

## → Zum Thema

## Über den Autor:

DDr. Stefan Leo Frank ist stv. Präsidialdirektor im VfGH.  
Kontaktadresse: Verfassungsgerichtshof, Freyung 8,  
1010 Wien. E-Mail: s.frank@vfigh.gv.at

## Hinweis:

Der Beitrag gibt ausschließlich die persönliche Meinung des Autors wieder.

## Vom selben Autor erschienen:

Frank, Gemeindeabgaben auf Grund freien Beschlußrechtes (2002);  
Frank, Abgabenrecht, in Pürgy (Hrsg), Das Recht der Länder II/2 (2012) 707;  
Adamovich/Funk/Holzinger/Frank, Österreichisches Staatsrecht I<sup>2</sup> (2011), II<sup>2</sup> (2013), III<sup>2</sup> (2014), IV<sup>2</sup> (2015), V<sup>2</sup> (2009);  
Frank, Gesetzesbeschwerde. Der Parteiantrag auf Gesetzesprüfung im System der österreichischen Verfassungsgerichtsbarkeit (2015).

## Literatur:

Kofler, F-VG 1948, in Kneihls/Lienbacher (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (10. Lfg 2013);  
Ruppe, F-VG 1948, in Korinek/Holoubek (Hrsg), Bundesverfassungsrecht (3. Lfg 2000);  
Taucher, Finanzverfassung – Finanzausgleich, in Österreichischer Gemeindebund/Österreichischer Städtebund (Hrsg), 40 Jahre Gemeindeverfassungsnovelle 1962 (2002) 155.  
**Literatur zu diesem Thema in der RFG:**  
Frank, Aktuelle Judikatur der Höchstgerichte zur Gemeinde als Steuergläubigerin, RFG 2014, 209 (209, Aufschließungsbeitrag für die Wiederherstellung der Straßenbeleuchtung);  
Frank, Aktuelle Judikatur der Höchstgerichte zur Gemeinde als Steuergläubigerin, RFG 2015, 69 (71, „Hundewettrennautomaten“ als Spielapparate).

# Abgabenrechtliche Gemeinnützigkeit als interessanter Aspekt für Betriebe gewerblicher Art

## Steuerliche Begünstigung in der Umsatzsteuer kann durch gemeinnütziges Organisationsstatut erhalten werden

Das Steuerreformgesetz 2015/16 sieht ua eine Einführung eines 13%igen MWSt-Satzes für Kinderbetreuungseinrichtungen und Kultur vor. Die bislang für Betriebe gewerblicher Art von KöR in der Praxis nicht relevanten abgabenrechtlichen Begünstigungen für gemeinnützig geführte Einrichtungen im Sinne der §§ 34 ff BAO gewinnen an Attraktivität. Handlungsoptionen und deren Auswirkungen werden im vorliegenden Beitrag dargestellt.

Von Christoph Nestler

### Inhaltsübersicht:

- A. Neuer MWSt-Satz durch das Steuerreformgesetz 2015/16
- B. Spezialnorm für gemeinnützige Betriebe hat Vorrang
  1. Voraussetzungen für einen gemeinnützig geführten BgA
  2. Folgen des Erhalts der Abgabenbegünstigung
- C. Fazit

### A. Neuer MWSt-Satz durch das Steuerreformgesetz 2015/16

Im Zuge der Gegenfinanzierungsmaßnahmen für die Steuerreform 2015/16 wurde neben dem ermäßigten Steuersatz in Höhe von 10% ein zweiter – für das Wirtschaftsleben relevanter – ermäßigter Steuersatz in Höhe von 13% eingeführt.

Folgende von Gemeinden regelmäßig ausgeführten Umsätze werden vom neuen Steuersatz gem § 10 Abs 3 UStG, grundsätzlich ab 1. 1. 2016, betroffen sein:

- Lieferung der in der neu geschaffenen Anl 2 genannten Gegenstände (zB Brennholz)
- Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen sowie typische Umsätze von Campingplätzen (ab 1. 5. 2016)
- Umsätze, die unmittelbar mit dem Betrieb von Schwimmbädern bzw der Thermalbehandlung (Saunen) verbunden sind
- Leistungen eines Theaters (ab 1. 5. 2016)
- Musik- und Gesangsaufführungen (ab 1. 5. 2016)
- Leistungen eines Museums, botanischen oder zoologischen Gartens bzw eines Naturparks (ab 1. 5. 2016)
- Filmvorführungen
- Leistungen der Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs-, Fortbildungs- und Erholungsheime an Personen, die das 27. Lebensjahr nicht vollendet haben (Kindergärten und Horte, sofern die Gemeinde in die Umsatzsteuerpflicht optiert hat)

Wie aus dieser Auflistung ersichtlich ist, umfasst der neue Steuersatz auch viele Bereiche, in denen die Gemeinde grundsätzlich nicht mit Gewinnabsicht agiert,

RFG 2015/33

BAO;  
KStG;  
UStG

BFG 6. 2. 2015,  
RV/5100708/2013

Organisations-  
statut;

Kinder-  
betreuungs-  
einrichtung;

Abgaben-  
begünstigung;  
stille Reserven

oftmals nicht in Konkurrenz zu privatwirtschaftlich orientierten Anbietern tritt und zudem der verfolgte Zweck der Gemeindeeinrichtung auch für abgabenrechtliche Begünstigungen iSd §§ 34 ff BAO in Frage kommt.

## B. Spezialnorm für gemeinnützige Betriebe hat Vorrang

Leistungen von Körperschaften, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 34 bis 47 BAO), unterliegen gem § 10 Abs 2 Z 4 UStG dem ermäßigten Steuersatz von 10%, sofern keine Steuerbefreiung (§ 6 Abs 1 UStG) anzuwenden ist, bzw in der Regel auch dann, wenn die Körperschaft auf diese Steuerbefreiungen verzichtet hat (durch Option in die Steuerpflicht). Dies gilt jedenfalls für unentbehrliche und entbehrliche Hilfsbetriebe iSd § 45 Abs 1 und 2 BAO.

Die Frage, welche Spezialnorm bspw für die Kinderbetreuung gilt, leitet sich direkt aus dem Gesetzeswortlaut ab:<sup>1)</sup> Vorrang hat immer der 10%ige Steuersatz gem § 10 Abs 2 UStG; ist dieser nicht anwendbar, ist die Anwendbarkeit des 13%igen Steuersatzes zu untersuchen (§ 10 Abs 3 UStG wörtlich: „Ist der Steuersatz nach Abs 2 nicht anzuwenden, ermäßigt sich die Steuer auf 13% für[. . .]“). Fällt eine Leistung nicht in den Anwendungsbereich des Abs 2 bzw 3, kommt der Normalsteuersatz in Höhe von 20% zur Anwendung (§ 10 Abs 1 UStG).

### Beispiel

Ein gemeinnütziger Kulturverein betreibt ein Theater. Die Aufführung von Stücken ist als gemeinnütziger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs 1 oder Abs 2 BAO zu beurteilen. Sind diese Leistungen steuerbar, unterliegen sie grundsätzlich der Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 25 UStG. Jedoch besteht gemäß Begleitmaßnahmen zum UStG die Möglichkeit zur Option zur Steuerpflicht. Wird zur Steuerpflicht optiert, unterliegt die erbrachte Leistung unabhängig davon, ob sie auch unter § 10 Abs 3 Z 6 lit a UStG idF StRefG 2015/2016 fallen könnte, dem 10%-Steuersatz gem § 10 Abs 2 Z 4 UStG idF StRefG 2015/2016.<sup>2)</sup>

## 1. Voraussetzungen für einen gemeinnützig geführten BgA

Ein Betrieb gewerblicher Art einer Gemeinde kommt durchaus als geeignete Rechtsform für eine gemeinnützige Körperschaft iSd §§ 34 ff BAO in Frage.<sup>3)</sup> Die abgabenrechtliche Begünstigung bedingt die (ausschließliche und unmittelbare) Verfolgung eines gemeinnützigen<sup>4)</sup>, mildtätigen<sup>5)</sup> oder kirchlichen<sup>6)</sup> Zwecks sowohl nach der tatsächlichen Geschäftsführung als auch nach der zugrunde liegenden Rechtsgrundlage.

Während es bei Gemeinden nicht an der tatsächlichen Geschäftsführung, bspw im Bereich der Kinderfürsorge (Kindergarten, Hort) oder im kulturellen Bereich, mangelt, fehlt sehr oft die notwendige Rechtsgrundlage.

Dieser Rechtsmangel kann durch den Beschluss einer Satzung oder eines Organisationsstatuts durch den Gemeinderat saniert werden,<sup>7)</sup> sodass ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Rechtsgrundlage eine abgabenrechtlich begünstigte Einrichtung iSd §§ 34 ff BAO vorliegen kann.

### Praxistipp

Das Gemeinnützigkeitsrecht ist in §§ 34 bis 47 BAO geregelt und überaus komplex. Eine Einführung bieten in erster Linie die Vereinsrichtlinien. Die RFG-Schriftenreihe 2/2013 (*Achatz/Oberleitner, Besteuerung und Rechnungslegung der Vereine*) ist ebenfalls dieser Thematik gewidmet.

## 2. Folgen des Erhalts der Abgabenbegünstigung

Bevor der Gemeinderat eine entsprechende Rechtsgrundlage für den BgA beschließt, sollten sämtliche steuerliche Wirkungen geprüft werden.

### a) Umfang der Abgabenbegünstigung

Abgabenbegünstigte Einrichtungen sind mit ihrem unentbehrlichen Hilfsbetrieb (Zweckverwirklichungsbetrieb) von der Körperschaftsteuer (inkl Kapitalertrag- und Immobilienertragsteuer) befreit, zudem besteht bei der Umsatzsteuer grundsätzlich eine Liebhabereivermutungen – auf die jedoch durch Option in die Steuerpflicht<sup>8)</sup> verzichtet werden kann. Weitere Begünstigungen sind in Spezialgesetzen vorgesehen.<sup>9)</sup>

### b) Besteuerung der stillen Reserven

Beim Wechsel zwischen persönlicher Steuerpflicht und persönlicher Steuerbefreiung regelt § 18 KStG den Ein- und Austritt des Besteuerungsrechts der Republik (Entstrickung bzw Verstrickung).<sup>10)</sup> Beschließt der Gemeinderat für einen gemeinnützig geführten Betrieb (bspw einen Kindergarten) eine entsprechende Rechtsgrundlage, die §§ 34 ff BAO entspricht, kommt es zu einem Übergang von der unbeschränkten Steuerpflicht in die Steuerfreiheit. Zu diesem Zeitpunkt ist das Betriebsvermögen mit den gemeinen Werten anzusetzen

1) Vgl auch den Wartungserlass 2015 zu den UStR.  
 2) Beispiel entnommen aus dem Beitrag von *Kuder/Pfeiffer*, Umsatzsteuerliche Änderungen durch die Steuerreform 2015/2016, ÖStZ 2015, 450.  
 3) Vgl bspw *Achatz/Schneider*, Die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit nach den Vorschriften der BAO. System und aktuelle Entwicklung aus Sicht der Finanzverwaltung, in Die Besteuerung der Non-Profit Organisationen: KÖSt und USt bei gemeinnützigen Vereinen und Körperschaften öffentlichen Rechts (Hrsg *Achatz*) 54; Rz 1233 UStR.  
 4) § 35 BAO.  
 5) § 37 BAO.  
 6) § 38 BAO.  
 7) Vgl *Pilz*, Gemeinnützigkeit entscheidet über Steuersatz, Kommunal 11/2015, wo Musterstatuten für Kinderbetreuungseinrichtungen von Gemeinden, die vom BMF als geeignete Rechtsgrundlage qualifiziert werden, veröffentlicht sind.  
 8) Vgl Rz 1231 UStR; Rz 463 ff VereinsR.  
 9) Aktuell von Relevanz ist bspw eine Befreiung von der Registrierkassenpflicht.  
 10) Vgl *Weiermaier*, Umstrukturierungen in Non-Profit-Organisationen, in Die Besteuerung der Non-Profit Organisationen: KÖSt und USt bei gemeinnützigen Vereinen und Körperschaften öffentlichen Rechts (Hrsg *Achatz*) 131 f.

und zu versteuern. Allfällige Verlustvorträge dürfen sofort abgesetzt werden. Spätere Wertänderungen sind von keiner steuerlichen Konsequenz.

**c) Typische Probleme bei BgA einer Gemeinde**

- Aufgrund der chronischen Verlustsituation des Zuschussbetriebs „Gemeindekindergarten“ war und ist es gängige Verwaltungspraxis, dass Gemeinden keine Körperschaftsteuererklärungen für diesen BgA abgeben und die Verwaltungsbehörden auch keine einfordern. Für andere verlustbringende BgA ist die Situation ähnlich. Bei einer ähnlichen Konstellation hat das BFG<sup>11)</sup> jüngst entschieden, dass auch bei vorhergehender Nichtveranlagung ordnungsmäßig ermittelte Verluste für die Ermittlung der Verlustvorträge heranzuziehen sind.
- Ein weiteres Problem ist eine fehlende Anlagenbuchhaltung, aufgrund derer eine AfA bzw die fortgeschriebenen Anschaffungskosten ersichtlich wären.
- Eine Ermittlung der stillen Reserven ist daher oft nicht oder zumindest nur eingeschränkt möglich. Auch eine Gegenüberstellung mit den offenen Verlustvorträgen gestaltet sich in der Praxis schwierig.

**d) Lösungsansätze**

Eine kameral geführte Buchführung genügt weder einer Buchführung nach § 4 Abs 1 EStG noch einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs 3 EStG, bietet aber die Grundlage für eine plausible Schätzung der Ergebnisse (Einnahmen abzüglich Ausgaben ohne AfA) für die Vergangenheit.

Ob stille Reserven vorliegen oder nicht, ist im Einzelfall jedenfalls zu untersuchen. Gerade bei Kindergärten sollte sich aber die Wertentwicklung anhand der baulichen Gegebenheiten abschätzen lassen. Es besteht die Vermutung, dass die Wertentwicklung von

Zweckbauten jenen der fortgeschriebenen Anschaffungs- und Herstellungskosten entspricht. Zudem besteht für die Liegenschaften, auf denen eine Kinderbetreuungseinrichtung errichtet wurde, häufig eine Sonderwidmung, die einen anderen Verwendungszweck nicht ermöglichen, als auch insofern die Bildung stiller Reserven nicht in großem Umfang zu erwarten ist. Für jene Gebäude, die sich nicht im Gemeindeeigentum befinden (ausgegliedert, angemietet), stellt sich die Frage über die Aufdeckung von stillen Reserven im Allgemeinen nicht.

Auch die Zurückbehaltung von Gemeindeeigentum in der hoheitlichen Sphäre scheint nicht denkunmöglich zu sein. Nach herrschender Ansicht besteht die Möglichkeit, zwischen Körperschaft und BgA Mietverträge oder ähnliche Nutzungsvereinbarungen abzuschließen.<sup>12)</sup>

**C. Fazit**

Bisher war ein abgabenrechtlich begünstigter BgA praktisch ohne Bedeutung für Gemeinden. Aufgrund der jüngsten Entwicklungen der Steuergesetzgebung (Immobilienwertsteuer, Erhöhung des MWSt-Satzes, Registrierkassenpflicht) gewinnt dieser Bereich jedoch zunehmend an Bedeutung. Wie im Beitrag dargestellt, geht mit dem Übergang in die Steuerbegünstigung ein Aufdecken von stillen Reserven einher, was im Einzelfall Probleme bereiten kann. Auch wenn Indizien bestehen, dass keine substanziellen Steuerlasten entstehen, wäre ein entsprechender Erlass ein Gewinn an Rechtssicherheit, zudem sich der Erhalt der Abgabenbegünstigung für derartige Gemeindeeinrichtungen auch vom Willen des Gesetzgebers ableiten lässt.

11) BFG 6. 2. 2015, RV/5100708/2013.

12) Vgl. *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts<sup>3</sup> (2014) Rz 187, 226.

**→ Zum Thema**

**Über den Autor:**

Mag. (FH) Christoph Nestler ist Steuerberater bei der NÖ Gemeindeberatung in St. Pölten.  
 Kontaktadresse: Neue Herrngasse 10/4, 3100 St. Pölten.  
 Tel: +43 (0)2742 32 186  
 E-Mail: cnestler@noegbg.at  
 Internet: www.noegbg.at

**Vom selben Autor erschienen:**

Haushaltsrechtsreform – Fluch oder Segen für die Gemeinden? RFG 2014/17;  
*Pircher/Nestler/Schury*, Einführung und Umsetzung eines internen Kontrollsystems in Gemeinden, RFG 2015/3;  
*Nestler/Krammer*, Vereinsrichtlinien Wartungserlass 2015 – mehr als eine sportliche Herausforderung! RFG 2015/21.

**→ Literatur-Tipp**



**Achatz/Oberleitner, Besteuerung und Rechnungslegung der Vereine, RFG-Schriftenreihe 2/2013**

**MANZ Bestellservice:**

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