

## Kapitel 1

# Finanzautonomie

## 1.1 Kommunale Bedeutung

### 1.1.1 Verfassungsrechtliche Grundlagen

Die Gemeindeautonomie ist grundsätzlich in Art 116 Abs 2 B-VG verankert. Danach ist die Gemeinde selbständiger Wirtschaftskörper und hat dabei das Recht, innerhalb der Schranken der allgemeinen Bundes- und Landesgesetze Vermögen aller Art zu besitzen, zu erwerben und darüber zu verfügen, wirtschaftliche Unternehmungen zu betreiben sowie im Rahmen der Finanzverfassung ihren Haushalt selbständig zu führen und Abgaben auszuschreiben.

Diese Gemeindeautonomie ist verfassungsrechtlich geschützt und die Kommunen haben damit ein verfassungsgesetzlich gewährleistetes Recht auf Selbstverwaltung<sup>1</sup>.

Eine unverzichtbare Voraussetzung für die Wahrung und Stärkung der Gemeindeautonomie und damit Finanzautonomie ist eine abgestimmte Aufgabenreform und darauf aufbauend Strukturreform des bundesstaatlichen Aufbaus<sup>2</sup>.

### 1.1.2 Einschränkungen der Finanzautonomie

Diese Finanzautonomie der Gemeinden erfährt allerdings Einschränkungen, wie etwa

- Einschränkungen des freien Beschlussrechtes durch den Bundesgesetzgeber selbst und zuweilen indirekt auch durch die jeweiligen Landesgesetzgeber, weil bspw Abgabentatbestände, soweit sie im Finanzausgleichsgesetz nicht umfassend geregelt sind, mitunter indirekt durch die jeweiligen Landesgesetzgeber im Wege von Befreiungsbestimmungen begrenzt werden;
- Nichtwahrnehmung von bundesgesetzlich im jeweiligen Finanzausgleichsgesetz vorgesehenen Erhebungsrechten durch den jeweiligen Landesgesetzgeber, was vor allem für jene Abgaben zutrifft, welche nicht unter das selbständige Abgabenverordnungsrecht der Gemeinden subsumiert werden können und bei welchen zur Erhebung die Gemeinden auf entsprechende Landesgesetze angewiesen sind, jedoch der Landesgesetzgeber von diesem Steuererhebungsrecht zugunsten der Gemeinden nicht Gebrauch macht;

---

<sup>1</sup> Mayer „Bundes-Verfassungsrecht“, Manz Verlag, 3. Auflage, Seite 329, und VwGH 20.2.1997, 96/06/0225, zum subjektiven Recht auf Selbstverwaltung mit Abwehranspruch gegenüber rechtswidrigen aufsichtsbehördlichen Verwaltungsakten

<sup>2</sup> OSR Dozent Dr. Klug „Wahrung und Stärkung der Gemeindeautonomie“, IKW-Schriftenreihe, Band 124

## Kapitel 2

# Gemeindeautonomie

## 2.1 Kommunale Abgaben

### 2.1.1 Abgabebegriff

Nach § 5 F-VG können öffentliche Abgaben vorbehaltlich der Bestimmungen des § 7 Abs 5 und § 8 Abs 5 F-VG nur aufgrund von Gesetzen erhoben werden. Unter den Begriff **öffentliche Abgaben** im Sinne der Finanzverfassung sind alle einmaligen oder laufenden Geldleistungen zu verstehen, die kraft öffentlichen Rechts aufgrund einer generellen Norm zwecks Erzielung von Einnahmen der Gebietskörperschaften und der Bestreitung des Aufwandes im öffentlichen Interesse allen auferlegt werden, welche die objektiven Tatbestände der materiellen Gesetze erfüllen, wobei die die Leistung begründeten Tatbestände nach Grund und Höhe bestimmt sein müssen<sup>13</sup>.

Der verfassungsrechtliche Begriff „Abgaben“ geht weiter als der Begriff „Steuern“ im allgemeinen herkömmlichen Sprachgebrauch oder „Abgaben“ iSd Gemeindeabgabenrechts und umfasst alle öffentlichen Geldleistungsverpflichtungen und damit allgemeine Abgaben, wie Bundessteuern, Landesabgaben, Gemeindeabgaben, Gemeindegebühren, und spezielle Abgaben, wie Gebühren oder Verwaltungsabgaben. Zu den öffentlichen Abgaben zählen sowohl solche mit rein fiskalischen Charakter, wie Bundes-, Landes- oder Gemeindeabgaben, als auch Abgaben, die aus Anlass der Erbringung einer Leistung der Gebietskörperschaft als Gegenleistung gefordert werden, wie etwa Müll- oder Marktgebühren. Spezifische Leistungsverpflichtungen, wie etwa die Abtretung von Grundstücksflächen oder Beitragsverpflichtungen an Körperschaften, wie Kammern und Sozialversicherungen, sind keine typischen Abgaben im finanzverfassungsrechtlichen Sinn.

### 2.1.2 Rechtsgrundlage

Öffentliche Abgaben dürfen gem § 5 F-VG grundsätzlich nur aufgrund von Gesetzen erhoben werden.

Dem Bund obliegt gem § 3 F-VG die sogenannte Kompetenz-Kompetenz, wie

- die Verteilung der Besteuerungsrechte und Abgabenerträge zwischen dem Bund, den Ländern und Gemeinden oder
- die Gewährung von Finanzzuweisungen und Zweckzuschüssen aus allgemeinen Bundesmitteln an die Länder und Gemeinden.

---

<sup>13</sup> Mühlberger/Ott/Pilz/Sturmlachner, „Das Abgabenrecht der Städte und Gemeinden“, Manz Verlag, Wien 2014, 7. Kapitel

Dementsprechend werden im Rahmen des § 6 F-VG die Abgaben nach dem jeweiligen Recht der Gebietskörperschaften, über den Ertrag im Haushalt zu verfügen, in die dort genannten Abgabenformen eingeteilt, wie

- ausschließliche Bundesabgaben, zB Stempelgebühren;
- zwischen Bund, Ländern und Gemeinden geteilte Abgaben, wie gemeinschaftliche Bundesabgaben (Umsatzsteuer);
- Zuschlagsabgaben, bspw nach dem Glücksspielgesetz einer Bundesstammabgabe und Länderzuschlägen;
- Abgaben von denselben Besteuerungsgegenstand, zB bei Spielcasinos die Spielbankenabgabe und die Glücksspielautomatenabgabe;
- ausschließliche Landesabgaben, wie Jagd- und Fischereiabgabe;
- zwischen Ländern und Gemeinden geteilte Abgaben, wie bspw Nächtigungsabgabe nach dem Steiermärkischen Nächtigungs- und Ferienwohnungsabgabegesetz;
- ausschließliche Gemeindeabgaben, wie Lustbarkeitsabgabe.

### 2.1.3 Abgabenbesteuerung

Abgaben unterliegen grundsätzlich keiner Besteuerung. Dieser Rechtsgrundsatz ergibt sich

- direkt auch aus § 14 Abs 3 FAG, wonach für den Fall, dass eine ausschließliche Gemeindeabgabe (Landesabgabe) vom Entgelt zu bemessen ist, die Umsatzsteuer aber nicht zur Bemessungsgrundlage gehört;
- indirekt aus § 6 F-VG, wonach ausschließlich die dort vorgesehenen Abgabenformen vorgesehen sind und eine Steuer (zB Umsatzsteuer) von Steuern oder Abgaben rechtlich nicht möglich ist.

Würde daher bspw die Lustbarkeitsabgabe (Vergnügungssteuer) nach den einschlägigen Abgabenordnungen vom Entgelt, wie Eintrittsgeld, berechnet werden, so gehören die Umsatzsteuer und auch die Lustbarkeitsabgabe selbst nicht zur Bemessungsgrundlage; würde allerdings eine Pauschalabgabe in Höhe vom Vielfachen des „Einzelpreises“ zur Vorschreibung gelangen, handelt sich dabei nicht um ein Entgelt in Form der Bemessungsgrundlage, sondern um einen Parameter für die Pauschalabgabe, wobei der Einzelpreis (inklusive Umsatzsteuer) heranzuziehen wäre.

Die oben dargestellte Nichtberücksichtigung der Umsatzsteuer bei der Heranziehung des Entgelts als Bemessungsgrundlage kommt jedoch nicht zum Tragen bei unternehmerischen Gebühren, wie etwa Kanal- und Wassergebühren, oder privatrechtlichen Entgelt, wie etwa Tarifordnung für die Benützung des öffentlichen Gutes über den Gemeingebrauch hinaus – in diesen beiden Fällen bspw werden die Gebühren bzw Tarife zuzüglich der Umsatzsteuer bemessen. Soweit allerdings Gebühren nicht im unternehmerischen, sondern im hoheitlichen Bereich anfallen, wie etwa bei der Ausstellung von Reisedokumenten oder Aufenthaltstiteln, wird keine Umsatzsteuer zur Vorschreibung gelangen.

### 2.3.3 Durchführende Abgabenverordnungen

Sofern die Kommunen durch den Bundesgesetzgeber oder den Landesgesetzgeber berechtigt werden, außerhalb der selbständigen freien Beschlussrechtsabgaben nach § 15 Abs 3 FAG 2008 ausschließliche Gemeindeabgaben, bspw

- aufgrund des Abgabenerfindungsrechtes des Bundes eine Verkehrsanschlussabgabe nach dem öffentlichen Personennahverkehrs- und Regionalverkehrsgesetz 1999;
- auf der Rechtsgrundlage des § 14 Abs 1 Z 12 FAG 2008 und aufgrund eines entsprechend erlassenen Landesgesetzes (zB Oö Gebrauchsabgabengesetz) Abgaben für den Gebrauch von öffentlichem Grund in den Gemeinden und des darüber befindlichen Luftraumes

zu erheben, handelt es sich um sogenannte durchführende Gemeindeabgabenverordnungen (Durchführungsverordnungen).

In diesen Fällen bedarf es eines entsprechenden Bundesgesetzes oder eines Landesabgabengesetzes, damit die Gemeinden eine derartige Gemeindeabgabe erheben könnten. Das jeweilige Bundes- oder Landesgesetz hat auch nicht nur den Abgabentatbestand festzulegen, sondern auch den Abgabesatz und allfällige Befreiungstatbestände; die Kommunen sind an diese Rechtsvorgaben im Rahmen ihrer durchführenden Abgabenverordnung gebunden. In diesem Rechtsbereich sind Städte und Gemeinden bei der Erlassung ihrer Durchführungsverordnung an das unmittelbar vorgehende Bundes- oder Landesgesetz gebunden und können keine gesetzlichen Erweiterungen, sondern äußerstenfalls lediglich Konkretisierungen oder Erläuterungen im Rahmen ihrer Durchführungsverordnung festlegen.

#### Beispiel:

So spricht bspw das Oö Gebrauchsabgabengesetz lediglich von „gemeindeeigenen Unternehmungen“ sowie von „Roheinnahmen als Bemessungsgrundlagen“ und es wurden in der städtischen (durchführenden) Abgabenverordnung, zumal das Landesabgabengesetz beide Begriffe weder im Gesetzestext, noch in den erläuternden Bemerkungen dazu klärend dargestellt hatte,

- gemeindeeigene Unternehmungen als solche bezeichnet, an denen die Gemeinde unmittelbar oder auch mittelbar mit mehr als 50% beteiligt ist;
- die Roheinnahmen als Betriebseinnahmen aus der Benützung des öffentlichen Gutes der Stadt, aus Entgelten aus der Bereitstellung der Leitungsnetze oder aus Leitungsverlegungen sowie zusätzlichen Einnahmen aus Verkehrsmitteln definiert.

### 2.3.4 Kommunale Abgabenerhebungsverpflichtung

Schließlich muss darauf hingewiesen werden, dass die Länder über die bundesgesetzliche Ermächtigung hinaus, die Gemeinden zur Erhebung bestimmter Abgaben

verpflichten oder die Landesregierung zur Erhebung bestimmter Abgaben ermächtigen kann, wenn dies alternativ

- zur Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung des Haushaltsgleichgewichtes oder
- zur Deckung bestimmter Erfordernisse im Haushalt erforderlich ist.

Diese Verpflichtung zur Abgabenerhebung ist jedoch ausschließlich davon abhängig, wenn dies iSd Haushaltsgleichgewichtes oder bestimmter Haushaltserfordernisse erforderlich ist; eine generelle Ermächtigung wäre nur dann rechtlich möglich, wenn davon auszugehen ist, dass diese Kriterien bei sämtlichen Gemeinden eines Bundeslandes gegeben wären. Allerdings wäre es durchaus rechtlich vertretbar, dass das Land bestimmte Kommunen eines Bundeslandes, wie etwa „Abgangsgemeinden“, zur Erhebung bestimmter Gemeindeabgaben verpflichtet. Hinsichtlich der Gebühren für die Benützung von Gemeindeeinrichtungen und Gemeindeanlagen gem § 15 Abs 3 Z 4 FAG 2008 wäre es überdies durchaus gerechtfertigt, wenn das Land sämtliche Städte und Gemeinden eines Bundeslandes zur Erhebung von Kanal- und Wasseranschlussgebühren verpflichtet, weil man davon ausgehen kann, dass dies generell im Sinne der Haushaltserfordernisse notwendig ist.

### **2.3.5 Spannungsverhältnis von Rechtsmaterien**

Gerade im Zusammenhang mit dem selbständigen Abgabenverordnungsrecht der ausschließlichen Gemeindeabgaben besteht ein gewisses Spannungsverhältnis dahingehend, dass

- die bundesgesetzliche Ermächtigung im Finanzausgleichsgesetz nicht nur den „Abgabenfestsetzungsfreiraum“ der Städte und Gemeinden, sondern auch der Länder grundsätzlich vorgibt;
- die Länder die bundesgesetzliche Ermächtigung lediglich definieren und erweitern (zB bezüglich der Abgabentatbestände oder der Abgabensätze), jedoch niemals einschränken oder unterlaufen können;
- die Länder trotz der finanzausgleichsgesetzlich vorgegebenen „weitergehenden“ Ermächtigung auf ein gewisses Rücksichtnahmegebot gegenüber dem Bund Bedacht zu nehmen haben und im Rahmen der bundesgesetzlichen Ermächtigung dem Bund zuzustehenden Bundesinteressen nicht konterkarieren können (zB Befreiung subventionierter Theater kann nicht durch eine Abgabeverpflichtung konterkariert werden);
- der „Abgabenfestsetzungsfreiraum“ der Städte und Gemeinden sowohl formalrechtlich (zB detaillierte Verfahrensbestimmungen), als auch materiellrechtlich (zB Determinierung von Abgabepflichtigen und Abgabentatbeständen) umso geringer ist, je mehr Bund und Länder von ihrem Abgabenfestsetzungsrecht Gebrauch machen und je mehr die bundesgesetzliche Ermächtigung durch den Landesgesetzgeber determiniert wird.

## Kapitel 4

# Gemeindeabgaben

In diesem Kapitel sollen

- die effizientesten ausschließlichen Gemeindeabgaben kurz dargestellt werden,
- unter Bezugnahme auf ihre wesentlichsten Tatbestandsmerkmale,
- gleichzeitigem Aufzeigen spezifischer Sonderprobleme und
- unter Bedachtnahme auf eine allfällige Abgabepflicht der Kommunen.

### 4.1 Kommunalsteuer

Der Kommunalsteuer unterliegen die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind.

#### 4.1.1 Unternehmen

##### 4.1.1.1 Kommunalsteuerpflichtige Unternehmer

Das Unternehmen umfasst gem § 3 Abs 1 KommStG 1993 die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen,

- auch wenn die Absicht Gewinn zu erzielen fehlt, womit sich das Unternehmen im kommunalsteuerrechtlichen Sinn etwas abgrenzt vom Unternehmen in seiner gewerblichen und auch umsatzsteuerrechtlichen Bedeutung;
- oder wenn eine Personenvereinigung nur gegenüber Mitgliedern tätig wird, wie dies im Zusammenhang mit der unternehmerischen Vereinstätigkeit gegenüber den Vereinsmitgliedern der Fall ist.

Kommunalsteuerpflichtig sind

- natürliche Personen, Freiberufler (Ärzte, Architekten etc) und Einzelfirmen;
- Körperschaften des privaten und öffentlichen Rechts;
- Personenvereinigungen, wie Vereine;
- Gewerbebetriebe iSd § 23 Z 1 EStG 1988;
- Unternehmen iSd § 2 Abs 1 UStG 1994;
- alle Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes, ausgenommen Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit.

Obwohl der Unternehmensbegriff auf jenen des Umsatzsteuerrechtes Bezug nimmt und sich jenem des Umsatzsteuerrechtes angleicht, wurden zwei Begriffe aus dem Umsatzsteuerrecht nicht übernommen. Eine Organschaft gem § 2 Abs 2 Z 2 UStG

## Kapitel 5

# Die Gemeinde als Steuerschuldner

## 5.1 Einführung

Eine Gemeinde kann nicht nur Abgabengläubigerin ausschließlicher Gemeindeabgaben, sondern auch Steuerschuldnerin (Abgabenschuldnerin) sowohl von Bundes-, als auch von Landes- und ihren eigenen ausschließlichen Gemeindeabgaben sein.

Was die Bundesabgaben betrifft, ist bspw auf die Umsatz-, Körperschaft-, Grunderwerb-, Versicherungs- und Kraftfahrzeugsteuer sowie die Gebühren nach dem Gebührengesetz, die Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, die Bodenwertabgabe, die Werbeabgabe und die Bundesverwaltungsabgaben hinzuweisen.

Was die ausschließlichen Gemeindeabgaben betrifft, sind davon vor allem die Kommunalsteuer und die Grundsteuer betroffen. Bei den beiden zuletzt genannten ausschließlichen Gemeindeabgaben gem § 14 Abs 1 Z 1 und Z 2 des derzeit geltenden FAG 2008 kann die Besonderheit eintreten, dass eine Gemeinde zugleich sowohl Steuergläubigerin als auch Steuerschuldnerin dieser Abgabe sein kann.

Bei der Kommunalsteuer kann dies dann eintreten, wenn eine Gemeinde diese Abgabe nicht nur von den Arbeitslöhnen der Dienstnehmer fremder Unternehmer, sondern auch von den Arbeitslöhnen der Dienstnehmer ihres eigenen durch § 3 Abs 3 KommStG 1993 eingegrenzten Unternehmensbereiches zu erheben hat. In einem solchen Fall steht der Kommunalsteuerschuldigkeit ihres Unternehmensbereiches zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt nach § 11 Abs 1 KommStG 1993 eine Kommunalsteuerforderung ihrer Hoheitsverwaltung in gleicher Höhe gegenüber, die sich zwar rein rechnerisch gegeneinander aufheben, doch stellt sich hierbei im Hinblick auf das gegenseitige Aufrechnungs- und Saldierungsverbot des § 13 Abs 2 VRV 2015 die Frage nach der buchhalterischen Darstellung, um dem Erfordernis der Feststellung der Finanzkraft nach § 11 Abs 4 Z 2 des derzeit geltenden FAG 2008 Rechnung tragen zu können.

Ähnlich verhält es sich bei der Grundsteuer, wenn eine Gemeinde über von der Grundsteuer nicht befreiten Grundbesitz verfügt und sie von diesem Grundbesitz die Grundsteuer zu erheben hat. Auch in diesem Fall steht der Grundsteuerschuldigkeit zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt nach § 29 GrStG 1955 eine gleich hohe Grundsteuerforderung ihrer Hoheitsverwaltung gegenüber, wobei auch hier im Hinblick auf das gegenseitige Aufrechnungs- und Saldierungsverbot des § 13 Abs 2 VRV 2015 die Frage nach der buchhalterischen Darstellung gegeben ist, um dem Erfordernis der Feststellung der Finanzkraft nach § 11 Abs 4 Z 1 des derzeit geltenden FAG 2008 Rechnung tragen zu können.

### Beispiele:

#### Beispiele aus der Rechtsprechung zu Zuschüssen (Subventionen) als Entgelte von dritter Seite im kommunalen Bereich:

- Zuschuss einer Gemeinde für die Errichtung eines Kreisverkehrs, VwGH 30.4.2015, 2012/15/0163;
- Gemeindesubvention zur Errichtung einer Zahnarztpraxis, VwGH 24.11.2004, 2000/13/0041;
- Zuschuss des Landes und der Stadtgemeinde an einen Fremdenverkehrsverein, VwGH 4.10.1995, 93/15/0117;
- Zuschuss einer Gemeinde an einen Golfplatzbetreiber, VwGH 23.1.1996, 95/14/0084;
- Landeszuschuss für die Beförderung von Kindern für den Kindergartenbesuch, VwGH 21.10.1993, 91/15/0156;
- Zuschuss der Österreichischen Bischofskonferenz an eine katholische Zeitschrift, VwGH 26.4.1994, 93/14/0043.

#### 5.2.9.1.3 Durchlaufende Posten

Nach § 4 Abs 3 UStG 1994 gehören nicht zum Entgelt die Beträge, die ein Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt, was nach außen erkennbar sein muss (siehe Rz 656 UStR 2000). Wird ein eigener Anspruch geltend gemacht oder eine eigene Verbindlichkeit erfüllt, liegt kein durchlaufender Posten vor. Der Unternehmer darf weder Gläubiger noch Schuldner, sondern nur Zwischenmann sein.

Der Begriff des durchlaufenden Postens ist für Zwecke des Umsatz- und Einkommen- bzw Körperschaftsteuerrechts gleich auszulegen (VwGH 22.10.1991, 91/14/0034).

### Beispiele:

#### Beispiele für durchlaufende Posten:

- Rezeptgebühren, die im Namen und für Rechnung der Sozialversicherungsträger eingehoben werden (VwGH 17.1.1989, 88/14/0010);
- Behandlungsgebühren, die von Krankenanstalten im Namen und für Rechnung der behandelnden Ärzte eingehoben werden;
- Kurtaxen und Ortstaxen, die aufgrund einer gesetzlichen Regelung durch den Beherbergungsunternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen (zB Gemeinde) vereinnahmt und verausgabt werden (VwGH 4.10.1977, 364/77; Rz 657 UStR 2000);
- Netznutzungsentgelte und Zuschläge für Ökostrom (Rz 657 UStR 2000);
- Stempel- und Gerichtsgebühren, die zB von Anwälten und Notaren für ihre Auftraggeber ausgelegt werden (VwGH 22.10.1991, 91/14/0034);
- Begutachtungsplaketten gem § 57a KFG 1967 (Rz 657 UStR 2000).

## **5.2.11 Steuersätze**

### **5.2.11.1 Normalsteuersatz (§ 10 Abs 1 UStG 1994)**

Der Normalsteuersatz beträgt 20% der Bemessungsgrundlage, in den Gebieten der Ortsgemeinden Jungholz/Tirol und Mittelberg/Vorarlberg 19% (§ 10 Abs 4 UStG 1994).

### **5.2.11.2 Ermäßigter Steuersatz von 10% (§ 10 Abs 2 UStG 1994)**

Für Gemeindeeinrichtungen (zB Betriebe gewerblicher Art, land- und forstwirtschaftliche Betriebe) bedeutsam sind insbesondere:

- die Lieferungen und die Einfuhr der in der Anlage 1 aufgezählten Gegenstände (betrifft insbesondere land- und forstwirtschaftliche Produkte, (Leistungs-) Wasser, Bücher, Zeitungen, Druckschriften, Arzneimittel);
- die Abgabe von in der Anlage 1 genannten Speisen und Getränken im Rahmen einer sonstigen Leistung (Restaurationsumsätze);
- die Verabreichung eines ortsüblichen Frühstücks, wenn sie zusammen mit der Beherbergung erbracht wird;
- die Vermietung von in der Anlage 1 Z 33 aufgezählten Gegenstände, wie zB Bücher, Druckwerke, Zeitungen, periodische Druckschriften, kartographische Erzeugnisse (etwa durch Leihbibliotheken);
- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke, ausgenommen eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme;
- die Umsätze aufgrund von Benutzungsverträgen von Studentenheimen, Lehrlingsheimen sowie Kinder- und Schülerheimen, wenn sie eine Beherbergung umfassen und nicht unter die „unechte“ Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 23 UStG 1994 fallen;
- die Personenbeförderung mit Verkehrsmitteln aller Art;
- die mit dem Betrieb von Unternehmen zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen regelmäßig verbundenen sonstigen Leistungen.

### **5.2.11.3 Ermäßigter Steuersatz von 13% (§ 10 Abs 3 UStG 1994)**

Für Gemeindeeinrichtungen (zB Betriebe gewerblicher Art, land- und forstwirtschaftliche Betriebe) bedeutsam sind insbesondere:

- die Lieferung und die Einfuhr der in der Anlage 2 Z 1 bis Z 9 genannten Gegenständen (betrifft bestimmte land- und forstwirtschaftliche Produkte, Kunstgegenstände; zoologische, botanische, mineralogische oder anatomische Sammlungsstücke etwa bei Museen);
- die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen und die regelmäßig damit verbundenen Nebenleistungen (einschließlich Beheizung);
- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Campingzwecke und die regelmäßig damit verbundenen Nebenleistungen soweit hierfür ein einheitliches Benützungsentgelt entrichtet wird (13% seit 1.5.2016);

- die unmittelbar mit dem Betrieb von Schwimmbädern verbundenen Umsätze und die Thermalbehandlung (13% seit 1.1.2016);
- die Lieferung von selbst erzeugtem Wein und bestimmten Getränken durch einen landwirtschaftlichen Betrieb unter den im § 10 Abs 3 Z 11 UStG 1994 genannten Voraussetzungen (Buschenschank ist nicht begünstigt).

### **Hinweis**

*Als Auslegungsbehelf und für Abgrenzungsfälle bei den diversen Steuersätzen können die Rz 1166 bis 1174b, 1176 bis 1183, 1185 bis 1192, 1198 bis 1200, 1207, 1212, 1213, 1228 bis 1232 und 1301 bis 1327a UStR 2000 hergezogen werden; seit 2016 auch die Rz 1368 bis 1380 UStR 2000.*

## **5.2.12 Rechnungsausstellung**

Nachstehend wird im Hinblick auf die mit der „Registrierkassenpflicht“ nach § 131b BAO bestehende Belegerteilungsverpflichtung nach § 132a BAO nur auf jene umsatzsteuerrechtlichen Bestimmungen eingegangen, die für den Unternehmensbereich der Gemeinden (Gemeindeverbände) relevant sind.

### **5.2.12.1 Berechtigung zur Rechnungsausstellung**

Die Gemeinden (Gemeindeverbände) sind gem § 11 Abs 1 Z 1 erster Satz UStG 1994 berechtigt, im Rahmen ihres Unternehmensbereiches über die von ihnen getätigten Umsätze in Form von Lieferungen und sonstigen Leistungen umsatzsteuergerechte Rechnungen auszustellen, unabhängig davon, ob die Umsätze umsatzsteuerpflichtig oder (echt bzw unecht) befreit sind. Im Falle einer Steuerbefreiung ist jedoch gem § 11 Abs 1 Z 3 lit e UStG 1994 in der Rechnung auf die Steuerbefreiung hinzuweisen.

Keine Rechnung im Sinne des UStG 1994 darf für Umsätze ausgestellt werden, die unter die Eigenverbrauchstatbestände des § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG 1994 (nicht abzugsfähige Ausgaben/Aufwendungen) sowie des § 3 Abs 2 und des § 3a Abs 1a UStG 1994 fallen, da diese Vorgänge bloß einer Lieferung bzw einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt sind. Sollte in diesen Fällen aus verrechnungstechnischen Gründen (zB für den Hoheitsbereich) eine Belegerteilung erfolgen (zB Belastungsnote, Gutschriftsnote), so sollte um Missverständnissen vorzubeugen bzw um eine allfällige Steuerschuld nach § 11 Abs 14 UStG 1994 zu vermeiden, auf diesen Belegen vermerkt werden, dass es sich hierbei lediglich um kameralistische Buchungsbelege und nicht um Rechnungen im Sinne des UStG 1994 handelt. Ein Umsatzsteuerausweis darf in diesen Belegen jedoch nicht erfolgen.

Weiters darf keine Rechnung im Sinne des UStG 1994 ausgestellt werden für Vorgänge, die kraft Gesetzes nicht steuerbar sind. Siehe dazu zB die vorstehenden Ausführungen zu Art 34 Budgetbegleitgesetz 2001 betreffend die Ausgliederungen und Übertragungen von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts sowie die Rückgängigmachung von Ausgliederungen und Rückübertragungen.

## **5.3 Körperschaftsteuer (KStG 1988)**

### **5.3.1 Rechtssystematische Einordnung**

Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer sind zwar nach § 8 Abs 1 FAG 2008 beide gemeinschaftliche Bundesabgaben iSd § 6 Abs 1 Z 2 lit a F-VG, die zwischen Bund, Ländern und Gemeinden geteilt werden und treffen in erster Linie Unternehmer, doch weisen beide Steuern rechtssystematisch große Unterschiede auf.

Bezogen auf die Gemeinden und Gemeindeverbände ist Steuerschuldner bei der Umsatzsteuer die einzelne Gemeinde bzw der einzelne Gemeindeverband als Unternehmer, wogegen bei der Körperschaftsteuer jeder einzelne Betrieb gewerblicher Art – wenn auch desselben Rechtsträgers Gemeinde bzw Gemeindeverband – ein eigenes Steuersubjekt bildet.

Dies hat zB zur Folge, dass bei der Umsatzsteuer für den gesamten Unternehmensbereich der Gemeinde (des Gemeindeverbandes) nur eine Umsatzsteuervoranmeldung und nur eine Umsatzsteuererklärung einzureichen sind, in die auch jene Steuerschuldigkeiten aufzunehmen sind, die im nichtunternehmerischen Bereich der Gemeinde (des Gemeindeverbandes) entstanden sind, wenn das „Reverse-Charge-System“ (Umkehr der Steuerschuld) auch auf den nichtunternehmerischen Bereich (zB Hoheitsbereich) des Leistungsempfängers zur Anwendung gelangt oder im Fall der Ausstellung von Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis im nichtunternehmerischen Bereich oder ohne Leistungserbringung (§ 12 Abs 14 UStG 1994).

Demgegenüber ist bei der Körperschaftsteuer für jeden einzelnen Betrieb gewerblicher Art von der Gemeinde (dem Gemeindeverband) eine eigene Körperschaftsteuererklärung einzureichen.

### **5.3.2 Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht**

Nach § 1 Abs 2 Z 2 KStG 1988 sind nur Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Unternehmenssitz (§ 27 BAO) haben, unbeschränkt steuerpflichtig, was auf die österreichischen Gemeinden und Gemeindeverbände zutrifft. Daraus ergibt sich, dass – im Gegensatz zur Umsatzsteuer – land- und forstwirtschaftliche Betriebe nicht körperschaftsteuerpflichtig sind. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte iSd § 2 EStG 1988.

Nach § 1 Abs 3 Z 2 KStG 1988 sind inländische Körperschaften öffentlichen Rechts mit ihren Einkünften iSd § 21 Abs 2 und Abs 3 leg cit beschränkt steuerpflichtig. Das gleiche gilt nach § 1 Abs 3 Z 3 KStG 1988, soweit sie nach § 5 leg cit oder anderen Bundesgesetzen von der Körperschaftsteuer befreit sind, mit ihren Einkünften iSd § 21 Abs 2 und Abs 3 leg cit

Nach § 21 Abs 2 KStG 1988 erstreckt sich bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften iSd § 1 Abs 3 Z 2 und Z 3 KStG 1988, was auch auf die Gemeinden und

Gemeindeverbände zutrifft, die Steuerpflicht auf Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird.

Dies gilt jedoch nicht:

- für Beteiligungserträge iSd § 10 leg cit Dazu zählen zB Gewinnanteile jeder Art aufgrund einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Rückvergütungen von inländischen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Bezüge aus Anteilen an Agrarge-meinschaften, Gewinnanteile jeder Art von Partizipationskapital;
- für Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gem § 27 Abs 2 Z 2 EStG 1988 und realisierte Wertsteigerungen iSd § 27 Abs 4 EStG 1988 oder eines steuer-befreiten Betriebes (bspw nach § 45 Abs 2 BAO);
- für Kapitalerträge aufgrund von Zuwendungen iSd § 27 Abs 5 Z 7 erster und dritter Teilstrich EStG 1988, wenn bestimmte Voraussetzungen nach § 3, § 4a oder § 4b EStG 1988 vorliegen.

Die Steuerpflicht erstreckt sich nach § 21 Abs 3 KStG 1988 bei Steuerpflichtigen im Sinne § 1 Abs 3 Z 2 und Z 3 leg cit (was auch für Gemeinden und Gemeindeverbände zutrifft) jedoch auch auf:

- alle Kapitalerträge vergleichbarer ausländischer Kapitalgesellschaften;
- Einkünfte gem § 27a Abs 2 EStG 1988 mit bestimmten Ausnahmen;
- Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Anteilen an Körperschaften;
- Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gem § 30 EStG 1988.

Siehe auch die Rz 136 und 138 KStR 2013.

### 5.3.3 Hoheitsbetriebe

Jener Tätigkeitsbereich, der auf die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben gerichtet ist (Hoheitsbetrieb) unterliegt nicht der Besteuerung. Als Indiz für die Ausübung öffentlicher Gewalt wird im § 2 Abs 5 KStG 1988 das Merkmal des Annahmezwinges angeführt (VwGH 19.10.1972, 2119/71), nicht zu verwechseln mit einem Kontrahierungszwang (zB beim öffentlichen Personenverkehr) oder einem Anschlusszwang (zB beim Kanalanschluss). Darüber hinaus muss die Körperschaft öffentlichen Rechts zum Erreichen ihres Zieles in der Rechtsordnung des öffentlichen Rechts begründete Hoheitsakte setzen und sich nicht der gleichen Mittel bedienen, wie sie das Privat-recht jedermann zur Verfügung stellt (zB Arbeits- und Bestandsverträge siehe VwGH 5.5.1965, 2052/64).

Ein weiteres Merkmal für die Annahme, dass eine Tätigkeit in Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben ausgeübt wird, ist gegeben, wenn diese Tätigkeit der Körper-schaft öffentlichen Rechts als Träger der öffentlichen Gewalt eigentümlich und vor-behalten ist, dh wenn sie lediglich durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts erfüllt werden kann und erfüllt wird, sei es, dass sie ihr ausdrücklich in einem Gesetz zuge-wiesen wird, sei es, dass sie sich aus ihrem allgemeinen hoheitlichen Aufgabenkreis ergibt.

So stellt die Führung von Obdachlosenheimen keinen Hoheitsbetrieb dar, da diese Tätigkeit auch von privaten Personen und Personenvereinigungen ausgeübt werden kann (VwGH 22.2.1973, 0906/72).

Der Hoheitsbetrieb muss der Ausübung öffentlicher Gewalt nicht ausschließlich, sondern überwiegend dienen. Bilden hoheitliche und erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten eine untrennbare Einheit, so liegt ein **Mischbetrieb** vor; hier ist vom Überwiegensprinzip auszugehen. *Siehe auch Pkt. 5.2.3.3.7.*

Eine Zusammenfassung von Hoheitsbetrieben mit steuerpflichtigen Betrieben gewerblicher Art ist mit steuerlicher Wirkung nicht möglich. So kann etwa ein Trinkwasserwerk mit einem Elektrizitätswerk auch dann nicht steuerlich zusammengefasst werden, wenn diese Betriebe organisatorisch in die Körperschaft öffentlichen Rechts (zB Stadtwerke) eingegliedert sind.

Gemäß § 2 Abs 5 KStG 1988 gelten als Hoheitsbetriebe:

- Wasserwerke, die überwiegend der Trinkwasserversorgung dienen (bei der Umsatzsteuer BgA);
- Forschungsanstalten;
- Wetterwarten;
- Friedhöfe;
- Anstalten zur Nahrungsmitteluntersuchung;
- Anstalten zur Desinfektion;
- Anstalten zur Leichenverbrennung;
- Anstalten zur Müllbeseitigung (bei der Umsatzsteuer BgA);
- Anstalten zur Straßenreinigung;
- Anstalten zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen (bei der Umsatzsteuer BgA).

### 5.3.4 Betriebe gewerblicher Art (BgA)

Voraussetzungen für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art sind gem § 2 Abs 1 KStG 1988:

- das Vorhandensein einer wirtschaftlich selbständigen Einrichtung (siehe dazu Rz 66 bis 68 KStR 2013);
- eine ausschließliche oder überwiegend privatwirtschaftliche Tätigkeit (siehe dazu Rz 69 KStR 2013);
- ein wirtschaftliches Gewicht dieser Tätigkeit (siehe dazu Rz 70 KStR 2013);
- die Nachhaltigkeit dieser Tätigkeit (siehe dazu Rz 71 KStR 2013 mit Verweis auf die EStR 2000);
- die Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen (siehe dazu Rz 72 und 73 KStR 2013);
- eine Tätigkeit gewerblicher Art (siehe dazu Rz 74 KStR 2013).

## **6.10 Werbeabgabe (WerbeAbgG 2000)**

Sofern Gemeinden (Gemeindeverbände) vor allem Werbeeinschaltungen in Druckwerken oder in Hörfunk und Fernsehen publizieren, unterliegen diese Werbeleistungen einer Werbeabgabe.

### **6.10.1 Steuergegenstand (§ 1)**

Im Inland erbrachte entgeltliche Werbeleistungen in Form von Werbeeinschaltungen in Druckwerken oder in Hörfunk und Fernsehen oder die Duldung der Benützung von Flächen und Räumlichkeiten zu Werbezwecken, unterliegen einer Werbeabgabe.

### **6.10.2 Steuerbefreiung**

Nach der Verordnung der Bundesregierung über die Befreiung der internationalen Organisationen mit Sitz in Österreich von der Werbeabgabe, BGBl II 179/2001, unterliegen Werbeleistungen, die an eine der in § 1 Abs 7 des Bundesgesetzes über die Einräumung von Privilegien und Immunitäten an internationale Organisationen genannten Organisationen mit Sitz in Österreich erbracht werden, bei Vorliegen einer Bescheinigung des Bundesministers für auswärtige Angelegenheiten nicht der Werbeabgabe.

### **6.10.3 Abgabenschuldner (§ 3)**

Abgabenschuldner ist derjenige (zB Medienverlag), der einen Anspruch auf ein Entgelt für die Durchführung einer Werbeleistung hat.

### **6.10.4 Bemessungsgrundlage, Abgabenhöhe (§ 2)**

Die Bemessungsgrundlage ist das vom Auftragnehmer für die Durchführung der Werbeleistung dem Auftraggeber (zB Gemeinde, Gemeindeverband) in Rechnung gestellte Entgelt, wobei die Werbeabgabe nicht Teil der Bemessungsgrundlage ist. Die Abgabe beträgt 5% der Bemessungsgrundlage. Zur Umsatzsteuer siehe § 4 Abs 10 UStG 1994.

### **6.10.5 Abgabentstehung, Haftung (§ 3)**

Der Abgabenanspruch entsteht mit Ablauf des Monats, in dem die abgabepflichtige Leistung (zB Werbeeinschaltung) erbracht wurde; neben dem Abgabenschuldner haftet der inländische Auftraggeber bei einem ausländischen Auftragnehmer und damit zB eine Gemeinde (Gemeindeverband) als Auftraggeber für die Abfuhr der Abgabe.