

An die  
Mitgliedsgemeinden des  
ÖO Gemeindebundes

22.06.2022 /rsar /01  
Florian Dürnberger  
T +43 732 70 93-190  
F +43 732 70 93-817

## **ÖO Gemeindebund Erfahrungsbericht Hotline 2. Quartal 2022**

Im nachstehenden Erfahrungsbericht werden folgende Themen behandelt:

- Hinweise zur Gewinnermittlung körperschaftsteuerlich relevanter Betriebe gewerblicher Art
- Neue Richtwerte für Vergleichsrechnung bei „historischen Gebäuden“
- Anhebung der Verwaltungskostenpauschale
- Coronabedingte Unterschreitung der Mindestmiete
- Umsatzsteuerliche Behandlung von „Community Nursing“
- Vorsteuerabzug für Leistungen aus der Errichtung einer kostenlos nutzbaren Touristenattraktion

### **1 Hinweise zur Gewinnermittlung körperschaftsteuerlich relevanter Betriebe gewerblicher Art (BgA)**

Anlässlich der Einführung der neuen VRV sowie der Anpassung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften haben sich verschiedene Zweifelsfragen ergeben, die nachstehend behandelt werden:

#### **1.1 Steuerliche Gewinnermittlung ab 2020**

Gemäß § 7 Abs 3 TS 2 KStG ist der Gewinn bei BgA, die in zwei aufeinanderfolgenden Wirtschaftsjahren einen **Umsatz von mehr als EUR 700.000,00** erzielen, nach **§ 5 Abs 1 EStG (= Bilanzierung;** Erfassung der Einnahmen und Ausgaben nach wirtschaftlicher Zugehörigkeit) zu ermitteln.

Wird diese **Umsatzschwelle nicht erreicht**, so bestehen **zwei Optionen**:

- Es besteht die Möglichkeit, den Gewinn **weiterhin nach § 4 Abs 3 EStG (= Einnahmen-Ausgaben-Rechnung;** Erfassung der Einnahmen und Ausgaben nach Zu- und Abfluss) zu ermitteln. Nachteil daran ist, dass aufgrund der steuerlichen Ergebnisermittlung nach dem Zu- und Abflussprinzip eine **Überleitung des Ergebnisses aus der VRV** zu erfolgen hat. Die in der VRV nach der wirtschaftlichen Zugehörigkeit erfassten **Erträge und**

**Aufwendungen** sind jährlich auf den Zeitpunkt ihres Zu- und Abflusses zu überprüfen und gegebenenfalls für die steuerliche Gewinnermittlung entsprechend **abzugrenzen**.

- Alternativ gibt es die Möglichkeit freiwillig zu einer **Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG** (= steuerliche Bilanzierung) zu **wechseln**. Nachteil des Wechsels der Gewinnermittlungsart ist, dass einmalig ein **Übergangsgewinn/ -verlust zu ermitteln** ist und im Rahmen der Veranlagung zu erklären bzw zu versteuern ist.

In der Beilage zur **Körperschaftsteuererklärung** für betriebliche Einkünfte (K2a) ist die Art der gewählten steuerlichen Gewinnermittlung unter Punkt 2 entsprechend anzukreuzen.

### **1.2 Fortführung steuerlicher AfA trotz Änderung der AfA nach der neuen VRV 2015**

Durch die Umstellung auf die neue VRV können Abweichungen zwischen der Abschreibung laut VRV und der steuerlich zulässigen AfA auftreten. Anhand des Beispiels „Photovoltaikanlage“ soll nachstehend veranschaulicht werden, wie bei einer Abweichung der Abschreibung nach der VRV von der steuerlich vorgegebenen Abschreibung vorzugehen ist und wo der Korrekturbetrag in der Körperschaftsteuererklärung einzutragen ist.

Photovoltaikanlagen sind, soweit sie Zwecken der Einkünfteerzielung dienen, gemäß § 7 EStG auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben. Die betriebsgewöhnliche (steuerliche) Nutzungsdauer wurde dabei vom BMF mit 20 Jahren festgelegt (siehe Photovoltaikerlass). Im Rahmen der **VRV 2015** wurde die Nutzungsdauer für **PV-Anlagen** hingegen mit **15 Jahren** bestimmt. Dies hat zur Folge, dass die **Abschreibung lt VRV und die steuerrechtliche Abschreibung auseinanderfallen**. Die sich aus der VRV ergebende (höhere) Abschreibung ist daher im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung auf den steuerlich zulässigen Abschreibungsbetrag anzupassen. Dies erfolgt durch Hinzurechnung des Differenzbetrages in Form der sogenannten steuerlichen **Mehr-Weniger-Rechnung** (kurz MWR).

Für die **Körperschaftsteuererklärung** bedeutet dies, dass in der Beilage K2a die AfA-Korrektur in Form einer Hinzurechnungsposition unter Punkt 4 bei der Kennzahl 9240 zu erfassen ist.

### **1.3 Zuschüsse sind steuerlich relevante Einnahmen**

Jede betrieblich veranlasste Geldzuwendung bewirkt eine Erhöhung des Betriebsvermögens und stellt **grundsätzlich eine steuerpflichtige Betriebseinnahme dar**. Dies gilt gleichermaßen für öffentliche Förderungen und Zuschüsse. Diese sind nur dann steuerfrei, wenn eine solche Befreiung ausdrücklich gesetzlich vorgesehen ist.

Für öffentliche Zuschüsse zu Anschaffungs- bzw Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern besteht zwar grundsätzlich eine Steuerbefreiung, doch kürzen die Zuschüsse zugleich die Bemessungsgrundlage für die steuerlich relevante Abschreibung. Im Ergebnis bedeutet dies, dass somit auch die Zuschüsse verteilt über die Nutzungsdauer zu versteuern sind.

Im Rechnungsabschluss ist der Zuschuss nach der Bruttomethode **als Passivposten auszuweisen** und auf die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes **verteilt aufzulösen**. Der

Auflösungsbetrag stellt einen **Korrekturposten zur Abschreibung** dar und ist **als steuerlich relevante Einnahme** in die Körperschaftsteuererklärung **aufzunehmen**.

## 2 Neue Richtwerte

Mit Wirksamkeit zum 1. April 2022 wurden die Richtwerte nach § 5 Richtwertegesetz angehoben: Der neue Richtwert für Oberösterreich beträgt nun **EUR 6,66/ m<sup>2</sup>**. Die Erhöhung der Richtwerte ist grundsätzlich beim Abschluss von neuen Mietverträgen zu berücksichtigen. Ebenso ist eine Anhebung bei Altmietverträgen möglich.

Daneben sind an die neuen Richtwerte auch **steuerliche Folgen** geknüpft:

So sind die neuen Richtwerte **für Dienstwohnungen** bzw für die dabei maßgebenden (lohnsteuerlichen) Sachbezugswerte von Bedeutung. Stellt eine Gemeinde beispielsweise in ihrem Eigentum stehende Dienstwohnungen an ihre Dienstnehmer kostenlos oder verbilligt zur Verfügung (zB Schulwartwohnungen), so sind die hierfür anzusetzenden Sachbezugswerte in der Lohnverrechnung ab 1.1.2023 an die neuen Richtwerte anzupassen.

Daneben kann der neue Richtwert **bei Bemessung der notwendigen Mindestmiete** von Relevanz sein. Wurden Mindestmieten beispielsweise für Schulgebäude, Veranstaltungsräumlichkeiten, etc mangels Feststellbarkeit der historischen Anschaffungs- bzw Herstellungskosten oder mangels Belegbarkeit von Großinvestitionen anhand einer Vergleichsrechnung entsprechend der dazu im Jahr 2010 veröffentlichten BMF-Information ermittelt, ist auch diese Berechnung an den neu ermittelten Sachbezugswert entsprechend anzupassen. Dabei ist zu beachten, dass der Sachbezugswert für die Nutzung von Wohnraum gilt, und daher – nach Berücksichtigung eines Abschlags für die darin enthaltene 10 %ige Umsatzsteuer sowie der darin enthaltenen Betriebskosten (25 %) - bei der Vermietung anderer Räumlichkeiten um weitere 50 % zu reduzieren ist. Darüber hinaus ist ein weiterer Abschlag in Höhe von 30 % für jene Objekte vorgesehen, die einen niedrigeren Ausstattungsstandard aufweisen (zB wegen des hohen Alters) oder sanierungsbedürftig sind.

## 3 Anhebung der Verwaltungskostenpauschale

Die mietrechtliche Verwaltungskostenpauschale (§ 22 MRG) beträgt ab April 2022 EUR 3,80 je m<sup>2</sup> Nutzfläche und Jahr. Das für die Valorisierung dieser Kategoriebeträge maßgebliche Überschreiten der 5 %-Grenze wurde zwar bereits mit dem Indexwert für Dezember 2020 (VPI 2000) erreicht, die Anpassung wurde allerdings im Vorjahr nochmals um ein Jahr aufgeschoben. Damit ergibt sich für das Jahr **2022** ein **Mischsatz** in der Höhe von **EUR 3,75 je m<sup>2</sup> Nutzfläche und Jahr**.

Die Verwaltungskostenpauschale ist auch **für** die Ermittlung der **Mindestmiete iSd Rz 265 UStR** von Relevanz, da diese in die zu deckenden Betriebskosten einzurechnen ist.

#### 4 Coronabedingte Unterschreitung der Mindestmiete

Entsprechend einer aktuellen Auskunft des BMF (21.6.2022, GZ 2022-0.439.045) haben **coronabedingte Mietzinsreduktionen bis 31.3.2022 keine Auswirkung** auf das Vorliegen eines zivilrechtlichen Bestandvertrags und damit auf die **Unternehmereigenschaft** der Gemeinde. Eine temporäre Unterschreitung der umsatzsteuerlich notwendigen Mindestmiete (1,5 % AfA-Tangente zzgl Betriebskosten) ist daher zulässig. Die Vorsteuerabzugsberechtigung bleibt trotz Unterschreitung der Mindestmiete weiterhin erhalten. Dies gilt allerdings nur für die Zeit der „coronabedingten“ Umstände.

#### 5 Umsatzsteuerliche Behandlung von „Community Nursing“

Im Zusammenhang mit der Implementierung des Pilotprojektes „Community Nursing“ in den Gemeinden hat das **BMF zu deren umsatzsteuerlicher Behandlung** Stellung genommen. Da als Community Nurses ausschließlich diplomierte Gesundheits- und Krankenpfleger mit Berufsberechtigung zur Ausübung des gehobenen Dienstes für Gesundheits- und Krankenpflege tätig sein dürfen, ist die persönliche Anwendungsvoraussetzung für die steuerbefreiten Umsätze aus Heilbehandlung iSd § 6 Abs 1 Z 19 UStG grundsätzlich erfüllt.

Zudem wurde festgehalten, dass von „Community Nurses“ (sofern diese außerhalb eines Dienstverhältnisses tätig werden) **sowohl Leistungen** erbracht werden, die **umsatzsteuerpflichtig** sind (zB Information der politisch Verantwortlichen über den Bedarf im Hinblick auf die Entwicklung gesundheitsfördernder und barrierefreier Lebenswelten, die Erhebung des Bedarfs ausgewählter Zielgruppen in der Region, die kontinuierliche Evaluation der Wirksamkeit der gesetzten Maßnahmen und Strategien anhand erhobener Daten, die Förderung des Informations- und Wissenstransfers, die Stärkung der Zusammenarbeit von Gesundheits-, Pflege- und Gesundheitsförderungsdienstleistern auf Gemeindeebene sowie des sozialen Zusammenhalts in der Gemeinde) **als auch** solche, die von der **Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 19 UStG** für Umsätze aus Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin umfasst sind (zB eigenverantwortlich durchgeführte medizinisch-diagnostische und medizinisch-therapeutische Maßnahmen und Tätigkeiten nach ärztlicher Anordnung) und **folglich nicht umsatzsteuerpflichtig** sind. Die Steuerbefreiung umfasst nur jene Leistungen, die sich auf den einzelnen zu betreuenden Patienten beziehen und sofern es sich hierbei um eine diagnostische, therapeutische oder präventive Tätigkeit handelt.

Es ist daher auf den Einzelfall abzustellen und die **Tätigkeiten** von „Community Nurses“ sind nach Maßgabe des § 6 Abs 1 Z 19 UStG **in steuerpflichtige und steuerbefreite Leistungen aufzuteilen**.

#### 6 Vorsteuerabzug für Leistungen aus der Errichtung einer kostenlos nutzbaren Touristenattraktion

Der deutsche Bundesfinanzgerichtshof hat sich in einer aktuellen Entscheidung mit dem Vorsteuerabzug aus Infrastrukturmaßnahmen befasst (BFH 20.10.2021, XI R 10/21). Demnach steht der betroffenen Gemeinde ein Vorsteuerabzug aus Leistungen für die Errichtung einer **kostenlos nutzbaren Hängeseilbrücke** zu, da im konkreten Fall die Eingangsrechnungen in

einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der **entgeltlichen Überlassung der dafür vorgesehenen Besucherparkplätze** (kostenpflichtige Parkraumbewirtschaftung) standen.

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass ein Unternehmer Leistungen für Zwecke besteufter Umsätze bzw für eine wirtschaftliche Tätigkeit zur Erbringung entgeltlicher Leistungen verwendet. Im vorliegenden Fall sind die Parkgebühren zwar nicht als Entgelt für die Bereitstellung und Benutzung der Brücke anzusehen. Allerdings besteht ein **direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Eingangsleistungen aus der Errichtung der Brücke** (Planungs- und Baukosten) und der Erbringung entgeltlicher Ausgangsleistungen, weil **durch die Hängeseilbrücke als Touristenattraktion die Inanspruchnahme der entgeltlichen Überlassung von Parkplätzen veranlasst** wird. Zur Geltendmachung des Vorsteuerabzugs muss keine auf den Ausgangsumsatz zweckgerichtete Investition vorliegen (mit Verweis auf die EuGH-Rechtsprechung in der Rs Sveda vom 22.10.2015, C-126/14).

Wesentlich für den Ausgang dieser Entscheidung war im vorliegenden Fall die genaue Dokumentation der Genese der Willensbildung der Gemeinde im Hinblick auf die einzelnen Investitionsmaßnahmen im Zeitablauf (zB Erzielung von Einnahmen durch Parkgebühren zur Finanzierung der Brücke; Nutzung der gebührenpflichtigen Parkplätze zum Zwecke des Besuchs der Brücke).

Zu beachten ist, dass die Umsatzsteuerrichtlinien bei Infrastrukturmaßnahmen grundsätzlich eine hoheitliche Tätigkeit annehmen, soweit diese unentgeltlich betrieben werden (Rz 273 UStR). Für die Vornahme eines Vorsteuerabzuges aus Infrastrukturmaßnahmen wird daher der Zusammenhang mit einer einnahmenerzielenden Tätigkeit jedenfalls entsprechend nachzuweisen sein.

Für Fragen stehen wir sehr gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Markus Achatz  
Universitätsprofessor  
und Steuerberater

Andrea Huber  
Steuerberaterin