

An die
Mitgliedsgemeinden des
OÖ Gemeindebundes

15.12.2025/rsar /01
Andrea Huber
T +43 732 70 93-2247
F +43 732 70 93-2817

OÖ Gemeindebund Erfahrungsbericht 2. Halbjahr 2025

Sehr geehrte Damen und Herren,

im vorliegenden Erfahrungsbericht werden nachstehende Themen behandelt:

- Nutzung bestehender Umsatzsteuerpotentiale
- Aktuelle Judikatur
 - Öffentliche Subvention als steuerpflichtige Mietvorauszahlung
 - Catering eines Elternvereins
 - Steuerschuld kraft Rechnungslegung
- Neufassung Photovoltaikerlass
- Wichtige Hinweise zum Jahresende bzw für das Jahr 2026
 - Befristete Erhöhung Investitionsfreibetrag
 - Umwidmungszuschlag bei Veräußerung von Grundstücken
 - Energieabgaben
 - Registrierkassenpflicht
 - Aufbewahrungspflicht

□ □ □

1 Nutzung bestehender Umsatzsteuerpotentiale

Im Hinblick auf den bevorstehenden Jahreswechsel sowie die in der Folge anstehende Notwendigkeit der Erstellung der Umsatzsteuerjahreserklärung möchten wir nachstehend einige wichtige Hinweise geben, die bei Erstellung der Steuererklärung unbedingt beachtet werden sollten:

Für Gemeinden kann eine **Umsatzsteuerpflicht oftmals vorteilhaft** sein, insbesondere wenn aus der betreffenden Tätigkeit entsprechende Vorsteuerbeträge lukriert werden können. Bei Vorliegen umsatzsteuerpflichtiger Umsätze kann die Gemeinde einen **Vorsteuerabzug** aus den damit im Zusammenhang stehenden Investitionen und den laufenden Betriebskosten vornehmen. Dies führt häufig zu einem Vorsteuerüberhang, vor allem wenn die Ausgangsleistungen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen, während die Eingangsleistungen mit dem Normalsteuersatz von 20 % fakturiert werden. Trotz des niedrigeren Steuersatzes für die Ausgangsumsätze steht hier ein voller Vorsteuerabzug aus den

Eingangsrechnungen zu. Gemeinden sollten zudem bestehende umsatzsteuerliche Wahlrechte sinnvoll einsetzen, um in bestimmten Bereichen freiwillig in die Umsatzsteuerpflicht zu wechseln (sog Option zur Umsatzsteuer) und damit einen Vorsteuerabzug sicherzustellen.

Gemeinden unterliegen nur mit ihren **Betrieben gewerblicher Art gemäß § 2 Abs 3 UStG** der Umsatzsteuer. Dazu zählen neben den klassischen unternehmerischen Bereichen von Gemeinden, wie Abwasser- und Müllentsorgung sowie Wasserversorgung, auch die sog Betriebe gewerblicher Art im engeren Sinn. Ein solcher Betrieb kann etwa mit dem Betrieb eines Kindergartens, einer Krabbelgruppe, einem Schülerhort, einem Ausspeisungsbetrieb, einer Photovoltaikanlage, eines Freibads, durch Dienstleistungsverrechnungen udgl begründet werden. Daneben kann in bestimmten Fällen auch mit der entgeltlichen Vermietung und Verpachtung sowie der Überlassung eines eingerichteten Betriebs gewerblicher Art (Betriebsverpachtung) eine unternehmerische Tätigkeit begründet werden.

Bei **umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeiten** besteht ein **Recht auf Vorsteuerabzug** sowohl aus den vorgenommenen Investitionen als auch aus den laufenden Aufwendungen, wie Wareneinkauf, Betriebsmittel, Betriebskosten, etc. Selbst in **gemischt genutzten** (dh Nutzung für hoheitliche und unternehmerische Tätigkeiten) **Bereichen**, wie etwa im Gemeindeamt oder im Bau- bzw Wirtschaftshof ist ein **anteiliger Vorsteuerabzug** möglich. Um hier einen Vorsteuerabzug vornehmen zu können, ist jedenfalls ein sog Vorsteuerschlüssel hinsichtlich des konkreten Ausmaßes der unternehmerischen Nutzung zu ermitteln und in geeigneter Form zu dokumentieren.

Ändert sich das unternehmerische **Nutzungsausmaß in den Folgejahren**, ist eine positive (bei Erhöhung) oder negative (bei Verminderung) **Vorsteuerberichtigung** vorzunehmen. Dabei gelten Berichtigungszeiträume von 19 Jahren für Grundstücke bzw Gebäude und von 4 Jahren für bewegliche Wirtschaftsgüter ab Inbetriebnahme. Für bewegliche Wirtschaftsgüter ist zudem eine **unternehmerische Mindestnutzung von 10 %** erforderlich, um überhaupt ein Recht auf Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen zu können. Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist zudem stets das Vorliegen einer **ordnungsgemäßen Rechnung**, welche die Rechnungsmerkmale des § 11 UStG erfüllt.

Ein weiterer Gestaltungsspielraum ergibt sich durch die **Nutzung unechter Steuerbefreiungen**. Bei gesetzlich unecht umsatzsteuerbefreiten Umsätzen bestehen häufig **Optionsmöglichkeiten zur Umsatzsteuerpflicht**. Wird die Option ausgeübt, ist die Tätigkeit umsatzsteuerpflichtig und ist in der Folge auch ein Vorsteuerabzug möglich. Typische Beispiele hierfür sind Kinderbetreuungseinrichtungen, Museen, Vermietungen zu sonstigen Zwecken sowie Grundstücksverkäufe. Dabei ist der richtige Zeitpunkt für die Ausübung der Option entscheidend, insbesondere wenn Vorleistungen bereits vor Betriebsaufnahme bzw Vertragsabschluss bezogen werden. Da das Umsatzsteuerrecht unterschiedliche Anforderungen für die jeweiligen Option vorsieht (zB schriftliche Erklärung gegenüber dem Finanzamt, Aufnahme des steuerpflichtigen Umsatzes in die UVA), ist besonders auf die konkrete Ausübungsform der Option zu achten.

Schließlich ist eine **sorgfältige Prüfung** des für den jeweiligen Umsatz anzuwendenden **Umsatzsteuersatzes** unerlässlich. Der Normalsteuersatz beträgt 20 %, daneben gibt es jedoch oftmals ermäßigte Steuersätze von 13 % und 10 %, die gerade für Gemeinden von besonderer Relevanz sind. Fehler bei der Anwendung des Steuersatzes können zu **teuren**

Umsatzsteuernachzahlungen führen, die oft nicht mehr an den Leistungsempfänger weiterverrechnet werden können und somit eine erhebliche Belastung für den Gemeindehaushalt bedeuten können.

2 Aktuelle Judikatur

2.1 Öffentliche Subvention als steuerpflichtige Mietvorauszahlung

Der VwGH hat sich im Erkenntnis vom 28.5.2025, Ra 2024/15/0084, mit der **umsatzsteuerlichen Behandlung von Förderungen** im Zusammenhang mit der **Vermietung eines Pflegeheims** durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts (KöR) befasst. Die KöR ist Eigentümerin der Immobilie, auf der das Pflegeheim betrieben wird, und vermietet das Gebäude an eine gemeinnützige Pflegeheim-Betreibergesellschaft, bei der die KöR zugleich als Alleingesellschafterin beteiligt ist.

Seitens der Betreiber-GmbH wurde bei der KöR für zwei Gebäudeteile des Pflegeheims um **Umbaumaßnahmen** ersucht. Zur Finanzierung dieser Maßnahmen wurde eine Mietzinserhöhung vereinbart. Hierzu wurden der GmbH vom Land Niederösterreich **Förderungen** gewährt, welche direkt an die KöR ausbezahlt wurden. Weiters wurde zwischen der KöR und der GmbH vereinbart, dass diese Förderungen zur Deckung der Kosten verwendet werden sowie zu einer Anpassung bzw Neuberechnung der Mieterhöhung führen sollen. Die KöR vertrat die Ansicht, dass die Förderungen des Landes als **nicht steuerbare Investitionszuschüsse** zu behandeln seien. Zuschüsse der Betreiber-GmbH seien zwar steuerpflichtig, jedoch nur in Höhe eines jährlichen Verwohnungsbeitrags von 2 %, zumal bei Auflösung des Mietvertrags der nicht verbrauchte Teil der GmbH zu refundieren ist.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) kam hingegen zu dem Ergebnis, dass **Zuschussberechtigte** nicht die KöR, sondern die **Betreiber-GmbH** war. Daher könne sich die Frage einer echten, nicht umsatzsteuerbaren Förderung nur auf Ebene der GmbH stellen. Die an die KöR im abgekürzten Zahlungsweg **weitergeleiteten Fördermittel** seien jedoch keinesfalls als nicht steuerbar anzusehen, sondern unterlägen als **Mietvorauszahlungen** der GmbH der Umsatzsteuer.

Der **VwGH bestätigte diese Rechtsansicht**. Nicht die KöR, sondern ausschließlich die GmbH trat als Antragstellerin der Förderungen auf und es gab keinerlei Hinweise für ein Auftreten in fremden Namen oder Auftrag. Zuschussberechtigt war daher allein die GmbH, die die Investitionen der KöR über erhöhte Mietzahlungen abzugelten hatte. Die Fördermittel des Landes, die unmittelbar an die KöR ausbezahlt und auf diese Weise weitergeleitet wurden, sind als **Mietvorauszahlungen der GmbH anzusehen und somit in voller Höhe der Umsatzsteuer zu unterwerfen**.

Da Investitionsentscheidungen von Gemeinden meist mit hohen Förderungen der öffentlichen Hand verbunden sind, sollte im Vorfeld der Projektabwicklung stets die zugrunde liegende Rechtsbeziehung sorgfältig geprüft werden, um unangenehme Steuerfolgen zu vermeiden. Eine nachträgliche Sanierung der gewählten Gestaltung ist oft nicht mehr möglich.

2.2 Catering eines Elternvereins als steuerpflichtiger Gewerbebetrieb

Der VwGH (26.5.2025, Ra 2024/15/0027) hat sich in einem weiteren Erkenntnis mit der steuerlichen Behandlung der Umsätze eines Elternvereins befasst:

Im konkreten Fall hat ein Elternverein unter Mithilfe der Schüler **entgeltliche Catering-Veranstaltungen** in der Schule (zB Maturaball, Handwerksausstellung) sowie bei Messen und sonstigen Veranstaltungen während der Schulzeit durchgeführt. Die erwirtschafteten Einnahmen wurden über den Verein abgerechnet. Der Verein finanzierte damit Anschaffungen der Schule und zahlte Entschädigungen für Schüler und Lehrer aus.

Organisiert ein **gemeinnütziger Verein** zur Erreichung des Vereinszwecks „Förderung der Schulbildung in Theorie und Praxis“ Veranstaltungen, bei denen eine Verpflegung gegen Entgelt ausgegeben wird, ist vom Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht und eines **Gewerbebetriebs** auszugehen. Die Umsätze sind somit körperschaft- und umsatzsteuerlich relevant. Ein unentbehrlicher steuerbefreiter Hilfsbetrieb liegt nicht vor.

2.3 Steuerschuld kraft Rechnungslegung

Als Reaktion auf die Rechtsprechung des EuGH (8.12.2022, C-378/21, P-GmbH) wurde bereits mit Wirkung ab 22.7.2023 die Bestimmung gem § 11 Abs 12 UStG dahingehend eingeschränkt, dass der leistende Unternehmer bzw Rechnungsaussteller eine in der Rechnung überhöht ausgewiesene Umsatzsteuer – auch ohne Berichtigung der Rechnung – dann von vornherein **nicht schuldet, wenn** keine Gefährdung des Steueraufkommens besteht. Eine fehlende Gefährdung des Steueraufkommens liegt demnach dann vor, wenn die **Leistung** ausschließlich **an „Endverbraucher“ erbracht** wurde, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

Aufgrund der nunmehr ergangenen Folgeentscheidung des EuGH (1.8.2025, C-794/23, P-GmbH) soll künftig die Regelung klarstellend dahingehend geändert werden, dass eine in der Rechnung überhöht ausgewiesene Umsatzsteuer nur dann nicht geschuldet wird, wenn es sich beim **Leistungsempfänger** um einen **Nichtunternehmer** handelt. Bei Rechnungen an Unternehmer soll eine fälschlich ausgewiesene Umsatzsteuer weiterhin kraft Rechnung geschuldet werden und zwar unabhängig davon, ob der empfangende Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

3 Neufassung des Photovoltaikerlasses

Am 30.7.2025 veröffentlichte das Bundesministerium für Finanzen (BMF) unter der Geschäftszahl 2025-0.461.257 den bereits seit langer Zeit erwarteten neuen Erlass zur steuerlichen Behandlung von Photovoltaikanlagen. Der neue Erlass ersetzt den Photovoltaikerlass aus dem Jahr 2014 und ist ab der Veranlagung 2025 anzuwenden.

So wie bereits bisher, wird bei Körperschaften öffentlichen Rechts (KöR) weiterhin zwischen Volleinspeisern und Überschusseinspeisern unterschieden: Betreibt eine KöR mehrere Photovoltaikanlagen als **Volleinspeiser** (gesamte erzeugte Energie wird in das Ortsnetz eingespeist und an ein Energieversorgungsunternehmen oder die OeMAG verkauft), ist nunmehr für jede Anlage gesondert zu prüfen, ob die erzielten Einnahmen ein wirtschaftliches Gewicht

(Einnahmen von EUR 2.900) haben. Liegen solche Einnahmen vor, wird mit dem Betrieb der Anlage ein **steuerpflichtiger Betrieb gewerblicher Art** (BgA) begründet, der der Körperschaftsteuer- und der Umsatzsteuerpflicht unterliegt. Eine Zusammenfassung mehrerer Anlagen zu einem einheitlichen Betrieb ist nur dann zulässig, wenn ein organisatorischer Zusammenhang besteht oder es sich um Versorgungsbetriebe handelt.

Bei **Überschusseinspeisern** (erzeugte Energie wird für den Eigenbedarf verwendet; jener Anteil am erzeugten Strom, der den momentanen Eigenbedarf übersteigt, wird in das Ortsnetz eingespeist und an ein Energieversorgungsunternehmen oder die OeMAG verkauft) kommt es darauf an, wo der erzeugte Strom konkret verbraucht wird: Versorgt die Anlage ausschließlich den **Hoheitsbereich** der Gemeinde, ist die Stromproduktion steuerlich unbeachtlich. Erfolgt die Versorgung des **betrieblichen Bereichs**, ist die Stromproduktion dem jeweiligen Betrieb zuzuordnen und teilt dessen steuerliche Behandlung. Für den ins öffentliche Netz eingespeisten Strom entsteht ein eigener BgA, sofern die Einnahmen von wirtschaftlichem Gewicht sind.

In den Erlass neu aufgenommen wurde weiters die steuerliche Behandlung von **Erneuerbaren-Energie-Gemeinschaften**. Dies schafft jedenfalls mehr Klarheit in der praktischen Umsetzung. Unter einer Energiegemeinschaft ist ein Zusammenschluss von mindestens zwei Teilnehmern zur gemeinsamen Erzeugung, Speicherung und Nutzung von Energie zu verstehen. Für die Umsetzung stehen drei Modelle zur Verfügung: die Gemeinschaftliche Erzeugungsanlage (GEA), die Erneuerbare-Energie-Gemeinschaft (EEG) sowie die Bürgerenergiegemeinschaft (BEG). Der Erlass enthält Ausführungen sowohl hinsichtlich der steuerlichen Qualifikation der Gemeinschaft als auch der für die Teilnehmer maßgeblichen Rechtsfolgen.

Schließlich finden sich im aktuellen Photovoltaikerlass auch entsprechende Hinweise zur **Elektrizitätsabgabe**, die im Zusammenhang mit dem Betrieb von Photovoltaikanlagen anfallen kann (insbesondere bei Lieferung von Strom an Nicht-Energieversorgungsunternehmen).

4 Wichtige Hinweise zum Jahresende bzw für das Jahr 2026

4.1 Befristete Erhöhung von 1.11.2025 bis 31.12.2026 des Investitionsfreibetrags

Für Investitionen im körperschaftsteuerlich relevanten Bereich, die in den Monaten **November und Dezember 2025** sowie im gesamten **Jahr 2026** getätigt werden, wird der Investitionsfreibetrag von derzeit 10 % auf **20 %** angehoben. Für Investitionen im Bereich der **Ökologisierung** ist eine Erhöhung von derzeit 15 % auf **22 %** vorgesehen.

4.2 Umwidmungszuschlag bei Veräußerung von Grundstücken

Mit 1.7.2025 wurde im Anwendungsbereich der Immobilienertragsteuer ein **Umwidmungszuschlag** eingeführt, der bei der Veräußerung von Grundstücken zur Anwendung kommt, die **ab dem 1.1.2025 in Bauland umgewidmet wurden**. Ziel dieser Maßnahme ist es, die durch Umwidmung entstehenden Wertsteigerungen höher zu besteuern.

Der Zuschlag beträgt **30 %** und wird auf die **positiven Einkünfte aus der Veräußerung** des umgewidmeten Grund und Bodens aufgeschlagen, unabhängig davon, ob es sich um betriebliches oder hoheitliches Vermögen handelt und ob „Altvermögen“ oder „Neuvermögen“ vorliegt.

4.3 Energieabgaben

Bestimmte Energieabgaben können unter den Voraussetzungen des Energieabgabenvergütungsgesetzes teilweise **rückvergütet** werden. Ein Antrag ist bei Gemeinden grundsätzlich nur für ihre Betriebe gewerblicher Art zulässig. Im Allgemeinen ist hier die Vergütung für Betriebe, wo Wasser als Trinkwasser aufbereitet wird oder im Bereich der Abwasserreinigung von besonderer steuerlicher Relevanz. Diese gelten nämlich als vergütungsberechtigte Produktionsbetriebe. Der Antrag auf Vergütung von Energieabgaben ist 5 Jahre rückwirkend möglich. Für Energieabgaben aus dem **Jahr 2020** wäre daher ein Antrag **bis zum 31.12.2025** zu stellen.

Unabhängig von der Energieabgabenvergütung kann bei **selbst erzeugter und verbrauchter elektrischer Energie** für die Elektrizitätsabgabe eine Befreiung in Anspruch genommen werden. Seit 1.7.2022 gilt diese Befreiung für den Stromeigenverbrauch aus allen erneuerbaren Energiequellen (zB Kleinwasserkraftwerke, Biogas, Biomasse, Windenergie, PV-Anlagen, etc). Für die Inanspruchnahme der Befreiung sind teils Anzeigepflichten zu beachten, wobei die Befreiungsbestimmungen in einer Verordnung näher geregelt sind.

4.4 Registrierkassenpflicht

Die Registrierkassenpflicht besteht für Betriebe, die betriebliche Einkünfte erzielen (Einkünfte aus Gewerbebetrieb). Außerbetriebliche Einkünfte, wie bspw Vermietung und Verpachtung oder hoheitliche Einnahmen (zB Verwaltungsabgaben, Stempelgebühren, Grundsteuer) sind davon nicht betroffen. Für Gemeinden bedeutet dies, dass nur **Betriebe gewerblicher Art** iSd KStG unter die **Registrierkassenpflicht** fallen.

Grundsätzlich besteht gem § 131b Abs 1 Z 2 BAO Registrierkassenpflicht ab einem **Jahresumsatz** von **EUR 15.000** je Betrieb und sofern die **Barumsätze** des betreffenden Betriebs **EUR 7.500** im Jahr überschreiten. Beide Umsatzgrenzen sind jeweils ohne Umsatzsteuer zu verstehen.

Überschreitet die Gemeinde mit ihrem BgA die Umsatzgrenze erstmals, so besteht gem § 131b Abs 3 BAO die **Registrierkassenpflicht** mit Beginn des **viertfolgenden Monats** nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes für die Umsatzsteuer, in dem die Grenzen **erstmals überschritten** wurden. Sämtliche Bareinnahmen sind in der Folge zum Zweck der Losungsermittlung mittels elektronischer Registrierkasse aufzuzeichnen und ist diese via FinanzOnline zu registrieren.

Die Überprüfung des Manipulationsschutzes der Registrierkasse hat anhand des Jahresbelegs jeweils **bis zum 15. Februar des Folgejahres** (entweder manuell mittels Belegcheck-App oder automatisiert über ein Registrierkassen-Webservice) zu erfolgen.

Bei Kassen-Nachschauen kontrolliert die Finanzverwaltung, ob die eingesetzten Registrierkassen ordnungsgemäß gemeldet sind, über Manipulationsschutz verfügen und eine elektronische Datensicherung erfolgt. Werden Verstöße gegen die Registrierkassenpflicht aufgedeckt, kann dies als **Finanzordnungswidrigkeit** mit bis zu EUR 5.000 bestraft werden.

4.5 Aufbewahrungspflicht

Bücher, Aufzeichnungen, Belege und Geschäftspapiere sind grundsätzlich sieben Jahre geordnet aufzubewahren. Ab dem 1.1.2026 dürfen daher Unterlagen betreffend die Jahre 2018 oder älter vernichtet werden. In folgenden Fällen ist eine Verlängerung der Aufbewahrungspflicht zu beachten:

- Unterlagen betreffend **Gebäude**, für die ein Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde, sind grundsätzlich 22 Jahre aufzubewahren.
- Unterlagen sind unabhängig von der 7-Jahres-Frist so lange aufzubewahren, als sie für ein gerichtliches oder behördliches **Verfahren** von Bedeutung sind.
- Für **Immobilien** ist aufgrund der Immobilienbesteuerung generell eine **(unbefristete)** Evidenzhaltung der Anschaffungskosten und Gebäudeinvestitionen zu empfehlen.

Zu beachten sind zudem unter Umständen verlängerte Aufbewahrungsfristen für Unterlagen im Zusammenhang mit Förderungen. Grundsätzlich sollten weiters Unterlagen, die für eine allfällige zivilrechtliche Beweisführung notwendig sein könnten (zB Arbeits- und Bestandsverträge, wesentliche Kaufverträge, etc), nicht vernichtet werden. Der Gesetzgeber erlaubt auch eine elektronische Archivierung der Unterlagen, sofern die vollständige, geordnete, inhaltsgleiche und urschriftsgetreue Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist.

□ □ □

Für Ihre Fragen stehen wir Ihnen im Rahmen der Hotline-Vereinbarung mit dem OÖ Gemeindebund jederzeit sehr gerne zur Verfügung.

Sie können Ihre Anfragen zu steuerlichen, lohnverrechnungs- und sozialversicherungsrechtlichen Fragestellungen dabei unmittelbar an unser Büro richten.

□ □ □

Wir wünschen Ihnen ein frohes Weihnachtsfest, erholsame Feiertage sowie ein glückliches und gesundes neues Jahr!

□ □ □

Mit freundlichen Grüßen

Markus Achatz
Universitätsprofessor
und Steuerberater

Andrea Huber
Steuerberaterin