

# RECHT & RFG FINANZEN FÜR GEMEINDEN

Mit  
Sachregister  
2003 – 2018!

Herausgeber **Walter Leiss, Alois Steinbichler**  
Schriftleitung und Redaktion **Markus Achatz, Peter Pilz**  
Redaktion **Christoph Grabenwarter, Ferdinand Kerschner, Marcus Mayer,  
Katharina Pabel, Alfred Riedl, Ursula Stingl-Lösch**

**Juni 2019**

**02**

37 – 76

## Schwerpunkt

### Nachbarrecht

Update Nachbarrecht 2017/2018 *Erika Wagner* ➔ 40

## Übersicht

Steuer-Radar ➔ 48

## Beiträge

**Umgang mit Bildern von  
Gemeindemitarbeitern** *Klara Haimberger* ➔ 57

Judikatur der Höchstgerichte zur Gemeinde *Stefan Leo Frank* ➔ 51

BgA erkennen und verstehen (Teil 1) *Ursula Stingl-Lösch* ➔ 54

**Einheimischarif und ihre sachliche Rechtfertigung**  
*Dieter Neger und Elisabeth Paar* ➔ 64

**Serie VRV 2015: Personalrückstellungen**  
*Magdalena Kuntner und Veronika Meszarits* ➔ 67

## Bericht

Betriebsanlagenrecht Jahrestagung *Elisabeth Maier* ➔ 74

# Betriebe gewerblicher Art erkennen und verstehen (Teil 1)

RFG 2019/12

KStG;  
UStGwirtschaftlich  
selbständige  
Einrichtung;

Nachhaltigkeit;

privatwirtschaftliche  
Tätigkeit

Körperschaften öffentlichen Rechts treten neben ihren hoheitlichen Tätigkeiten und ihrer Rolle als Behörde im täglichen Leben auch als Unternehmer auf. Dabei treten sie aktiv mit anderen Unternehmern und Anbietern in Wettbewerb. Um eine dabei auftretende Wettbewerbsverzerrung aus steuerlicher Sicht zu verhindern bzw zu verringern, kennt das Steuerrecht den Begriff „Betrieb gewerblicher Art“.

Von Ursula Stingl-Lösch

## Inhaltsübersicht:

- A. Grundlagen
- B. Der Betrieb gewerblicher Art gem § 2 KStG
- C. Wirtschaftlich selbständige Einrichtung
- D. Ausschließlich oder überwiegend nachhaltige privatwirtschaftliche Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht
  1. Abgrenzung privatwirtschaftliche Tätigkeit
  2. Nachhaltigkeit
  3. Wirtschaftliches Gewicht
- E. Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen
- F. Keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
- G. Folgen
- H. Der Betrieb gewerblicher Art in der Umsatzsteuer
- I. Fazit

### A. Grundlagen

In den Steuergesetzen sind zwei Arten von Betrieben gewerblicher Art (kurz BgA) verankert:

- Das KStG regelt in § 2 Abs 1 KStG die Grundlagen für den BgA.
- In § 2 Abs 3 UStG werden die unternehmerischen Tätigkeiten der Körperschaften öffentlichen Rechts geregelt, wobei das Umsatzsteuergesetz den Anwendungsbereich des KStG um zwingend als unternehmerisch anzusehende Tätigkeiten erweitert.

### B. Der Betrieb gewerblicher Art gem § 2 KStG

Gem § 2 Abs 1 KStG gilt **jede Tätigkeit einer Gemeinde** als BgA, sofern ihre Einrichtung die folgenden Kriterien erfüllt:

- Wirtschaftliche Selbständigkeit;
- ausschließliche oder überwiegend nachhaltige privatwirtschaftliche Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht;
- Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen;
- keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Erfüllt eine geplante Tätigkeit nicht alle genannten Kriterien, kann noch nicht von einem BgA gesprochen werden. Erst wenn alle Voraussetzungen erfüllt wer-

den, besteht ein BgA gem § 2 Abs 1 KStG. Die einzelnen Kriterien von § 2 Abs 1 KStG lassen sich im Folgenden kurz umreißen:

### C. Wirtschaftlich selbständige Einrichtung

Für die Abgrenzbarkeit der Tätigkeit zum sonstigen Tätigkeitsbereich der Gemeinde kommt es im Wesentlichen darauf an, dass sich der Betrieb mit den ausgeführten Tätigkeiten von den von der Gemeinde bereits durchgeführten hoheitlichen und anderen privatwirtschaftlichen Tätigkeiten ab- bzw heraushebt. Bei der Überprüfung der **Selbständigkeit einer Tätigkeit** sollte auf das Vorhandensein folgender **Kriterien** geachtet werden:<sup>1)</sup>

- Besondere Leitung;
- eigenes Personal;
- geschlossener Geschäftskreis;
- eigene Buchführung;
- eigene Verrechnungsstelle oder
- andere Merkmale (zB Material-, Geräte- und Arbeitseinsatz).

Das Nichtvorhandensein einer **eigenen Betriebsstätte** steht dem Bestehen eines BgA nicht entgegen. Der BgA ist unabhängig vom Bestehen dieser als eigenständige Organisationseinheit anzusehen. So kann der Betrieb der ausgeführten Tätigkeit auch in den Räumlichkeiten des Gemeindeamts<sup>2)</sup> oder den Räumlichkeiten eines anderen Betriebs gewerblicher Art untergebracht sein.

Die KStR fordern außerdem in Rz 74 ein **äußeres Erscheinungsbild**, welches jenem eines Gewerbebetriebs entspricht. Zusammengefasst stellt bei Einsatz eines gewissen Sach- und Personalaufwands zur Verfolgung einer bestimmten Tätigkeit der BgA eine eigene und eigenständige Organisationseinheit dar.

Hingegen stellt jedoch die Verbuchung der Einnahmen bzw Ausgaben unter einem Haushaltsansatz ohne das Vorhandensein von zusätzlichen Kriterien noch keine ausreichende Hervorhebung der Tätigkeit aus dem sonstigen Gemeindebetrieb dar.<sup>3)</sup> Die Verwendung eines **eigenen Haushaltsansatzes** zur Darstellung der Tätigkeit im Haushaltswesen bzw im derzeit noch geltenden kameralistischen Rechnungswerk hat jedoch Indizwirkung für das Bestehen eines BgA.

1) Vgl KStR Rz 66.

2) Vgl Sutter in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG (2016) § 2 Rz 28.

3) VwGH 22. 12. 2004, 2001/15/0141.

Auch kann der Umstand, dass eine Körperschaft öffentlichen Rechts (KöR) auf Basis eines abgeschlossenen Werkvertrags über einen **längeren Zeitraum Kosten ermittelt**, die an den Vertragspartner weiterverrechnet werden, für die wirtschaftliche Selbständigkeit dieser Tätigkeit sprechen. Ua deswegen, weil dadurch eigene Verrechnungskreise für die Abrechnung des Vertrags bestehen.<sup>4)</sup>

Schlussendlich besteht die Möglichkeit mehrere Gemeindeeinrichtungen zusammenzufassen und diese als **einheitlichen Betrieb** zu führen. Gem KStR Rz 67 besteht die Möglichkeit bei

- engem technisch-wirtschaftlichen und organisatorischem Zusammenhang (zB Verlag und Druckerei);
- nicht gleichartigen Tätigkeiten mit der Eignung zur gegenseitigen Ergänzung (zB Herstellungs- und Handelsbetriebe);
- einem organisatorischen Zusammenhang gleichartiger Einrichtungen (zB mehrere Kindergärten einer Gemeinde);
- Wiederholung gleichartiger Tätigkeiten, ua wiederholte gesellige Veranstaltungen;
- intensiver Verbindung von an sich verschiedenartigen Tätigkeiten (bspw das Unterhalten einer Zentralküche, die ausschließlich oder überwiegend die Gastbetriebe der KöR versorgt);
- Versorgungsbetrieben (KStR Rz 79).

Da bei einer steuerwirksamen Zusammenfassung die innerbetrieblichen Verluste der Einheiten ausgeglichen werden, kann es durchaus Sinn machen, bei einer neu aufzunehmenden Tätigkeit mögliche Ergänzungen zu kontrollieren.

#### D. Ausschließlich oder überwiegend nachhaltige privatwirtschaftliche Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht

##### 1. Abgrenzung privatwirtschaftliche Tätigkeit

Dieses Kriterium ist bei der Prüfung, ob ein BgA besteht, von großer Wichtigkeit. Es ist zu überprüfen, ob die von der Gemeinde angestrebte bzw bereits ausgeführte Tätigkeit von Unternehmen oder Privatpersonen ausgeführt werden kann. Eine konkrete Abgrenzung zwischen den hoheitlichen und privatwirtschaftlichen Tätigkeitsbereichen der Gemeinde bzw der Körperschaften öffentlichen Rechts erfolgt durch den Gesetzgeber nicht: § 2 Abs 5 KStG führt lediglich aus, welche Tätigkeiten nicht unter den privatwirtschaftlichen Bereich zu subsumieren und folglich zwingend dem Hoheitsbereich zuzuordnen sind. Hoheitliche Tätigkeiten dienen überwiegend der **Ausübung der öffentlichen Gewalt**. Als Grundsatz kann herangezogen werden, dass, wenn eine Tätigkeit der Gemeinde eigentümlich und vorbehalten ist, diese dem Hoheitsbereich zuzurechnen ist. Eine Abgrenzung kann sich aus der verwendeten Handlungsform (Bescheid oder privatrechtlicher Vertrag) sowie aus der Art der ausgeübten Tätigkeit ergeben. Wird eine Tätigkeit regelmäßig auch von Privatpersonen erfüllt bzw besorgt, dann liegt keine der Hoheitssphäre zuzurechnende Tätigkeit vor.

##### 2. Nachhaltigkeit

Nachhaltigkeit bedeutet, dass mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen zur Ausnutzung derselben Gelegenheit ausgeführt werden. Die Tätigkeit wird nicht nur einmalig ausgeführt, eine allenfalls bestehende Wiederholungsabsicht reicht bereits aus, um Nachhaltigkeit zu erwirken. Auch eine Tätigkeit, die nur einem Auftraggeber gegenüber erbracht wird, kann als nachhaltig angesehen werden, wenn sie über längere Zeit ausgeübt wird.<sup>5)</sup>

##### 3. Wirtschaftliches Gewicht

Das Kriterium des wirtschaftlichen Gewichts dient dazu, Gelegenheitsaktivitäten der Gemeinden oder Bagatellfälle von der Steuerpflicht auszuschließen. In seiner stRsp hat der VwGH eine jährliche **Nettomindesteinnahmengrenze von € 2.900,-** bestätigt.<sup>6)</sup> Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 29. 1. 2014 (2010/13/0006) festgehalten, dass aus unionsrechtlicher Sicht das Kriterium des wirtschaftlichen Gewichts jedoch keine ausdrückliche Grundlage darstellt.

Nach herrschender Ansicht<sup>7)</sup> ist bei der Neugründung eines BgA nicht auf die Einnahmen in der Anlaufphase bzw in der Bau- und Investitionsphase abzustellen. Ausschlaggebend sind vielmehr die erzielten Einnahmen während des Dauerbetriebs bzw bei voller Aufnahme der Tätigkeit.

Die Finanzverwaltung ist der Meinung, dass auf einen längeren überschaubaren Zeitraum abzustellen sei: Das Unterschreiten der Nettoeinnahmengrenze ist unerheblich bzw begründet auch während der **Errichtungs- und Anlaufphase** einen BgA, wenn zu einem späteren Zeitpunkt – bei voller Aufnahme der Tätigkeit – die Nettoeinnahmengrenze von € 2.900,- **regelmäßig überschritten wird**. Kann im Anlaufzeitraum noch nicht festgestellt werden, ob die Einnahmengrenze bei voller Aufnahme der Tätigkeit überschritten werden wird, ist zunächst vom Vorliegen eines BgA auszugehen (vorläufige Veranlagung), wenn das Überschreiten der Einnahmengrenze wahrscheinlich ist.<sup>8)</sup>

#### E. Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen

Für einen BgA ist es erforderlich, dass Einnahmen erzielt werden. Kein Kriterium hingegen ist jenes der Gewinnerzielungsabsicht: Gem § 5 Z 1 Liebhabereiverordnung (BGBl 1993/33) sind BgA von Körperschaften öffentlichen Rechts von der Liebhaberei ausgenommen. Werden Einnahmen zwar angestrebt, treten diese aber nicht ein, steht der Einnahmenentfall der Annahme eines BgA nicht entgegen. →

4) VwGH 25. 11. 2010, 2007/15/0101; 22. 12. 2011, 2010/15/0192; *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts (2014) 35.

5) Vgl *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung 40f.

6) Vgl KStR 2013 Rz 70.

7) Vgl *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 2 KStG Tz 57.

8) Vgl KStR 2013 Rz 70.

**Praxistipp**

Erfolgen Tätigkeiten von vornherein zum Nulltarif bzw. werden sonstige Einnahmen aus Hilfsgeschäften ausschließlich zufällig und außerplanmäßig erzielt, begründen diese hingegen keinen BgA.<sup>9)</sup>

**F. Keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft**

Die ausgeführte Tätigkeit darf nicht unter die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gem § 21 Abs 1 EStG fallen. Vielmehr muss es sich bei der angestrebten bzw. durchgeführten Tätigkeit um eine gewerbliche Tätigkeit handeln. Zusätzlich muss sich die angestrebte Tätigkeit von der reinen Vermögensverwaltung abheben. Eine Vermögensverwaltung liegt im Sinne der Abgabenvorschriften insb dann vor, wenn Vermögen ohne die Erbringung zusätzlicher, umfangreicher Nebenleistungen genutzt (Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet) wird. Bei Erbringung von umfangreichen Nebenleistungen kann es im Einzelfall zu einer gewerblichen Tätigkeit kommen, welche bei Erfüllung aller Kriterien als BgA einzustufen ist.

**G. Folgen**

Erfüllt eine geplante bzw. bereits durchgeführte Tätigkeit alle Kriterien gem § 2 Abs 1 KStG, ist vom Bestehen eines BgA auszugehen.

Gem § 1 Abs 2 Z 2 KStG ist der BgA im Bereich der Körperschaftsteuer **unbeschränkt steuerpflichtig**. Werden die Voraussetzungen gem § 2 Abs 1 KStG erfüllt, hat grundsätzlich die steuerliche Registrierung (Vergabe Steuernummer) des BgA für den Bereich der Körperschaftsteuer zu erfolgen. In weiterer Folge ist jährlich eine Bilanz und GuV (oder als Alternative eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) zu erstellen, welche der Jahressteuererklärung beizulegen ist. Aus verwaltungswirtschaftlicher Sicht werden für BgAs mit laufenden Verlusten jedoch keine Steuernummern vergeben.

**Praxistipp**

Für BgA gem § 2 Abs 1 KStG gelten die gesetzlichen Regelungen gem §§ 131 ff BAO iZm **Registrierkassen**. Die Umsatzgrenzen (Nettojahresumsatz iHv € 15.000,- und Nettobarumsatz iHv € 7.500,-) be-

treffend die Verpflichtung zur Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems sind laufend zu kontrollieren. Bei Überschreiten der Umsatzgrenzen ist innerhalb von drei Monaten ab Überschreitungsmonat eine Registrierkasse anzuschaffen, in Betrieb zu nehmen und bei der Finanzverwaltung zu registrieren.<sup>10)</sup>

**H. Der Betrieb gewerblicher Art in der Umsatzsteuer**

Im Bereich der Umsatzsteuer ist die Gemeinde als KÖR nur mit ihren unternehmerischen (gewerblich oder beruflich) Bereichen als Unternehmer anzusehen und in weiterer Folge steuerpflichtig. § 2 Abs 3 UStG regelt, dass KÖR nur aufgrund folgender Tätigkeiten unternehmerisch tätig sind:

→ BgA gem § 2 KStG (außer sie sind gem § 5 Z 12 KStG befreit);

→ Land und forstwirtschaftliche Betriebe.

Daneben sieht das Umsatzsteuergesetz folgende fünf Bereiche (unabhängig davon, ob ein BgA gem § 2 KStG vorliegt) **zwingend als unternehmerisch** an:

→ Wasserwerke;

→ Schlachthöfe;

→ Anstalten zur Müllbeseitigung zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen;

→ die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften.

**I. Fazit**

Bereits vor Aufnahme einer Tätigkeit sollte überprüft werden, ob die angestrebte Tätigkeit die Voraussetzungen eines BgA erfüllt und welche Konsequenzen im Bereich der Körperschaft- und Umsatzsteuer damit verbunden sind. Dadurch kann neben Nachzahlungen und allfällig damit verbundener Säumniszuschläge bei der Finanzbehörde ein erhöhter Verwaltungsaufwand bei der Gemeinde im Nachhinein verhindert werden.

9) Vgl *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung 43f.

10) Siehe auch *Stingl-Lösch*, Registrierkassenpflicht in der Gemeinde und beim Verein, RFG 2016, 13.

**→ Zum Thema****Über die Autorin:**

Mag. Ursula Stingl-Lösch ist Steuerberaterin bei der NÖ Gemeindeberatung in St. Pölten.

Kontaktadresse: Neue Herrengasse 10/4, 3100 St. Pölten.

Tel: +43 (0)2742 32 186

E-Mail: [ustinglloesch@noegbg.at](mailto:ustinglloesch@noegbg.at), Internet: [www.noegbg.at](http://www.noegbg.at)

**Vom derselben Autorin in der RFG erschienen:**

Registrierkassenpflicht in der Gemeinde und beim Verein, RFG 2016, 13;

Vereinfachungen der Registrierkassenpflicht für Vereine und Körperschaften öffentlichen Rechts, RFG 2016/23;

Registrierkassenpflicht – eine Praxisübersicht, RFG 2017, 69; Breitbandoffensive – eine steuerliche Übersicht zum Vorsteuerabzug, RFG 2017, 113.

**Hinweis:**

Teil 2 dieses Beitrags erscheint in der nächsten Ausgabe der RFG und behandelt die Merkmale eines Betriebs gewerblicher Art anhand eines konkreten Beispiels.

