

# **Diplomarbeit**

zur Erlangung

des akademischen Grades einer Magistra der Rechtswissenschaftlichen Fakultät

an der Karl-Franzens-Universität Graz

über das Thema

## **„ Die Besteuerung von Gemeindeverbänden“**

eingereicht bei

Herrn Ao. Univ.-Prof.

Mag. Mag. rer. soc.oec. Dr.iur. Johannes Heinrich

von

Claudia Slawitsch

Naglergasse 44

8010 Graz

Graz, im Dezember 2013

Ich erkläre ehrenwörtlich, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne fremde Hilfe verfasst, andere als die angegebenen Quellen nicht benutzt und die den Quellen wörtlich oder inhaltlich entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe.

Graz, im Dezember 2013

# Inhaltsverzeichnis

|   |     |
|---|-----|
| ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS .....   | III |
| Einleitung .....  | 1   |
| A. Allgemeiner Teil .....   | 3   |
| I. Organisationsformen interkommunaler Zusammenarbeit.....  | 3   |
| 1. Vorbemerkungen .....   | 3   |
| 2. Öffentlich-rechtliche Rechtsformen .....   | 5   |
| 2.1 Gemeindeverband.....  | 5   |
| 2.1.1. Grundsätzliches .....  | 5   |
| 2.1.2. Aufgabenerfüllung durch Gemeindeverbände .....   | 7   |
| 2.1.3. Die Bildung von Gemeindeverbänden .....  | 9   |
| 2.1.4. Organisation .....   | 11  |
| 2.1.5. Gemeindeverbände in der Finanzverfassung .....   | 12  |
| 2.2 Verwaltungsgemeinschaften .....   | 14  |
| 3. Privatrechtliche Rechtsformen .....  | 17  |
| 3.1 Personengesellschaft .....  | 18  |
| 3.2 Kapitalgesellschaft .....   | 19  |
| 3.3 Verein .....  | 20  |
| II. Privatrechtliche Rechtsformen versus Gemeindeverband.....                                       | 21  |
| III. Typische Tätigkeiten von Gemeindeverbänden .....   | 23  |
| B. Grundfragen der Besteuerung von Gemeindeverbänden .....  | 24  |
| I. Körperschaftsteuerliche Behandlung von Gemeindeverbänden .....                                   | 24  |
| 1. Vorbemerkungen .....   | 24  |
| 2. Qualifikation als KöR iSv § 1 Abs 3 Z 2 KStG? .....  | 25  |
| 3. Beschränkte Steuerpflicht von KöR.....   | 28  |
| 4. Unbeschränkte Steuerpflicht von BgA.....   | 29  |
| 5. Die Abgrenzung von hoheitlichen zu privatwirtschaftlichen Tätigkeiten.....                       | 34  |
| 6. Vergleich eines Gemeindeverbandes mit ausgegliederten Rechtsträgern aus steuerlicher Sicht ..... | 36  |
| 6.1 Gewinnermittlung.....   | 36  |
| 6.2 Verluste .....  | 38  |
| 6.3 Mindestkörperschaftsteuer .....   | 43  |
| 7. BgA mit gemeinnützigem oder mildtätigem Zweck .....  | 44  |

|      |   |    |
|------|---|----|
| 8.   | Leistungsbeziehungen zwischen Trägerkörperschaft und BgA.....   | 46 |
| 9.   | Verdeckte Ausschüttungen.....   | 47 |
| 10.  | Gemeindeverband als Mitunternehmerschaft?.....  | 49 |
| II.  | Umsatzsteuerliche Behandlung von Gemeindeverbänden.....   | 51 |
| 1.   | Vorbemerkungen.....   | 51 |
| 2.   | Unternehmereigenschaft von KöR.....   | 52 |
| 2.1  | Unionsrecht.....  | 52 |
| 2.2  | Nationales Recht.....   | 56 |
| 2.3  | Abweichungen zwischen dem Unionsrecht und dem UStG.....   | 58 |
| 2.4  | Rechtsdurchsetzung.....   | 62 |
| 3.   | Entgeltlichkeit von Leistungen.....   | 64 |
| 4.   | Spezielle Aspekte des Vorsteuerabzuges bei Gemeindeverbänden.....                                       | 66 |
| 5.   | Judikaturbeispiele.....   | 68 |
| 5.1  | UFS 31. 1. 2007, RV/1382-W/05.....  | 68 |
| 5.2  | UFS 20. 6. 2011, RV/3467-W/09.....  | 70 |
| 5.3  | UFS 10. 4. 2012, RV/0984-W11.....   | 70 |
| 5.4  | VwGH 25. 10. 2011, 2008/15/0299.....  | 71 |
| III. | Exkurs Kommunalsteuer.....  | 72 |
| C.   | Einzelaspekte der Besteuerung von Gemeindeverbänden.....  | 74 |
| I.   | Mischbetriebe mit teils hoheitlichen und teils privatwirtschaftlichen Tätigkeiten.....                  | 74 |
| II.  | Vermögenstransfers zwischen Gemeindeverbänden und verbandsangehörigen<br>Gemeinden.....                 | 77 |
| 1.   | Vorbemerkungen.....   | 77 |
| 2.   | Vermögenszuwendungen oder Entgelte vom Gemeindeverband an<br>verbandsangehörige Gemeinden.....          | 78 |
| 3.   | Vermögenszuwendungen oder Entgelte von den verbandsangehörigen Gemeinden<br>an den Gemeindeverband..... | 79 |
|      | Zusammenfassung.....  | 85 |
|      | LITERATURVERZEICHNIS.....   | 88 |
|      | JUDIKATURVERZEICHNIS.....   | 92 |

## ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

|       |  |
|-------|--|
| aA    | anderer Ansicht                                      |
| ABGB  | Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch                  |
| ABl   | Amtsblatt der EU                                     |
| Abs   | Absatz   |
| AEUV  | Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union |
| AG    | Aktiengesellschaft                                   |
| AHG   | Amtshaftungsgesetz                                   |
| Anm   | Anmerkung  |
| Art   | Artikel  |
| BAO   | Bundesabgabenordnung                                 |
| BFH   | (deutscher) Bundesfinanzhof                          |
| BgA   | Betrieb gewerblicher Art                             |
| BGBI  | Bundesgesetzblatt                                    |
| bgld  | burgenländisch, -e, -er, -es                         |
| bspw  | beispielsweise                                       |
| B-VG  | Bundesverfassungsgesetz                              |
| bzw   | beziehungsweise                                      |
| d     | deutsch  |
| dh    | das heißt  |
| dRGBI | deutsches Reichsgesetzblatt                          |
| DStR  | Deutsches Steuerrecht                                |
| DStRE | Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst            |
| Einf. | Einführung   |
| ESt   | Einkommensteuer                                      |
| EStR  | Einkommensteuerrichtlinien                           |
| EU    | Europäische Union                                    |
| EuGH  | Europäischer Gerichtshof                             |
| f     | und der, die folgende                                |
| FAG   | Finanzausgleichsgesetz                               |
| FJ    | „Finanzjournal“                                      |
| FN    | Fußnote  |
| GedS  | Gedenkschrift  |

|                |  |
|----------------|--|
| gem            | gemäß  |
| GmbH           | Gesellschaft mit beschränkter Haftung  |
| GemO           | Gemeindeordnung  |
| GesBR          | Gesellschaft bürgerlichen Rechts   |
| Hrsg           | Herausgeber  |
| idF            | in der Fassung   |
| idR            | in der Regel   |
| ImmoESt        | Immobilienwertsteuer   |
| iS             | im Sinne   |
| iSd            | im Sinne des/der   |
| IStR           | „Internationales Steuerrecht“  |
| iSv            | im Sinne von   |
| iVm            | in Verbindung mit  |
| K-AGO          | Kärntner allgemeine Gemeindeordnung  |
| Kap            | Kapitel  |
| KESt           | Kapitalertragsteuer  |
| KG             | Kommanditgesellschaft  |
| KommStG        | Kommunalsteuergesetz   |
| KöR            | Körperschaft(en) öffentlichen Rechts   |
| KStG           | Körperschaftsteuergesetz   |
| KStR           | Körperschaftsteuerrichtlinien  |
| LGBI           | Landesgesetzblatt  |
| lit            | litera (Buchstabe)   |
| LVO            | Liebhabereiverordnung  |
| mE             | meines Erachtens   |
| MwSt           | Mehrwertsteuer   |
| MwSt-System-RL | Mehrwertsteuersystemrichtlinie   |
| nö             | niederösterreichisch, -e, -er, -es   |
| NZ             | Notariatszeitung   |
| OG             | Offene Gesellschaft  |
| oö             | oberösterreichisch, -e, -er, -es   |
| ÖStZ           | „Österreichische Steuer- Zeitung“  |
| ÖStZB          | „Die finanzrechtlichen Erkenntnisse des VwGH und des VfGH in lückenloser Folge“ Beilage zur Österreichischen |

|       |  |
|-------|--|
|       | Steuer Zeitung   |
| RdW   | „Österreichisches Recht der Wirtschaft“  |
| RFG   | „Recht & Finanzen für Gemeinden“   |
| RL    | Richtlinie der EU  |
| Rn    | Randnummer   |
| Rs    | Rechtssache (bei Europäischen Gerichten)   |
| Rz    | Randzahl   |
| Sbg   | Salzburger   |
| Slg   | Sammlung der Rechtsprechung des EuGH   |
| stmk  | steiermärkisch, -e, -er, -es   |
| SWK   | „Österreichische Steuer- und Wirtschaftskartei“  |
| Tir   | Tiroler  |
| Tz    | Textziffer   |
| ua    | und anderer, -s  |
| ua    | unter anderem  |
| UAbs  | Unterabsatz  |
| UFS   | Unabhängiger Finanzsenat   |
| UStG  | Umsatzsteuergesetz   |
| UStR  | Umsatzsteuerrichtlinien  |
| VfGH  | Verfassungsgerichtshof   |
| VfSlg | „Sammlung der Erkenntnisse und wichtigsten Beschlüsse<br>des Verfassungsgerichtshofes“ |
| vgl   | vergleiche   |
| Vlbg  | Vorarlberger   |
| VwGH  | Verwaltungsgerichtshof   |
| Z     | Zahl, Ziffer   |
| zB    | zum Beispiel   |
| ZfV   | „Zeitschrift für Verwaltung“   |

# Einleitung

Das Thema der Zusammenlegung von Gemeinden ist in den letzten Jahren sehr aktuell geworden, um die wirtschaftlichen und finanziellen Vorteile einer gemeinsamen größeren Gemeinde besser nutzen zu können.<sup>1</sup> Gemeinden haben zahlreiche verschiedene Aufgaben, von Maßnahmen der Hoheitsverwaltung über die Bereitstellung von Infrastruktur bis hin zu privatwirtschaftlichen Aktivitäten, zu erfüllen. Deswegen ist es sinnvoll, dass sich Gemeinden zusammenschließen, um diese Aufgaben effizienter bewältigen zu können. Die Formen der interkommunalen Kooperation sind dabei weniger stark eingreifende Alternativen, um die genannten Vorteile zu erreichen, ohne dass jedoch einzelne Gemeinden in anderen Gemeinden aufgehen müssen. Eine dieser Möglichkeiten ist die Bildung eines Gemeindeverbandes.

Während es im Jahr 1980 in Österreich noch 295 Gemeindeverbände<sup>2</sup> gab, stieg deren Zahl im Jahr 2012 auf 2.500<sup>3</sup>, die für unterschiedliche Bereiche gegründet wurden. Diese Entwicklung legt eine nähere Untersuchung der rechtlichen Stellung der Gemeindeverbände nahe. Das hat auch dazu geführt, dass mit der B-VG Novelle BGBl I 2011/60 seit 1. 10. 2011 der verfassungsrechtliche Rahmen für Gemeindeverbände neu gefasst wurde.

Im Steuerrecht hingegen finden Gemeindeverbände nur vereinzelt Eingang in Literatur und Rechtsprechung. Für die Entscheidung, in welcher Rechtsform die Gemeinden miteinander kooperieren, ist jedoch auch das Steuerrecht von maßgebender Bedeutung. Der Gemeindeverband steht naturgemäß in einer besonderen Nahebeziehung zur Gemeinde. Gerade diese Beziehungen und die Erfüllung von sowohl hoheitlichen als auch privatwirtschaftlichen Gemeindeaufgaben verdienen auch eine steuerliche Betrachtung. Deshalb ist es Aufgabe dieser Arbeit, die steuerrechtlichen Aspekte des Gemeindeverbandes zu beleuchten.

---

<sup>1</sup> Vgl *Matschek*, Interkommunale Zusammenarbeit, RFG 2011, 14 f.

<sup>2</sup> Vgl *Neuhofner*, Gemeinderecht Organisation und Aufgaben der Gemeinden in Österreich<sup>2</sup> (1998) 575.

<sup>3</sup> Vgl *Bußjäger*, Die zentrale Novelle BGBl I 2011/60 auf dem Gebiet der Gemeindekooperation, in *Kommunalwissenschaftliche Gesellschaft* (Hrsg), Gemeindekooperationen – vom Kirchturmdenken zur vernetzten Region (2012) 17.



Zuerst wird im Folgenden ein Überblick über die möglichen Formen der interkommunalen Kooperation gegeben und anschließend werden diese näher erläutert. Dabei steht der Gemeindeverband im Zentrum des Interesses, während die Behandlung der anderen Formen der zwischengemeindlichen Zusammenarbeit dazu dient, diese vom Gemeindeverband abzugrenzen.

Im zweiten Teil wird dann auf die Besteuerung der Gemeindeverbände ausführlich eingegangen. Der Gemeindeverband wird von seiner Entstehung bis zu seiner Auflösung körperschaftsteuerlich und umsatzsteuerlich betrachtet. Dabei soll auch ein Vergleich mit anderen Formen der interkommunalen Kooperation angestellt werden und die steuerlichen Unterschiede analysiert werden. Nicht nur das nationale Recht ist für die Besteuerung relevant, sondern insbesondere im Bereich der Umsatzsteuer auch das Unionsrecht, weshalb beide Rechtsordnungen gegenübergestellt werden.

# A. Allgemeiner Teil

## I. Organisationsformen interkommunaler Zusammenarbeit

### 1. Vorbemerkungen

Für Gemeinden bestehen vielfältige Möglichkeiten der zwischengemeindlichen Zusammenarbeit. Die Form der Zusammenarbeit hängt davon ab, für welche Aufgaben die Gemeinden sich zusammenschließen möchten.<sup>4</sup>

Einerseits können sie sich auf öffentlich-rechtlicher Basis zusammenschließen. In dieser Form der interkommunalen Zusammenarbeit können sie sowohl hoheitliche als auch privatwirtschaftliche Aufgaben gemeinsam besorgen.

Auf öffentlich-rechtlicher Grundlage können sie wiederum zwischen zwei Möglichkeiten wählen. Eine dieser Möglichkeiten wäre es, einen Gemeindeverband nach Art 116a B-VG zu gründen. Die andere Möglichkeit besteht in der Bildung einer Verwaltungsgemeinschaft.<sup>5</sup> Der Unterschied lässt sich im Wesentlichen in der rechtlichen Eigenständigkeit des Gemeindeverbandes erfassen, denn bei der Bildung eines Gemeindeverbands erbringt eine juristische Person des öffentlichen Rechts statt der Gemeinden die Tätigkeiten und die Gemeinden haben nur mehr mittelbar durch ihre Vertreter einen Einfluss auf Entscheidungen, während bei der Bildung von Verwaltungsgemeinschaften die Erfüllung der Aufgaben von den Gemeinden gemeinsam besorgt wird.<sup>6</sup>

Andererseits besteht aber auch die Möglichkeit, auf privatrechtlicher Basis mittels Vertrags ein gemeinsames Unternehmen zu gründen. Hier gibt es unterschiedliche Gestaltungsmöglichkeiten wie zB in Form einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, einer Personengesellschaft, einer Kapitalgesellschaft oder eines Vereines. Diese Formen der interkommunalen

---

<sup>4</sup> Vgl *Havranek/Kemptner*, Teil 3, Interkommunale Zusammenarbeit durch Gemeindeverbände und Verwaltungsgemeinschaften, in *Klug/Oberndorfer/Wolny* (Hrsg), Das österreichische Gemeinderecht (2008) Rz 3.

<sup>5</sup> Vgl *Havranek/Kemptner* in *Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 2.

<sup>6</sup> Vgl *Leiss*, Praxisfragen der „neuen“ und „alten“ Gemeindezusammenarbeit – Gemeindefusion als Lösung? in *Bußjäger/Sonntag* (Hrsg), Gemeindekooperationen Chancen nutzen – Potenziale erschließen (2012) 88.

Zusammenarbeit sind nur für Angelegenheiten der Privatwirtschaftsverwaltung, aber nicht zur Setzung von Hoheitsakten selbst und zur Erfüllung von hoheitlichen Tätigkeiten möglich.<sup>7</sup>

Es fällt auf, dass nur der Gemeindeverband als eine solche Möglichkeit der interkommunalen Kooperation in Art 116a B-VG gesetzlich explizit genannt ist. Mit Art 116b B-VG könnten jedoch neuerdings seit der Gemeindeverfassungsnovelle 2011 auch Verwaltungsgemeinschaften eine verfassungsrechtliche Grundlage erfahren haben (vgl Kap A.2.2.).<sup>8</sup> Für alle anderen (privatrechtlichen) Organisationsformen gelten aber auf verfassungsrechtlicher Ebene nur die allgemeinen Bestimmungen des B-VG wie zB die Kompetenzbestimmungen und das Sachlichkeitsgebot.<sup>9</sup>

Welche Rechtsform für die interkommunale Zusammenarbeit gewählt wird, hängt von vielen verschiedenen, sowohl rechtlichen als auch wirtschaftlichen, Faktoren ab. Die Gemeinden sollten bei der Wahl der Kooperationsform auf die jeweils zu erfüllenden Aufgaben Bedacht nehmen, da nicht jede Aufgabe in jeder Rechtsform erfüllt werden kann.<sup>10</sup> Gemeinden dürfen sich auch nicht missbräuchlich privatwirtschaftlich organisieren, um sich dadurch über etwaige öffentlich-rechtliche Verpflichtungen hinwegzusetzen.<sup>11</sup> Ein wesentliches Entscheidungskriterium für die Rechtsformwahl stellt hier aber auch das Steuerrecht dar, da je nach Rechtsform unterschiedliche steuerliche Konsequenzen eintreten können. Die Vorteile und Nachteile der jeweiligen Besteuerung sollten gegeneinander abgewogen werden.<sup>12</sup>

---

<sup>7</sup> Vgl *Havranek/Kemptoner* in *Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 3; vgl auch *Funk*, Gestaltungsformen kommunaler Wirtschaftsverwaltung, in *Krejci/Ruppe* (Hrsg), Rechtsfragen der kommunalen Wirtschaftsverwaltung 15 f.

<sup>8</sup> Vgl ErläutRV 1213 BlgNR 24. GP 5; vgl Vgl *Bußjäger*, Neue Perspektiven der Gemeindezusammenarbeit? Die B-VG Novelle BGBL 2011/60 und ihre Relevanz für die interkommunale Kooperation, JRP 2012, 99 (104).

<sup>9</sup> Vgl *Havranek/Kemptoner* in *Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 4.

<sup>10</sup> Vgl *Leiss* in *Bußjäger/Sonntag*, Gemeindekooperationen Chancen nutzen – Potenziale erschließen 89.

<sup>11</sup> Vgl *Korinek*, Das Zusammenspiel hoheitlicher und privatwirtschaftlicher Gestaltungsakte in der kommunalen Wirtschaftsverwaltung, in *Krejci/Ruppe* (Hrsg), Rechtsfragen der kommunalen Wirtschaftsverwaltung 27 ff.

<sup>12</sup> Vgl *Matschek*, RFG 2011, 57 ff.

## 2. Öffentlich-rechtliche Rechtsformen

Als öffentlich rechtliche Rechtsformen der interkommunalen Zusammenarbeit gibt es die Möglichkeit zur Bildung von Gemeindeverbänden und der Bildung von Verwaltungsgemeinschaften.

### 2.1 Gemeindeverband

#### 2.1.1. Grundsätzliches

Als einzige Form der interkommunalen Zusammenarbeit ist der Gemeindeverband in Art 116a B-VG ausdrücklich gesetzlich geregelt:

*(1) Zur Besorgung ihrer Angelegenheiten können sich Gemeinden durch Vereinbarung zu Gemeindeverbänden zusammenschließen. Eine solche Vereinbarung bedarf der Genehmigung der Aufsichtsbehörde. Die Genehmigung ist durch Verordnung zu erteilen, wenn eine dem Gesetz entsprechende Vereinbarung der beteiligten Gemeinden vorliegt und die Bildung des Gemeindeverbandes*

*1. im Falle der Besorgung von Angelegenheiten der Hoheitsverwaltung die Funktion der beteiligten Gemeinden als Selbstverwaltungskörper nicht gefährdet,*

*2. im Falle der Besorgung von Angelegenheiten der Gemeinden als Träger von Privatrechten aus Gründen der Zweckmäßigkeit, Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit im Interesse der beteiligten Gemeinden gelegen ist.*

*(2) Im Interesse der Zweckmäßigkeit kann die zuständige Gesetzgebung (Art 10 bis 15) zur Besorgung von Angelegenheiten der Wirkungsbereiche der Gemeinde die Bildung von Gemeindeverbänden vorsehen, doch darf dadurch die Funktion der Gemeinden als Selbstverwaltungskörper und Verwaltungssprengel nicht gefährdet werden. Bei der Bildung von Gemeindeverbänden im Wege der Vollziehung sind die beteiligten Gemeinden vorher zu hören.*

*(3) Die Organe der Gemeindeverbände, die Angelegenheiten des eigenen Wirkungsbereiches der Gemeinde besorgen sollen, sind nach demokratischen Grundsätzen zu bilden.*

*(4) Die Landesgesetzgebung hat die Organisation der Gemeindeverbände zu regeln, wobei als deren Organe jedenfalls eine Verbandsversammlung, die aus gewählten Vertretern aller verbandsangehörigen Gemeinden zu bestehen hat, und ein Verbandsobmann vorzusehen sind. Für Gemeindeverbände, die durch Vereinbarung gebildet worden sind, sind weiters Bestimmungen über den Beitritt und Austritt von Gemeinden sowie über die Auflösung des Gemeindeverbandes zu treffen.*

*(5) Die Zuständigkeit zur Regelung der von den Gemeindeverbänden zu besorgenden Angelegenheiten bestimmt sich nach den allgemeinen Vorschriften dieses Bundesverfassungsgesetzes.*

*(6) Ein Zusammenschluss von Gemeinden verschiedener Länder zu Gemeindeverbänden ist nach Maßgabe einer Vereinbarung zwischen den betreffenden Ländern gemäß Art 15a zulässig, in die insbesondere Regelungen über die Genehmigung der Bildung der Gemeindeverbände und die Wahrnehmung der Aufsicht aufzunehmen sind.*

Art 116a B-VG wurde durch die Gemeindeverfassungsnovelle (BGBl I 2011/60) neu formuliert und ist seit 1. 10. 2011 in dieser Form in Kraft.<sup>13</sup> Nähere gesetzliche Bestimmungen über den Gemeindeverband enthalten die einzelnen Gemeindeordnungen der Länder<sup>14</sup> und vor allem eigene Gemeindeverbandsgesetze der Länder.<sup>15</sup> Der Gemeindeverband besitzt als juristische Person Rechtspersönlichkeit.<sup>16</sup> Er handelt anstelle der verbandsangehörigen Gemeinden im eigenen Namen und nimmt die ihm übertragenen Aufgaben in eigener Verantwortung wahr. Das bedeutet auch, dass die verbandsangehörigen Gemeinden und die von ihnen gebildeten Gemeindeverbände voneinander getrennte selbständige juristische Personen sind und die ihnen zugewiesenen Aufgaben mit eigenen Organen erfüllen.<sup>17</sup> Die Gemeinden dürfen daher dem Gemeindeverband auch keine Weisungen erteilen.<sup>18</sup> Aus der Rechtspersönlichkeit ergibt sich auch, dass die Gemeinden gem Art 23 B-VG iVm dem AHG nicht für einen etwaigen Schaden haften, den der Gemeindeverband verursacht hat.<sup>19</sup>

Nach hA darf ein Gemeindeverband ausschließlich aus Gemeinden oder Städten mit eigenem Statut mit Ausnahme von Wien bestehen.<sup>20</sup> Ein anderer Rechtsträger als Mitglied eines Gemeindeverbandes ist somit nicht erlaubt. Der Gemeindeverband muss zudem aus ganzen Gemeinden bestehen.<sup>21</sup>

---

<sup>13</sup> BGBl 1930/1 idF BGBl I 2011/60.

<sup>14</sup> ZB § 83 ff. Kärntner allgemeine Gemeindeordnung (K-AGO) LGBl 1998/66; § 93 ff. VlbG Gesetz über die Organisation der Gemeindeverwaltung (Gemeindegesezt) LGBl 1985/40 idF LGBl 2012/94.

<sup>15</sup> ZB OÖ Gemeindeverbändegezet LGBl 1988/51 idF LGBl 2002/113; Sbg Gemeindeverbändegezet LGBl 1986/105 idF LGBl 2010/68; Steiermärkisches Gemeindeverbandsorganisationsgezet (GVOG 1997) LGBl 1997/66 idF LGBl 2012/126.

<sup>16</sup> Vgl *Havranek/Kemptner* in *Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 118; § 2 Abs 1 GVOG; § 3 Abs 1 OÖ Gemeindeverbändegezet; vgl auch *Neuhofer*, Gemeinderecht<sup>2</sup> 568 f.

<sup>17</sup> Vgl *Havranek/Kemptner* in *Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 122.

<sup>18</sup> Vgl *Neuhofer*, Gemeinderecht<sup>2</sup> 571.

<sup>19</sup> Vgl *Havranek/Kemptner* in *Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 95; *Neuhofer*, Gemeinderecht<sup>2</sup> 560.

<sup>20</sup> Vgl *Havranek/Kemptner* in *Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 23; *Neuhofer*, Gemeinderecht<sup>2</sup> 560; *Koja*, Gemeindeverbände und Bundesverfassung (1979) 33 ff.

<sup>21</sup> Vgl *Havranek/Kemptner* in *Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 25; § 1 Abs 3 Bgld Gemeindeverbandsgezet LGBl 1987/20 idF LGBl 2009/43; § 1 Abs 3 Sbg Gemeindeverbändegezet LGBl 1986/105 idF LGBl 2010/68.

Die Bildung von Gemeindeverbänden ist gem Art 116a Abs 6 B-VG auch Landesgrenzen überschreitend durch eine Vereinbarung der Länder gem Art 15a B-VG möglich. Dieser Absatz wurde durch die B-VG Novelle 2011 neu hinzugefügt. Bis dahin war die Bildung eines Gemeindeverbandes nur innerhalb eines Bundeslandes möglich. Nun besteht die örtliche Grenze nur in der Einhaltung der Bundesgrenze. Eine Vereinbarung der Länder nach Art 15a B-VG stellt aber die Grundvoraussetzung für das Tätigwerden eines solchen Gemeindeverbandes dar.<sup>22</sup> Durch einen solchen Gliedstaatsvertrag sollen Mindestinhalte gem Art 116a Abs 6 B-VG verankert werden, wie insbesondere Regelungen über die Genehmigung der Bildung der Gemeindeverbände und die Frage, wer als Aufsichtsbehörde eines solchen Gemeindeverbandes in Erscheinung tritt.

Jeder Gemeindeverband unterliegt auch der Rechnungshofkontrolle, da gem Art 127a Abs 9 B-VG die für die Überprüfung der Gebarung der Gemeinden geltenden Bestimmungen bei der Überprüfung der Gebarung der Gemeindeverbände sinngemäß anzuwenden sind. Gem Art 127a Abs 1 B-VG unterliegt die Gebarung der Gemeinden mit mindestens 10.000 Einwohnern der Kontrolle durch den Rechnungshof sowie die Gebarung von Stiftungen, Fonds und Anstalten, die von Organen einer Gemeinde oder von Personen (Personengemeinschaften) verwaltet werden, die hierzu von Organen einer Gemeinde bestellt sind. Die Überprüfung hat sich auf die ziffernmäßige Richtigkeit, die Übereinstimmung mit den bestehenden Vorschriften, ferner auf die Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Gebarung zu erstrecken. Gemeindeverbände werden aber im Gegensatz zu Gemeinden unabhängig von ihrer Größe vom Rechnungshof überprüft.<sup>23</sup>

### **2.1.2. Aufgabenerfüllung durch Gemeindeverbände**

Gem Art 116a Abs 1 B-VG können sich Gemeinden zur Besorgung ihrer Angelegenheiten durch Vereinbarung zu Gemeindeverbänden zusammenschließen. Bis zur Gemeindeverfassungsnovelle 2011 durften den Gemeindeverbänden von den Gemeinden explizit laut B-VG nur einzelne Aufgaben übertragen werden. Der Schwerpunkt der von den Gemeinden zu erfüllenden Aufgaben musste hierbei bei den Gemeinden liegen.<sup>24</sup> Nunmehr wird jedoch gem Art 116a Abs 1 B-VG von Angelegenheiten gesprochen, zu deren Besorgung sich die Ge-

---

<sup>22</sup> Vgl *Bußjäger*, JRP 2012, 99 (102).

<sup>23</sup> Vgl *Pabel*, Die Rechnungshofkontrolle der Gemeinden, RFG 2011, 76 (77).

<sup>24</sup> Vgl *Havranek/Kemptner in Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 12.

meinden zusammenschließen können. Diese Neufassung des Art 116a B-VG lässt nun in seinem Wortlaut darauf schließen, dass Gemeinden alle ihre Angelegenheiten in ihrem eigenen Wirkungsbereich einem Gemeindeverband überantworten können, was aber im Widerspruch zum Wesen der Gemeinden als Selbstverwaltungskörper steht. Die Funktion der Gemeinden als Selbstverwaltungskörper bleibt dann erhalten, wenn nicht die meisten Aufgaben der Gemeinden an den Gemeindeverband übertragen werden. Aber auch durch die Übertragung weniger, jedoch wichtiger, Gemeindeaufgaben an den Gemeindeverband wäre die Funktion der Gemeinden als Selbstverwaltungskörper gefährdet. So wird man schließlich weiterhin davon ausgehen können, dass ein gewisser Kernbereich an Aufgaben den Gemeinden zur Erfüllung verbleibt, da durch die Übertragung aller Aufgaben des eigenen Wirkungsbereiches die Funktion der Gemeinde als Selbstverwaltungskörper gefährdet werden würde, obwohl nach dem Wortlaut des Gesetzes alle Aufgaben dem Gemeindeverband übertragen werden können.<sup>25</sup>

Gemeindeverbände können sowohl zur Besorgung von hoheitlichen als auch zur Besorgung von privatwirtschaftlichen Aufgaben gebildet werden.<sup>26</sup> Die Besorgung privatwirtschaftlicher Aufgaben ergibt sich grundsätzlich aus Art 116 Abs 1 B-VG, in dem verankert ist, dass Gemeinden als selbständige Wirtschaftskörper das Recht haben, Vermögen aller Art zu besitzen, zu erwerben und darüber zu verfügen, sowie wirtschaftliche Unternehmungen zu betreiben. Es dürfen nun seit der jüngsten Gemeindeverfassungsnovelle 2011 Aufgaben des eigenen Wirkungsbereichs oder Aufgaben des übertragenen Wirkungsbereiches unabhängig von der Entstehungsweise des Gemeindeverbandes von den Gemeindeverbänden besorgt werden.<sup>27</sup> Sofern ein Gemeindeverband Aufgaben des eigenen Wirkungsbereiches der Gemeinden zu erfüllen hat, ist er wie diese als Selbstverwaltungskörper zu behandeln. Erfüllt ein Gemeindeverband Aufgaben des übertragenen Wirkungsbereiches ist er wie die Gemeinden als staatlicher Verwaltungssprengel zu qualifizieren.<sup>28</sup>

---

<sup>25</sup> Vgl *Bußjäger*, JRP 2012, 99 (101).

<sup>26</sup> Vgl *Stolzlechner*, Bundesverfassungsrechtliche Schranken der Bildung von Gemeindeverbänden, in *Bußjäger/Sonntag* (Hrsg), Gemeindekooperationen Chancen nutzen – Potenziale erschließen (2012) 15.

<sup>27</sup> Vgl ErläutRV 1213 BlgNR 24. GP 5; vgl auch *Bußjäger*, JRP 2012, 99 (99).

<sup>28</sup> Vgl *Stolzlechner*, in *Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht 11. Lfg (2013) Art 116a Rz 5.

Sowie ein Gemeindeverband für unterschiedliche Aufgaben gebildet werden kann, ist es auch möglich, dass eine Gemeinde unterschiedlichen Gemeindeverbänden angehört.<sup>29</sup> Die Gemeinden können weiters eine gesamte Angelegenheit dem Gemeindeverband zur Erfüllung übergeben wie zB gem Art 118 Abs 3 Z 4 B-VG die Verwaltung der Verkehrsflächen der Gemeinde und die örtliche Straßenpolizei. Die Gemeinden können aber auch ebenso einen oder auch mehrere Teile der gesamten Angelegenheit dem Gemeindeverband zur Aufgabenerfüllung übertragen wie zB den Betrieb eines Verkehrsverbundes. Auch Mehrzweckverbände dürfen gegründet werden, so dass dann verschiedene Aufgaben durch einen einzigen Gemeindeverband erfüllt werden. Es besteht schließlich auch die Möglichkeit Mischverbände zu gründen, in denen sowohl Angelegenheiten des eigenen als auch Angelegenheiten des übertragenen Wirkungsbereiches von einem Gemeindeverband besorgt werden.<sup>30</sup>

### **2.1.3. Die Bildung von Gemeindeverbänden**

Gemeindeverbände können im Wesentlichen auf zwei unterschiedliche Arten gebildet werden. Zum einen gibt es freiwillige Gemeindeverbände, die durch Vereinbarung der dazugehörigen Gemeinden gebildet werden. Zum anderen gibt es Zwangsverbände, auf deren Bildung die dazugehörigen Gemeinden (fast) keinen Einfluss haben.<sup>31</sup>

Gem Art 116a Abs 1 B-VG können sich Gemeinden zur Besorgung ihrer Angelegenheiten durch Vereinbarung zu Gemeindeverbänden zusammenschließen. Diese Vereinbarung bedarf der Zustimmung aller daran beteiligten Gemeinden und muss darüber hinaus stets von der Aufsichtsbehörde genehmigt werden. Die Meinungen gehen jedoch darüber auseinander, ob das Land als Organisationsgesetzgeber gem Art 116 Abs 4 B-VG oder entweder der Bund oder das Land, je nachdem wer für die zu besorgende Aufgabe nach der allgemeinen Kompetenzverteilung gem Art 10 – 15 B-VG zuständig ist, als Aufsichtsbehörde auftritt.<sup>32</sup> Gem Art 116a Abs 1 B-VG wird diese Genehmigung dann erteilt, wenn gem Art 116a Abs 1 Z 1 B-VG im Falle der Hoheitsverwaltung die Funktion der beteiligten Gemeinden als Selbstverwaltungskörper nicht gefährdet wird und gem Art 116a Abs 2 Z 2 B-VG im Falle der Besorgung

---

<sup>29</sup> Vgl *Havranek/Kemptner* in *Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 25.

<sup>30</sup> Vgl *Stolzlechner* in *Bußjäger/Sonntag*, Gemeindekooperationen Chancen nutzen – Potenziale erschließen 16.

<sup>31</sup> Vgl *Havranek/Kemptner* in *Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 9.

<sup>32</sup> Vgl *Havranek/Kemptner* in *Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 48.



in Angelegenheiten der Privatwirtschaftsverwaltung die Vereinbarung aus Gründen der Zweckmäßigkeit, Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit im Interesse der beteiligten Gemeinden gelegen ist. Die einfachgesetzliche Grundlage dieser freiwilligen Vereinbarungen findet sich in den Gemeindeverbändegesetzen<sup>33</sup> und stellt durch diese gesetzliche Ermächtigung und dadurch, dass die jeweiligen Landesregierungen über etwaige Streitigkeiten im Gemeindeverband zu entscheiden haben, einen öffentlich-rechtlichen Vertrag zwischen den jeweiligen Gemeinden dar.<sup>34</sup>

Gem Art 116a Abs 4 B-VG sind für freiwillige Gemeindeverbände Bestimmungen über den Beitritt und Austritt von Gemeinden sowie über die Auflösung des Gemeindeverbandes zu treffen. Der Beitritt und Austritt ist nur mit Genehmigung der Aufsichtsbehörde möglich.<sup>35</sup> Bei der Auflösung eines freiwilligen Gemeindeverbandes gelten die gleichen Regeln wie bei der Bildung eines Gemeindeverbandes; auch hier müssen die verbandsangehörigen Gemeinden die Auflösung einstimmig beschließen. Auch hat nach den meisten Gemeindeverbandsgesetzen die Aufsichtsbehörde die Auflösung zu genehmigen.<sup>36</sup>

Das B-VG sieht aber auch vor, dass Gemeinden als Zwangsverbände gem Art 116a Abs 2 B-VG gebildet werden können. Gem Art 116a Abs 2 B-VG kann die zuständige Gesetzgebung (Bund oder Länder gem Art 10 bis 15 B-VG) im Interesse der Zweckmäßigkeit zur Besorgung von Angelegenheiten der Wirkungsbereiche der Gemeinde die Bildung von Gemeindeverbänden vorsehen, doch darf dadurch die Funktion der Gemeinden als Selbstverwaltungskörper und Verwaltungssprengel nicht gefährdet werden. Diese Zwangsverbände können somit wiederum unterteilt werden in solche, die durch den jeweils zuständigen Gesetzgeber direkt durch Gesetz gebildet werden und in solche, die im Wege der Vollziehung auf Grundlage eines Gesetzes, das zur Bildung eines Gemeindeverbandes durch Verordnung oder auch Bescheid ermächtigt, gegründet werden können.<sup>37</sup> Ob Gemeindeverbände durch Gesetz gegründet werden dürfen, hängt gem Art 116a Abs 2 B-VG einerseits davon ab, ob die Gründung für die Gemeinden zweckmäßig erscheint. Die Zweckmäßigkeit ist ein interpretationsbedürftiger

---

<sup>33</sup> ZB § 4 OÖ Gemeindeverbändegesetz; § 3 GVOG; § 84 K-AGO.

<sup>34</sup> Vgl *Neuhofer*, Gemeinderecht<sup>2</sup> 550; vgl auch *Eberhard*, Gemeinderecht, in *Pürgy* (Hrsg), Das Recht der Länder I (2012) 642; *Koja*, Allgemeines Verwaltungsrecht<sup>3</sup> (1996) 534; zB § 23 GVOG; § 84a Abs 5 K-AGO.

<sup>35</sup> Vgl *Havranek/Kemptner* in *Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 62 f.

<sup>36</sup> Vgl *Havranek/Kemptner* in *Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 54 ff.

<sup>37</sup> Vgl *Havranek/Kemptner* in *Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 9.

Begriff, der durch eine Interessensabwägung näher erklärt werden kann. Dabei wird die Gemeindeautonomie der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit der Verwaltung gegenüber gestellt und in jedem Einzelfall darüber entschieden, ob nun die Gründung eines Gemeindeverbandes im Sinne der Zweckmäßigkeit sinnvoll erscheint.<sup>38</sup> Andererseits darf hierbei auch laut B-VG die Funktion der Gemeinden als Selbstverwaltungskörper und Verwaltungssprengel nicht gefährdet werden. Wann dies vorliegt, ist schwer zu sagen, da die Grenze für die Übertragung auch schleichend überschritten werden kann. Laut VfGH wird dies dann nicht als gegeben anzusehen sein, wenn es sich um ein im Miteigentum der verbandsangehörigen Gemeinden gelegenes Gemeindegut handelt, für das ein Gemeindeverband gebildet wurde, da es sich hier um eine auf ein bestimmtes Objekt begrenzte Aufgabe handelt.<sup>39</sup> Bei der Bildung von Gemeindeverbänden im Wege der Vollziehung sind die beteiligten Gemeinden vorher zu hören. Das bedeutet jedoch nicht, dass die Zustimmung der beteiligten Gemeinden erforderlich ist. Die Verordnung kommt dann gesetzmäßig zustande, wenn die zuständigen Verwaltungsbehörden des Bundes oder des Landes sich mit den Stellungnahmen der Gemeinden ernsthaft beschäftigt haben.<sup>40</sup>

Zwangsverbände werden gleich wie bei der Bildung auch durch einen Hoheitsakt aufgelöst, nämlich durch einen *contrarius actus*. Für die Auflösung ist der Bund oder das Land als Materiengesetzgeber zuständig und nicht etwa das Land als Organisationsgesetzgeber.<sup>41</sup>

#### **2.1.4. Organisation**

Der Landesgesetzgeber ist gem Art 116a Abs 4 B-VG jedoch in beiden Fällen, also sowohl für freiwillige als auch für Zwangsverbände, dafür zuständig, das Organisationsrecht der Gemeindeverbände zu regeln.

Die Organe der Gemeindeverbände in Angelegenheiten des eigenen Wirkungsbereiches sind nun seit der Gemeindeverfassungsnovelle 2011 gem Art 116a Abs 3 B-VG nach demokratischen Grundsätzen zu bilden. Diese Neufassung orientiert sich an Art 120c B-VG, wonach die

---

<sup>38</sup> Vgl *Havranek/Kemptner* in *Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 30.

<sup>39</sup> VfGH 11. 10. 2000, G 42/05, V 38/05, VfSlg 17660.

<sup>40</sup> Vgl *Neuhofner*, Gemeinderecht<sup>2</sup> 562.

<sup>41</sup> Vgl *Havranek/Kemptner* in *Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 54 ff.

Organe der sonstigen Selbstverwaltung nach demokratischen Grundsätzen zu bilden sind.<sup>42</sup> Bis zur Gemeindeverfassungsnovelle 2011 musste den verbandsangehörigen Gemeinden ein maßgebender Einfluss auf die Besorgung der Aufgaben des Gemeindeverbandes gewährt werden.<sup>43</sup> Als Organe sieht Art 116a Abs 4 B-VG zwingend eine Verbandsversammlung und einen Verbandsobmann vor. Die Verbandsversammlung muss dabei aus gewählten Vertretern aller verbandsangehörigen Gemeinden bestehen, dh eine politische Funktion innerhalb der Gemeinden innehaben. Daher kann die Verbandsversammlung sowohl aus Mitgliedern des Gemeinderates, aus Mitgliedern des Gemeindevorstands als auch aus Bürgermeisterinnen gebildet werden.<sup>44</sup> Das Organisationsrecht der Gemeinde regelt die Aufgaben der Verbandsversammlung.<sup>45</sup> Der Verbandsobmann kann von der Verbandsversammlung gewählt werden, er kann aber auch theoretisch vom Organisationsgesetzgeber bestellt werden. Der Verbandsobmann des Gemeindeverbandes ist vergleichbar einem Bürgermeister einer Gemeinde und es sind ihm folglich Aufgaben zu übertragen, die der Bürgermeister einer Gemeinde wahrnimmt. Daher muss er auch für die Aufgaben des übertragenen Wirkungsbereiches zuständig sein.<sup>46</sup>

### **2.1.5. Gemeindeverbände in der Finanzverfassung**

Die Frage, ob ein Gemeindeverband eine Gebietskörperschaft ist, ist nach hA zu verneinen.<sup>47</sup> In den KStR<sup>48</sup>, in den UStR<sup>49</sup> und in den GebR<sup>50</sup> werden die Gemeindeverbände bspw zwar ausdrücklich als Gebietskörperschaften angeführt. In der Verfassung wird zum Unterschied zu Art 116 Abs 1 B-VG, der die Gemeinden ausdrücklich als Gebietskörperschaft bezeichnet, in Art 116a B-VG jedoch nichts dergleichen über den Gemeindeverband erwähnt. Dies erscheint verständlich, da der Gemeindeverband keine Allzuständigkeit besitzt, sondern nur für die Aufgaben zuständig ist, die ihm die Gemeinden übertragen haben.<sup>51</sup> Zu demselben Ergebnis

---

<sup>42</sup> Vgl *Bußjäger*, JRP 2012, 99 (102).

<sup>43</sup> Vgl *Havranek/Kemptner* in *Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 72.

<sup>44</sup> Vgl *Havranek/Kemptner* in *Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 75.

<sup>45</sup> Vgl *Havranek/Kemptner* in *Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 82.

<sup>46</sup> Vgl *Havranek/Kemptner* in *Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 87 ff.

<sup>47</sup> Vgl *Neuhofer*, Gemeinderecht<sup>2</sup> 562; *Koja*, Gemeindeverbände 50; vgl *Ruppe*, in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Bundesverfassungsrecht IV, Loseblattsammlung, 3. Lfg (2000) § 3 F-VG 1948 Rz 14.

<sup>48</sup> KStR Rz 42.

<sup>49</sup> UStR Rz 270.

<sup>50</sup> GebR Rz 31.

<sup>51</sup> Vgl *Stolzlechner* in *Kneihs/Lienbacher*, Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht Art 116a Rz 4; siehe auch *Havranek/Kemptner* in *Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 121.

kam auch der VwGH bei der Antwort auf die Frage, ob ein öö Sozialhilfeverband als Gemeindeverband eine Gebietskörperschaft sei und daher von der Grunderwerbsteuer befreit wäre. Er verneinte dies für diesen Sozialhilfeverband, da er nur beschränkte Zuständigkeit auf ein einzelnes Sachgebiet habe und daher über keine Gebietshoheit verfüge. Für die Qualifikation als Gebietskörperschaft sei nämlich Rechtspersönlichkeit und Gebietshoheit notwendig.<sup>52</sup>

Die Aussage, dass ein Gemeindeverband über keine Gebietshoheit verfügt, ist vor allem für das Steuerrecht von Bedeutung.<sup>53</sup> Denn da der Gemeindeverband nicht als Gebietskörperschaft gilt, verfügt er auch über keine Abgabehoheit und unterliegt somit nicht den Bestimmungen über die Gebietskörperschaften im F-VG.<sup>54</sup> Aus der fehlenden Qualifikation des Gemeindeverbands als Gebietskörperschaft folgt, dass die Gemeinden den Aufwand, der sich aus der Besorgung ihrer Aufgaben ergibt, zu tragen haben.<sup>55</sup> Der Gemeindeverband darf weder Abgaben einheben, noch einen Anteil am Ertrag der geteilten Abgaben erhalten.<sup>56</sup> Den Gemeinden selbst kommt zwar als Gebietskörperschaften auch keine Abgabehoheit zu; sie können jedoch von Bund gem § 7 Abs 5 F-VG und Land gem § 8 Abs 5 F-VG ermächtigt werden, bestimmte Abgaben auf Grund eines Beschlusses der Gemeindevertretung auszuschreiben. Dem Gemeindeverband ist es aber auch nicht gestattet – im Unterschied zu den Gemeinden – Gebühren gem § 15 Abs 3 Z 4 FAG 2008 (im Folgenden FAG) für die Benützung von Gemeindeeinrichtungen und -anlagen, die für Zwecke der öffentlichen Verwaltung betrieben werden, vorzuschreiben. Der Landesgesetzgeber kann allerdings gem § 11 Abs 3 F-VG vorsehen, dass Landes- und Gemeindeabgaben von Gemeindeverbänden einzuheben sind. Gemeindeverbände können auch mit Hilfe einer Ermächtigung des zuständigen Gesetzgebers öffentlich-rechtliche Beiträge zur Kostendeckung einheben. Hierbei handelt es sich eben nicht um Gebühren im finanzverfassungsrechtlichen Sinn, sondern nur um öffentlich-rechtliche Beiträge, die vom jeweils zuständigen Gesetzgeber bestimmt werden können.<sup>57</sup> Im privatwirtschaftlichen

---

<sup>52</sup> VwGH 22. 1. 1981, 0064/80.

<sup>53</sup> Vgl *Koja*, Gemeindeverbände 48 f.

<sup>54</sup> Vgl *Neuhofer*, Gemeinderecht<sup>2</sup> 568.

<sup>55</sup> Vgl § 2 F-VG BGBl 1948/45 idF BGBl I 2003/100; vgl *Ruppe*, in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Bundesverfassungsrecht IV, Loseblattsammlung, 3. Lfg (2000) § 2 F-VG 1948 Rz 6.

<sup>56</sup> Vgl *Ruppe* in *Korinek/Holoubek*, Bundesverfassungsrecht IV § 3 F-VG 1948 Rz 14.

<sup>57</sup> Vgl *Hengstschläger*, Gemeindeverbände als Träger von Abgabehoheit, ZfV 2005, 834 (840).

Bereich können sie selbstverständlich Benützungsentgelte für die Benützung ihrer Einrichtungen und Anlagen festsetzen.<sup>58</sup>

Gemeindeverbände können auch durch Umlagen oder Transferzahlungen finanziert werden. Gem § 3 Abs 2 letzter Satz F-VG regelt die Landesgesetzgebung die Umlegung des Bedarfs von Gemeindeverbänden, die am Tag des Inkrafttretens dieses Bundesverfassungsgesetzes bestehen. Laut VfGH ergibt sich aus der Finanzverfassung nicht, dass es allen anderen Gemeindeverbänden verboten wäre, ihre Mitgliedsgemeinden zu Kostenbeiträgen zu verpflichten.<sup>59</sup> Gem § 12 Abs 2 F-VG werden zweckgebundene Zuschüsse des Bundes durch das Finanzausgleichsgesetz oder durch Bundesgesetze festgesetzt, welche die Verwaltungsaufgaben regeln, zu deren Lasten die Zuschüsse zu leisten sind. Diese Bestimmungen gelten sinngemäß für Zuschüsse der Länder an die Gemeinden oder Gemeindeverbände. Im Übrigen sieht die Finanzverfassung davon ab, Regelungen über Gemeindeverbände zu schaffen; auch deshalb, weil die Finanzverfassung nur die finanziellen Beziehungen von Gebietskörperschaften regelt, zu denen Gemeindeverbände eben nicht gehören.<sup>60</sup> Daher ist der jeweils dafür zuständige Gesetzgeber, also der Landesgesetzgeber oder der Bundesgesetzgeber, nach allgemeinem Verfassungsrecht befugt, die Umlage der vom Gemeindeverband bei Erfüllung seiner Aufgaben entstehenden Kosten auf seine Mitgliedsgemeinden zu regeln.<sup>61</sup>

## 2.2 Verwaltungsgemeinschaften

Unter einer Verwaltungsgemeinschaft versteht man einen Zusammenschluss zweier oder mehrerer Gemeinden zu einer gemeinschaftlichen Geschäftsführung.<sup>62</sup> Verwaltungsgemeinschaften handeln im Unterschied zu Gemeindeverbänden im Namen und im Auftrag der jeweiligen Gemeinden.

Die Verwaltungsgemeinschaften werden in der Bundesverfassung nicht ausdrücklich erwähnt. Gem Art 115 Abs 2 B-VG hat die Landesgesetzgebung zwar das Gemeinderecht zu regeln,

---

<sup>58</sup> Vgl *Hengstschläger*, ZfV 2005, 834 (838).

<sup>59</sup> VfGH 6. 3. 1996, G 160/94, G 189/94, V 75/94, V 116/94 VfSlg 14457.

<sup>60</sup> VfGH 6. 3. 1996, G 160/94, G 189/94, V 75/94, V 116/94, VfSlg 14457; vgl *Havranek/Kemptner* in *Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 124; vgl auch *Neuhofner*, Gemeinderecht<sup>2</sup> 568.

<sup>61</sup> Vgl *Ruppe* in *Korinek/Holoubek*, Bundesverfassungsrecht IV § 3 F-VG 1948 Rz 15.

<sup>62</sup> Vgl *Havranek/Kemptner* in *Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 129.

soweit nicht ausdrücklich eine Zuständigkeit des Bundes festgesetzt ist. Somit kann die Landesgesetzgebung die Einrichtung von Verwaltungsgemeinschaften vorsehen; sie hat sich dabei an die allgemeinen verfassungsrechtlichen Bestimmungen über das Gemeinderecht zu halten.<sup>63</sup>

Seit der B-VG Novelle 2011 ist jedoch ein neuer Artikel in die Bundesverfassung eingefügt worden. Gem Art 116b B-VG können Gemeinden eines Landes nun untereinander Vereinbarungen über ihren jeweiligen Wirkungsbereich abschließen. Der Gesetzgeber verwendet hier nur den Begriff Vereinbarungen und es geht aus den Materialien nicht hervor, ob er mit dieser Regelung eine spezielle Kooperationsform im Sinn hatte.<sup>64</sup> *Bußjäger* nimmt an, dass mit Art 116b B-VG eine verfassungsgesetzliche Grundlage für die Verwaltungsgemeinschaften geschaffen werden sollte.<sup>65</sup> Für Gemeinden sollte jedenfalls eine Form der Kooperation ermöglicht werden, ohne auf die Bildung eines Gemeindeverbandes angewiesen zu sein. Auch solche Vereinbarungen sind gem Art 116b B-VG nicht auf die Grenzen eines Bundeslandes beschränkt.

Nähere Bestimmungen über die Bildung und über die Auflösung von Verwaltungsgemeinschaften, über die Aufgaben, die Kostenbeiträge der Gemeinden und den Sitz finden sich in den einzelnen länderspezifischen Gemeindeordnungen mit Ausnahme von Tirol.<sup>66</sup> Verwaltungsgemeinschaften können laut den Gemeindeordnungen sowohl im Bereich der Hoheitsverwaltung als auch im Bereich der Privatwirtschaftsverwaltung für Aufgaben des eigenen und des übertragenen Wirkungsbereiches der Gemeinden gebildet werden.<sup>67</sup>

Es gibt sowohl freiwillig gebildete Verwaltungsgemeinschaften zwischen den Gemeinden als auch zwangsweise gebildete Verwaltungsgemeinschaften.<sup>68</sup> Mit gesetzlicher Ermächtigung in den Gemeindegesetzen stellt der freiwillige Zusammenschluss der Gemeinden zu einer Verwaltungsgemeinschaft einen öffentlich-rechtlichen Vertrag dar.<sup>69</sup> Verwaltungsgemeinschaften

---

<sup>63</sup> Vgl *Neuhofer*, Gemeinderecht<sup>2</sup> 550.

<sup>64</sup> Vgl ErläutRV 1213 BlgNR 24. GP 5.

<sup>65</sup> Vgl *Bußjäger*, JRP 2012, 104.

<sup>66</sup> ZB § 37 Stmk Gemeindeordnung (GemO) LGBl 1967/115 idF LGBl 2012/125; § 13 OÖ Gemeindeordnung (GemO) LGBl 1990/91 idF LGBl 2007/137.

<sup>67</sup> ZB § 97 VlbG Gemeindegesetz; § 21 Bgld Gemeindeordnung LGBl 2003/55.

<sup>68</sup> ZB § 21 Abs 2 Bgld Gemeindeordnung.

<sup>69</sup> Vgl *Neuhofer*, Gemeinderecht<sup>2</sup> 550.

können auch ohne gesetzliche Ermächtigung wie in Tirol durch einen privatrechtlichen Vertrag aufgrund der Privatrechtsfähigkeit der Gemeinden gem Art 116 Abs 2 B-VG gebildet werden.<sup>70</sup> Für die freiwillige Vereinbarung ist in vielen Ländern eine aufsichtsbehördliche Genehmigung erforderlich.<sup>71</sup>

Der Vorteil der Gründung einer Verwaltungsgemeinschaft im Gegensatz zu einem Gemeindeverband liegt darin, dass die Gemeinden hinsichtlich der Aufgabenerfüllung Herr des Geschehens bleiben und nicht in ihrem Wirken eingeschränkt werden. Dabei stellt sich aber gleichzeitig die Frage nach der Rechtspersönlichkeit von Verwaltungsgemeinschaften, da sie ohne Rechtspersönlichkeit nicht selbständig handlungsfähig sind.<sup>72</sup> Ob Verwaltungsgemeinschaften Rechtspersönlichkeit besitzen, hängt von den gemeindeorganisationsrechtlichen Bestimmungen ab.<sup>73</sup> In den meisten Gemeindeordnungen sind die Verwaltungsgemeinschaften nur Hilfseinrichtungen der Gemeinden; beschränkte Rechtspersönlichkeit haben sie nur in zwei Gemeindeordnungen.<sup>74</sup> Die Rechtspersönlichkeit einer Verwaltungsgemeinschaft macht diese noch nicht zu einem Gemeindeverband, da sie keine eigenen Aufgaben durch eigene Organe wahrnimmt.<sup>75</sup> Die Schwierigkeit, den Gemeindeverband von der Verwaltungsgemeinschaft zu unterscheiden, liegt darin, dass die Begriffe Gemeindeverband und Verwaltungsgemeinschaft oftmals nicht exakt verwendet werden. Auch wenn die interkommunale Kooperation als Verwaltungsgemeinschaft tituliert wird, ist auf den Inhalt der Regelung abzustellen und es könnte daher noch immer ein Gemeindeverband im Rechtssinn vorliegen.<sup>76</sup>

Der VwGH führte zu der Frage, ob Verwaltungsgemeinschaften Gebietskörperschaften seien, dazu aus, dass Verwaltungsgemeinschaften keine Gebietskörperschaft seien, da sie, auch

---

<sup>70</sup> Vgl *Havranek/Kemptner* in *Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 138.

<sup>71</sup> Vgl *Neuhofer*, Gemeinderecht<sup>2</sup> 553; siehe auch § 37 Abs 1 Stmk GemO und § 97 Abs 3 VlbG Gemeindegesetz, wonach nur eine Anzeige an die Landesregierung erforderlich ist.

<sup>72</sup> Vgl *Matschek*, Ökonomische Vorteile gemeindlicher Aufgabenbesorgung durch interkommunale Zusammenarbeit, in *Potacs/Sturm* (Hrsg), Reform der Kärntner Gemeindeverwaltung (2006) 141.

<sup>73</sup> Vgl § 97 Abs 2 VlbG Gemeindegesetz, wonach Verwaltungsgemeinschaften keine Rechtspersönlichkeit besitzen.

<sup>74</sup> Vgl *Neuhofer*, Gemeinderecht<sup>2</sup> 554; zB § 21 Abs 4 Bgld Gemeindeordnung und § 14a Abs 1 NÖ Gemeindeordnung.

<sup>75</sup> Vgl *Neuhofer*, Gemeinderecht<sup>2</sup> 555.

<sup>76</sup> Vgl *Neuhofer*, Gemeinderecht<sup>2</sup> 557.

wenn sie in privatrechtlicher Hinsicht Rechtspersönlichkeit besäßen, noch die Gebietshoheit benötigen würden, über die sie jedoch keinesfalls verfügen.<sup>77</sup>

Es gibt zahlreiche Anwendungsfälle für Verwaltungsgemeinschaften wie zB Abgabeneinhebungsgemeinschaften, Verwaltungsgemeinschaften für den gemeinsamen Betrieb von kommunalen Versorgungs- und Entsorgungsanlagen, Friedhofsverwaltungsgemeinschaften und Verwaltungsgemeinschaften für die Errichtung und den Betrieb einer Musikschule.<sup>78</sup>

Die Verwaltungsgemeinschaft ist keine Körperschaft des öffentlichen Rechts (KöR) und stellt daher kein eigenes Körperschaftsteuersubjekt dar. In den KStR heißt es dazu, dass Zusammenschlüsse von Gemeinden zur Abwicklung von Verwaltungsgeschäften (Verwaltungsgemeinschaften) keine KöR darstellen, aber auch keine BgA (Betriebe gewerblicher Art) sind.<sup>79</sup> Die Steuersubjekte bleiben deshalb die Gemeinden. Daher wird die Verwaltungsgemeinschaft, wenn sie sich privatwirtschaftlich betätigt, ähnlich einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts steuerlich wie eine Mitunternehmerschaft behandelt.<sup>80</sup>

### 3. Privatrechtliche Rechtsformen

Gemeinden stehen auch vielfältige Möglichkeiten offen, sich in privatrechtlichen Formen zusammenzuschließen. Diese Verträge richten sich nach den Regeln des bürgerlichen Rechts. Dabei stehen ihnen einerseits der Zusammenschluss zu einer Personengesellschaft und andererseits der Zusammenschluss zu einer Kapitalgesellschaft zur Verfügung. Es besteht auch noch weiters die Möglichkeit zur Bildung eines Vereins.<sup>81</sup> Beim Themenbereich Gemeindekooperationen ist naturgemäß nicht die Ausgliederung aus einer Gemeinde von Interesse. Hier geht es dagegen darum, dass mindestens zwei Gemeinden (andere Gesellschafter sind möglich) eine Gesellschaft gründen und an dieser beteiligt sind.

---

<sup>77</sup> VwGH 23. 2. 1967, 1293/66, ÖStZB 167, 107; 22. 1. 1981, 0064/80, ÖStZB 1982, 42.

<sup>78</sup> Vgl *Havranek/Kemptner* in *Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 149.

<sup>79</sup> KStR Rz 43; vgl zu den Begriffen „KöR“ und „BgA“ Kap B.I.

<sup>80</sup> *Jabornegg/Resch* in *Schwimann/Kodek* (Hrsg), ABGB-Praxiskommentar<sup>3</sup> (2006) § 1175 Rz 2.

<sup>81</sup> Vgl *Matschek*, RFG 2011, 40 f.



### 3.1 Personengesellschaft

Gemeinden können zur Besorgung von Aufgaben auch eine Personengesellschaft gründen und dabei zwischen einer Kommanditgesellschaft (KG), einer Offenen Gesellschaft (OG) und einer GmbH & Co KG wählen. Auch eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesBR) käme in Betracht.<sup>82</sup>

Die OG ist gem § 105 UGB eine unter eigener Firma geführte Gesellschaft, bei der die Gesellschafter gesamthandschaftlich verbunden sind und bei keinem der Gesellschafter die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern beschränkt ist. Die OG ist somit keine juristische Person, sondern eine Gesamthandschaft. Sie kann für jeden erlaubten Zweck gegründet werden.<sup>83</sup> Die Vertretung und Geschäftsführung der OG übernehmen die Gesellschafter selbst, daher erfolgt die Willensbildung eher personalistisch.<sup>84</sup>

Eine weitere Möglichkeit, eine interkommunale Zusammenarbeit in Form einer Personengesellschaft zu bilden, liegt in der Gründung einer KG. Gem § 161 Abs 1 UGB ist eine KG eine unter eigener Firma geführte Gesellschaft, bei der die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern bei einem Teil der Gesellschafter auf einen bestimmten Betrag beschränkt ist (Kommanditisten), beim anderen Teil dagegen unbeschränkt ist (Komplementäre). Auch die KG ist keine juristische Person, sondern eine Gesamthandschaft.<sup>85</sup> Zur Haftungsbegrenzung wird als einziger Komplementär oft eine weitgehend vermögenslose GmbH eingesetzt (GmbH & Co KG).<sup>86</sup>

Gemeinden können sich auch zu einer GesBR zusammenschließen. Dies wird auch häufig genutzt zB zur gemeinsamen Wasserversorgung, Abwasser- und Abfallentsorgung oder für Straßengemeinschaften.<sup>87</sup> Die GesBR ist in den §§ 1175 ff ABGB geregelt und hat keine Rechtspersönlichkeit. Die Gemeinden sind dabei Miteigentümer des Vermögens der Gesellschaft.<sup>88</sup>

---

<sup>82</sup> Vgl *Matschek*, RFG 2011, 48.

<sup>83</sup> § 105 UGB dRGBI 1897, 219 idF BGBI I 2005/120.

<sup>84</sup> § 114 UGB iVm § 125 UGB dRGBI 1897, 219 idF BGBI I 2005/120.

<sup>85</sup> § 161 Abs 2 iVm § 105 UGB dRGBI 1897, 219 idF BGBI I 2005/120.

<sup>86</sup> Vgl *Matschek*, RFG 2011, 52 f.

<sup>87</sup> Vgl *Neuhofer*, Gemeinderecht<sup>2</sup> 550.

<sup>88</sup> Vgl *Nowotny* in *Kalss/Nowotny/Schauer* (Hrsg), Österreichisches Gesellschaftsrecht (2008) Rz 2/25 ff.

Die Personengesellschaften werden steuerlich als Mitunternehmerschaften bezeichnet.<sup>89</sup> In steuerlicher Hinsicht gilt bei Personengesellschaften das Durchgriffsprinzip, dh dass der Gewinn (Verlust) zuerst auf der Ebene der Gesellschaft ermittelt wird, um ihn dann anteilig den Gesellschaftern gem § 23 Z 2 EStG zuzurechnen und bei diesen letztlich zu versteuern. Dabei ist es gleichgültig, ob der Gewinn an die Gesellschafter ausgezahlt wird oder in der Gesellschaft verbleibt. Die Besteuerung erfolgt somit auf Ebene des Gesellschafters.<sup>90</sup> Wenn sich nun eine Gemeinde an einer Personengesellschaft beteiligt bzw mehrere Gemeinden eine Personengesellschaft gründen, gilt die Beteiligung an der Gesellschaft als BgA gem § 2 Abs 2 Z 1 KStG, nachdem als BgA auch die Beteiligung an einer Gesellschaft gilt, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind.<sup>91</sup>

### **3.2 Kapitalgesellschaft**

In der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft kommt die Gründung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) oder einer Aktiengesellschaft (AG) in Betracht.

Die GmbH ist eine Körperschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit. Es gilt das sogenannte Trennungsprinzip in dem Sinn, dass die Haftung der Gesellschafter mit ihrer Einlage begrenzt ist.<sup>92</sup> Die GmbH kann grundsätzlich gem § 1 GmbHG zu jedem gewerblichen oder nicht gewerblichen Zweck gegründet werden. Sie ist gem § 2 UGB Unternehmer kraft Rechtsform und muss jedenfalls mit zwei zwingenden Organen ausgestattet sein: der Geschäftsführung und der Generalversammlung.<sup>93</sup> Ein wesentlicher Vorteil in der Gründung einer GmbH als Kapitalgesellschaft im Gegensatz zur Gründung einer Personengesellschaft liegt darin, dass eine Trennung zwischen den Gesellschaftern und den Geschäftsführern möglich ist. Die Gesellschafter können somit einen Fremdgeschäftsführer bestellen und gemeinsam den Wirkungsbereich dieses Fremdgeschäftsführers bestimmen.<sup>94</sup>

---

<sup>89</sup> Doralt/Kauba, in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Einkommensteuergesetz Kommentar II, Loseblattsammlung, 16. Lfg (2013) § 23 Rz 226.

<sup>90</sup> Vgl Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I<sup>11</sup> (2013) Tz 528 iVm 536.

<sup>91</sup> Vgl Achatz in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), Körperschaftsteuer Kommentar (2011) § 2 Tz 139.

<sup>92</sup> Vgl Matschek, RFG 2011, 42.

<sup>93</sup> Vgl Matschek, RFG 2011, 43.

<sup>94</sup> Siehe § 15 Abs 1 GmbHG RGBI 1906/58 idF BGBI 1991/10, wonach auch Gesellschafter zu Geschäftsführern bestellt werden können.

Auch die AG ist eine juristische Person mit eigener Rechtspersönlichkeit. Gem § 1 Abs 1 AktG sind sämtliche Aktionäre mit Einlagen am in Aktien zerlegten Grundkapital beteiligt, ohne mit ihrem Privatvermögen für die Verbindlichkeiten der AG zu haften. Wie die GmbH ist die AG ebenso gem § 2 UGB Unternehmer kraft Rechtsform. Sie wird regelmäßig für einen gewerblichen Unternehmenszweck gegründet. Die AG kennt vier zwingende Organe, den Vorstand, den Aufsichtsrat, die Hauptversammlung und den Abschlussprüfer. Die Hauptversammlung der AG hat weniger Rechte als die Generalversammlung einer GmbH. Die Geschäftsführung übernimmt der Vorstand, der vom Aufsichtsrat dahingehend kontrolliert wird.<sup>95</sup> Grundsätzlich gelten für die AG die gleichen Vor- und Nachteile wie bei der GmbH.<sup>96</sup> Die Regeln über die AG sind gesetzlich vorgegeben.<sup>97</sup>

Die Kapitalgesellschaften sind als juristische Personen des Privatrechts unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig gem § 1 Abs 2 Z 1 KStG. In steuerlicher Hinsicht gilt das Trennungsprinzip, dh die Besteuerung erfolgt primär auf Ebene der Gesellschaft. Gesellschafter und Gesellschaft können in steuerlich anerkannte Leistungsbeziehungen treten.<sup>98</sup>

### **3.3 Verein**

Eine weitere Form der interkommunalen Zusammenarbeit auf Basis des Privatrechts kann in Form eines Vereins gebildet werden. Es ist hierbei zwischen dem ideellen und dem wirtschaftlichen Verein zu unterscheiden. Gem § 1 Abs 1 VereinsG ist ein (ideeller) Verein ein freiwilliger, auf Dauer angelegter Zusammenschluss mindestens zweier Personen zur Verfolgung eines bestimmten gemeinsamen Zweckes mit Rechtspersönlichkeit. Ein Verein ist eine juristische Person. Die Haftung des Vereins wird auf sein Vermögen beschränkt.<sup>99</sup>

Auch der Verein ist als juristische Person des Privatrechts gem § 1 Abs 2 Z 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.

---

<sup>95</sup> Vgl *Matschek*, RFG 2011, 14 f.

<sup>96</sup> Vgl *Matschek* in *Potacs/Sturm*, Reform der Kärntner Gemeindeverwaltung 141.

<sup>97</sup> Vgl *Kalss* in *Kalss/Nowotny/Schauer*, Gesellschaftsrecht Rz 1/9.

<sup>98</sup> Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I<sup>11</sup> Tz 902.

<sup>99</sup> Vgl *Kalss* in *Kalss/Nowotny/Schauer*, Gesellschaftsrecht Rz 6/12.

## II. Privatrechtliche Rechtsformen versus Gemeindeverband

Die Entscheidung, welche Form der interkommunalen Kooperation für eine Zusammenarbeit zwischen Gemeinden gewählt wird, hängt von verschiedenen Faktoren ab. Hier sollen die wichtigsten Unterschiede zwischen einem Gemeindeverband und privatrechtlichen Rechtsformen aufgezeigt werden, wobei auf Unterschiede in der Besteuerung in einem eigenen Kapitel eingegangen wird (siehe Kap B.I.6.).

Ein wesentlicher Unterschied liegt schon in der Gründung. Der Vorteil der Gründung einer Gesellschaft gegenüber der Gründung eines Gemeindeverbandes liegt in den verhältnismäßig simplen Gründungsregeln aber auch in der Möglichkeit, die Vertragsautonomie zu nutzen und individuelle Regelungen zu treffen. Die Bildung von Gemeindeverbänden kann gem Art 116a B-VG auch per Gesetz oder behördlichem Akt vorgeschrieben werden, während privatrechtlichen Rechtsformen immanent ist, dass sie nur freiwillig mittels Gesellschaftsvertrages gebildet werden können.<sup>100</sup>

Der Austritt aus einem Gemeindeverband muss bei Zwangsverbänden durch Gesetz oder einen Akt der Vollziehung erfolgen und bei freiwilligen Gemeindeverbänden bedarf es meist der Genehmigung der Aufsichtsbehörde.<sup>101</sup> Hingegen erfolgt der Austritt sowohl bei einer Kapitalgesellschaft als auch bei einer Personengesellschaft immer auf freiwilliger Basis und nach den Regeln des Gesellschaftsvertrages.<sup>102</sup>

Ein weiterer Unterschied ergibt sich in der unterschiedlichen Aufgabenerfüllung. Ein Vorteil der Bildung eines Gemeindeverbandes gegenüber privatrechtlichen Rechtsformen liegt darin, dass ein Gemeindeverband auch hoheitliche Aufgaben erfüllen kann, auch wenn die Rechtsform eines Vereins besonders für die Erfüllung gemeinnütziger Zwecke und deswegen auch prinzipiell zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben geeignet ist wie zB ein Fremdenverkehrsver-

---

<sup>100</sup> Vgl *Schauer* in *Kalss/Nowotny/Schauer*, Gesellschaftsrecht Rz 1/68.

<sup>101</sup> Vgl *Havranek/Kemptoner* in *Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 54 ff.

<sup>102</sup> VwGH 27. 6. 2006, 2005/06/0392.

ein. Die Bildung eines Vereines ist jedoch für einige öffentliche Aufgaben ausgeschlossen wie zB im Bereich der Daseinsvorsorge.<sup>103</sup>

Weiters sind haftungsrechtliche Aspekte zwischen diesen Formen der Kooperation zu beachten. Der Nachteil einer Personengesellschaft liegt in der unbeschränkten Haftung der Gesellschafter für Schulden der Gesellschaft begründet. Auch die Rechtsform der KG ist aufgrund der Haftung zumindest eines Gesellschafters nicht optimal für eine interkommunale Zusammenarbeit, wobei dieser Nachteil im Rahmen einer GmbH & Co KG relativiert wird, da dann eine GmbH die Rolle des Komplementärs übernimmt.<sup>104</sup> Die Haftung der Gesellschafter ist bei der GmbH mit dem Stammkapital beschränkt. Findet sich keine Bestimmung über die Haftung in den Landesgesetzen, haftet der Gemeindeverband selbst für das Fehlverhalten seiner Organe. Die Haftung der Gemeindeverbände ergibt sich jedoch meist aus den jeweiligen Gemeindeverbandsgesetzen. Normalerweise besteht hier eine unbeschränkte Haftung der verbandsangehörigen Gemeinden für den Gemeindeverband.<sup>105</sup>

Auch die Mitbestimmung im Verband bzw in der Gesellschafterversammlung ist unterschiedlich geregelt. An einem Gemeindeverband können nur Gemeinden beteiligt sein, während bei privatrechtlichen Rechtsformen neben Gemeinden auch andere natürliche oder juristische Personen Gesellschafter sein können.<sup>106</sup>

Sowohl in der Generalversammlung der GmbH und der Hauptversammlung der AG als auch in der Verbandsversammlung eines Gemeindeverbandes sind die verbandsangehörigen Gemeinden vertreten. Ein Unterschied zum Gemeindeverband besteht darin, dass in der Generalversammlung der GmbH und in der Hauptversammlung der AG alle Gesellschafter vertreten sind, während in der Verbandsversammlung des Gemeindeverbandes nur gewählte Mitglieder jeder verbandsangehörigen Gemeinde, oft die jeweiligen Bürgermeister, repräsentiert sind, da gem Art 116a B-VG die Organe der Gemeindeverbände nach demokratischen Grundsätzen zu bilden sind.<sup>107</sup>

---

<sup>103</sup> Vgl *Matschek*, RFG 2011, 54 f.

<sup>104</sup> Vgl *Matschek*, RFG 2011, 52 f.

<sup>105</sup> ZB § 15 Abs 2 Bgld Gemeindeverbandsgesetz; § 9 Abs 1 GVOG.

<sup>106</sup> Vgl *Matschek* in *Potacs/Sturm*, Reform der Kärntner Gemeindeverwaltung 141.

<sup>107</sup> Vgl *Maimmer*, Organisatorische und rechtliche Rahmenbedingungen, in *Biwald/Hödl/Maimmer* (Hrsg), Kommunale Infrastrukturbetriebe erfolgreich führen (2009) 65; vgl § 84 Abs 3 K-AGO.

### III. Typische Tätigkeiten von Gemeindeverbänden

Die Tätigkeiten von Gemeindeverbänden sind vielfältig. Gemeindeverbände können jedoch nur solche Tätigkeiten ausführen, die auch die Gemeinden alleine ausführen könnten.<sup>108</sup>

Die Tätigkeiten der Gemeindeverbände können nach Art 116a Abs 5 B-VG im eigenen oder im übertragenen Wirkungsbereich der Gemeinden liegen. Es kann sich einerseits um zwangsweise vorgesehene Gemeindeverbände und andererseits um freiwillig gebildete Gemeindeverbände handeln. Gemeindeverbände können sowohl für hoheitliche als auch für privatwirtschaftliche Zwecke gegründet werden. Gemeindeverbände werden meist dann gegründet, wenn es wirtschaftlich und organisatorisch sinnvoll erscheint, dass mehrere Gemeinden gemeinsam tätig werden. So gibt es zB

- Sozialhilfeverbände<sup>109</sup>,
- Schulgemeindeverbände<sup>110</sup>,
- Standesamtsverbände
- Staatsbürgerschaftsverbände<sup>111</sup>
- Krankenanstaltenverbände
- Abfallwirtschaftsverbände<sup>112</sup>,
- Wasserversorgungs- und Abwasserentsorgungsverbände<sup>113</sup>,
- Regionalverkehrsverbände, Regionale Wirtschaftsverbände,
- Abgabeneinhebungsverbände<sup>114</sup>,
- Gemeindeverband zur Verwaltung von Gemeindegut und Umweltschutzverbände.<sup>115</sup>

---

<sup>108</sup> Vgl *Havranek/Kemptoner* in *Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 122.

<sup>109</sup> Vgl <http://www.shv-liezen.at> (Stand 11. 12. 2013)

<sup>110</sup> Vgl <http://www.sgv-vk.ksn.at> (Stand 11. 12. 2013)

<sup>111</sup> Vgl <http://www.stadt-lienz.at/system/web/abteilung.aspx?detailonr=217695941> (Stand 11. 12. 2013)

<sup>112</sup> Vgl <http://195.58.166.60/noeav/umweltverbaende/default.asp?portal=verband&vb=bl> (Stand 11. 12. 2013)

<sup>113</sup> Vgl [http://www.doelsach.at/wirtschaft\\_tourismus/gewerbe/index.php?we\\_objectID=187](http://www.doelsach.at/wirtschaft_tourismus/gewerbe/index.php?we_objectID=187) (Stand 11. 12. 2013)

<sup>114</sup> Vgl <http://195.58.166.60/noeav/umweltverbaende/?kat=5043&portal=verband&vb=kr&op=5004> (Stand 11. 12. 2013)

<sup>115</sup> Vgl <http://195.58.166.60/noeav/umweltverbaende/?kat=5043&portal=verband&vb=kr&op=5004> (Stand 11. 12. 2013); vgl auch *Havranek/Kemptoner* in *Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 117.

## **B. Grundfragen der Besteuerung von Gemeindeverbänden**

Nun sollen die steuerrechtlichen Aspekte eines Gemeindeverbandes näher behandelt werden. Zunächst ist festzuhalten, dass der Gemeindeverband nur mit der Ausübung seiner Tätigkeit besteuert wird, bei seiner Gründung allerdings keine Steuer anfällt.

Wie schon anfangs ausgeführt, kann ein Gemeindeverband sowohl hoheitlich als auch privatwirtschaftlich tätig werden. Diese Unterscheidung ist wichtig, da sich daran unterschiedliche steuerliche Rechtsfolgen knüpfen.

### **I. Körperschaftsteuerliche Behandlung von Gemeindeverbänden**

#### **1. Vorbemerkungen**

Im Bereich der Körperschaftsteuer ist vorab die Frage zu stellen, ob der Gemeindeverband eine Körperschaft öffentlichen Rechts (KöR) gem § 1 Abs 3 Z 2 KStG darstellt. Die KöR ist nur beschränkt steuerpflichtig mit Kapitaleinkünften und der Veräußerung von Grundstücken. Die KöR kann aber unter gewissen Voraussetzungen einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) führen, der unbeschränkt steuerpflichtig ist. Diese Voraussetzungen werden in § 2 KStG näher angeführt: Demnach ist ein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts 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 (§ 21 des Einkommensteuergesetzes 1988) dient.

Die hoheitliche Tätigkeit eines Gemeindeverbandes ist nicht steuerbar.

Die Vermögensverwaltung eines Gemeindeverbandes ist ebenfalls nicht steuerbar, soweit sie nicht unter die beschränkte Steuerpflicht fällt. Das ergibt sich indirekt aus § 2 KStG, wonach

eine privatwirtschaftliche Betätigung einer KöR immer eine gewerbliche Tätigkeit darstellt und im Sinne des § 23 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr aufweisen müssen. Außerdem bestimmt § 31 BAO, dass ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nur dann vorliegt, wenn die Betätigung über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht. Unter Vermögensverwaltung wird allgemein die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalerträgen verstanden.<sup>116</sup> Bei KöR ist nur jene Vermietung und Verpachtung nicht steuerbar, die mit keinen Nebenleistungen verbunden ist, da ansonsten wiederum eine gewerbliche Tätigkeit vorliegen würde. Außerbetriebliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden deshalb nicht besteuert, da damit die Erfüllung der hoheitlichen Aufgaben durch den dadurch anfallenden Finanzierungsvorteil erleichtert werden soll.<sup>117</sup> Die Kapitalerträge sind gem § 21 Abs 2 KStG beschränkt steuerpflichtig, soweit sie nicht von der Steuer befreit sind.

## **2. Qualifikation als KöR iSv § 1 Abs 3 Z 2 KStG?**

Um die Körperschaftsteuerliche Behandlung von Gemeindeverbänden darzulegen, ist zuerst auf den Begriff der Körperschaft des öffentlichen Rechts einzugehen, da dieser Voraussetzung für die weitere steuerliche Behandlung bildet.

Eine explizite Erklärung des Begriffs der KöR findet sich weder im KStG noch im UStG. Als KöR werden im Steuerrecht nach hA in der Lehre und auch in der Rechtsprechung alle juristischen Personen des öffentlichen Rechts verstanden.<sup>118</sup> Wird eine solche Bezeichnung nicht vom Gesetzgeber schon explizit für ein Gebilde verwendet, müssen gewisse Voraussetzungen erfüllt werden, um eine juristische Person des öffentlichen Rechts darstellen zu können. Die Meinungen gehen dabei allerdings darüber auseinander, ob diese Voraussetzungen durch organisatorische Merkmale oder durch funktionale Merkmale erfüllt werden sollen. Bei den organisatorischen Merkmalen stellt man darauf ab, ob einer juristischen Person hoheitliche Befugnisse und Zwangsbestand zukommen, dh ob sie durch

---

<sup>116</sup> Siehe auch § 32 BAO BGBl 1961/194.

<sup>117</sup> Vgl *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 2 Tz 59 ff.

<sup>118</sup> Vgl *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), Körperschaftsteuer Kommentar (2011) § 1 Tz 220; vgl auch *Werilly*, Die Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts nach der Steuerreform, FJ 1990, 213 (214); VwGH 22. 1. 1974, 399/73 ÖStZB 1974, 156.



einen Hoheitsakt errichtet oder beendet wird. Bei den funktionalen Merkmalen kommt es darauf an, ob eine juristische Person öffentliche Aufgaben erfüllt.<sup>119</sup>

Für den VwGH lässt sich eine juristische Person des öffentlichen Rechts so definieren, dass sie hoheitlich tätig werden kann, Aufgaben der öffentlichen Verwaltung erfüllt und sie nicht freiwillig über ihre Existenz verfügen kann. Keine KÖR ist demnach eine Tiroler Landeskrankenanstalten GmbH, obwohl sie aufgrund einer gesetzlichen Vorgabe von der Landesregierung gegründet wurde und ihr auch hoheitliche Befugnisse zukommen. Sie entsteht allerdings als GmbH durch einen Gesellschaftsvertrag und bedarf keines staatlichen Aktes wie eines Bescheides für ihre Entstehung. Außerdem wurde diese GmbH auch nicht als KÖR per Gesetz eingerichtet.<sup>120</sup> Ein Gebilde wird auch nicht allein dadurch zu einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, wenn es einen gemeinnützigen Zweck verfolgt.<sup>121</sup>

Nach *Ruppe/Achatz* ist der Begriff der juristischen Person des öffentlichen Rechts ein Typusbegriff. Auch wenn dem Begriff gewisse Merkmale wie zB Anteil an der Hoheitsgewalt, Errichtung durch Gesetz oder Erfüllung öffentlicher Aufgaben gemeinsam sind, ist dennoch in jedem Einzelfall die Summe der Merkmale ausschlaggebend, ob nun eine juristische Person des öffentlichen Rechts vorliegt oder doch mehr Merkmale dagegen sprechen.<sup>122</sup>

Für *Achatz/Leitner* ist der Begriff der Körperschaft öffentlichen Rechts ein eigenständiger abgabenrechtlicher Begriff und mit dem verwaltungsrechtlichen Begriff der juristischen Person des öffentlichen Rechts nicht ohne weiteres gleichzusetzen. Für die Qualifikation als KÖR sei entscheidend, dass der Rechtsträger öffentliche Aufgaben erfüllt. Dabei sei auf die gesetzgeberische Intention der Besteuerung von KÖR abzustellen. Diese sind prinzipiell auf das öffentliche Wohl ausgerichtet und werden nur insofern mit juristischen Personen des Privatrechts gleichgestellt, als sie mit diesen in Wettbewerb stehen.<sup>123</sup>

---

<sup>119</sup> Vgl *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 1 Tz 220.

<sup>120</sup> VwGH, 27. 6. 2006, 2005/06/0392.

<sup>121</sup> VwGH 22. 1. 1974, 399/73 ÖStZB 1974, 156.

<sup>122</sup> Vgl *Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz Kommentar<sup>4</sup> (2011) § 2 Tz 168.

<sup>123</sup> Vgl *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung im Steuerrecht: die Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts und die steuerliche Behandlung der Privatisierung ihrer wirtschaftlichen Unternehmungen<sup>2</sup> (2001) 29 f.

Nun ist in weiterer Folge zu untersuchen, ob es sich bei Gemeindeverbänden um KöR handelt. Dort, wo Gemeindeverbände ausdrücklich als Körperschaften des öffentlichen Rechts genannt werden, wie das zB in § 141 Abs 1 Tir Gemeindeordnung und in § 7 Abs 1 NÖ Gemeindeverbandsgesetz der Fall ist, wirft die Überlegung keine weiteren Probleme auf.<sup>124</sup> Auch sind diejenigen Gemeindeverbände als KöR zu qualifizieren, denen die Landesgesetzgebung Rechtspersönlichkeit zuerkennt. Bestimmungen in Landesgesetzen, die den Gemeindeverbänden dieselbe rechtliche Stellung hinsichtlich der ihnen übertragenen Aufgaben einräumen wie den Gemeinden, sind hingegen kein ausreichender Beleg dafür, den Gemeindeverband als KöR zu erklären. Die Frage der Qualifikation als KöR stellt sich auch dann, wenn im Gesetz über die rechtliche Qualifikation des Gemeindeverbandes keine Auskunft erteilt wird.<sup>125</sup>

*Koja* vertritt die Meinung, dass nur diejenigen Gemeindeverbände als KöR zu qualifizieren sind, die hoheitliche Aufgaben wahrnehmen.<sup>126</sup> Damit stimmt auch die Rechtsprechung des VwGH insofern überein, als ein Gebilde nur dann eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, wenn es zumindest auch hoheitlich tätig ist.<sup>127</sup> Nach *Achatz/Leitner* sind die Gemeindeverbände, welche privatwirtschaftlich tätig werden, nach der Praxis der Finanzverwaltung als Mitunternehmerschaften anzusehen, wobei der Mitunternehmerschaftsanteil bei der beteiligten Gemeinde einen BgA darstellt.<sup>128</sup> In den KStR werden aber nun die Gemeindeverbände ausdrücklich unter der Überschrift Gebietskörperschaften als Körperschaften öffentlichen Rechts aufgezählt.<sup>129</sup> Auch die UStR sprechen von den Gemeindeverbänden als Gebietskörperschaft und damit als KöR.<sup>130</sup>

---

<sup>124</sup> Vgl *Havranek/Kemptoner* in *Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 119.

<sup>125</sup> Vgl *Heinrich*, Die Besteuerung von Gemeindeverbänden und ihren Leistungen in *Kommunalwissenschaftliche Gesellschaft* (Hrsg), Gemeindekooperationen – vom Kirchturmdenken zur vernetzten Region (2012) 17.

<sup>126</sup> Vgl *Koja*, Verwaltungsrecht<sup>3</sup> 469.

<sup>127</sup> VwGH, 27. 6. 2006, 2005/06/0392; vgl auch *Heinrich* in *Kommunalwissenschaftliche Gesellschaft*, Gemeindekooperationen 17.

<sup>128</sup> Vgl *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung<sup>2</sup> 31; *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § 2 Tz 169; vgl auch *Peyerl*, Die Umsatzbesteuerung von Körperschaften öffentlichen Rechts nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (Teil 2), FJ 2010, 170 (171).

<sup>129</sup> KStR Rz 41.

<sup>130</sup> UStR Rz 270.

Nach überwiegender Meinung gelten die Gemeindeverbände als KöR, da die Zwangsverbände durch Gesetz oder Hoheitsakt errichtet werden und somit jedenfalls die Merkmale einer juristischen Person des öffentlichen Rechts erfüllen.<sup>131</sup> Auch freiwillige Gemeindeverbände benötigen eine Genehmigung der Aufsichtsbehörde, um rechtswirksam errichtet und auch wieder aufgelöst zu werden.<sup>132</sup> Der VfGH qualifizierte schon 1956 einen Wasserleitungsverband als KöR, da er im Gesetz als juristische Person mit hoheitlichen Befugnissen und Aufgaben genannt wird.<sup>133</sup> Daher gelten auch in dieser Arbeit allgemeine Aussagen über KöR sinngemäß auch für den Gemeindeverband, außer das Gegenteil wird explizit angeführt.

Nicht als KöR gelten private Rechtsträger, die mit der Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben betraut sind. Diese sogenannten beliebigen Unternehmer sind daher als juristische Personen des privaten Rechts zu qualifizieren und in der jeweiligen Rechtsform zu besteuern.<sup>134</sup>

### **3. Beschränkte Steuerpflicht von KöR**

Wird der Gemeindeverband hoheitlich tätig, ist er somit jedenfalls eine KöR. Sofern er in den Gemeindegesetzen nicht schon explizit als KöR angeführt wird, gilt dies auch bei Abstellen sowohl auf die organisatorischen als auch auf die funktionalen Merkmale. Seine Besteuerung ist deshalb nach den allgemeinen Bestimmungen der KöR vorzunehmen. Gem § 1 Abs 3 Z 2 KStG sind die KöR und daher auch die Gemeindeverbände beschränkt steuerpflichtig mit ihren Einkünften gem § 21 Abs 2 und Abs 3 KStG. Das bedeutet, dass ihre hoheitlichen Tätigkeiten prinzipiell nicht der Besteuerung unterliegen, ihre „Einkünfte“ hieraus sind somit nicht steuerbar. Nur in gewissen Bereichen können sie sehr wohl steuerpflichtig werden. Diese werden in § 21 Abs 2 und Abs 3 KStG aufgezählt. Aus dieser Bestimmung ergibt sich, dass nur die Kapitalerträge steuerpflichtig sind, bei denen die Steuer im Wege des KESt- Abzugs gem § 27 EStG erhoben wird. Gem § 21 Abs 3 KStG wird die Steuerpflicht auch auf ausländische Kapitalerträge erstreckt, die den Kapitalerträgen iSd § 21 Abs 2 vergleichbar sind. Diese Bestimmung hat den Zweck, etwaige Steuerumgehungen zu vermeiden.<sup>135</sup> Auch Einkünfte

---

<sup>131</sup> Vgl *Stolzlechner in Kneihls/Lienbacher*, Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht Art 116a Rz 3; vgl auch *Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 1 Tz 220 ff.

<sup>132</sup> Vgl *Havranek/Kemptoner in Klug/Oberndorfer/Wolny*, Das österreichische Gemeinderecht Rz 63.

<sup>133</sup> VfGH 16. 3. 1956, B 189/55 VfSlg 2968.

<sup>134</sup> Vgl *Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayer*, KStG § 1 Rz 227.

<sup>135</sup> KStR Rz 1498.

aus privaten Grundstücksveräußerungen unterliegen gem § 21 Abs 3 Z 4 leg cit der beschränkten Steuerpflicht. Gem § 24 Abs 2 KStG gilt dann die Körperschaftsteuer bei KöR zB mit der KESt bzw ImmoESt als abgegolten. Die Einkünfte sind somit nicht zu veranlagern. Von dieser beschränkten Steuerpflicht gibt es wiederum Ausnahmen, da sich auch einige Steuerbefreiungen in § 21 Abs 2 KStG finden. Von diesen Steuerbefreiungen werden auch Beteiligungserträge iSv § 10 KStG erfasst.

Sobald ein Gemeindeverband die oben genannten Einkünfte erzielt, beginnt für ihn die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht. Die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht endet bei Wegfall dieser Einkünfte oder sobald der Gemeindeverband als Rechtssubjekt untergegangen ist.<sup>136</sup>

#### **4. Unbeschränkte Steuerpflicht von BgA**

Werden einem Gemeindeverband hoheitliche Aufgaben von den einzelnen Gemeinden übertragen, handelt es sich jedenfalls um eine KöR, die also grundsätzlich beschränkt steuerpflichtig ist. Interessanter ist der Aspekt, wenn ein Gemeindeverband privatwirtschaftlich tätig wird.

Folgt man der hA und betrachtet man den Gemeindeverband als KöR, kann dieser mit seinen privatwirtschaftlichen Tätigkeiten unter bestimmten Voraussetzungen einen Betrieb gewerblicher Art begründen, welcher der unbeschränkten Körperschaftsteuer unterliegt (zur gegenteiligen Ansicht siehe Kap B.I.9.). Gem § 2 Abs 1 KStG ist ein BgA jede Einrichtung, die wirtschaftlich selbständig ist und ausschließlich oder überwiegend eine nachhaltige privatwirtschaftliche Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht ausübt. Weiters muss der BgA der Erzielung von Einnahmen oder zumindest von wirtschaftlichen Vorteilen dienen und er darf kein land- oder forstwirtschaftlicher Betrieb sein.

Das erste wichtige Tatbestandsmerkmal eines BgA ist somit das Vorliegen einer Einrichtung. Darunter wird ein Gebilde verstanden, dass aufgrund seiner Willensbildung und seiner spezifischen wirtschaftlichen Ausrichtung eine funktionale Einheit bildet.<sup>137</sup> Laut den KStR ist eine

---

<sup>136</sup> Vgl Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 4 Rz 67.

<sup>137</sup> Vgl Achatz in Achatz/Kirchmayr, KStG § 2 Tz 32.

festen örtlichen Anlage dafür nicht erforderlich.<sup>138</sup> Wichtig ist dabei der zu beachtende Unterschied zur Vermögensverwaltung.<sup>139</sup> Der Begriff der Einrichtung sollte laut *Achatz* aber nur als Bezugspunkt für die weiteren Merkmale des BgA angesehen werden und daher nicht überbewertet werden.<sup>140</sup>

Die wirtschaftliche Selbständigkeit als weiteres Tatbestandsmerkmal ist dann gegeben, wenn die Tätigkeit sich innerhalb der KöR wirtschaftlich heraushebt, sei es durch eine besondere Leitung, eigenes Personal, einen geschlossenen Geschäftskreis, eine eigene Buchführung, eine eigene Verrechnungsstelle oder einem ähnlichen auf eine Einheit hinweisenden Merkmal.<sup>141</sup> Ist die Einrichtung jedoch nicht wirtschaftlich selbständig, liegt auch bei privatwirtschaftlicher Tätigkeit derselben kein BgA und damit auch keine Steuerpflicht vor, da für deren Vorliegen alle gesetzlich aufgeführten Merkmale eines BgA erfüllt werden müssen. Nach *Achatz* widerspricht diese Regelung dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität, da es für die Steuerpflicht bei Privatrechtssubjekten keineswegs erforderlich ist, dass eine wirtschaftlich selbständige Einrichtung gegeben ist.<sup>142</sup>

Auf das Merkmal der privatwirtschaftlichen Tätigkeit wird als eigenes Kapitel zur Abgrenzung zwischen hoheitlicher und privatwirtschaftlicher Tätigkeit noch genauer Bezug genommen (vgl. Kap. B.I.5.).

Das Kriterium der Nachhaltigkeit wird in den KStR nicht explizit beschrieben, sondern es wird vielmehr auf die EStR verwiesen. Dort ist eine nachhaltige Tätigkeit dann gegeben, wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden. Einerseits kann eine einmalige Tätigkeit schon nachhaltig sein, wenn Wiederholungsabsicht vorliegt; andererseits begründet eine ohne Wiederholungsabsicht gesetzte Handlung nicht rückwirkend eine nachhaltige Tätigkeit. Ohne Wiederholungsabsicht stellt aber auch eine solche Tätigkeit eine

---

<sup>138</sup> KStR Rz 66.

<sup>139</sup> Vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § 2 Rz 173.

<sup>140</sup> Vgl. *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 2 Tz 35.

<sup>141</sup> KStR Rz 66; VwGH 25. 11. 2010, 2007/15/0101 ÖStZB 2011, 417.

<sup>142</sup> Vgl. *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 2 Tz 38.

nachhaltige dar, wenn die Betätigung in größerem Umfang und über einen längeren Zeitraum ausgeübt wird.<sup>143</sup>

Ein BgA muss zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr anderen wirtschaftlichen Vorteilen dienen. Eine Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich. Daher muss nur kostendeckend gewirtschaftet werden. Die fehlende Gewinnerzielungsabsicht stellt auch den Grund dar, weswegen BgA von der Liebhabereiverordnung gem § 5 Z 1 LVO ausgenommen sind. Die Grundsätze der Liebhaberei sind daher auf einen BgA nicht anwendbar. Gem § 5 Z 1 LVO sind die §§ 1 – 4 auf BgA nicht anzuwenden, die eine Prüfung der Liebhaberei normieren.<sup>144</sup>

Unter den Begriff Einnahmen fallen natürlich Geld, aber auch geldwerte Vorteile. Dabei können auch Leistungen unter den Selbstkosten erbracht werden. Werden jedoch unentgeltliche Tätigkeiten zum allgemeinen Wohl erbracht, stellt dies keinen BgA dar. Geldwerte Vorteile stellen zB auch Verrechnungsentgelte innerhalb der KÖR in einer innerorganisatorischen wirtschaftlichen Einheit, einem sogenannten Selbstversorgungsbetrieb, dar. Ein Selbstversorgungsbetrieb tritt nicht am Markt auf und erbringt nicht nur Leistungen an den Hoheitsbetrieb. Diese Verrechnungsentgelte reichen für eine Steuerpflicht aus, wenn der Selbstversorgungsbetrieb mit privatwirtschaftlichen Betrieben konkurriert, sodass die Privatwirtschaft durch sein Vorhandensein weniger Aufträge hat.<sup>145</sup>

Nach der Rechtsprechung des VwGH und der Verwaltungspraxis ist das erforderliche wirtschaftliche Gewicht eines BgA ab einer Einnahmengrenze von € 2.900,-- anzunehmen. Für diese Annahme ist jedoch laut KStR ein längerer Zeitraum maßgeblich. Zuschüsse oder Subventionen gelten dabei nicht als Einnahmen für die Festsetzung des wirtschaftlichen Gewichts.<sup>146</sup> *Achatz* kritisiert diese Grenze in zweierlei Hinsicht. Zum einen könne auch bei Leistungen für das Gemeinwohl ein wirtschaftliches Gewicht bei geringen Umsätzen vorlie-

---

<sup>143</sup> EStR Rz 5408 ff.

<sup>144</sup> Vgl *Oberhuber* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, Loseblattsammlung, 23. Lfg (2013) § 2 Rz 73.

<sup>145</sup> Vgl *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 2 Tz 47 ff; KStR Rz 72 f.

<sup>146</sup> KStR Rz 70.

gen. Zum anderen gilt eine solche Regelung für die Unternehmereigenschaft bei Privatrechts-  
subjekten nicht.<sup>147</sup>

Um als BgA zu gelten, muss die Einrichtung weite Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen.  
Die reine Vermögensverwaltung wird folglich hiervon ausgenommen. Gem § 2 Abs 1 KStG  
ist ein BgA immer ein Gewerbebetrieb und der BgA erzielt daher immer Einkünfte aus Ge-  
werbebetrieb gem § 23 Z 1 EStG.

Schließlich kann ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb kein BgA sein.

Damit eine Einrichtung der KöR einen BgA und somit ein unbeschränkt steuerpflichtiges  
Körperschaftsteuersubjekt darstellt, müssen die Voraussetzungen des BgA kumulativ erfüllt  
werden. Dieser Betrieb ist dann unbeschränkt steuerpflichtig mit allen seinen Einkünften und  
unterliegt der Körperschaftsteuer in Höhe von 25%.

Der BgA ist als eigenes Steuersubjekt unabhängig von der KöR zu behandeln. In § 1 Abs 2 Z  
2 KStG wird der BgA ausdrücklich als Körperschaft genannt. Sofern ein Gemeindeverband  
mehrere BgA betreibt, besteht eine Steuerpflicht für jeden einzelnen BgA. Zu diesem Schluss  
kam auch der VwGH<sup>148</sup> und bestätigte dieses Auslegungsergebnis damit, dass der Sinn der  
Besteuerung der BgA der sei, die KöR, soweit sie sich auf dem wirtschaftlichen Sektor betäti-  
gen, den anderen Wirtschaftsteilnehmern gleichzustellen. Die BgA unterscheiden sich laut  
VwGH jedoch von den anderen Wirtschaftsteilnehmern in einer Weise, die im § 2 KStG 1966  
eine eigenständige, von dem ansonsten im Abgabenrecht umschriebenen Begriff „Betrieb“  
abweichende steuerrechtliche Regelung für BgA erforderlich mache. Der Körperschaftsteuer-  
bescheid ist daher direkt an den jeweiligen BgA zu richten.<sup>149</sup> Das ist eine steuerliche Beson-  
derheit, denn zivilrechtlich ist der BgA dem Gemeindeverband als seiner Trägerkörperschaft  
zuzurechnen.<sup>150</sup> Möchte daher das Finanzamt einen Körperschaftsteuerbescheid erlassen, so  
hat es seinen Bescheid an den BgA zu richten, da dieser der Bescheidadressat ist.<sup>151</sup>

---

<sup>147</sup> Vgl *Achatz in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 2 Tz 47 ff; KStR Rz 58.

<sup>148</sup> VwGH 21. 11. 1991, 90/13/0098 ÖStZB 1992, 506.

<sup>149</sup> KStR Rz 64.

<sup>150</sup> Vgl *Achatz in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 2 Tz 140.

<sup>151</sup> Vgl *Sutter in Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz Kommentar (2009) § 2 Rz 11.

§ 4 Abs 1 letzter Satz KStG normiert den Beginn der Steuerpflicht für Körperschaften und verweist auf § 2 leg cit, der aber nichts über den Beginn der Steuerpflicht aussagt, sondern lediglich auf die Merkmale des BgA hinweist. Daher beginnt bei BgA die unbeschränkte Steuerpflicht bei kumulativem Vorliegen der in § 2 KStG für BgA geforderten Merkmale. Da hier vor allem auf die gewerbliche Tätigkeit abgestellt wird, beginnt die Steuerpflicht des BgA eines Gemeindeverbandes prinzipiell mit der Aufnahme der Tätigkeit.<sup>152</sup>

Bevor ein Zusammenschluss von Gemeinden zu einem gemeinsamen Zweck die Genehmigung der Landesregierung zu einem Gemeindeverband noch nicht erhalten hat, nimmt der VwGH in der Zeit zwischen Errichtung des Gründervertrages und dem Entstehen als juristische Person eine Vorgesellschaft an, auf die in zivilrechtlicher Hinsicht entweder das Recht der OG oder das Recht der GesBR angewendet werden soll.<sup>153</sup> In steuerlicher Hinsicht wird diese Vorgesellschaft zum Körperschaftsteuersubjekt, sobald sie nach außen in Erscheinung tritt.<sup>154</sup> Dh, die Vorgesellschaft folgt steuerlich dem Schicksal des danach entstandenen Gemeindeverbandes bzw dem danach entstandenen BgA.<sup>155</sup> Auch mit Vorbereitungshandlungen kann die Tätigkeit eines BgA aufgenommen werden. Ein BgA fällt daher bereits dann unter die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht, sobald er nach außen hin seine Tätigkeit aufnimmt.<sup>156</sup>

Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht endet, sobald der BgA veräußert oder aufgegeben wird oder wenn eines der kumulativ zu erfüllenden Merkmale des BgA wegfällt.<sup>157</sup> Bei der Auflösung eines Gemeindeverbandes kommt die Liquidationsbesteuerung nicht zum Tragen, sondern es kommt zur Betriebsveräußerung nach § 24 EStG. Dem BgA steht dann auch der Freibetrag gem § 24 Abs 4 EStG zu.<sup>158</sup>

---

<sup>152</sup> Vgl *Wiesner*, Der kommunale Wirtschaftsbetrieb als Steuersubjekt, in *Krejci/Ruppe* (Hrsg), Rechtsfragen der kommunalen Wirtschaftsverwaltung (1992) 254.

<sup>153</sup> VwGH 28. 9. 1993, 92/12/0109.

<sup>154</sup> Vgl *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), Körperschaftsteuer Kommentar (2011) § 4 Tz 22.

<sup>155</sup> Vgl *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 4 Tz 24 f.

<sup>156</sup> Vgl KStR Rz 149; vgl auch *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 4 Tz 15.

<sup>157</sup> Vgl *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 4 Tz 59; KStR Rz 164.

<sup>158</sup> Vgl *Schneider* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), Körperschaftsteuer Kommentar (2011) § 19 Tz 77 und Tz 87; KStR Rz 96.



## 5. Die Abgrenzung von hoheitlichen zu privatwirtschaftlichen Tätigkeiten

Um eine Gemeindeaufgabe erfüllen zu können, ist oft die Verknüpfung von hoheitlichen und privatwirtschaftlichen Aufgaben notwendig.<sup>159</sup> Umso wichtiger ist es daher, hoheitliche von privatwirtschaftlichen Tätigkeiten einer KÖR und daher auch eines Gemeindeverbandes abzugrenzen, da die steuerlichen Folgen einer nicht steuerbaren (hoheitlichen) von einer steuerbaren und meist auch steuerpflichtigen (privatwirtschaftlichen) Tätigkeit unterschiedlich sind. Ist der Gemeindeverband nur hoheitlich tätig, ist er eben nur beschränkt körperschaftsteuerpflichtig, während er bei der Ausübung einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit einen BgA unterhält, der dann unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist.

Gem § 2 Abs 5 KStG liegt eine privatwirtschaftliche Tätigkeit dann nicht vor, wenn diese überwiegend der öffentlichen Gewalt dient. Somit muss zuerst die Frage geklärt werden, ab wann eine Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient. Hierzu findet sich in § 2 Abs 5 KStG das Kriterium des Annahmewanges. Danach ist eine Ausübung der öffentlichen Gewalt insbesondere anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist. Dieser Annahmewang ist aber kein notwendiges Kriterium für die Ausübung der öffentlichen Gewalt, worauf auch der Wortlaut „insbesondere“ schließen lässt.<sup>160</sup> Nach dem VwGH ist es bedeutend, ob der Gemeindeverband öffentliche Gewalt ausübt.<sup>161</sup> Die KÖR darf darüber hinaus nicht mit den gleichen Mitteln gegenüber Dritten auftreten, wie es im Privatrecht üblich ist.<sup>162</sup>

Der VwGH sieht die öffentliche Gewalt dann als gegeben an, wenn die Aufgabe der KÖR in ihrer Eigenschaft als Träger der öffentlichen Gewalt ihr eigentümlich und vorbehalten ist.<sup>163</sup> Dabei gilt es, die Eigentümlichkeit und das Vorbehaltensein näher zu definieren. Die Eigentümlichkeit ist nach Verkehrsansicht und Staatsauffassung zu beurteilen.<sup>164</sup> Sie liegt dann vor,

---

<sup>159</sup> Vgl näher *Korinek in Krejci/Ruppe*, Rechtsfragen der kommunalen Wirtschaftsverwaltung 27 ff.

<sup>160</sup> Vgl *Achatz in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 2 Tz 63.

<sup>161</sup> VwGH 17. 11. 2005, 2001/13/0239, ÖStZB 2006, 374.

<sup>162</sup> KStR Rz 36.

<sup>163</sup> VwGH 17. 11. 2005, 2001/13/0239, ÖStZB 2006, 374.

<sup>164</sup> Vgl *Oberhuber in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG § 2 Rz 103; *Achatz in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 2 Tz 64.

wenn eine Tätigkeit nur von einer KöR und nicht von privaten Wirtschaftsteilnehmern erfüllt werden kann. Dies ist dann erfüllt, wenn die Tätigkeit sich aus dem Gesetz oder aus dem hoheitlichen Aufgabenkreis ergibt.<sup>165</sup> Bei dem Begriff des Vorbehaltenseins kommt es nicht darauf an, ob die Tätigkeit ausschließlich von der KöR ausgeübt wird, sondern ob dies regelmäßig der Fall ist. Der Inhalt der Tätigkeit ist also für die Prüfung wesentlich, ob öffentliche Gewalt gegeben ist.<sup>166</sup>

Im § 2 Abs 5 letzter Satz KStG werden einige Tätigkeiten genannt, die jedenfalls als Hoheitsbetriebe zu werten sind. Hier erübrigt sich eine genaue Prüfung, ob das Merkmal der öffentlichen Gewalt erfüllt ist. Gem § 2 Abs 5 KStG gelten als Hoheitsbetriebe insbesondere Wasserwerke, wenn sie überwiegend der Trinkwasserversorgung dienen, Forschungsanstalten, Wetterwarten, Friedhöfe, Anstalten zur Nahrungsmitteluntersuchung, zur Desinfektion, zur Leichenverbrennung, zur Müllbeseitigung, zur Straßenreinigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen. Hier ist zu beachten, dass Gemeindeverbände oftmals als Abfallwirtschaftsverbände und Wasserversorgungs- und Abwasserentsorgungsverbände in Erscheinung treten und derartige BgA als ex lege Hoheitsbetriebe somit körperschaftsteuerlich unbeachtlich bleiben.<sup>167</sup>

Bei der Besteuerung eines BgA gilt zudem ganz wesentlich der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität. Dieser besagt, dass wirtschaftliche Betätigungen von KöR mit privaten Unternehmen steuerlich gleich zu behandeln sind. Hierbei ist es gleichgültig, ob es sich um einen tatsächlichen oder um einen potenziellen Wettbewerb handelt. Das würde zu dem Ergebnis führen, dass alle diejenigen Tätigkeiten als privatwirtschaftlich zu beurteilen sind, die in Konkurrenz zu privaten Unternehmen ausgeübt werden und zu Wettbewerbsverzerrungen führen können. Doch gelten bei einem BgA andere Modalitäten der Leistungserbringung. Wie *Achatz/Leitner* ausführen, erbringen KöR nämlich oft Leistungen im Bereich der Daseinsvorsorge, deren Erbringung für private Unternehmen nicht sehr interessant, da oft nicht wirtschaftlich, wäre. Daher müssen gleiche Bedingungen bei der Beurteilung von vorliegendem Wettbewerb herrschen. Eine privatwirtschaftliche Tätigkeit läge daher gem § 2 KStG nur

---

<sup>165</sup> KStR Rz 37.

<sup>166</sup> Vgl *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 2 Tz 64.

<sup>167</sup> VfGH 6. 3. 1996, G 160/94, G 189/94, V 75/94, V 116/94 VfSlg 14457; UFS 31. 1. 2007 RV/1382-W/05.

dann vor, wenn die erzielten Einnahmen eine Gegenleistung zu den zuvor erbrachten Leistungen darstellten.<sup>168</sup>

Aus den obigen Ausführungen lässt sich also ableiten, dass ein Gemeindeverband dann hoheitlich tätig wird, wenn es sich um Tätigkeiten handelt, die in § 2 Abs 5 KStG ausdrücklich als Hoheitsbetriebe genannt werden. Handelt es sich nicht um ex lege Hoheitsbetriebe, ist der Gemeindeverband auch dann hoheitlich tätig, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient. Der Gemeindeverband fällt aber aus der hoheitlichen Beurteilung wieder hinaus, wenn trotz überwiegender öffentlicher Gewalt mit seiner Tätigkeit ein Konkurrenzverhältnis zu einem privaten Wirtschaftstreibenden besteht und die hoheitliche Beurteilung zu Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

## **6. Vergleich eines Gemeindeverbandes mit ausgegliederten Rechtsträgern aus steuerlicher Sicht**

Mit der prinzipiellen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht soll erreicht werden, dass der erwirtschaftete Gewinn eines BgA der gleichen Belastung wie der Gewinn eines ausgegliederten Rechtsträgers unterliegt.<sup>169</sup> Es bestehen jedoch einige Unterschiede zwischen der Besteuerung des BgA und der Besteuerung von Privatrechtssubjekten. Da Gemeinden immer häufiger bestimmte Tätigkeiten ausgliedern, sollen die steuerlichen Besonderheiten des BgA eines Gemeindeverbandes und gleichzeitig die steuerlichen Vor- und Nachteile der Besteuerung eines Gemeindeverbandes anhand eines Vergleichs zu einer GmbH in weiterer Folge aufgezeigt werden. Der Vergleich mit einer ausgegliederten Personengesellschaft scheint hingegen wenig sinnvoll, da diese kein eigenes Steuersubjekt darstellt und die Beteiligung der Gemeinden als BgA besteuert wird.

### **6.1 Gewinnermittlung**

Ein Unterschied zwischen einem Gemeindeverband und einer Kapitalgesellschaft liegt in der Gewinnermittlung. Kapitalgesellschaften sind Unternehmer kraft Rechtsform und unabhängig vom Ausmaß ihrer Geschäftstätigkeit rechnungslegungspflichtig gem § 189 Abs 1 Z 1 UGB.

---

<sup>168</sup> Vgl *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung<sup>2</sup> 55.

<sup>169</sup> Vgl *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung<sup>2</sup> 40.

Sie ermitteln somit ihren Gewinn nach § 5 EStG in Form eines Betriebsvermögensvergleichs, da § 5 EStG auf § 189 UGB verweist. Gem § 7 Abs 3 KStG ist der Gewinn bei BgA, die nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind, zwar auch nach § 5 EStG zu ermitteln. Gem § 189 Abs 1 Z 2 UGB wären BgA dann zur Rechnungslegung verpflichtet, sofern sie hinsichtlich der einzelnen Betriebe jeweils mehr als € 700.000,-- Umsatzerlöse erzielen. Sollten die Umsätze eines BgA diese Rechnungslegungsgrenze nicht übersteigen, wäre aufgrund dieser Bestimmung abzuleiten, dass ein solcher BgA alle Gewinnermittlungsmethoden für sich in Anspruch nehmen kann. Daher könnte ein BgA den Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG im Wege einer Einnahmen-Ausgabenrechnung ermitteln, er könnte jedoch auch freiwillig Bücher führen gem § 4 Abs 1 EStG.

Für die Gewinnermittlung eines BgA ist aber § 189 Abs 3 UGB zu beachten. Gem § 189 Abs 3 UGB gehen nämlich rechnungslegungsrechtliche Sonderbestimmungen der Anwendung des UGB vor. Für die Länder und die Gemeinden als Gebietskörperschaften, aber auch für den Gemeindeverband gilt die Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung (VRV) 1997<sup>170</sup>, die auf § 16 Abs 1 F-VG beruht. Nach dieser Bestimmung kann der Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit dem Rechnungshof Rechnungsabschlüsse der Gebietskörperschaften insoweit regeln, als dies zur Vereinheitlichung erforderlich ist.<sup>171</sup> Nach *Ruppe* lässt sich die VRV zwar nicht auf § 16 F-VG stützen, wenn sie Gemeindeverbände in die Verordnung einbezieht, die ja gerade keine Gebietskörperschaften sind.<sup>172</sup> Tatsächlich ist die VRV aber auch für Gemeindeverbände relevant. In § 10 ff. VRV sind die Regeln über den Rechnungsabschluss enthalten. In § 15 Abs 2 VRV wird normiert, dass Überschüsse und Abgänge sich als Unterschied aus der Gegenüberstellung der Summe der im betreffenden Vorjahr vorgeschriebenen Einnahmen und der Summe der im betreffenden Vorjahr vorgeschriebenen Ausgaben ergeben. Daher ist der Gemeindeverband zu einer modifizierten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung verpflichtet und darf seinen Gewinn nicht nach Bilanzierungsgrundsätzen ermitteln.<sup>173</sup>

---

<sup>170</sup> BGBl 1996/787.

<sup>171</sup> Vgl *Schellmann*, Gewinnermittlung von Körperschaften öffentlichen Rechts, in *Renner/Schlager/Schwarz* (Hrsg), Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung, GedS Köglberger (2008) 433 f.

<sup>172</sup> Vgl *Ruppe*, in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Bundesverfassungsrecht IV, Loseblattsammlung, 3. Lfg (2000) § 16 F-VG 1948 Rz 5.

<sup>173</sup> Vgl *Oberhuber* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG § 2 Rz 115; § 2 VRV BGBl 1996/787idF BGBl II 1999/369.

Hier besteht ein Unterschied zu ausgegliederten Kapitalgesellschaften, da diese laut UGB rechnungslegungspflichtig sind.<sup>174</sup> Auch eine Gemeinde-OG könnte bei Überschreiten der Rechnungslegungsgrenze rechnungslegungspflichtig sein oder freiwillig Bücher führen, da der Anwendungsbereich der VRV nur Gemeindeverbände, nicht aber ausgegliederte Gesellschaften umfasst.

Es stellt sich nun weiters die Frage der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG. Hier sind in erster Linie abgabenrechtliche Vorschriften zu beachten. § 124 BAO ist hier nicht relevant, da der BgA eines Gemeindeverbandes eben nicht nach dem UGB oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung von Büchern verpflichtet ist. Die Bestimmung des § 125 Abs 1 BAO, der eine weitere Buchführungspflicht unter gewissen Voraussetzungen normiert, gilt nur für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes.<sup>175</sup> BgA von Gemeindeverbänden sind also weder unternehmensrechtlich noch abgabenrechtlich zur Rechnungslegung durch Bilanzierung verpflichtet. Dieses Ergebnis führt zur weiteren Überlegung, ob ein BgA seinen Gewinn auch freiwillig nach § 4 Abs 1 EStG ermitteln darf, oder ob die zwingende Vorschrift der VRV das verbietet. Soweit überblickbar, schweigt die Literatur zu dieser Frage. In § 4 Abs 3 EStG ist eine freiwillige Buchführung ausdrücklich normiert. In der VRV fehlt hingegen eine entsprechende Bemerkung, dass eine freiwillige Buchführung möglich wäre. Das wäre ein Argument dafür, dass die VRV als Spezialvorschrift für Gemeindeverbände eine freiwillige Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG nicht erlaubt. Unter der Annahme, dass die VRV Gemeindeverbände zu einer freiwilligen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung iSd § 4 Abs 3 EStG verpflichtet und da § 4 Abs 3 EStG grundsätzlich eine freiwillige Buchführung nach § 4 Abs 1 EStG ermöglicht, könnten Gemeindeverbände mE jedoch auch freiwillig Bücher führen. Ob dies zutrifft, ist allerdings fraglich.

## 6.2 Verluste

Ein Unterschied zwischen der Besteuerung von BgA und der Besteuerung von ausgegliederten Rechtsträgern besteht auch für dauerhafte Verlustbetriebe. Gem § 2 Abs 1 KStG ist für einen BgA keine Gewinnerzielungsabsicht erforderlich. Sollte ein dauerhaft verlustbringender

---

<sup>174</sup> § 189 Abs 1 UGB dRGrBl 1897, 219 idF BGBl I 2009/140.

<sup>175</sup> Vgl Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz (Hrsg), Bundesabgabenordnung<sup>3</sup>, Loseblattsammlung, 12. Lfg (2013) § 125 Anm 6.

BgA doch zufällig einen Gewinn erwirtschaften, sind die Liebhabereigrundsätze für BgA nicht anwendbar, da gem § 5 Z 1 LVO die Liebhabereigrundsätze auf BgA von KÖR nicht anzuwenden sind. Somit ist ein allfälliger Gewinn nach Berücksichtigung allfälliger Verlustvorträge zu versteuern.<sup>176</sup> Anders ist der Fall bei ausgegliederten Rechtsträgern zu beurteilen, bei denen die Grundsätze der Liebhaberei gelten und bei denen ein einmaliger Gewinn bei einem dauerhaften Verlustgeschäft steuerlich unbeachtlich bleibt. *Achatz* kritisiert diese Regelung insofern, als seiner Meinung nach die Ausnahme von den Liebhabereigrundsätzen für die BgA im Gegensatz zu den ausgegliederten Rechtsträgern im Hinblick auf den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität nicht gerechtfertigt ist.<sup>177</sup>

Die Verluste innerhalb des BgA sind nach den allgemeinen Regeln des § 8 Abs 4 KStG vortragsfähig. Die Vorschrift verweist auf § 18 Abs 6 und Abs 7 EStG, wonach Verluste dann als Sonderausgabe abzuziehen sind, wenn sie durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden sind. Dabei ist gem § 18 Abs 6 EStG der Verlustabzug unbefristet möglich. Gem § 18 Abs 7 EStG gibt es auch einen Verlustvortrag für die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem § 4 Abs 3 EStG, der aber nur für die Verluste gilt, die in den vorangegangenen drei Jahren entstanden sind. Da der Gemeindeverband aufgrund der Anwendung der VRV zwingend Einnahmen-Ausgaben-Rechner ist, wird die Drei-Jahres-Regel auch für den BgA eines Gemeindeverbandes gelten.<sup>178</sup> Daraus ergibt sich wiederum ein Vorteil einer privatrechtlichen rechnungslegungspflichtigen Gesellschaft, da Verluste hier unbegrenzt vorgetragen werden können. Die Vortragsgrenze wird in § 2 Abs 2b Z 2 EStG geregelt. Diese Regelung, wonach die vortragsfähigen Verluste nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden können, gilt auch für BgA, da § 7 Abs 2 KStG auf § 2 EStG verweist.

Ein weiterer Unterschied besteht in der Beurteilung der gerade für Gemeindeverbände spezifischen Frage, ob eine dauerhafte Verlustzielung eine verdeckte Ausschüttung an die verbandsangehörigen Gemeinden darstellt. Eine verdeckte Ausschüttung liegt ja auch dann vor, wenn Dritten aufgrund eines Gesellschaftsverhältnisses ein Vorteil zugewendet wird. Da der BgA des Gemeindeverbandes Leistungen an die Allgemeinheit und damit an Dritte erbringt, könnte man von einer verdeckten Ausschüttung des BgA an die Trägerkörperschaft, den Gemeindeverband, ausgehen. Erzielt ein BgA dauerhaft Verluste, da er verlustbringende Aufga-

---

<sup>176</sup> Vgl *Oberhuber* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG § 2 Rz 73.

<sup>177</sup> Vgl *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 2 Tz 131.

<sup>178</sup> Vgl *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, Körperschaftsteuer Kommentar (2011) § 8 Tz 536.

ben der Daseinsvorsorge erfüllt, ist dies jedoch nicht als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen, da gem § 2 Abs 1 letzter Satz KStG eine Gewinnerzielungsabsicht bei BgA nicht erforderlich ist. Der Gemeindeverband hat somit für sich selbst kein Interesse an verbilligten Preisen. Weiters hat die verdeckte Ausschüttung ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis, das es bei BgA aber nicht gibt. Der BgA erlangt keinen Vorteil durch die Förderung der Allgemeinheit, wodurch der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung nicht vorliegen kann.<sup>179</sup>

Erzielen ausgegliederte Rechtsträger dauerhaft Verluste, liegt regelmäßig Liebhaberei vor, dh sie haben keine steuerlich relevanten Einkünfte. Eine verdeckte Ausschüttung ist folglich bei Verlufterzielung nie anzunehmen.<sup>180</sup>

Ein Ausgleich von Gewinnen und Verlusten zwischen mehreren BgA eines Gemeindeverbandes ist prinzipiell nicht möglich, da jeder BgA für sich ein eigenes Steuersubjekt darstellt (siehe detailliert Kap B.I.8.). Das ist ein Nachteil gegenüber den Kapitalgesellschaften, innerhalb welcher Verluste mehrerer Betriebe ausgeglichen werden können und darüber hinaus die Gruppenbesteuerung genutzt werden kann.<sup>181</sup> Es gibt jedoch zwei wesentliche Ausnahmen vom Grundsatz, dass ein Ausgleich von Gewinnen und Verlusten zwischen den einzelnen BgA nicht möglich ist.

Eine Ausnahme besteht in der Zusammenfassung mehrerer BgA zu einem einheitlichen BgA. Dies kann in Bezug auf den Gemeindeverband bei Mehrzweck- oder Mischverbänden der Fall sein, bei denen ein Verband nicht nur für eine Aufgabe gegründet wird, sondern verschiedene Aufgaben erfüllen kann. Die zu erfüllenden Aufgaben sind dabei aber nur privatwirtschaftlicher Natur, da bei zwei oder mehreren hoheitlichen Aufgaben kein BgA vorliegen kann und bei sowohl hoheitlichen als auch privatwirtschaftlichen Aufgaben ein steuerlicher Mischbetrieb vorliegt, auf den später einzugehen sein wird (vgl Kap C.I.).<sup>182</sup> Prinzipiell kann jede privatwirtschaftliche Tätigkeit einer KöR unter den allgemeinen Voraussetzungen einen BgA darstellen, womit die Tätigkeiten eines Mehrzweckverbandes steuerlich getrennt voneinander beurteilt werden und Verluste innerhalb der Tätigkeiten somit nicht ausgeglichen werden

---

<sup>179</sup> Vgl *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 2 Tz 149 f; vgl auch *Beiser*, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Interesse des „bonum commune“? ÖStZ 2001, 496 (496).

<sup>180</sup> Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht<sup>11</sup> Tz 929.

<sup>181</sup> Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht<sup>11</sup> Tz 938.

<sup>182</sup> Vgl *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung<sup>2</sup> 56.

können.<sup>183</sup> Nach der Rechtsprechung des VwGH<sup>184</sup> können aber mehrere BgA zu einem einzigen BgA dann zusammengefasst und somit ein Verlustausgleich erzielt werden, wenn „nach dem Gesamtbild der Verhältnisse objektiv zwischen den verschiedenen Betätigungen eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht.“ Ein einheitlicher BgA sei dann anzunehmen, wenn mehrere Einrichtungen der KÖR nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Gewerbebetriebes anzusehen seien. Die Annahme eines einheitlichen Betriebes sei vergleichbar mit einem Unternehmer, der verschiedene gewerbliche Tätigkeiten ausübt. Keine technisch- wirtschaftliche Verflechtung stellt die Versorgung eines Badebetriebs mit Strom dar, die beide BgA einer Gemeinde sind, da der Badebetrieb nur einer von mehreren Abnehmern der Stromversorgung darstellt.<sup>185</sup> Die KStR zählen weitere Voraussetzungen auf, unter denen ein Einheitsbetrieb vorliegen kann. Das ist dann der Fall, wenn ein enger wirtschaftlicher und organisatorischer Zusammenhang von verschiedenen Einrichtungen vorliegt oder wenn sich nicht gleichartige Tätigkeiten gegenseitig ergänzen. Dies war zB bei einem Freizeiteich laut VwGH der Fall, der als Fischteich und als Badeteich genutzt wurde.<sup>186</sup> Weiters kann dann von einem Einheitsbetrieb gesprochen werden, wenn gleichartige Einrichtungen organisatorisch zusammenhängen oder sich gleichartige Tätigkeiten wiederholen. Nach einer Entscheidung des UFS liegt demnach ein einheitlicher BgA einer Gemeinde vor, wenn Volksschüler und Kindergartenkinder am Nachmittag im Kindergarten vom Kindergartenpersonal betreut werden, da hier der geforderte enge wirtschaftlich- technische und organisatorische Zusammenhang gegeben ist.<sup>187</sup> Die räumliche Nähe von Betrieben und das Mitbenützen von gemeinsamen Einrichtungen stellen noch keinen einheitlichen BgA dar, wenn sich die Einrichtungen weder gegenseitig bedingen, noch die Betriebseinrichtungen nicht in bedeutendem Maß gemeinsam verwendet werden.<sup>188</sup> Ein Einheitsbetrieb liegt auch bei intensiver Verbindung von an sich verschiedenen Tätigkeiten vor und schließlich auch bei Versorgungsbetrieben.<sup>189</sup> Prinzipiell sind die Voraussetzungen für einen einheitlichen BgA nicht so leicht zu erfüllen, wie man an den oben genannten Beispielen erkennen kann. Das ist auch sinnvoll angesichts des Umstandes, dass nach hA in

---

<sup>183</sup> Vgl *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung<sup>2</sup> 64 ff.

<sup>184</sup> Vgl *Sutter in Lang/Schuch/Staringer*, KStG § 2 Rz 29; VwGH 21. 5. 1990, 88/15/0038 ÖStZB 1991, 67; 21. 11. 1991, 90/13/0098 ÖStZB 1992, 506; 28. 10. 1997, 93/14/0224 ÖStZB 1998, 434.

<sup>185</sup> VwGH 21. 11. 1991, 90/13/0098 ÖStZB 1992, 506.

<sup>186</sup> VwGH 21. 5. 1990, 88/15/0038 ÖStZB 1991, 67.

<sup>187</sup> UFS 2. 9. 2011, RV/2842-W/09.

<sup>188</sup> VwGH 28. 10. 1997, 93/14/0224 ÖStZB 1998, 434.

<sup>189</sup> KStR Rz 67.



diesem Fall die Verluste mit Gewinnen ausgeglichen werden können und auf diese Weise ein Wettbewerbsvorteil für die öffentliche Hand gegenüber rechtlich selbständigen privaten Wirtschaftsteilnehmern, welche die verschiedenen Tätigkeiten getrennt ausüben, entstehen könnte.<sup>190</sup>

Die zweite Ausnahme, wonach ein Ausgleich von Gewinnen mit Verlusten auch möglich ist, ist diejenige, dass es sich um einen Versorgungsbetrieb handelt. Gem § 2 Abs 3 KStG ist ein Versorgungsbetrieb ein solcher Betrieb, der die Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme versorgt oder der dem öffentlichen Verkehr einschließlich des Rundfunks oder dem Hafenbetrieb dient. Zwischen solchen Betrieben ergibt sich der Verlustausgleich ausdrücklich aus dem Gesetz, da gem § 2 Abs 3 KStG Versorgungsbetriebe dann als einheitlicher BgA behandelt werden, wenn sie organisatorisch zusammengefasst sind und unter einer gemeinsamen Leitung stehen.

Als Folge der strengen Voraussetzungen für das Zusammenfassen von sonstigen BgA, welche die Rechtsprechung des VwGH und der Finanzverwaltung vorgeben, erscheint es auf den ersten Blick steuerlich günstiger, betriebliche Tätigkeiten in eine Kapitalgesellschaft auszugliedern, da hier das Kriterium des einheitlichen Betriebes nicht benötigt wird, um Gewinne und Verluste ausgleichen zu können. Doch der Vorteil der Zusammenfassung könnte mit dem Nachteil der Liebhaberei für Verlustbetriebe einer Kapitalgesellschaft und einer möglichen verdeckten Ausschüttung wettgemacht werden. In diesem Zusammenhang ist § 2 Abs 4 Satz 3 und 4 KStG zu erwähnen: In § 2 Abs 4 Satz 3 KStG heißt es, dass, wenn an der juristischen Person des privaten Rechts (un)mittelbar ausschließlich Körperschaften des öffentlichen Rechts beteiligt sind, die in einem gesonderten Rechnungskreis geführten Tätigkeiten iSd Versorgungsbetriebe als einheitliche Tätigkeit gelten, auch wenn bei den einzelnen Tätigkeiten die Absicht fehlt, Gewinne zu erzielen. Damit wird bestimmt, dass auftretende Verluste bei Versorgungsbetrieben auch bei juristischen Personen des Privatrechts ausgeglichen werden können, sodass in diesem Fall die Grundsätze der Liebhaberei auch hier keine Anwendung finden. Die Versorgungsbetriebe sind gem § 5 Z 2 LVO von der Liebhabereiverordnung sogar explizit ausgenommen.<sup>191</sup> Gem § 2 Abs 4 Satz 4 KStG ist auf das Zusammenfassen derartiger Tätigkeiten in einer juristischen Person des privaten Rechts § 8 Abs 2 KStG nicht anzuwenden. Das bedeutet, dass wie bei einem BgA keine verdeckte Ausschüttung vorliegt,

---

<sup>190</sup> Vgl *Achatz in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 2 Tz 136.

<sup>191</sup> Vgl *Achatz in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 2 Tz 156 ff.

wenn bei Versorgungsbetrieben einer juristischen Person des privaten Rechts Gewinne mit Verlusten aus einem verlustbringenden Betrieb verrechnet werden.<sup>192</sup> Mit § 2 Abs 4 KStG wird daher eine weitgehende steuerliche Gleichbehandlung zwischen ausgegliederten Betrieben und BgA bewirkt.<sup>193</sup>

Beteiligen sich Gemeinden an einer Personengesellschaft, gelten die allgemeinen Vorschriften wie für einen BgA eines Gemeindeverbandes, sodass auch für Beteiligungen als BgA die Grundsätze der Liebhaberei nicht gelten und somit ein Ausgleich von Verlusten und Gewinnen in dieser Konstruktion möglich ist.<sup>194</sup>

### 6.3 Mindestkörperschaftsteuer

Ein weiterer Unterschied zu den ausgegliederten Rechtsträgern in Form einer GmbH oder AG ist der, dass diese im Gegensatz zu BgA und einer als BgA qualifizierenden Beteiligung an einer Personengesellschaft eine Mindestkörperschaftsteuer zu entrichten haben. Denn gem § 24 Abs 4 Z 1 KStG ist bei unbeschränkt steuerpflichtigen inländischen Kapitalgesellschaften für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer in Höhe von 5% eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals zu entrichten. Für die GmbH bedeutet dies eine Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von € 500,-- (neue Mindeststammeinlage in Höhe von € 10.000,-- seit 01.07.2013<sup>195</sup>) und für die AG eine Zahlung der Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von € 3.500,--. Die Mindestkörperschaftsteuer braucht dann nicht entrichtet werden, wenn die Kapitalgesellschaft nur Verluste erzielt (Liebhaberei). Gem § 24 Abs 4 Z 4 KStG ist die Mindeststeuer in dem Umfang, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt, wie eine Vorauszahlung im Sinne des § 45 EStG anzurechnen. Auch bei einer rein gemeinnützigen Kapitalgesellschaft fällt keine Mindestkörperschaftsteuer an. Dennoch ist diese Vorschrift ein Nachteil gegenüber einem BgA, bei dem eine Mindestkörperschaftsteuer nie zu entrichten ist.<sup>196</sup>

---

<sup>192</sup> Vgl *Achatz in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 2 Tz 160.

<sup>193</sup> Vgl *Achatz in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 2 Tz 139; *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung<sup>2</sup> 31.

<sup>194</sup> Vgl *Achatz in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 2 Tz 139.

<sup>195</sup> § 6 Abs 1 GmbHG BGBI I 2013/109.

<sup>196</sup> Vgl *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung<sup>2</sup> 221.

## 7. BgA mit gemeinnützigem oder mildtätigem Zweck

Prinzipiell ist der BgA als solcher unbeschränkt steuerpflichtig, außer es finden Steuerbefreiungen auf ihn Anwendung.

Solch eine Steuerbefreiung findet sich in § 5 Z 6 KStG, dem zufolge Körperschaften iSd § 1 Abs 2 KStG von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit sind, wenn sie gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen. Daher kann nur ein BgA und nicht der Gemeindeverband als KÖR von dieser Bestimmung umfasst sein.

Die Körperschaftsteuerbefreiung greift aber weiters nur dann, wenn es sich beim BgA um einen unentbehrlichen Geschäftsbetrieb handelt. Dabei muss gem § 45 Abs 2 BAO der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung auf Erfüllung der gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecke eingestellt sein, die Zwecke dürfen nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichbar sein und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb darf zu ähnlichen abgabepflichtigen Betrieben nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als dies bei Erfüllung der Zwecke unvermeidbar ist. Gem § 23 Abs 1 KStG kann dabei der Freibetrag für begünstigte Zwecke in Anspruch genommen werden, höchstens jedoch € 10.000,--.<sup>197</sup>

Für BgA, die einen entbehrlichen Hilfsbetrieb oder begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieb entfalten, greift die Körperschaftsteuerbefreiung allerdings nicht, dh diese unterliegen immer der unbeschränkten Steuerpflicht.<sup>198</sup>

Eine weitere Befreiung von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht für BgA ist in § 5 Z 12 KStG normiert. Diese ist dann gegeben, wenn der Betrieb ausschließlich in der entgeltlichen Durchführung von geselligen oder gesellschaftlichen Veranstaltungen aller Art besteht und höchstens vier Tage im Jahr dauert. Dabei muss die Veranstaltung erkennbar einem gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck gem §§ 35, 37 und 38 BAO dienen.

Die §§ 34 – 47 BAO bestimmen diese Zwecke, die gem § 34 (2) BAO auch ausdrücklich auf BgA von KÖR verweisen. Gem § 35 BAO sind solche Zwecke gemeinnützig, durch deren

---

<sup>197</sup> § 23 Abs 1 KStG BGBl 1988/401 idF BGBl 2013/135.

<sup>198</sup> Vgl *Raab*, Der gemeinnützige BgA Folgen der Änderungen durch den KStR-Wartungserlass 2010, RFG 2011, 180 (184).

Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Als Beispiele dafür nennt *Wiesner* Museen, Krankenanstalten, Kindergärten und Altersheime. Mildtätig sind gem § 37 BAO solche Zwecke, die darauf gerichtet sind, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen. Ein Beispiel für einen mildtätigen Zweck wäre etwa ein Obdachlosenheim.<sup>199</sup>

Die steuerlichen Folgen der Gemeinnützigkeit sind die, dass der BgA eines Gemeindeverbands in diesen Konstellationen zwar von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit wird, doch der Gemeindeverband gem § 1 Abs 3 Z 3 KStG mit seinen Einkünften iSd § 21 Abs 2 und Abs 3 KStG beschränkt steuerpflichtig bleibt. Gem § 21 Abs 2 Z 3 letzter Teilstrich KStG unterliegen allerdings Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen und Einkünfte aus Derivaten für einen von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten Steuerpflichtigen im Rahmen eines ebenfalls steuerbefreiten Betriebes ( zB § 45 Abs 2 BAO) auch nicht der KEST.<sup>200</sup> Dh, ein gemeinnütziger Gemeindeverband bleibt mit diesen Einkünften zwar beschränkt körperschaftsteuerpflichtig, aber ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb als BgA ist von dieser Befreiung umfasst. Betreibt also ein Gemeindeverband ein Studentenheim, um Studenten kostengünstig Wohnungen vermitteln zu können, gilt die Befreiung des KEST- Abzuges für die in § 21 Abs 2 Z 3 genannten Einkünfte nur für den BgA als unentbehrlichen Hilfsbetrieb und nicht für den Gemeindeverband selbst. Die Befreiung gilt sinngemäß auch für die ImmoEst, die ebenfalls nicht abzuführen ist, wenn es sich um Grundstücksveräußerungen eines BgA als unentbehrlichen Hilfsbetrieb handelt. Das ergibt sich aus § 21 Abs 3 Z 4 zweiter Satz KStG, der besagt, dass § 21 Abs 2 Z 3 KStG bei Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen sinngemäß anzuwenden ist.<sup>201</sup>

Die Frage der Gemeinnützigkeit des BgA eines Sozialhilfeverbandes als Gemeindeverband beschäftigte den UFS in einer Entscheidung aus dem Jahr 2007.<sup>202</sup> Ein Sozialhilfeverband, der ein Alten- und Pflegeheim betreibt, machte sowohl eine Bildungsprämie nach § 108c EstG als auch eine Lehrlingsausbildungsprämie nach § 108f EstG geltend. Der Sozialhilfeverband begründete seinen Antrag damit, dass der Betrieb eines Alten- und Pflegeheims privatwirtschaft-

---

<sup>199</sup> Vgl *Wiesner* in *Krejci/Ruppe*, Rechtsfragen der kommunalen Wirtschaftsverwaltung 260.

<sup>200</sup> Vgl *Raab*, RFG 2011, 180 (184).

<sup>201</sup> Vgl *Beiser*, Die neue Immobilienbesteuerung (Teil I) ImmoEst und ImmoEst-SVZ, NZ 2013, 161 (170); vgl auch ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 22.

<sup>202</sup> UFS 29. 1. 2007, RV/0074-L/05; vgl auch *Renner*, Betrieb eines Altenheims durch einen Sozialhilfeverband Gemeinnützigkeit steht Prämien iSd § 108 ff entgegen, RFG 2007, 71 (71 ff).

licher Natur wäre und daher einen BgA begründe, dem die Prämien zuständen. Das Finanzamt Linz meinte jedoch, dass dem Verband die Prämien nicht zustehen würden, da hier von einem Hoheitsbetrieb auszugehen sei.

Der UFS stützte sich bei seiner Antwort auf § 24 Abs 6 KStG, wonach die Bestimmungen über die Prämien auch für Körperschaften iSd § 1 KStG gelten, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind. Nur BgA als unbeschränkte Körperschaftsteuersubjekte können von der Körperschaftsteuer befreit sein. Der UFS folgte dem Sozialhilfverband insofern, als dass hier von einem BgA und daher auch von einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit auszugehen sei, da iSd OÖ Sozialhilfgesetzes der Betrieb eines Alten- und Pflegeheims auch durch private natürliche und juristische Personen möglich sei und zwischen den Betreibern des Alten- und Pflegeheims und den Bewohnern zivilrechtliche Verträge geschlossen wurden. Laut UFS ist jedoch der BgA von der Körperschaftsteuer befreit, da mit dem Betrieb eines Alten- und Pflegeheims sowohl gemeinnützige als auch mildtätige Zwecke verfolgt werden. Der UFS stufte den Betrieb als unentbehrlichen Geschäftsbetrieb ein, womit die Körperschaftsteuerbefreiung nach § 5 Z 6 KStG greift und die geltend gemachten Prämien dem Sozialhilfverband somit nicht zustehen.

## **8. Leistungsbeziehungen zwischen Trägerkörperschaft und BgA**

Da der BgA als ein von der KÖR verschiedenes Steuersubjekt gilt, ist das Verhältnis eines BgA zu seinem Gemeindeverband so zu werten wie das einer Kapitalgesellschaft zu ihrem Alleingesellschafter. Dies resultiert aus dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität, nach dem ein BgA gleich wie ein privatwirtschaftlicher Unternehmer besteuert werden soll. Das bedeutet, dass hier das Trennungsprinzip gilt und somit Leistungsbeziehungen zwischen einem Gemeindeverband und seinem BgA anerkannt werden, solange sie den Fremdverhaltensgrundsätzen entsprechen. Das ist eine steuerliche Besonderheit, denn zivilrechtlich kann der BgA nicht als Leistender oder Leistungsempfänger angesehen werden. Wenn die Leistungsbeziehung keinem Fremdvergleich standhalten kann, gelten auch die Grundsätze über verdeckte Ausschüttungen, oder es liegt eine nicht steuerbare Einlage des Gemeindeverbands an den BgA vor.<sup>203</sup>

---

<sup>203</sup> KStR Rz 1367; vgl Achatz in Achatz/Kirchmayr, KStG § 2 Tz 141.

Es gibt jedoch eine Ausnahme von diesem Prinzip der Anerkennung von Leistungsbeziehungen. Nach der Rechtsprechung des VwGH werden Leistungsbeziehungen dann nicht anerkannt, wenn die KöR dauerhaft dem BgA wesentliche Betriebsgrundlagen zur Verfügung stellt, die dieser dann als dauerhaftes Betriebsvermögen verwendet, mit der Konsequenz, dass die KöR dafür keine Entgelte verlangen kann. Daher gelten die Leistungsbeziehungen zwischen BgA und Gemeindeverband lediglich für ergänzende Kapitalaustattungen. Ein Mietverhältnis zwischen KöR und BgA ist demnach nach Ansicht des VwGH nicht anzuerkennen, wenn das Gebäude zum Betriebsvermögen des BgA gehört. Da dies als Eigenkapital behandelt wird, kann der Mietaufwand auch nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht werden.<sup>204</sup> Dieser Vorgang der nachhaltigen Überlassung von Wirtschaftsgütern stellt nach den KStR eine gesellschaftsrechtliche Einlage dar, die nach § 6 Z 14 EStG als Tausch bewertet wird.<sup>205</sup> Anders würde sich die Rechtslage darstellen, wenn der BgA öffentliche Flächen als Betriebsgrundlagen nutzt und die KöR dafür Sondernutzungsentgelte verrechnet. Die Flächen sind dann nicht unmittelbar dem BgA gewidmet, sondern der BgA nutzt die Flächen nur.<sup>206</sup>

Die Begründung für diese Rechtslage beim BgA ist die, dass die KöR (etwa der Gemeindeverband) nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist und daher der BgA keine Betriebsausgaben für Entgelte an die KöR haben soll. Anderes gilt bei einer GmbH, bei der die GmbH bei Vermietung eines Grundstücks durch den Gesellschafter an die GmbH den Mietaufwand zu tragen hat und der Gesellschafter die Mieteinnahmen versteuern muss. *Achatz* kritisiert diese unterschiedliche Rechtslage aufgrund der Wettbewerbsneutralität und der Finanzierungsfreiheit und verlangt, dass die KöR mit diesen Einkünften unbeschränkt steuerpflichtig wird.<sup>207</sup>

## 9. Verdeckte Ausschüttungen

Da der BgA ein eigenes Steuersubjekt darstellt, ist der Gewinntransfer an den Gemeindeverband als Ausschüttung zu beurteilen. Abgesehen von dem Sonderfall des dauerhaft verlustbringenden BgA – bei der wie erwähnt keine verdeckte Ausschüttung vorliegt (vgl Kap B.I.6.2.) – kann sehr wohl eine verdeckte Ausschüttung des BgA an seinen Gemeindeverband vorliegen, wenn zB der Gemeindeverband Leistungen an den BgA erbringt und dafür ein er-

---

<sup>204</sup> VwGH 30. 3. 1979, 899/75 ÖStZB 1980, 25; vgl *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 2 Tz 142 ff.

<sup>205</sup> KStR Rz 91.

<sup>206</sup> BFH 6. 11. 2007, IR 72/06 DStR 2008, 714.

<sup>207</sup> Vgl *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 2 Tz 144.

höhtes Entgelt verlangt oder vice versa der BgA für seine Leistungen ein ungewöhnlich niedriges Entgelt einfordert. Das wäre zB der Fall, wenn der Gemeindeverband einen Bauhof als BgA betreibt und die Maschinen aus dem Bauhof gratis für die Schule des Gemeindeverbandes nutzt. Die verdeckte Ausschüttung wird vor allem ihre praktische Relevanz beim Verhältnis vom Gemeindeverband zu seinen Mitgliedsgemeinden entfalten. Dies kann sowohl im hoheitlichen als auch im privatwirtschaftlichen Bereich von der Mitgliedsgemeinde an den Gemeindeverband oder umgekehrt vom Gemeindeverband an eine Mitgliedsgemeinde erfolgen. Es könnte zB aus einem BgA einer Mitgliedsgemeinde heraus dem BgA des Gemeindeverbandes eine Leistung erbracht werden, die nicht den Grundsätzen des Fremdvergleichs entspricht. Das wäre dann der Fall, wenn zB LKWs aus einem Bauhof der Gemeinde dem Gemeindeverband gratis zur Verfügung gestellt werden, damit dieser Aufschließungsarbeiten für das gemeinsame Gewerbegebiet durchführt. Da es sich hier um zwei BgA handelt, kommt es zuerst zu einer verdeckten Ausschüttung des BgA an die Mitgliedsgemeinde als Trägerkörperschaft. Von der Mitgliedsgemeinde gelangen die Wirtschaftsgüter durch Einlage in den BgA des Gemeindeverbandes. Eine verdeckte Ausschüttung könnte auch im Hoheitsbereich vorliegen, wenn der Bauhof eines Gemeindeverbandes als BgA zB gratis Ziegel und Beton einer Mitgliedsgemeinde für deren Schule zur Verfügung stellt. Auch wenn eine Mitgliedsgemeinde ein Gebäude an den Gemeindeverband für dessen Tätigkeit zur Verfügung stellt, muss der Gemeindeverband eine angemessene Miete bezahlen, da es sich sonst gleichfalls um eine verdeckte Ausschüttung handelt.<sup>208</sup>

Die Konsequenz der verdeckten Ausschüttung ist in allen Fällen der verdeckten Ausschüttung, also sowohl bei der verdeckten Ausschüttung zwischen BgA und Trägerkörperschaft als auch bei der verdeckten Ausschüttung zwischen Gemeindeverband und Mitgliedsgemeinden dieselbe: Beim Leistenden wird der Gewinn um die verdeckte Ausschüttung erhöht, dh die Lieferungen oder sonstigen Leistungen werden mit dem Wert angesetzt, den die Gemeinde oder der Gemeindeverband auch einem Dritten verrechnet hätte. Beim Leistungsempfänger bleibt die verdeckte Ausschüttung hingegen unbeachtlich.<sup>209</sup> Die KÖR ist nämlich nur beschränkt steuerpflichtig mit ihren Einkünften gem § 21 Abs 2 und Abs 3 KStG. Die Steuerpflicht erstreckt sich daher nur auf Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird. § 93 EStG normiert die Abzugspflicht. Gem § 93 Z 1 EStG liegen inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital gem § 27 Abs 2 EStG

---

<sup>208</sup> Vgl *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 2 Tz 148.

<sup>209</sup> Vgl *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 2 Tz 146.

vor. In § 27 Abs 2 EStG bleibt ein derartiger Vorgang jedoch unerwähnt. Die verdeckte Ausschüttung unterliegt somit keinem Steuerabzug und der Gemeindeverband ist damit nicht beschränkt körperschaftsteuerpflichtig.

## 10. Gemeindeverband als Mitunternehmerschaft?

Wird ein Gemeindeverband für privatwirtschaftliche Aufgaben gegründet, stellt sich die Frage nach dessen steuerlicher Behandlung, wenn man die Meinung verfolgt, nach der ein solcher Gemeindeverband keine KöR darstellen kann. Dieser Gemeindeverband würde als Mitunternehmerschaft angesehen und steuerrechtlich wie eine Verwaltungsgemeinschaft behandelt werden. Die Beteiligung am Gemeindeverband begründet dann für die jeweilige Gemeinde einen BgA, da gem § 2 Abs 2 Z 1 KStG die Beteiligung an einer Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, immer als BgA gilt. Daher werden bei Vertretung dieser Auffassung die Regeln über die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft sinngemäß auf die Konstruktion des privatwirtschaftlich agierenden Gemeindeverbandes übertragen.<sup>210</sup> Da der BgA aber immer einer KöR zugerechnet werden muss, wird der BgA somit der jeweiligen Gemeinde als Mitunternehmerin nach § 2 KStG zugerechnet. Die Beteiligungen gelten hierbei als eigene Körperschaftsteuersubjekte. Doch ist ein wesentlicher Unterschied zu Beteiligungen an Personengesellschaften des Unternehmensrechts zu beachten. Denn in dem Fall der Mitunternehmerschaft des Gemeindeverbandes gelten die Beteiligungen der Gemeinden als BgA und diese BgA als Gesellschafter der Mitunternehmerschaft Gemeindeverband und nicht die Gemeinde.

Die Leistungen der Gemeinde an den Gemeindeverband werden für ertragsteuerliche Zwecke als Leistungen der Gemeinde an die „Beteiligung als BgA“ beurteilt und nicht als Leistungen an die Mitunternehmerschaft Gemeindeverband. § 23 Z 2 EStG ist dabei nicht relevant, wonach Gewinnanteile und Vergütungen der Gesellschafter von Mitunternehmerschaften als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusehen sind, da der BgA ein fiktives Körperschaftsteuersubjekt darstellt und mit der Gemeinde in steuerlich anerkannte Leistungsbeziehungen treten kann.<sup>211</sup> Daher sind dann Leistungen der Gemeinde an den BgA als Leistungen eines Dritten anzusehen. Die Leistungsbeziehung in diesem Fall ist daher als solche zu beurteilen, dass die Gemeinden als KöR und die Mitunternehmer-BgA ertragsteuerlich in ein Leistungsver-

---

<sup>210</sup> Vgl *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung<sup>2</sup> 31.

<sup>211</sup> Vgl *Achatz in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 2 Tz 92.



hältnis treten können.<sup>212</sup> Leistungsvergütungen des Gemeindeverbandes an die Gemeinde sind demnach als Betriebsausgabe abzugsfähig.

Betrachtet man den Gemeindeverband als Mitunternehmerschaft, so wird das Ergebnis im Feststellungsverfahren nach § 188 BAO ermittelt und den Beteiligungs-BgA als Mitunternehmer zugerechnet.<sup>213</sup>

---

<sup>212</sup> Vgl *Achatz*, Das System der Ertragsbesteuerung von Non-Profit-Organisationen in *Achatz* (Hrsg), Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen<sup>2</sup> (2004) 48.

<sup>213</sup> Vgl *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 2 Tz 91.

## II. Umsatzsteuerliche Behandlung von Gemeindeverbänden

### 1. Vorbemerkungen

Neben den körperschaftsteuerlichen Aspekten stellt die umsatzsteuerliche Betrachtung der Gemeindeverbände den nächsten wichtigen Teilbereich der Besteuerung von Gemeindeverbänden dar.

Im Umsatzsteuerrecht ist neben den Bestimmungen des UStG vor allem auch das Unionsrecht maßgebend. Österreich ist am 1. 1. 1995 der EU beigetreten und muss daher auch die unionsrechtlichen Regelungen, in erster Linie hier relevant die Mehrwertsteuersystemrichtlinie<sup>214</sup>, im Folgenden MwSt-System-RL, aber auch die Rechtsprechung des EuGH zur Auslegung dieser Richtlinie beachten.<sup>215</sup> Gem Art 288 AEUV sind Richtlinien im Unionsrecht nur hinsichtlich der Ziele verbindlich, ihre genaue Umsetzung obliegt jedoch den Mitgliedstaaten. Das UStG ist deshalb mit dem UStG 1994 dem Unionsrecht angepasst worden. Kommen die Mitgliedstaaten aber ihrer Verpflichtung der Umsetzung nicht oder falsch nach, so kann die Richtlinie unmittelbare Wirkung gegenüber den Bürgern entfalten, sodass sich diese unmittelbar auf die Richtlinie berufen können. Das ist dann der Fall, wenn die Richtlinie inhaltlich unbeding und hinreichend bestimmt ist und sie den Einzelnen begünstigt.<sup>216</sup> Die unmittelbare Wirkung der MwSt-System-RL ist vom EuGH schon ausgesprochen worden.<sup>217</sup> Entspricht also das österreichische UStG nicht der MwSt-System-RL, so ist zu differenzieren. Ist das nationale Recht günstiger, so hat der Bürger das nationale Recht gegen sich gelten zu lassen. Ist jedoch die MwSt-System-RL für ihn günstiger, so gilt der Anwendungsvorrang des Unionsrechts und das österreichische Recht hat dann unangewendet zu bleiben.<sup>218</sup> Das österrei-

---

<sup>214</sup> Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 2006/347.

<sup>215</sup> Vgl Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz Kommentar<sup>4</sup> (2011) Einf. Tz 9.

<sup>216</sup> Vgl Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup> Einf. Tz 25.

<sup>217</sup> EuGH 8. 10. 1987, C-80/86, *Kolpinghuis Nijmegen*, Slg 1987 03969; 19. 1. 1982, C- 8/81, *Becker*, Slg 1982 00053.

<sup>218</sup> Vgl Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup> Einf. Tz 26.

chische Recht bleibt aber weiterhin in Geltung, wenn das nationale Recht richtlinienkonform interpretiert werden kann. Die Grenze für die richtlinienkonforme Interpretation bildet der Wortsinn der nationalen Vorschrift.<sup>219</sup> Das österreichische Umsatzsteuerrecht im Hinblick auf KöR entspricht zwar weitgehend dem Unionsrecht, jedoch sind einige Abweichungen von der österreichischen zur unionsrechtlichen Rechtslage zu bemerken.<sup>220</sup>

Gem § 1 Abs 1 Z 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Wesentlich für die Umsatzsteuerbarkeit sind somit die Tatbestandsmerkmale Unternehmer und Entgelt. Daher wird zuerst auf die Unternehmereigenschaft von KöR eingegangen und das Unionsrecht mit dem nationalen Recht verglichen. Zuerst werden daher die relevanten unionsrechtlichen Bestimmungen, insbesondere Art 13 MwSt-System-RL, dargestellt und die dazu ergangene Judikatur des EuGH betrachtet. In weiterer Folge wird dann die österreichische Rechtslage und schließlich deren Abweichungen zueinander und die sich daraus ergebenden Konsequenzen zu behandeln sein.

Danach wird dem Thema der Entgeltlichkeit genauere Beachtung geschenkt. Weiß man, wer Unternehmer sein kann und ob eine Lieferung oder sonstige Leistung umsatzsteuerpflichtig ist, dann stellt sich in weiterer Folge die Frage nach dem Vorsteuerabzug. Die Abgrenzung zwischen hoheitlicher und nicht hoheitlicher Tätigkeit hat eine nicht zu unterschätzende Relevanz in der Praxis. Einige Entscheidungen sollen daher zum Abschluss sowohl die Brisanz dieser Abgrenzung aufzeigen als auch den Umstand, dass diese Frage keineswegs in einer allgemeinen Form zu beantworten ist.

## **2. Unternehmereigenschaft von KöR**

### **2.1 Unionsrecht**

Gem Art 9 MwSt-System-RL gilt derjenige als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausübt, unabhängig von Ort, Zweck und Ergebnis. Um nun in den Geltungsbereich der MwSt-System-RL zu fallen, stellt die Ausübung einer wirtschaftlichen Tä-

---

<sup>219</sup> Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> Einf. Tz 27.

<sup>220</sup> Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § 2 Tz 10.

tigkeit die Grundvoraussetzung dafür dar.<sup>221</sup> Art 9 MwSt-System-RL erfährt jedoch für KöR eine Einschränkung dieser aufgestellten Regel der prinzipiellen Steuerpflicht durch Art 13 MwSt-System-RL. Gem Art 13 Abs 1 MwSt-System-RL gelten Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts dann nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Für die Behandlung als Nicht- Steuerpflichtige sind somit zwei Bedingungen wesentlich. Zum einen muss es sich um eine öffentliche Einrichtung handeln und zum anderen muss die Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt werden. Als erstes stellt sich die Frage, was die MwSt-System-RL unter einer öffentlichen Einrichtung versteht. In der MwSt-System-RL wird der Begriff der Einrichtung zwar nicht näher erklärt, doch versteht der EuGH darunter solche, die in engem Zusammenhang mit der öffentlichen Verwaltung zu sehen sind.<sup>222</sup> In einem zweiten Schritt ist zu untersuchen, was die MwSt-System-RL unter Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt versteht. Der Begriff der öffentlichen Gewalt wird wiederum von der Richtlinie nicht genau definiert. Der EuGH erläutert in der RS *Facenda Pública*, dass es prinzipiell Sache eines Mitgliedstaates sei, zu beurteilen, ob im konkreten Fall nun öffentliche Gewalt vorliegt. Es ist daher jeweils zu untersuchen, ob es für die in Frage stehende Tätigkeit eine öffentlich-rechtliche Sonderregelung gibt oder ob private Wirtschaftstreibende dieselbe Tätigkeit unter den gleichen Bedingungen wie die Einrichtung des öffentlichen Rechts ausüben kann.<sup>223</sup> Nach der Rechtsprechung des EuGH fallen darunter Aufgaben, die die KöR aufgrund ihrer Beschaffenheit spezifisch wahrzunehmen hat und die nicht von privaten Wirtschaftsteilnehmern in derselben Art erfüllt werden können.<sup>224</sup> Nicht darunter fallen zB Tätigkeiten eines Notars oder Gerichtsvollziehers, da diese nicht in die öffentliche Verwaltung eingegliedert sind.<sup>225</sup> Für den EuGH ist es daher entscheidend, mit welcher Handlungsform, privatrechtlich zB mittels Vertrages oder hoheitlich zB mittels Bescheids, die Einrich-

---

<sup>221</sup> Vgl *Peyrel*, Die Umsatzbesteuerung von Körperschaften öffentlichen Rechts nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (Teil 1), FJ 2010, 127 (129).

<sup>222</sup> EuGH 26. 3. 1987, C-235/85, *Kommission/Niederlande*, Slg 1987 01471.

<sup>223</sup> EuGH 14. 12. 2000, C-446/98, *Fazenda Pública*, Slg 2000, I-11435.

<sup>224</sup> EuGH 17. 10. 1989, C-231/87, *Comune di Carpaneto Piacentino*, Slg 1989, I-1869 Rn 14 f (Grundsatzurteil); 6. 2. 1997, C-247/95, *Marktgemeinde Welden*, Slg 1997, I-779 Rn 17 f.

<sup>225</sup> EuGH 26. 3. 1987, C 235/85, *Kommission/Niederlande*, Slg 1987 01471; vgl *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § 2 Tz 9/2.

tung die Tätigkeit ausübt, um zu beurteilen, ob eine Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt wird.<sup>226</sup> Bezugnehmend auf die obigen Ausführungen erfüllt ein Gemeindeverband, der hoheitlich tätig wird, auf jeden Fall die Merkmale einer Einrichtung, die Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausübt. Hingegen fällt ein Gemeindeverband, der privatwirtschaftlich tätig wird, unter die allgemeine Regel des Art 9 MwSt-System-RL, wonach derjenige als steuerpflichtig gilt, der eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Aber auch wenn ein hoheitlich tätiger Gemeindeverband die Voraussetzungen der öffentlichen Einrichtung einerseits und der öffentlichen Gewalt andererseits erfüllt, ist er gem Art 13 Abs 1 UAbs 1 MwSt-System-RL als steuerpflichtig zu behandeln, sofern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Diese Bestimmung ist ein wichtiger Hinweis auf den prinzipiellen Grundsatz der Wettbewerbsneutralität in der Umsatzsteuer und damit wird die Steuerbefreiung der KÖR wieder eingeschränkt. Der Begriff der Wettbewerbsverzerrung wird in der Richtlinie nicht verdeutlicht. Dadurch wird gewährleistet, dass die Wettbewerbsverzerrung als solche nicht eng verstanden werden kann.<sup>227</sup> Hier ist der Vergleich mit privaten Wirtschaftsteilnehmern anzustellen und zu fragen, ob Private im Wettbewerb mit KÖR tatsächlich oder potenziell benachteiligt werden. Voraussetzung dafür ist laut EuGH im Urteil *Isle of Wight Council ua*,<sup>228</sup> dass der betreffende Markt auch für private Wirtschaftstreibende geöffnet werden kann. In demselben Urteil sprach sich der EuGH auch dafür aus, dass die Wettbewerbsverzerrungen in Bezug auf die fragliche Tätigkeit als solche zu beurteilen seien und dass auf einen lokalen Markt nicht abzustellen sei. Der EuGH begründete seine Auffassung mit dem Argument der steuerlichen Neutralität und der Rechtssicherheit, da ansonsten sowohl private Wirtschaftstreibende als auch Einrichtungen des öffentlichen Rechts untereinander ungleich behandelt werden könnten. Das Tatbestandsmerkmal „größere“ legte der EuGH dahingehend aus, dass der Wettbewerbsnachteil nicht wesentlich zu sein braucht, sondern es genüge, wenn er nicht unbedeutend ist. Auch das wurde mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität begründet.<sup>229</sup> *Achatz/Leitner* schlagen für die Grenzziehung zwischen bedeutenden und unbedeutendem Wettbewerb die Kleinunter-

---

<sup>226</sup> Vgl *Achatz*, Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand aus gemeinschaftlicher Sicht, IStR 2008, 541 (541); *Berger/Wakounig/Kindl*, MwSt-System-RL, in *Scheiner/Kolacny/Caganeek* (Hrsg), Kommentar zur Mehrwertsteuer- UStG 1994 Ib, Loseblattsammlung, 37. Lfg (2013) Art 13 MwSt-System-RL 129.

<sup>227</sup> Vgl *Peyerl*, FJ 2010, 127 (131).

<sup>228</sup> EuGH 16. 9. 2008, C-288/07, *Isle of Wight Council ua*, Slg 2008, I-7203.

<sup>229</sup> EuGH 16. 9. 2008, C-288/07, *Isle of Wight Council ua*, Slg 2008, I-7203; vgl *Berger/Wakounig/Kindl* in *Scheiner/Kolacny/Caganeek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer- UStG 1994 Ib, Art 13 MwSt-System-RL 129.

nehmerregelung vor, da bis zu dieser Umsatzgrenze eine Option gem § 6 Abs 3 UStG besteht, sodass auf die prinzipielle Steuerbefreiung verzichtet und auf Steuerpflicht optiert werden kann. Das wird als Argument dafür gesehen, dass bis zu dieser Umsatzgrenze ein unbedeutender Wettbewerb vorliegen soll.<sup>230</sup> Aus dem Urteil *Salix* des EuGH lässt sich überdies ableiten, dass das Abstellen auf die Wettbewerbsverzerrungen nicht nur für die Steuerpflicht einer KöR herangezogen werden kann, wenn dadurch die privaten Wirtschaftstreibenden benachteiligt werden, sondern auch dann, wenn die größeren Wettbewerbsverzerrungen zulasten der KöR gehen.<sup>231</sup>

Gem Art 13 Abs 1 UAbs 3 MwSt-System-RL gelten die Einrichtungen des öffentlichen Rechts in Bezug auf die im Anhang I der MwSt-System-RL genannten Tätigkeiten in jedem Fall als Steuerpflichtige, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist. Diese umfassen das Telekommunikationswesen, die Lieferungen von Wasser, Gas, Elektrizität und thermischer Energie, die Güterbeförderung, die Hafen- und Flughafendienstleistungen, die Personenbeförderung, die Lieferung von neuen Gegenständen zum Zwecke ihres Verkaufs, die Umsätze der landwirtschaftlichen Interventionsstellen aus landwirtschaftlichen Erzeugnissen, die in Anwendung der Verordnungen über eine gemeinsame Marktorganisation für diese Erzeugnisse bewirkt werden, die Veranstaltung von Messen und Ausstellungen mit gewerblichem Charakter, die Lagerhaltung, Tätigkeiten gewerblicher Werbebüros, Tätigkeiten der Reisebüros, Umsätze von betriebseigenen Kantinen, Verkaufsstellen und Genossenschaften und ähnlichen Einrichtungen und spezielle Tätigkeiten der Rundfunk- und Fernsehanstalten.<sup>232</sup>

Schließlich können die Mitgliedstaaten gem Art 13 Abs 2 MwSt-System-RL Tätigkeiten von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die von der MwSt-System-RL befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.

---

<sup>230</sup> Vgl *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung<sup>2</sup> 112.

<sup>231</sup> EuGH 4. 6. 2009, C-102/08, *Salix*, Slg 2009, I-4629.

<sup>232</sup> Anhang I zu Art 13 MwSt-System-RL abgedruckt bei *Berger/Wakounig/Kindl* in *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer- UStG 1994 Ib, Art 13 MwSt-System-RL 128.

## 2.2 Nationales Recht

Wer Unternehmer iSd UStG sein kann, wird in § 2 UStG allgemein beschrieben. Gem § 2 Abs 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt. Für die Zwecke der Unternehmereigenschaft des UStG ist es ganz entscheidend, dass der Rechtsträger nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig wird, egal in welcher Rechtsform.<sup>233</sup> Jedoch erfährt die allgemeine Regel des § 2 Abs 1 UStG für die KöR eine Einschränkung durch § 2 Abs 3 UStG, wonach die KöR nur im Hinblick auf ihre BgA gem § 2 KStG gewerblich oder beruflich tätig sind, ausgenommen solche, die gem § 5 Z 12 KStG von der Körperschaftsteuer befreit sind. Somit ist für eine umsatzsteuerliche Beurteilung der Gemeindeverbände entscheidend, ob diese einen BgA betreiben. Ansonsten unterliegt der Gemeindeverband als solcher aufgrund des expliziten Wortlauts des Gesetzes nicht der Umsatzsteuer. Um die Unternehmereigenschaft des BgA eines Gemeindeverbandes zu bestimmen, orientiert man sich also an jenem Begriff des BgA, wie er im Körperschaftsteuerrecht in § 2 KStG definiert ist. Auch im UStG muss der BgA wirtschaftlich selbständig sein und einer ausschließlich oder überwiegend nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht dienen. Der BgA muss auf die Erzielung von Einnahmen oder zumindest wirtschaftlichen Vorteilen gerichtet sein; eine Gewinnerzielungsabsicht ist dabei nicht erforderlich. Die Einschränkung der Steuerpflicht des BgA ist jedoch eine geringere als im KStG, werden doch zusätzliche Betätigungen gem § 2 Abs 3 UStG der Umsatzsteuer unterworfen. Hier sind nämlich auch land- und forstwirtschaftliche Betriebe von KöR gewerblich und beruflich tätig und damit umsatzsteuerpflichtig. Als sogenannte fiktive BgA im Sinne des UStG gem § 2 Abs 3 UStG gelten Wasserwerke, Schlachthöfe, Anstalten zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen sowie die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften. Diese fiktiven BgA müssen die allgemeinen Merkmale eines BgA gem § 2 KStG nicht aufweisen; sie gelten daher jedenfalls als BgA im umsatzsteuerlichen Sinne.<sup>234</sup>

Die Abgrenzung von hoheitlichen zu privatwirtschaftlichen Tätigkeiten ist vor allem für den Bereich der Umsatzsteuer relevant.<sup>235</sup> Hier entscheidet sich, ob der Gemeindeverband als Unternehmer auftritt und mit seinen Lieferungen oder Leistungen der Umsatzsteuer unterliegt,

---

<sup>233</sup> Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § 2 Tz 158.

<sup>234</sup> Vgl die Formulierung „stets“ in § 2 Abs 3 UStG BGBl 1994/6663 idF BGBl 1996/201.

<sup>235</sup> Vgl Kap B. II. 5. Judikaturbeispiele

wodurch ihm in Folge dessen zB der Vorsteuerabzug bei Investitionen zukommt. Da alle Merkmale des BgA, die im KStG angeführt sind, auch für das Umsatzsteuerrecht gelten, gilt auch hier für das Kriterium der „privatwirtschaftlichen Tätigkeit“ prinzipiell das zum Körperschaftsteuerrecht Gesagte. Daher ist auch für die Abgrenzung der privatwirtschaftlichen von der hoheitlichen Tätigkeit auf § 2 Abs 5 KStG hinzuweisen, nach dem eine privatwirtschaftliche Tätigkeit nicht vorliegt, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient. Für dessen Vorliegen ist der Annahmezwang ein Indiz. Ansonsten wird die Ausübung der öffentlichen Gewalt über die Eigentümlichkeit und das Vorbehaltensein definiert.<sup>236</sup> Auch im UStG sind die ex-lege Hoheitsbetriebe gem § 2 Abs 5 KStG nicht steuerbar, wie Forschungsanstalten, Wetterwarten, Friedhöfe, Anstalten zur Nahrungsmitteluntersuchung, zur Desinfektion, zur Leichenverbrennung und zur Straßenreinigung. Eine Ausnahme bilden die umsatzsteuerlichen fiktiven BgA, die in § 2 Abs 3 explizit angeführt sind, nämlich Wasserwerke, Anstalten zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen. Diese Tätigkeiten gelten im Gegensatz zum Körperschaftsteuerrecht nicht als hoheitliche Tätigkeiten und sind daher umsatzsteuerpflichtig.

Gem § 2 Abs 5 Z 2 UStG gilt eine Tätigkeit nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt. Liebhaberei ist aber umsatzsteuerlich bei BgA nicht denkbar. Für die Umsatzsteuer ist § 6 LVO maßgeblich, bei der nur gem § 1 Abs 2 LVO Liebhaberei anzunehmen ist. Da BgA idR keine Tätigkeiten ausführen, die – wie in § 1 Abs 2 LVO meist gefordert – auf eine in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist, kommen die Liebhabereigrundsätze auch hier nicht in Betracht.<sup>237</sup>

Betreibt ein Gemeindeverband einen (oder mehrere) BgA, ist der gesamte Gemeindeverband in seiner Form der KöR Unternehmer und nicht nur der einzelne BgA.<sup>238</sup> Das ist ein Unterschied zum KStG, in dem der einzelne BgA das Körperschaftsteuersubjekt darstellt. Umsätze zwischen den einzelnen BgA eines Gemeindeverbandes sind umsatzsteuerlich nicht steuerbare Innumsätze. Leistungen des BgA an den hoheitlichen Bereich des Gemeindeverbandes

---

<sup>236</sup> VwGH 17. 11. 2005, 2001/13/0239 ÖStZB 2006, 374.

<sup>237</sup> Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § 2 Tz 268.

<sup>238</sup> Vgl *Scheiner/Kolacny/Caganek* (Hrsg), Kommentar zur Mehrwertsteuer- UStG 1994 III, Loseblattsammlung, 37. Lfg (2013) § 2 Anm 424.



aus unternehmensfremden Zwecken unterliegen der Eigenverbrauchsbesteuerung.<sup>239</sup> Wesentlich ist dabei die Rechtsprechung des EuGH zu gemischt genutzten Wirtschaftsgütern, worauf später noch näher eingegangen wird (vgl Kap B.II.4.).

Nimmt ein Gemeindeverband nur privatwirtschaftliche Aufgaben wahr und wird daher von einem Teil der Lehre als Mitunternehmerschaft behandelt, ist für die Umsatzsteuer zu beachten, dass Unternehmer nur der Gemeindeverband ist und die Beteiligung der Gemeinden diese nicht zu Unternehmern macht.<sup>240</sup>

Der Beginn und das Ende der Unternehmereigenschaft eines BgA richten sich nach den allgemeinen umsatzsteuerlichen Vorschriften. Die Unternehmereigenschaft eines BgA beginnt daher mit den Vorbereitungshandlungen zur Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit und endet dann, wenn alle Rechtsbeziehungen beendet werden.<sup>241</sup>

### **2.3 Abweichungen zwischen dem Unionsrecht und dem UStG**

Vergleicht man die Bestimmungen der MwSt-System-RL mit den Bestimmungen im UStG genauer, wird man einige Abweichungen feststellen können.

Eine Abweichung ergibt sich schon daraus, dass die Unternehmereigenschaft im österreichischen Recht anders beschrieben wird als es in der MwSt-System-RL der Fall ist. Gem § 2 UStG gilt als Unternehmer, wer eine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbständig ausübt. § 2 Abs 3 UStG besagt, dass KöR nur im Bereich ihrer Betriebe gewerblicher Art als Unternehmer gelten. Dann erfolgt eine Aufzählung, welche Betriebe jedenfalls als umsatzsteuerpflichtig zu werten sind. In Österreich wird ein Unternehmen iS eines BgA in § 2 KStG als Besonderheit von der Konzeption der nur beschränkt steuerpflichtigen KöR dargestellt. Gem Art 9 MwSt-System-RL gilt ja derjenige als Steuerpflichtiger, der eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausübt. Im Unionsrecht wird somit zuerst in Art 9 MwSt-System-RL erklärt, wann jemand steuerpflichtig ist, und in weiterer Folge in Art 13 Abs 1 MwSt-System-RL der

---

<sup>239</sup> Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § 2 Tz 159; *Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz Kommentar<sup>4</sup> (2011) § 3 Tz 282.

<sup>240</sup> Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § 2 Tz 160.

<sup>241</sup> UStR Rz 193 ff.

Hoheitsbereich als Durchbrechung des allgemeinen Systems angeführt.<sup>242</sup> Ob überhaupt eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, soll auch nicht an den Voraussetzungen für den BgA gemessen werden, sondern auf das Unionsrecht und die hierzu ergangene Rechtsprechung abgestellt werden. Unter den Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit in Art 9 MwSt-System-RL kann mehr subsumiert werden, als dies bei der Orientierung an den BgA Begriff im UStG der Fall ist. Nach Ansicht *Raabs* ist unter einer wirtschaftlichen Tätigkeit iSd MwSt- Systems eine Tätigkeit zu verstehen, die der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dient. *Raab* erscheint es fragwürdig, ob das Halten einer Mitunternehmerbeteiligung gem § 2 Abs 2 Z 1 KStG, das ja im KStG einen fiktiven BgA darstellt, im Sinne dieses unionsrechtlichen Begriffsverständnisses darunter fällt.<sup>243</sup>

Das UStG wählt somit eine der MwSt-System-RL entgegengesetzte Form der Beschreibung, wann eine KöR als Unternehmerin gilt und wann sie eben nicht als solche zu behandeln ist. Diese Abweichung ist aber rein rechtstechnisch und bewirkt für sich keine Unionsrechtswidrigkeit des UStG.<sup>244</sup> Es ist nicht nötig, die Richtlinie wörtlich in das nationale Recht zu übernehmen und somit wird den Mitgliedstaaten ein gewisser Spielraum gewährt.<sup>245</sup>

Eine diesen Spielraum überschreitende Abweichung besteht allerdings hinsichtlich der Anknüpfung an die Kriterien des Begriffs BgA im UStG. In § 2 Abs 3 UStG wird für die Steuerpflicht an das Vorliegen eines BgA iSd § 2 KStG angeknüpft. Im österreichischen Recht wird nämlich für die Definition der privatwirtschaftlichen Tätigkeit nach § 2 Abs 1 KStG für den Begriff des BgA darauf Bezug genommen, ob eine Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht vorliegt und diese selbständig ausgeübt wird. In Art 13 Abs 2 MwSt-System-RL wird für die Beurteilung, ob eine KöR unternehmerisch tätig ist, dagegen lediglich darauf abgestellt, ob die Tätigkeit unter den gleichen Bedingungen wie von privaten Wirtschaftsteilnehmern ausgeübt wird, denn nur dann ist sie als privatwirtschaftliche Tätigkeit zu qualifizieren.<sup>246</sup> In der

---

<sup>242</sup> Vgl *Ehrke-Rabel*, Die Unternehmereigenschaft von Körperschaften öffentlichen Rechts in Österreich – Ein Plädoyer für eine gesetzliche Neuordnung, taxlex 2010, 188 (188 f).

<sup>243</sup> Vgl *Raab*, Der körperschaftsteuerrechtliche Mischbetrieb von Körperschaften öffentlichen Rechts in der Umsatzsteuer, taxlex 2011, 396 (398).

<sup>244</sup> Vgl *Ehrke-Rabel*, taxlex 2010, 188 (189).

<sup>245</sup> EuGH 4. 6. 2009, C-102/08, *Salix*, Slg 2009, I-4629; vgl *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § 2 Tz 10.

<sup>246</sup> EuGH 17. 10. 1989, C-231/87, *Comune di Carpaneto Piacentino*, Slg 1989, I-1869 Rn 19 (Grundsatzurteil); 15. 5. 1990, C-4/89, *Comune di Carpaneto Piacentino II*, Slg 1990, I-1869 Rn 10 f; 6. 2. 1997, C-247/95, *Marktgemeinde Welden*, Slg 1997, I-779; vgl *Peyerl*, FJ 2010, 170 (175).

MwSt-System-RL werden einzelne Merkmale des BgA wie die wirtschaftliche Selbständigkeit und das wirtschaftliche Gewicht nicht genannt. Auch die Bagatellgrenze von € 2.900,- ist im Unionsrecht nicht relevant.

Der VwGH bezieht sich jedoch in jüngeren Erkenntnissen auch auf die Rechtsprechung des EuGH für den Bereich der Umsatzsteuer und verknüpft die österreichischen Regelungen mit der unionsrechtlichen Sichtweise. In einem Erkenntnis über eine Privatuniversität prüfte der VwGH, ob sie die Tätigkeiten unter den gleichen Bedingungen wie private Wirtschaftstreibende ausübe.<sup>247</sup> In einem anderen Erkenntnis prüfte der VwGH, ob die Betätigung der Asfinag als BgA zu werten und daher kommunalsteuerpflichtig sei und führte zum Tatbestandsmerkmal der Selbständigkeit aus, dass der Sinn der Besteuerung von BgA in der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zu privaten Wirtschaftstreibenden sei.<sup>248</sup>

Das UStG und das Unionsrecht differieren auch hinsichtlich der Kriterien, wonach die Abgrenzung von der hoheitlichen zur privatwirtschaftlichen Tätigkeit zu erfolgen hat. Für eine privatwirtschaftliche Tätigkeit ist nämlich im österreichischen Recht entscheidend, ob sie der KöR gerade nicht eigentümlich und vorbehalten ist.<sup>249</sup> Die österreichische Rechtsprechung grenzt somit die Tätigkeit nach ihrem Inhalt und ihrem Gegenstand ab, während der EuGH es als wesentlich betrachtet, ob eine Tätigkeit mittels eines privatrechtlichen oder eines hoheitlichen Aktes erfüllt wird.<sup>250</sup> Somit ist es iSd MwSt-System-RL entscheidend, mit welchen Handlungsformen die Tätigkeit ausgeübt wird.<sup>251</sup>

Zu einer problematischen Abweichung gelangt man auch durch explizite Regeln für die Bestimmung eines Hoheitsbereichs. Im österreichischen Recht werden nämlich in § 2 Abs 5 KStG Tätigkeiten genannt, bei denen es sich jedenfalls um hoheitliche Tätigkeiten handelt. Nach § 2 Abs 3 UStG werden zwar einige der dort genannten Tätigkeiten als fiktive BgA in den Unternehmensbereich miteinbezogen. Im Bereich der Umsatzsteuer gelten gerade unter

---

<sup>247</sup> VwGH, 4. 3. 2009, 2006/15/0071 ÖStZB 2009, 522.

<sup>248</sup> VwGH 22. 12. 2011, 2010/15/0192 ÖStZ 2012, 120.

<sup>249</sup> VwGH 17. 11. 2005, 2001/13/0239 ÖStZB 2006, 374.

<sup>250</sup> Vgl *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung<sup>2</sup> 114.

<sup>251</sup> ZB EuGH 17. 10. 1989, C-231/87, *Comune di Carpaneto Piacentino*, Slg 1989, I-1869 Rn 19 (Grundsatzurteil); 15. 5. 1990, C-4/89, *Comune di Carpaneto Piacentino II*, Slg 1990, I-1869 Rn 10 f; 14. 12. 2000, C-446/98, *Fazenda Pública*, Slg 2000, I-11435 Rn 16 f mwN; 16. 9. 2008, C-288/07, *Isle of Wight Council ua*, Slg 2008, I-7203 Rn 18 ff; vgl *Raab*, taxlex 2011, 396 (398); vgl auch *Peyerl*, FJ 2010, 127 (130).

anderem Wasserwerke, Anstalten zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen als fiktive BgA, die nach dem KStG jedenfalls als Hoheitsbetriebe zu qualifizieren sind. Einige Tätigkeiten bleiben jedoch auch nach dem UStG hoheitlich wie Forschungsanstalten, Wetterwarten, Friedhöfe, Anstalten zur Nahrungsmitteluntersuchung, zur Desinfektion, zur Leichenverbrennung und zur Straßenreinigung. Dies ist in der MwSt-System-RL nicht vorgesehen, daher sollte auch hier immer darauf geachtet werden, ob es sich nach den in der MwSt-System-RL dafür bereitgestellten Regeln um eine privatwirtschaftliche und damit auch um eine unternehmerische Tätigkeit handelt.<sup>252</sup>

Zuletzt besteht auch ein Unterschied bei einem Gemeindeverband, der sowohl hoheitliche als auch privatwirtschaftliche Tätigkeiten ausübt. Auf diese Mischbetriebe wird in einem späteren Kapitel noch näher eingegangen (vgl Kap C.I.).

Insoweit es Abweichungen in Bezug auf den BgA- Begriff und die sich daraus ergebenden Folgen zwischen dem österreichischen Recht und dem Unionsrecht gibt, stellt sich die Frage nach einer Lösung im Sinne einer richtlinienkonformen Interpretation. Könnte § 2 Abs 3 UStG richtlinienkonform interpretiert werden, so müsste der Steuerpflichtige das ihn belastende österreichische Recht gegen sich gelten lassen.<sup>253</sup> Nach *Achatz/Leitner* darf § 2 Abs 3 UStG jedoch nicht richtlinienkonform interpretiert werden, da § 2 Abs 3 UStG ausdrücklich auf § 2 KStG und dessen BgA- Begriff verweist. Die Bezugnahme auf § 2 KStG ist daher endgültig und das Gesetz kann nicht gegen den klaren Wortlaut ausgelegt werden.<sup>254</sup> Deshalb kollidiert das UStG in dieser Hinsicht mit Art 13 MwSt-System-RL, wodurch der Einzelne sich direkt auf Art 13 MwSt-System-RL berufen kann, wenn diese Vorschrift ihn begünstigt. Das österreichische Recht darf dann nicht angewendet werden.

*Raab* hingegen erwähnt die Rechtsprechung des BFH, die eine richtlinienkonforme Interpretation des § 2 Abs 3 dUStG zulässt.<sup>255</sup>

---

<sup>252</sup> Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § 2 Tz 10.

<sup>253</sup> Vgl *Ehrke-Rabel*, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, 189 (191).

<sup>254</sup> Vgl *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung<sup>2</sup> 114.

<sup>255</sup> ZB BFH 2. 3. 2011, XI R 65/07 DStRE 2011, 959 (960); 20. 8. 2009, VR 70/05 DStR 2009, 2308; 20. 8. 2009, VR 30/06 DStR 2009, 1395.

## 2.4 Rechtsdurchsetzung

Sowohl die KöR als auch ein privater Steuerpflichtiger kann sich direkt auf Art 13 MwSt-System-RL berufen, wenn sie der Meinung sind, dass eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtiger zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde und deswegen Steuerpflicht eintreten würde.<sup>256</sup>

Für Gemeindeverbände kann dies durchaus vorteilhaft sein, da sie entweder die Unternehmer-eigenschaft nach dem Unionsrecht für den Vorsteuerabzug erlangen oder aber das österreichische Recht gegen sich gelten lassen können, wenn die Umsatzsteuer zu einer Belastung führt.<sup>257</sup> Das ist der Fall, wenn die Umsatzsteuer-Überwälzung auf den Leistungsempfänger bei diesem zu keinem Vorsteuerabzug führt und der daraus resultierende Verlust eines Wettbewerbsvorteils ohne Umsatzsteuerverrechnung nicht durch Vorsteuerabzüge auf Seiten des Gemeindeverbands kompensiert wird. Der österreichischen Finanzverwaltung ist es nicht erlaubt, die gemeinschaftsrechtswidrige Wettbewerbsverzerrung zu Lasten des Gemeindeverbands zu beseitigen, denn eine EU-Richtlinie kann nur zu Gunsten eines Steuerpflichtigen unmittelbar angewendet werden. Das hatte der EuGH im Urteil *Comune di Carpaneto Piacentino* ausdrücklich betont, da er hier meinte, dass sich eine Einrichtung des öffentlichen Rechts nicht eine nationale Vorschrift gefallen lassen muss und sich stattdessen direkt auf Art 4 Abs 5 der Sechsten Richtlinie – jetzt Art 13 MwSt-System-RL – berufen kann.<sup>258</sup> Dieses Recht hatte zB auch eine österreichische Gemeinde aufgegriffen, die eine Einsegnungshalle errichtet und von den dabei anfallenden Kosten den Vorsteuerabzug vorgenommen hatte. Die Gemeinde hat sich auf das günstigere Unionsrecht berufen, nach dem ein Friedhofsbetrieb nicht automatisch dem Hoheitsbereich zuzuordnen sei – wie das gem § 2 Abs 5 KStG der Fall wäre – sondern nach den allgemeinen zu prüfenden Regeln die konkreten Ausübungsmodalitäten der Tätigkeit als für entscheidend erachtet. Da im OÖ Leichenbestattungsgesetz die Rechtsbeziehungen zwischen den Inhabern und den Benützern der Friedhöfe privatrechtlicher Natur seien, liegt hier laut VwGH eine umsatzsteuerbare Tätigkeit vor.<sup>259</sup>

---

<sup>256</sup> Vgl *Ruppe/Achatz* UStG<sup>4</sup> § 2 Tz 10/1; EuGH 8. 6. 2006, C- 430/04, *Feuerbestattungsverein Halle*, Slg 2006, I-4999.

<sup>257</sup> Vgl *Ehrke-Rabel*, taxlex 2010, 188 ff; EuGH 4. 6. 2009, Rs C-102/08, *Salix*, Slg 2009, I-4629; vgl auch *Pey-erl*, FJ 2010, 127 (129).

<sup>258</sup> EuGH 17. 10. 1989, C-231/87, *Comune di Carpaneto Piacentino*, Slg 1989, I-1869 (Grundsatzurteil).

<sup>259</sup> VwGH 20. 1. 2005, 2000/14/0203 ÖStZB 2005, 381.

*Heinrich* führt jedoch zutreffend aus, dass die unionsrechtliche Beurteilung nicht dazu führen darf, dass man die Relativität des Anwendungsvorranges vergisst: Zu Lasten eines Steuerpflichtigen darf das Unionsrecht nicht angewendet werden. Umsatzsteuerpflicht ist nun aber einmal im österreichischen Gesetz nur bei Vorliegen eines BgA gegeben. Dies scheint die Finanzverwaltung im Rahmen des Salzburger Steuerdialoges 2012 ignoriert zu haben, wenn sie meint, dass eine Leistung im Hoheitsbereich jedenfalls dann umsatzsteuerpflichtig wird, wenn diese zu größeren Wettbewerbsverzerrungen mit privaten Unternehmern führt. Der Steuerpflichtige kann sich zwar darauf berufen, wenn die Umsatzsteuerpflicht für ihn einen Vorteil darstellt; zu einer generellen Verpflichtung darf dies aber nicht führen.<sup>260</sup>

In der Rs *Finanzamt Eisleben/Feuerbestattungsverein Halle* wurde erstmals eine direkte Berufung eines privaten Steuerpflichtigen auf die MwSt-System-RL anerkannt, der sich dagegen wehrte, dass eine KöR (nämlich die Gemeinde Lutherstadt Eisleben) keine Umsatzsteuer zu zahlen braucht, obwohl ihre Tätigkeit mit der seinen in Konkurrenz steht. Der gemeinnützige Feuerbestattungsverein wollte vom Finanzamt wissen, wann der Umsatzsteuerbescheid an die Gemeinde Lutherstadt Eisleben zuletzt ergangen war, die ebenfalls Feuerbestattungsleistungen anbot. Sollte die Lutherstadt Eisleben mit diesen Leistungen nicht der Umsatzsteuer unterliegen, wäre dies ein ungerechtfertigter Wettbewerbsvorteil. Der EuGH entschied in diesem Urteil, dass auch ein privater Steuerpflichtiger sich direkt auf die MwSt-System-RL berufen kann, wenn er sich in einem Wettbewerbsverhältnis zu einer KöR befindet. Damit hat er die Anwendung des Konkurrentenrechtsbehelfs bejaht.<sup>261</sup> Nach Meinung *Ehrke-Rabels* sei der Konkurrentenrechtsbehelf auch dort zulässig, wo – wie in Österreich – ein solcher nicht vorgesehen ist. Für die konkrete Durchsetzung seines Rechts in Österreich müsste der private Steuerpflichtige einen Feststellungsbescheid an sich selbst mit dem Inhalt erlangen, dass er in einem Wettbewerbsverhältnis zu einem konkreten Konkurrenten steht. Die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht gem § 48a BAO stehe diesem nicht entgegen, da die Offenbarung durch das zwingende öffentliche Interesse gerechtfertigt werden kann, gerade wenn es sich um eine juristische Person des öffentlichen Rechts handle, wie es bei einem Gemeindeverband der Fall wäre.<sup>262</sup> Der unionsrechtskonforme Zustand wird jedoch noch nicht mit der Erlassung eines Feststellungsbescheids herbeigeführt. Hat die Behörde zuvor gar keinen Be-

---

<sup>260</sup> Vgl *Heinrich* in *Kommunalwissenschaftliche Gesellschaft*, Gemeindekooperationen 100 ff.

<sup>261</sup> EuGH 8. 6. 2006, C- 430/04, *Feuerbestattungsverein Halle*, Slg 2006, I-4999.

<sup>262</sup> Vgl *Ehrke-Rabel*, Konkurrentenrechtsbehelf gemeinschaftsrechtlich geboten! – Teil I, ÖStZ 2007, 101 (101 ff).

scheid an die KöR erlassen, so muss sie den unionsrechtskonformen Zustand mit der Erlassung eines Abgabenbescheides an die KöR herbeiführen, der die Begünstigung beseitigt. Hat die Behörde zuvor einen die KöR begünstigenden Bescheid erlassen, hat sie in einem weiteren Akt diesen nach § 299 BAO aufzuheben, solange die Frist von einem Jahr nach Bekanntgabe des Bescheids gem § 302 Abs 1 BAO noch nicht abgelaufen ist. Die Anwendung des § 299 BAO liegt jedoch im Ermessen der Behörde. Laut *Ehrke-Rabel* habe der Konkurrent Par-teistellung nach § 78 BAO iVm § 299 BAO.<sup>263</sup>

### 3. Entgeltlichkeit von Leistungen

Der Gemeindeverband kann im Rahmen seines BgA sowohl Lieferungen oder sonstige Leistungen an Dritte als auch Lieferungen oder sonstige Leistungen an seine verbandsangehörigen Gemeinden erbringen. Hier geht es in erster Linie um das Verhältnis zu Dritten, während der Blickwinkel des Entgelts im Verhältnis zu den verbandsangehörigen Gemeinden in einem eigenen Kapitel bei den Vermögenstransfers behandelt wird (vgl Kap C.II.).

In § 4 Abs 1 UStG wird der Begriff Entgelt definiert als alle Aufwendungen eines Empfängers einer Lieferung oder sonstigen Leistung, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Das Entgelt kann auch „Beitrag“, „Zuschuss“ oder „Gebühr“ genannt werden, wenn es nur als Gegenleistung für eine Lieferung oder Leistung gegeben wird, dh dass ohne Gegenleistung die Leistung nicht erbracht wird (Grundsatz des „do ut des“).<sup>264</sup> Bei der Beurteilung der Frage, ob eine Gegenleistung Entgelt darstellt, kommt es auch nicht darauf an, ob ein privatrechtliches oder ein öffentlich-rechtliches Verhältnis die Rechtsgrundlage für die Gegenleistung darstellt oder das Entgelt auf vertraglicher oder gesetzlicher Basis entrichtet wird.<sup>265</sup> Auch eine nicht kostendeckend verlangte Gegenleistung für eine Leistung stellt Entgelt dar.<sup>266</sup> Es genügt jedoch nicht, wenn die Leistung gegenüber einem unbestimmbaren Personenkreis erbracht wird, sondern es muss sich um eine konkrete Leistung für konkrete oder zumindest bestimmbare Personen handeln.<sup>267</sup> Erbringt ein Gemeindeverband somit Leistungen im öf-

---

<sup>263</sup> Vgl *Ehrke-Rabel*, Konkurrentenrechtsbehelf gemeinschaftsrechtlich geboten! – Teil II, ÖStZ 2007, 126 (129 f).

<sup>264</sup> Vgl *Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz Kommentar<sup>4</sup> (2011) § 4 Tz 50.

<sup>265</sup> Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § 4 Tz 11.

<sup>266</sup> Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § 4 Tz 15.

<sup>267</sup> Vgl *Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz Kommentar<sup>4</sup> (2011) § 1 Tz 24.

fentlichen Interesse und kommt niemandem damit ein individueller konkreter Nutzen zugute, handelt es sich um keine umsatzsteuerlich relevante Leistung. Es ist daher immer für den jeweiligen Einzelfall zu beurteilen, ob eine konkrete Leistung vorliegt und somit ein umsatzsteuerpflichtiger Vorgang entsteht.

Deswegen müssen auch Gebühren für die Benützung von Gemeindeeinrichtungen als umsatzsteuerpflichtig behandelt werden, sofern sie für Leistungen des unternehmerischen Bereichs im Rahmen eines umsatzsteuerlich relevanten BgA erbracht werden.<sup>268</sup> Bei hoheitlichen und daher nichtunternehmerischen Tätigkeiten eines Gemeindeverbandes ist ein dafür erhaltenes Leistungsentgelt nicht steuerbar. Auch Kanalgebühren eines BgA, der zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen eingerichtet ist, unterliegen der Umsatzsteuer, da sie für eine unternehmerische Leistung gegeben wurden.<sup>269</sup>

Öffentlich-rechtliche Beiträge der Bürger für eine Leistung des Gemeindeverbandes stellen nur dann ein Entgelt im Sinne des UStG dar, wenn dieser gegenüber dem Bürger als Unternehmer (im Rahmen eines BgA) auftritt. So untersuchte der VwGH in einem Erkenntnis, in dem ein Gemeindeverband Straßenerrichtungsmaßnahmen durchführen und die Kosten an die zukünftigen Grundstückseigentümer weiterverrechnen wollte, ob die Straße durch Widmung eine öffentliche Straße sei und demnach zur Hoheitsverwaltung gehöre oder ob es sich bei den Straßenerrichtungsmaßnahmen um eine privatwirtschaftliche Tätigkeit handle (vgl näher Kap B.II.5.4.).<sup>270</sup> Außerdem müssen die Beiträge für eine konkrete Leistung des Gemeindeverbandes gegeben werden, wenn sie Entgelt darstellen wollen. Straßenaufschließungsbeträge erfüllen zB nicht die Voraussetzung des speziellen Verhältnisses der Entgeltlichkeit, wenn diese nicht für ein konkretes Bauprojekt eingehoben werden. In einem Erkenntnis aus dem Jahr 1987 stellte der VwGH fest, dass eine konkrete Leistung an die Bürger aber dann gegeben ist, wenn Kanalanschlussgebühren für den Anschluss eines Gebäudes und laufende Kanalisationsgebühren von einer Gemeinde verlangt werden.<sup>271</sup> Für ein unbebautes Grundstück, bei dem noch kein Anschluss vorhanden ist, liegt jedoch keine ausreichend konkrete Leistung vor und die Gebühr darf somit nicht der Umsatzsteuer unterliegen.<sup>272</sup>

---

<sup>268</sup> Vgl *Arnold*, Umsatzsteuer und Gebühren im Sinn der Finanzwissenschaft, SWK 2007, 465 (466 ff).

<sup>269</sup> VfGH 23. 10. 1980, G 9/80, G 28/80, G 30/80 VfSlg 8943; 13. 10. 1982, B478/78 VfSlg 9539.

<sup>270</sup> VwGH 25. 10. 2011, 2008/15/0299.

<sup>271</sup> VwGH 26. 6. 1987, 82/17/0138 ÖStZB 1988, 175.

<sup>272</sup> Vgl *Huber*, Umsatzsteuerpflicht von Aufschließungsbeiträgen, RFG 2008, 27 (30 f).



## 4. Spezielle Aspekte des Vorsteuerabzuges bei Gemeindeverbänden

Gem § 12 UStG kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn ausgewiesenen Steuern für Lieferungen oder sonstige Leistungen als Vorsteuerbeträge abziehen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges bei einer KöR ist es somit nach innerstaatlichem Recht unerlässlich, dass die KöR einen BgA führt, denn nur dann ist sie gem § 2 Abs 3 UStG Unternehmer. Die Lieferung oder sonstige Leistung muss weiters für das Unternehmen ausgeführt werden. Das bedeutet, dass die bezogene Leistung für den Unternehmensbereich der KöR bestimmt sein muss. Daher ist der Vorsteuerabzug von vornherein für Tätigkeiten ausgeschlossen, die dem Hoheitsbetrieb unterliegen. Es ist jedoch häufig der Fall, dass Leistungen von einer KöR bzw ihrem BgA in Anspruch genommen werden, die sowohl hoheitlichen als auch privatwirtschaftlichen Zwecken dienen. Bei beweglichen Sachen gilt dabei die allgemeine Regel des § 12 Abs 2 Z 1a UStG, dass bei mindestens 10%iger unternehmerischer Nutzung der volle Vorsteuerabzug möglich ist und eine darüber hinausgehende hoheitliche Nutzung im Wege der Eigenverbrauchsbesteuerung abgegolten wird. Bei Leistungen im Zusammenhang mit Gebäuden kann nach § 12 Abs 3 Z 4 iVm § 3a Abs 1a Z 1 UStG der Vorsteuerabzug nur im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung geltend gemacht werden. Natürlich gibt es auch für bewegliche Sachen gem § 12 Abs 2 Z 1 lit b UStG die Möglichkeit, die Vorsteuer nur anteilig im unternehmerischen Ausmaß geltend zu machen.

Da das Unionsrecht vorrangig zu beachten ist, stellt sich die Frage, ob die Regelungen über den Vorsteuerabzug bei von einer KöR gemischt genutzten, beweglichen Gegenständen unionsrechtskonform ausgelegt werden können, wenn also eine KöR ein Wirtschaftsgut sowohl für eine wirtschaftliche, also unternehmerische Tätigkeit, als auch im hoheitlichen Bereich nutzt: Seit dem Urteil *VNLTO* des EuGH aus dem Jahr 2009<sup>273</sup> ist bei hoheitlichen Tätigkeiten einer KöR laut EuGH nämlich danach zu differenzieren, ob es sich um eine gänzlich unternehmensfremde Tätigkeit, also um eine „quasi private“ Tätigkeit handelt oder ob eine solche Tätigkeit vorliegt, die zwar als hoheitlich zu werten ist, jedoch dem Unternehmensbereich zuzuordnen ist. Die Unterscheidung liegt im Vorsteuerabzug. Auch im Ausmaß der gänzlich unternehmensfremden Tätigkeit ist die KöR zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt und unterliegt insoweit der Eigenverbrauchsbesteuerung. Im Ausmaß der Nutzung für hoheitliche Tä-

---

<sup>273</sup> EuGH 12. 2. 2009, C-515/07, *VNLTO*, Slg 2009 I-839.

tigkeiten, die aber zum unternehmerischen Bereich der KöR gehören, ist die KöR von vornherein nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die hoheitliche Tätigkeit bleibt daher für die Vornahme des Vorsteuerabzuges von vornherein unbeachtlich. Die österreichische Regelung über den zunächst vollen Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gegenständen und die Korrektur über den Eigenverbrauch lässt sich nach Ansicht *Ehrke-Rabels* auch nicht unionsrechtskonform interpretieren.<sup>274</sup> Zwar kann die Regelung über den Eigenverbrauch gem § 3 Abs 2 und § 3a Abs 1a Z 1 UStG iSd Unionsrechtes ausgelegt werden, da Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, mit unternehmensfremden Zwecken gleichgestellt werden können.<sup>275</sup> Jedoch kann die Regelung über den Vorsteuerabzug gem § 12 UStG nicht unionsrechtskonform interpretiert werden. Gem § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG gelten nämlich Lieferungen oder sonstige Leistungen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Als Ausnahme von diesem Grundsatz sind in § 12 Abs 3 UStG einige Sachverhalte angesprochen, die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, worunter nur Lieferungen und Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze fallen. Eine hoheitliche Tätigkeit, die zum unternehmerischen Bereich einer KöR fällt, wird dabei nicht erwähnt. Gem § 12 Abs 4 UStG kann weiters eine Aufteilung der Umsätze nur nach Maßgabe der § 12 Abs 1 und Abs 3 erfolgen. Da § 12 Abs 1 und Abs 3 UStG keinen Anhaltspunkt für die Regelung darstellen, dass ein Wirtschaftsgut für nicht wirtschaftliche Zwecke genutzt wird, kann auch § 12 Abs 4 nicht unionsrechtskonform interpretiert werden.<sup>276</sup>

Aus der Tatsache, dass das österreichische Recht bei gemischt genutzten, beweglichen Wirtschaftsgütern nicht unionsrechtskonform interpretierbar ist, folgt die Konsequenz, dass das österreichische Recht mit dem Unionsrecht in Widerspruch steht und günstigeres Unionsrecht nur durch eine direkte Berufung des Steuerpflichtigen auf das Unionsrecht angewendet werden kann. Der VwGH folgt aber schon der Auffassung des EuGH in diesem Bereich und verweist auch in seiner neueren Rechtsprechung ausdrücklich auf das Urteil *VNLTO* des EuGH.<sup>277</sup>

---

<sup>274</sup> Vgl *Ehrke-Rabel*, Vorsteuerabzug bei gemischt, aber nicht unternehmensfremd genutzten Gegenständen, ÖStZ 2010, 97 (101 f).

<sup>275</sup> Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § 3 Tz 223.

<sup>276</sup> Vgl *Ehrke-Rabel*, ÖStZ 2010, 97 (101 f).

<sup>277</sup> VwGH 24. 6. 2009 2007/15/0192 ÖStZB 2010, 18.

Bei einer allfälligen Änderung der gänzlich hoheitlichen Nutzung zu einer privatwirtschaftlichen Verwendung kann der Vorsteuerabzug nicht mehr nachträglich geltend gemacht werden.<sup>278</sup> Diese Regelung gleicht der bei Einlagen vom Privatvermögen einer natürlichen Person in den unternehmerischen Bereich, da auch hier der Vorsteuerabzug verloren geht. Das Ergebnis ist insoweit unbefriedigend, da die zeitliche Nutzung für den privatwirtschaftlichen Bereich viel länger sein kann als die zeitliche Nutzung für den hoheitlichen Bereich. In die umgekehrte Richtung von der rein privatwirtschaftlichen zu einer hoheitlichen Nutzung muss ja sehr wohl eine Vorsteuerkorrektur gem § 12 Abs 10 UStG vorgenommen werden, wenn eine Änderung des Verwendungszweckes erfolgt.

Beim Thema des Vorsteuerabzuges sind hier auch die unechten Steuerbefreiungen gem § 6 UStG zu beachten, die auch für Gemeindeverbände relevant sein können. Wenn zB ein Sozialhilfeverband ein Altersheim betreibt, stellt das Altenheim einen BgA dar, dessen Leistungen gem § 6 Abs 1 Z 18 UStG unecht steuerbefreit sind, wenn sie im unmittelbaren Zusammenhang mit der Betreuung stehen.<sup>279</sup> Diese Leistungen unterliegen zwar nicht der Umsatzsteuer, doch ist der Gemeindeverband auch nicht berechtigt, einen Vorsteuerabzug geltend zu machen. Der Sozialhilfeverband kann jedoch auf Steuerpflicht des Altersheims optieren, wenn die Betätigung in erheblichem Umfang privatwirtschaftlich organisiert und ausgerichtet ist und die Steuerbefreiung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.<sup>280</sup>

Auch § 6 Abs 1 Z 12 UStG könnte für Gemeindeverbände relevant sein, wonach die Umsätze aus den von öffentlich-rechtlichen Körperschaften veranstalteten Vorträgen, Kursen und Filmvorführungen wissenschaftlicher oder unterrichtender oder belehrender Art befreit sind.

## **5. Judikaturbeispiele**

### **5.1 UFS 31. 1. 2007, RV/1382-W/05**

In dieser Entscheidung des UFS wehrte sich ein Gemeindeverband als Wasserleitungsverband gegen die Auffassung des Finanzamtes, die eine seinen verbandsangehörigen Gemeinden un-

---

<sup>278</sup> Vgl *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung<sup>2</sup> 137.

<sup>279</sup> Vgl *Renner*, RFG 2007, 71 (74); UFS 29. 1. 2007, RV/0074-L/05.

<sup>280</sup> UStR Rz 925.

entgeltlich zur Verfügung gestellte Menge an Wasser als Eigenverbrauch iSd UStG qualifizierte. Für die sonstigen Wasserlieferungen mussten die Gemeinden eine Wasserbezugsgebühr bezahlen, die mit 10% der Umsatzsteuer unterliegt. Der Gemeindeverband argumentierte, er sei gesetzlich dazu verpflichtet, dieses Freiwasser den Gemeinden zu gewähren und damit handle es sich um einen hoheitlichen und daher nicht steuerbaren Vorgang. Das Finanzamt war der Meinung, dass es sich bei der Tätigkeit des Gemeindeverbands um einen BgA handle, da gem § 2 Abs 3 UStG Wasserwerke als fiktive BgA im UStG genannt werden.

Der UFS entschied hier, dass auch das an die Gemeinden gewährte unentgeltliche Wasser zum Unternehmen und somit zum BgA des Gemeindeverbandes gehöre, da aufgrund des Grundsatzes der Unternehmenseinheit die Tätigkeiten des Gemeindeverbandes als Einheit anzusehen seien und nicht getrennt werden dürfen. Da der Gemeindeverband für seine Tätigkeit zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sei, seien diese unentgeltlichen Lieferungen aus unternehmensfremden Zwecken erfolgt und unterliegen daher der Eigenverbrauchsbesteuerung.

Seit 1. 1. 2013 würde auf diesen Sachverhalt nicht die Besteuerung über den Eigenverbrauch mit der Bemessungsgrundlage der Selbstkosten, sondern die Besteuerung über die Normalwertregelung gem § 4 Abs 9 UStG zur Anwendung gelangen, wenn der Gemeindeverband das Wasser nicht unentgeltlich an die verbandsangehörigen Gemeinden geliefert hätte, sondern dafür ein unterpreisiges Entgelt verlangt hätte.<sup>281</sup> Nach § 4 Abs 9 lit a UStG ist der Normalwert die Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, sofern das Entgelt niedriger als der Normalwert und der Empfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Das würde dann auf den geänderten Sachverhalt mit dem unterpreisigen Entgelt zutreffen, denn die Lieferung des Wassers ist aus unternehmensfremden Zwecken erfolgt, da die Wasserlieferung an die Gemeinden für den hoheitlichen Bereich erfolgte. Es wurde weiters kein Entgelt für die Lieferung verlangt und die verbandsangehörigen Gemeinden sind als Nichtunternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.<sup>282</sup>

---

<sup>281</sup> Vgl ErläutRV 1960 BlgNR 24. GP 38.

<sup>282</sup> Vgl Heinrich in *Kommunalwissenschaftliche Gesellschaft*, Gemeindekooperationen 102 f.

## **5.2 UFS 20. 6. 2011, RV/3467-W/09**

In einer weiteren Entscheidung des UFS ging es um einen Gemeindeverband, der diverse Gebühren und Abgaben für seine verbandsangehörigen Gemeinden einhob. Dabei kamen 97% dieser eingehobenen Abgaben den Gemeinden zu und 3% der Abgaben behielt sich der Gemeindeverband als Kostenersatz ein. Dabei wurde die Frage aufgeworfen, ob es sich bei diesem Kostenersatz um eine privatwirtschaftliche oder um eine hoheitliche Tätigkeit handelt. Das Finanzamt ging von einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit und somit von einem BgA aus, qualifizierte den Kostenersatz als Entgelt im Sinne des Umsatzsteuergesetzes und unterwarf somit den Kostenersatz der Umsatzsteuer. Der Gemeindeverband hingegen entgegnete, dass es sich insgesamt um eine hoheitliche Tätigkeit handelt, da er gemäß der Satzung verpflichtet ist, derartige Gebühren einzuheben.

Der UFS folgte hier prinzipiell der Auffassung des Gemeindeverbands, stellte jedoch fest, dass keine abschließende Entscheidung getroffen werden könne, da der Sachverhalt noch nicht ausreichend ermittelt wurde.

## **5.3 UFS 10. 4. 2012, RV/0984-W11**

Schulgemeindeverbände, die zur Errichtung und Erhaltung von Schulen gebildet wurden, sind grundsätzlich hoheitlich tätig. Auch die Verpflegung und Betreuung an den Schulen unterliegen dem Hoheitsbetrieb. Gemeindeverbände begründen nur dann einen BgA, wenn es sich um eine Privatschule handelt oder ein Schülerheim geführt wird. Auch die Nachmittagsbetreuung außerhalb öffentlicher Pflichtschulen fällt in den privatwirtschaftlichen Bereich und bildet somit einen BgA.<sup>283</sup>

Nach einer Entscheidung des UFS ist nun genau zu trennen, für welche Zwecke eine Stadtgemeinde eine Sporthalle zur Verfügung stellt.<sup>284</sup> Die Sporthalle wurde von der Gemeinde errichtet und dann der örtlichen Volksschule, Schulgemeinden, Bundesschulen, Vereinen, Privaten und auch für gemeindeeigene Zwecke gegen Entgelt überlassen. Die Gemeinde war der Ansicht, dass die Überlassung der Sporthalle einen BgA begründe, da sie eine Gewerbeberechtigung „Betrieb einer Sport- und Veranstaltungshalle“ dafür besitze und ihr daher der

---

<sup>283</sup> Vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § 2 Tz 223.

<sup>284</sup> UFS 10. 4. 2012, RV/0984-W11.

Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten zustehe. Das Finanzamt trennte jedoch die Überlassung in einen hoheitlichen und in einen privatwirtschaftlichen Bereich und wollte den Vorsteuerabzug nur anteilmäßig für den privatwirtschaftlichen Bereich zugestehen.

Der UFS bestätigte die Rechtsmeinung des Finanzamtes, indem er ausführte, dass hier zu differenzieren sei. Sofern die Gemeinde einer Schulgemeinde angehört oder eine Volksschule betreibt und sie eine Sporthalle an diese überlässt, stellt dies eine hoheitliche Tätigkeit dar, da sie zur Deckung des Schulaufwandes gesetzlich verpflichtet ist. Auch die Nutzung der Sporthalle für gemeindeeigene Zwecke sei dem Hoheitsbereich zuzuordnen. Die Überlassung der Sporthalle an Bundesschulen ist jedoch vom UFS als privatwirtschaftliche Tätigkeit qualifiziert worden, da der Bund als Dritter anzusehen ist.

#### **5.4 VwGH 25. 10. 2011, 2008/15/0299**

Prinzipiell unterliegt auch die Straßenerhaltung eines dafür gegründeten Gemeindeverbandes seinem Hoheitsbetrieb. Nach einer Entscheidung des VwGH können jedoch auch Baumaßnahmen an einer an sich öffentlichen Straße als privatwirtschaftliche Tätigkeit gelten: Diese Entscheidung erging zu einem Gemeindeverband, der für die Schaffung eines Gewerbegebietes gegründet wurde. Der Gemeindeverband erschloss Grundstücke, um diese anschließend zu veräußern. Im Zuge dessen hatte er eine innere Aufschließungsstraße, eine Privatstraße, errichtet und auch Arbeiten an der angrenzenden Bundesstraße durchgeführt, damit die Käufer auf die Grundstücke zufahren können. Die Kaufinteressenten sollten die Kosten der anteiligen Errichtungskosten übernehmen. Der Gemeindeverband wollte aus diesen Straßenarbeiten den Vorsteuerabzug geltend machen. Es handelte sich nach seiner Auffassung um eine privatwirtschaftliche Tätigkeit, da die Maßnahmen getroffen wurden, um damit die Chance zu vergrößern, Kaufinteressenten zu finden. Der Gemeindeverband wollte mit den Käufern Verträge abschließen und stellte ihnen Infrastrukturkostenbeiträge in Rechnung. Das Finanzamt war dagegen der Meinung, dass es sich bei diesen Straßenmaßnahmen um eine hoheitliche Tätigkeit handelt und wollte dem Gemeindeverband den Vorsteuerabzug verweigern. Eine öffentliche Straße liege nämlich dann vor, wenn sie von der Allgemeinheit befahren werden kann.

Der VwGH teilte in seinem Erkenntnis die Ansicht des Gemeindeverbandes. Es erfolgte keine Widmung durch Verordnung zum Gemeingebrauch für die innere Aufschließungsstraße. Auch liegt nach Landesgesetz keine öffentliche Straße vor. Der VwGH verwarf auch das Ar-

gument des Finanzamtes, dass deswegen von einer hoheitlichen Tätigkeit auszugehen sei, da zwar ein Aufschließungsentgelt von den Grundstückeigentümern zu zahlen ist, diese jedoch von bestimmten Interessentenbeiträgen befreit wären. Das würde einen Verzicht auf Abgaben darstellen. Ein Verzicht auf Abgaben kann aber laut VwGH nicht nur im Hoheitsbereich geschehen, sondern eine Abgabentilgung kann auch im privatwirtschaftlichen Bereich im Rahmen einer Subventionszusage erfolgen. Somit begründet diese Tätigkeit einen BgA, wodurch der Vorsteuerabzug möglich ist. Bezüglich der Straßenmaßnahmen an der Bundesstraße führt der VwGH aus, dass der Gemeindeverband eine steuerpflichtige Werklieferung an den Straßeneigentümer erbringt. Die Kosten werden von den Kaufinteressenten getragen und dies ist als Zahlung von Dritten für die Werklieferung zu qualifizieren.

*Krumenacker* kritisiert das Erkenntnis des VwGH: Er sieht die Leistung des Gemeindeverbandes an die Kaufinteressenten, gegen Entgelt auf ihr Grundstück zufahren zu können, jedenfalls als umsatzsteuerpflichtig an und macht sie nicht davon abhängig, ob es sich um eine öffentliche oder um eine private Straße handelt. Bei den Straßenmaßnahmen an der Bundesstraße handelt es sich seiner Meinung nach auch um keine Werklieferung, sondern diese stellen vielmehr eine Leistungserbringung an die potenziellen Käufer dar. Die Kostenübernahmen sind als Entgelt dafür anzusehen.<sup>285</sup>

### III. Exkurs Kommunalsteuer

Die Kommunalsteuer ist eine ausschließliche Gemeindeabgabe gem § 14 Abs 1 Z 2 FAG. Die Regelung der Erhebung und Verwaltung dieser Abgaben bleibt zwar gem § 7 Abs 3 F-VG dem Bund vorbehalten, jedoch kommt den Gemeinden die ausschließliche Ertragshoheit aus der Kommunalsteuer zu. Wird ein Gemeindeverband für ein Betriebsansiedlungsprojekt geschaffen, können die verbandsangehörigen Gemeinden vereinbaren, den Ertrag der Kommunalsteuer unter sich aufzuteilen. Die gesetzlichen Rahmenbedingungen finden sich in § 17 Abs 1 FAG, der bestimmt, dass die zur Erhebung der Kommunalsteuer berechnete Gemeinde mit anderen Gemeinden im Zusammenhang mit gemeinsamen Investitionen in die Schaffung oder Erhaltung von Betriebsstätten Vereinbarungen über eine Teilung der Erträge aus der Kommunalsteuer treffen kann.<sup>286</sup>

---

<sup>285</sup> Vgl *Krumenacker*, Vorsteuerabzug bei straßenbaulichen Maßnahmen auf öffentlichen und nicht öffentlichen Grundstücken, UFS Journal 2012, 280 (282).

<sup>286</sup> Vgl *Pilz*, Checkliste für die Vereinbarung eines interkommunalen Finanzausgleichs, RFG 2007, 75 (75).

Der Kommunalsteuerpflicht unterliegen gem § 3 Abs 3 KommStG die Körperschaften des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe. Das Kommunalsteuergesetz orientiert sich am Unternehmerbegriff des Umsatzsteuergesetzes. So wie im UStG ist auch im KommStG der Gemeindeverband als KöR und nicht der einzelne BgA Empfänger des Kommunalsteuerbescheides.<sup>287</sup> Gem § 3 Abs 1 KommStG ist für die Kommunalsteuerpflicht die Erzielung von Einnahmen notwendig. Dabei ist zu beachten, dass die Vorteile der Umsatzsteuerpflicht mit dem Nachteil der Kommunalsteuerpflicht einhergehen können.<sup>288</sup> Wenn daher der Gemeindeverband einen unternehmerisch tätigen BgA unterhält, so kann der Vorteil der Vorsteuerabzugsberechtigung mit dem Nachteil der Kommunalsteuerpflicht zusammentreffen.

---

<sup>287</sup> Vgl Oberhuber in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG § 2 Rz 22 f.

<sup>288</sup> Vgl Oberhuber in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG § 2 Rz 25.



## **C. Einzelaspekte der Besteuerung von Gemeindeverbänden**

### **I. Mischbetriebe mit teils hoheitlichen und teils privatwirtschaftlichen Tätigkeiten**

Vielfach sind hoheitliche und privatwirtschaftliche Tätigkeiten eines Gemeindeverbandes schwer zu trennen. Das liegt zB dann vor, wenn ein Mehrzweckverband gegründet wird, um sowohl hoheitliche als auch privatwirtschaftliche Aufgaben zu erfüllen. Wenn die Tätigkeiten nicht getrennt voneinander betrachtet werden können, liegt steuerlich ein sogenannter Mischbetrieb vor.<sup>289</sup>

Der VwGH untersuchte in seinem Erkenntniss vom 24.04.1980<sup>290</sup>, ob es sich bei einem Hallenbad, das sowohl für den Unternehmensbereich als auch für den nichtunternehmerischen Bereich einer Gemeinde genutzt wurde, um einen Mischbetrieb handelt. Der VwGH stellte hier fest, dass der Betrieb eines Hallenbades kein Mischbetrieb ist, wenn der hoheitliche Zweck vom privatwirtschaftlichen Zweck getrennt werden kann. Das war hier der Fall, da die jeweiligen Benutzer zu unterschiedlichen Zeiten das Hallenbad aufsuchten. Von einem Mischbetrieb könne man nur dann ausgehen, wenn diese beiden Tätigkeiten in einem so engen inneren Zusammenhang stehen, sodass eine Aufspaltung nicht möglich sei. Daher ist auch nicht das Überwiegen einer Tätigkeit relevant, sondern die Tätigkeiten werden getrennt voneinander beurteilt. Der nichthoheitliche Bereich stellt somit einen BgA dar. Der UFS folgt dieser Beurteilung des VwGH in einer Entscheidung über die Überlassung einer Sporthalle an die örtliche Volksschule, an den Schulgemeindeverband und die Nutzung für gemeindeeigene Zwecke. Auch hier stellt sich die Frage des Mischbetriebs nicht, da die Tätigkeiten zeitlich getrennt voneinander vorgenommen werden können.<sup>291</sup>

---

<sup>289</sup> Vgl *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung<sup>2</sup> 56.

<sup>290</sup> VwGH 24. 4. 1980, 2730/77 ÖStZB 1980, 297.

<sup>291</sup> UFS 10. 4. 2012, RV/0984-W11.

Nach *Achatz/Leitner* folgt daraus, dass bei der Prüfung, ob ein Mischbetrieb vorliegt, zunächst zu fragen ist, ob tatsächlich eine einheitliche Einrichtung gegeben ist.<sup>292</sup> Nur wenn hoheitliche und privatwirtschaftliche Tätigkeiten eine Einheit bilden, handelt es sich um einen Mischbetrieb. Dabei ist darauf abzustellen, ob eine enge wirtschaftliche technische und organisatorische Verbindung zwischen den einzelnen Tätigkeiten vorliegt. Sobald eine Abgrenzung zwischen den beiden Tätigkeitsbereichen vorgenommen werden kann, liegt kein Mischbetrieb vor, sondern zwei Einrichtungen, deren Tätigkeiten unabhängig voneinander beurteilt werden.<sup>293</sup>

Kann keine Abgrenzung vorgenommen werden, da hoheitliche und privatwirtschaftliche Tätigkeiten so eng zusammenhängen, gilt der Grundsatz des Überwiegens. Überwiegt der öffentlich-rechtliche Bereich der Aufgabenerfüllung bei der Tätigkeit, liegt insgesamt ein Hoheitsbetrieb vor und der Betrieb ist nicht steuerbar. Überwiegt jedoch der privatwirtschaftliche Bereich der Aufgabenerfüllung, liegt insgesamt ein unbeschränkt steuerpflichtiger BgA vor. Die untergeordnete Tätigkeit richtet sich somit nach der überwiegenden Tätigkeit.<sup>294</sup> Der Überwiegensgrundsatz ergibt sich aus § 2 Abs 1 KStG, wonach ein BgA eine Einrichtung darstellt, die überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit dient.

Zur Feststellung, ob die hoheitliche oder die privatwirtschaftliche Tätigkeit eines Mischbetriebes überwiegt, kann nach den KStR auf das Umsatzverhältnis, den Umfang der zeitlichen Inanspruchnahme, die anteiligen Kosten der erstellten Leistungen oder auf andere, im Einzelfall geeignete, Kriterien zurückgegriffen werden. Es muss ein derartiger innerer Zusammenhang vorliegen, dass eine Abgrenzung und Aufspaltung nicht möglich oder unzumutbar ist.<sup>295</sup> Als Beispiel für einen Mischbetrieb wird in den KStR ein Amtsblatt einer Gemeinde genannt, das neben dem redaktionellen Teil als privatwirtschaftlichen Bereich auch Kundmachungen enthält. Auch ein Wasserwerk, das sowohl Trinkwasser als auch Nutzwasser liefert, stellt einen Mischbetrieb dar.<sup>296</sup>

---

<sup>292</sup> Vgl *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung<sup>2</sup> 57.

<sup>293</sup> Vgl *Raab*, Mischbetriebe von Körperschaften öffentlichen Rechts (Teil1) ÖStZ 2008, 444 (445).

<sup>294</sup> Vgl *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung<sup>2</sup> 56 f.

<sup>295</sup> Vgl *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung<sup>2</sup> 58; KStR Rz 75.

<sup>296</sup> KStR Rz 76.

Im Bereich der Umsatzsteuer gilt grundsätzlich auch der Überwiegensgrundsatz, der aus § 2 KStG abgeleitet wird, nach dem ein BgA einer KöR jede Einrichtung darstellt, die – ua – ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht dient.<sup>297</sup> Im Bereich der Umsatzsteuer wird ja für die Besteuerung der KöR auf § 2 KStG verwiesen und damit wird auch hier an das Überwiegensprinzip angeknüpft.

Nach den Regeln des Unionsrechts sollten hoheitliche und privatwirtschaftliche Tätigkeiten jedoch getrennt voneinander betrachtet werden und die einzelnen Bereiche getrennt besteuert werden. Durch das Abstellen auf die Wettbewerbsneutralität im MwSt- System ist es demnach nicht gerechtfertigt, wenn eine privatwirtschaftliche Tätigkeit in der hoheitlichen Tätigkeit aufgehen könnte und daher nicht steuerbar wäre. Eine potenzielle Wettbewerbsverzerrung gegenüber privaten Unternehmen reicht dabei schon aus.<sup>298</sup> Da das UStG auf § 2 KStG verweist und § 2 KStG ausdrücklich das Überwiegen der Tätigkeit anspricht, kann man hier keine richtlinienkonforme Interpretation vornehmen, sondern muss das österreichische Recht in diesem Zusammenhang unangewendet lassen. Dies kann jedoch nur zum Vorteil des Steuerpflichtigen geschehen.<sup>299</sup> Die jüngere Rechtsprechung des VwGH folgt hier aber schon dem Unionsrecht, indem sie sich nicht mehr am Überwiegen der Tätigkeit, sondern am Unionsrecht orientiert und grundsätzlich eine Trennung der Tätigkeiten vornimmt.<sup>300</sup>

Die österreichische Finanzverwaltung hat diesem Umstand aus den Vorgaben des Unionsrechts auch schon Rechnung getragen, in dem „bei Bestehen einer sachlichen Trennungsmöglichkeit die hoheitlichen Tätigkeiten aus dem Unternehmensbereich der KöR auszuschneiden“ ist. Jedoch hält *Raab* fest, dass ja gerade die Fälle erklärungsbedürftig sind, bei denen es keine sachliche Trennungsmöglichkeit zwischen dem Hoheitsbereich und dem Unternehmensbereich gibt.<sup>301</sup>

---

<sup>297</sup> Vgl *Raab*, taxlex 2011, 396 (396).

<sup>298</sup> Vgl *Raab*, taxlex 2011, 396 f.

<sup>299</sup> Vgl *Ruppe/Achatz* UStG<sup>4</sup> § 2 Tz 187 ff.

<sup>300</sup> VwGH 19. 4. 2007, 2004/15/0091 ÖStZB 2008, 92; 20. 1. 2005, 2000/14/0203 ÖStZB 2005, 381.

<sup>301</sup> UStR Rz 268; vgl *Raab*, ÖStZ 2008, 444 (447 f).

## II. Vermögenstransfers zwischen Gemeindeverbänden und verbandsangehörigen Gemeinden

### 1. Vorbemerkungen

Unter Vermögenstransfers werden im folgenden Kapitel Entgelte für erbrachte Leistungen untersucht, aber auch Zuwendungen, die keiner Leistung zugrunde liegen.

Zwischen einem Gemeindeverband und seinen verbandsangehörigen Gemeinden erfolgen naturgemäß Vermögenstransfers in beide Richtungen. Diese sind daher für den Gemeindeverband von besonderem Interesse. Gerade im Bereich der Umsatzsteuer können die Vermögenszuwendungen zwischen dem Gemeindeverband und seinen verbandsangehörigen Gemeinden besondere Bedeutung gewinnen, da der Leistungsaustausch zwischen zwei KöR stattfindet und die dabei anfallende Umsatzsteuer zu einem wesentlichen Kostenfaktor werden kann, wenn eine Leistung für den Hoheitsbereich erbracht wird und sich der Gemeindeverband bzw die Gemeinde daher keine Vorsteuer abziehen darf. Der Kostenfaktor Umsatzsteuer wird vor allem bei Personalkosten erkenntlich, da der Gemeindeverband für seine Leistungen an die Gemeinden zusätzlich Umsatzsteuer in Rechnung stellen muss, die nicht abzuführen wäre, würden die Dienstnehmer für die Gemeinde direkt tätig werden.<sup>302</sup>

Ein Gemeindeverband kann seinen verbandsangehörigen Gemeinden und vice versa die verbandsangehörigen Gemeinden dem Gemeindeverband Geld aus unterschiedlichen Gründen zuwenden. Diese Vorgänge können sowohl im hoheitlichen als auch im privatwirtschaftlichen Bereich erfolgen und betreffen weiters einerseits Fragen der Körperschaftsteuer und andererseits Fragen der Umsatzsteuer. Denkbar wäre eine Zuwendung zB

- als Verteilung von Geldern im hoheitlichen Bereich
- als Entgelt seitens der verbandsangehörigen Gemeinden für eine Lieferung oder Leistung des Gemeindeverbands an die verbandsangehörigen Gemeinden selbst oder an Dritte
- als Gewinnabfuhr aus einem BgA eines Gemeindeverbandes an die Gemeinden

---

<sup>302</sup> Vgl Heinrich in *Kommunalwissenschaftliche Gesellschaft*, Gemeindekooperationen 99 f.

## **2. Vermögenszuwendungen oder Entgelte vom Gemeindeverband an verbandsangehörige Gemeinden**

Erfolgt die Geldzuwendung im hoheitlichen Bereich, stellt dies sowohl im Bereich der Körperschaftsteuer als auch im Bereich der Umsatzsteuer einen nicht steuerbaren Vorgang dar, da Geld zwischen zwei KöR verschoben wird.<sup>303</sup> Diese Konstellation ist dann denkbar, wenn der Gemeindeverband hoheitliche Aufgaben erfüllt und in diesem Zusammenhang über Geldmittel verfügt, die er auf die verbandsangehörigen Gemeinden aufzuteilen hat. Das wäre zB der Fall, wenn ein Staatsbürgerschaftsverband Gebühren für seine Tätigkeiten kassiert und Überschüsse an seine Mitgliedsgemeinden für den Betrieb des jeweiligen Gemeindeamtes zuwendet.

Wenn jedoch Geld im privatwirtschaftlichen Bereich, also aus einem BgA des Gemeindeverbandes heraus den Gemeinden zugewendet wird, ist danach zu unterscheiden, ob die Vermögenszuwendung mit einem Leistungsaustausch zusammenhängt, also ob es sich um Entgelt handelt oder nicht.

Liegt kein Leistungsaustausch vor, ist die Vermögenszuwendung körperschaftsteuerlich als reine Ausschüttung zu betrachten. Dies wäre zB dann gegeben, wenn der Gemeindeverband im Rahmen seines BgA an die verbandsangehörigen Gemeinden eine Ausschüttung vornimmt, weil er etwa den Gewinn aus seinem BgA an seine verbandsangehörigen Gemeinden abführt. Die steuerliche Konsequenz daraus ist, dass dieser Vorgang beim BgA als Einkommensverwendung zu qualifizieren und daher nicht abzugsfähig gem § 8 Abs 2 KStG ist. Die Ausschüttung stellt daher beim BgA keine Betriebsausgabe dar. Sowohl beim Gemeindeverband als auch bei den verbandsangehörigen Gemeinden ist die Vermögenszuwendung nicht steuerpflichtig, da die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht nicht für solche Fälle greift.<sup>304</sup> Die Gemeinden sind nämlich mit diesen Einkünften nicht beschränkt körperschaftsteuerpflichtig, da derartige Zuwendungen in § 27 Abs 2 EStG nicht genannt werden, worauf § 21 Abs 2 iVm § 93 EStG Bezug nimmt. Deshalb sind solche Zuwendungen an die verbandsangehörigen Gemeinden systematisch als Einkünfte anzusehen, die jedoch keinem Steuerabzug unterliegen. Im Bereich der Umsatzsteuer liegt mangels Leistung kein steuerbarer Vorgang

---

<sup>303</sup> Vgl *Heiss*, Umsatzsteuerliche Beurteilung von Leistungen bei Gemeindekooperationen, RFG 2012, 125 (126).

<sup>304</sup> Vgl *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 2 Tz 146 ff.

vor, da gem § 1 Abs 1 Z 1 UStG nur solche Umsätze der Umsatzsteuer unterliegen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, wobei gem § 4 Abs 1 UStG Entgelt alles ist, was der Empfänger einer Lieferung oder Leistung aufzuwenden hat.

Erfolgt die Vermögenszuwendung als Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustausches, so ist im Bereich der Körperschaftsteuer diese beim BgA des Gemeindeverbandes eine Betriebsausgabe nach Maßgabe der allgemeinen ertragsteuerlichen Voraussetzungen, da gem § 7 Abs 2 KStG das Einkommen nach den Bestimmungen des EStG zu ermitteln ist. Bei der Gemeinde mit BgA ist dies eine Betriebseinnahme des BgA und bei der Gemeinde ohne BgA ist die Vermögenszuwendung nicht steuerbar. Erbringt der Gemeindeverband eine Zahlung an seine verbandsangehörigen Gemeinden für Leistungen im Rahmen der einzelnen BgA, handelt es sich um eine unternehmerische Tätigkeit, dessen Entgelt mit Umsatzsteuer zu verrechnen ist.<sup>305</sup> Auf Ebene der Umsatzsteuer kann sich der Gemeindeverband für seinen BgA die Vorsteuer aus der Leistung abziehen, sofern es sich um einen vorsteuerabzugsberechtigten BgA handelt. Das wäre etwa der Fall, wenn eine Mitgliedsgemeinde an den BgA des Gemeindeverbandes eine Maschine liefert und dafür vom Gemeindeverband ein Entgelt erhält.

### **3. Vermögenszuwendungen oder Entgelte von den verbandsangehörigen Gemeinden an den Gemeindeverband**

Steuerlich zu differenzieren ist auch der umgekehrte Fall, dass die verbandsangehörigen Gemeinden dem Gemeindeverband Geld zuwenden. Geldflüsse in diese Richtung werden häufiger der Fall sein, da Gemeinden zB über den Finanzausgleich, die Einnahmen aus der Kommunalsteuer, der Grundsteuer usw über Geld verfügen und dem Gemeindeverband daher Geld zuwenden können. Hier ist wiederum danach zu differenzieren, ob die Vermögenszuwendung im Rahmen eines Leistungsaustausches Entgelt darstellt oder ob es sich dabei um keinen Leistungsaustausch handelt.<sup>306</sup>

---

<sup>305</sup> Vgl *Heiss*, RFG 2012, 125 (126).

<sup>306</sup> Vgl *Gerhartl*, Umsatzsteuerpflicht von Zuschüssen, RdW 2012, 758.

Spielt sich dieser Vorgang im hoheitlichen Bereich ab, sodass der Gemeindeverband von Gemeinden Geld bekommt, ist dies wie im umgekehrten Fall körperschaftsteuerlich mangels Zusammenhanges mit einem BgA unbeachtlich.

Erbringt ein Gemeindeverband an seine verbandsangehörigen Gemeinden eine Leistung auf öffentlich-rechtlicher Basis im Rahmen der Hoheitsverwaltung, unterliegt die in Rechnung gestellte Leistungsverrechnung nicht der Umsatzsteuer, außer dieser Vorgang würde zu größeren Wettbewerbsverzerrungen gegenüber privaten Unternehmern führen. Wettbewerbsverzerrungen können dann nicht vorliegen, wenn private Unternehmer keine Möglichkeit haben, diese Leistung in der Form zu erbringen, da mit ihnen zB hoheitliche Befugnisse verbunden sind, wie das zB bei der Abgabeneinhebung der Fall sein kann.<sup>307</sup> Zu diesem Ergebnis kam die Finanzverwaltung im Rahmen des Salzburger Steuerdialoges 2012 unter Berufung auf das Unionsrecht. Im nationalen Recht hingegen gilt eine Leistung als nicht steuerbar e contrario zu § 1 Abs 1 Z 1 UStG, sofern sie auf öffentlich-rechtlicher, also hoheitlicher, Basis erfolgt. Nur in Form eines BgA kann eine KöR eine privatwirtschaftliche Tätigkeit ausüben. Liegen also nicht alle Merkmale eines BgA vor, kann das österreichische Recht nicht unionsrechtskonform ausgelegt werden. Nach *Heinrich* genügt dabei keine diesbezügliche Stellungnahme der Finanzverwaltung, dass eine Leistung im Hoheitsbereich unter der Annahme von größeren Wettbewerbsverzerrungen laut herrschendem Unionsrecht umsatzsteuerpflichtig ist. Sondern es ist die Aufgabe der österreichischen Gesetzgebung, eine unionsrechtskonforme Regelung zu treffen, die auch Verpflichtungen gegenüber dem einzelnen Steuerpflichtigen schaffen kann.<sup>308</sup>

Im Bereich der Körperschaftsteuer lassen sich Geldtransfers von den verbandsangehörigen Gemeinden an den Gemeindeverband wie folgt skizzieren:

Hat der Gemeindeverband einen BgA, dann ist die Vermögenszuwendung seitens der Gemeinden im Bereich der Körperschaftsteuer steuerlich als Einlage gem § 8 Abs 1 KStG zu beurteilen, die steuerneutral ist. Die Gemeinden können dem Gemeindeverband ohne Gegenleistung Geld zuwenden und so den BgA im Rahmen des Gemeindeverbandes begünstigen, sodass die Gemeinden zB die Verluste des BgA abdecken. Wenn die Trägerkörperschaft

---

<sup>307</sup> Vgl *Heiss*, RFG 2012, 125 (126); vgl auch *Niedermair*, Highlights aus dem Salzburger Steuerdialog 2012, taxlex 2012, 499 (499).

<sup>308</sup> Vgl *Heinrich* in *Kommunalwissenschaftliche Gesellschaft*, Gemeindekooperationen 100 ff.

schließlich den BgA des Gemeindeverbandes bei seiner Gründung mit Kapital ausstattet, ist dies jedenfalls als Einlage zu qualifizieren.<sup>309</sup>

Ist jedoch die Vermögenszuwendung der Gemeinden als Entgelt an einen BgA eines Gemeindeverbandes im Rahmen eines Leistungsaustausches zu sehen, so liegt bei diesem eine körperschaftsteuerlich relevante Einnahme vor. Bei der Gemeinde stellt dies einen Aufwand dar, der eventuell im Rahmen eines BgA der Gemeinde als Betriebsausgabe abzugsfähig ist.<sup>310</sup>

Zuletzt stellt sich die Frage, was es steuerlich zu bedeuten hat, wenn der Gemeindeverband eine Leistung erbringt; dabei wird aber als Gegenleistung statt Entgelt ein Zuschuss oder eine Subvention gegeben.

Vorweg ist dabei zu untersuchen, ob es sich um ein Scheingeschäft gem § 23 BAO handelt. Gem § 23 Abs 1 BAO sind Scheingeschäfte für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend. Dient die als Subvention gegebene Gegenleistung nur dazu, das entgeltliche Rechtsgeschäft zu verdecken, handelt es sich um ein relatives Scheingeschäft gem § 23 Abs 1 BAO und es wird so vorgegangen, als ob Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung gegeben worden wäre.

Handelt es sich aber um kein Scheingeschäft, so sind im Bereich der Körperschaftsteuer gem § 3 Abs 1 Z 6 EStG Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (einschließlich Zinsenzuschüsse) zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder zu ihrer Instandsetzung von der Einkommensteuer befreit. Gem § 12 Abs 2 KStG dürfen aber bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen nicht abgezogen werden, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einkünften zusammenhängen. Abgesehen von diesem Sonderfall der Anschaffung oder Herstellung bzw Instandsetzung von Wirtschaftsgütern sind Subventionen der Gemeinden an den Gemeindeverband steuerpflichtig, da keine weitere Steuerbefreiung besteht.<sup>311</sup>

---

<sup>309</sup> Vgl *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 2 Tz 142 ff; VwGH 30. 3. 1979, 899/75 ÖStZB 1980, 25.

<sup>310</sup> Vgl § 7 Abs 2 KStG, wonach das Einkommen nach den Bestimmungen des EStG zu ermitteln ist.

<sup>311</sup> Vgl *Beiser*, Gesellschaftereinlagen, Leistungsentgelte, Subventionen und Finanzzuweisungen aus dem Finanzausgleich, GesRZ 2004, 108.



Im Bereich der Umsatzsteuer können Geldtransfers von den verbandsangehörigen Gemeinden an den Gemeindeverband wie folgt differenziert werden als

- direktes Leistungsentgelt für eine Leistung an die Gemeinden
- Leistungsentgelt (unechter Zuschuss)
- echter Zuschuss, Subvention

Für die Qualifikation als direktes Leistungsentgelt wird gefordert, dass dem Zuschussgeber, hier den verbandsangehörigen Gemeinden, ein verbrauchsfähiger Nutzen zukommt, dass somit die Erfüllung der Leistung im gemeindeeigenen Interesse liegt.<sup>312</sup> Auch laut VwGH ist es maßgeblich, ob der Zuschussgeber als Beteiligter am Wirtschaftsleben einen Nutzen aus dem Verhalten des Zuschussempfängers zieht. Er verneint ein direktes Leistungsentgelt, wenn er keinen Vorteil des Zuschussgebers für seine Zuwendung an den Unternehmer sieht.<sup>313</sup> Dem VwGH genügt es für das Vorliegen eines Entgeltlichkeitszusammenhangs aber auch, wenn eine Zuwendung unter einer Auflage gewährt wird.<sup>314</sup>

*Beispiel 1:*

*Sachverhalt: Der Gemeindeverband besitzt im Rahmen seines BgA ein Schwimmbad und die Gemeinde mietet das Schwimmbad für gemeindeeigene Zwecke vom Gemeindeverband an.*

*Lösung: Die Miete (Vermögenszuwendung) der Gemeinde ist auf jeden Fall als Entgelt für die Bereitstellung des Schwimmbades zu sehen. Die Gemeinde hat jedoch keinen Vorsteuerabzug (außer die Anmietung würde im Rahmen eines umsatzsteuerlichen BgA der Gemeinde erfolgen). Der BgA des Gemeindeverbandes muss die Einnahmen seitens der Gemeinden der Umsatzsteuer unterwerfen, dafür steht ihm auch der Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten bzw aus anfallenden Investitionen zu.*

*Das Gleiche gilt, wenn das Entgelt nicht als Entgelt, sondern als Zuschuss bezeichnet wird.*

---

<sup>312</sup> UStR Rz 24.

<sup>313</sup> Vgl Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup> § 4 Tz 115 f; VwGH 23. 11. 2004, 2001/15/0103 ÖStZB 2005, 316; 4. 10. 1995, 93/15/0117 ÖStZB 1996, 380.

<sup>314</sup> VwGH 23. 1. 1996, 95/14/0084 ÖStZB 1996, 557; vgl Moritz, Subventionen und Zuschüsse aus umsatzsteuerlicher Sicht in Achatz (Hrsg), Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen<sup>2</sup> 231.

Die Zuwendung kann auch als unechter Zuschuss und damit als Entgelt von dritter Seite qualifiziert werden. Dies ist dann der Fall, wenn der Zuschussgeber dem Unternehmer den Zuschuss für eine Leistung gibt, die einem Dritten zugute kommt. Die Leistung muss mit dem gewährten Entgelt in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, jedoch braucht ein konkreter Einzelzusammenhang mit der Leistung des Unternehmers nicht gegeben sein. Der Unternehmer bekommt den Zuschuss, um zB Preise an Dritte sozial verträglich gestalten zu können<sup>315</sup> Darunter würde auch der Zuschuss der Gemeinden an den BgA des Gemeindeverbandes für eine Leistung an die Allgemeinheit fallen. Der Zuschuss muss für eine konkrete Leistung gegeben worden sein. Im Zweifelsfall beurteilt der VwGH den Zuschuss jedoch als echten Zuschuss.<sup>316</sup>

*Beispiel 2:*

*Sachverhalt: Die Gemeinden geben einen Zuschuss zu jeder einzelnen Eintrittskarte des Schwimmbades, um die Preise sozial verträglich gestalten zu können.*

*Lösung: Es handelt sich hier um ein Entgelt von dritter Seite und daher um einen unechten Zuschuss, da die Gemeinden dem Gemeindeverband einen Zuschuss gewähren, welcher den Benützern des Schwimmbades zugute kommt. Ein konkreter Einzelzusammenhang mit der Leistung ist nicht erforderlich.*

Ist der Zuschuss weder als direktes Leistungsentgelt noch als unechter Zuschuss zu qualifizieren, liegt ein echter Zuschuss vor. Solch ein Zuschuss steht in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit einem bestimmten Umsatz. Dieser Zuschuss kommt keinem speziellen Leistungsempfänger zugute, sondern wird zB zur Befriedigung des allgemeinen Wohls gewährt.<sup>317</sup> Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist dieser Zuschuss als echter Zuschuss einzustufen und daher nicht umsatzsteuerbar. Nach den UStR werden auch solche Zuschüsse als echte Zuschüsse angesehen werden, die dazu dienen, die Unkosten des Zuschussempfängers zu decken, was bei sozial motivierten Gründen wohl der Fall ist. Bei einem Zuschuss von der Gemeinde an eine Krankenanstalt hat die Finanzverwaltung diesen als echten Zuschuss qualifiziert und daher unterliegt er nicht der Umsatzsteuer. Ein echter, nicht umsatzsteuerbarer

---

<sup>315</sup> UStR Rz 25; vgl *Moritz in Achatz*, Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen<sup>2</sup> 232 f.

<sup>316</sup> VwGH 24. 2. 1983, 82/15/0003 ÖStZB 1984, 39; vgl *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § 4 Tz 117 f.

<sup>317</sup> VwGH 23. 1. 1996, 95/14/0084 ÖStZB 1996, 557; *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § 4 Tz 122 f.

Zuschuss liegt auch dann vor, wenn Umlandgemeinden an die Betreibergemeinde eines Kindergartens Zahlungen leisten, um Verluste aus laufenden Betriebsausgaben abzudecken.<sup>318</sup>

*Beispiel 3:*

*Sachverhalt: Die Gemeinden geben dem Gemeindeverband einen Zuschuss zur Errichtung des Schwimmbades.*

*Lösung: Dieser Zuschuss ist als echter Zuschuss zu qualifizieren. Ein unmittelbarer Zusammenhang mit einem bestimmten Umsatz ist hier nicht erkennbar.*

---

<sup>318</sup> UStR Rz 26; vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § 4 Tz 122.

## Zusammenfassung

Der Gemeindeverband hat Rechtspersönlichkeit und ist nach hA als KöR zu qualifizieren, während die Auffassung, dass ein rein privatwirtschaftlich agierender Gemeindeverband steuerlich als Mitunternehmerschaft zu behandeln ist, nur von einer Minderheit der Lehre geteilt wird. Aber auch eine Qualifikation als KöR muss letztendlich immer im Einzelfall nach der jeweiligen Ausgestaltung der Landesgesetze entschieden werden. Daher wäre für die steuerliche Beurteilung eine einheitliche Qualifizierung als KöR wünschenswert.<sup>319</sup>

Gilt der Gemeindeverband als KöR iSd § 1 Abs 3 Z 2 KStG, finden auch die steuerlichen Regelungen über KöR Anwendung. Ein Gemeindeverband kann sowohl hoheitlich als auch privatwirtschaftlich tätig werden. Erfüllt er eine privatwirtschaftliche Aufgabe, unterhält er damit idR einen BgA, der ein eigenes Körperschaftsteuersubjekt darstellt und unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist. Erfüllt er jedoch hoheitliche Tätigkeiten, dann ist der Gemeindeverband selbst Körperschaftsteuersubjekt und prinzipiell nur beschränkt steuerpflichtig gem § 1 Abs 3 Z 2 KStG. Daher ist im Bereich der Körperschaftsteuer die Abgrenzung wesentlich, wann eine hoheitliche und wann eine privatwirtschaftliche Tätigkeit vorliegt.

Der BgA als unbeschränktes Körperschaftsteuersubjekt der KöR „Gemeindeverband“ weist dennoch einige Besonderheiten in der Besteuerung auf. Das zeigt sich schon bei der Gewinnermittlung, da ein solcher BgA seinen Gewinn zwingend nach der VRV ermittelt, die den BgA zu einer speziellen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung verpflichtet.

Ein BgA kann auch dauerhaft Verluste erzielen, ohne dass Liebhaberei vorliegen würde oder deshalb eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen ist. Verdeckte Ausschüttungen können aber dann vorliegen, wenn zB eine Mitgliedsgemeinde dem Gemeindeverband eine Leistung zu einem ungewöhnlich niedrigen Entgelt erbringt. Der Gewinn der Mitgliedsgemeinde würde erhöht werden, doch der Gemeindeverband unterliegt damit nicht der KEST, da die beschränkte Steuerpflicht nicht für solche Fälle greift.

---

<sup>319</sup> Vgl Heinrich in *Kommunalwissenschaftliche Gesellschaft*, Gemeindekooperationen 88 f.

Der BgA eines Gemeindeverbandes kann auch gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen. Dieser kann unter bestimmten Voraussetzungen nach dem KStG als unentbehrlicher Geschäftsbetrieb von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit werden. Aber auch von der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht gibt es für BgA als unentbehrliche Geschäftsbetriebe eine Befreiung im KStG. Diese unterliegen mit gewissen Einkünften dann weder der KESt noch der ImmoESt.

Der Gemeindeverband kann auch als Mehrzweckverband ausgestaltet sein, dh für mehrere Aufgaben gebildet worden sein. Erfüllt er nur privatwirtschaftliche Tätigkeiten, so hat er mehrere BgA, die unter engen Voraussetzungen einen einheitlichen Betrieb darstellen, womit ausnahmsweise Gewinne mit Verlusten ausgeglichen werden können. Erfüllt ein Gemeindeverband jeweils eine hoheitliche und eine privatwirtschaftliche Tätigkeit, so kommt es für die weitere steuerliche Behandlung dieses Mischbetriebs darauf an, welche Tätigkeit überwiegt.

Auch im UStG wird der Gemeindeverband wie eine KÖR behandelt. Das ergibt sich aus § 2 Abs 3 UStG, wonach ausdrücklich auf § 2 KStG verwiesen wird. Das bedeutet, dass der Gemeindeverband nur dann unternehmerisch tätig wird, wenn er einen BgA unterhält. Das UStG erweitert den Begriff des BgA, indem auch Tätigkeiten als umsatzsteuerpflichtig behandelt werden, die laut KStG als hoheitliche Tätigkeiten zu beurteilen sind.

Der Begriff des BgA ist jedoch der MwSt-System-RL und der Rechtsprechung des EuGH fremd. Für das Unionsrecht ist es für die Qualifikation als Unternehmer vielmehr entscheidend, dass der Gemeindeverband mit privatrechtlichen Mitteln im Wirtschaftsverkehr auftritt und in Wettbewerb zu privaten Wirtschaftstreibenden stehen könnte. Eine Einrichtung des öffentlichen Rechts gilt nur dann nicht als Steuerpflichtige nach Art 13 Abs 1 MwSt-System-RL, wenn sie Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausübt.

Durch den ausdrücklichen Verweis auf § 2 KStG entstehen Abweichungen zwischen dem UStG und dem Unionsrecht. Auch wenn der VwGH das Unionsrecht in seinen Judikaten mitberücksichtigt, bleibt das UStG unionsrechtswidrig und kann aufgrund seines eindeutigen Wortlauts auch nicht unionsrechtskonform interpretiert werden. Daher kann sich ein Gemeindeverband direkt auf die MwSt-System-RL berufen, wenn er als Unternehmer qualifiziert werden möchte. Das Unionsrecht kann jedoch nicht zu seinen Lasten angewendet werden.

Da jedem Gemeindeverband mindestens zwei Gemeinden angehören, sind Vermögenszuwendungen vom Gemeindeverband zu seinen verbandsangehörigen Gemeinden und vice versa dieser Beziehung immanent. Eine Zuwendung von der Gemeinde an den BgA „ihres“ Gemeindeverbands gilt körperschaftsteuerlich als Einlage, soweit sie nicht Entgelt darstellt. Die Zuwendung vom BgA des Gemeindeverbands an seine verbandsangehörigen Gemeinden ist – sofern sie nicht Entgelt darstellt – als Ausschüttung zu qualifizieren und daher beim Gemeindeverband nicht abzugsfähig. Umsatzsteuerlich stellt sich die Frage, ob das geleistete Entgelt als echtes Entgelt, als echter, oder als unechter Zuschuss zu qualifizieren ist. Dabei ist es entscheidend, ob den Gemeinden als Leistungsempfänger ein verbrauchsfähiger Nutzen zukommt.

Aus alledem ergibt sich, dass die Besteuerung von Gemeindeverbänden durch die vielen möglichen Beziehungskonstellationen ein steuerlich relevantes Thema ist, das eine genaue Betrachtung verdient.

---

# LITERATURVERZEICHNIS

## Kommentare und Monographien

*Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), Körperschaftsteuer Kommentar, Wien 2011

*Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung im Steuerrecht: die Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts und die steuerliche Behandlung der Privatisierung ihrer wirtschaftlichen Unternehmungen, 2. Auflage, Wien 2001

*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Einkommensteuergesetz, Kommentar, Loseblattsammlung, Stand 16. Lieferung, Wien 2013

*Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band 1, 11. Auflage, Wien 2013

*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz* (Hrsg), Bundesabgabenordnung, Band 3, Loseblattsammlung, Stand 12. Lieferung, Wien 2013

*Kalss/Nowotny/Schauer* (Hrsg), Österreichisches Gesellschaftsrecht, Wien 2008.

*Kneih/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht, Loseblattsammlung, Stand 11. Lieferung, Wien 2013

*Koja*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Auflage, Wien 1996

*Koja*, Gemeindeverbände und Bundesverfassung, Salzburg 1979

*Korinek/Holoubek* (Hrsg), Bundesverfassungsrecht, Band 4, Loseblattsammlung, Stand 3. Lieferung, Wien 2000

*Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz Kommentar, Wien 2009

*Neuhofer*, Gemeinderecht Organisation und Aufgaben der Gemeinden in Österreich, 2. Auflage, Wien 1998

*Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, Loseblattsammlung, Stand 23. Lieferung, Wien 2013

*Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, Wien 2011

*Scheiner/Kolacny/Caganek* (Hrsg), Kommentar zur Mehrwertsteuer- UStG 1994, Loseblattsammlung, Stand 33. Lieferung, Wien 2012

*Schwimann/Kodek* (Hrsg), ABGB- Praxiskommentar, Band 5, 3. Auflage, Wien 2006

## Beiträge in Sammelwerken

- Achatz*, Das System der Ertragsbesteuerung von Non- Profit- Organisationen, in *Achatz* (Hrsg), Die Besteuerung der Non- Profit- Organisationen, 2. Auflage, Wien 2004 , 23.
- Bußjäger*, Die zentrale Novelle BGBl I 2011/60 auf dem Gebiet der Gemeindekooperation, in *Kommunalwissenschaftliche Gesellschaft* (Hrsg), Gemeindekooperationen – vom Kirchturmdenken zur vernetzten Region, Wien 2013, 5.
- Eberhard*, Gemeinderecht, in *Pürgy* (Hrsg), Das Recht der Länder I, Wien 2012, 639.
- Funk*, Gestaltungsformen kommunaler Wirtschaftsverwaltung, in *Krejci/Ruppe* (Hrsg), Rechtsfragen der kommunalen Wirtschaftsverwaltung, Wien 1992, 1.
- Havranek/Kemptner*, Teil 3, Interkommunale Zusammenarbeit durch Gemeindeverbände und Verwaltungsgemeinschaften, in *Klug/Oberndorfer/Wolny* (Hrsg), Das österreichische Gemeinderecht, Wien 2008.
- Heinrich*, Die Besteuerung von Gemeindeverbänden und ihren Leistungen, in *Kommunalwissenschaftliche Gesellschaft* (Hrsg), Gemeindekooperationen – vom Kirchturmdenken zur vernetzten Region, Wien 2013, 79.
- Korinek*, Das Zusammenspiel hoheitlicher und privatwirtschaftlicher Gestaltungsakte in der kommunalen Wirtschaftsverwaltung, in *Krejci/Ruppe* (Hrsg), Rechtsfragen der kommunalen Wirtschaftsverwaltung, Wien 1992, 27.
- Leiss*, Praxisfragen der „neuen“ und „alten“ Gemeindezusammenarbeit – Gemeindefusion als Lösung? in *Bußjäger/Sonntag* (Hrsg), Gemeindekooperationen Chancen nutzen – Potenziale erschließen, Wien 2012, 79.
- Maimer*, Organisatorische und rechtliche Rahmenbedingungen, in *Biwald/Hödl/Maimer* (Hrsg), Kommunale Infrastrukturbetriebe erfolgreich führen, Wien; Graz 2009, 52.
- Matschek*, Ökonomische Vorteile gemeindlicher Aufgabenbesorgung durch interkommunale Zusammenarbeit, in *Potacs/Sturm* (Hrsg), Reform der Kärntner Gemeindeverwaltung, Wien 2006, 129.
- Moritz*, Subventionen und Zuschüsse aus umsatzsteuerlicher Sicht, in *Achatz* (Hrsg), Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen, 2. Auflage, Wien 2004, 229.
- Schellmann*, Gewinnermittlung von Körperschaften öffentlichen Rechts, in *Renner/Schlager/Schwarz* (Hrsg), Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung, GedS Köglberger, Wien 2008, 427.



*Stolzlechner*, Bundesverfassungsrechtliche Schranken der Bildung von Gemeindeverbänden, in *Bußjäger/Sonntag* (Hrsg), Gemeindekooperationen Chancen nutzen – Potenziale erschließen, Wien 2012, 13.

*Wiesner*, Der kommunale Wirtschaftsbetrieb als Steuersubjekt, in *Krejci/Ruppe* (Hrsg), Rechtsfragen der kommunalen Wirtschaftsverwaltung, Wien 1992, 247.

### Beiträge in Zeitschriften

*Achatz*, Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand aus gemeinschaftlicher Sicht, IStR 2008, 541.

*Arnold*, Umsatzsteuer und Gebühren im Sinn der Finanzwissenschaft, SWK 2007, 465.

*Beiser*, Die neue Immobilienbesteuerung (Teil I) ImmoESt und ImmoEst-SVZ, NZ 2013, 161.

*Beiser*, Gesellschaftereinlagen, Leistungsentgelte, Subventionen und Finanzzuweisungen aus dem Finanzausgleich, GesRZ 2004, 108.

*Beiser*, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Interesse des „bonum commune“? ÖStZ 2001, 496.

*Bodis/Mayr*, Auswirkungen der neuen Grundstücksbesteuerung auf Körperschaften, RdW 2012, 239.

*Bußjäger*, Neue Perspektiven der Gemeindezusammenarbeit? Die B-VG Novelle BGBl 2011/60 und ihre Relevanz für die interkommunale Kooperation, JRP 2012, 99.

*Ehrke-Rabel*, Vorsteuerabzug bei gemischt, aber nicht unternehmensfremd genutzten Gegenständen, ÖStZ 2010, 97.

*Ehrke-Rabel*, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, 189.

*Ehrke-Rabel*, Konkurrentenrechtsbehelf gemeinschaftsrechtlich geboten!- Teil I, ÖStZ 2007, 101.

*Ehrke-Rabel*, Konkurrentenrechtsbehelf gemeinschaftsrechtlich geboten!- Teil II, ÖStZ 2007, 126.

*Ehrke-Rabel*, Die Unternehmereigenschaft von Körperschaften öffentlichen Rechts in Österreich – Ein Plädoyer für eine gesetzliche Neuordnung, taxlex 2010, 188.

*Gerhartl*, Umsatzsteuerpflicht von Zuschüssen, RdW 2012, 758.

*Heiss*, Private Grundstücksveräußerungen durch Gemeinden, RFG 2012, 114.

*Heiss*, Umsatzsteuerliche Beurteilung von Leistungen bei Gemeindekooperationen, RFG 2012, 125.

- Hengstschläger*, Gemeindeverbände als Träger von Abgabehoheit, ZfV 2005, 834.
- Huber*, Die Anwendung von KG- Modellen in der interkommunalen Kooperation Überlegungen aus abgabenrechtlicher Sicht, RFG 2010, 52.
- Huber*, Umsatzsteuerpflicht von Aufschließungsbeiträgen, RFG 2008, 27.
- Krumenacker*, Vorsteuerabzug bei straßenbaulichen Maßnahmen auf öffentlichen und nicht öffentlichen Grundstücken, UFS Journal 2012, 280.
- Matschek*, Interkommunale Zusammenarbeit, RFG 2011.
- Niedermair*, Highlights aus dem Salzburger Steuerdialog 2012, taxlex 2012, 499.
- Oberleitner*, KG- Modelle in der interkommunalen Kooperation nach dem Sparpaket 2012, RfG 2012, 61.
- Pabel*, Die Rechnungshofkontrolle der Gemeinden, RFG 2011, 76.
- Peyerl*, Die Umsatzbesteuerung von Körperschaften öffentlichen Rechts nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (Teil 1), FJ 2010, 127.
- Peyerl*, Die Umsatzbesteuerung von Körperschaften öffentlichen Rechts nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (Teil 2), FJ 2010, 170.
- Pilz*, Checkliste für die Vereinbarung eines interkommunalen Finanzausgleichs, RFG 2007, 75.
- Raab*, Der gemeinnützige BgA Folgen der Änderung durch den KStR-Wartungserlass 2010, RFG 2011, 180.
- Raab*, Der körperschaftsteuerrechtliche Mischbetrieb von Körperschaften öffentlichen Rechts in der Umsatzsteuer, taxlex 2011, 396.
- Raab*, Mischbetriebe von Körperschaften öffentlichen Rechts (Teil1) ÖStZ 2008, 444.
- Renner*, Betrieb eines Altenheims durch einen Sozialhilfeverband Gemeinnützigkeit steht Prämien iSd § 108 ff entgegen, RFG 2007, 71.
- Werilly*, Die Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts nach der Steuerreform, FJ 1990, 213.

## JUDIKATURVERZEICHNIS

### Urteile des EuGH

- EuGH 4. 6. 2009, Rs C-102/08, Salix, Slg 2009, I-4629.  
EuGH 12. 02. 2009, C-515/07, VNLTO, Slg 2009, I-839.  
EuGH 16. 9. 2008, C-288/07, Isle of Wight Council ua, Slg 2008, I-7203.  
EuGH 08. 6. 2006, C- 430/04, Feuerbestattungsverein Halle, Slg 2006, I-4999.  
EuGH 14. 12. 2000, C-446/98, Fazenda Pública, Slg 2000, I-11435.  
EuGH 15. 5. 1990, C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino II, Slg 1990, I-1869.  
EuGH 17. 10. 1989, C-231/87, Comune di Carpaneto Piacentino, Slg 1989, I-1869.  
EuGH 8. 10. 1987, C-80/86, Kolpinghuis Nijmegen, Slg 1987 03969.  
EuGH 26. 3. 1987, C 235/85, Kommission/Niederlande, Slg 1987 01471.  
EuGH 19. 1. 1982, C- 8/81, Becker, Slg 1982 00053.

### Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes

- VfGH 11. 10. 2000, G42/05, V38/05 VfSlg 17660.  
VfGH 6. 3. 1996, G160/94, G189/94, V75/94, V116/94 VfSlg 14457.  
VfGH 13. 10. 1982, B478/78 VfSlg 9539.  
VfGH 23. 10. 1980, G9/80,G28/80,G30/80 VfSlg 894.  
VfGH 16. 3. 1956, B 189/55 VfSlg 2968.

### Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes

- VwGH 22. 12. 2011, 2010/15/0192.  
VwGH 25. 10. 2011, 20008/15/0299 ÖStZB 2012, 499.  
VwGH 25. 11. 2010, 2007/15/0101 ÖStZB 2011, 417.  
VwGH 24. 6. 2009, 2007/15/0192 ÖStZB 2010, 18.  
VwGH, 4. 3. 2009, 2006/15/0071 ÖStZB 2009, 522.  
VwGH 19. 4. 2007 2004/15/0091 ÖStZB 2008, 92.  
VwGH, 27. 6. 2006, 2005/06/0392.  
VwGH 17. 11. 2005,2001/13/0239 ÖStZB 2006, 374.

VwGH 20. 1. 2005, 2000/14/0203 ÖStZB 2005, 381.  
 VwGH 23. 11. 2004, 2001/15/0131.  
 VwGH 28. 10. 1997, 93/14/0224 ÖStZB 1998, 434.  
 VwGH 23. 1. 1996, 95/14/0084 ÖStZB 1996, 557.  
 VwGH 4. 10. 1995, 93/15/0117 ÖStZB 1996, 380.  
 VwGH 28. 9. 1993, 92/12/0109.  
 VwGH 21. 11. 1991, 90/13/0098 ÖStZB 1992, 506.  
 VwGH 21. 5. 1990, 88/15/0038 ÖStZB 1991, 67.  
 VwGH 26. 6. 1987, 82/17/0138 ÖStZB 1988, 175.  
 VwGH 24. 2. 1983, 82/15/0003 ÖStZB 1984, 39.  
 VwGH 22. 1. 1981, 0064/80.  
 VwGH 24. 4. 1980, 2730/77 ÖStZB 1980, 297.  
 VwGH 30. 3. 1979, 899/75 ÖStZB 1980, 25.  
 VwGH 22. 1. 1974, 399/73 ÖStZB 1974, 156.  
 VwGH 23. 2. 1967, 1293/66 ÖStZB 167, 107.

### Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats

UFS 10. 4. 2012, RV/0984-W11.  
 UFS 2. 9. 2011, RV/2842-W/09.  
 UFS 15. 7. 2011, RV/0168-I/08.  
 UFS 20. 6. 2011, RV/3467-W/09.  
 UFS 31. 1. 2007, RV/1382-W/05.  
 UFS 29. 1. 2007, RV/0074-L/05.

### Urteile des deutschen Bundesfinanzhofes

BFH 6. 11. 2007, IR 72/06 DStR 2008, 714.  
 BFH 2. 3. 2011, XI R 65/07 DStRE 2011, 959.  
 BFH 20. 8. 2009, V R 70/05 DStR 2009, 2308.  
 BFH 20. 8. 2009, V R 30/06 DStR 2009, 1395.