

An die
Mitgliedsgemeinden des
OÖ Gemeindebundes

12.04.2022 /rsar /01
Lisa Sattler-Birngruber
T +43 732 70 93-186
F +43 732 70 93-817

OÖ Gemeindebund Erfahrungsbericht Hotline 1. Quartal 2022

Im nachstehenden Erfahrungsbericht werden folgende Themen behandelt:

- Personalgestellung einer Gemeinde an den Hoheitsbereich einer anderen Körperschaft öffentlichen Rechts
- Parzellierung von Grundstücken
- Werbungskostenpauschale für Gemeindefachleute
- Spendenabsetzbarkeit iZm Ukrainehilfe

1 Personalgestellung einer Gemeinde an den Hoheitsbereich einer anderen Körperschaft öffentlichen Rechts (BFG 3.1.2022, RV/4100377/2019)

Das BFG hatte in seiner Entscheidung vom 3.1.2022 festzustellen, ob Einnahmen, die die beschwerdeführende Gemeinde aus der **Zurverfügungstellung von Reinigungskräften** an die Polizei bzw Bezirkshauptmannschaft lukrierte, steuerbare Umsätze darstellen. Die Reinigungsarbeiten wurden durch eine von der Gemeinde bereitgestellte Mitarbeiterin erbracht, wobei sich die Gemeinde verpflichtete, im Falle ihrer Verhinderung eine Ersatzkraft zur Verfügung zu stellen. Anlässlich einer Außenprüfung bei der Gemeinde wurde die Frage der Umsatzsteuerpflicht dieser Leistungen aufgegriffen.

Nach Ansicht des BFG sind die einschlägigen österreichischen Bestimmungen für die umsatzsteuerliche Behandlung der Personalgestellung zunächst aus **unionsrechtlicher Sicht** zu prüfen. Demnach sind von einer Körperschaft öffentlichen Rechts erbrachte Leistungen dahingehend zu beurteilen, ob die allgemeinen Voraussetzungen einer **wirtschaftlichen Tätigkeit** iSd Mehrwertsteuersystemrichtlinie vorliegen, und die Körperschaft somit als Steuerpflichtige zu qualifizieren ist. Dabei wird das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit primär an der Frage festgemacht, ob **die erzielten Einnahmen Entgelte für die erbrachte Leistung** sind.

Als **Ausnahme** gilt die Ausübung von Tätigkeiten durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts und die Vornahme dieser Tätigkeiten **im Rahmen der öffentlichen Gewalt**. Dies ist der Fall, wenn die Ausübung dieser Tätigkeit das Gebrauchen hoheitlicher Befugnisse umfasst, und somit durch das öffentliche Recht geregelt ist.

Nicht dazu gehören demnach Tätigkeiten, welche Einrichtungen des öffentlichen Rechts unter den gleichen Bedingungen ausüben wie private Wirtschaftstreibende. Ein Handeln in Formen des Zivilrechts – etwa der **Abschluss privatrechtlicher Verträge** – stellt somit keine Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt dar (EuGH 29.10.2015, C-174/14; 14.12.2000, C-446/98).

Die von der Polizei bzw Bezirkshauptmannschaft an die Gemeinde geleisteten Zahlungen, sind folglich als eine **Vergütung für die von der Gemeinde erbrachten Reinigungsdienstleistungen** zu beurteilen. Demnach wurde eine wirtschaftliche Tätigkeit nach unionsrechtlichen Kriterien – auch wenn keine Gewinnerzielungsabsicht vorlag – bejaht. Weiters führte das BFG aus, dass insbesondere entgeltliche Leistungen der Personalgestellung nach den Regeln des Zivilrechts ausgetauscht werden. Die Erbringung der Reinigungsdienstleistungen an die Polizei bzw Bezirkshauptmannschaft basiert auf privatrechtlichen Verträgen, weshalb die Gemeinde unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie ein privater Reinigungsdienstleister auftrat, und nicht im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig wurde.

Ebenso ging das BFG kurz auf die österreichische Rechtslage ein, wonach die Gemeinde **nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art** (kurz BgA) **steuerbare Umsätze** tätigen kann. Als einzig strittiges Merkmal des BgA wurde hierbei jenes der **wirtschaftlich selbständigen Einrichtung** geprüft. In diesem Punkt sprach jedoch die kontinuierliche Abrechnung, die exakte Kostenermittlung sowie die Führung von eigenen Verrechnungskreisen für die Eigenständigkeit der Vertragserfüllung, und sohin für das Vorliegen einer wirtschaftlich selbständigen Einrichtung.

Das BFG kam somit zum Schluss, dass die erbrachten Reinigungsdienstleistungen – sowohl nach unionsrechtlicher Auslegung als auch nach nationaler Rechtslage – als umsatzsteuerbare und auch **umsatzsteuerpflichtige Einnahmen zu qualifizieren** sind.

2 Parzellierung von Grundstücken (BFG 16.12.2021, RV/7102498/2020)

Das BFG hat sich in einer weiteren aktuellen Entscheidung mit Parzellierungen von Grundstücken befasst: Mehrere aneinander angrenzende Grundstücke wurden hier nach Abschluss eines Tausch- und Schenkungsvertrages zwischen verschiedenen Vertragsparteien, in zwei neue Grundstücke parzelliert und in weiterer Folge an die Gemeinde zum Zweck der Errichtung einer Siedlungsanlage verkauft. Bei der Berechnung der **Grunderwerbsteuer** wurde die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs 1 Z 5 GrEStG herangezogen, wonach bei **behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland** eine Befreiung von der Grunderwerbsteuer gegeben ist. Eine Maßnahme zur besseren Gestaltung von Bauland ist ein Vorgang, durch den vorher selbständig nicht bebaubare Liegenschaften baulich nutzbar gemacht werden. Die bauliche Nutzbarkeit eines **Einzelbauplatzes** ist dabei **nicht ausreichend**, sondern es muss ein **größeres Baulandgebiet** betroffen sein. Als Vorschriften zur besseren Baulandgestaltung kommen das Raumordnungsgesetz und die Bauordnung in Betracht.

Das BFG stellte im konkreten Fall fest, dass es sich bei dem Tausch- und Schenkungsvertrag um eine Parzellierung handle, welche rechtlich gesehen als Grundstückstausch zu qualifizieren ist und somit der Grunderwerbsteuer unterliegt. Bei einem Kaufvertrag (in Umsetzung eines Gemeinderatsbeschlusses), mit dem in der Folge **von der Gemeinde Grundstücke zur Schaffung einer Siedlungsanlage erworben** wurden, handelt es sich um einen **privatrechtlichen Vertrag**, der mit der Gemeinde als Träger von Privatrechten zustande

gekommen ist. Demnach wurde für den Erwerb der Liegenschaften **kein behördliches Verfahren** durchgeführt, kein Bescheid erlassen und auch nicht mit hoheitsrechtlicher Befehls- und Zwangsgewalt vorgegangen (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern II, Grunderwerbsteuer, § 3 Rz 87 Abs 7). Damit fehlt es an der für den Befreiungstatbestand des § 3 Abs 1 Z 5 GrEStG erforderlichen Zwangsmaßnahme.

Ergänzend wird vom BFG angemerkt, dass ein **freiwillig abgeschlossenes Parzellierungsübereinkommen selbst dann keine Maßnahme zur besseren Gestaltung von Bauland** ist, wenn die **Initiative von der Gemeinde** ausgegangen ist und die **Parzellierung im öffentlichen Interesse** liegt. Das Wesen einer behördlichen Maßnahme bestehe nunmehr darin, dass derjenige, gegen den sich die Maßnahme richtet, keine Möglichkeit hat ihr auszuweichen.

Somit war, mangels Vorliegens einer behördlichen Maßnahme, die Grunderwerbsteuerbefreiung des § 3 Abs 1 Z 5 GrEStG zu versagen.

3 Werbungskostenpauschale für Gemeindefraktanten

In unserem letzten Hotline-Erfahrungsbericht für das 4. Quartal 2021 haben wir bereits über das sog. **Homeoffice-Paket** sowie über typische bei **Politikern bzw Gemeindefraktanten abzugsfähige Werbungskosten** informiert.

Mitglieder einer Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertretung können dabei anstelle eines Werbungskostenabzugs nach dem tatsächlichen Anfall auch eine **Werbungskostenpauschale** in Höhe von **15 %** der Einnahmen in Anspruch nehmen (mindestens EUR 438,00 jährlich, höchstens EUR 2.628,00). Vom Arbeitgeber geleistete **Kostensätze** gemäß § 26 EStG (zB Fahrtkostenvergütung) **kürzen** in der Regel die jeweiligen **Pauschbeträge**.

Aufgrund einer **Änderung der Verordnung zum Berufsgruppenpauschale** (gemäß VO BGBl II 2001/382 idF BGBl II 2021/500) sind nun **ab 2021** Kostensätze nach § 26 Z 9 EStG (Homeoffice-Pauschale; bis zu EUR 3,00 je Homeoffice-Tag, max EUR 300,00 je Kalenderjahr) **von dieser Kürzung ausgenommen**.

Zudem können aufgrund der Verordnungsänderung nunmehr neben dem Berufsgruppenpauschale **zusätzlich** auch jene tatsächlich anfallenden Werbungskosten geltend gemacht werden, die nicht auf das allgemeine Werbungskostenpauschale nach § 16 Abs 3 EStG anzurechnen sind. Als zusätzliche Werbungskosten können demnach bei Inanspruchnahme des Berufsgruppenpauschales etwa ua **Sozialversicherungsbeiträge, Ausgaben für ergonomisch geeignetes Mobiliar für Homeoffice** sowie **Differenzwerbungskosten iZm dem Homeoffice-Pauschale** (Differenz zu dem vom Arbeitgeber geleisteten Betrag) abgesetzt werden.

4 Spendenabsetzbarkeit im Zusammenhang mit Ukrainehilfe

Angesichts der aktuellen Ereignisse in der Ukraine, und der von Gemeinden, Unternehmern und Privatpersonen ausgehenden hohen Hilfs- und Spendenbereitschaft, möchten wir nachstehend einen kurzen – auf die humanitäre Flüchtlingshilfe bezogenen - **Überblick zur steuerlichen Absetzbarkeit von Spenden** geben.

Spenden sind als Einkommensverwendung grundsätzlich steuerlich nicht abzugsfähig. Jedoch normiert § 4a EStG, dass freigebige Zuwendungen **für bestimmte begünstigte Zwecke an begünstigte Einrichtungen** steuerlich als Betriebsausgabe (bei Unternehmern) bzw als Sonderausgabe (bei Privatpersonen) geltend gemacht werden können. Zu beachten ist, dass bei Privatpersonen in der Regel nur Geldspenden begünstigt sind, während bei Unternehmen auch Sachspenden steuerlich abzugsfähig sind.

Bei den begünstigten Einrichtungen ist dabei zwischen **Spendenempfängern, die im Gesetz ausdrücklich aufgezählt** sind (bspw Freiwillige Feuerwehren, Universitäten, Museen von Körperschaften öffentlichen Rechts) und Empfängern, die zum Zeitpunkt der Spende über einen gültigen Spendenbegünstigungsbescheid verfügen und in der **Liste der spendenbegünstigten Einrichtungen** des Bundesministeriums für Finanzen aufscheinen (veröffentlicht auf der BMF-Homepage), zu unterscheiden. Gemeinden zählen als solche nicht zu den spendenbegünstigten Einrichtungen.

Zu den **spendenbegünstigten Zwecken** zählen unter anderem **mildtätige Zwecke**, Entwicklungszusammenarbeit sowie nationale und internationale **Katastrophenhilfe**. Unter mildtätig (humanitär, wohltätig) sind solche Zwecke zu verstehen, die darauf gerichtet sind, persönlich oder materiell hilfsbedürftige Personen zu unterstützen.

Um einen Spendenbegünstigungsbescheid zu erlangen und um in die Liste der „Begünstigten Spendenempfänger“ aufgenommen zu werden, muss sich der Rechtsträger neben der Erfüllung die Voraussetzungen für die abgabenrechtlichen Begünstigungen gemäß §§ 34 ff BAO insbesondere einer **Wirtschaftsprüfung unterwerfen**, anlässlich der das Vorliegen sämtlicher gesetzlicher Voraussetzungen zu prüfen ist. Für die erstmalige Aufnahme in die Liste der begünstigten Einrichtungen ist zudem ein Wohlverhalten **für die letzten drei Jahre nachzuweisen**. Eine kurzfristige Erlangung des Status als begünstigter Spendenempfänger (zB für einen neu gegründeten Verein) ist damit in der Praxis ausgeschlossen, da dafür regelmäßig ein gewisser Anlaufzeitraum notwendig ist.

In der Praxis wird daher oftmals eine **bereits in der Liste der begünstigten Spendenempfänger geführte Einrichtung ausgewählt**, an die in der Folge die Spende überwiesen wird. Dadurch kann für den Spender ein Steuerabzug sichergestellt werden (zB durch Einrichtung eines eigenen Bankkontos bei einer begünstigten Hilfseinrichtung durch den Initiator).

Alternativ könnte eine steuerliche Abzugsfähigkeit eventuell auch dadurch erlangt werden, dass die **Spende gegen eine entsprechende Werbeleistung** erfolgt. An die Werbewirksamkeit werden dabei keine besonders hohen Anforderungen gestellt.

Diese ist ua gegeben

- bei medialer Berichterstattung über die Spende,
- bei Berichterstattung über die Spende in Kundeninformationen,
- Spendenhinweise auf Plakaten, in Auslagen, an der Kundenkasse oder auf der Homepage des Unternehmens,
- bei Anbringen eines für Kunden sichtbaren Aufklebers im Geschäftsraum oder auf einem Fahrzeug oder
- wenn der Unternehmer im Rahmen der Eigenwerbung für sein Unternehmen auf die Spende hinweist.

Für die Abzugsfähigkeit von werbewirksamen Spenden ist es dabei **gleichgültig, wer der Empfänger ist** (zB Hilfsorganisation, Gemeinde, Arbeitnehmer, andere Familien oder Personen). Ein Abzug von solchen „werbewirksamen“ Spenden wird hier allerdings **nur für Unternehmer** in Betracht kommen (vgl BMF-Info vom 14.3.2022).

Für Ihre Fragen stehen wir sehr gerne zur Verfügung.

☺ ☺ ☺

Wir wünschen Ihnen schöne Feiertage und frohe Ostern!

☺ ☺ ☺

Mit freundlichen Grüßen

Markus Achatz
Universitätsprofessor
und Steuerberater

Andrea Huber
Steuerberaterin