

RECHT & RFG

FINANZEN FÜR

GEMEINDEN

Bericht:
Future Village!

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

September 2019

03

77 – 136

Schwerpunkt

Finanzielle Risiken für Gemeinden

Finanzstrafrechtliche Risiken erkennen *Sigrid Fried* ➔ 80

Haftungsübernahmen im Lichte des EU-Beihilfenrechts
René Berger, Kremena Dimova und Sanela Terko ➔ 85

Darlehensverträge in Zeiten negativer Zinsindikatoren
Markus Unterhofer ➔ 88

Übersicht

Steuer-Radar ➔ 90

Beiträge

Videoüberwachung durch die öffentliche Hand *Marija Križanac* ➔ 107

BgA erkennen und verstehen (Teil 2) *Ursula Stingl-Lösch* ➔ 93

Grundsteuerliche Definition von Wohnraum bei
Seniorenwohngemeinschaft *Lisa-Marie Strauss* ➔ 103

Zulässigkeit der Kleintierhaltung im Wohngebiet
Verena Laußermair ➔ 113

VRV 2015 – wirtschaftliche Unternehmungen & Beteiligungen
Alexander Herbst und Veronika Meszarits ➔ 119

VRV 2015 – Voranschlag 2020
Veronika Meszarits ➔ 128

Betriebe gewerblicher Art erkennen und verstehen (Teil 2)

Der erste Teil des Beitrags¹⁾ befasst sich mit den Grundlagen rund um das Erkennen von Betrieben gewerblicher Art nach dem Körperschaftsteuergesetz. In diesem Teil werden die Grundlagen mit zwei Beispielen aus der Gemeindepraxis noch einmal veranschaulicht.

Von Ursula Stingl-Lösch

Inhaltsübersicht:

- A. Grundlagen
- B. Beispiel 1 – Kindergarten
 1. Ausgangslage
 2. Kontrolle Kriterien
 - a) Wirtschaftliche Selbständigkeit
 - b) Ausschließliche oder überwiegend nachhaltige privatwirtschaftliche Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht
 - c) Erzielung von Einnahmen oder, im Fall des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, von anderen wirtschaftlichen Vorteilen
 - d) Keine Tätigkeit der Land- und Forstwirtschaft
 3. Folgen
 - a) Körperschaftsteuer
 - b) Umsatzsteuer
- C. Beispiel 2 – Postpartner, auch ein Betrieb gewerblicher Art
 1. Ausgangslage
 2. Kontrolle Kriterien
 - a) Wirtschaftliche Selbständigkeit
 - b) Ausschließliche oder überwiegend nachhaltige privatwirtschaftliche Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht
 - c) Erzielung von Einnahmen oder, im Fall des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, von anderen wirtschaftlichen Vorteilen
 - d) Keine Tätigkeit der Land- und Forstwirtschaft
 3. Folgen
 - a) Körperschaftsteuer
 - b) Umsatzsteuer

A. Grundlagen

Aus den Steuergesetzen sind zwei Arten von Betrieben gewerblicher Art (kurz BgA) bekannt: § 2 Abs 1 KStG bildet die Grundlagen für den BgA und § 2 Abs 3 UStG regelt die unternehmerischen Tätigkeiten der Körperschaften öffentlichen Rechts im Sinne des UStG. Da die gem § 2 Abs 3 UStG zwingend als unternehmerisch anzusehenden Tätigkeiten idR keine Probleme machen, widmet sich der Beitrag dem Erkennen eines BgA gem § 2 Abs 1 KStG.

Bei der Überprüfung müssen die folgenden Kriterien bzw. **Voraussetzungen in Summe** erfüllt sein, damit ein Betrieb gewerblicher Art besteht:

- a) wirtschaftliche Selbständigkeit;
- b) ausschließliche oder überwiegend nachhaltige privatwirtschaftliche Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht;
- c) Erzielung von Einnahmen oder im Fall des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen;
- d) keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

B. Beispiel 1 – Kindergarten

1. Ausgangslage

Eine Gemeinde erreicht zum ersten Mal die ausreichende Kinderanzahl, um einen Kindergarten inklusive Nachmittagsbetreuung in der Gemeinde selbst zu betreiben. Da keine den gesetzlichen Bestimmungen entsprechenden Räumlichkeiten vorhanden sind, muss ein Kindergarten errichtet werden. Die Kinderbetreuung außerhalb der gesetzlich geregelten Zeiten soll entgeltlich erfolgen.

2. Kontrolle Kriterien

Ob die Tätigkeit als unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs 3 UStG zu behandeln ist, hängt von der Erfüllung aller Kriterien für das Bestehen eines BgA gem § 2 Abs 1 KStG ab:

a) Wirtschaftliche Selbständigkeit

Die Tätigkeit, welche iZm der Kinderbetreuung ausgeübt wird, hebt sich von der sonstigen Gemeindetätigkeit ab: Im Bereich des Kindergartens besteht ein Personal- und Materialeinsatz in einer eigenständigen Organisationsstruktur (inklusive eigener Leitung), welche idR an einem eigenen Ort untergebracht ist. Die Verbuchung der Einnahmen und Ausgaben auf einem eigenen Haushaltsansatz (idR Ansatz 240) ist ein weiteres Kriterium bzw. Indiz dafür, dass eine eigenständige Organisationseinheit mit gewerblichem Charakter besteht. →

RFG 2019/22

KStG;
UStG

wirtschaftliche
Selbständigkeit;
Erzielen von
Einnahmen;
wirtschaftliches
Gewicht

1) *Stingl-Lösch*, Betriebe gewerblicher Art erkennen und verstehen (Teil 1), RFG 2019/12.

b) Ausschließliche oder überwiegend nachhaltige privatwirtschaftliche Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht

Die Gemeinde wird mit der ausgeübten Tätigkeit privatwirtschaftlich tätig. Die Führung eines Kindergartens bzw die Kinderbetreuung ist keine der Gemeinde aufgrund eines Gesetzes vorbehaltene und damit hoheitliche Tätigkeit. Auch private Anbieter (zB Privatkinderkärten, Tagesmütter, Vereine) können Kinderbetreuung anbieten und durchführen.

Aufgrund der Ausübung der Tätigkeit über einen längeren Zeitraum ist diese als nachhaltig einzustufen.

Kommt es über mehrere Jahre hinweg zu einer jährlichen Überschreitung der Nettoeinnahmengrenze von € 2.900,-, erfüllt die Gemeinde mit der Tätigkeit auch das Kriterium des wirtschaftlichen Gewichts. Es ist unerheblich, wenn in der Anlaufphase der Tätigkeit (zB Eröffnung des Kindergartens zu Beginn des neuen Schuljahrs) die Einnahmengrenze nicht überschritten wird. Wird diese jedoch in den Folgejahren regelmäßig überschritten, ist bereits zum Zeitpunkt der Errichtung des Kindergartens von einem BgA auszugehen.

c) Erzielung von Einnahmen oder, im Fall des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, von anderen wirtschaftlichen Vorteilen

Bei der Ausübung der Tätigkeit erzielt die Gemeinde regelmäßig Einnahmen, unabhängig davon, ob mit der Tätigkeit ein Gewinn oder Verlust erzielt wird.

d) Keine Tätigkeit der Land- und Forstwirtschaft

Die Kinderbetreuung stellt generell keine Tätigkeit der Land- und Forstwirtschaft dar.

3. Folgen

a) Körperschaftsteuer

Bei Erfüllung aller Kriterien liegt ein BgA gem § 2 Abs 1 KStG vor. Grundsätzlich ist aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht von der zuständigen Finanzverwaltung eine Körperschaftsteuernummer für den Betrieb zu vergeben sowie durch die Gemeinde jährlich eine Steuererklärung samt Jahresabschluss abzugeben. Aus verwaltungsökonomischer Sicht unterbleibt derzeit die Vergabe einer Steuernummer seitens des Finanzamts bei Betrieben mit laufenden Verlusten.

b) Umsatzsteuer

Mit Erfüllung der Kriterien gem § 2 Abs 1 KStG besteht des Weiteren eine unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs 3 UStG. Die verrechneten Leistungen stellen steuerbare Leistungen gem § 1 Abs 1 UStG dar.

Das Angebot von Gemeinden (und anderen Körperschaften öffentlichen Rechts) im Bereich der Kinderbetreuung stellt regelmäßig eine steuerfreie Leistung gem § 6 Abs 1 Z 23 UStG dar. Gemeinden können jedoch mittels Abgabe einer Optionserklärung gem Art XIV BG 21/1995 in die Steuerpflicht optieren.

Die verrechneten Leistungen inklusive Nebenleistungen (ua Bastelgeld, Beförderung, Mittagessen) sind gem § 10 Abs 3 Z 10 UStG mit 13% zu besteuern. Sofern der BgA als gemeinnütziger Betrieb (mit im Gemeinderat beschlossenen Statut und gelebter Geschäftsführung) geführt wird, liegt der Steuersatz gem § 10 Abs 2 Z 4 UStG bei 10%. Die Vorsteuern aus den Vorleistungen und dem laufenden Betrieb sind bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen des § 12 UStG abzugsfähig.

C. Beispiel 2 – Postpartner, auch ein Betrieb gewerblicher Art

1. Ausgangslage

§ 7 Postmarktgesetz regelt, dass bundesweit mindestens 1.650 Post-Geschäftsstellen zur Verfügung stehen müssen. Viele dieser Geschäftsstellen werden nicht mehr nur von der Österreichischen Post AG betrieben; es finden sich bereits eine große Anzahl von fremdbetriebenen Post-Geschäftsstellen. Als Betreiber dieser Standorte, die sogenannten Postpartner, kommen alle Unternehmer in Frage (ua handelt es sich um Wirtschaftshäuser, kleine Fachbetriebe, Bankfilialen, Nahversorger oder Gemeinden).

In den fremdbetriebenen Post-Geschäftsstellen muss zumindest der **Universaldienst** angeboten werden:

- Abholung, Sortieren, Transport und Zustellung von Postsendungen bis 2 kg;
- Abholung, Sortieren, Transport und Zustellung von Postpaketen bis 20 kg;
- Dienste für Einschreib- und Wertsendungen.

Daneben können durch den Postpartner **Bankdienstleistungen** (Durchführung von Standardtransaktionen sowie die Vermittlung von Bankdienstleistungen an einen zuständigen Bankkundenbetreuer) durchgeführt werden. Der **Verkauf von Handelswaren** (Briefmarken, Postkarten, Versandboxen etc) kann ebenfalls durch die Postpartner erfolgen.

Die Abrechnung der durchgeführten Leistungen übernimmt die Österreichische Post AG. Diese rechnet aufgrund der vorhandenen Aufzeichnungen mittels Gutschriftsabrechnungen ab. Bei Tätigwerden der Gemeinde als Postpartner ist aus steuerlicher Sicht auf Folgendes zu achten:

Die Erfassung der Tätigkeiten als Postpartner im Rechenwerk der Gemeinde kann in unterschiedlichen Haushaltsansätzen erfolgen: Während einige Gemeinden für die Erfassung ihrer Einnahmen und Ausgaben aus dieser Tätigkeit den Ansatz 680 – Post- und Telekommunikationsdienste verwenden, nützen andere den Ansatz 859 – Sonstige Betriebe mit marktbestimmter Tätigkeit. Unabhängig davon, unter welchem Ansatz die Tätigkeit als Postpartner verbucht wird, ist jedenfalls eine Kontrolle, ob ein BgA iSd § 2 Abs 1 KStG besteht, vorzunehmen.

2. Kontrolle Kriterien

Der Betrieb des Postpartners ist dann als unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs 1 UStG (BgA) anzusehen,

wenn die Kriterien gem § 2 Abs 1 KStG allesamt erfüllt werden:

a) Wirtschaftliche Selbständigkeit

Die Tätigkeit des Postpartners hebt sich von der sonstigen Gemeindetätigkeit ab: Ein gewisser vorhandener Personal- und Materialeinsatz sowie die Verbuchung der Einnahmen und Ausgaben auf einem eigenen Haushaltsansatz sind Kriterien bzw Indizien dafür, dass eine eigenständige Organisationseinheit mit gewerblichem Charakter besteht.

b) Ausschließliche oder überwiegend nachhaltige privatwirtschaftliche Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht

Die Gemeinde wird mit der ausgeübten Tätigkeit – unabhängig davon, dass diese am Gemeindeamt von den Mitarbeitern miterledigt wird – privatwirtschaftlich tätig. Grundsätzlich könnte jeder Unternehmer im Ort (ua der Wirt, der Nahversorger oder ein kleines Fotostudio) die Tätigkeit des Postpartners übernehmen.

Da die Tätigkeit über einen längeren Zeitraum ausgeführt wird, ist sie als nachhaltig einzustufen.

Mit regelmäßigem Überschreiten der Nettoeinnahmengrenze von € 2.900,- pro Jahr wird auch das Kriterium des wirtschaftlichen Gewichts erfüllt. Sofern in der Anlaufphase der Tätigkeit (zB Vertragsabschluss Mitte November des laufenden Jahrs und Aufnahme der Tätigkeit Anfang Dezember) die Einnahmengrenze nicht überschritten wird, jedoch regelmäßig in den Folgejahren, ist bereits zu diesem Zeitpunkt von einem BgA auszugehen.

c) Erzielung von Einnahmen oder, im Fall des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, von anderen wirtschaftlichen Vorteilen

Mit der Tätigkeit als Postpartner erzielt die Gemeinde regelmäßig Einnahmen, unabhängig davon, ob mit der Tätigkeit ein Gewinn oder Verlust erzielt wird.

d) Keine Tätigkeit der Land- und Forstwirtschaft

Das Besorgen einer Leistung für die Post stellt generell keine Tätigkeit der Land- und Forstwirtschaft dar.

3. Folgen

a) Körperschaftsteuer

Bei Erfüllung aller Kriterien liegt ein BgA gem § 2 Abs 1 KStG vor. Grundsätzlich ist aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht von der zuständigen Fi-

nanzverwaltung eine Körperschaftsteuernummer für den Betrieb zu vergeben sowie durch die Gemeinde jährlich eine Steuererklärung samt Jahresabschluss abzugeben. Wie beim Kindergarten im ersten Beispiel unterbleibt derzeit aus verwaltungsökonomischer Sicht bei Betrieben mit laufenden Verlusten die Vergabe einer Steuernummer seitens des Finanzamts.

b) Umsatzsteuer

Aufgrund der Erfüllung der Kriterien des § 2 Abs 1 KStG sind die Tätigkeiten als Postpartner gem § 2 Abs 3 UStG als unternehmerische Tätigkeit der Gemeinde im umsatzsteuerlichen Sinne einzustufen.

Die Leistungen iZm bzw die Provisionen aus den oben angeführten Universaldienstleistungen, welche für die Österreichische Post AG besorgt werden, sind für die Gemeinde jedoch **nicht** steuerbefreit: Die in § 6 Abs 1 Z 10 lit a) UStG verankerte Steuerbefreiung für Postdienstleistungen ist nur auf Universaldienstbetreiber anwendbar. Derzeit ist gem § 12 Postmarktgesetz die Österreichische Post AG alleiniger Universaldienstbetreiber. Somit ist die Steuerbefreiung nur auf die Österreichische Post AG anwendbar. Personen bzw Institutionen, welche diese Leistung für die Österreichische Post AG besorgen, sind steuerpflichtig und haben die Provisionseinnahmen mit 20% Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen. Des Weiteren ist der Verkauf von Handelswaren (ausgenommen Briefmarken) steuerpflichtig. Die Umsatzsteuer ist mit dem jeweils anzuwendenden Steuersatz in Rechnung zu stellen.

Bei der Übernahme bzw Besorgung von Bankgeschäften für den Bankpartner der Österreichischen Post AG (ua Durchführung von Standardtransaktionen, Vermittlung von Bankdienstleistungen) sowie der Handel mit Wertzeichen (zB Briefmarken) ist die Steuerbefreiung gem § 6 Abs 1 Z 8 UStG anwendbar. Die Provisionseinnahmen für diese übernommenen Leistungen sind steuerfrei und mit 0% Umsatzsteuer abzurechnen. Die von der Österreichische Post AG erstellten Gutschriftsabrechnungen weisen die steuerpflichtigen und steuerfreien Umsätze richtig aus.

Bei Erfüllung der Voraussetzungen des Umsatzsteuergesetzes steht aus den Vorleistungen, welche dem Betrieb Postpartner zuordenbar sind, die Vorsteuer zu. Werden auch Bankgeschäfte abgewickelt, so ist für den anteiligen Vorsteuerabzug bei nicht direkt zuordenbaren Aufwendungen ein Vorsteuerschlüssel im Verhältnis der Umsätze zu ermitteln und anzuwenden.

→ In Kürze

Die beiden dargestellten Beispiele zeigen, dass bei Abarbeitung der Kriterien gem § 2 Abs 1 KStG eine Kontrolle, ob ein BgA besteht oder nicht besteht, übersichtlich vorgenommen werden kann. Je umfangreicher bzw komplexer der Tätigkeitsbereich ist, desto mehr Überlegungen müssen jedoch zur richtigen Einstufung der Tätigkeit als hoheitlich oder unternehmerisch vorgenommen werden.

→ 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
 Internet: www.noegbg.at



**Von 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 1 dieses Beitrags ist erschienen in RFG Heft 2/2019: *Stingl-Lösch*, Betriebe gewerblicher Art erkennen und verstehen (Teil 1), RFG 2019/12.

→ Literatur-Tipp

Doralt/Ruppe/Mayr/Kirchmayr-Schliesselberger, Grundriss Steuerrecht Band I, 12. Auflage 2019

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