
Kindergarten: Gemeinnützigkeit – Auflösung stille Reserven und Verlustermittlung

Geregelt mit dem Steuerreformgesetz 2015/16, unterliegen wie bekannt seit 1.1.2016 die Kindergarteneinnahmen (Elternbeiträge) dem Steuersatz von 13%. Bei Übergang zur Gemeinnützigkeit kann aber weiterhin der bisherige Steuersatz von 10% angewendet werden. Dieser Übergang verlangt jedoch gem. § 18 KStG die Auflösung stiller Reserven des Betriebsvermögens (Grund und Boden und Gebäude). Es handelt sich dabei um den **Unterschiedsbetrag zwischen den gemeinen Werten und den Buchwerten** dieser Wirtschaftsgüter. **Ein positiver Unterschiedsbetrag kann dann mit Verlusten aus dem Kindergartenbetrieb der Jahre 2013 bis 2015 saldiert werden.**

Auf Initiative des Österreichischen Gemeindebundes hat das BMF unter nachstehendem Link nunmehr eine Information zum Übergang von Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts zur Gemeinnützigkeit (inkl. Fallbeispielen) veröffentlicht: <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e100000s1&segmentId=6221c010-ddbd-4140-9441-0cadde1b5bba>. Nachfolgend anhand eines Fallbeispiels eine Kurzfassung dieser Information des BMF:

I. Ermittlung des Unterschiedsbetrages

Fallbeispiel

Die Gemeinde X (NÖ) betreibt seit 17 Jahren einen Kindergarten (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG – kamerales Buchhaltungssystem). Das dem Kindergarten gewidmete Grundstück steht seit Jahrzehnten im Eigentum der Gemeinde (2600 m², keine Umwidmung seit 1988, Bodenwert lt. Einheitswertbescheid 8 EUR/m²), das Gebäude wurde vor 17 Jahren hergestellt [Herstellungskosten EUR 450.000,00 (HK), Nutzfläche 360m³].

1) Grund und Boden

Zu beachten ist, ob der Zeitpunkt der Umwidmung des Grundstücks von land- und forstwirtschaftl. Vermögen in Bauland nach dem 31. Dezember 1987 erfolgte oder nicht.

Ermittlung des Grundwertes

2.600m² x EUR 24 (3-facher Bodenwert) x 4,5 (Hochrechnungsfaktor) = EUR 280.800,00 = gemeiner Wert

Ermittlung des Unterschiedsbetrages

EUR 280.800,00 x 14% = EUR 39.312,00 = Unterschiedsbetrag

(Anmerkung: Anders als im Fallbeispiel würde bei einer nach dem 31.12.1987 erfolgten Umwidmung in Bauland der Unterschiedsbetrag 60% des gemeinen Wertes also EUR 168.480,00 betragen)

Hinweis:

Bodenwert: Quadratmeterwert lt. Einheitswertbescheid vom 1.1.1973

Hochrechnungsfaktor: Anlage zu § 2 Abs. 2 Z 2 der Grundstückswertverordnung 2016 (GrWV), BGBl. II Nr. 442/2015

2) Gebäude

- a) Hat der Kauf bzw. die Einlage oder die Herstellung des Gebäudes in den vergangenen 5 Jahren (also ab dem Kalenderjahr 2011) stattgefunden oder sind die historischen Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten (AHK) nicht bekannt, ist aus Vereinfachungsgründen davon auszugehen, dass der Buchwert dem Teilwert des Gebäudes entspricht und dieser sich mit dem gemeinen Wert deckt. Damit ergibt sich beim Gebäude kein Unterschiedsbetrag gem. § 18 Abs. 1 KStG 1988.
- b) Wenn (wie im Fallbeispiel) die AHK bzw. der Herstellungszeitpunkt bekannt sind, dann ist folgende Berechnung erforderlich:

Ermittlung des Gebäudewertes

- $360\text{m}^2 \times 71,25\%$ (genereller Abschlag für sonstige Gebäude) $\times 1.310$ (Baukostenfaktor für NÖ gem. § 2 Abs. 3 Z 2 der GrWV) = **366.015 = Gebäudewert**
- Ermittlung des Buchwertes:
 $450.000,00$ (HK) $- 9.000$ (2% Afa) $\times 17$ (Jahre seit Herstellung) = **297.000 = Buchwert**
- **Ermittlung des Unterschiedsbetrages**
 366.015 (Gebäudewert) $- 297.000$ (Buchwert) = 39.015 = Unterschiedsbetrag

Im Fallbeispiel beträgt die Gesamthöhe des auf das Kindergartengrundstück entfallenden Unterschiedsbetrages gem. § 18 Abs. 1 KStG somit $39.312 + 39.015 = 78.327$ Euro.

II. Verlustermittlung

Für die Ermittlung des jährlichen Verlustes werden an Unterlagen für die Vergleichsrechnung – am Beispiel eines Jahres – folgende Unterlagen benötigt:

- Einnahmen und Ausgaben des Abschnittes 24 des ordentlichen Haushalts gem. dem Rechnungsabschluss und
- Höhe der umsatzsteuerpflichtigen Kindergarteneinnahmen und der hoheitlichen Einnahmen (Konto 2/920/...) für die Ermittlung des anteiligen Amtssachaufwandes

Exemplarische Werte:

Einnahmen 2/24./...	EUR	150.000,00	
[neben den Elternbeiträgen, Elternersatzbeiträgen sind auch die Transfers der Länder (unabhängig von deren Umsatzsteuerpflicht) in die Einnahmen aufzunehmen]			
Ausgaben 1/24....	EUR	-250.000,00	
[auszuschneiden sind Darlehnsrückzahlungen; Zinsen sind hingegen abzugsfähig]			
Anteiliger Amtssachaufwand: dieser erhöhte im Verhältnis der umsatzsteuerpflichtigen Kindergarteneinnahmen (Annahme EUR 90.000,00) zu den hoheitlichen Einnahmen – Konto 2/920/... (Annahme EUR 1.200.000,00) die Ausgaben. Bei einem prozentuellen unternehmerischen Anteil von 6,98% können daher von den Kosten 1/010/... (Annahme EUR 750.000,00 – ausgenommen Darlehnsrückzahlungen) Aufwendungen iHv 6,8% abgezogen werden	EUR	-52.350,00	-302.350,00
Verlust	EUR		-152.350,00

III. Saldierung des Unterschiedsbetrags mit den kumulierten Verlusten

Die ermittelte Höhe des Unterschiedsbetrages ist mit den kumulierten Verlusten des Kindergartenbetriebs für die Jahre 2013, 2014 und 2015 zu saldieren, wobei ein ausgeglichener oder negativer Gesamtsaldo – wie im Fallbeispiel – keine Körperschaftsteuerbelastung nach sich zieht.

IV. Fazit

Der Österreichische Gemeindebund hat sich für Gemeinden, die sich bereits durch Beschluss entsprechender Statuten für die Beibehaltung des 10%igen ermäßigten USt-Satzes entschieden haben und solche die dies noch überlegen, beim Finanzministerium um eine verwaltungsschonende Vorgehensweise bei den daraus unmittelbar resultierenden körperschaftsteuerlichen Erfordernissen eingesetzt. Das BMF ist diesem Ansinnen vor allem durch die „Teilwertfiktion“ (siehe obiger Punkt 2a) durchaus nachgekommen, dennoch ergibt sich durch die erforderliche oben dargestellte, Verlust/Gewinn-Ermittlung ein gewisser Steuerberatungs- bzw. Verwaltungsaufwand, den es seitens der Gemeinden gegen den Erhalt des 10%igen Steuersatzes bei den Kindergartenbeiträgen abzuwägen gilt.

Nicht zuletzt um den – wenn auch sehr unwahrscheinlichen – Fall eines KÖSt-pflichtigen Gewinns bei einem gemeinnützigen Kindergarten auszuschließen, empfiehlt es sich, mit dem Steuerberater Rücksprache zu halten.