

An die
Mitgliedsgemeinden des
OÖ Gemeindebundes

16.10.2023/tst/01
Andrea Huber
T +43 732 70 93-247
F +43 732 70 93-817

OÖ Gemeindebund Erfahrungsbericht Hotline 3. Quartal 2023

Sehr geehrte Damen und Herren,

im nachstehenden Erfahrungsbericht werden folgende Themen behandelt:

- Neues Gemeinnützigkeitsreformgesetz
- Update zur körperschaftsteuerlichen Beurteilung von Photovoltaikanlagen
- Neue Rechtsform: Flexible Kapitalgesellschaft
- OÖ Kinderbildungs- und -betreuungs-Novelle 2023

1 Neues Gemeinnützigkeitsreformgesetz

Anfang Oktober 2023 wurde der Ministerialentwurf zur **Reform des Gemeinnützigkeitsrechts** veröffentlicht. Die Begutachtungsfrist endet im Oktober 2023. Das Gesetz soll **mit 1.1.2024 in Kraft treten**. Neben verschiedenen Anpassungen der allgemeinen abgabenrechtlichen Gemeinnützigkeitsbestimmungen sieht das Gesetzespaket eine umfassende Reform der steuerlichen Absetzbarkeit von Spenden sowie des Verfahrens zur Erlangung der Spendenbegünstigung vor.

1.1 Ausweitung des Kreises der begünstigten Spendenempfänger

Waren bisher nur Zuwendungen an bestimmte Spendenempfänger steuerlich abzugsfähig, sieht der Gesetzesentwurf nunmehr eine **Ausweitung der Spendenbegünstigung auf alle gemeinnützigen und mildtätigen Organisationen** vor. Neben den bereits bisher spendenbegünstigten Einrichtungen (zB Förderung Entwicklungshilfe, mildtätige Einrichtungen, Hilfestellung in Katastrophenfällen, Umweltschutz und Tierheime, Feuerwehren, ausgewählte Bildungseinrichtungen, Museen) soll künftig der gesamte gemeinnützige Sektor die Möglichkeit der Erlangung einer Spendenbegünstigung erhalten. Insbesondere wird eine **Ausweitung** auf bisher nicht begünstigte Bereiche wie **Sport, Bildung** (Elementarpädagogik, Schulbildung und Erwachsenenbildung, Berufsaus- und -fortbildung), **Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge** sowie **Heimat- und Denkmalschutz** angestrebt. Der Bereich der Förderung von **Kunst und Kultur** soll nunmehr ebenfalls zur Gänze spendenbegünstigt werden, und zwar unabhängig davon, ob die Einrichtung eine öffentliche Förderung erhält.

1.2 Antragsverfahren

Die Erweiterung der Spendenabzugsfähigkeit soll allerdings **nicht** dazu führen, dass jede gemeinnützige oder mildtätige Einrichtung **automatisch** auch **als spendenbegünstigt** gilt. Zum Schutz des Vertrauens der Spender:innen ist weiterhin eine **formelles Verfahren zur Anerkennung als begünstigter Spendenempfänger** vorgesehen. Dieses wird jedoch wesentlich vereinfacht, und soll künftig insbesondere auch kleineren Vereinen die Erlangung der steuerlichen Spendenbegünstigung erleichtern. Anstelle der bisherigen dreijährigen Wartefrist ist nunmehr bereits der Nachweis eines **mindestens 12 Monate dauernden Wirtschaftsjahres** und das Vorliegen eines Rechnungsabschlusses für die Antragstellung ausreichend. Die **Beantragung** der Spendenbegünstigung soll für nicht prüfungspflichtige Rechtsträger (zB kleine Vereine) **mittels eines Formulars**, welches von einem Steuerberater über FinanzOnline einzureichen ist, erfolgen. Dem Antrag ist die aktuell geltende Rechtsgrundlage (Satzung, Vereinsstatut, etc) anzuschließen. Eine gesonderte Wirtschaftsprüfung ist hier nicht notwendig. Rechtsträger, die bereits bisher satzungsmäßig bzw gesetzlich einer Prüfungspflicht unterliegen, bleiben für die Spendenbegünstigung allerdings weiterhin prüfungspflichtig durch einen Wirtschaftsprüfer. Das Vorliegen der Voraussetzungen für die Spendenbegünstigung wird vom Finanzamt mittels Bescheids festgestellt. Die Spenden werden damit für den Spender steuerlich abzugsfähig (bei fristgerechter Beantragung mit Wirkung rückwirkend ab 1.1.2024).

Neben diesem gesetzlich vorgesehenen Antragsverfahren gelten bestimmte Einrichtungen auch ohne gesonderten Antrag bzw ohne Wirtschaftsprüfung **ex lege als spendenbegünstigte Rechtsträger**.

Neben den bisher **spendenbegünstigten öffentlichen Museen** von Gebietskörperschaften und den **Freiwilligen Feuerwehren** und Landesfeuerwehrverbänden sind **künftig auch öffentliche Kindergärten und Schulen** von Gebietskörperschaften sowie Kindergärten und Schulen mit Öffentlichkeitsrecht anderer Körperschaften öffentlichen Rechts (insbes kirchliche Schulen) bereits **aufgrund des Gesetzes spendenbegünstigt**. Dazu zählen auch **Musikschulen** mit Öffentlichkeitsrecht. Alle anderen Bildungseinrichtungen können einen Antrag an das Finanzamt auf bescheidmäßige Anerkennung als begünstigte Einrichtung stellen. Abzugsfähig sollen auch in diesem Bereich nur Spenden sein. Entgelte für die Erbringung von Bildungsleistungen sowie gesonderte Kostenersätze für im Rahmen der Bildungsleistung anfallende Aufwendungen (zB Kopiergeld, Unkostenbeiträge) sind nicht abzugsfähig. Schulgelder, Kursgebühren und ähnliche Entgelte für die Erbringung der Bildungsleistung dürfen daher nicht als Spende geltend gemacht werden.

1.3 Sonstiges

Mitgliedsbeiträge an gemeinnützige oder mildtätige Vereine sollen weiterhin steuerlich **nicht abzugsfähig** sein. Dies bedeutet, dass nur freigebige Zuwendungen, also echte Spenden, steuerlich begünstigt sind. Neben **Geldspenden** sollen beim Spender:in auch **Sachspenden** steuerlich abzugsfähig sein.

Klarstellend ist im Gesetzesentwurf nunmehr eine Regelung enthalten, wonach **Zuwendungen** an die genannten Einrichtungen (insbes Schulen und Freiwillige Feuerwehren) **nicht abzugsfähig** sein sollen, wenn sie durch eine Körperschaft erfolgen, die mit der Trägerkörperschaft dieser Einrichtung **wirtschaftlich verbunden** ist. Auf die wirtschaftliche Verbundenheit wird nach den Erläuternden Bemerkungen abgestellt, um sicherzustellen, dass die Regelung nicht nur im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu einer ihr gesellschaftsrechtlich verbundenen Körperschaft zur Anwendung kommt, sondern auch im Verhältnis einer Trägerkörperschaft zu ihren Betrieben gewerblicher Art. Auch eine Zuwendung durch einen Betrieb gewerblicher Art oder eine Tochtergesellschaft einer Gemeinde, die zur Finanzierung der genannten spendenbegünstigten Einrichtungen verpflichtet ist, kann somit nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht werden.

2 Update zur körperschaftsteuerlichen Beurteilung von Photovoltaikanlagen

Wie erste Erfahrungen aus der Praxis zeigen, ist davon auszugehen, dass seitens der Finanzverwaltung künftig verstärkt Photovoltaikanlagen auf ihre körperschaftsteuerliche Relevanz überprüft werden. Im Hinblick darauf weisen wir auf die Wichtigkeit der richtigen Einordnung und Beurteilung von PV-Anlagen bei Gemeinden hin und geben nachstehend nochmals eine kurze Anleitung zur körperschaftsteuerlichen Beurteilung dieser Anlagen.

Eine Gemeinde begründet nach dem BMF-Erlass zur steuerlichen Behandlung von PV-Anlagen mit dem Betrieb dieser Anlagen einen **körperschaftsteuerlich relevanten Betrieb gewerblicher Art**, wenn Energie in das öffentliche Netz eingespeist wird und daraus **Einnahmen von wirtschaftlichem Gewicht** (zumindest EUR 2.900,00 netto) erzielt werden. Folglich ist in diesem Fall ein etwaig erzielter **Einnahmenüberschuss** im Rahmen der Körperschaftsteuererklärung (Formular K2) **zu versteuern**. Die Einnahmen (inkl allfälliger Förderungen) sind dabei den Ausgaben (insbes anteilige Abschreibung, Personalaufwendungen, laufende Betriebskosten, etc) gegenüberzustellen. Öffentliche Förderungen, die anlässlich der Errichtung der Anlage gewährt wurden, sind ebenfalls verteilt über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (gemäß der deutschen AfA-Tabelle 20 Jahre) als Einnahme zu erfassen bzw bewirken eine entsprechende Kürzung der steuerlich abzugsfähigen AfA, sodass daraus häufig ein Einnahmenüberschuss resultiert.

In jenem Ausmaß, in dem eine **Eigenversorgung** der Gemeinde erfolgt, orientiert sich die **körperschaftsteuerliche Beurteilung** der PV-Anlage **nach den jeweils versorgten Bereichen**. Nachfolgend soll anhand eines Beispiels die körperschaftsteuerliche Beurteilung von PV-Anlagen veranschaulicht werden.

Beispiel:

Eine Gemeinde erwirbt eine Photovoltaikanlage. Ein Teil der Investitionskosten wurde mittels öffentlicher Förderungen finanziert. Die Anlage befindet sich auf dem Dach des Kindergarten- und Volksschulgebäudes und wird als Überschusseinspeiser betrieben. 30 % des produzierten Stroms werden für den Kindergarten verwendet, 30 % für die Volksschule und 40 % werden in das öffentliche Netz eingespeist. Mit dem Kindergartenbetrieb werden in der Gemeinde die Voraussetzungen eines Betriebes gewerblicher Art erfüllt. Aus der Einspeisung erzielt die Gemeinde Einnahmen in Höhe von EUR 4.000,00 jährlich.

Lösung:

Aufgrund des Vorliegens von Einnahmen von wirtschaftlichem Gewicht aus der Einspeisung begründet die Gemeinde einen körperschaftsteuerlich relevanten Betrieb gewerblicher Art. Für die Ermittlung des steuerpflichtigen Einnahmenüberschusses gilt Folgendes: Von körperschaftsteuerlicher Relevanz sind gegenständlich die Anteile der Einspeisung sowie die Eigenversorgung des Kindergartens, somit gesamt 70 % der PV-Anlage. Jener Anteil, der auf die Versorgung der Volksschule entfällt, ist körperschaftsteuerlich irrelevant, da die Volksschule dem Hoheitsbereich der Gemeinde zuzurechnen ist.

Der Kindergarten wird im Allgemeinen einen nachhaltigen Verlustbetrieb darstellen, sodass im Ausmaß der Versorgung des Kindergartens keine Körperschaftsteuer anfällt.

Im Ausmaß der Einspeisung in das öffentliche Netz kann jedoch sehr wohl ein körperschaftsteuerpflichtiger Betrieb vorliegen: Als Einnahmen werden dabei die EUR 4.000,00 aus der Einspeisung angesetzt (Energilieferung in das öffentliche Netz) sowie 40 % von 1/20 der gewährten Förderung. Diesen Einnahmen sind 40 % der Ausgaben (anteilige AfA, Personalaufwendungen, Betriebskosten, etc) gegenüberzustellen. Sofern sich daraus ein Einnahmenüberschuss ergibt, ist dieser mit 24 % (ab 2024 mit 23 %) zu versteuern.

Zu bedenken ist, dass **mehrere PV-Anlagen** aufgrund des engen technischen, wirtschaftlichen und organisatorischen Zusammenhangs wohl zu einem einheitlichen Betrieb **zusammenzufassen** sind. Selbst wenn daher mit den Einnahmen einer einzelnen Anlage nicht die notwendige Mindesteinnahmengrenze erreicht wird, kann insgesamt bei Zusammenrechnung von mehreren Anlagen die Grenze leicht überschritten und damit eine Steuerpflicht ausgelöst werden.

Zudem möchten wir darauf hinweisen, dass seit 1.1.2023 ein **Investitionsfreibetrag** (steuerlicher Absetzbetrag) für Investitionen von 10 % bzw im Bereich der Ökologisierung in Höhe von **15 %** der Investitionssumme gewährt wird (zB E-Ladestationen, Wirtschaftsgüter zur Erzeugung von Strom aus erneuerbaren Quellen, Anlagen zur Speicherung von Strom, klimafreundliche Heizsysteme, wie Wärmepumpen, Biomassekessel, etc). Dieser steht grundsätzlich auch Gemeinden im Rahmen ihrer körperschaftsteuerlich relevanten Betriebe gewerblicher Art zu. Der Investitionsfreibetrag kann **nur im Jahr der Anschaffung oder Herstellung** geltend gemacht werden. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Investition muss mindestens vier Jahre betragen. Somit können beim Erwerb einer PV-Anlage, welche von körperschaftsteuerlicher Relevanz ist, zusätzlich zur normalen Abschreibung 15 % der (anteiligen) steuerlich relevanten Investitionskosten als Betriebsausgabe abgezogen werden.

3 Neue Rechtsform: Flexible Kapitalgesellschaft

Mit dem Gesellschaftsrechts-Änderungsgesetz 2023 (GesRÄG 2023) soll eine **neue Gesellschaftsform** geschaffen werden, die sogenannte „Flexible Kapitalgesellschaft“ (kurz: Flex-KapG, FlexCo). Die neue Gesellschaft tritt als zusätzliche Rechtsform zu den bestehenden Rechtsformen (zB GmbH, AG) hinzu.

Die FlexCo wird nicht auf Startups beschränkt sein, sondern kann von allen Gründern in Anspruch genommen werden. Die Gründung ist **zu jedem zulässigen Zweck** (auch für gemeinnützige Zwecke) und unabhängig von Branche, Lebenszyklen oder Größe eines Unternehmens möglich. Soweit keine Sonderregelungen bestehen, kommen die Bestimmungen des GmbHG (subsidiär) zur Anwendung.

Das **Mindestkapital** wird **EUR 10.000,00** betragen, wovon EUR 5.000,00 bei der Gründung einbezahlt werden müssen. Während bei der GmbH eine Stammeinlage der Gesellschafter mindestens EUR 70,00 betragen muss, sind Stammeinlagen bei der FlexCo bereits ab EUR 1,00 möglich.

Durch gesellschaftsvertragliche Regelungen sind Umlaufbeschlüsse auch ohne Einverständnis aller Gesellschafter möglich. Die Notariatsaktpflicht, die aktuell bei der GmbH bei der Gründung und für Anteilsübertragungen besteht, entfällt. Es genügt die Urkundenerrichtung durch einen Notar oder Rechtsanwalt.

Im Bereich der FlexCo werden sog **Unternehmenswertanteile** als neue Anteilsklasse geschaffen, die eine **Teilhabe von Mitarbeitern am wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens** vorsehen. Die Inhaber dieser Anteile dürfen an der Gesellschafterversammlung teilnehmen und sind von schriftlichen Abstimmungen zu informieren, allerdings kommt ihnen kein Stimmrecht und somit kein Einfluss auf die Willensbildung der Gesellschaft zu.

Ursprünglich sollte die neue Rechtsform bereits mit 1.11.2023 in Kraft treten. Dieser Zeitpunkt wurde aufgrund zahlreicher kritischer Stellungnahmen zum Ministerialentwurf verschoben. Der Zeitpunkt der Veröffentlichung der Regierungsvorlage ist aktuell nicht abschätzbar.

4 OÖ Kinderbildungs- und -betreuungs-Novelle 2023

Mit der Novelle wurden das OÖ Kinderbildungs- und -betreuungsgesetz sowie das OÖ Kinderbildungs- und -betreuungs-Dienstgesetz geändert. Dabei wurden vor allem die **Rahmenbedingungen für das Personal sowie für die Kinder teilweise neu geregelt.**

Die Kosten der gegenständlichen Novelle werden im Wege einer **Erhöhung des Landesbeitrags** zum laufenden Betrieb von Kinderbildungs- und -betreuungseinrichtungen zum überwiegenden Teil durch das Land Oberösterreich getragen.

Die Einhebung von angemessenen, sozial gestaffelten **Elternbeiträgen** ist **weiterhin vorgesehen**. Zudem ist auch in Zukunft die Einhebung angemessener Werkbeiträge und Veranstaltungsbeiträge zulässig. Für die Beurteilung, ob mit dem Kindergartenbetrieb ein Betrieb gewerblicher Art begründet wird, ist daher weiterhin anhand der Einnahmen aus Elternbeiträgen, Werkbeiträgen, etc zu prüfen, ob Einnahmen von wirtschaftlichem Gewicht (zumindest EUR 2.900,00 netto) erzielt werden. Nur in diesem Fall ist ein steuerlich relevanter Betrieb gegeben.

Für Fragen stehen wir sehr gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Markus Achatz
Universitätsprofessor
und Steuerberater

Andrea Huber
Steuerberaterin