

**Evangelische Kirche A.B.
Steuerhandbuch
Evangelische
Pfarrgemeinden**

Linz, Februar 2006

Leitner + Leitner GmbH & Co KEG

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Unternehmensberater

Ottensheimerstraße 30, 32 und 36, 4040 Linz

Telefon 0732/7093-0

e-mail: office@linz.leitner-leitner.com

internet: <http://www.leitner-leitner.com>

Abkürzungsverzeichnis

BgA	Betrieb gewerblicher Art
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesminister/-ium für Finanzen
bzw	beziehungsweise
DB	Dienstgeberbeitrag
dh	das heißt
DZ	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag
ErbSt	Erbschafts- und Schenkungssteuer
ErbStG	Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz
Evang	Evangelisch
evtl	eventuell
GrESt	Grunderwerbsteuer
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
iHv	in Höhe von
KESt	Kapitalertragsteuer
KommSt	Kommunalsteuer
KöR	Körperschaft öffentlichen Rechts
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
MRG	Mietrechtsgesetz
pa	per anno
sog	sogenannte, -s, -r
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuerrichtlinien 2000
usw	und so weiter
UVA	Umsatzsteuer-Voranmeldung
VSt	Vorsteuer
VuV	Vermietung und Verpachtung
zB	zum Beispiel

Inhaltsverzeichnis

1	EINLEITUNG	5
2	WAS IST DIE EVANGELISCHE PFARRGEMEINDE?	6
2.1	HOHEITSBEREICH UND BETRIEB GEWERBLICHER ART	7
3	UMSATZSTEUER	10
3.1	WER IST UNTERNEHMER?	10
3.2	AUSSTELLEN VON RECHNUNGEN.....	11
3.3	UMSATZSTEUERABFUHR / VORSTEUERABZUG.....	12
3.3.1	<i>Allgemeines</i>	12
3.3.2	<i>Entstehen der Steuerschuld</i>	12
3.3.3	<i>Sonderfall Anzahlungen</i>	14
3.3.4	<i>Vorsteuerabzug</i>	15
3.3.5	<i>Fälligkeit, Umsatzsteuervoranmeldung, Umsatzsteuererklärung</i>	16
3.4	KLEINUNTERNEHMERREGELUNG.....	18
4	VERMIETUNG UND VERPACHTUNG	20
4.1	ALLGEMEINES.....	20
4.1.1	<i>Grundstücke</i>	20
4.1.2	<i>Der Bestandvertrag</i>	21
4.1.3	<i>Mietentgelt</i>	23
4.1.4	<i>Vergebührung</i>	24
4.2	VU V EINER WOHNUNG.....	25
4.3	VU V VON GRUNDSTÜCKEN FÜR GESCHÄFTSRÄUMLICHKEITEN UND ZU SONSTIGEN ZWECKEN – STEUERBEFREIUNG, OPTION ZUR STEUERPFLICHT	26
4.4	„STEUERSPARMODELL“ VU V	28
4.5	MIETVORAUSZAHLUNGEN.....	30
4.6	VERPACHTUNG VON GRUNDSTÜCKEN	31
5	VERKAUF VON GRUNDSTÜCKEN	32
5.1	UMSATZSTEUER.....	32
5.2	GRUNDERWERBSTEUER.....	34
6	KINDERGÄRTEN	35
6.1	BETRIEB EINES KINDERGARTENS.....	35
6.2	ÜBERLASSUNG EINES KINDERGARTENS.....	37
6.2.1	<i>Entgeltliche Überlassung eines eingerichteten BgA</i>	38
6.2.2	<i>Vermietung</i>	39
7	VERANSTALTUNGEN IN DER EVANG PFARRGEMEINDE	41
7.1	VORAUSSETZUNGEN FÜR DIE STEUERBEFREIUNG.....	41
7.1.1	<i>Entgeltliche gesellige oder gesellschaftliche Veranstaltung</i>	42
7.1.2	<i>Zulässige Höchstdauer 4 Tage</i>	42
7.1.3	<i>Zulässige Höchstdauer gastgewerblicher Aktivitäten von 3 Tagen</i>	42
7.1.4	<i>Förderung gemeinnütziger Zwecke</i>	43
8	HERAUSGABE VON ZEITUNGEN, BROSCHÜREN, INFO-BLÄTTERN	44

9	WERBEABGABE	46
10	ARBEITSVERHÄLTNISSE	48
10.1	DIE LOHNSTEUER.....	48
10.2	SOZIALVERSICHERUNG.....	50
10.2.1	<i>Echter Dienstnehmer</i>	51
10.2.2	<i>Freier Dienstvertrag</i>	52
10.2.3	<i>Neuer Selbständiger (ohne Gewerbeschein) / Selbständiger mit Gewerbeschein</i>	53
10.2.4	<i>Geringfügig Beschäftigte</i>	54
10.3	SONSTIGE ABGABEN.....	56
10.3.1	<i>Kommunalsteuer</i>	56
10.3.2	<i>Dienstgeberbeitrag</i>	57
10.3.3	<i>Beiträge an die Mitarbeitervorsorgekasse</i>	57
10.4	SACHBEZÜGE, BEFREIUNGEN.....	58
11	SCHENKUNGEN UND ERBSCHAFTEN	60
12	KAPITALANLAGEN	62
12.1	BEFREIUNGEN VON DER KAPITALERTRAGSTEUER (KEST).....	62
12.1.1	<i>Beteiligungserträge</i>	62
12.1.2	<i>Befreiung für Substanzgewinne aus Investmentfonds</i>	63
12.1.3	<i>Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung</i>	63
12.1.4	<i>Betriebliche Kapitalanlagen</i>	64

1 Einleitung

In der täglichen Arbeit der Evangelischen Pfarrgemeinden tauchen immer wieder abgabenrechtliche Fragen auf, die oftmals unbeantwortet bleiben.

Dieses Steuerhandbuch soll den Evangelischen Pfarrgemeinden und sonstigen Evangelischen Rechtsträgern, welche die Stellung einer Körperschaft öffentlichen Rechts genießen, einen kurzen Überblick über die abgabenrechtliche Beurteilung der häufigsten Tätigkeiten geben. Dazu wird zu Beginn der Unternehmensbegriff behandelt und in der Folge auf die für die Pfarrgemeinden wesentlichsten Steuern und Abgaben eingegangen.

Dieses Handbuch soll dazu dienen, ein Problembewusstsein zu schaffen und die häufigsten Tätigkeiten abzudecken. Für weitergehende oder größere Aktivitäten empfiehlt sich jedenfalls eine Rücksprache mit dem Kirchenamt bzw Ihrem Steuerberater vor Ort.

Bei Fragen zu diesem Handbuch wenden Sie sich bitte an das Kirchenamt, Frau Mag Reinisch.

2 Was ist die Evangelische Pfarrgemeinde?

Die Evangelischen Pfarrgemeinden (Evang Pfarrgemeinden) haben die Rechtsstellung einer **Körperschaft öffentlichen Rechts** (KöR). KöR sind selbständige juristische Personen (ähnlich einer AG oder GesmbH), die Rechte und Pflichten haben. Weitere Beispiele für KöR sind etwa die Gemeinden, die Bundesländer, aber auch die Evang Kirche A.B., die Evang Kirche H.B. und die Evang Kirche A.u.H.B. haben die Rechtsstellung einer KöR.

Da die juristische Person selbst nicht handeln kann (sie ist ja nur eine gesetzliche Konstruktion), braucht sie Organe, die für sie handeln. Im Fall der Evang Pfarrgemeinde ist das das Presbyterium¹. Durch die Hilfe dieses Organes kann die Evang Pfarrgemeinde Verträge schließen oder sonstige Handlungen setzen.

Mit der Rechtspersönlichkeit ist aber auch die Verpflichtung verbunden, für die gesetzten Handlungen einzustehen, zB Verträge oder Gesetze einzuhalten. Dazu gehört natürlich auch die Pflicht, Steuern zu bezahlen.

Entscheidend ist, dass die Evang Pfarrgemeinde selbst Träger der Rechte und Pflichten ist, und nicht die Personen, die für sie handeln. Vertragspartner oder Steuersubjekt ist daher niemals der Pfarrer, die Gemeindevertretung, das Presbyterium oder ein Mitglied davon, sondern immer die Evang Pfarrgemeinde.

Aus steuerlicher Sicht gliedert sich die Evang Pfarrgemeinde in zwei Bereiche: den Hoheitsbereich und die Betriebe gewerblicher Art.

¹ Der Aufgabenbereich sowie die Vertretungsbefugnis der einzelnen Organe ergibt sich aus der Kirchenverfassung bzw den Gemeindeordnungen.

2.1 Hoheitsbereich und Betrieb gewerblicher Art

Der **Hoheitsbereich** umfasst im Wesentlichen die Seelsorge. Dazu gehören nicht nur die Kernbereiche der Seelsorge (zB Gottesdienste, Religionsunterricht), sondern auch Kirchenzeitungen, Broschüren und ähnliche Publikationen, wenn der Inhalt im Wesentlichen der Seelsorge dient, etc. Der Hoheitsbereich ist steuerlich weitgehend unbeachtlich. Eine der wenigen Ausnahmen ist die Kapitalertragsteuer (KESt), wie sie etwa bei Sparbüchern anfällt. Diese Steuer muss auch bezahlt werden, wenn das Sparbuch dem Hoheitsbereich zuzurechnen ist (wenn auf dem Sparbuch zB die bei Gottesdiensten gesammelten Gelder liegen).

Die **Betriebe gewerblicher Art** (BgA) werden demgegenüber wie private Unternehmen behandelt. Ein typischer BgA wäre etwa der Betrieb eines Kindergartens, eines Cafes, die Abhaltung von Führungen, ein Pfarrball. BgA sind regelmäßig körperschaftsteuer- und umsatzsteuerpflichtig. Doch wie überall im Steuerrecht gibt es auch hier eine Vielzahl von Ausnahmen und Sonderregelungen.

Die **Definition des BgA** ist eine ganz zentrale Bestimmung, auf die praktisch die gesamte Besteuerung einer KöR aufbaut.

Ein BgA ist jede Einrichtung, die

- wirtschaftlich selbständig 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 dient.

- Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb.²

Die Abgrenzung zwischen Hoheitsbereich und BgA kann sich im Einzelfall äußerst schwierig gestalten, da die Auslegung der einzelnen Kriterien, die es dabei zu berücksichtigen gilt, und ihr Zusammenwirken äußerst komplex ist. Im Zweifelsfall sollten Sie sich daher an das Kirchenamt oder Ihren Steuerberater wenden.

Ein wesentliches Merkmal eines BgA ist, dass im Rahmen eines BgA niemals eine hoheitliche Tätigkeit erbracht werden kann³. Die Abhaltung eines Gottesdienstes wird daher niemals einem BgA zuzurechnen sein. Im Gegensatz dazu kann zB ein Kindergarten auch von Privatpersonen betrieben werden. Dabei handelt es sich daher um eine **privatwirtschaftliche Tätigkeit**.

Ein BgA muss **wirtschaftlich selbständig** sein. Das ist er dann, wenn sich der BgA aus der Gesamttätigkeit der KÖR heraushebt, etwa durch eine weitgehend selbständige Leitung bzw eigene Mitarbeiter, eigene Räumlichkeiten und Ausstattung, usw.

Ein weiteres wichtiges Merkmal ist das **wirtschaftliche Gewicht** der Tätigkeit. In der Praxis wird das Vorliegen eines wirtschaftlichen Gewichtes dann angenommen, wenn Einnahmen von mindestens **EUR 2.900,00 jährlich** (netto) vorliegen. Bleiben die Einnahmen darunter, ist die Tätigkeit dem Hoheitsbereich zuzurechnen.

Ein BgA muss **nicht auf Gewinn** ausgerichtet sein. Das bedeutet, dass eine Tätigkeit (zB der Betrieb eines Kindergartens) auch dann einen BgA darstellt, wenn laufend Verluste erzielt werden.

² § 2 Abs 1 KStG.

³ Auf die Problematik des Mischbetriebes wird hier bewusst nicht eingegangen.

Sollten doch Gewinne entstehen, unterliegen diese der Körperschaftsteuer (KSt) iHv 25 %.

3 Umsatzsteuer

In diesem Kapitel werden die wichtigsten Grundbegriffe der Umsatzbesteuerung erklärt, die in den nachfolgenden Kapiteln immer wieder benötigt werden.

3.1 Wer ist Unternehmer?

Das Umsatzsteuergesetz (UStG) wendet sich grundsätzlich nur an Unternehmer. Es stellt sich daher die Frage, ob die Evang Pfarrgemeinde Unternehmer iSd UStG ist.

Eine KÖR ist nur im Rahmen ihrer BgA Unternehmer iSd UStG. Der Grundsatz lautet so, dass jeder BgA iSd KStG auch zum Unternehmensbereich einer KÖR gehört. In gewissen Bereichen weicht das UStG aber von diesem BgA-Begriff ab. So gelten bestimmte Tätigkeiten immer als Hoheitsbetrieb, und andere wiederum immer als BgA. Zu letzterer Gruppe gehört auch die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken⁴. Diese gilt immer als BgA. Man spricht in diesem Zusammenhang auch vom „fiktiven Vermietungs-BgA“.

Eine Folge der Unternehmereigenschaft ist, dass Lieferungen oder Leistungen, die im Rahmen eines BgA gegen Entgelt erbracht werden, der USt unterliegen. Im Gegenzug kann aber auch der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden.

Zu beachten ist, dass die gesamte KÖR mit all ihren BgA als ein einziger Unternehmer betrachtet wird. Sie erhält daher auch nur eine einzige Steuernummer.

⁴ Siehe dazu gleich unter Punkt 4.

3.2 Ausstellen von Rechnungen

Führt der Unternehmer Umsätze (Lieferungen und sonstige Leistungen) aus, ist er berechtigt, Rechnungen auszustellen. Sofern Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person ohne Unternehmereigenschaft ausgeführt werden, besteht eine Verpflichtung zur Rechnungsausstellung. Für das Ausstellen von Rechnungen bestehen genaue Formvorschriften, die unbedingt einzuhalten sind⁵. Ohne eine korrekte Rechnung, die alle geforderten Merkmale beinhaltet, ist für den Leistungsempfänger kein Vorsteuerabzug möglich.

Rechnungen müssen im Normalfall folgende **Angaben** enthalten:

- den Namen und Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers
- den Namen und Anschrift des Leistungsempfängers; zusätzlich ist bei einem Rechnungsbetrag von über EUR 10.000,00 die UID-Nr des Leistungsempfängers anzugeben, wenn der Umsatz an einen Unternehmer ausgeführt wird
- die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder Art und Umfang der sonstigen Leistung
- den Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt
- das Entgelt und den anzuwendenden Steuersatz bzw im Falle einer Steuerbefreiung einen entsprechenden Hinweis
- den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag
- das Ausstellungsdatum
- eine fortlaufende Nummer
- die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag EUR 150,00 (inkl USt) nicht übersteigt (sog **Kleinbetragsrechnungen**), genügt die Angabe des Steuersatzes neben dem

⁵ § 11 UStG.

Bruttopreis. Der getrennte Ausweis des Entgelts und des Steuerbetrages ist entbehrlich, ebenso sind Name und Anschrift des Leistungsempfängers nicht erforderlich.

Die Bezeichnung des Dokuments als „Rechnung“ ist nicht erforderlich. Es müssen nur die oben genannten Angaben enthalten sein. Daher kann zB auch der Mietvertrag, sofern er die geforderten Rechnungsangaben enthält, in Verbindung mit dem Zahlungsbeleg als Rechnung iSd UStG angesehen werden.

Auch Rechnungen über Dauerschuldverhältnisse (zB Vermietungen) müssen die angeführten Rechnungsmerkmale enthalten. Sofern in den bestehenden Verträgen Rechnungsmerkmale fehlen, besteht die Möglichkeit eine „Dauerrechnung“ auszustellen. Als Angabe des Leistungszeitraumes wird zB genügen: „Der Mietzins für das Kalenderjahr 2006 beträgt monatlich EUR 1.000,00 plus EUR 100,00 Umsatzsteuer“. Der Mieter kann – Unternehmereigenschaft vorausgesetzt – den Vorsteuerabzug entsprechend den geleisteten Zahlungen vornehmen.

3.3 Umsatzsteuerabfuhr / Vorsteuerabzug

3.3.1 Allgemeines

Um feststellen zu können, wann die USt an das Finanzamt abzuführen ist, muss zuerst geklärt werden, wann die Abgabeschuld entstanden ist. Erst wenn dieser Zeitpunkt feststeht, kann der Zeitpunkt der Fälligkeit, also der Zeitpunkt, bis zu dem die Abgabeschuld bezahlt werden muss, bestimmt werden.

3.3.2 Entstehen der Steuerschuld

Die USt-Schuld entsteht für den Unternehmer (= Steuerschuldner) prinzipiell mit Erbringung der Lieferung oder sonstigen Leistung (sog **Sollbesteuerung**), nur

ausnahmsweise mit der Vereinnahmung (= Zahlung) des Entgeltes (sog **Istbesteuerung**).

Bei der **Sollbesteuerung** entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder Leistung ausgeführt worden ist, also im Leistungszeitpunkt (Besteuerung nach **vereinbarten Entgelten**). Durch eine verspätete Rechnungslegung kann der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld um einen Monat hinausgezögert werden. Auch wenn die Rechnung erst viele Monate später ausgestellt wird, verschiebt sich der Zeitpunkt maximal um ein Monat.

Beispiel: Der Unternehmer liefert im Mai eine Ware an seinen Kunden. Leistungszeitpunkt ist daher Mai. Wird die Rechnung im Mai ausgestellt, entsteht die Steuerschuld im Mai. Wird die Rechnung im Juni ausgestellt, entsteht die Steuerschuld erst im Juni. Wird die Rechnung erst im Dezember ausgestellt, entsteht beim Sollversteuerer die Steuerschuld trotzdem bereits im Juni.

Bei der **Istbesteuerung** erfolgt die Besteuerung nach **vereinnahmten Entgelten**, dh die Steuerschuld entsteht mit Ablauf des Monats, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind. Auf das Datum der Leistung oder der Rechnungsausstellung kommt es nicht an.

Grundsätzlich haben alle Unternehmer die Sollbesteuerung anzuwenden.

Die **Istbesteuerung** ist nur zulässig, wenn einer der folgenden beiden Fälle vorliegt:

- Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben sowie Gewerbebetrieben, wenn keine Buchführungspflicht besteht⁶. Die Istbesteuerung betrifft dann nur den jeweiligen Betrieb, für den keine Bücher geführt werden müssen. Bestehen

⁶ Ob Buchführungspflicht gegeben ist, richtet sich nach § 125 BAO. Sie kann sich einerseits aus handelsrechtlichen Vorschriften ergeben. Daneben enthält die BAO selbst auch bestimmte Grenzen: Buchführungspflicht ist gegeben, wenn ein Betrieb in zwei aufeinanderfolgenden Jahren jeweils mehr als EUR 400.000,00 Umsatz (Gemischtwarenhändler: EUR 600.000,00) hat. Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben ist Buchführungspflicht gegeben, wenn der Einheitswert zum 1. Jänner eines Jahres EUR 150.000,00 überstiegen hat.

daneben andere Betriebe, für die Buchführungspflicht besteht, ist bei diesen die Sollbesteuerung anzuwenden.

- Bei Unternehmern, wenn der Umsatz aus Tätigkeiten, die nicht einem Gewerbebetrieb oder einer Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen sind, in einem der beiden vergangenen Jahre EUR 110.000,00 nicht übersteigt. Das wird in erster Linie bei **Vermietungstätigkeiten durch die Evang Pfarrgemeinde** der Fall sein.

Beispiel: Die Evang Pfarrgemeinde betreibt einen buchführungspflichtigen Gewerbebetrieb, einen Gewerbebetrieb mit Einnahmen-Ausgaben-Rechnung⁷ und eine Vermietung. Für den Gewerbebetrieb mit Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gilt die Istbesteuerung (keine Buchführungspflicht), ebenso für die Vermietungsumsätze, wenn sie (zumindest) in einem der beiden vorangegangenen Kalenderjahre EUR 110.000,00 nicht überschritten haben. Die Evang Pfarrgemeinde kann aber beim Finanzamt beantragen, auch bei diesen Betrieben die Sollbesteuerung anzuwenden. Dieser Antrag auf Sollbesteuerung kann für jeden dieser Betriebe (unabhängig voneinander) gestellt werden. Der buchführungspflichtige Gewerbebetrieb ist zur Sollbesteuerung verpflichtet.

3.3.3 Sonderfall Anzahlungen

Einen **Sonderfall** stellen die **Anzahlungen**⁸ dar. Sie sind immer (also auch bei Sollversteuerern) nach **vereinnahmten Entgelten** zu versteuern.

Beispiel: Der Unternehmer errichtet ein Gebäude. Fertigstellung im Mai 2007. Bei Vertragsabschluss im Februar 2006 erhält er eine Anzahlung iHv EUR 0,2 Mio. Obwohl der Unternehmer Sollversteuerer ist und die Leistung erst im Mai 2007 (bei Übergabe des Bauwerks) erbracht wird, muss die Anzahlung sofort versteuert werden. Die Steuerschuld dafür entsteht bereits im Februar 2006.

⁷ § 4 Abs 3 EStG.

Besonders häufig findet man Anzahlungen bei Mietverhältnissen⁹ oder bei Großaufträgen. Für den Unternehmer wäre es natürlich günstiger, wenn er die Anzahlung bis zur Leistungserbringung zur Gänze behalten könnte, und die USt nicht sofort abführen müsste. Um dieses Ziel zu erreichen, stehen einige Gestaltungsinstrumente zur Verfügung. So könnte die Anzahlung in Form von Kautionen¹⁰ oder eines Darlehens (typischer Anwendungsfall: Mieterdarlehen) geleistet werden, die nicht sofort zu versteuern sind. Da diese Gestaltungsinstrumente aber nur unter besonderen Bedingungen anwendbar sind, sollte bei solchen Gestaltungsmaßnahmen unbedingt Rücksprache mit dem Kirchenamt oder Ihrem Steuerberater gehalten werden.

3.3.4 Vorsteuerabzug

Genauso, wie auch der Unternehmer bei seinen Umsätzen USt in Rechnung stellt, hat er auch USt zu bezahlen, wenn er von einem anderen Unternehmer Lieferungen oder sonstige Leistungen erhält. Diese von einem Unternehmer in Rechnung gestellte USt wird als **Vorsteuer** bezeichnet, da sie aus sogenannten Vorleistungen¹¹ stammt.

Der Unternehmer hat zwar die Vorsteuer an den Lieferanten zu bezahlen, er erhält die Vorsteuer aber vom Finanzamt wieder zurück. Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist insbesondere, dass eine **korrekte Rechnung** ausgestellt wurde. Aus diesem Grund ist die Überprüfung eingegangener Rechnungen auf die Einhaltung der Rechnungsmerkmale besonders wichtig.

⁸ Anzahlung = Käufer bezahlt vor Erhalt der Ware bzw vor Ausführung der Leistung.

⁹ Zu den Mietvorauszahlungen siehe ausführlich Punkt 4.5.

¹⁰ Kautio = Der Mieter oder Kunde hinterlegt Geld, damit der Unternehmer damit allenfalls verursachte Schäden decken kann. Das Geld wird durch den Unternehmer verwaltet.

¹¹ Damit bezeichnet man Leistungen, die erforderlich sind, um die eigene Leistung zu erbringen. Bevor zB ein Tischler einen Kasten herstellen kann, muss er Holz, Leim, etc von einem anderen Unternehmer zukaufen.

Weitere Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass die Lieferungen oder sonstigen Leistungen tatsächlich für das Unternehmen ausgeführt werden, dass sie also im Unternehmen der Evang Pfarrgemeinde verwendet werden.

Beispiel: Eine Evang Pfarrgemeinde lässt das Dach der Kirche neu decken. Der Dachdecker stellt 20 % USt in Rechnung. Selbst wenn die Evang Pfarrgemeinde (zB aufgrund der Vermietung eines Wohnhauses) Unternehmer ist, darf sie keinen Vorsteuerabzug geltend machen, weil die Leistungen des Dachdeckers nicht für ihren Unternehmensbereich ausgeführt werden. Würde hingegen das Mietshaus neu gedeckt, wäre der VSt-Abzug zulässig.

Die Vorsteuer ist erst in jenem Monat abzugsfähig, in dem der Unternehmer die Lieferung bzw sonstige Leistung **und** die Rechnung erhalten hat. Das Vorliegen einer Rechnung ist in zeitlicher Hinsicht nach dem Datum der Rechnungsausstellung und nicht nach dem Datum des Einlangens beim Leistungsempfänger zu beurteilen.

Beispiel 1: Im Februar wird ein neuer Schreibtisch geliefert, die Rechnung liegt bei. Die VSt kann im Februar abgezogen werden.

Beispiel 2: Im Februar wird ein neuer Schreibtisch geliefert, die Rechnung wird erst im März ausgestellt und per Post zugesandt. Die VSt darf erst im März abgezogen werden.

Beispiel 3: Der Schreibtisch kostet EUR 290,70. Auf der Rechnung wird nur der Bruttobetrag und der USt-Satz von 20 % ausgewiesen. Es ist kein VSt-Abzug möglich, da keine korrekte Rechnung vorhanden ist. Es fehlt der Steuerbetrag in EUR

3.3.5 Fälligkeit, Umsatzsteuervoranmeldung, Umsatzsteuererklärung

Der Unternehmer hat für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abgegeben werden, woraufhin die Steuer mit Bescheid festgesetzt wird. Damit sich das gesamte Umsatzsteueraufkommen aber nicht auf einen Zeitpunkt im Jahr konzentriert, wird die USt monatlich „abgerechnet“.

Der Unternehmer hat die für einen Kalendermonat (sog Voranmeldungszeitraum) geschuldete USt selbst zu berechnen und in Form einer Umsatzsteuer-Vorauszahlung (**USt-VZ**) an das Finanzamt abzuführen (bei kleineren Unternehmern ist das Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum). Die Vorauszahlung ist spätestens **am 15. des zweitfolgenden Kalendermonates** zu entrichten. Gleichzeitig ist eine **Voranmeldung** (Umsatzsteuer-Voranmeldung, **UVA**) abzugeben. Die UVA für den Monat Mai ist daher bis 15. Juli abzugeben und gleichzeitig die entsprechende USt-VZ zu leisten.

Wird die Steuerschuld (**Zahllast**) bis zum Abgabetermin entrichtet, entfällt die Verpflichtung zur Einreichung einer UVA. Diese Begünstigung ist aber auf Unternehmer beschränkt, deren Umsätze im vergangenen Kalenderjahr EUR 100.000,00 nicht überstiegen haben. Wenn sich in einem Monat eine **Gutschrift** ergibt (weil die VSt-Beträge in diesem Monat höher sind als die USt-Beträge) oder die Steuer (aus welchen Gründen immer) nicht bis zum Abgabetermin entrichtet wird, muss jedenfalls eine UVA abgegeben werden¹². Die Übermittlung der Voranmeldung – wie auch der Steuererklärung – hat grundsätzlich auf elektronischem Weg (Finanz-Online) zu erfolgen. Ist der Evang Pfarrgemeinde die elektronische Übermittlung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Übermittlung auf dem amtlichen Vordruck zu erfolgen. Der Steuerpflichtige muss die Steuererklärung also nur dann elektronisch übermitteln, wenn er über einen Internetanschluss verfügt und er wegen Überschreitens der Umsatzgrenze von EUR 100.000,00 zur Abgabe von UVA verpflichtet ist.

Bei der Bezahlung mittels Banküberweisung können 3 Tage Respirofrist in Anspruch genommen werden. Dh wenn die Zahlung innerhalb von 3 Tagen nach dem Abgabetermin am Konto des Finanzamtes einlangt, hat die Verspätung keinerlei negative Rechtsfolgen für den Unternehmer.

¹² Andernfalls muss mit Strafzuschlägen und sogar mit finanzstrafrechtlichen Konsequenzen gerechnet werden.

3.4 Kleinunternehmerregelung

Übersteigen die Jahresumsätze aller Unternehmensbereiche einer KöR¹³ zusammen nicht den Betrag von EUR 22.000,00, ist die KöR ein **Kleinunternehmer**. Für Kleinunternehmer ist im Umsatzsteuergesetz eine Steuerbefreiung vorgesehen¹⁴. Das bedeutet, dass die eigenen Umsätze der KöR steuerfrei sind, ein Vorsteuerabzug jedoch nicht zusteht.

Es besteht die Möglichkeit, auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung zu verzichten (**Antrag auf Regelbesteuerung**)¹⁵. Das ist jedoch nur dann sinnvoll, wenn regelmäßig ein Vorsteuerüberhang besteht, also die VSt die USt übersteigt. Zu beachten ist dabei, dass der Unternehmer für **fünf Jahre** an seinen Antrag gebunden ist. Erst nach Ablauf dieser Frist kann er wieder von der Regelbesteuerung abgehen. Ob dieser Verzicht auf die Steuerbefreiung sinnvoll ist, muss daher in jedem Einzelfall unter Berücksichtigung aller Umstände (und unter Beachtung zukünftiger Entwicklungen) geprüft werden.

Beispiel:

<i>Umsätze pa</i>	<i>10.000,00 netto</i>	<i>Steuer</i>	<i>2.000,00</i>
<i>Vorsteuer pa</i>	<i>25.000,00 netto</i>	<i>-</i>	<i><u>5.000,00</u></i>
<i>Vorsteuerüberhang</i>			<i>3.000,00</i>

Wird ein solches Ergebnis mehrere Jahre hindurch erzielt, ist der Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung sinnvoll.

Ist eine KöR Kleinunternehmer hat die KöR in den Rechnungen ausdrücklich auf die Steuerfreiheit hinzuweisen (Formulierungsvorschlag: „*Steuerfrei gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994*“). Ein Kleinunternehmer, dessen Umsätze im Kalenderjahr EUR 7.500,00 nicht übersteigen und der keine Steuer zu entrichten hat, ist von der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung befreit.

¹³ Siehe dazu Punkt 3.1.

¹⁴ § 6 Abs 1 Z 27 UStG.

¹⁵ § 6 Abs 3 UStG.

Wurde ein Regelbesteuerungsantrag gestellt, können die **UVA**¹⁶ als Erleichterungsvorschrift **vierteljährlich** abgegeben werden. Abgabetermine sind dann jeweils der 15. Februar, der 15. Mai, der 15. August und der 15. November. Auch hier gilt, dass bis zum Abgabetermin entweder die Vorauszahlung zu entrichten oder die Voranmeldung beim Finanzamt einzureichen ist.

¹⁶ Siehe 3.3.5.

4 Vermietung und Verpachtung

4.1 Allgemeines

Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken gehört zu den vermögensverwaltenden Tätigkeiten und begründet nach der allgemeinen Definition keinen BgA¹⁷. Sie ist daher dem Hoheitsbereich zuzuordnen und somit grundsätzlich steuerlich **unbeachtlich**. Das gilt zumindest für die **Körperschaftsteuer**.

Für Zwecke der **Umsatzsteuer** ist die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch KöR vom Gesetzgeber explizit als BgA definiert worden¹⁸. Die Vermietung und Verpachtung begründet daher Unternehmereigenschaft.

4.1.1 Grundstücke

Nur die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ist umsatzsteuerlich relevant. Im Steuerrecht versteht man unter Grundstücken nicht nur den nackten **Grund und Boden**, sondern auch Gebäude und bestimmte mit dem Grundstück verbundene Rechte. Es muss sich also nicht unbedingt um ein Grundstück im herkömmlichen Sinn handeln. Auch die Vermietung eines **Gebäudes** oder von **einzelnen Räumlichkeiten**, ja auch nur die kurzfristige Vermietung (zB Hotel, Jugendherberge, Veranstaltungssaal) von Gebäuden oder Räumlichkeiten, ist dazu zu zählen. Auch die Überlassung von **Superädifikaten**¹⁹ und die Einräumung von Dienstbarkeiten an Grundstücken²⁰, die Einräumung eines Baurechts oder die

¹⁷ Es liegt keine gewerbliche Tätigkeit vor, vgl dazu 2.1.

¹⁸ § 2 Abs 3 UStG.

¹⁹ Ein Superädifikat ist ein selbständiges Bauwerk, das auf fremdem Grund in der Absicht aufgeführt wird, dass es nicht stets darauf verbleiben soll. Es fallen also das Eigentum am Grundstück und das Eigentum am Gebäude auseinander. Ein typisches Beispiel wäre eine Bauhütte, die während der Bauzeit vom Bauherrn mit der Erlaubnis des Nachbarn auf dessen Grundstück aufgestellt wird. Aber auch Einkaufszentren und andere Gebäude werden manchmal als Superädifikat errichtet, weil der Errichter des Gebäudes das Grundstück nicht erwerben kann bzw will.

²⁰ ZB Wegerecht, Wohnrecht, Durchleitungsrecht, usw.

Verpachtung eines Jagdrechtes gehören zur Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, wobei diese eine Sonderstellung einnehmen²¹.

4.1.2 Der Bestandvertrag

Zentrales Erfordernis für das Vorliegen eines sog fiktiven Vermietungs-BgA ist, dass die Nutzungsüberlassung²² auf Grundlage eines **zivilrechtlichen Bestandvertrages** erfolgt. Für die Formulierung sollte regelmäßig ein Jurist beigezogen werden. Die Nutzungsüberlassung muss gegen Entgelt erfolgen. **Entgeltlichkeit** ist nach Auffassung des Bundesministeriums für Finanzen bei einem Vermietungs-BgA dann gegeben, wenn der vereinbarte Mietzins zumindest die (laufenden) Betriebskosten deckt²³.

Unter den Betriebskosten sind alle verbrauchsunabhängigen und verbrauchsabhängigen Betriebskosten zu verstehen. Der Betriebskostenbegriff richtet sich dabei nach den §§ 21 - 24 Mietrechtsgesetz (MRG).

Als **Betriebskosten** gem § 21 Abs 1 MRG gelten demnach:

1. die Versorgung des Hauses mit Wasser aus einer öffentlichen Wasserleitung (Wassergebühren und Kosten, die durch die nach den Lieferbedingungen gebotenen Überprüfungen der Wasserleitungen erwachsen) oder die Erhaltung der bestehenden Wasserversorgung aus einem Hausbrunnen oder einer nicht öffentlichen Wasserleitung;
2. die auf Grund der Kehrordnung regelmäßig durchzuführende Rauchfangkehrung, die Kanalräumung, die Unratabfuhr und die Schädlingsbekämpfung;
3. die entsprechende Beleuchtung der allgemein zugänglichen Teile des Hauses, erforderlichenfalls auch des Hofraums und des Durchgangs zu einem Hinterhaus;

²¹ Diese grundstücksgleichen Rechte fallen nicht unter die Steuerbefreiung, die für Grundstücke an sich gelten würde. Es kann daher weder eine Option zur Steuerpflicht, noch eine Rückoption in die Steuerbefreiung ausgeübt werden. Siehe dazu unter Punkt 4.3.

²² Oberbegriff für Vermietung und Verpachtung. Im Umsatzsteuerrecht ist die Unterscheidung zwischen Vermietung und Verpachtung nicht von Bedeutung.

²³ UStR, Rz 265.

4. die angemessene Versicherung des Hauses gegen Brandschaden (Feuerversicherung), sofern und soweit die Versicherungssumme dem Betrag entspricht, der im Schadensfall zur Wiederherstellung (§ 7 MRG) ausreicht;
5. die angemessene Versicherung des Hauses gegen die gesetzliche Haftpflicht des Hauseigentümers (Haftpflichtversicherung) und gegen Leitungswasserschäden einschließlich Korrosionsschäden;
6. die angemessene Versicherung des Hauses gegen andere Schäden, wie besonders gegen Glasbruch hinsichtlich der Verglasung der allgemeinen Benützung dienenden Räume des Hauses einschließlich aller Außenfenster oder gegen Sturmschäden, etc;
7. die in § 22 MRG bestimmten Auslagen für die Verwaltung ($m^2 \times$ Preis je Ausstattungskategorie/12 Monate);
8. den im § 23 MRG bestimmten Beitrag für Hausbesorgerarbeiten (Entgelt Hausbesorger inkl DG-Anteil, Kosten für Gerätschaften, Beleuchtung Dienstwohnung, aufgewendete Beträge zur Abfertigung des Hausbesorgers).

Nach § 21 Abs 2 MRG zählen zu den Betriebskosten auch die anteilig anrechenbaren öffentlichen Abgaben der Liegenschaft mit Ausnahme solcher, die nach landesgesetzlichen Bestimmungen auf die Mieter nicht übergewälzt werden dürfen.

Beispiel: Ein Gebäude wird um monatlich 1.000,00 vermietet. Die Betriebskosten betragen im Jahr 10.000,00. Die Vermietung wird von der Finanzverwaltung auf Grundlage der Umsatzsteuerrichtlinien anerkannt.

Bei der Überlassung von Grundstücken gegen **bloßen Ersatz der Betriebskosten** liegt nach zivilrechtlichem Verständnis kein entgeltlicher Vertrag vor. Es ist daher kein Mietvertrag iSd 1090 ABGB gegeben. Somit würde umsatzsteuerlich **keine Vermietung von Grundstücken** anzunehmen sein. Auch der Unabhängige Finanzsenat (UFS; zweite Instanz im Abgabenverfahren) hat in einer Entscheidung vom 22.5.2003 ausgesprochen, dass die Überlassung von Grundstücken gegen Ersatz der Betriebskosten keine unternehmerische Tätigkeit der KöR dar-

stellt. Implizit wird in der Entscheidung des UFS der Ansatz einer Abschreibungs-komponente iHv 1,5 % im Mietentgelt gefordert.

Bei Abschluss eines Mietvertrages empfehlen wir Rücksprache mit dem Kirchen-
amt bzw Ihrem Steuerberater zu halten.

Bei Vermietung unbebauter Grundstücksflächen (zB Grundstück ohne Gebäude,
Sportplatz), kann mangels Betriebskosten nur dann vom Vorliegen eines entgeltli-
chen Vertrages ausgegangen werden, wenn die Miete zumindest **25 % der orts-
üblichen Miete** beträgt. Die Höhe des ortsüblichen Mietzinses hat sich dabei uE
an den Nutzungsmöglichkeiten des Grundstückes zu orientieren (zB landwirt-
schaftliches Grundstück, Bauland, ...). Es hat daher ein Vergleich mit anderen
Grundstücken in ähnlicher oder gleicher Lage zu erfolgen.

4.1.3 Mietentgelt

Das im Bestandvertrag vereinbarte Mietentgelt sollte nicht in Form der Weiterver-
rechnung der Betriebskosten bestehen. Vielmehr sollte **explizit ein Geldbetrag**
als Mietentgelt angesetzt werden, der Mietzins und Betriebskosten deckt. Die Be-
triebskosten müssen daher vorsichtig geschätzt werden, damit diese im Mietent-
gelt jedenfalls Deckung finden.

Eine weitere Möglichkeit besteht darin, einen bestimmten **Mietzins zuzüglich die
Betriebskosten** als Mietentgelt festzusetzen (zB „EUR 1.000,00 zuzüglich Be-
triebskosten“).

Damit das Mietverhältnis als solches anerkannt wird, muss das Mietentgelt vom
Mieter auch **tatsächlich bezahlt** werden. Eine reine Gegenverrechnung bzw Er-
fassung in der Buchhaltung reicht nicht. Ebenso wird das Mietverhältnis nicht an-
erkannt, wenn der Mieter das bezahlte Mietentgelt auf Umwegen (zB über Förde-
rungen) vom Vermieter zurück erhält. In diesem Fall liegt eine unentgeltliche
Gebrauchsüberlassung vor.

Werden die genannten Voraussetzungen erfüllt, liegt eine unternehmerische Tätigkeit vor, die dem UStG unterliegt. Wie die VuV steuerlich konkret behandelt wird, hängt davon ab, was vermietet bzw. verpachtet wird.

4.1.4 Vergebührung

Bestandverträge müssen beim Finanzamt vergebührt werden. Die Gebühr beträgt **1 %** der Bemessungsgrundlage. Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage wird zwischen befristeten und unbefristeten Bestandverträgen unterschieden.

Bei **befristeten Bestandverträgen** beträgt die Bemessungsgrundlage das der Vertragsdauer entsprechende Vielfache des Jahresbestandzinses, höchstens jedoch das 18fache des Jahreswertes. Bei **unbefristeten Bestandverträgen** wird die Bemessungsgrundlage mit dem dreifachen des Jahresbestandzinses bewertet.

Wird von beiden Vertragsteilen für eine bestimmte Laufzeit ein **Kündigungsverzicht** abgegeben, gilt der Vertrag für diese Zeit wie ein befristeter Vertrag, der anschließend zu einem unbefristeten Vertrag wird. Bei nur einseitigem Kündigungsverzicht gilt der Vertrag als auf unbestimmte Zeit geschlossen.

Beispiel 1: Ein Mietvertrag wird auf 10 Jahre abgeschlossen, Bestandzins EUR 1.000,00 monatlich. Die Gebühr beträgt EUR 1.200,00 (EUR 1.000,00 x 12 Monate x 10 Jahre x 1 %).

Beispiel 2: Ein Mietvertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Bestandzins EUR 1.000,00 monatlich. Die Gebühr beträgt EUR 360,00 (EUR 1.000,00 x 12 Monate x 3 Jahre x 1 %).

Beispiel 3: Ein Mietvertrag wird auf unbestimmte Zeit geschlossen. Beide Parteien geben einen Kündigungsverzicht auf 20 Jahre ab. Der Bestandzins beträgt EUR 1.000,00 monatlich. Die Gebühr beträgt EUR 2.520,00 („bestimmte“ Laufzeit: EUR 1.000,00 x 12 Monate x 18 Jahre x 1 % = EUR 2.160,00; anschließend unbestimmte Laufzeit: EUR 1.000,00 x 12 Monate x 3 Jahre x 1 % = EUR 360,00).

4.2 VuV einer Wohnung

Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken **zu Wohnzwecken** ist steuerpflichtig. Es kommt der **ermäßigte Steuersatz von 10 %** zur Anwendung²⁴.

Dem ermäßigten Steuersatz unterliegt nicht nur die Vermietung von Wohnungen bzw Wohnhäusern, sondern auch die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen (zB Hotel, Jugendherberge) und die Vermietung zu Campingzwecken.

Das bedeutet, dass das Mietentgelt zuzüglich 10 % USt verrechnet werden muss. Im Gegenzug kann die Vorsteuer aus Aufwendungen, die mit der Vermietungstätigkeit in Zusammenhang stehen, geltend gemacht werden.

Handelt es sich bei der KöR um einen Kleinunternehmer und wurde kein Regelbesteuerungsantrag gestellt, ist die Vermietung einer Wohnung nicht steuerpflichtig²⁵.

Der begünstigte Steuersatz (10 %) gilt grundsätzlich auch für die mit der Vermietung in Zusammenhang stehenden unselbständigen **Nebenleistungen**. Dazu gehören etwa Aufzugbenützung, Waschküchenbenützung, Treppenbeleuchtung, Flur- und Treppenreinigung, Wasserversorgung, Instandhaltungen. Die Lieferung von **Wärme** (darunter fällt nur die Heizung, nicht jedoch Warmwasser) unterliegt hingegen dem Normalsteuersatz (20 %).

²⁴ § 10 Abs 2 Z 4 UStG.

²⁵ Siehe 3.4.

4.3 VuV von Grundstücken für Geschäftsräumlichkeiten und zu sonstigen Zwecken – Steuerbefreiung, Option zur Steuerpflicht

Die Vermietung von Grundstücken zu anderen als Wohnzwecken²⁶ ist grundsätzlich von der USt befreit²⁷. Das betrifft insbesondere die Vermietung von **Geschäftsräumlichkeiten**. Lediglich die Vermietung bzw Verpachtung von **Fahrzeugabstellplätzen** und von **Maschinen und sonstigen Anlagen**, die zu einer Betriebsanlage gehören, ist nicht steuerbefreit; sie unterliegt dem Normalsteuersatz von 20 %.

Steuerbefreiung bedeutet, dass keine USt in Rechnung gestellt werden muss, aber auch keine VSt abgezogen werden darf.

Es besteht jedoch die Möglichkeit, zur USt-Pflicht zu **optieren**²⁸. Damit wird die Vermietungstätigkeit wieder USt-pflichtig und der Vermieter kann die VSt geltend machen.

Man kann sich bei **jedem einzelnen Mietvertrag** entscheiden, ob man zur Umsatzsteuerpflicht optieren will oder nicht. Es können also beispielsweise einige Geschäftslokale in einem Gebäude umsatzsteuerfrei und andere umsatzsteuerpflichtig vermietet werden.

Die **Ausübung der Option** erfolgt formfrei (ohne förmlichen Antrag an das Finanzamt) durch die steuerpflichtige Behandlung der Mietentgelte in der Umsatzsteuervoranmeldung bzw spätestens in der Umsatzsteuererklärung des jeweiligen Jahres. Eine eigene Mitteilung an das Finanzamt hat nicht zu erfolgen; die Option bindet in keiner Weise, dh theoretisch könnte die Miete jedes Monat anders behandelt werden.

²⁶ Siehe 4.2.

²⁷ § 6 Abs 1 Z 16 UStG.

²⁸ § 6 Abs 2 UStG.

Im Mietvertrag sollte bei Ausübung der Option die Klausel aufgenommen werden, dass das Mietentgelt zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer vorgeschrieben wird²⁹.

Eine zeitliche Bindung an die einmal ausgeübte Option gibt es, wie bereits erwähnt, nicht. Jedoch ist bei einem späteren Verzicht auf die Option zu beachten, dass **Vorsteuerkorrekturen** notwendig sein können. Der Berichtigungszeitraum beträgt bei Grundstücken 10 Jahre³⁰.

Wird zB ein Geschäftslokal, bei dessen Errichtung Vorsteuern von EUR 100.000,00 geltend gemacht wurden, 4 Jahre USt-pflichtig vermietet, ab dem 5. Jahr aber nicht mehr, so sind ab dem 5. Jahr bis zum 10. Jahr der Nutzung jeweils 10 % der Vorsteuern zurückzubezahlen. Insgesamt sind daher EUR 60.000,00 der geltend gemachten EUR 100.000,00 rückzuerstatten³¹.

Wird die Option ausgeübt, unterliegt die Vermietung und Verpachtung dem **Normalsteuersatz von 20 %**.

Sollte die KöR unter die Kleinunternehmerregelung fallen, und will sie die Vermietung bzw Verpachtung steuerpflichtig durchführen, muss sie zusätzlich auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichten³².

Welche positiven Wirkungen die Option zur Steuerpflicht haben kann, soll im Folgenden erläutert werden:

²⁹ Handelt es sich beim Mieter um einen Unternehmer, der die VSt aus dem Mietvertrag geltend machen will, muss der Vermieter (Evang Pfarrgemeinde) eine Rechnung ausstellen, die alle Kriterien einer umsatzsteuerlichen Rechnung erfüllt (siehe Punkt 3.2.).

³⁰ § 12 Abs 10 UStG.

³¹ Siehe dazu auch das Beispiel unter 4.4.

³² Siehe Punkt 3.4.

4.4 „Steuersparmodell“ VuV

Während die Vermietung und Verpachtung zu Wohnzwecken immer steuerpflichtig ist, hat die Evang Pfarrgemeinde bei der Vermietung zu anderen Zwecken grundsätzlich die **Wahl**, ob sie steuerpflichtig oder steuerfrei vermieten will.

Die Ausübung der Option ist nur dann sinnvoll, wenn sich ein **Vorsteuerüberhang** ergibt, wenn also mehr VSt geltend gemacht werden können, als USt abgeführt werden muss.

Die steuerpflichtige Vermietung empfiehlt sich daher insbesondere dort, wo **größere Investitionen** anstehen. Aus dem laufenden Betrieb lassen sich in der Regel kaum bedeutsame Vorteile erzielen.

Bei Optimierungsüberlegungen ist jedoch stets zu beachten, dass die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch KöR nur dann als unternehmerische Tätigkeit anerkannt wird und demzufolge ein Vorsteuerabzug zulässig ist, wenn ein zivilrechtlicher Bestandvertrag vorliegt, sprich Entgeltlichkeit gegeben ist (siehe dazu Punkt 4.1.2.).

Ein weiterer Vorteil kann durch die **Rückoptierung** nach Ablauf des **Vorsteuerberichtigungszeitraumes** erlangt werden³³. Diese Gestaltungsmöglichkeit soll anhand eines kleinen Beispiels erklärt werden:

Beispiel: Der Vermieter V hat bisher ein Bürohaus umsatzsteuerfrei vermietet. Im Jahr 2006 will er das Gebäude umbauen. Die Kosten des Umbaus werden EUR 1 Mio zuzüglich 20 % USt betragen. Um die VSt in Höhe von EUR 0,2 Mio geltend machen zu können, optiert V zur Steuerpflicht, dh er führt für die Mieterlöse Umsatzsteuer ab.

³³ § 12 Abs 10 UStG.

Würde V nun im Jahr 2007 wieder in die Steuerfreiheit zurückoptieren (dh steuerfrei vermieten), hätte er im Ergebnis im Jahr 2006 EUR 0,2 Mio als Vorsteuern vom Finanzamt rückgefordert ohne künftig USt zu bezahlen (abgesehen vom Jahr 2006). Um das zu verhindern, hat der Gesetzgeber einen Vorsteuerberichtigungszeitraum vorgesehen. Diese Regelung besagt nichts anderes, als dass die Vorsteuer anteilig zurückzubezahlen ist, wenn der betreffende Gegenstand in den Folgejahren nicht mehr zur Erzielung umsatzsteuerpflichtiger Einnahmen genutzt wird. Bei Gebäuden beträgt der Berichtigungszeitraum 10 Jahre (wobei das Jahr, in dem die VSt geltend gemacht wurde, mitgerechnet wird). Für jedes Jahr, in dem das Gebäude nicht mehr zur Erzielung umsatzsteuerpflichtiger Einnahmen genutzt wird, muss 1/10 der geltend gemachten VSt zurückbezahlt werden.

Im Beispielfall muss das Gebäude daher bis zum Jahr 2015 steuerpflichtig vermietet werden. Wird die steuerpflichtige Vermietung bereits mit Ende 2011 beendet (weil zB zur Steuerfreiheit zurückoptiert wird oder die Vermietung ganz aufgegeben wird), müssen insgesamt 40 % der im Jahr 2006 geltend gemachten VSt zurückbezahlt werden (für die Jahre 2002 bis 2015).

Diese Regelung kann man sich nur dahingehend zu nutze machen, dass man 10 Jahre nach einer Großinvestition zur Steuerfreiheit zurückkehren kann, und trotzdem die VSt nicht verliert.

Im Beispielfall bekam der Vermieter EUR 0,2 Mio als Vorsteuern vom Finanzamt zurück. Wird das Gebäude um EUR 5.000,00 + 20 % USt vermietet, fällt ab dem Jahr 2006 USt in Höhe von EUR 1.000,00 jährlich an. Im Jahr 2016 optiert der Vermieter wieder zur Steuerfreiheit zurück, dh ab dem Jahr 2016 wird keine USt mehr abgeführt. Der Steuervorteil beträgt daher EUR 190.000,00 (EUR 200.000,00 – EUR 10.000,00).

4.5 Mietvorauszahlungen

Die Besteuerung erfolgt bei der Vermietung und Verpachtung grundsätzlich laufend mit der Vereinnahmung des Mietentgelts³⁴. Leistet der Mieter jedoch eine Vorauszahlung (zB für ein ganzes Jahr oder für mehrere Jahre), ist die Mietvorauszahlung bereits im Zahlungszeitpunkt zur Gänze zu versteuern (sog **Mindest-Istbesteuerung**).

Beispiel: Im Jänner 2006 wird ein Mietvertrag abgeschlossen. Das Mietentgelt von EUR 300,00 monatlich zuzüglich EUR 60,00 USt soll grundsätzlich monatlich entrichtet werden. Der Mieter bezahlt dem Vermieter bei Beginn des Mietverhältnisses sofort EUR 10.800,00, da der Vermieter derzeit nicht über genügend Mittel verfügt, um das Gebäude entsprechend der geplanten Nutzung durch den Mieter zu adaptieren. Der bezahlte Betrag soll auf die laufenden Mietentgelte angerechnet werden.

Der Investitionszuschuss stellt eine Mietvorauszahlung dar. Diese ist sofort (also im Zahlungszeitpunkt) zur Gänze zu versteuern und die USt abzuführen. Die USt für Jänner 2006 beträgt daher EUR 1.800,00 (EUR 10.800 brutto = EUR 9.000 netto + EUR 1.800 USt) und ist mit der UVA am 15. März 2006 an das Finanzamt abzuführen. Der Vermieter kann also nur EUR 9.000,00 für Investitionen nutzen. Bei laufender Zahlung des Mietentgelts wären mit der UVA für Jänner 2006 und in den Folgemonaten nur jeweils EUR 60,00 USt abzuführen.

Um diese nachteiligen Folgen der sofortigen Abfuhr der gesamten Steuer zu vermeiden, können Vorauszahlungen des Mieters auch als Kautionen oder Mieterdarlehen gestaltet werden. Damit sind jedoch andere steuerliche und wirtschaftliche Konsequenzen verbunden. Es sollte daher bei einer derartigen Gestaltung Rücksprache mit dem Kirchenamt oder Ihrem Steuerberater gehalten werden.

³⁴ Zur Differenzierung zwischen Soll- und Istbesteuerung vgl 3.3.

4.6 Verpachtung von Grundstücken

Da bei unbebauten Grundstücken im Regelfall keine Aufwendungen mit VSt vorliegen, sollte die Verpachtung von unbebauten Grundstücken nach Möglichkeit USt-frei erfolgen. Die USt wäre bei Verpachtung an Nicht-Unternehmer eine reine Kostenbelastung, und bei Verpachtung an Unternehmer aufgrund seiner Möglichkeit zum Vorsteuerabzug bei diesem ein bloßer Durchlaufposten. Ein Vorteil könnte durch die Option zur Steuerpflicht in keinem der beiden Fälle (weder beim Vermieter noch beim Mieter) erzielt werden.

Ein typischer Anwendungsfall für die Vermietung eines unbebauten Grundstücks ist etwa die Vermietung eines Grundstückes an einen Mobilfunkbetreiber zum Aufstellen eines Funkmastes.

Beispiel: Die Evangelische Pfarrgemeinde, welche ein zentral gelegenes Grundstück besitzt, überlässt dieses an einen Mobilfunkbetreiber, um eine Mobilfunkanlage aufstellen zu können. Die Pfarrgemeinde wird nicht mit Kosten belastet (trägt keine Reparaturkosten) und schreibt dem Mobilfunkbetreiber EUR 1.000,00 pro Monat vor. Die Vermietung kann entweder ohne Umsatzsteuer oder mit 20 % USt erfolgen. Daraus ergeben sich folgende Konsequenzen:

	0 %	20 %
<i>Vorschreibung</i>	<i>EUR 1.000,00 + EUR 0,00 USt</i>	<i>EUR 1.000,00 + EUR 200,00 USt</i>
<i>Belastung Mieter</i>	<i>EUR 1.000,00</i>	<i>EUR 1.200,00</i>
<i>weitere Folgen</i>	<i>keine</i>	<i>Abfuhr von EUR 200,00 durch die Evang Pfarrgemeinde, wenn nicht Kleinunternehmer</i>

5 Verkauf von Grundstücken

5.1 Umsatzsteuer

Grundstücksumsätze sind grundsätzlich **unecht steuerbefreit**³⁵, dh es wird keine USt in Rechnung gestellt, und keine VSt abgezogen.

Befreit sind die Veräußerung von

- Liegenschaften
- Baurechten
- Gebäuden auf fremden Grund (Superädifikat).

Nicht zum Grundstück zählen Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören.

Ähnlich wie bei der Vermietung und Verpachtung zu anderen als Wohnzwecken³⁶ ist auch hier eine **Option zur Steuerpflicht** möglich. Diese ist nur dann sinnvoll, wenn hohe Vorsteuerbeträge (etwa aus umfangreicher Bautätigkeit am Grundstück) geltend gemacht wurden, und das Grundstück innerhalb des Vorsteuerberichtigungszeitraumes verkauft werden soll. Durch den USt-pflichtigen Verkauf des Grundstücks wird eine VSt-Berichtigung vermieden.

Die Ausübung der Option ist wiederum an keine besondere Form gebunden, der Umsatz muss lediglich in der UVA bzw der Jahreserklärung steuerpflichtig behandelt und im Vertrag als steuerpflichtiger Umsatz ausgewiesen werden („... zuzüglich 20 % USt ...“).

³⁵ § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG.

³⁶ Vgl 4.3.

Ein wichtiger Grund für die Option zur Steuerpflicht ist die Vermeidung einer VSt-Korrektur³⁷.

Beispiel: Im Jahr 2003 wurde ein Gebäude errichtet und VSt aus den Errichtungskosten geltend gemacht. Das Gebäude wurde USt-pflichtig vermietet. Im Jahr 2006 soll das Gebäude verkauft werden. Erfolgt der Verkauf steuerfrei, sind 70 % der geltend gemachten Vorsteuern zurückzuerstatten, da das Gebäude quasi ab diesem Zeitpunkt nicht mehr unternehmerisch (USt-pflichtig) genutzt wird. Wird das Gebäude USt-pflichtig veräußert, ist keine Berichtigung vorzunehmen.

5.2 Grunderwerbsteuer

Jede Veräußerung von Grundstücken unterliegt der Grunderwerbsteuer. Unter Grundstücken versteht man in diesem Zusammenhang nicht nur Grundstücke und Gebäude, sondern auch Baurechte, Superädifikate, Dienstbarkeiten, usw³⁸.

Die GrESt beträgt **3,5 %** vom Kaufpreis. Zu beachten ist, dass die GrESt immer vom **Bruttokaufpreis** berechnet wird.

Beispiel: Ein Gebäude wird um EUR 500.000,00 verkauft. Die GrESt beträgt EUR 17.500,00. Wird das Gebäude USt-pflichtig verkauft (EUR 500.000,00 + EUR 100.000,00 USt), beträgt die Belastung EUR 21.000,00.

³⁷ Siehe dazu 4.3.

³⁸ Vgl § 2 GrEStG.

6 Kindergärten

6.1 Betrieb eines Kindergartens

Der Betrieb eines Kindergartens stellt regelmäßig einen BgA dar³⁹. Es handelt sich um eine selbständige Einrichtung (eigene Räumlichkeiten und Betriebsmittel, eigenes Personal) und eine privatwirtschaftliche Tätigkeit. Fraglich ist zumeist nur, ob es sich um eine Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht handelt, sprich: ob Einnahmen von mehr als EUR 2.900,00 netto jährlich erzielt werden. Zu den Einnahmen zählen insbesondere die Elternbeiträge. Subventionen sind in diese Grenze nicht einzurechnen.

Kindergärten, die von KÖR betrieben werden, sind grundsätzlich (ähnlich der Vermietung und Verpachtung zu anderen als Wohnzwecken) **unecht steuerbefreit**⁴⁰. Das bedeutet, dass die Einnahmen (Elternbeiträge) nicht zu versteuern sind, aber aus Anschaffungen auch keine VSt abgezogen werden darf.

Es besteht jedoch die Möglichkeit, zur Steuerpflicht zu optieren⁴¹. Eine solche **Option zur Steuerpflicht** ist nur dann möglich, wenn die Betätigung in erheblichem Umfang privatwirtschaftlich organisiert und ausgerichtet ist und die Steuerbefreiung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen könnte. Das Vorliegen dieser Umstände muss vom Finanzamt bestätigt werden. Die Ausübung der Option muss aber gründlich überlegt werden. Bei dieser speziellen Optionsmöglichkeit kann nämlich nicht ohne weiteres in die Steuerfreiheit zurück gewechselt werden. Ein solcher Wechsel ist nur möglich, wenn nachgewiesen wird, dass sich die hierfür maßgeblichen Verhältnisse gegenüber dem Zeitpunkt der Abgabe der Optionserklärung verändert haben (zB die Schließung eines Teiles des Kindergartens). Dieser Nachweis gestaltet sich in der Praxis aber als schwierig. Von der einmal gewählten Steuerpflicht kann daher praktisch nicht mehr abgegangen werden.

³⁹ Siehe dazu allgemein auch Punkt 2.1.

⁴⁰ § 6 Abs 1 Z 23 UStG.

Wird die Option ausgeübt, unterliegen die Leistungen dem ermäßigten Steuersatz von 10 %⁴². Da aber ein Großteil der im Kindergarten anfallenden Aufwendungen die Personalkosten betrifft und dort keine VSt anfällt, wird auch dieser ermäßigte Steuersatz im **laufenden Betrieb zu keinem Steuervorteil** führen.

Ein Vorteil könnte sich jedoch ergeben, wenn **größere Investitionen** durchgeführt werden, da dann auch große VSt-Beträge anfallen. Da aber die Rückkehr in die Steuerfreiheit – wie erwähnt – nicht ohne weiteres möglich ist, muss auch in diesem Fall eine genaue Abwägung der Vor- und Nachteile der Steuerpflicht stattfinden (zB durch Planungsrechnungen des laufenden Betriebs und der Investitionen).

Beispiel: Im Jahr 2006 wird ein Kindergartengebäude saniert. Die Sanierungskosten belaufen sich auf EUR 60.000,00 brutto. Der Elternbeitrag beläuft sich bisher auf EUR 70,00 monatlich. Es sind durchschnittlich 70 Kinder im Kindergarten untergebracht. Der Sachaufwand (zB Bastelmaterial, Spielzeug, Büromaterial, Raummiete, Putzmittel) beträgt EUR 30.000,00 jährlich (brutto).

Bei Ausübung der Option können VSt aus den Sanierungskosten von EUR 10.000,00 lukriert werden. Weiters können laufend VSt von EUR 5.000,00 jährlich geltend gemacht werden (20 % USt aus dem laufenden Sachaufwand). Im Gegenzug müssen jedoch die Elternbeiträge der USt unterworfen werden. Sie erhöhen sich daher auf EUR 77,00 monatlich. Daraus ergibt sich eine jährlich USt-Belastung von EUR 5.880,00.

Bleiben diese Eckdaten in den nächsten Jahren gleich, so verwandelt sich der anfänglich Steuervorteil ab dem Jahr 2017 in einen Steuernachteil. Diese Entwicklung ergibt sich klarerweise daraus, dass die laufende USt höher ist als die laufende VSt. So wird nach und nach der einmalige VSt-Vorteil bei der Sanierung aufgezehrt, wie nachfolgende Tabelle zeigt:

⁴¹ Art XIV BGBl 1995/21.

⁴² § 10 Abs 2 Z 14 UStG.

Jahr		Netto in EUR	USt/VSt in EUR
2006	Einnahmen Elternbeitrag (EUR 70,00 x 70 x 12)	58.800,00	5.880,00
	Ausgaben laufend	- 25.000,00	- 5.000,00
	Sanierungskosten	- 50.000,00	- 10.000,00
	Ergebnis	- 16.200,00	-9.120,00 (VSt-Überhang)
2007	Einnahmen laufend	58.800,00	5.880,00
	Ausgaben laufend	- 25.000,00	- 5.000,00
	Ergebnis		880,00
2008	Ergebnis		880,00
2009	Ergebnis		880,00
2010	Ergebnis		880,00
2011	Ergebnis		880,00
2012	Ergebnis		880,00
2013	Ergebnis		880,00
2014	Ergebnis		880,00
2015	Ergebnis		880,00
2016	Ergebnis		880,00
	Vorteil Ende 2010		-320,00
2017	Ergebnis		880,00
	Nachteil Ende 2011		+ 560,00

Sinnvoll ist eine Option daher nur, wenn das Verhältnis VSt aus Sachaufwand – USt aus Elternbeiträge einigermaßen ausgeglichen ist und eine entsprechend große Investition ansteht.

Bei einem Investitionsvolumen von EUR 0,2 Mio brutto würde der Steuervorteil im Beispiel selbst nach 20 Jahren noch rund EUR 16.000,00 betragen. Wird nun etwa alle 20 Jahre eine derartige Investition getätigt, so ist eine Option zur Steuerpflicht jedenfalls zu empfehlen.

6.2 Überlassung eines Kindergartens

In manchen Fällen gehört das Gebäude, in dem sich der Kindergarten befindet, einem anderen Rechtsträger, als dem Betreiber des Kindergartens. Wird ein Kin-

dergartengebäude von einer KÖR überlassen, stellt sich die Frage, wie diese Überlassung steuerlich zu behandeln ist.

Beispiel: Die Evang Pfarrgemeinde V überlässt der Evang Pfarrgemeinde M ein Gebäude, in dem M einen Kindergarten betreibt. Als Mietzins werden EUR 220,00 monatlich vereinbart.

6.2.1 Entgeltliche Überlassung eines eingerichteten BgA

Wurde der Kindergarten von V schon mit allen notwendigen Einrichtungsgegenständen ausgestattet, sodass der Kindergarten im Prinzip jederzeit auch von V selbst betrieben werden könnte (man spricht von der betriebstypischen Einrichtung), dann geht das Gesetz davon aus, dass es sich um einen **BgA** handelt, der nun von V jemand anderem entgeltlich überlassen wird. Ziel des Gesetzes ist es, die Überlassung der Selbstführung eines BgA gleichzustellen. Ein BgA liegt daher vor, wenn die betreffende Tätigkeit – bei Selbstführung – einen BgA begründen würde. Die Überlassung dieses BgA führt zu einem BgA. Die Überlassung einer Tätigkeit, die hoheitlich ausgeübt wird, kann hingegen keinen BgA begründen.

In diesem Fall kommen jedoch bei der Prüfung, ob eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt, nicht die Bestimmungen über die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken zur Anwendung. Nach allgemeinen Grundsätzen liegt ein BgA nur vor, wenn Einnahmen von wirtschaftlichem Gewicht, dh von mehr als **EUR 2.900,00** erzielt werden. Insbesondere bei kleineren Objekten wird es daher schwierig sein, das Entgelt in solcher Höhe festzulegen.

Im Beispielfall würde die Bagatellgrenze nicht erreicht ($EUR\ 220,00 \times 12 = EUR\ 2.640,00$). Die Überlassung des Kindergartens würde daher keine unternehmerische Tätigkeit darstellen, dh es könnte auch kein VSt-Abzug vorgenommen werden.

Erfüllt die Überlassung des eingerichteten BgA alle Voraussetzungen (selbständige Einrichtung, privatwirtschaftlich, nachhaltig, wirtschaftliches Gewicht), ist damit das Vorliegen der Unternehmereigenschaft zu bejahen.

In der Regel wird der Überlassung ein Pachtvertrag zugrunde liegen. Inhaltlich betrachtet liegt wiederum eine Vermietung und Verpachtung vor, die grundsätzlich unecht steuerbefreit ist. Um den VSt-Abzug in Anspruch nehmen zu können, kann zur USt-Pflicht optiert werden. Die entgeltliche Überlassung eines eingerichteten BgA unterliegt dann dem Normalsteuersatz von 20 %. Die unechte Steuerbefreiung (mit Optionsmöglichkeit) gilt jedoch nur für das überlassene Grundstück und Gebäude. Die Vermietung von Betriebsvorrichtungen unterliegt immer dem Normalsteuersatz von 20%.

Der Unterschied zwischen der reinen Vermietung und Verpachtung und der entgeltlichen Überlassung eines eingerichteten BgA ist vordergründig nur, unter welchen Voraussetzungen überhaupt umsatzsteuerlich ein BgA, dh die Unternehmereigenschaft gegeben ist (Betriebskosten vs Bagatellgrenze). Soweit es um die steuerliche Behandlung der Überlassung des Grundstückes geht, ist in beiden Fällen die gleiche Regelung anzuwenden.

Ein weiterer Unterschied ist der, dass die reine Vermietung und Verpachtung körperschaftsteuerlich völlig unbeachtlich ist, während die entgeltliche Überlassung eines eingerichteten BgA auch für Zwecke der KSt als BgA behandelt wird. Werden aus der entgeltlichen Überlassung eines eingerichteten BgA daher Gewinne erwirtschaftet, unterliegen diese der KSt in Höhe von 25 %. Da die meisten BgA aber ohnehin keine Gewinne erzielen, ist diese KSt-Pflicht nicht von großer Bedeutung.

6.2.2 Vermietung

Zum anderen könnte es sich bei der Überlassung des Kindergartengebäudes um eine einfache Vermietung eines Grundstückes handeln. Das ist der Fall, wenn das

Inventar und die sonstige Einrichtung, die für den Betrieb des Kindergartens erforderlich ist, nicht mit überlassen wird, sondern vom Betreiber selbst angeschafft wird. Da es sich in diesem Fall um eine Vermietung eines Grundstückes zu anderen als Wohnzwecken handeln würde, wäre die Vermietung grundsätzlich unecht steuerbefreit⁴³. V könnte zur USt-Pflicht optieren, um etwa VSt aus der Errichtung des Gebäudes geltend machen zu können.

Zu prüfen wäre, ob mit dem Mietentgelt von EUR 220,00 eine unternehmerische Tätigkeit begründet wird (siehe Kap. 4.1.2.).

Hat M als Betreiber des Kindergartens die Option zur Steuerpflicht nicht ausgeübt, stellt die USt (aus Miete und Investitionen in die Ausstattung) für ihn eine Kostenbelastung dar.

⁴³ Siehe dazu auch 4.3.

7 Veranstaltungen in der Evang Pfarrgemeinde

In vielen Evang Pfarrgemeinden wird es im Laufe eines Jahres die eine oder andere Veranstaltung geben, sei es ein Pfarrball oder eine sonstige Feier. Solche Veranstaltungen erfüllen regelmäßig die Voraussetzungen eines BgA⁴⁴ und sind damit grundsätzlich steuerpflichtig.

Das Gesetz sieht aber – in einem kleinen Rahmen – eine Steuerbefreiung für solche Veranstaltungen vor. Die **Steuerbefreiung** umfasst dabei sowohl die **KSt**⁴⁵ als auch die **USt**⁴⁶.

7.1 Voraussetzungen für die Steuerbefreiung

- Der Betrieb besteht ausschließlich in der entgeltlichen Durchführung von geselligen oder gesellschaftlichen Veranstaltungen aller Art.
- Jährliche Höchstdauer 4 Tage.
- Die Veranstaltungen müssen nach außen hin erkennbar zur materiellen Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke iSd Bundesabgabenordnung (BAO) abgehalten werden.
- Die Erträge aus der jeweiligen Veranstaltung müssen nachweislich für diesen Zweck verwendet.
- Mit diesen Veranstaltungen sind an höchstens drei Tagen im Jahr gastgewerbliche Betätigungen (Abgabe von Speisen und Getränken) verbunden.

Die Voraussetzungen im Einzelnen:

⁴⁴ Es werden Einnahmen über EUR 2.900,00 pro Jahr erzielt, die Veranstaltung findet regelmäßig (zB jährlich) statt, es handelt sich um eine privatwirtschaftliche Tätigkeit und sie hebt sich von der sonstigen Tätigkeit der KöR ab.

⁴⁵ § 5 Z 12 KStG.

⁴⁶ § 2 Abs 3 UStG.

7.1.1 Entgeltliche gesellige oder gesellschaftliche Veranstaltung

Als Beispiele für gesellige oder gesellschaftliche Veranstaltungen nennt das Gesetz Feste, Bälle, Kränzchen, Feiern, Juxveranstaltungen, Heurigenausschank, Wandertage sowie Vergnügungs-Sportveranstaltungen. Selbstverständlich erfüllen auch andere Veranstaltungen ähnlichen Charakters diese Kriterien.

Entgeltlich ist eine Veranstaltung jedenfalls dann, wenn **Eintrittsgeld** oder Entgelt ähnlicher Bezeichnung erhoben wird. Es genügt auch, wenn freiwillige Spenden für den Eintritt erhoben werden.

Es genügt aber auch, wenn zwar kein Eintritt (auch keine freiwilligen Spenden) erhoben werden, aber dafür über **gastgewerbliche Aktivitäten** (Bewirtung mit Speisen und Getränken) **Einnahmen** erzielt werden.

7.1.2 Zulässige Höchstdauer 4 Tage

Derartige Veranstaltungen dürfen – bezogen auf ein Kalenderjahr – insgesamt nicht mehr als 4 Tage dauern. Dabei zählt jeder angefangene Tag als voller Tag. Auf die Dauer einer Veranstaltung nach Stunden kommt es nicht an.

Beispiele:

- *Eine Veranstaltung von Freitagabend bis Sonntagmittag dauert 3 Tage.*
- *Findet an 5 Tagen eine jeweils etwa sechsstündige Veranstaltung statt, ist die zulässige Höchstdauer überschritten (obwohl alle Veranstaltungen zusammen mit 30 Stunden gerade etwas mehr als einen Tag gedauert haben).*
- *Ein Ball, der von Freitag, 20 Uhr bis Samstag, 3 Uhr dauert, zählt zwei Tage.*

7.1.3 Zulässige Höchstdauer gastgewerblicher Aktivitäten von 3 Tagen

Im Rahmen von Veranstaltungen werden zumeist auch Speisen und Getränke verabreicht. Solche gastgewerbliche Aktivitäten dürfen jedoch nur an drei Tagen

pro Kalenderjahr durchgeführt werden. Auch hier gilt, dass jeder angefangene Tag als voller Tag gilt.

Im Ergebnis bedeutet das auch, dass von den gesamt zulässigen vier Veranstaltungstagen an einem Tag keine Speisen und Getränke abgegeben werden dürfen.

7.1.4 Förderung gemeinnütziger Zwecke

Die Veranstaltung muss nach außen hin erkennbar zur materiellen Förderung eines gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweckes⁴⁷ abgehalten werden. Veranstaltungen der Evang Pfarrgemeinde werden wohl regelmäßig zumindest **kirchlichen Zwecken** dienen. Kirchlich sind solche Zwecke, durch deren Erfüllung gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften gefördert werden. Daneben ist aber auch vorstellbar, dass **mildtätige** (humanitäre oder wohltätige) oder auch sonstige **gemeinnützige** Zwecke verfolgt werden.

Die Verfolgung dieses Zweckes muss jedenfalls **nach außen hin erkennbar** sein, zB durch Vermerk auf den Plakaten oder Inseraten, einen Hinweis am Eingang, uä. Es muss ein konkreter Zweck bezeichnet werden (zB zum Ankauf einer Orgel, zur Renovierung der Kirche, etc). Der Hinweis „Der Reinerlös kommt der Pfarrgemeinde zugute“ reicht nicht aus.

Die Erträge aus der Veranstaltung sind nachweislich für den begünstigten Zweck einzusetzen. Es müssen daher entsprechende Aufzeichnungen über die Verwendung geführt werden. Die Mittelverwendung muss jedoch nicht bereits unmittelbar nach Feststehen des Ergebnisses erfolgen. Es ist durchaus möglich, die Mittel über einen überschaubaren Zeitraum anzusparen, bis sie in einer für den jeweiligen Zweck ausreichenden Höhe vorhanden sind (zB für den Ankauf einer Orgel für die Pfarrkirche). Dieser Zeitraum kann auch mehrere Jahre umfassen.

⁴⁷ §§ 34 ff BAO.

8 Herausgabe von Zeitungen, Broschüren, Info-Blättern

Die Evang Pfarrgemeinden geben häufig eine Gemeindezeitung, Broschüren, Info-Blätter oder ähnliche Publikationen (im Folgenden kurz: Zeitschriften) heraus.

Die Herausgabe einer Zeitschrift ist dem **Hoheitsbereich** zuzurechnen, wenn der überwiegende Teil kirchlichen Inhalts ist und somit eine nachhaltige privatwirtschaftliche Tätigkeit nicht vorliegt. Öffentlich-rechtliche Aufgaben in Form der **Seelsorge** werden mit Zeitschriften dann erfüllt, wenn die darin enthaltenen Erzählungen und ähnlichen Beiträge auf die Erweiterung des religiösen Wissens, die Stärkung des Charakters und die moralische und religiöse Standfestigkeit des Lesers gerichtet sind, wenn diese Art der Belehrung auch deutlich als Hauptzweck in Erscheinung tritt und wenn darüber hinaus der für den **kommerziellen Pressebetrieb** typische Inhalt (zB Annoncen, Todesanzeigen usw.) von untergeordneter Bedeutung ist.

Von einer **untergeordneten Bedeutung** wird in diesem Zusammenhang dann gesprochen werden können, wenn die Anzeigen einen Raum von nicht mehr als **10 % der Druckseiten** einnehmen. Das gleiche gilt für kirchliche Amts- und Verordnungsblätter⁴⁸. Es ist daher zu prüfen, ob eine Ausgabe (bzw im Zweifelsfall alle Ausgaben eines Jahres) dieses Kriterium erfüllen. Liegt der Umfang der kommerziellen Teile unter 10 %, liegt keine Steuerpflicht vor (weder KSt noch USt).

Übersteigt der Anzeigenumfang die 10 %-Grenze, dann ist zu prüfen, ob die übrigen Voraussetzungen eines BgA vorliegen. Vor allem müssen Einnahmen von mehr als EUR 2.900,00 pa netto erzielt werden.

⁴⁸ Vgl dazu den Erlass des BMF (AÖF 221/1975) zu Einrichtungen der kath. Kirche, der auf Einrichtungen der Evang Kirche analog angewendet werden kann.

Keine Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben liegt vor, wenn **Zweckwerke anderen Inhaltes**, wie sie auch andere Verlage herstellen, im Selbstverlag herausgebracht werden (zB Romane, Sachbücher, etc).

9 Werbeabgabe

Der Werbeabgabe unterliegen Werbeleistungen, soweit sie im Inland gegen Entgelt erbracht werden. Die Höhe der Werbeabgabe beträgt 5 % des Entgelts für die Werbung.

Als Werbeleistung gelten:

- die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken
- die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Hörfunk und Fernsehen
- die Duldung der Benützung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften (zB Plakate an Plakatwänden oder in Schaukästen)

Veröffentlicht eine Evang Pfarrgemeinde in eigenen Medien (Flugblätter, Plakate, etc) Werbeeinschaltungen gegen Entgelt, unterliegen diese der Werbeabgabe. **Steuerschuldner** und damit zur Abfuhr der Werbeabgabe verpflichtet ist die Evang Pfarrgemeinde. Die Werbeabgabe ist an das für die USt zuständige Finanzamt abzuführen.

Wie bei der USt erfolgt auch hier eine monatliche Erfassung der Werbeabgabe. Abzuführen ist die Werbeabgabe (ebenfalls wie die USt) bis zum 15. des zweitfolgenden Monats. Bleibt die Werbeabgabe in einem Monat unter der Bagatellgrenze von EUR 50,00, ist die Werbeabgabe nicht abzuführen. Sollte diese Grenze ein- oder mehrmals im Jahr überschritten werden, insgesamt aber unter EUR 500,00 im Jahr, können allenfalls entrichtete Abgabebeträge im Wege der Jahreserklärung zurückerlangt werden.

Beispiel: Eine Evang Pfarrgemeinde gibt 4 Mal jährlich eine Zeitschrift heraus (im März, Juni, September, Dezember). Die Einnahmen aus Werbeeinschaltungen betragen je Ausgabe

- a) EUR 200,00
- b) EUR 2.000,00
- c) EUR 10.000,00

Lösung

- a) *Die Bagatellgrenze wird nie überschritten, es ist keine Werbeabgabe abzuführen.*
- b) *In den Monaten März, Juni, September und Dezember wird die Bagatellgrenze von EUR 50,00 überschritten. Es ist daher jeweils am 15. des zweitfolgenden Monats (15. Mai, 15. August, 15. November, 15. Februar des Folgejahres) eine Werbeabgabe abzuführen (EUR 100,00). Unter der Voraussetzung, dass von der Evang Pfarrgemeinde anderweitig keine steuerpflichtigen Werbeeinnahmen eingenommen werden, beträgt der Gesamtbetrag der Werbeabgabe im Jahr EUR 400,00. Es muss keine Jahreserklärung erstellt werden. Die Erstellung einer Jahreserklärung ist aber anzuraten, da die Evang Pfarrgemeinde die bereits entrichtete Werbeabgabe im Wege der Jahreserklärung zurückerhält.*
- c) *Für die Monate März, Juni, September und Dezember sind jeweils EUR 500,00 als Werbeabgabe abzuführen. Es ist eine Jahreserklärung zu erstellen.*

10 Arbeitsverhältnisse

Die Beschäftigung von Personen in einer KöR wirft eine Vielzahl von Rechtsfragen auf. Nachfolgend soll nur ein kurzer Überblick über die wichtigsten steuerrechtlichen und sozialversicherungsrechtlichen Regelungen gegeben werden. Eine genaue Abhandlung würde den Rahmen dieses Steuerhandbuches sprengen. Bei weiteren Fragen wenden Sie sich bitte an das Kirchenamt oder Ihren Steuerberater.

Aus einkommensteuerlicher Sicht ist entscheidend, ob es sich um lohnsteuerpflichtige Einkünfte handelt.

In der Sozialversicherung gibt es eine Vielzahl von Unterscheidungen. Man spricht etwa von Dienstnehmern, freien Dienstnehmern, neuen Selbständigen, Selbständigen mit Gewerbeschein, geringfügig Beschäftigten, etc.

10.1 Die Lohnsteuer

Die Lohnsteuer ist eigentlich nichts anderes als Einkommensteuer, die auf eine besondere Art und Weise erhoben wird.

Lohnsteuerpflicht besteht, wenn der Arbeitnehmer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht und eine inländische Arbeitsstätte des Arbeitgebers (der Evang Pfarrgemeinde) besteht. Letzteres wird in der Regel immer der Fall sein.

Einkünfte aus **nichtselbständiger Arbeit**⁴⁹ liegen vor, wenn der Arbeitnehmer seine Arbeitskraft schuldet. Man spricht dann von einem **Dienstverhältnis**⁵⁰. Der

⁴⁹ § 25 EStG.

⁵⁰ § 47 Abs 2 EStG.

Arbeitnehmer untersteht der Leitung des Arbeitgebers und ist in dessen geschäftlichen Organismus eingeordnet. Er ist verpflichtet, Weisungen zu folgen.

Besteht ein Dienstverhältnis, wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (**Lohnsteuer**). Dabei behält der Arbeitgeber (die Evang Pfarrgemeinde) die Lohnsteuer ein und führt sie ans Finanzamt ab. Die Lohnsteuer eines Monats ist immer bis spätestens am 15. des nächsten Monats abzuführen. *Beispiel: Die Lohnsteuer für Mai ist am 15. Juni abzuführen.* Der Dienstgeber haftet für die Lohnsteuer.

Der Arbeitgeber ist verpflichtet, ein **Lohnkonto** zu führen⁵¹. Darin müssen Daten wie zB Name des Arbeitnehmers, Versicherungsnummer, Wohnsitz, usw eingetragen werden.

Am Jahresende ist dem Finanzamt ein **Lohnzettel** aller im Kalenderjahr beschäftigten Arbeitnehmer zu übermitteln⁵². Die Übermittlung der Lohnzettel hat elektronisch bis Ende Februar des folgenden Kalenderjahres zu erfolgen. Sollte dem Arbeitgeber bzw bei der auszahlenden Stelle die elektronische Übermittlung nicht möglich sein, kann ein amtlicher Vordruck verwendet werden (L 16; Übermittlung bis Ende Jänner).

Ein Lohnkonto ist auch dann zu führen und ein Lohnzettel abzugeben, wenn der Arbeitnehmer monatlich so wenig verdient, dass keine Lohnsteuer abzuführen ist (bis rund EUR 1.125,00 brutto (2006)).

Ein wesentlicher Vorteil der Lohnsteuerpflicht ist die begünstigte Besteuerung der Sonderzahlungen (Urlaubsgeld, Weihnachtsremuneration). Der Steuersatz dafür beträgt nur 6 %.

⁵¹ § 76 EStG.

⁵² § 84 EStG.

Ist die Beschäftigung nicht lohnsteuerpflichtig (weil kein echtes Dienstverhältnis vorliegt), müssen keine Lohnkonten geführt bzw keine Lohnzettel abgegeben werden. Für die Versteuerung solcher Einkünfte muss in diesem Fall der Beschäftigte selbst sorgen. Die Evang Pfarrgemeinde hat dann den Bruttolohn (evtl abzüglich der Sozialversicherung) auszubezahlen.

Für Personen, die bestimmte Leistungen außerhalb eines Dienstverhältnisses erbringen (zB Leistungen als Vortragender, als Funktionär von öffentlich-rechtlichen Körperschaften und als freier Dienstnehmer) ist die Mitteilungspflicht gemäß § 109a EStG zu beachten. § 109a sieht eine kalenderjahrbezogene Verpflichtung zur Mitteilung von personen- und leistungsbezogenen Daten vor. Die Evang Pfarrgemeinde hat dem Finanzamt unter anderem das in einem Kalenderjahr an eine Person geleistete (Gesamt-)Entgelt **einschließlich allfälliger Reisekostensätze** bekanntzugeben. Eine Mitteilung kann unterbleiben, wenn das im Kalenderjahr geleistete Gesamtentgelt nicht mehr als EUR 900,00 und das Gesamtentgelt für jede einzelne Leistung der auszahlenden Stelle nicht mehr als EUR 450,00 beträgt. Die Evang Pfarrgemeinde hat ihrem Vertragspartner eine gleichlautende Mitteilung auszustellen.

10.2 Sozialversicherung

Wie bereits eingangs erwähnt, gibt es in der Sozialversicherung mehrere Arten von Beschäftigungsverhältnissen, die unterschieden werden müssen. Beschäftigt eine Evang Pfarrgemeinde jemanden, kann diese Person entweder echter Dienstnehmer, freier Dienstnehmer, neuer Selbständiger oder Selbständiger mit Gewerbeschein sein. Darüber hinaus ist noch zu unterscheiden, ob eine geringfügige Beschäftigung vorliegt oder nicht. Je nach Zuordnung sind unterschiedliche Sozialversicherungsgesetze anzuwenden und kommen unterschiedliche Beitragssätze zur Anwendung.

10.2.1 *Echter Dienstnehmer*

Ein echter Dienstnehmer⁵³ zeichnet sich dadurch aus, dass er

- gegen Entgelt
- auf bestimmte oder unbestimmte Zeit
- zur Dienstleistung in **persönlicher und wirtschaftlicher Abhängigkeit** verpflichtet ist.

Persönliche Abhängigkeit bedeutet, dass der Dienstnehmer in Bezug auf Arbeitsort, Arbeitszeit und Verhalten am Arbeitsplatz dem **Weisungsrecht** des Arbeitgebers unterworfen ist und es zumindest diesbezügliche Kontrollen des Arbeitgebers gibt. Die Arbeitsleistung muss **persönlich** erbracht werden.

Wirtschaftliche Abhängigkeit ist gegeben, wenn der Dienstnehmer über keine eigenen Geschäftsräume verfügt, die Betriebsmittel vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden, der Dienstgeber (und nicht der Dienstnehmer) vom wirtschaftlichen Erfolg der Tätigkeit profitiert, und der Dienstnehmer ein Wirken bzw ein sorgfältiges Bemühen schuldet (keinen Erfolg bzw kein Werk).

Weiters liegt ein echtes Dienstverhältnis vor, wenn die Tätigkeit **lohnsteuerpflichtig** ist. Hier schlägt also die steuerrechtliche Beurteilung auf die Sozialversicherung durch.

Die meisten in einer Evang Pfarrgemeinde Beschäftigten werden zu den echten Dienstnehmern zu rechnen sein.

Beispiele: Köchin, Putzfrau, Organist, etc. sind alle organisatorisch in die Evang Pfarrgemeinde eingebunden, können sich praktisch nicht vertreten lassen (nicht ohne Absprache mit dem Arbeitgeber), bringen keine eigenen Betriebsmittel mit, sind betreffend Dienstzeit und Dienstort weisungsgebunden.

⁵³ § 4 Abs 2 ASVG.

Die echten Dienstnehmer sind in der Kranken-, Unfall-, Pensions- und Arbeitslosenversicherung zu versichern und sind arbeiterkammerumlagepflichtig.

Beitragsätze 2006:	Dienstnehmer-Anteil (Angestellte)	18,00 %
	Dienstgeber-Anteil (ohne MVK-Beitrag)	21,90 %

Der ermittelte Sozialversicherungsbeitrag ist jeweils bis zum 15. des Folgemonats durch den Dienstgeber (Evang Pfarrgemeinde) abzuführen. Der Dienstgeber schuldet die Beiträge.

Ein neues Dienstverhältnis ist unverzüglich bei der örtlich zuständigen Gebietskrankenkasse anzumelden. Ebenso ist das Ende eines Dienstverhältnisses binnen 7 Tagen zu melden. Geänderte Anmeldebestimmungen gelten ab 1.1.2006 im Burgenland: Die Anmeldung muss vor Dienstantritt, spätestens jedoch unmittelbar bei Dienstantritt erfolgen.

10.2.2 Freier Dienstvertrag

Ein freier Dienstnehmer verpflichtet sich ebenfalls auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Erbringung von Dienstleistungen.

Das wichtigste Unterscheidungsmerkmal zum echten Dienstnehmer liegt darin, dass die Dienstleistung nur im Wesentlichen persönlich erbracht werden muss. Es besteht also eine **Vertretungsmöglichkeit**. Dabei ist darauf zu achten, dass diese generelle Vertretungsmöglichkeit nicht nur vertraglich vorgesehen sein muss, sondern bei der betreffenden Tätigkeit auch wirklich möglich ist und tatsächlich in Anspruch genommen wird. Bei bestimmten Tätigkeiten wird eine Vertretung von Seiten des Dienstgebers eher unerwünscht sein (Vertrauensverhältnis, persönliche Fähigkeiten), zB Buchhalter, Reinigungskraft für Privaträume, Sekretariat. Bei anderen Tätigkeiten ist eine Vertretungsmöglichkeit unproblematisch, zB Gärtner.

Ein freier Dienstnehmer verfügt über keine wesentlichen eigenen Betriebsmittel⁵⁴.

Zu berücksichtigen ist weiters, dass die Versicherungspflicht als freier Dienstnehmer nur dann gilt, wenn Personen bei einer KÖR oder einem Unternehmen⁵⁵ beschäftigt werden, nicht jedoch bei einer Privatperson als Dienstgeber.

Beitragssätze 2006:	Dienstnehmer-Anteil (Angestellte)	13,85 %
	Dienstgeber-Anteil	17,45 %

Die Beitragssätze für freie Dienstnehmer sind also etwas geringer als jene für echte Dienstnehmer. Freie Dienstnehmer sind in der Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung zu versichern, nicht jedoch in der Arbeitslosenversicherung.

Der ermittelte Sozialversicherungsbeitrag ist jeweils bis zum 15. des Folgemonats durch den Dienstgeber (Evang Pfarrgemeinde) abzuführen.

Ein freier Dienstnehmer ist unverzüglich bei der örtlich zuständigen Gebietskrankenkasse anzumelden. Ebenso ist die Beendigung des Arbeitsverhältnisses binnen 7 Tagen zu melden⁵⁶. Geänderte Anmeldebestimmungen gelten ab 1.1.2006 im Burgenland: Die Anmeldung muss vor Dienstantritt, spätestens jedoch unmittelbar bei Dienstantritt erfolgen.

10.2.3 Neuer Selbständiger (ohne Gewerbeschein) / Selbständiger mit Gewerbeschein

Charakteristisch für einen Selbständigen ist, dass er im Rahmen eines **Werkvertrags** tätig wird. Der Beschäftigte schuldet somit kein Wirken bzw Bemühen, sondern er muss ein **bestimmtes Werk** erbringen. Wann, wie und wo er dieses Werk

⁵⁴ Werden vom Beschäftigten wesentliche eigene Betriebsmittel eingesetzt, handelt es sich eher um einen Selbständigen; siehe dazu unten 10.2.3.

⁵⁵ Genauer: bei einem Dienstgeber im Rahmen seines Geschäftsbetriebes, seiner Gewerbeberechtigung, seiner berufsrechtlichen Befugnis oder seines statutenmäßigen Wirkungsbereiches.

erbringt, steht ihm zumeist weitgehend frei. Natürlich muss er sich dabei an bestimmte Rahmenbedingungen (Wochentage, Fertigstellungstermin, usw) halten. Der Selbständige kann sich zur Erfüllung auch dritter Personen bedienen. Er ist **nicht** in den **organisatorischen** Ablauf des Werkbestellers **eingebunden** und setzt grundsätzlich hauptsächlich wesentliche **eigene Betriebsmittel** ein. Der Selbständige profitiert auch selbst unmittelbar vom wirtschaftlichen Erfolg (Gewinn/Verlust).

Der **Selbständige** (egal ob neuer Selbständiger oder mit Gewerbeschein) muss sich **selbst versichern**, dh wenn eine Evang Pfarrgemeinde einen Selbständigen beauftragt, muss sie sich nicht um dessen Sozialversicherung kümmern. Es wird einfach das vereinbarte Entgelt (evtl mit USt) bezahlt.

10.2.4 Geringfügig Beschäftigte

Ein Beschäftigungsverhältnis gilt als geringfügig, wenn es

- für eine kürzere Zeit als einen Kalendermonat vereinbart ist und das Entgelt täglich EUR 25,59 und monatlich insgesamt EUR 333,16 nicht übersteigt oder
- für mindestens einen Kalendermonat oder auf unbestimmte Zeit vereinbart ist und das monatliche Entgelt nicht mehr als EUR 333,16 beträgt.

Diese Geringfügigkeitsgrenzen werden jährlich angepasst. Die hier angegebenen Werte gelten für das Jahr 2006.

Die Bestimmung über die geringfügige Beschäftigung gilt in gleicher Weise für echte Dienstnehmer und freie Dienstnehmer.

Beträgt die Summe aller monatlichen Entgelte aller bei einem Dienstgeber (Evang Pfarrgemeinde) geringfügig Beschäftigten nicht mehr als das **Eineinhalbfache der Geringfügigkeitsgrenze** (EUR 499,74 (2006)), dann muss der Dienstgeber lediglich den Beitrag zur Unfallversicherung in Höhe von **1,4 %** leisten.

⁵⁶ § 33 ASVG.

Übersteigt die Summe aller monatlichen Entgelte aller bei ihm geringfügig Beschäftigten das Eineinhalbfache der Geringfügigkeitsgrenze (EUR 499,74), muss der Dienstgeber von der Summe der Entgelte aller bei ihm geringfügig Beschäftigten einen pauschalierten Dienstgeberbeitrag in Höhe von **16,4 %** leisten, sodass zusammen mit der Unfallversicherung der Beitragssatz 17,8% beträgt.

Beispiel: Eine Evang Pfarrgemeinde hat zwei Dienstnehmer. Ein Dienstnehmer erhält EUR 260,00 monatlich, der andere EUR 180,00 monatlich. Die Evang Pfarrgemeinde hat nur die Unfallversicherung von EUR 6,16 zu bezahlen.

Erhält der zweite Dienstnehmer ebenfalls EUR 260,00 monatlich, fällt der pauschale Dienstgeberbeitrag an und Beiträge sind in Höhe von EUR 92,56 zu entrichten..

Beitragszeitraum ist das Kalenderjahr, dh die Beiträge sind erst mit Ablauf des Kalenderjahres fällig und müssen bis 15. Jänner des Folgejahres eingezahlt werden. Eine monatliche Abrechnung kann mit dem Versicherungsträger vereinbart werden.

Der geringfügig Beschäftigte muss grundsätzlich keine Sozialversicherungsbeiträge (Dienstnehmerbeiträge) bezahlen; dh er erhält das Entgelt „brutto für netto“ ausbezahlt. Das Entgelt unterliegt jedoch der Vollversicherungspflicht, wenn mehrere geringfügige Beschäftigungen (bei unterschiedlichen Dienstgebern) zusammentreffen und die Summe der Entgelte daraus die Geringfügigkeitsgrenze übersteigt oder wenn **neben** der geringfügigen Beschäftigung ein **vollversichertes Beschäftigungsverhältnis** besteht. Die Beiträge müssen dann aber **nicht vom Dienstgeber** eingehoben werden (dieser weiß ja oft nichts von der anderen Beschäftigung), sondern werden direkt von der Gebietskrankenkasse einmal jährlich vorgeschrieben.

Für geringfügig Beschäftigte besteht die Möglichkeit, sich trotz geringfügiger Beschäftigung voll zu versichern (sog „**Opting in**“). Der Vorteil der Vollversicherung

liegt im Erwerb günstiger Versicherungszeiten (für die Pension), da die Bemessungsgrundlage sehr niedrig ist. Bei Interesse eines Dienstnehmers an dieser Möglichkeit sollte dieser sich bei der Gebietskrankenkasse (GKK) oder bei seinem/ihrer Steuerberater erkundigen.

10.3 Sonstige Abgaben

Neben Lohnsteuer und Sozialversicherung fallen bei einem Dienstverhältnis noch weitere Abgaben an.

10.3.1 Kommunalsteuer

Die Kommunalsteuer (KommSt) zählt – wie der Name schon sagt – zu den Gemeindeabgaben. Sie fließt also der Gemeinde zu, in der der Arbeitnehmer tätig ist. Die KommSt ist vom Unternehmer (der Evang Pfarrgemeinde) selbst zu berechnen und an die Gemeinde abzuführen.

Die KommSt beträgt **3 % der lohnsteuerpflichtigen Arbeitslöhne** (Bruttoarbeitslöhne). Bei der Berechnung der KommSt sind jedoch noch bestimmte **Freibeträge** bzw **Freigrenzen** zu berücksichtigen⁵⁷. Liegt die Summe der Arbeitslöhne unter EUR 1.095,00, so entfällt die Steuerpflicht. Liegt die Summe der Arbeitslöhne zwischen EUR 1.095,00 und EUR 1.460,00, so ist die Bemessungsgrundlage um EUR 1.095,00 zu kürzen (Freibetrag). Liegt die Summe der Arbeitslöhne über EUR 1.460,00, ist die Bemessungsgrundlage in voller Höhe zugrunde zu legen (Freigrenze). Maßgebend sind die Verhältnisse eines Kalendermonats; eine Durchschnittsbetrachtung für das Kalenderjahr ist nicht anzustellen.

Im **Hoheitsbereich** fällt **niemals** KommSt an. Nur die in den **BgA** bezahlten Löhne unterliegen grundsätzlich der KommSt. BgA, welche mildtätigen und/oder gemeinnützigen Zwecken auf dem Gebiet der Gesundheitspflege, der Kinder-, Ju-

⁵⁷ § 9 KommStG.

gend-, Familien-, Kranken-, Behinderten-, Blinden- oder Altenfürsorge dienen, sind jedoch von der KommSt befreit⁵⁸.

Betreibt eine Evang Pfarrgemeinde daher etwa ein Altenheim, einen Kindergarten, einen Hort, ein Kinderheim, Hauskrankenpflege, ein Behindertenheim, etc, dann unterliegen die Löhne der in diesen BgA beschäftigten Personen nicht der KommSt.

Wird ein Arbeitnehmer zu mehr als 50 % im Hoheitsbereich eingesetzt, ist auch für die (zeitlich untergeordnete) Tätigkeit in einem BgA keine KommSt zu entrichten. Wird der Arbeitnehmer überwiegend (zu mehr als 50 %) in einem BgA eingesetzt, ist nur der auf den BgA entfallende Teil des Arbeitslohnes KommSt-pflichtig⁵⁹.

10.3.2 Dienstgeberbeitrag

Mit dem Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleich werden die Mittel des Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen aufgebracht.

Der DB ist von allen Dienstgebern zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen⁶⁰. Als Dienstnehmer gelten alle Lohnsteuerpflichtigen.

Der DB beträgt **4,5 %** der in einem Kalendermonat gewährten **Bruttoarbeitslöhne**.

10.3.3 Beiträge an die Mitarbeitervorsorgekasse

Dienstverhältnisse, die ab dem 1.1.2003 abgeschlossen werden, unterliegen dem System der Abfertigung neu. Bei diesen Arbeitsverhältnissen wird die Abfertigung

⁵⁸ § 8 Z 2 KommStG.

⁵⁹ Vgl Achatz/Leitner, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung im Steuerrecht, 2. Auflage, 186.

⁶⁰ § 41 FLAG.

nicht mehr vom Arbeitgeber sondern von der Mitarbeitervorsorgekasse ausbezahlt.

Zur Finanzierung der Abfertigungszahlung muss der Dienstgeber einen Beitrag in Höhe von **1,53%** der sozialversicherungspflichtigen **Bruttoentgelte** leisten. Der erste Monat des Dienstverhältnisses ist grundsätzlich beitragsfrei⁶¹.

10.4 Sachbezüge, Befreiungen

Von **Sachbezügen** spricht man, wenn ein Arbeitnehmer geldwerte Vorteile aus seinem Arbeitsverhältnis erhält. Sachbezüge werden – ebenso wie der Lohn in Geldform – versteuert. Es soll schließlich keinen Unterschied machen, ob der Arbeitnehmer eine Sache (zB Wohnung, Auto) erhält, oder Geld, mit dem er diese Sachen selbst finanzieren kann.

Sachbezüge sind grundsätzlich sowohl lohnsteuerpflichtig, als auch sozialversicherungspflichtig und unterliegen auch den sonstigen lohnabhängigen Abgaben (Dienstgeberbeitrag, Kommunalsteuer, MVK-Pflicht).

Fraglich ist, mit welchem Wert die einzelnen Sachbezüge in die Lohnverrechnung aufgenommen werden müssen. Zu dieser Frage gibt es umfangreiche Regelungen des BMF (Verordnungen, Erlässe, Richtlinien).

Genauere Regelungen gibt es etwa für

- volle freie Station
- Wohnungen
- Privatnutzung des arbeitgebereigenen PKW
- Garagenplätze sowie KFZ-Abstellplätze in parkraumbewirtschafteten Zonen (gebührenpflichtige Kurzparkzonen)

⁶¹ Dies gilt nicht, wenn innerhalb von 12 Monaten zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer erneut ein Dienstverhältnis eingegangen wird.

- Gehaltsvorschüsse, Arbeitgeberdarlehen

Unter bestimmten Umständen können diese Regelungen auch dazu führen, dass die Gewährung von Sachbezügen vorteilhafter ist, als die Bezahlung höherer Bezüge. Genauere Informationen zu den einzelnen Sachbezügen erhalten Sie beim Kirchenamt oder bei Ihrem Steuerberater.

Bestimmte Bezüge gelten weder als laufendes Entgelt noch als Sonderzahlung und sind daher **sozialversicherungsfrei**. Beispiele: Fahrtkostenvergütung, Tag-gelder, Abfertigungen, Jubiläumsgeschenke, usw.

11 Schenkungen und Erbschaften

Der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegen grundsätzlich

- der Erwerb von Todes wegen
- Schenkungen unter Lebenden
- Zweckzuwendungen

Zu den **Erwerben von Todes** wegen gehören Erwerbe durch Erbanfall (Testament), durch Vermächtnis (Legat), durch Schenkung auf den Todesfall, usw⁶².

Unter **Schenkungen unter Lebenden** versteht man Schenkungen im Sinne des bürgerlichen Rechtes (Schenkungen im herkömmlichen Sinn), aber auch jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Der steuerliche Begriff der Schenkung ist also sehr weit gefasst.

Bei einer **Zweckzuwendung** gibt der Zuwendende eigenes Vermögen an einen anderen, damit dieser damit etwas Bestimmtes tut. Der Bedachte ist daher nicht Letztempfänger, sondern muss das Zugewendete für einen bestimmten Zweck verwenden. *Beispiel: A spendet der Evang Pfarrgemeinde B Geld, damit diese für die Kinder in Afrika eine Schule bauen kann. Durch die Auflage, das Geld für den Schulbau einzusetzen, darf B das Geld nicht selbst behalten, sondern muss es entsprechend der Auflage verwenden. B ist daher letztlich selbst nicht bereichert (es liegt also keine Schenkung vor). Als Zweckzuwendung unterliegt dieser Vorgang trotzdem der ErbSt.*

Erwerbe (Erwerb von Todes wegen, Schenkung, Zweckzuwendung) einer Evang Pfarrgemeinde unterliegen grundsätzlich einem **begünstigten Steuersatz von 2,5 %**⁶³. Dieser ermäßigte Steuersatz gilt nur für KöR. Wird ein Grundstück zuge-

⁶² § 2 ErbStG.

⁶³ § 8 Abs 3 lit a ErbStG.

wendet, fällt zusätzlich eine Steuer von 3,5 % an (**Grunderwerbsteuer-Äquivalent**)⁶⁴. Bemessungsgrundlage ist das **Dreifache des Einheitswertes**.

Beispiel: Die Evang Pfarrgemeinde erhält ein Grundstück mit einem kleinen Haus darauf geschenkt. Der Einheitswert beträgt EUR 25.000,00. Die Schenkungssteuer beträgt EUR 4.500,00 (EUR 75.000,00 x 2,5 % = EUR 1.875,00 ErbSt und EUR 75.000,00 x 3,5 % = EUR 2.625,00 GrEst-Äquivalent).

Bestimmte Erwerbe sind jedoch gänzlich von der ErbSt **befreit**. Es sind dies **Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen** an inländische Institutionen gesetzlich anerkannter Kirchen und Religionsgemeinschaften⁶⁵. Das bedeutet, dass praktisch alle Schenkungen und Zweckzuwendungen, die eine Evang Pfarrgemeinde erhält, nicht der ErbSt unterliegen. Der Steuerpflicht unterliegen lediglich **Grundstücke** oder **Rechte** (Patente, Urheberrechte, usw), da diese nicht beweglich bzw keine körperlichen Sachen sind. Unter Geldforderungen sind insbesondere Girokonten, Sparbücher und ähnliche Wertanlagen zu verstehen.

Daneben sind alle **Zuwendungen, welche die KÖR selbst gibt**, befreit. Unter diese Befreiung fallen auch Zuwendungen von Grundstücken. Wendet also eine Evang Pfarrgemeinde jemand anderem (egal ob es sich dabei um eine natürliche oder juristische Person handelt oder welche Rechtsform sie besitzt) etwas zu, ist dieser Vorgang nicht ErbSt-pflichtig. Weiters fallen echte Subventionen von den Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden) unter diese Befreiungsbestimmung.

⁶⁴ § 8 Abs 4 lit b ErbStG.

⁶⁵ § 15 Abs 1 Z 14 lit b ErbStG.

12 Kapitalanlagen

Wie bereits erwähnt, sind KöR im Hoheitsbereich (= Seelsorge in allen ihren Ausprägungen) nur beschränkt steuerpflichtig. Diese beschränkte Körperschaftsteuerpflicht umfasst im Wesentlichen nur Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird (KESt).

Der **KESt** unterliegen insbesondere Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an einer GmbH, aus Anteilen an einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft, aus Genussrechten und Partizipationskapital iSd Bankwesengesetz oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes. Weiters Zinserträge aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten, Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren, wie zB Anleihen, aus Investmentzertifikaten und Immobilienfonds etc.

12.1 Befreiungen von der Kapitalertragsteuer (KESt)

Es sind verschiedene **Befreiungen** vorgesehen, von denen Folgende für Evang Pfarrgemeinden von Bedeutung sind:

- Beteiligungserträge iSd § 10 KStG
- Einkünfte aus Substanzgewinnen aus Investmentfonds
- Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren, die einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer KöR nachweislich zuzurechnen sind
- KESt-Befreiung für Zinserträge, die als Betriebseinnahmen in einem BgA erfasst sind

12.1.1 Beteiligungserträge

Von der beschränkten Steuerpflicht befreit sind Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung der KöR an einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs-

und Wirtschaftsgenossenschaft in Form von Gesellschafts- und Genossenschaftsanteilen⁶⁶, also insbesondere Aktien, GmbH-Anteile, usw.

Die ausschüttende Körperschaft (zB die Aktiengesellschaft) kann bereits vom KESt-Abzug absehen (Angabe in Ka 1 – Kapitalertragsteuer-Anmeldung). Wird die KESt vorerst abgezogen, steht der KöR ein Anspruch auf Erstattung⁶⁷ zu.

12.1.2 Befreiung für Substanzgewinne aus Investmentfonds

Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren (zB Aktien) unterliegen keiner KESt und fallen damit nicht unter die beschränkte Steuerpflicht. Hält die KöR Anteile an einem Investmentfonds und schüttet dieser Substanzgewinne (insb Kursgewinne bei Aktien) aus, unterliegen diese der KESt. Für diese Einkünfte sieht jedoch § 21 Abs 2 KStG ein Befreiung von der beschränkten Steuerpflicht vor.

Aus Sicht der KöR ist es daher gleichgültig, ob sie die Erträge aus einer unmittelbaren Beteiligung oder aus einer Beteiligung an einem Investmentfonds erhält. Die Substanzgewinne sind in beiden Fällen steuerfrei. Die Anwendbarkeit dieser Steuerbefreiung ist der Bank, bei welcher das Depot geführt wird, lediglich formlos mitzuteilen⁶⁸.

12.1.3 Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung

Befreit sind weiters Kapitalerträge aus **Geldeinlagen** und **sonstigen Forderungen bei Banken** und aus **Forderungswertpapieren**, sofern sie einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer KöR zugehen. Befreit sind zB Erträge aus Anleihen, Sparbüchern, Pfandbriefe, Schatzscheine, Wechsel, Schecks, etc.

⁶⁶ Als Beteiligungserträge gelten ferner Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an inländischen Körperschaften in Form von sozietären Genussrechten und Gewinnanteile auf Grund von Partizipationskapital iSd BWG und des VAG.

⁶⁷ Antrag gem § 240 Abs 3 BAO.

⁶⁸ Sollte die KESt bereits einbehalten worden sein, kann die KöR einen Antrag auf Rückerstattung stellen.

Begünstigt sind **Einrichtungen** mit dem Zweck der **Versorgung oder Unterstützung**. Zu den begünstigten Einrichtungen gehören jene, die Leistungen aus dem Titel der Altersversorgung sowie aus dem Titel der Unterstützung bei Krankheit, Unfall oder persönlicher Fürsorgebedürftigkeit der Leistungsempfänger erbringen, zB Pensionsfonds der Evangelischen Kirche A.B.

Bei der Errichtung und Dotierung einer solchen Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung sollte unbedingt das Kirchenamt und Ihr Steuerberater zugezogen werden.

12.1.4 Betriebliche Kapitalanlagen

Eine weitere Befreiung ist für Zinserträge aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und Forderungswertpapieren, die **im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art** erfasst werden, vorgesehen⁶⁹. Auf Kapitalanlagen im Hoheitsbereich ist diese Befreiung nicht anwendbar.

Voraussetzung für die Befreiung ist die Abgabe einer sog **Befreiungserklärung**. Darin hat die Evang Pfarrgemeinde anzugeben, welchem BgA die Kapitalerträge zugerechnet werden und wo sie deshalb erfasst werden. Die Befreiungserklärung wird mittels Formular (bei der Bank erhältlich) durchgeführt. Eine Kopie ist an das jeweilige Finanzamt weiterzuleiten.

Die Abgabe der Befreiungserklärung bewirkt, dass **keine KESt** mehr einbehalten wird. Die Evang Pfarrgemeinde erhält die Zinserträge daher ohne Abzüge ausbezahlt.

Stattdessen müssen die Zinserträge bei der **Gewinnermittlung im BgA** berücksichtigt werden. Sie erhöhen also den steuerpflichtigen Gewinn des BgA.

Da Gewinne eines BgA immer der KSt iHv 25 % unterliegen, ist die Abgabe einer Befreiungserklärung **dann wirtschaftlich sinnvoll**, wenn im BgA **keine Gewinne** erzielt werden. In diesem Fall fällt (mangels Gewinn) keine KSt an und die Zinserträge sind de facto steuerfrei.

Beispiel: Eine Evang Pfarrgemeinde betreibt einen Kindergarten, für den ein Sparbuch besteht. Aus dem Betrieb des Kindergartens entsteht ein jährlicher Verlust von EUR 3.000,00, der von der Evang Pfarrgemeinde abgedeckt wird. Aus dem Guthaben am Sparbuch fallen jedes Jahr Zinsen in Höhe von EUR 2.000,00 an.

Steuerbelastung ohne Befreiungserklärung:

	Ertrag	Steuerbelastung
<i>Ertrag Kindergarten</i>	-3.000	0,00
<i>Ertrag Sparbuch (Zinsen)</i>	2.000	500,00 (KESt)

Steuerbelastung mit Befreiungserklärung:

	Ertrag	Steuerbelastung
<i>Ertrag Kindergarten (inkl. Sparbuchzinsen)</i>	-3.000 <u>+ 2.000</u> -1.000	0,00
<i>Ertrag Sparbuch (Zinsen)</i>	2.000	0,00 (da KESt-befreit)

Seit 1.1.2006 besteht eine ausdrückliche Befreiung von der KESt für unentbehrliche Hilfsbetriebe. **Gemeinnützige BgA** sind also von der KESt-Pflicht befreit. Es besteht die Möglichkeit, eine Befreiungserklärung abzugeben oder die von der Bank einbehaltene KESt im Erstattungsweg zurückzufordern.

Bis 2005 war die KESt-Pflicht von gemeinnützigen BgA fraglich. Die Verwaltungspraxis hat die Abgabe einer Befreiungserklärung zugelassen, womit eine endgültige Befreiung erreicht wurde. Eine Rückerstattung für Zeiträume, für die keine Befreiungserklärung abgegeben worden ist, war jedoch nicht möglich.

⁶⁹ § 94 Z 5 lit a EStG.