

3. Februar 2016

BMF-010216/0001-VI/6/2016

BMF-Info zum Wechsel von Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts zur Gemeinnützigkeit

In dieser Information wird die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen im Zusammenhang mit wichtigen Fragen beim Wechsel von Betrieben gewerblicher Art zur Gemeinnützigkeit wiedergegeben.

Inhalt:

1. Allgemeines
2. Verfolgung gemeinnütziger Zwecke
3. Einkommensermittlung bei Beginn und Ende einer Steuerbefreiung
 - 3.1. Gewinnermittlung
 - 3.2. Einnahmen
 - 3.3. Berücksichtigung der Verluste und Aufwendungen
 - 3.4. Ermittlung des Unterschiedsbetrages gemäß [§ 18 Abs. 1 KStG 1988](#) im Zusammenhang mit Grundstücken

1. Allgemeines

Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts im Sinne des [§ 2 KStG 1988](#) sind eigene Steuersubjekte, die von der Person des Rechtsträgers (der Körperschaft öffentlichen Rechts) verschieden sind. Sie unterliegen grundsätzlich der unbeschränkten Steuerpflicht gemäß [§ 1 Abs. 2 Z 2 KStG 1988](#) und das Verhältnis zur Trägerkörperschaft wird behandelt wie das Verhältnis zwischen der Gesellschaft und einem Gesellschafter, womit etwa auch die Übertragung von Wirtschaftsgütern (zB Grundstücken) durch die Trägerkörperschaft an den Betrieb gewerblicher Art grundsätzlich als gesellschaftsrechtliche Einlage zu werten ist, welche nach [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) als Tausch qualifiziert wird (vgl. KStR 2013 Rz 64 ff und 89 ff).

Wechselt ein Betrieb gewerblicher Art von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht oder umgekehrt (zB durch Erlangen oder Wegfall der Begünstigungen der [§§ 35 ff BAO](#) für die Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke), ist [§ 18 KStG 1988](#) zu berücksichtigen (vgl. KStR 2013 Rz 97).

2. Verfolgung gemeinnütziger Zwecke

Voraussetzung für das Vorliegen eines gemäß [§§ 34 ff BAO](#) begünstigten Betriebes gewerblicher Art ist, dass dieser nach seiner Rechtsgrundlage (Satzung, Statuten, usw.) und der tatsächlichen Geschäftsführung die in [§§ 34 ff BAO](#) genannten Erfordernisse erfüllt. Gemäß [§ 34 Abs. 2 BAO](#) iVm [§ 41 Abs. 1 BAO](#) hat die Satzung einer Körperschaft bzw. eines Betriebes gewerblicher Art die ausschließliche und unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck ausdrücklich vorzusehen, wobei eine rein formale programmatische Anführung in der Satzung nicht ausreichend ist (vgl. etwa VwGH 28.02.2002, [2001/16/0563](#) und VwGH 26.02.2004, [2001/16/0366](#)).

Ein Betrieb gewerblicher Art ist daher ebenso wenig wie andere Körperschaften nicht schon dann gemeinnützig, wenn er tatsächlich gemeinnützige Zwecke verfolgt. Es kommt auch darauf an, dass eine Rechtsgrundlage vorhanden ist, die den steuerbegünstigten Zweck, die ausschließliche und die unmittelbare Zweckverfolgung eindeutig regelt (vgl. VereinsR 2001 Rz 105 ff).

Nach diesen Grundsätzen steht daher eine fehlende Satzung dem Gemeinnützigkeitsstatus eines Betriebes gewerblicher Art grundsätzlich entgegen (vgl. VereinsR 2001 Rz 105 ff). Dieser schwere Satzungs-mangel kann auch nicht für die Vergangenheit nachgeholt werden, womit die Gemeinnützigkeit erst ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Erstellung einer geeigneten Satzung zusteht.

3. Einkommensermittlung bei Beginn und Ende einer Steuerbefreiung

Wird eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit, hat sie nach [§ 18 Abs. 1 KStG 1988](#) zum Zeitpunkt des Endes der Steuerpflicht den Buchwert der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens dem gemeinen Wert dieser Wirtschaftsgüter gegenüberzustellen und den Unterschiedsbetrag der

Besteuerung zugrunde zu legen. Von diesem Unterschiedsbetrag ist bei einem nicht unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallenden Steuerpflichtigen der Freibetrag gemäß [§ 24 Abs. 4 EStG 1988](#) abzuziehen.

Mit dem gemeinnützigkeitsbedingten Eintritt in die beschränkte Steuerpflicht sind daher gemäß [§ 18 Abs. 1 KStG 1988](#) die gesamten stillen Reserven des Betriebsvermögens (inkl. allenfalls vorhandener Grundstücke; vgl. dazu KStR 2013 Rz 91) aufzudecken und – nach Abzug des Freibetrages gemäß [§ 24 Abs. 4 EStG 1988](#) – zu versteuern.

3.1. Gewinnermittlung

Der Gewinn ist für jeden einzelnen oder steuerwirksam zusammengefassten Betrieb gewerblicher Art gesondert zu ermitteln. Grundsätzlich kommen daher alle Gewinnermittlungsarten des EStG 1988 in Betracht.

Eine Rechnungslegungspflicht gemäß [§ 5 EStG 1988](#) ist für Betriebe gewerblicher Art allerdings ausgeschlossen, wenn für die Trägerkörperschaft des Betriebes gewerblicher Art sondergesetzliche Vorschriften der Anwendung des III. Buches des UGB vorgehen und diese Bestimmungen nicht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung gemäß dem III. Buch des UGB entsprechen. Dies ist zB für die Kameralistik der Länder und Gemeinden aufgrund der gemäß [§ 16 F-VG 1948](#) ergangenen [Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 1997](#) (jedenfalls bis 2015) der Fall (vgl. KStR 2013 Rz 95). Damit ist der Gewinn bei Betrieben gewerblicher Art von Gemeinden in der Regel gemäß [§ 4 Abs. 1 oder 3 EStG 1988](#) zu ermitteln.

Liegt keine Buchführungspflicht vor und erfolgt auch keine freiwillige Buchführung, hat für den Betrieb gewerblicher Art eine Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) zu erfolgen (vgl. KStR 2013 Rz 427).

3.2. Einnahmen

Neben den regelmäßigen Betriebseinnahmen sind auch die dem Betrieb gewerblicher Art zukommenden Transferzahlungen der Länder oder des Bundes (unabhängig von deren Umsatzsteuerpflicht) den Betriebseinnahmen hinzuzurechnen. Zahlungen der Trägerkörperschaft selbst sind hingegen in der Regel Einlagen in den Betrieb gewerblicher Art.

3.3. Berücksichtigung der Verluste und Aufwendungen

Neben den regulären laufenden Aufwendungen können auch Zinszahlungen für Kreditverbindlichkeiten im Zusammenhang mit dem Betrieb gewerblicher Art als Aufwendungen berücksichtigt werden, nicht hingegen die Tilgungsanteile, die daher auszuscheiden sind. Der bei der Körperschaft öffentlichen Rechts entstehende Amtssachaufwand kann anteilig dem Betrieb gewerblicher Art zugeordnet werden und zwar im Verhältnis der umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen des Betriebes gewerblicher Art zu den hoheitlichen Einnahmen der Körperschaft öffentlichen Rechts.

Vorhandene Verlustvorträge können unter den Voraussetzungen des [§ 18 Abs. 6 oder 7 EStG 1988](#) bei der Einkommensermittlung berücksichtigt werden. Dadurch wird auch der Unterschiedsbetrag gemäß [§ 18 Abs. 1 KStG 1988](#) reduziert. Eine nachträgliche Bilanzierung ist jedoch nicht zulässig (siehe EStR 2000 Rz 417), womit bei der Gewinnermittlung gemäß [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) (wie etwa bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung auf Basis einer kameralen Buchführung) nur die Verluste der letzten drei Jahre (bis 2016) berücksichtigt werden dürfen (vgl. EStR 2000 Rz 4532a ff). Aufgrund der Änderungen durch die Steuerreform 2015/2016 sind ab der Veranlagung 2016 Verluste auch bei der Gewinnermittlung gemäß [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) – wie bei der Gewinnermittlung gemäß [§ 5](#) und [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) – zeitlich unbegrenzt vortragsfähig. Verluste, die bei der Veranlagung 2016 auch nach alter Rechtslage zu berücksichtigen wären, können ab 2016 unbegrenzt vorgetragen werden. Dies betrifft Verluste ab der Veranlagung 2013 sowie noch nicht verwertete Anlaufverluste, die vor dem Veranlagungsjahr 2006 entstanden sind.

Beispiel:

Bei der Veranlagung 2014 können die Verluste der Jahre 2013, 2012 und 2011 berücksichtigt werden. Bei der Veranlagung 2015 können die Verluste der Jahre 2014, 2013 und 2012 nicht mehr aber die Verluste des Jahres 2011 berücksichtigt werden. Bei der Veranlagung 2016 können die Verluste der Jahre 2013, 2014 und 2015 berücksichtigt und unbegrenzt vorgetragen werden.

3.4. Ermittlung des Unterschiedsbetrages gemäß § 18 Abs. 1 KStG 1988 im Zusammenhang mit Grundstücken

3.3.1. Grund und Boden (unbebaut)

Bei der Ermittlung des auf den Grund und Boden entfallenden Anteils des Unterschiedsbetrages gemäß [§ 18 Abs. 1 KStG 1988](#) ist darauf Bedacht zu nehmen, dass bei der Gewinnermittlung gemäß [§ 4 Abs. 1 oder 3 EStG 1988](#) beim Betrieb gewerblicher Art zwischen Grund und Boden des Altvermögens und des Neuvermögens zu unterscheiden ist. Die stillen Reserven des Grund und Bodens sind beim Altvermögen grundsätzlich gemäß [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) pauschal zu ermitteln.

Altvermögen

Bei Grund und Boden, der zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen war, liegt Altvermögen vor. Dies ist für Betriebe gewerblicher Art, die den Gewinn gemäß [§ 4 EStG 1988](#) ermitteln von Bedeutung, weil bei Gewinnermittlern nach [§ 5 EStG 1988](#) aufgrund der Steuerverfangenheit kein Altvermögen gegeben sein kann.

Bei Altvermögen werden dem gemeinen Wert des Grund und Bodens iSd [§ 18 KStG 1988](#) die gemäß [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) pauschal ermittelten Anschaffungskosten (86% bzw. 40% des gemeinen Wertes) als „Buchwert“ gegenübergestellt. Dabei kann aus Vereinfachungsgründen auf den Grundwert gemäß [§ 2 Abs. 2 Grundstückswertverordnung](#) (GrWV), BGBl. II Nr. 442/2015 – als gemeiner Wert des Grund und Bodens – zurückgegriffen werden.

Neuvermögen

Bei Grund und Boden, der zum 31.3.2012 steuerverfangen war oder nach diesem Zeitpunkt angeschafft oder hergestellt wurde, liegt Neuvermögen vor. Das sind daher alle Grundstücke, die am 31.3.2012 einem Betrieb gewerblicher Art zuzurechnen waren, der seinen Gewinn mittels Betriebsvermögensvergleich nach [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#) ermittelte. Erfolgt die Gewinnermittlung nach [§ 4 EStG 1988](#), stellt der Grund und Boden lediglich dann ein Neugrundstück dar, wenn dieser zum 31.3.2012 steuerverfangen war oder nach diesem Zeitpunkt angeschafft wurde oder wird.

Bespiele für Neuvermögen außerhalb des Anwendungsbereiches einer Gewinnermittlung nach [§ 5 EStG 1988](#) sind daher:

- Kauf eines Grundstückes durch die Trägerkörperschaft nach dem 31.3.2012

- Einlage eines Grundstückes durch die Trägerkörperschaft in einen Betrieb gewerblicher Art (durch die nachhaltige Nutzungsüberlassung bzw. Verwendung im Betrieb gewerblicher Art) nach dem 30.3.2002

Für die Ermittlung des Unterschiedsbetrages nach [§ 18 KStG 1988](#) sind dabei grundsätzlich die historischen Anschaffungskosten als Berechnungsgrundlage (Buchwert) heranzuziehen. Für die Berechnung kann aus Vereinfachungsgründen auf den Grundwert gemäß [§ 2 Abs. 2 Grundstückswertverordnung](#) (GrWV), BGBl. II Nr. 442/2015 – als gemeiner Wert des Grund und Bodens – zurückgegriffen werden.

Hat der Kauf bzw. die Einlage in den vergangenen 5 Jahren (ab dem Kalenderjahr 2011) stattgefunden, oder sind die historischen Anschaffungskosten nicht bekannt, ist aus Vereinfachungsgründen davon auszugehen, dass der Buchwert (historische Anschaffungskosten) dem Teilwert des Grund und Bodens entspricht und dieser sich mit dem gemeinen Wert deckt (Teilwertfiktion bei nicht abnutzbaren Anlagegütern; vgl. EStR 2000 Rz 2232 und Rz 436). Damit ergibt sich beim Grund und Boden kein Unterschiedsbetrag gemäß [§ 18 Abs. 1 KStG 1988](#).

3.3.2. Gebäude

Der bebaute Grund und Boden ist in der Bilanz getrennt vom Gebäude anzusetzen. Gebäude und grundstücksgleiche Rechte stellen immer Neugrundstücke dar, wenn sie am 31.3.2012 dem Betriebsvermögen eines Steuerpflichtigen zuzurechnen waren.

Für die Ermittlung des Unterschiedsbetrages nach [§ 18 KStG 1988](#) sind dabei grundsätzlich die historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten reduziert um die Abnutzung für Abschreibung in Höhe von 2% als Berechnungsgrundlage (Buchwert) heranzuziehen. Nachträgliche Umbauten, Zubauten oder Instandsetzungsarbeiten erhöhen die historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und werden damit ebenfalls mit 2% abgeschrieben. Für die Berechnung kann aus Vereinfachungsgründen auf den Gebäudewert gemäß [§ 2 Abs. 3 Grundstückswertverordnung](#) (GrWV), BGBl. II Nr. 442/2015 – als gemeiner Wert des Gebäudes – zurückgegriffen werden.

Hat der Kauf bzw. die Einlage oder die Herstellung des Gebäudes in den vergangenen 5 Jahren (ab dem Kalenderjahr 2011) stattgefunden, oder sind die historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten nicht bekannt, ist aus Vereinfachungsgründen davon auszugehen, dass der Buchwert (historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die

Abschreibung für Absetzung) dem Teilwert des Gebäudes entspricht und dieser sich mit dem gemeinen Wert deckt (Teilwertfiktion bei abnutzbaren Anlagegütern; vgl. EStR 2000 Rz 2232 und Rz 436). Damit ergibt sich beim Gebäude kein Unterschiedsbetrag gemäß [§ 18 Abs. 1 KStG 1988](#).

Anhang

Beispiel 1 (Grund und Boden Altvermögen/Gebäude Neuvermögen)

Die Gemeinde X (NÖ) betreibt seit 17 Jahren einen Kindergarten (Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#)). Das dem Kindergarten gewidmete Grundstück (Einlage) steht seit Jahrzehnten im Eigentum der Gemeinde (2.600 m², keine Umwidmung seit 1988, Bodenwert laut Einheitswertbescheid 8 €/m²), das Gebäude wurde vor 17 Jahren hergestellt (Herstellungskosten 450.000 Euro, Nutzfläche 360 m²).

Berechnung des Unterschiedsbetrages gemäß [§ 18 Abs. 1 KStG 1988](#):

Grund und Boden:

Da der Grund und Boden vor 17 Jahren in den Betrieb gewerblicher Art eingelegt wurde, liegt Altvermögen vor. Der Unterschiedsbetrag gemäß [§ 18 Abs. 1 KStG 1988](#) entspricht daher den gemäß [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) ermittelten Einkünften, somit 14% des gemeinen Wertes des Grund und Bodens; für den gemeinen Wert wird auf den Grundwert gemäß [§ 2 Abs. 2 GrVV](#) abgestellt.

Ermittlung des Grundwertes:

2.600 (Fläche) * 24 (dreifacher Bodenwert/m²) * 4,5 (Hochrechnungsfaktor für die Gemeinde laut Anlage zu [§ 2 Abs. 2 Z 2 der GrVV](#)) = 280.800

Ermittlung des Unterschiedsbetrages gemäß [§ 18 Abs. 1 KStG 1988](#):

280.800 * 0,14 = 39.312

Gebäude:

Ermittlung des Gebäudewertes:

360 (Nutzfläche) * 71,25% (Abschlag für sonstige Gebäude) * 1.310 (Baukostenfaktor für NÖ gemäß [§ 2 Abs. 3 Z 2 der GrVV](#)) = 336.015

Ermittlung des Buchwertes:

450.000 (Herstellungskosten) – 9.000 (2% AfA) * 17 (Jahre seit Herstellung) = 297.000

Ermittlung des Unterschiedsbetrages gemäß [§ 18 Abs. 1 KStG 1988](#):

336.015 (Gebäudewert) – 297.000 (Buchwert) = 39.015

Die **Gesamthöhe** des auf das Kindergartengrundstück entfallenden Unterschiedsbetrages gemäß [§ 18 Abs. 1 KStG 1988](#) beträgt daher **78.327**.

Beispiel 2 (Grund und Boden und Gebäude Neuvermögen)

Die Gemeinde X (NÖ) betreibt einen Kindergarten (Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#)). Das Grundstück wurde im Jahr 2012 angeschafft und anschließend das Kindergartengebäude errichtet.

Da sowohl der Kauf des Grund und Bodens als auch die Herstellung des Gebäudes in den vergangenen 5 Jahren stattgefunden haben, ist aus Vereinfachungsgründen davon auszugehen, dass die Buchwerte den Teilwerten entsprechen und diese sich mit den gemeinen Werten des Grund und Bodens und des Gebäudes decken. Damit ergibt sich beim Kindergartengrundstück kein Unterschiedsbetrag gemäß [§ 18 Abs. 1 KStG 1988](#).

Beispiel 3 (Verlustermittlung)

Die ermittelte Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß [§ 18 Abs. 1 KStG 1988](#) ist mit den kumulierten Verlusten des Kindergartenbetriebes für die Jahre 2013, 2014 und 2015 zu saldieren, wobei ein ausgeglichener oder negativer Gesamtsaldo keine Körperschaftsteuerbelastung nach sich zieht.

An Unterlagen wird für die Vergleichsrechnung – am Beispiel eines Jahres – Folgendes benötigt:

- Einnahmen und Ausgaben des Abschnittes 24 des ordentlichen Haushaltes gemäß dem Rechnungsabschluss und
- Höhe der umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen für die Ermittlung des anteiligen **Amtssachaufwandes**

Einnahmen 2/24./...	EUR	150.000,00
----------------------------	------------	-------------------

neben den Elternbeiträgen, Elternersatzbeiträgen sind auch die Transfers der Länder (unabhängig von deren Umsatzsteuerpflicht) in die Einnahmen aufzunehmen

Ausgaben 1/24./...	EUR	-250.000,00
---------------------------	------------	--------------------

auszuscheiden sind Darlehensrückzahlungen; Zinsen sind hingegen abzugsfähig

Anteiliger Amtssachaufwand	EUR	-52.350,00
-----------------------------------	------------	-------------------

dieser erhöht im Verhältnis der umsatzsteuerpflichtigen Kindergarteneinnahmen (Annahme EUR 90.000,00) zu den hoheitlichen Einnahmen – Konto 2/920/... (Annahme EUR 1.200.000,00) die Ausgaben. Bei einem prozentuellen unternehmerischen Anteil von 6,98 % können daher von den Kosten 1/010/... (Annahme EUR 750.000,00 - ausgenommen Darlehensrückzahlungen) Aufwendungen iHv 6,8% abgezogen werden

		-302.350,00
--	--	--------------------

Verlust	EUR	-152.350,00
----------------	------------	--------------------