

Kapitel 1

Einleitung

1.1 Aufbau und Gliederung des vorliegenden Handbuches

Die folgenden Kapitel 2 bis 15 sind jeweils einer (oder mehrerer) konkreten Abgabe(n) gewidmet. Die Reihenfolge richtet sich dabei nach dem Finanzausgleichsgesetz 2008 (FAG 2008), BGBl I 103/2007, zuletzt geändert durch BGBl I 50/2012.

1.2 Konzeption

Es sollen die wichtigsten **ausschließlichen Gemeindeabgaben** beschrieben werden. Andere Abgabentypen, mit Ausnahme der beiden gemeinschaftlichen Bundesabgaben Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer sowie der Werbeabgabe, werden in *Tz 1.3* (nur) erwähnt.

Soweit auf die Darstellung spezifischer Inhalte oder bloßer Aufzählungen verzichtet wurde, diese aber dennoch von Interesse sein könnten, wird entweder auf weiterführende Literatur, auf eine entsprechende Information des Bundesministeriums für Finanzen („Information“ oder „Erlass“) oder die landesrechtlichen Rechtsquellen verwiesen. Als Unterstützung für die Suche im RIS wird in der Regel (nur) die Nr des LGBl der Stammfassung zitiert, die Novellen sind im RIS selbst zu finden.

Die Behandlung der beiden **gemeinschaftlichen Bundesabgaben** Körperschaftsteuer (**KStG 1988**) und Umsatzsteuer (**UStG 1994**) trägt dem Umstand Rechnung, dass die Kommunen nicht nur Abgabengläubiger, sondern auch Abgabenschuldner sind. Steuerlich macht es für eine Gemeinde einen wesentlichen Unterschied, ob sie als Hoheit oder Unternehmer auftritt. Die entsprechenden Regeln zur Unterscheidung finden sich in diesen beiden Gesetzen.

Das Handbuch soll nach den Vorstellungen der Verfasser die wesentlichen abgabenrechtlichen Fragen behandeln, die Gemeindebediensteten in ihrer täglichen Arbeit begegnen. Die Werbeabgabe ist deshalb dargestellt, weil sie zwar als gemeinschaftliche Bundesabgabe in § 8 FAG enthalten ist, der Bund für die Einhebung aber nur 4% behält und 96% als Ersatz für die seinerzeitige Anzeigen- und Ankündigungsabgabe an die Gemeinden fließen.

1.3 **Ausschließliche Gemeindeabgaben als Teil der finanzverfassungsrechtlichen Abgabentypen (§ 6 F-VG)**

§ 6 F-VG unterscheidet Abgaben nach dem „Recht der Gebietskörperschaften zur Verfügung über den Ertrag im eigenen Haushalt“, somit nach der Ertragshoheit. Der Ertrag steht entweder einer Gebietskörperschaft alleine zu oder wird geteilt. Wir unterscheiden

- Ausschließliche Bundesabgaben, wie zB Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe, die Stempel- und Rechtsgebühren, die EU-Quellensteuer oder die Ein- und Ausfuhrzölle.
- Gemeinschaftliche Bundesabgaben, aus denen dem Bund und den Ländern (Gemeinden) Ertragsanteile zufließen, wie zB Umsatzsteuer, Einkommensteuer, Kapitalverkehrssteuern, Tabaksteuer oder Mineralölsteuer.
- Zuschlagsabgaben, die aus einer Stammabgabe des Bundes und Zuschlägen der Länder (Gemeinden) bestehen (zB Wiener Zuschlagsabgabe in Höhe von 150% auf die Stammabgabe des Bundes auf Bundesautomaten und Video-Lotterie-Terminals).
- Abgaben von demselben Besteuerungsgegenstand, bei denen der Bund und die Länder (Gemeinden) gleichartige Abgaben von demselben Besteuerungsgegenstand erheben.
- Ausschließliche Landesabgaben, deren Ertrag ganz den Ländern zufließt.
- Gemeinschaftliche Landesabgaben, die durch die Länder erhoben werden und aus denen den Ländern und den Gemeinden Ertragsanteile zufließen.
- Zuschlagsabgaben, die aus einer Stammabgabe der Länder und Zuschlägen der Gemeinden bestehen.
- Abgaben von demselben Besteuerungsgegenstand: Länder und Gemeinden erheben gleichartige Abgaben von demselben Besteuerungsgegenstand.
- **Ausschließliche Gemeindeabgaben, deren Ertrag ganz den Gemeinden zufließt.**

Die Aufzählung des § 6 F-VG ist taxativ; andere Abgabentypen sind verfassungsrechtlich unzulässig.

1.4 **Ausschließliche Gemeindeabgabe gem § 7 Abs 3 F-VG**

Ausschließliche Gemeindeabgaben können einerseits „überlassene“ Abgaben sein, deren Gesetzgebungshoheit weiter beim Bund liegt, wie Grundsteuer und Kommunalsteuer, oder die zu ausschließlichen Gemeindeabgaben erklärten Abgaben des § 14 Abs 2 FAG ohne Regelungsvorbehalt, das sind:

- Zweitwohnsitzabgaben;
- Vergnügungssteuer;

Kapitel 3

Umsatzsteuer

3.1 Unternehmensbereich/Hoheitsbereich, Betriebe gewerblicher Art

Artikel 13 Unterabsatz 1 der MwStSyst-RL 2006/112/EG enthält den positiv formulierten Grundsatz, dass Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige gelten, wenn sie Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen:

„Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.“

Dieser Grundsatz wird durch 2 Ausnahmen eingeschränkt:

Nach Artikel 13 zweiter Unterabsatz der MwStSyst-RL 2006/112/EG gelten die Einrichtungen des öffentlichen Rechts bei einer Tätigkeit in Ausübung der öffentlichen Gewalt als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Nach Artikel 13 dritter Unterabsatz der MwStSyst-RL 2006/112/EG gelten auf jeden Fall die bezeichneten Einrichtungen als Steuerpflichtige, wenn sie Leistungen durch im Anhang I beschriebene Tätigkeiten erbringen, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

Im Anhang I sind genannt:

- Fernmeldewesen
- Lieferungen von Wasser, Gas, Elektrizität und thermische Energie
- Beförderung von Gütern
- Dienstleistungen in Häfen und Flughäfen
- Beförderung von Personen
- Lieferung von zum Verkauf bestimmten neuen Fertigwaren
- Umsätze der landwirtschaftlichen Interventionsstellen aus landwirtschaftlichen Erzeugnissen, die in Anwendung der Verordnungen über eine gemeinsame Marktorganisation für diese Erzeugnisse bewirkt werden
- Veranstaltung von Messen und Ausstellungen mit gewerblichem Charakter
- Lagerhaltung
- Tätigkeiten gewerblicher Werbebüros

- Tätigkeiten der Reisebüros
- Umsätze von betriebseigenen Kantinen, Verkaufsstellen und Genossenschaften und ähnlichen Einrichtungen
- Nicht in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe q) genannte Tätigkeiten der Rundfunk- und Fernsehanstalten.

3.1.1 Betriebe gewerblicher Art (BgA)

Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 KStG), ausgenommen solche, die gemäß § 5 Z 12 KStG von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig.

Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten jedoch stets

- Wasserwerke,
- Schlachthöfe,
- Anstalten zur Müllbeseitigung und
- zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen sowie
- die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften.

Ob ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt, ist gemäß dem in § 2 Abs 3 UStG enthaltenen Hinweis nach § 2 KStG zu beurteilen. Die für das Gebiet der Körperschaftsteuer von der Rechtsprechung und Verwaltung entwickelten Grundsätze sind auch für den umsatzsteuerlichen Bereich maßgeblich.

Nach § 2 Abs 1 KStG ist Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts jede Einrichtung, die

- wirtschaftlich selbstständig ist und
- ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und
- zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und
- nicht der Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG) dient.

Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb.

Die privatwirtschaftliche Tätigkeit muss von **wirtschaftlichem Gewicht** sein. Die Grenze von umgerechnet € 2.900,- ist nach wie vor für die Beurteilung maßgebend, ob eine privatwirtschaftliche Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht ist (siehe KStR 2001, Rz 70). Eine Anhebung dieser Grenze (zB auf die neue Kleinunternehmer-Bagatellgrenze von € 30.000,-) wurde nicht vorgenommen.

Alle Betriebe bilden das Unternehmen der Körperschaft des öffentlichen Rechts. Sämtliche Umsätze und Vorsteuerbeträge werden in **einem Steuerbescheid** gegen die Körperschaft des öffentlichen Rechts erfasst. Steuerschuldner ist die Körperschaft des öffentlichen Rechts.

Leistungen, die die Körperschaft des öffentlichen Rechts aus dem nichtunternehmerischen Bereich an den eigenen unternehmerischen Bereich abgibt (zB Überlassen von Personal), sind nicht steuerbar (**Innenleistungen**).

Das gilt nicht für den umgekehrten Fall. Die Entnahme von Gegenständen aus dem Unternehmensbereich oder die Nutzung von Leistungen aus dem unternehmerischen Bereich im nichtunternehmerischen Bereich ist grundsätzlich als **Eigenverbrauch** steuerbar.

Nach Rz 173 der Liebhabereirichtlinie 2012 ist bei Betrieben und Einrichtungen von Körperschaften öffentlichen Rechts Liebhaberei im Sinne von § 1 Abs 2 LVO von vornherein nicht anzunehmen. Dies gilt auch für Betätigungen von juristischen Personen des privaten Rechts, an denen unmittelbar oder mittelbar ausschließlich Körperschaften des öffentlichen Rechts beteiligt sind. Damit kann – abweichend von Abschnitt 24.2 der Liebhabereirichtlinien 1997 – **Liebhaberei bei Körperschaften öffentlichen Rechts** auch gegen ihren Willen ausgeschlossen werden.

Um den betroffenen Steuerpflichtigen zu ermöglichen, entsprechende Vorkehrungen für die Erfüllung der umsatzsteuerlichen Verpflichtungen zu treffen, ist Abschnitt 24.2 der Liebhabereirichtlinien 1997 ausnahmsweise bis zum Ablauf des 31. März 2012 weiterhin anzuwenden.

Leistungen, die eine Körperschaft des öffentlichen Rechts im Rahmen der **Amtshilfe** für den Hoheitsbereich anderer Körperschaften öffentlichen Rechts gegen Aufwandsersatz ausführt, bewirkt sie nicht als Unternehmer.

Eine Einrichtung (**Mischbetrieb**) einer Körperschaft des öffentlichen Rechts kommt als Betrieb gewerblicher Art nur in Betracht, wenn sie ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit dient.

Dient eine Einrichtung überwiegend einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit und tritt die hoheitliche Tätigkeit in den Hintergrund, liegt – wenn die übrigen Voraussetzungen zutreffen – insgesamt ein Betrieb gewerblicher Art vor. Der Unternehmensbereich umfasst dann auch die untergeordnete hoheitliche Tätigkeit.

Als Kriterien zur Überprüfung des mengenmäßigen Verhältnisses zwischen hoheitlicher oder privatwirtschaftlicher Tätigkeit kommen das Umsatzverhältnis, der Umfang der zeitlichen Inanspruchnahme oder andere im Einzelfall geeignete Kriterien in Betracht (KStR, Rz 75).

Die Herausgabe eines **Amtsblattes** (Informationsblatt, Gemeindenachrichten) ist ein Betrieb gewerblicher Art, wenn der nichthoheitliche Teil überwiegt (VwGH 28.11.1980, 1709/77, ÖStZB 1981, 192).

Kapitel 5

Grundsteuer

5.1 Bedeutung und Natur der Grundsteuer

Die Grundsteuer ist die nach der Kommunalsteuer zweitwichtigste ausschließliche Gemeindeabgabe. Ihr Aufkommen betrug laut Gemeindefinanzbericht 2011 der Kommalkredit Austria vom 16.12.2011 € 505,5 Mio bzw 18,1% aller Gemeindeabgaben auf der Basis des Rechnungsjahres 2010. Die Grundsteuer ist eine Vermögensteuer (Substanzsteuer), da sie einen Vermögenswert, den Grundbesitz (*siehe Tz 5.3*), zum Steuergegenstand hat.

5.2 Rechtsgrundlagen

5.2.1 Grundsteuergesetz

Rechtsgrundlage für die Grundsteuer ist zunächst das Grundsteuergesetz 1955, BGBl 149/1955, zuletzt geändert durch BGBl I 34/2010. Das Grundsteuergesetz ist wie das Kommunalsteuergesetz ein Bundesgesetz, der Ertrag an Grundsteuer kommt aber ebenso wie die Kommunalsteuer zur Gänze den Gemeinden zu. Es handelt sich also um eine ausschließliche Gemeindeabgabe.

5.2.2 Bewertungsgesetz

Das Bewertungsgesetz, BGBl 148/1955, zuletzt geändert durch BGBl I 111/2010, enthält die Bestimmungen über den Steuergegenstand betreffend Abgrenzung und Bewertung. Aus der Bewertung resultieren Einheitswert und Grundsteuermessbetrag. Beides wird von der Bundesfinanzverwaltung festgesetzt.

5.2.3 Finanzausgleichsgesetz 2008 (FAG)

Die Grundsteuer ist eine ausschließliche Gemeindeabgabe nach § 14 FAG. Die Gemeinden können für die Erhebung der Grundsteuer einen Hebesatz von bis zu 500% des Steuermessbetrages (§ 15 FAG) beschließen (Abgabe Kraft freien Beschlusrechts).

Aufgrund von Einheitswert und Steuermessbetrag setzt die Gemeindeabgabenverwaltung unter Anwendung des Hebesatzes die Grundsteuer fest.

5.2.4 Finanzverfassungsgesetz (F-VG)

Die verfassungsrechtliche Grundlage des Finanzausgleichs ist das F-VG 1948. Für ausschließliche Gemeindeabgaben, die wie die Grundsteuer aufgrund eines Bundesgesetzes erhoben werden dürfen, ist § 7 Abs 3 F-VG als Ausnahme die Grundlage. Grundsätzlich sind ausschließliche Gemeindeabgaben nämlich auf der Basis einer landesgesetzlichen Ermächtigung zu erheben (§ 8 Abs 1 F-VG).

5.3 Steuergegenstand (§ 1 GrStG)

Der Grundsteuer unterliegt der inländische Grundbesitz im Sinne des § 18 Abs 2 des Bewertungsgesetzes (BewG 1955).

5.3.1 Der inländische Grundbesitz

Zum inländischen Grundbesitz gehört

- das land- und forstwirtschaftliche Vermögen (§§ 29 bis 50 BewG),
- das Grundvermögen (§§ 51 bis 56 BewG) und
- das Betriebsvermögen, soweit es in Betriebsgrundstücken besteht (§ 60 Abs 1 Z 1 BewG).

Steuergegenstand sind die einzelnen land- und forstwirtschaftlichen Betriebe bzw Grundstücke (als Grundstück gilt auch das Baurecht und Gebäude auf fremdem Grund und Boden).

Was ein in Österreich ansässiger Bürger an Grundbesitz im Ausland besitzt, kann niemals Gegenstand der Grundsteuer sein, weil nur der inländische Grundbesitz der Grundsteuer unterliegt.

5.4 Befreiungen

Das Grundsteuergesetz unterscheidet

- **unbefristete Befreiungen** der §§ 2 bis 8 GrStG, wie beispielsweise
 - ▼ Grundbesitz des Bundes, der Länder und Gemeinden (der Gebietskörperschaften), der für den öffentlichen Dienst oder Gebrauch (§ 6 GrStG) benutzt wird. Dazu gehören zum Beispiel Museen, Theater, Gärten, Schlösser. Nicht befreit sind hingegen Elektrizitätswerke, Fernheizwerke und andere, selbst wenn die Einrichtungen im Eigentum einer Gebietskörperschaft stehen. (eine ausführliche Liste der befreiten und nicht befreiten Einrichtungen findet sich im Kommentar von *Dorazil/Wittmann*, Das Grundsteuerrecht in Österreich², Wien 1975).
- **befristete Befreiungen** finden sich nicht im GrStG 1955, sondern in verschiedenen Landesgesetzen. Die Befreiungen sollen den Wohnbau fördern und dabei helfen, Kriegsschäden zu beseitigen. Niederösterreich hat sich vor nicht allzu langer Zeit entschieden, diese „nicht mehr zeitgemäße“ Befreiung aufzuheben.

In den anderen Bundesländern sind die Befreiungen in folgenden Landesgesetzen enthalten:

- ▼ WIEN: Wiener Grundsteuerbefreiungsgesetz, LGBl 24/1973, **Befreiung für 20 Jahre**
- ▼ NIEDERÖSTERREICH: NÖ Wohnbauförderungsgesetz 2005, LGBl 28/2005, Gliederungszahl 8304, **keine Befreiung mehr ab 1.1.2011.**

- ▼ OÖ: Grundsteuerbefreiungsgesetz, LGBl 7/1968, **Befreiung für 20 Jahre**
- ▼ SALZBURG: Bauten-Grundsteuerbefreiungsgesetz 1998, LGBl 47/1998, **Befreiung für 12 Jahre**
- ▼ BURGENLAND: Grundsteuerbefreiungsgesetz, LGBl 58/1995, **Befreiung für 15 Jahre**
- ▼ STEIERMARK: Grundsteuerbefreiungsgesetz, LGBl 40/1976, **Befreiung für 20 Jahre**
- ▼ KÄRNTEN: Grundsteuerbefreiungsgesetz 1974, LGBl 13/1975, **Befreiung für 20 Jahre**
- ▼ TIROL: Grundsteuerbefreiungsgesetz 1987, LGBl 64/1987, **Befreiung für 20 Jahre**
- ▼ VORARLBERG: Gesetz über die zeitliche Befreiung von der Grundsteuer, LGBl 38/1974, **Befreiung für 20 Jahre**

Der Bund hat in seinem Bundesgesetz vom 11. Juli 1951, BGBl 157/1951, die Grundsätze für die Befreiung für Neu-, Zu-, Auf-, Um- und Einbauten aufgestellt. So zum Beispiel, dass die Befreiung 20 Jahre nicht überschreiten darf und die Befreiung grundsätzlich mit dem Beginn des der Beendigung der Bauführung folgenden Kalenderjahres wirksam wird. Im Gegensatz zur unbefristeten Befreiung des Grundsteuergesetzes 1955, die bereits von der Bundesabgabenverwaltung bei der Erstellung des Einheitswertes bzw des Grundsteuermessbetrages berücksichtigt wird, erfolgt die Antragstellung an und die Entscheidung durch die Gemeinde im eigenen Wirkungsbereich.

Beispiel 1

In Folge der Abtrennung eines unbebauten Grundstücksteiles von einer bestehenden wirtschaftlichen Einheit zum Zwecke des Verkaufs und der darauf folgenden Schaffung einer neuen Einlagezahl im Jahr 2008 (es entsteht eine neue wirtschaftliche Einheit), kommt es in der Stadt Salzburg zum 1.1.2009 zu einer sogenannten Nachveranlagung durch das Finanzamt, womit erstmals für dieses neu geschaffene Grundstück ein Einheitswert festgesetzt wird.

Das Finanzamt setzt den Einheitswert fest, indem es den gemeinen Wert des Grund und Bodens zur letzten Hauptfeststellung, das ist der 1.1.1973, zur Bewertung heranzieht.

Das Grundstück hat eine Fläche von 515m²; das Finanzamt geht von einem Preis/m² von € 20,3484 (ca ATS 280,--) aus. Das ergibt einen Wert von € 10.479,43, der auf € 10.400,-- abzurunden ist. Dieser wird pauschal gem dem AbgÄG 1982 um 35% erhöht, sodass der (erhöhte) Einheitswert zum 1.1.2009 (abgerundet) € 14.000,-- beträgt.

War bisher ausschließlich das Bewertungsgesetz anzuwenden, kommt nun das Grundsteuergesetz zur Anwendung, um den Grundsteuermessbetrag zu ermitteln. Noch immer ist das Finanzamt zuständig. Gemäß § 19 GrStG 1955 werden die ersten € 3.650,-- mit 1,0 von Tausend multipliziert (Messzahl), was € 3,65,-- zum Messbetrag beiträgt. Die folgenden € 10.350,-- (bis € 14.000,--) werden mit 2,00 von Tausend multipliziert, was € 20,70 ergibt. Zusammen also € 24,35.