionen stattfindenden Vermögensübertragungen ist jedoch zwischen dem nichtwirtschaftlichen und dem wirtschaftlichen Bereich zu unterscheiden:

- Die Übertragung von Vermögen aus dem **nicht-wirtschaftlichen (hoheitlichen) Bereich** stellt bereits nach allgemeinen umsatzsteuerlichen Grundsätzen mangels Vorliegens einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit der übertragenden Gemeinde einen nicht steuerbaren Vorgang dar.¹²⁾ Als Beispiele gelten etwa Übertragungen von Grundstücken außerhalb von BgA, von hoheitlichen Betrieben, von im Hoheitsbereich gehaltenen Beteiligungen an ausgegliederten Rechtsträgern.
- Die im Zuge von Gemeindefusionen stattfindenden Übertragungen von Vermögen aus

dem **wirtschaftlichen Bereich (BgA iSd § 2 Abs 3 UStG)** sind im Gegensatz zum Ertragsteuerrecht steuerlich relevante Vorgänge, da umsatzsteuerrechtlich der BgA als solches kein eigenes Steuersubjekt bildet, welches ohne Veränderung übergehen könnte. Für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung ist entscheidend, ob die Übertragung gegen Entgelt erfolgt oder nicht. Umsatzsteuerrechtlich ist Entgeltlichkeit nach hM grundsätzlich bereits durch die Übernahme von Verbindlichkeiten gegeben.¹³⁾ Dies würde im wirtschaftlichen Bereich zu einem umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch führen, wobei die Übertragung eines BgA als Geschäftsveräußerung im Ganzen gem § 4 Abs 7 UStG zu qualifizieren ist.¹⁴⁾

UE sind jedoch die bereits unter dem ersten Punkt angeführten Gründe gegen das Vorliegen von Entgeltlichkeit auch im Bereich des Umsatzsteuerrechtes von Relevanz. Sinn und Zweck von Gemeindefusionen bestehen nicht im Austausch einer Leistung mit einer Gegenleistung. Sowohl der Wille des Gesetzgebers als auch der Wille der die Zusammenlegungen beschließenden Gemeinden basiert auf Motiven unentgeltlichen Charakters. Aus diesen Gründen ist uE auch im Umsatzsteuerrecht vom unentgeltlichen Charakter von Gemeindefusionen auszugehen.

Durch den unentgeltlichen Übergang von Gemeindevermögen wird uE kein Tatbestand iSd UStG verwirklicht. Mangels Verwendung des Vermögens für Zwecke außerhalb des Unternehmens liegt kein Fall des Entnahmeeigenverbrauchs iSd § 3 Abs 2 letzter Satz UStG vor. Dies ist auch in Analogie zum Unternehmensübergang von Todes wegen zu sehen, welcher nach hM nicht den Tatbestand des Eigenverbrauchs erfüllt.¹⁵⁾ Da die landesgesetzlichen Bestimmungen über Gemeindefusionen die Gesamtrechtsnachfolge anordnen, kommt es zu einem Übergang aller Rechte und Pflichten und zu einer Fortführung der umsatzsteuerrechtlichen Verhältnisse.

3. Verkehrsteuern und Gebühren

a) Grunderwerbsteuer

Gemäß § 1 Abs 1 Z 2 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) unterliegt der Erwerb des Eigentums an Grundstücken der Grunderwerbsteuer, auch wenn diesem kein Anspruch auf Übereignung begründetes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist. Von diesem sehr

9) Vgl ua *Doralt*, EStG¹⁰ § 24 Rz 194.

10) Vgl ua *Doralt*, EStG¹⁰ § 24 Rz 108 mit Verweis auf VwGH 24. 9. 1996, 95/13/0290; 9. 2. 2005, 2001/13/0156; vgl auch *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 24 Rz 8.4.

11) Vgl § 6 Z 9 lit a EStG.

12) Vgl § 2 Abs 3 UStG.

13) Vgl ua *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ § 4 Rz 12.

14) Vgl *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung im Steuerrecht² (2001) 247; eine Geschäftsveräußerung im Ganzen führt zu einer separaten umsatzsteuerlichen Beurteilung der Übertragung für jeden einzelnen Gegenstand – sowohl betreffend die Steuerbarkeit als auch betreffend die Anwendbarkeit von Steuerbefreiungen sowie mögliche besondere Steuersätze; iSd Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer sollte der Vorgang jedoch aufkommensneutral sein, dh der übernehmenden Körperschaft müsste der Vorsteuerabzug für die in diesem Zusammenhang anfallende Umsatzsteuer zustehen.

15) Vgl hierzu *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ § 2 Rz 151 iVm § 3 Rz 228.

weit formulierten Tatbestand sind auch Übertragungen von Grundstücken im Rahmen von Gemeindezusammenlegungen erfasst. Zusätzlich kann es im Fall des Erwerbes bzw einer Vereinigung aller Anteile an ausgegliederten Rechtsträgern bei der übernehmenden Gemeinde zur Verwirklichung des Tatbestands gem § 1 Abs 3 GrEStG kommen, der die Steuerpflicht für die sich im Vermögen der ausgegliederten Rechtsträger befindlichen Grundstücke vorsieht.

Fraglich ist die Anwendbarkeit des Befreiungstatbestands in § 3 Abs 1 Z 9 GrEStG. Dieser sieht vor, dass Zuwendungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften von der Besteuerung ausgenommen sind, wenn die Steuer nach § 4 Abs 2 Z 1 GrEStG, dh mangels Gegenleistung oder geringerer Gegenleistung vom Wert des Grundstücks, zu berechnen ist. Als Wert des Grundstücks ist im Regelfall der dreifache Einheitswert anzusetzen.¹⁶⁾ Da der Übernahme von Verbindlichkeiten im GrEStG Gegenleistungscharakter zukommt,¹⁷⁾ kann die genannte Steuerbefreiung im Zusammenhang mit Gemeindezusammenlegungen für jene Grundstücke zur Anwendung gelangen, die lastenfrei bzw mit Lasten im Wert von maximal dem dreifachen Einheitswert des Grundstücks auf den neuen Rechtsträger übergehen. Keine Befreiung von der Grunderwerbsteuer besteht nach dem GrEStG für Erwerbsvorgänge aufgrund der Vereinigung aller Anteile iSd § 1 Abs 3 GrEStG.

b) Rechtsgeschäfts- und Gerichtsgebühren

Kommt es im Zuge von Gemeindezusammenlegungen zu einer Anpassung von Verträgen, wie zB Mietverträgen, bzw zu einer Zession von Forderungen oder anderen Rechten, können Rechtsgeschäftsgebühren iSd Gebührengesetzes 1957 (GebG) anfallen. Die Tatsache, dass in den Gemeindeordnungen Gesamtrechtsnachfolge angeordnet ist sowie der damit verbundene Übergang aller Rechte und Pflichten und somit auch aller Vertragsverhältnisse bzw Forderungen oder anderer Rechte auf den neuen Rechtsträger, macht eine Anpassung solcher Vertrags- bzw Schuldverhältnisse jedoch entbehrlich. Darüber hinaus ist auch die Anwendbarkeit des Befreiungstatbestands in § 2 Z 2 GebG zu prüfen. Dieser sieht eine Gebührenbefreiung für Gebietskörperschaften im Rahmen ihres öffentlich-rechtlichen Wirkungskreises vor. Letzterer umfasst nach hM jene Angelegenheiten, Tätigkeiten und Aufgaben, denen sich die Gebietskörperschaften aufgrund öffentlich-rechtlicher Normen nicht entziehen können.¹⁸⁾ Wenngleich die Befreiungsbestimmung auf konkrete Rechtshandlungen von Gebietskörperschaften abstellt, schließt der Gesetzestext uE eine Anwendbarkeit auf Gemeindefusionen nicht aus. Gemeindefusionen werden auf öffentlich-rechtlicher Basis vollzogen und stellen Vorgänge dar, denen sich Gemeinden nicht entziehen können.

Der im Zuge von Gemeindezusammenlegungen mit der Übertragung von Grundstücken und Beteiligungen an ausgegliederten Rechtsträgern verbundene Eigentums- bzw Gesellschafterwechsel ist in den jeweiligen öffentlichen Büchern (Grundbuch, Firmenbuch) einzutragen. Für die dabei entstehenden Eingabe- und Eintragungsgebühren besteht im Gerichtsgebührengesetz kein Ausnahmetatbestand.

4. Mögliche Lösungsansätze

a) Art I UmgrStG

Steuerliche Effekte von Gemeindefusionen können uE durch die Anwendung von Art I UmgrStG vermieden bzw eingeschränkt werden.

Gemäß § 1 Abs 1 Z 2 UmgrStG sind vom Anwendungsbereich des UmgrStG „Verschmelzungen im Sinne gesellschaftsrechtlicher Vorschriften aufgrund anderer Gesetze“ umfasst. Mit diesem Verweis soll der Tatsache Rechnung getragen werden, dass auch in anderen gesetzlichen Vorschriften Vorgänge enthalten sein können, die der in gesellschaftsrechtlichen Gesetzen wie dem Aktiengesetz (AktG) vorgesehenen Verschmelzung nachgebildet sind.¹⁹⁾ Dabei kann es sich sowohl um bundes- als auch um landesgesetzliche Vorschriften handeln. Dies geht ua aus dem Bericht des Finanzausschusses im Parlament über die Regierungsvorlage jenes Gesetzes hervor, mit dem § 1 Abs 1 Z 2 UmgrStG neu gefasst wurde. Dieser besagt, dass mit der Neufassung des § 1 Abs 1 Z 2 UmgrStG erreicht wird, dass „Verschmelzungsregelungen bundes- und landesgesetzlicher Art außerhalb der handelsrechtlichen Vorschriften die Anwendung des Art I begründen, wenn diese Vorschriften ihrem Wesen nach handelsrechtlichen Verschmelzungsregeln entsprechen.“²⁰⁾ Da Z 1 leg cit bereits Verschmelzungen aufgrund gesellschaftsrechtlicher Vorschriften erfasst, muss bzw kann es sich im Anwendungsbereich des Z 2 leg cit eben gerade nicht um gesellschaftsrechtliche Vorschriften handeln, da andernfalls die eigenständige Bedeutung von Z 2 leg cit ad absurdum geführt werden würde.

Der Zweck von Gemeindezusammenlegungen ist vergleichbar mit jenem einer Verschmelzung iSd AktG. In beiden Fällen sollen zwei oder mehrere Rechtsträger zu einem Rechtsträger vereint werden. Die für Gemeindezusammenlegungen relevanten landesgesetzlichen Bestimmungen sehen ua auch eine Gesamtrechtsnachfolge vor. UE erfüllen die landesgesetzlichen Bestimmungen in den Gemeindeordnungen das Tatbestandsmerkmal des § 1 Abs 1 Z 2 UmgrStG „im Sinne gesellschaftsrechtlicher Vorschriften aufgrund anderer Gesetze“, sodass Gemeindezusammenlegungen unter dem Regime des UmgrStG abgewickelt werden könnten.

Infolge der Anwendbarkeit von Art I UmgrStG kommt es bei Erfüllung aller Tatbestandsmerkmale und -voraussetzungen zur ertragsteuerrechtlichen Buchwertfortführung bei der aufnehmenden Körperschaft (keine Aufdeckung stiller Reserven) und zur Verwirklichung eines umsatzsteuerrechtlich nicht steuerbaren Vorgangs. Der Rechtsnachfolger tritt umsatzsteuerrechtlich unmittelbar in die Rechtsstellung der

16) Vgl § 6 Abs 1 lit b GrEStG; der VfGH hat mit Erk v 27. 11. 2012, G 77/12, entschieden, dass die Bemessung der Grunderwerbsteuer auf Basis veralteter Einheitswerte verfassungswidrig ist und hat dem Gesetzgeber eine Frist für die Reparatur der Bestimmung bis zum 31. 5. 2014 gesetzt.

17) Vgl ua Fellner, GrEStG⁹ § 5 Rz 69 ff.

18) Vgl Frotz/Hügel/Popp, GebG⁷ § 2; vgl auch mwN Gaier, GebG⁵ § 2 Rz 38.

19) Vgl Zöchling in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG⁴ § 1 Rz 31.

20) Bericht des Finanzausschusses 354 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates 18. GP.

übertragenden Gemeinde ein.²¹⁾ Des Weiteren sieht das UmgrStG die Berechnung der Grunderwerbsteuer vom Zweifachen des Einheitswertes vor.²²⁾

b) § 206 lit c BAO

Für die Beurteilung der steuerlichen Folgen von Gemeindezusammenlegungen ist auch § 206 lit c BAO zu beachten. Dieser sieht vor, dass die Behörde von der Festsetzung von Abgaben ganz oder teilweise absehen kann, wenn in einer Mehrheit von gleichgelagerten Fällen der behördliche Verwaltungsaufwand außer Verhältnis zur Höhe der festzusetzenden Abgabe steht.²³⁾ Eine Festsetzung von Abgaben im Zuge von Gemeindezusammenlegungen wäre mit einem enormen verwaltungstechnischen Aufwand verbunden. Für einen Großteil der im Eigentum österr. Gemeinden stehenden Grundstücke (inklusive der Gebäude) fehlen etwa die für eine Festsetzung der Grunderwerbsteuer notwendigen Einheitswertbescheide. Auch die für die Festsetzung weiterer Abgaben erforderliche Erfassung und Bewertung aller Wirtschaftsgüter, Beteiligungen sowie sonstiger Vertragsbeziehungen würde umfangreiche personelle und damit letztlich finanzielle Ressourcen – sowohl der jeweiligen Gemeinden als auch der zuständigen Finanzbehörden – in Anspruch nehmen. In einer Mehrheit von gleichgelagerten Fällen steht daher der mit der Festsetzung von Abgaben im Zusammenhang mit Gemeindezusammenlegungen verbundene Verwaltungsaufwand vermutlich in keinem Verhältnis zur Höhe der Abgaben.

c) Art 34 BBG 2001 (vor Novellierung durch BGBl I 2013/5)

Fraglich ist, ob Art 34 BBG 2001 bereits vor der Novellierung durch BGBl I 2013/5 auf Gemeindezusammenlegungen anwendbar war. Die Bestimmung sah bisher nur für Ausgliederungen und Übertragungen von Aufgaben einer Gebietskörperschaft an juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechts, die unter beherrschendem Einfluss einer Gebietskörperschaft stehen, Befreiungen von der Gesellschaftsteuer, Grunderwerbsteuer, den Stempel- und Rechtsgebühren sowie den Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren vor. Weiters gelten derartige Vorgänge als nicht steuerbare Umsätze iSd UStG.

Wenngleich der Gesetzgeber bei der Einführung von Art 34 BBG 2001 wohl nicht unmittelbar an Gemeindezusammenlegungen gedacht hat, können diese uE bereits unter den ursprünglichen Tatbestand des Art 34 BBG 2001 subsumiert werden. Dies kann bei Betrachtung der einzelnen Tatbestandsmerkmale wie folgt begründet werden:

- Gemäß den landesgesetzlichen Gemeindeordnungen kommt es bei Gemeindefusionen zu einem vollständigen Übergang der Rechte und Pflichten auf eine neue Gemeinde. Dadurch wird uE das Tatbestandsmerkmal der „Ausgliederung von Aufgaben“ erfüllt.
- Durch die Gemeindezusammenlegungen werden ex lege auch alle Aufgaben auf die neue Gemeinde übertragen. Dies erfüllt uE das Tatbestandsmerkmal der „Übertragung von Aufgaben“.

→ Gemeindezusammenlegungen erfolgen durch Übertragung von Vermögen und Aufgaben auf eine neue Gemeinde, dh auf eine andere Körperschaft öffentlichen Rechts. Dieser Vorgang ist vom Wortlaut des Art 34 BBG 2001, wonach Ausgliederungen und Übertragungen von Aufgaben „an juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechts“ umfasst sind, gedeckt.

→ Das Tatbestandsmerkmal, wonach der aufnehmende Rechtsträger „unter beherrschendem Einfluss einer Gebietskörperschaft stehen“ muss, kann uE nur in Verbindung mit der Übertragung auf juristische Personen des privaten Rechts gesehen werden, nicht jedoch in Verbindung mit der Übertragung auf juristische Personen des öffentlichen Rechts. Letztere werden in aller Regel nicht unter beherrschendem Einfluss einer Gebietskörperschaft stehen können. Dieses Tatbestandsmerkmal ist daher uE betreffend die Übertragung auf juristische Personen des öffentlichen Rechts teleologisch zu reduzieren.

Für alle zukünftig stattfindenden Gemeindezusammenlegungen sieht Art 34 BBG 2001 in der Fassung BGBl I 2013/5 die Anwendbarkeit der steuerlichen Begünstigungen ausdrücklich vor.

5. Anpassung von Art 34 BBG 2001 durch BGBl I 2013/5

Art 34 BBG 2001 bestimmt nunmehr in § 3, dass der bereits bisher bestehende § 1 des Art 34 BBG 2001 auch „sinngemäß auf alle auf Grund der Zusammenlegung von Gebietskörperschaften anfallenden Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte anzuwenden“ ist. Durch diese Sonderbestimmung für Gemeindefusionen kommt es zu folgenden steuerlichen Befreiungen bzw. Effekten:

- Befreiungen von der Gesellschaftsteuer, Grunderwerbsteuer, den Stempel- und Rechtsgebühren sowie den Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren.
- Derartige Vorgänge gelten nicht als steuerbare Umsätze. Soweit die Gemeinde als Unternehmer tätig war, gelten für Zwecke der Umsatzsteuer die Rechtsverhältnisse für diese Tätigkeit als Unternehmer weiter. Diese Weitergeltung der Rechtsverhältnisse für Zwecke der Umsatzsteuer ist auch für die Neufassung des § 6 Abs 2 UStG von Relevanz. Durch die Gemeindezusammenlegung findet uE bei Mietverhältnissen der betroffenen Gemeinden kein Mieter- bzw. Vermieterwechsel statt, sodass es insoweit zu keiner Einschränkung der Möglichkeit des Verzichts auf die Steuerbefreiung gem § 6 Abs 1 Z 16 und 17 UStG durch den Vermieter kommt.²⁴⁾
- Darüber hinaus stellt § 3 des Art 34 BBG 2001 klar, dass die aufgrund der Zusammenlegung von Gebietskörperschaften übertragenen Wirtschaftsgüter ertragsteuerrechtlich als unentgeltlich übertragen gelten.

Während die Abs 1 und 2 des Art 34 BBG 2001 betreffend Ausgliederungen bzw. die Rückgängigmachung von Ausgliederungen alle durch diese Vorgänge unmit-

21) Vgl § 6 Abs 4 UmgrStG.

22) Vgl § 6 Abs 6 UmgrStG.

23) Vgl mwN Ritz, BAO⁴ § 236 Rz 1 ff.

24) Vgl § 28 Abs 38 UStG.

telbar veranlassten (anfallenden) Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte umfassen, bezieht sich die Befreiung für Gemeindezusammenlegungen gem Abs 3 leg cit auf alle auf Grund der Zusammenlegung von Gebietskörperschaften anfallenden Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte. Die Wortfolge „auf Grund der Zusammenlegung von Gebietskörperschaften“ ist uE weiter gefasst als die in den Abs 1 und 2 angesprochene unmittelbare Veranlassung. Während iZm Ausgliederungen bzw deren Rückgängigmachung die unmittelbar veranlassten Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte befreit sind, kann die Befreiung iZm Gemeindefusionen uE auch noch in späterer Folge – zB bei auf Grund von Gemeindefusionen stattfindenden Zusammenlegung von BgA – zur Anwendung gelangen. Der Gesetzgeber hätte andernfalls für Gemeindefusionen auch die für Ausgliederungen bzw deren Rückgängigmachung gewählte Wortfolge heranziehen können.

Trotz umfassender steuerlicher Befreiungen sind im Zusammenhang mit Gemeindezusammenlegungen steuerliche Anzeige- bzw Erklärungsspflichten einzuhalten. So sind etwa Erwerbsvorgänge iSd GrEStG trotz der Befreiung in Art 34 BBG 2001 grundsätzlich bis zum 15. des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden wäre, zweitfolgenden Monats mittels Abgabenerklärung dem Finanzamt anzuzeigen.²⁵⁾ Während nach den allgemeinen Grundsätzen Abgabenerklärungen für die Grunderwerbsteuer bei Selbstberechnung grundsätzlich durch Parteienvertreter (Rechtsanwälte bzw Notare) elektronisch zu übermitteln sind, enthält Art 34 BBG 2001 die Bestimmung, dass im Rahmen von Gemeindezusammenlegungen bei Verwirklichung eines grunderwerbsteuerrechtlich relevanten Tatbestandes die Abgabenerklärung iSd § 10 GrEStG auch durch die am Grundstücksübergang beteiligten Personen (Gemeinden) selbst vorgelegt und elektronisch übermittelt werden kann.

Mangels eines expliziten in der Novelle genannten Datums sind die Bestimmungen mit dem auf die Kundmachung im Bundesgesetzblatt folgenden Tag, dh mit 11. 1. 2013 in Kraft getreten. Für alle bereits vor diesem Datum stattgefundenen Fusionen bedeutet dies, dass die steuerliche Beurteilung streng genommen nach den oben dargelegten allgemeinen Grundsätzen zu erfolgen hat. Sofern es dabei vereinzelt zu einem Steueranfall kommen würde, sprechen uE gute Gründe für eine Nachsicht dieser Abgaben aufgrund sachlicher Unbilligkeit der Einhebung iSd § 236 BAO.²⁶⁾

C. Resümee

Betrachtet man die Novellierung des Art 34 BBG 2001 durch BGBl I 2013/5 in Verbindung mit den oben dargelegten allgemeinen steuerlichen Grundsätzen, so lässt sich abschließend Folgendes betreffend die rechtliche Wirkung von Art 34 BBG 2001 festhalten: Wenn gleich sich uE bereits aus den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen wesentliche steuerrechtliche Auswirkungen von Gemeindezusammenlegungen vermeiden lassen können, wäre dies aufgrund der fehlenden Auslegungspraxis mit großen Rechtsunsicherheiten verbunden. Hinzu kommt, dass in bestimmten Konstellationen, insb im Bereich der Grunderwerbsteuer und der Gerichtsgebühren, eine Vermeidung des Steueranfalls nach den allgemeinen steuerrechtlichen Bestimmungen überhaupt nicht bzw eventuell nur nach § 206 lit c BAO möglich wäre. Aus diesen Gründen stellt die Novellierung von Art 34 BBG 2001 einen wesentlichen Beitrag zur Sicherstellung des reibungslosen Ablaufs von Gemeindezusammenlegungen dar.

25) Vgl § 10 GrEStG.

26) Sachliche Unbilligkeit liegt vor, wenn bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt – vgl mwN Ritz, BAO⁴ § 236 Rz 11.

→ In Kürze

Im Zuge von Gemeindezusammenlegungen sind steuerliche Konsequenzen sowohl betreffend das Gemeindevermögen im hoheitlichen Bereich als auch betreffend die Betriebe gewerblicher Art von Gemeinden sowie die Beteiligungen an ausgegliederten Rechtsträgern möglich. Bereits nach den allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen können diese Auswirkungen weitgehend vermieden bzw eingeschränkt werden. Darüber hinaus sieht der novellierte Art 34 BBG 2001 nunmehr umfangreiche Befreiungsbestimmungen für Gemeindefusionen vor.

→ Zum Thema

Über die Autoren:

MMag. Alexander Enzinger, CVA, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, gerichtlich beeideter Sachverständiger, ist Partner der BDO Graz GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft. Er ist als Lektor an der Universität Graz und der Fachhochschule Campus02 in Graz sowie als Fachvortragender und -autor tätig.

Mag. Irina Prinz ist Mitarbeiterin im Tax Center der BDO Graz GmbH, Fachvortragende und -autorin und war zuvor Universitätsassistentin am Institut für Finanzrecht der Karl-Franzens-Universität Graz.

Kontaktadresse: Hartenaugasse 34, 8010 Graz.
Tel: +43 (0)316 31 71-0
Fax: +43 (0)316 31 71-90
E-Mail: office@bdograz.at
Internet: www.bdograz.at

Hinweis:

Die Autoren danken Frau Univ.-Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel für die Durchsicht des Manuskripts und die wertvollen Anregungen.

Von denselben Autoren erschienen:

Enzinger/Papst, Mittelfristige Finanzplanung in Gemeinden, RFG-Schriftenreihe Band 6/2009.

→ Literatur-Tipp



RFG 2/2012 mit dem Schwerpunkt Kooperation versus Fusion

MANZ Bestellservice:

Tel: (01) 531 61-100,
Fax: (01) 531 61-455,
E-Mail: bestellen@manz.at
Besuchen Sie unseren Webshop unter
www.manz.at

