

herausgegeben von: Univ.-Prof. DDr. Herbert Kalb, Johannes Kepler-Universität Linz  
em. o.Univ.-Prof. Dr. Richard Potz, Universität Wien  
Hon.-Prof. Dr. Brigitte Schinkele, Universität Wien

*Dietmar Aigner, Georg Kofler & Michael Tumpel, Linz*

## Die Besteuerung anerkannter Kirchen und Religionsgesellschaften

### A. Einleitung

Das finanzielle Verhältnis zwischen Staat und Kirche ist gerade in der jüngeren Vergangenheit durch das Volksbegehren gegen Kirchenprivilegien,<sup>1</sup> kritische populärwissenschaftliche Veröffentlichungen<sup>2</sup> und parlamentarische Anfragen<sup>3</sup> in den Fokus gerückt; die Katholische Kirche versucht der darin geäußer-

<sup>1</sup> Siehe <<http://www.kirchen-privilegien.at>>. Siehe auch ähnliche Anliegen verschiedener politischer Plattformen, zB des „Zentralrats der Konfessionsfreien“ <<http://www.konfessionsfrei.at>> (beide 24. 2. 2015).

<sup>2</sup> Siehe zB C. Frerk & C. Baumgarten, Gottes Werk und unser Beitrag – Kirchenfinanzierung in Österreich, Wien 2012 (wonach jährlich € 3,8 Mrd staatliche Mittel in das „System Kirche“ fließen, der Großteil davon an die Katholische Kirche).

<sup>3</sup> Siehe zB Anfrage 5672/J XXIV. GP (9. 6. 2010) samt Anfragebeantwortung 5635/AB XXIV. GP (9. 8. 2010) (zu Förderungen); Anfrage 9791/J XXIV. GP (15. 11. 2011) samt Anfragebeantwortung 9701/AB XXIV. GP (11. 1. 2012) (zur Entwicklung konfessioneller Privatschulen mit Öffentlichkeitsrecht im Bundesland Oberösterreich); Anfrage 10334/J XXIV. GP (18. 1. 2012) samt Anfragebeantwortung 10203/AB XXIV. GP (16. 3. 2012) (zu diversen Kirchenfinanzierungsfragen); Anfrage 10504/J XXIV. GP (1. 2. 2012) samt Anfragebeantwortung 10354/AB XXIV. GP (28. 3. 2012) (zum Steuerentgang durch Absetzbarkeit des Kirchenbeitrages und steuerlichen Begünstigungen); Anfrage 10508/J XXIV. GP (1. 2. 2012) samt Anfragebeantwortung 10365/AB XXIV. GP (29. 3. 2012) (zu verschiedenen Fragen der Kirchenfinanzierung); Anfrage 10509/J XXIV. GP (1. 2. 2012) samt Anfragebeantwortung 10345/AB XXIV. GP (30. 3. 2012) (zu den Kosten der Militärseelsorge); Anfrage 11970/J XXIV. GP (14. 6. 2012) samt Anfragebeantwortung 11732/AB XXIV. GP (14. 8. 2012) (zu Grundsteuerbefreiungen); Anfrage 2951/J XXV. GP (30. 10. 2014) samt Anfragebeantwortung 2814/AB XXV. GP (30. 12. 2014) (zum Steuerentgang durch die Abzugsfähigkeit von Spenden und Kirchenbeiträgen).

ten Kritik offensiv entgegenzutreten.<sup>4</sup> Ein Teil dieser Diskussion befasst sich auch mit der bundesabgabenrechtlichen Sonderbehandlung der anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften, die allerdings in dieser Spezifität im österreichischen Fachschrifttum bisher kaum Widerhall gefunden hat.<sup>5</sup> Klar erscheint, dass der – auch abgabenrechtlichen – Sonderbehandlung der anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften der Gedanke zugrunde liegt, dass die Einnahmen und das Vermögen letztlich für religiöse Zwecke verwendet werden, wozu – wie nicht zuletzt in § 11 BekGG<sup>6</sup> ausgeführt wird<sup>7</sup> – auch in der religiösen Zielsetzung begründete gemeinnützige und mildtätige Zwecke zählen. Das gegenwärtige Recht geht somit teilweise auch über völkerrechtliche Verpflichtungen hinaus, verbietet doch Art XIII § 4 Konkordat<sup>8</sup> speziell für die Katholische Kirche lediglich eine „Sondersteuer und dergleichen Abgaben“, „die nicht auch für andere Rechtssubjekte gelten“. Gemäß Rz 32 VereinsR<sup>9</sup> sind gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften und deren Einrichtungen als Körperschaften öffentlichen Rechts als solche abgabenrechtlich begünstigt.

Unter dem Begriff der Körperschaft öffentlichen Rechts ist im Abgabenrecht die juristische Person öffentlichen Rechts allgemein zu verstehen (§ 1 Abs 1 KStG<sup>10</sup>). Dazu zählen nicht nur die Gebietskörperschaften (Bund, Länder und Gemeinden), Kammern etc, sondern eben unstrittig auch die gesetzlich aner-

<sup>4</sup> So hat die Katholische Kirche ihre Positionen unter <<http://kirchenfinanzierung.katholisch.at>> veröffentlicht (24. 2. 2015).

<sup>5</sup> Aus der einschlägigen – auch kirchenrechtlichen – Literatur mit steuerrechtlichen Ausführungen seien erwähnt: *H. Heimerl & H. Pree*, Handbuch des Vermögensrechts der katholischen Kirche, Regensburg 1993, Rz 2/533 ff; *H. Kalb, R. Potz & B. Schinkele*, Religionsrecht, Wien 2003, 426 ff; *R. Potz*, Kirchliche und religiöse Zwecke im österreichischen Abgabenrecht, in *E. Bernat, E. Böhler & A. Weilinger* (Hrsg), Zum Recht der Wirtschaft. FS-Krejci (60), Wien 2001, 1619 ff; *P. Krömer*, Zur Problematik unterschiedlicher Rechtsvorschriften für Religionsgemeinschaften, öarr 57 (2010) 198 (209 ff); weiters auch *B. Ohms*, Der Liebe Gott und das liebe Geld, in *G. Lienbacher & G. Wielinger* (Hrsg), Jahrbuch Öffentliches Recht 10 (2010) 249 ff; siehe schließlich für Deutschland mwN *G. N. Beermann*, Hoheitsbetriebe von Kirchen und Religionsgemeinschaften, Frankfurt am Main 2005.

<sup>6</sup> Bundesgesetz über die Rechtspersönlichkeit von religiösen Bekenntnisgemeinschaften, BGBl I 1998/19, zuletzt geändert durch BGBl I 2013/75.

<sup>7</sup> Siehe auch die EB zur RV 938 BlgNR XX. GP, 10.

<sup>8</sup> Konkordat zwischen dem Heiligen Stuhl und der Republik Österreich samt Zusatzprotokoll, BGBl II 1934/2; zur Geltung des Konkordats und für weitere Nachweise siehe ausführlich *K. Waibel*, Kündbarkeit des Konkordats. Über Möglichkeiten und Folgen einer Abschaffung des Vertrags zwischen der Republik Österreich und dem Heiligen Stuhl vom 5. Juni 1933, Diss Univ Wien 2008, 7 ff.

<sup>9</sup> Vereinsrichtlinien 2001, BMF, GZ 06 5004/10-IV/6/01, zuletzt geändert durch GZ BMF-010219/0074-VI/4/2015.

<sup>10</sup> Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl 401, zuletzt geändert durch BGBl I 2017/28.

kannten Kirchen und Religionsgesellschaften, wie die KStR<sup>11</sup> und die LStR<sup>12</sup> verdeutlichen.<sup>13</sup> Für die Katholische Kirche kommt dies auch in Art II Konkordat<sup>14</sup> und für die evangelischen Kirchen in § 1 Abs 2 ProtestantenG<sup>15</sup> zum Ausdruck, wobei diesen Bestimmungen insoweit wohl nur deklarativer Charakter zukommt.<sup>16</sup> Die „Anerkennung“ einer Kirche oder Religionsgesellschaft zeitigt damit im staatlichen Recht zweierlei tatbestandliche Wirkung: Einerseits eröffnen sich jene Normen, die an den Status als Körperschaft öffentlichen Rechts anknüpfen, andererseits jene, die auf „anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften“ Bezug nehmen. Dabei ist es nach der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung auch ein zulässiger Differenzierungsgrund, „die abgabenrechtlichen Begünstigungen als Folge der Anerkennung als Religionsgesellschaft vorzusehen“, zumal diese Unterscheidung durch Art 15 StGG<sup>17</sup> verfassungsgesetzlich vorgegeben ist.<sup>18</sup> Allerdings sind Rechtsvorschriften, die an diese Unterscheidung verschiedene Rechtsfolgen knüpfen, nur dann verfassungsrechtlich unbedenklich, wenn die unterschiedliche Behandlung sachlich begründbar ist, wenn ferner die Anerkennung nach sachlichen Gesichtspunkten erfolgt und – bei Vorliegen der im Gesetz umschriebenen Voraussetzungen – auch durchsetzbar ist.<sup>19</sup>

An den Status als inländische Körperschaft öffentlichen Rechts knüpft sich insbesondere die Konsequenz, dass körperschaftsteuerlich drei Sphären zu unterscheiden sind:<sup>20</sup> Körperschaften öffentlichen Rechts sind als solche nicht un-

<sup>11</sup> Körperschaftssteuerleitlinien 2013, BMF-010216/0009-VI/6/2013, zuletzt geändert durch GZ BMF-010216/0001-VI/6/2015.

<sup>12</sup> Lohnsteuerleitlinien 2002, BMF GZ 07 2501/4-IV/7/01, zuletzt geändert durch GZ BMF-010222/0082-VI/7/2016.

<sup>13</sup> So zB KStR, Rz 44 f; LStR 2002, Rz 559; VereinsR, Rz 30 ff; H. Blasina & C. Modarressy, in P. Quantschnigg, B. Renner, G. Schellmann, R. Stöger & M. Vock (Hrsg), Die Körperschaftssteuer, Wien 2015, § 1 Rz 128; siehe aus der allgemeinen staatsrechtlichen Literatur zB auch Ohms (FN 5) 249 (253 mwN).

<sup>14</sup> Siehe FN 8.

<sup>15</sup> Bundesgesetz über äußere Rechtsverhältnisse der Evangelischen Kirche, BGBl 1961/182, zuletzt geändert durch BGBl I 2009/92.

<sup>16</sup> Dazu ausführlich Waibel (FN 8) 75 ff.

<sup>17</sup> Staatsgrundgesetz über die allgemeinen Rechte der Staatsbürger für die im Reichsrathe vertretenen Königreiche und Länder, RGBl 1867/142, zuletzt geändert durch BGBl 1988/684.

<sup>18</sup> VfGH 12. 12. 1988, B 13/88, B 150/88, VfSlg 11.931, siehe auch VfGH 2. 7. 1981, G 31/79, VfSlg 9185; VfGH 10. 10. 2003, B 1768/02 ua, VfSlg 17.021; VfGH 2. 7. 2009, B 1397/08, VfSlg 18.835.

<sup>19</sup> Siehe zuletzt VfGH 2. 7. 2009, B 1397/08, VfSlg 18.835 mwN.

<sup>20</sup> Daneben ist die Qualifikation als Körperschaft öffentlichen Rechts im Einkommensteuerrecht maßgeblich für die Steuerfreiheit von gewissen Bezügen, Kostenersätzen und Entschädigungen auf Grund von Dienst- bzw Besoldungsordnungen von Körperschaften öffentlichen Rechts (§ 3 Abs 1 Z 8 EStG); die begünstigte Trägereigenschaft von Körperschaften öffentlichen Rechts (zB von Museen) für Zwecke des Spendenabzugs (§ 4a und § 18 Abs 1 Z 7 EStG; dazu

beschränkt körperschaftsteuerpflichtig, sondern unterliegen gemäß § 1 Abs 3 Z 2 KStG<sup>21</sup> lediglich der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs 2 und 3 KStG, also im Wesentlichen mit den Einkünften aus Kapitalvermögen und aus privaten Grundstücksveräußerungen. Unbeschränkt steuerpflichtig sind aus Gründen der Wettbewerbsneutralität jedoch Betriebe gewerblicher Art solcher Körperschaften gemäß § 2 KStG.<sup>22</sup> Schließlich und drittens liegt der Hoheitsbereich völlig außerhalb der Steuerbarkeit: Jener Tätigkeitsbereich von Körperschaften öffentlichen Rechts also, der auf die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben gerichtet ist,<sup>23</sup> liegt außerhalb der körperschaftsteuerrelevanten Sphäre (§ 2 Abs 5 KStG),<sup>24</sup> die daraus erzielten Einnahmen (zB Kirchenbeiträge)<sup>25</sup> sind nicht körperschaftsteuerbar. Körperschaften öffentlichen Rechts steht es aber auch frei, über Ausgliederungen einen Wirtschaftsbetrieb in die Rechtsform einer juristischen Person privaten Rechts überzuführen und damit dem für diese Rechtsform geltenden Besteuerungsregime zu unterstellen (§ 2 Abs 4 KStG).<sup>26</sup> Zudem besteht für Körperschaften öffentlichen Rechts zB eine Grundsteuerfreiheit von Grundbesitz für Zwecke der Wissenschaft, des Unterrichtes oder der Erziehung (§ 2 Z 7 lit a GrStG<sup>27</sup>) und eine umfassende Gebührenbefreiung (§ 2 Z 3 GebG<sup>28</sup>).<sup>29</sup>

unten Kapitel F.2, S 268 ff); die Abfertigungs-, Überstunden- und Zulagendefinitionen für Zwecke der begünstigten Besteuerung, die ua auf die „aufsichtsbehördlich genehmigten Dienst- bzw Besoldungsordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts“ Bezug nimmt (§ 67 Abs 3 und § 68 Abs 4 und 5 EStG); und die Befreiung von der Kapitalertragsteuerpflicht für gewisse Einkünfte aus Kapitalvermögen, die einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer Körperschaft öffentlichen Rechts nachweislich zuzurechnen sind (§ 94 Z 6 lit c EStG).

<sup>21</sup> Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl 401, zuletzt geändert durch BGBl I 2017/28.

<sup>22</sup> KStR, Rz 35 ff; zur Wettbewerbssicherungsfunktion siehe zB VwGH 28. 1. 1976, 1021/74, VwSlg 4933 F/1976; VwGH 17. 10. 2001, 99/13/0002, ÖStZB 55 (2002) 658; ausführlich dazu M. Achatz, Der Betrieb gewerblicher Art zwischen Wettbewerbswidrigkeit und Wettbewerbsneutralität, in R. Beiser, S. Kirchmayr, G. Mayr & N. Zorn (Hrsg), Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, FS-Doralt (65), Wien 2007, 1 ff, und zu Fragen des Beihilfenrechts M. Sutter, in M. Lang, A. Rust, J. Schuch & C. Staringer (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz Kommentar, Wien <sup>2</sup>2016, § 2 Rz 162 ff.

<sup>23</sup> Zur Abgrenzung siehe unten Kapitel C, S 234 ff.

<sup>24</sup> KStR, Rz 37 ff.

<sup>25</sup> Ausdrücklich K. Oberhuber in Quantschnigg, Renner, Schellmann, Stöger & Vock (FN 13) § 2 Rz 107.

<sup>26</sup> Ausführlich M. Achatz, H. Isak & F. Marhold, Privatisierung im Europarecht, Steuerrecht, Arbeitsrecht und Sozialrecht, Wien 1999; B. Gröhs, C. Havranek, M. Lang, W. Mayer, G. Pircher & F. Prändl (Hrsg), Ausgliederungen, Wien 2003; M. Achatz, M. Mang & W. Lindinger, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts, Wien <sup>3</sup>2014.

<sup>27</sup> Grundsteuergesetz 1955, BGBl 149, zuletzt geändert durch BGBl I 2010/34.

<sup>28</sup> Gebührengesetz 1957, BGBl 267, zuletzt geändert durch BGBl I 2015/163.

<sup>29</sup> Siehe speziell zu den anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften auch VereinsR, Rz 32.

*Die Besteuerung anerkannter Kirchen und Religionsgesellschaften*

An den Status als anerkannte Kirche oder Religionsgesellschaft knüpfen überdies folgende Steuernormen an:

- die steuerliche Abzugsfähigkeit von verpflichtenden Beiträgen an anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften in Höhe von maximal € 400 jährlich (§ 18 Abs 1 Z 5 EStG<sup>30</sup>);
- die Grundsteuerfreiheit von Grundbesitz einer gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft, der für den Gottesdienst, für Zwecke der Seelsorge oder der religiösen Unterweisung, für ihre Verwaltungszwecke oder als Altenheim benutzt wird (§ 2 Z 5 lit a bis d GrStG), einschließlich der Wohnräume in diesen Altenheimen (§ 3 Abs 1 Z 3 lit b GrStG);
- die Gebührenfreiheit von gewissen Auszügen, Abschriften und Bescheinigungen, die von gesetzlich anerkannten Kirchen oder Religionsgesellschaften ausgestellt werden (§ 14 TP 4 Abs 3 GebG);
- die Befreiung von der Schenkungsmeldepflicht für Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen an inländische Institutionen gesetzlich anerkannter Kirchen und Religionsgesellschaften (§ 121a Abs 2 lit c BAO<sup>31</sup> iVm § 15 Abs 1 Z 14 lit b ErbStG<sup>32</sup>);
- die Stiftungseingangssteuerfreiheit für Zuwendungen an inländische Institutionen gesetzlich anerkannter Kirchen und Religionsgesellschaften, wenn diese eine Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse sind (§ 1 Abs 6 Z 1 StiftEG<sup>33</sup>).

Zusätzlich spielen die – in §§ 34 ff BAO angesprochenen – „gemeinnützigen“, „mildtätigen“ bzw „kirchlichen“ Zwecke im österreichischen Steuerrecht eine mehrfache Rolle, und zwar – direkt oder indirekt – für<sup>34</sup>

- die Körperschaftsteuerbefreiung für Körperschaften im Sinne des § 1 Abs 2 KStG (einschließlich der Betriebe gewerblicher Art),<sup>35</sup> die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 BAO dienen, mit ihren Zweckverwirklichungsbetrieben („unentbehrlichen Hilfsbetrieben“ im Sinne des § 45 Abs 2 BAO) und dem Bereich der

<sup>30</sup> Einkommensteuergesetz 1988, BGBl 400, zuletzt geändert durch BGBl I 2017/30.

<sup>31</sup> Bundesabgabenordnung, BGBl 1961/194, zuletzt geändert durch BGBl I 2016/117.

<sup>32</sup> Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955, BGBl 141, zuletzt geändert durch BGBl I 2009/52.

<sup>33</sup> Stiftungseingangssteuergesetz, BGBl I 2008/85, zuletzt geändert durch BGBl I 2015/160.

<sup>34</sup> Siehe vor dem Außerkrafttreten der Gesellschaftsteuer mit 1. 1. 2016 (§ 38 Abs 3e Kapitalverkehrsteuergesetz, dt RGBl I 1934, 1058 in der Fassung BGBl I 2014/13) auch die dort vorgesehene Steuerfreiheit für inländische Kapitalgesellschaften, „die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 der BAO“ dienen (§ 6 Abs 1 Z 1 lit a Kapitalverkehrsteuergesetz).

<sup>35</sup> Siehe Kapitel C.2, S 240 ff.

Vermögensverwaltung (mit Ausnahme der Einkünfte im Sinne des § 21 Abs 2 und 3 KStG) (§ 1 Abs 3 Z 3 iVm § 5 Z 6 KStG);<sup>36</sup>

- die Abzugsfähigkeit von Spenden aus dem Betriebs- oder Privatvermögen an Körperschaften für die Verfolgung bestimmter Zwecke, worunter auch Mildtätigkeit, Entwicklungshilfe und Katastrophenhilfe fallen (§ 4a und § 18 Abs 1 Z 7 EStG);
- die Grundsteuerfreiheit für Grundbesitz „einer inländischen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar mildtätigen oder mildtätigen und gemeinnützigen Zwecken dient“, „wenn der Grundbesitz vom Eigentümer für mildtätige Zwecke benutzt wird“ (§ 2 Z 3 lit b GrStG), einschließlich der Wohnräume der hilfsbedürftigen Personen in solchen Gebäuden (§ 3 Abs 1 Z 3 lit a GrStG);
- die Befreiung von der Grunderwerbsteuer für den unentgeltlichen Erwerb eines Grundstückes durch Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 BAO dienen (§ 3 Abs 1 Z 3 GrEStG<sup>37</sup>);<sup>38</sup>
- die Befreiung von der Schenkungsmeldepflicht für Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen an inländische juristische Personen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§ 121a Abs 2 lit c BAO iVm § 15 Abs 1 Z 14 lit a ErbStG);
- die Stiftungseingangssteuerfreiheit für Zuwendungen „an inländische juristische Personen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen“ (§ 1 Abs 6 Z 1 StiftEG).

## B. Anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften

Neben dem jedermann zukommenden verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf private und öffentliche Ausübung seiner Religion<sup>39</sup> geht das geltende

<sup>36</sup> Ausführlich VereinsR, Rz 1 ff, sowie zB die Beiträge in *M. Achatz* (Hrsg), Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen I Wien 2004, II Wien 2001 und III Wien 2002.

<sup>37</sup> Grunderwerbsteuergesetz 1987, BGBl 309, zuletzt geändert durch BGBl I 2015/163.

<sup>38</sup> Eingefügt durch das Gemeinnützigkeitengesetz 2015, BGBl I 160. Siehe auch die analoge Befreiung von der gerichtlichen Eintragungsgebühr nach § 25 Abs 4 Gerichtsgebührengesetz, BGBl 1984/501, zuletzt geändert durch BGBl I 2016/100.

<sup>39</sup> Siehe insbesondere Art 14 StGG, Art 63 Staatsvertrag von Saint-Germain-en-Laye vom 10. September 1919, StGBI 1920/303, zuletzt geändert durch BGBl II 1934/154 und Art 9

Verfassungsrecht in Art 15 StGG von der Existenz gesetzlich anerkannter Kirchen und Religionsgesellschaften aus.<sup>40</sup> Mit dem Status der „gesetzlichen Anerkennung“ ist für die betreffenden Kirchen und Religionsgesellschaften die Stellung einer Körperschaft öffentlichen Rechts verbunden. Eine Reihe einfachgesetzlicher Vorschriften knüpfen an diesen Status bestimmte Rechtsfolgen, etwa das hier relevante Abgabenrecht, aber zum Beispiel auch das Schulrecht, das Personenstandsrecht und das Rundfunkrecht. Daneben ist durch das BekGG die Möglichkeit eingeräumt worden, dass Religionsgemeinschaften bei Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen den Status einer „staatlich eingetragenen religiösen Bekenntnisgemeinschaft“ erlangen, mit dem die privatrechtliche Rechtspersönlichkeit verbunden ist, nicht aber die Stellung als Körperschaft öffentlichen Rechts. Diese Bekenntnisgemeinschaften<sup>41</sup> bleiben daher im Folgenden ausgeblendet.

Die gesetzliche Anerkennung als Kirche oder als Religionsgesellschaft kann unmittelbar durch spezielles Gesetz oder durch Verordnung nach dem AnerkennungsG 1874<sup>42</sup> erfolgen.<sup>43</sup> Der Begriff der „Kirche“ bezieht sich auf christliche Religionsgemeinschaften, jener der „Religionsgesellschaft“ dient als Oberbegriff für nichtchristliche Religionsgemeinschaften. Anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften sind:<sup>44</sup>

- die Katholische Kirche (lateinischer, griechischer, armenischer Ritus) (historisch anerkannt);<sup>45</sup>

EMRK, BGBl 1958/210, zuletzt geändert durch BGBl III 2010/47.

<sup>40</sup> Siehe nur VfGH 24. 6. 1981, B 237/77, VfSlg 9185; VfGH 12. 12. 1988, B 13/88, B 150/88, VfSlg 11.931; VfGH 10. 10. 2003, B 1768/02 ua, VfSlg 17.021; VfGH 2. 7. 2009, B 1397/08, VfSlg 18.835.

<sup>41</sup> Derzeit bestehen folgende religiöse Bekenntnisgemeinschaften mit Rechtspersönlichkeit: Alt-Alevitische Glaubensgemeinschaft in Österreich; Baha'i Religionsgemeinschaft in Österreich; Die Christengemeinschaft – Bewegung für religiöse Erneuerung in Österreich; Hinduistische Religionsgesellschaft in Österreich; Islamische-Schiitische Glaubensgemeinschaft in Österreich (Schia); Vereinigungskirche in Österreich; Kirche der Siebenten-Tags-Adventisten; Mennonitische Freikirche Österreich; Pfingstkirche Gemeinde Gottes in Österreich.

<sup>42</sup> Gesetz, betreffend die gesetzliche Anerkennung von Religionsgesellschaften, RGBl 1874/68, iVm § 11 BekGG.

<sup>43</sup> Ausführlich zur Anerkennung *Kalb, Potz & Schinkele* (FN 5) 95 ff; *Ohms* (FN 5) 249 ff.

<sup>44</sup> Die letzten statistischen Mitgliederzahlen sind für das Jahr 2001 verfügbar, da seitdem bei Volkszählungen keine Daten zur Religionszugehörigkeit erhoben werden dürfen; siehe *Statistik Austria*, Bevölkerung nach dem Religionsbekenntnis und Bundesländern 1951 bis 2001, <[http://www.statistik.at/web\\_de/statistiken/menschen\\_und\\_gesellschaft/bevoelkerung/volkszaehlungen\\_registerzaehlungen\\_abgestimmte\\_erwerbsstatistik/bevoelkerung\\_nach\\_demographischen\\_merkmalen/022885.html](http://www.statistik.at/web_de/statistiken/menschen_und_gesellschaft/bevoelkerung/volkszaehlungen_registerzaehlungen_abgestimmte_erwerbsstatistik/bevoelkerung_nach_demographischen_merkmalen/022885.html)> (24. 2. 2015). Die Anerkennung der Herrnhuter Brüdergemeinde, die mit Verordnung RGBl 1880/40 ausgesprochen worden war, wurde mit Verordnung BGBl II 2012/31 aufgehoben. Siehe auch die Aufzählungen in KStR, Rz 44 f, LStR, Rz 559 und VereinsR, Rz 31.

<sup>45</sup> Siehe FN 8.

- die Evangelische Kirche Augsburgischen und Helvetischen Bekenntnisses (historisch anerkannt, seit 1861 Parität mit der katholischen Kirche);<sup>46</sup>
- die Altkatholische Kirche Österreichs (anerkannt seit 1877);<sup>47</sup>
- die Israelitische Religionsgesellschaft mit den Kultusgemeinden Graz, Innsbruck, Linz, Salzburg und Wien (historisch anerkannt);<sup>48</sup>
- die Islamische Glaubensgemeinschaft in Österreich (anerkannt seit 1912);<sup>49</sup>
- die Evangelisch-methodistische Kirche in Österreich (früher „Methodistenkirche in Österreich“) (anerkannt seit 1951);<sup>50</sup>
- die Kirche Jesu Christi der Heiligen der Letzten Tage (Mormonen) in Österreich (anerkannt seit 1955);<sup>51</sup>
- die Griechisch-orientalische („orthodoxe“) Kirche in Österreich (historisch anerkannt);<sup>52</sup>
- die Orientalisch-orthodoxen Kirchen in Österreich, daher die Armenisch-Apostolische Kirche in Österreich (anerkannt seit 1972);<sup>53</sup> die Syrisch-Orthodoxe Kirche (anerkannt seit 1988);<sup>54</sup> und die Koptisch-Orthodoxe Kirche (anerkannt seit 2003);<sup>55</sup>
- die Neuapostolische Kirche in Österreich (anerkannt seit 1975);<sup>56</sup>
- die Österreichische Buddhistische Religionsgesellschaft (anerkannt seit 1983);<sup>57</sup>

<sup>46</sup> Siehe FN 15.

<sup>47</sup> Verordnung, RGBI 1877/99.

<sup>48</sup> Israelitengesetz, RGBI 1890/57, zuletzt geändert durch BGBl I 2012/48.

<sup>49</sup> Ursprünglich Islamgesetz 1912, RGBI 159 in der Fassung BGBl 1988/164, nunmehr Islamgesetz 2015, BGBl I 39.

<sup>50</sup> Verordnung, BGBl 1951/74 in der Fassung der Verordnung BGBl II 2004/190.

<sup>51</sup> Verordnung, BGBl 1955/229.

<sup>52</sup> Orthodoxengesetz, BGBl 1967/229, zuletzt geändert durch BGBl I 2011/68. Dazu rechnen folgende Kirchengemeinden: Bulgarisch-orthodoxe Kirchengemeinde zum HI Iwan Rilski; Griechisch-orientalische Kirchengemeinde zur HI Dreifaltigkeit; Griechisch-orientalische Kirchengemeinde zum HI Georg; Rumänisch-griechisch-orientalische Kirchengemeinde zur HI Auferstehung; Russisch-orthodoxe Kirchengemeinde zum HI Nikolaus; Russisch-orthodoxe Kirchengemeinde zu Mariä Schutz in Graz; Serbisch-griechisch-orientalische Kirchengemeinde zum HI Sava.

<sup>53</sup> Ursprünglich Verordnung, BGBl 1973/5, nunmehr Orientalisch-orthodoxes Kirchengesetz (OrientKG), BGBl I 2003/20.

<sup>54</sup> Ursprünglich Verordnung, BGBl 1988/129, nunmehr OrientKG.

<sup>55</sup> OrientKG.

<sup>56</sup> Verordnung des Bundesministers für Unterricht und Kunst vom 25. September 1975 betreffend die Anerkennung der Anhänger der „Neuapostolischen Kirche in Österreich“ als Religionsgesellschaft, BGBl 1975/524.

<sup>57</sup> Verordnung, BGBl 1983/72.



- Jehovas Zeugen in Österreich (anerkannt seit 2009).<sup>58</sup>
- Alevitische Glaubensgemeinschaft in Österreich (ALEVI) (anerkannt seit 2013);<sup>59</sup>
- Freikirchen in Österreich (anerkannt seit 2013).<sup>60</sup>

Speziell für die Katholische Kirche ergibt sich aus Art II des Konkordats,<sup>61</sup> dass zu den Körperschaften öffentlichen Rechts sämtliche Einrichtungen der Katholischen Kirche gehören, die mit Rechtswirksamkeit für den staatlichen Bereich kanonisch errichtet worden sind. Danach kommt insbesondere folgenden Einrichtungen Rechtspersönlichkeit zu:<sup>62</sup> Der Österreichischen Bischofskonferenz, der Superiorenkonferenz der männlichen Ordensgemeinschaften, der Vereinigung der Frauenorden, der Kirchenprovinz, der Diözese, dem Bischöflichen Stuhl, dem Kapitel, der Pfarrkirche (Kirchenfabrik), dem Pfründen- oder Benefizialvermögen, den Orden und Kongregationen, der Religiösen Gesellschaft, dem Weltlichen Institut, der Kirchlichen Vereinigung, der Selbständigen Stiftung, der Caritas,<sup>63</sup> den einzelnen Diözesen und den sonstigen vom Ordinarius errichteten und von ihm mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteten Instituten.

Nach §§ 3 f ProtestantenG sind auch die Gemeinden und Einrichtungen der Evangelischen Kirche Körperschaften öffentlichen Rechts, insoweit sie bereits im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Bundesgesetzes bestanden haben. Danach errichtete Gemeinden und nach kirchlichem Recht mit Rechtspersönlichkeit ausgestattete Einrichtungen der Evangelischen Kirche erlangen auch für den staatlichen Bereich Rechtspersönlichkeit des öffentlichen Rechts mit dem Tage des Einlangens der von der evangelischen Kirchenleitung ausgefertigten Anzeige beim Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Kultur, welches das Einlangen schriftlich zu bestätigen hat.<sup>64</sup>

Das Gleiche gilt sinngemäß auch für alle anderen von gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften nach ihrem Recht mit Wirksamkeit für den staatlichen Bereich errichteten und mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteten

<sup>58</sup> Verordnung, BGBl II 2009/139. Siehe zur Zuerkennung von Steuerbegünstigungen VfGH 2. 7. 2009, B 1397/08, VfSlg 18.835 (Verletzung im Gleichheitsrecht durch Vorschreibung von Schenkungssteuer an die Bekenntnisgemeinschaft Zeugen Jehovas) und dazu ausführlich *Ohms* (FN 5) 249 ff.

<sup>59</sup> Siehe zunächst die Verordnung, BGBl II 2013/133, und nunmehr Islamgesetz 2015.

<sup>60</sup> Verordnung, BGBl II 2013/250.

<sup>61</sup> Siehe FN 8; zur Geltung des Konkordats und für weitere Nachweise siehe ausführlich *Waibel* (FN 8) 7 ff.

<sup>62</sup> Siehe zB KStR, Rz 44 f; VereinsR, Rz 30 ff; *Blasina & Modarressy* (FN 13) § 1 Rz 128.

<sup>63</sup> Siehe speziell zur rechtlichen Einordnung der Caritas *B. J. Berkmann*, Österreichische Caritas im europäischen Wettbewerb, öarr 55 (2008) 462 ff.

<sup>64</sup> Siehe auch KStR, Rz 45.

juristischen Personen.<sup>65</sup> So gelten als Körperschaft öffentlichen Rechts auch Einrichtungen wie Kirchengemeinden (zB die Bulgarisch-orthodoxe Kirchengemeinde zum HI Iwan Rilski) oder Kultusgemeinden (zB die Kultusgemeinden der israelitischen Religionsgemeinschaft).<sup>66</sup>

## C. Körperschaftsteuerliche Behandlung

### 1. Beschränkte Steuerpflicht und „Hoheitsbereich“

Die inländischen Körperschaften öffentlichen Rechts, wozu auch die anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften zählen, sind als solche nicht unbeschränkt steuerpflichtig, sie unterliegen gemäß § 1 Abs 3 Z 2 KStG lediglich der beschränkten Steuerpflicht mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs 2 und 3 KStG. Unbeschränkt steuerpflichtig sind – lediglich – Betriebe gewerblicher Art solcher Körperschaften.<sup>67</sup> Jene Einkünfte, die weder von § 21 Abs 2 und 3 KStG erfasst sind, noch durch einen Betrieb gewerblicher Art erzielt werden, unterliegen daher nicht der Körperschaftsteuer; dies sind vor allem auch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.<sup>68</sup> Die Verfassungskonformität dieser Nichtbesteuerung<sup>69</sup> wird im Ergebnis vielfach damit begründet, dass die Nichtbesteuerung zu keiner Wettbewerbsverzerrung führe und der erlangte Steuervorteil letztlich der Finanzierung der Aufgabenerfüllung im Hoheitsbereich zu Gute komme.<sup>70</sup> Die Grenzen einer solchen Rechtfertigung dürften aber dann überschritten sein, wenn – gemessen am öf-

<sup>65</sup> Siehe auch KStR, Rz 45; *Blasina & Modarressy* (FN 13) § 1 Rz 128.

<sup>66</sup> LStR, Rz 559.

<sup>67</sup> Dazu unten Kapitel C.2.b, S 241 ff.

<sup>68</sup> Dazu unten Kapitel C.2.c, S 245 ff.

<sup>69</sup> Zum Erfordernis einer sachlichen Rechtfertigung einer Nichtbesteuerung von Tätigkeiten der öffentlichen Hand, die mit privaten Wirtschaftsteilnehmern in Wettbewerb stehen, siehe zB VfGH 14. 4. 1997, G 400/96, G 44/97, VfSlg 14.805 und VfGH 22. 6. 2001, G 128/00 ua, VfSlg 16.223 (zur kommunal- bzw körperschaftsteuerlichen Begünstigung der ÖBB).

<sup>70</sup> Siehe dazu die Nachweise bei *M. Achatz* in *M. Achatz & S. Kirchmayr* (Hrsg), *Körperschaftsteuergesetz. Kommentar*, Wien 2011, § 2 Rz 24 ff, Rz 27. Siehe ausführlich zu den verfassungsrechtlichen Fragestellungen der Besteuerung der Körperschaft öffentlichen Rechts *M. Achatz*, *Verfassungsrechtliche und europarechtliche Aspekte der Besteuerung von Non-Profit-Organisationen*, in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht* (Hrsg), *Das Recht der Non-Profit-Organisationen*, Wien 2006, 49 ff; *Achatz* (FN 22) 1 ff; *M. Lang*, *Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht*, 17. ÖJT IV/1 (2009) 19 und 30; *Sutter* (FN 22) § 2 Rz 152 ff.

fentlichen Auftrag – unverhältnismäßig hohes Vermögen verwaltet wird;<sup>71</sup> verfassungsgerichtliche Rechtsprechung zu dieser Frage besteht allerdings nicht.

Jener Tätigkeitsbereich von Körperschaften öffentlichen Rechts, der auf die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben gerichtet ist (Hoheitsbetrieb), liegt außerhalb der körperschaftsteuerrelevanten Sphäre (§ 2 Abs 5 KStG),<sup>72</sup> die daraus erzielten Einnahmen (zB Steuern, Gebühren, Strafen, Kammerumlagen, Kirchenbeiträge) sind nicht körperschaftsteuerbar. Unter der erforderlichen „Ausübung öffentlicher Gewalt“ sind nach der Rechtsprechung diejenigen Tätigkeiten zu verstehen, durch die die Körperschaft öffentlichen Rechts Aufgaben erfüllt, die ihr in ihrer Eigenschaft als Träger der öffentlichen Gewalt eigentümlich und vorbehalten sind, sei es, dass sie ihr ausdrücklich durch die Rechtsordnung zugewiesen sind oder dass sie sich aus ihrem allgemeinen Aufgabenkreis ergeben.<sup>73</sup> Als Indiz für das Vorliegen hoheitlicher Tätigkeit wird in § 2 Abs 5 KStG das Merkmal des Annahmewangs angeführt.<sup>74</sup> Darüber hinaus spricht für das Vorliegen eines Hoheitsbetriebes, dass die Körperschaft öffentlichen Rechts zum Erreichen ihres Zieles in der Rechtsordnung des öffentlichen Rechts begründete Hoheitsakte setzt und sich nicht der gleichen Mittel bedient, wie sie das Privatrecht jedermann zur Verfügung stellt.<sup>75</sup>

Wenngleich sich der ‘Hoheitsbereich’ für die anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften nur schwer aus der allgemeinen Definition operationalisieren lässt, besteht im Kernbereich doch weitgehend Einigkeit, wie dieser abzugrenzen ist. Basierend auf dem umsatzsteuerlichen „Ordenserlass“<sup>76</sup> identifizieren

<sup>71</sup> So *Achatz & Kirchmayr* (FN 70) § 2 Rz 27 und enger in Rz 62, wonach zumindest eine „Vermögensverwaltung, die einen mit dem Gemeinwohlaufrag nicht in Verbindung stehenden Erwerbzweck begründet, der Abgabepflicht unterworfen werden“ sollte.

<sup>72</sup> KStR, Rz 37 ff.

<sup>73</sup> ZB VwGH 28. 11. 1980, 1709/77, ÖStZB 34 (1981) 192; VwGH 21. 7. 1998, 97/14/0056, ÖStZB 51 (1998) 908; VwGH 28. 11. 2000, 99/14/0132, ÖStZB 55 (2002) 192; VwGH 17. 10. 2001, 99/13/0002, ÖStZB 55 (2002) 658; VwGH 25. 2. 2004, 2003/13/0163, ÖStZB 57 (2004) 364; VwGH 17. 11. 2005, 2001/13/0239, ÖStZB 59 (2006) 295, 374. Siehe für einen Rechtsprechungsüberblick auch *Oberhuber* (FN 25) § 2 Rz 107.

<sup>74</sup> VwGH 14. 12. 1962, 913/62, ÖStZB 16 (1963) 79; VwGH 19. 10. 1972, 2119/71, ÖStZB 26 (1973) 149; VwGH 28. 11. 1980, 1709/77, ÖStZB 34 (1981) 192.

<sup>75</sup> ZB Arbeits- oder Bestandverträge; siehe VwGH 6. 4. 1955, 3302/54, ÖStZB 8 (1955) 80; VwGH 14. 12. 1962, 913/62, ÖStZB 16 (1963) 79; VwGH 5. 5. 1965, 2052/64, ÖStZB 18 (1965) 145; VwGH 19. 10. 1972, 2119/71, ÖStZB 26 (1973) 149; VwGH 20. 1. 2005, 2000/14/0203, ÖStZB 58 (2005) 305; VwGH 4. 2. 2009, 2006/15/0220, ÖStZB 62 (2009) 403, 415.

<sup>76</sup> Umsatzsteuerliche Behandlung von Einrichtungen der katholischen Kirche, Orden und Kongregationen sowie der Diözesan-Caritas, BMF vom 2. 7. 1973, Z 254.183-10a/73, Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung (AÖF) 28 (1975) 221.

ren die KStR 2013<sup>77</sup> und die VereinsR 2001<sup>78</sup> mehrere hoheitliche Bereiche, die – schon aus gleichheitsrechtlichen Gründen<sup>79</sup> – nicht nur auf die Katholische Kirche, sondern auf alle in Österreich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften angewendet werden:

Unter die Ausübung der öffentlichen Gewalt durch anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften „fällt die Seelsorge in allen ihren Erscheinungsformen, sowohl in mündlicher Predigt als auch durch schriftliche Publikationen, welche die göttliche Lehre verbreiten und vertiefen“.<sup>80</sup>

Den Einnahmen aus dieser hoheitlichen Tätigkeit sind insbesondere die Kirchen- bzw Kultusbeiträge und Ähnliches zuzurechnen.<sup>81</sup> Hoheitlich sind bzw ist zudem insbesondere

- die von katholischen Orden und Kongregationen geführten Schulen mit Öffentlichkeitsrecht<sup>82</sup> und die mit solchen Schulen verbundenen Internate und Schülerheime desselben Rechtsträgers, wenn sie wie die Bundeskonvikte nach dem Prinzip der Selbsterhaltung betrieben werden und keine auf Gewinn gerichtete Tätigkeit ausüben;<sup>83</sup>
- die Herausgabe von Kirchenzeitingen, Broschüren und ähnlichen Publikationen, wenn die darin enthaltenen Beiträge auf die Erweiterung des religiösen Gewissens, 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) von untergeordneter Bedeutung (nicht mehr als 10 % der Druckseiten) ist;<sup>84</sup>
- die Ausbildung von Jugendlichen in einem Knabenseminar zur Vorbereitung auf den Priesterberuf, die Ausbildung von Geistlichen und Ordenspersonen in Priesterseminaren und dergleichen;<sup>85</sup>

<sup>77</sup> KStR, Rz 39.

<sup>78</sup> VereinsR, Rz 35.

<sup>79</sup> Dazu *Oberhuber* (FN 25) § 2 Rz 113.

<sup>80</sup> Ordenserlass (FN 76) Pkt 1.1; siehe auch *Achatz & Kirchmayr* (FN 70) § 2 Rz 207.

<sup>81</sup> Ordenserlass (FN 76) Pkt 1.2, spricht von den „auf Grund obrigkeitlicher kirchlicher Gewalt erhobenen Abgaben, wie kirchliche Steuern, Abgaben im engeren Sinn (tributa) und Gebühren (taxae) sowie die Gebühren, die nach Zusatzprotokoll zu Art. XIII § 2 des Konkordates vom 5. Juni 1933 für die von den Diözesanordinarien auf Urkunden über intabulationspflichtige Rechtsgeschäfte beizusetzenden Klauseln zu leisten sind“. Siehe speziell zu Kirchenbeiträgen auch *Oberhuber* (FN 25) § 2 Rz 107.

<sup>82</sup> KStR, Rz 39; VereinsR, Rz 35; Ordenserlass (FN 76) Pkt 1.3.

<sup>83</sup> KStR, Rz 39; VereinsR, Rz 35; Ordenserlass (FN 76) Pkt 1.3.

<sup>84</sup> KStR, Rz 39; VereinsR, Rz 35; Ordenserlass (FN 76) Pkt 1.5; siehe auch kritisch *Achatz & Kirchmayr* (FN 70) § 2 Rz 207 (Abstellen auf Überwiegen).

<sup>85</sup> VereinsR, Rz 95; Ordenserlass (FN 76) Pkt 1.6.

*Die Besteuerung anerkannter Kirchen und Religionsgesellschaften*

- der Betrieb von Friedhöfen (§ 2 Abs 5 KStG) und damit die erhobenen Friedhofsgebühren (Grabstellen-, Erneuerungs-, Beerdigungs- und Enterdigungsgebühren sowie die Benützungsg Gebühr für die Aufbahnhalle);<sup>86</sup>
- die entgeltlich durchgeführten Führungen in Kirchen, Klöstern und Stiften, wenn sich diese wirtschaftliche Betätigung von den übrigen hoheitsrechtlichen Aufgaben des betreffenden kirchlichen Rechtsträgers nicht genügend abgrenzen und abspalten lässt.<sup>87</sup>

Anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften unterliegen gemäß § 1 Abs 3 Z 2 KStG lediglich der beschränkten Steuerpflicht mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs 2 und 3 KStG. Diese Steuerpflicht weist vereinfacht und übersichtsweise folgende Struktur auf:

- Nach § 21 Abs 2 KStG „erstreckt sich die Steuerpflicht auf Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird“, wobei mit dem „Steuerabzug“ nur der Kapitalertragsteuerabzug gemeint ist,<sup>88</sup> wodurch sogleich eine Einschränkung auf inländische Einkünfte im Sinne des §§ 93 ff EStG erfolgt. Im Rahmen der Neuordnung der Besteuerung von Kapitalvermögen durch das BudBG 2011<sup>89</sup>, das AbgÄG 2011<sup>90</sup> und das BudBG 2012<sup>91</sup> ist es freilich zu einer umfassenden Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht für inländische Körperschaften öffentlichen Rechts („beschränkte Steuerpflicht zweiter Art“) gekommen;<sup>92</sup> erfasst sind nicht nur laufende Kapitaleinkünfte (insbesondere Zinsen),<sup>93</sup> sondern – im Falle von „Neubestand“<sup>94</sup> – auch Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Wertpapieren sowie aus Derivaten im Sinne des § 27 Abs 3 und 4 EStG.
- Befreiungsbestimmungen enthält § 21 Abs 2 Z 3 KStG für Zinsen und sonstige Erträge aus Kapitalforderungen gemäß § 27 Abs 2 Z 2 EStG, Einkünfte

<sup>86</sup> Ordenserslass (FN 76) Pkt 1.2; siehe allgemein auch *Achatz & Kirchmayr* (FN 70) § 2 Rz 199; weiters *Beermann* (FN 5) 214.

<sup>87</sup> KStR, Rz 39; VereinsR, Rz 35; Ordenserslass (FN 76) Pkt 3.3; siehe auch *Achatz & Kirchmayr* (FN 70) § 2 Rz 207.

<sup>88</sup> Siehe nur KStR, Rz 1496; *E. Marschner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und beschränkte Steuerpflicht der zweiten Art, in *S. Kirchmayr, G. Mayr & C. Schlager* (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen, Wien 2011, 435 (436).

<sup>89</sup> Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 2010/111.

<sup>90</sup> Abgabenänderungsgesetz 2011, BGBl I 76.

<sup>91</sup> Budgetbegleitgesetz 2012, BGBl I 2011/112.

<sup>92</sup> Siehe dazu und zum komplexen Übergangsrecht nur *Marschner* (FN 88) 435 ff; *G. Wurm*, Besteuerung von Körperschaften öffentlichen Rechts und befreiten Körperschaften nach dem Budgetbegleitgesetz 2012, SWK 87 (2012) 121 ff.

<sup>93</sup> Dividenden („Beteiligungserträge im Sinne des § 10 [KStG]“) waren und sind nach § 21 Abs 2 Z 1 KStG befreit; dazu *Marschner* (FN 88) 442 ff.

<sup>94</sup> Siehe dazu das komplexe Übergangsrecht in § 124b Z 185 EStG.

aus Wertsteigerungen gemäß § 27 Abs 3 EStG sowie Einkünfte aus Derivaten gemäß § 27 Abs 4 EStG, die gewissen qualifizierten Körperschaften zuzurechnen sind; zu diesen qualifizierten Körperschaften zählen Pensions- oder Mitarbeitervorsorgekassen (§ 6 Abs 1 bzw Abs 5 KStG) innerhalb einer Veranlagungs- und Risikogemeinschaft,<sup>95</sup> befreite Unterstützungskassen (§ 6 Abs 2 KStG),<sup>96</sup> Arbeitnehmerförderungsstiftungen im Sinne des (§ 6 Abs 4 KStG),<sup>97</sup> Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen einer Körperschaft öffentlichen Rechts<sup>98</sup> und von der unbeschränkten Steuerpflicht befreite Körperschaften im Rahmen eines ebenfalls steuerbefreiten Betriebes (zB unentbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs 2 BAO). Für diese Fälle besteht auch korrespondierend eine Befreiung vom Kapitalertragsteuerabzug (§ 94 Z 6 EStG).<sup>99</sup> Von besonderer Bedeutung ist die Befreiungsbestimmung für Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen, da sie namentlich auch die Versorgungsfonds der anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften erfasst.<sup>100</sup> Eine weitere Befreiung vom Kapitalertragsteuerabzug besteht nach der Verwaltungspraxis für Kapitalerträge von Körperschaften öffentlichen Rechts aus veranlagten humanitären Spendengeldern.<sup>101</sup>

- § 21 Abs 3 KStG sieht ergänzend vor, dass bestimmte nicht kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte dennoch im Rahmen der Veranlagung erfasst werden müssen („erstreckt sich die Steuerpflicht auch auf“), um „Umgehungen“ der Steuerpflicht zu verhindern.<sup>102</sup> Dies betrifft vor allem ausländische Kapitalerträge, die den inländischen kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünften vergleichbar sind, wie zB Zinsen aus Bankeinlagen oder Forderungswertpapieren bei einer auslän-

<sup>95</sup> KStR, Rz 185 bis Rz 188, Rz 191 f und Rz 1505.

<sup>96</sup> KStR, Rz 184, Rz 193 und Rz 1505.

<sup>97</sup> Stiftungsrichtlinien 2009 (StiftR 2009), BMF-010200/0011-VI/6/2009, Rz 167 bis Rz 171 und KStR Rz 1505.

<sup>98</sup> KStR, Rz 1505; ausführlich auch Pkt 3 des Salzburger Steuerialogs KSt/UmgrStR, BMF-010203/0444-VI/6/2012.

<sup>99</sup> Ausführlich Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR 2000), 06 0104/9-IV/6/00, zuletzt geändert durch BMF-010203/0233/6/2015, Rz 7768 und KStR, Rz 1502. Sollte ungeachtet der Steuerbefreiung Kapitalertragsteuer einbehalten worden sein, steht der Körperschaft die Möglichkeit der Erstattung im Wege des § 240 BAO offen (KStR, Rz 1502).

<sup>100</sup> Dazu ausführlich Pkt 3 des Salzburger Steuerialogs (FN 98); siehe auch *Achatz & Kirchmayr* (FN 70) § 21 Rz 376.

<sup>101</sup> Auf diese soll die Kapitalertragsteuer-Abzugsbefreiung des § 94 Z 6 EStG sinngemäß Anwendung finden. Voraussetzung dafür ist, dass die Kapitalerträge aus den veranlagten Spendengeldern sowie die Spendengelder bestimmungsgemäß für humanitäre Zwecke eingesetzt werden, die Kapitalanlagen in einem eigenen Rechnungskreis zusammengefasst und die Erträge nachweislich nur für humanitäre Zwecke verwendet werden. Siehe EStR 2000, Rz 7769.

<sup>102</sup> Zu dieser Zielsetzung auch KStR, Rz 1498.

dischen Bank (§ 21 Abs 3 Z 1 KStG).<sup>103</sup> Im Rahmen der Neuordnung der Besteuerung von Kapitalvermögen durch das BudBG 2011, das AbgÄG 2011 und das BudBG 2012 wurden zudem Einkünfte im Sinne des § 27a Abs 2 EStG (zB aus Privatdarlehen, aus „Privatplatzierungen“ und aus stillen Gesellschaften) und „Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Anteilen an Körperschaften“ einbezogen (§ 21 Abs 3 Z 2 und Z 3 KStG); in beiden Fällen sind die Befreiungen des § 21 Abs 2 Z 3 KStG „sinngemäß anzuwenden“. Im Rahmen der Neuordnung der Immobilienbesteuerung durch das 1. StabG 2012<sup>104</sup> wurde die beschränkte Steuerpflicht durch Anfügung des § 21 Abs 3 Z 4 KStG noch einmal wesentlich erweitert.<sup>105</sup> Während Gewinne aus Grundstücksveräußerungen durch Körperschaften öffentlichen Rechts – ausgenommen Grundstücke im Betriebsvermögen eines Betriebs gewerblicher Art<sup>106</sup> – bislang nicht besteuert wurden, sind für Immobilienveräußerungen nach dem 31. 3. 2012 auch „Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 des Einkommensteuergesetzes 1988“ steuerpflichtig, wobei die Befreiungsbestimmungen des § 21 Abs 2 Z 3 KStG und die Bestimmungen über die Immobilienertragsteuer und die Selbstberechnung nach §§ 30b und 30c EStG „sinngemäß anzuwenden“ sind.

Die Aufkommenswirkung dieser Bestimmungen für die anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften sind nicht bekannt, sind doch offenbar auch keine präzisen Informationen zum Vermögensstand der Kirchen und Religionsgesellschaften öffentlich zugänglich. In einer parlamentarischen Anfragebeantwortung wird lediglich ausgeführt, dass

„[z]um finanziellen Vermögen der katholischen Kirche (und demnach auch zu den daraus resultierenden Erträgen aus der Kapitalertragsteuer) [...] im Bundesministerium für Finanzen keine Daten verfügbar [sind]“.<sup>107</sup>

In der populären Literatur wird allerdings allein das kirchliche Kapitalvermögen mit „mindestens 1,6 Milliarden Euro“ geschätzt.<sup>108</sup>

<sup>103</sup> KStR, Rz 1498; für Details und zur differenzierten Rechtslage für Dividenden siehe zB *Marschner* (FN 88) 445 ff.

<sup>104</sup> 1. Stabilitätsgesetz 2012 (1. StabG 2012), BGBl I 2012/22.

<sup>105</sup> Dazu ausführlich *G. Wurm*, Erneute Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht für inländische Körperschaften, *SWK* 87 (2012) 533 ff; *A. Bodis & G. Mayr*, Auswirkungen der neuen Grundstücksbesteuerung auf Körperschaften, *RdW* 30 (2012) 239 f, 245.

<sup>106</sup> Veräußerungsgewinne aus Grundstücken, die dem Betriebsvermögen eines Betriebes gewerblicher Art zugerechnet werden, sind schon nach der geltenden Rechtslage im Rahmen der Gewinnermittlung des Betriebes gewerblicher Art zu erfassen, womit in diesem Bereich durch die Ausweitung der Steuerpflicht keine Änderung eintritt; siehe auch ErlRV 1680 BlgNR XXIV. GP, 22 (zum 1. StabG).

<sup>107</sup> Anfragebeantwortung 10203/ AB XXIV. GP, 2 (16. 3. 2012).

<sup>108</sup> *Ferk & Baumgarten* (FN 2) 107 ff.

## 2. Betriebe gewerblicher Art

### a) Überblick

Dem Hoheitsbereich steht die privatwirtschaftliche Betätigung der Körperschaften öffentlichen Rechts gegenüber. Das Wesen eines solchen Betriebs gewerblicher Art im Sinne des § 2 KStG besteht darin, dass es sich dabei um ein eigenes Steuersubjekt handelt, das von der Person des Rechtsträgers („Trägerkörperschaft“) verschieden ist, wiewohl zivilrechtlich als Rechtsperson nur eine juristische Person, nämlich die öffentlich-rechtliche Körperschaft, existiert. Jeder einzelne Betrieb gewerblicher Art ist daher nach dem österreichischen Körperschaftsteuerrecht ein eigenständiges, gegenüber den beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften öffentlichen Rechts verselbständigt Steuersubjekt („Verselbständigungstheorie“).<sup>109</sup> Aufgrund dieser steuerlichen Verselbständigung der Betriebe gewerblicher Art können Gewinne und Verluste zwischen einzelnen Betrieben gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts auch grundsätzlich nicht ausgeglichen werden; Beziehungen zwischen der Körperschaft öffentlichen Rechts und dem Betrieb gewerblicher Art sind überdies so zu beurteilen wie Beziehungen zwischen einer Körperschaft und ihrem einzigen Gesellschafter (zB im Hinblick auf verdeckte Ausschüttungen).<sup>110</sup>

Ein Betrieb gewerblicher Art ist gemäß § 2 Abs 1 KStG 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 im Sinne des § 21 EStG dient, wobei eine Gewinnerzielungsabsicht nicht erforderlich ist.<sup>111</sup> § 2 Abs 1 letzter Satz KStG, wonach die „Tätigkeit der Einrichtung stets als Gewerbebetrieb“ gilt, bedeutet einerseits, dass ein Betrieb gewerblicher Art immer Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs 3 EStG erzielt,<sup>112</sup> und hat andererseits insbesondere

<sup>109</sup> VwGH 21. 11. 1991, 90/13/0098, ÖStZB 45 (1992) 506; aA zum deutschen Recht BFH 17. 3. 1974, I R 7/71, BStBl 1974 II 391 (Trägerkörperschaft als Zurechnungssubjekt der Körperschaftsteuer); dazu M. Achatz & R. Leitner, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung im Steuerrecht, Wien 2001, 38 f, so auch KStR, Rz 64 und Oberhuber (FN 25) § 2 Rz 13.

<sup>110</sup> EB zur RV 622 BlgNR XVII. GP; VwGH 17. 2. 1988, 86/13/0174, ÖStZB 41 (1988) 488; VwGH 21. 11. 1991, 90/13/0098, ÖStZB 45 (1992) 506; VwGH 27. 3. 1996, 93/15/0209, ÖStZB 49 (1996) 571; zu Konzessions- oder Gebrauchsabgaben siehe VwGH 13. 1. 1961, 990/58, ÖStZB 14 (1961) 79. Siehe auch Sutter (FN 22) § 2 Rz 146 ff, und Oberhuber (FN 25) § 2 Rz 116 f.

<sup>111</sup> Ausführlich zum Ganzen Achatz, Mang & Lindinger (FN 26).

<sup>112</sup> Dazu Oberhuber (FN 25) § 2 Rz 114 f.



für die Liebhabereibeurteilung Konsequenzen: Einkünfte, die im Bereich des Betriebes gewerblicher Art erzielt werden, sind unabhängig vom Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen, Liebhaberei kommt nicht in Betracht;<sup>113</sup> § 5 Z 1 LiebVO<sup>114</sup> nimmt Betriebe gewerblicher Art konsequenterweise von ihrem Anwendungsbereich aus.<sup>115</sup>

### b) Kriterien für das Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art

Die einzelnen, kumulativ (arg „und“) zu erfüllenden Kriterien für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art im Sinne des § 2 Abs 1 KStG lassen sich folgendermaßen aufschlüsseln:

- Aus dem Erfordernis einer wirtschaftlich selbstständigen Einrichtung folgt, dass sich die Tätigkeit der Einrichtung innerhalb der Körperschaft öffentlichen Rechts wirtschaftlich heraushebt, etwa durch eine besondere Leitung, eigenes Personal, einen geschlossenen Geschäftskreis, eigene Buchführung, eigene Verrechnungsstelle oder ein ähnliches auf eine Einheit hinweisendes Merkmal.<sup>116</sup> Das Erfordernis eines wirtschaftlichen Heraushebens schließt nicht aus, dass auch dann ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt, wenn die Körperschaft öffentlichen Rechts insgesamt als Betrieb gewerblicher Art zu beurteilen ist (§ 2 Abs 4 KStG; zB Hypothekenbanken der Länder, Rundfunkanstalten, Museen).
- Bei der geforderten nachhaltigen, privatwirtschaftlichen Tätigkeit muss es sich ausschließlich oder überwiegend um eine Tätigkeit handeln, die außerhalb des Hoheitsbereiches der Körperschaft öffentlichen Rechts liegt.<sup>117</sup> Hoheitsbetriebe gehören damit nicht zu den Betrieben gewerblicher Art (§ 2 Abs 5 KStG). Einen besonderen Problembereich bilden die Mischbetriebe, bei denen in einem einheitlichen Betrieb hoheitliche und erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten entfaltet werden, diese Bereiche also so eng miteinander verbunden sind, dass eine Abgrenzung nicht möglich oder nicht zumutbar ist;<sup>118</sup> dies kann zB bei einem Bau-

<sup>113</sup> VwGH 23. 2. 1982, 82/14/0012, ÖStZB 35 (1982) 361; VwGH 29. 5. 2001, 2000/14/0195, ÖStZB 55 (2002) 232; KStR Rz 72 und Rz 74; *Oberhuber* (FN 25) § 2 Rz 73 f.

<sup>114</sup> BGBl 1993/33 in der Fassung BGBl II 1999/15.

<sup>115</sup> Dazu nur *Achatz & Kirchmayr* (FN 70) § 2 Rz 126 ff.

<sup>116</sup> KStR, Rz 66 ff; siehe zB auch VwGH 29. 1. 1981, 1282/79, ÖStZB 34 (1981) 195; VwGH 22. 12. 2004, 2001/15/0141, ÖStZB 58 (2005) 351.

<sup>117</sup> KStR, Rz 69.

<sup>118</sup> KStR, Rz 75 ff; dazu auch VwGH 24. 4. 1980, 2730/77, ÖStZB 33 (1980) 297; VwGH 28. 11. 1980, 1709/77, ÖStZB 34 (1981) 192; VwGH 17. 11. 2005, 2001/13/0239, ÖStZB 59 (2006) 295, 374. Dazu ausführlich *F. Raab*, Mischbetriebe von Körperschaften öffentlichen Rechts, ÖStZ 61 (2008) 893, 444 ff, und ÖStZ 61 (2008) 941, 483 ff.

hof einer Gemeinde,<sup>119</sup> einem kommunalen Hallenbad mit schulischem Schwimmunterricht und allgemeinen Badegästen<sup>120</sup> oder einem Amtsblatt einer Gemeinde mit Kundmachungs- und Redaktionsteil<sup>121</sup> der Fall sein.<sup>122</sup> Hier ist nach § 2 Abs 1 KStG auf das Überwiegen im Rahmen einer längerfristigen Betrachtung<sup>123</sup> abzustellen (arg „ausschließlich oder überwiegend“): Dienen die Tätigkeiten des Betriebes überwiegend der Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben, ist der Betrieb in seiner Gesamtheit als Hoheitsbetrieb zu behandeln, überwiegen hingegen die erwerbswirtschaftlichen Aufgaben, ist insgesamt ein steuerpflichtiger Betrieb gewerblicher Art anzunehmen.<sup>124</sup> Die Praxis bemüht sich um quantitative Abgrenzungskriterien (zB Umsatzverhältnis, Umfang der zeitlichen Inanspruchnahme, anteilige Kosten);<sup>125</sup> so ist zB beim Amtsblatt einer Gemeinde das Überwiegen an Hand der auf den Kundmachungsteil (hoheitlich) und den redaktionellen Teil und Inseratenteil (privatwirtschaftlich) entfallenden Seitenzahlen zu prüfen.<sup>126</sup> Übt ein Hoheitsbetrieb auch eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit aus und ist diese gegenüber der hoheitlichen Tätigkeit abgrenzbar, dann ist dieser Betriebszweig als Betrieb gewerblicher Art anzusehen (zB wenn ein Hoheitsbetrieb eine Kantine unterhält).<sup>127</sup>

- Bei der privatwirtschaftlichen Tätigkeit muss es sich zudem um eine Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht handeln. Dieses Kriterium dient dazu, Bagatellfälle von der Steuerpflicht auszuschließen.<sup>128</sup> Beurteilungsmaßstab soll lediglich das wirtschaftliche Gewicht der Einnahmen sein, weshalb das Ausmaß der Kostendeckung in der Praxis nicht für die Prüfung des wirtschaftlichen Gewichtes einer Tätigkeit herangezogen wird;<sup>129</sup> stehen sich Ausgaben in Millionenhöhe und kostendeckende Einnahmen gegenüber, handelt es sich daher – trotz bloßer Kostendeckung – um eine Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht. Das erforderliche wirtschaftliche Gewicht ist nach herrschender Ansicht dann nicht gegeben, wenn die jährlichen Einnahmen aus der jeweiligen

<sup>119</sup> VwGH 29. 1. 1981, 1282/79, ÖStZB 34 (1981) 195.

<sup>120</sup> VwGH 24. 4. 1980, 2730/77, ÖStZB 33 (1980) 297.

<sup>121</sup> VwGH 28. 11. 1980, 1709/77, ÖStZB 34 (1981) 192.

<sup>122</sup> Weitere Beispiele in KStR, Rz 76 f und zB bei *Oberhuber* (FN 25) § 2 Rz 112 f.

<sup>123</sup> VwGH 28. 11. 2000, 99/14/0132, ÖStZB 55 (2002) 192.

<sup>124</sup> VwGH 28. 11. 2000, 99/14/0132, ÖStZB 55 (2002) 205; VwGH 17. 11. 2005, 2001/13/0239, ÖStZB 59 (2006) 295, 374; KStR Rz 75.

<sup>125</sup> KStR, Rz 75.

<sup>126</sup> VwGH 28. 11. 1980, 1709/77, ÖStZB 34 (1981) 192; KStR, Rz 76; siehe auch UFS 9. 11. 2007, RV/0036-I/06, und UFS 12. 11. 2007, RV/0011-I/07 (zu Stehzeiten eines Feuerwehrfahrzeuges).

<sup>127</sup> VwGH 17. 11. 2005, 2001/13/0239, ÖStZB 59 (2006) 295, 374.

<sup>128</sup> ErlRV 622 BlgNR XVII. GP, 14.

<sup>129</sup> VwGH 17. 10. 2001, 99/13/0002, ÖStZB 55 (2002) 658, 826; KStR Rz 70.

Tätigkeit € 2.900 nicht übersteigen.<sup>130</sup> Hinsichtlich dieser Grenze ist im Zweifel eine längerfristige Betrachtung anzustellen,<sup>131</sup> wobei Subventionen und Zuschüsse sowie Erlöse aus Hilfsgeschäften für die Beurteilung des wirtschaftlichen Gewichts nicht als Einnahmen anzusetzen sind,<sup>132</sup> Innenumsätze zwischen mehreren Betrieben gewerblicher Art demgegenüber schon.<sup>133</sup>

- Die Einrichtung muss die Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen anstreben, nicht jedoch notwendigerweise einen Gewinn (§ 2 Abs 1 KStG). Die Steuerpflicht knüpft grundsätzlich an die Erzielung von Einnahmen an, wobei unter Einnahmen nicht nur Geldbeträge, sondern auch geldwerte Vorteile zu verstehen sind.<sup>134</sup> Einnahmenerzielung liegt auch dann vor, wenn Leistungen zu Selbstkosten oder unter den Selbstkosten erbracht werden.<sup>135</sup> Die Einnahmenerzielung ist aufgrund des Abstellens auf „andere wirtschaftliche Vorteile“ in § 2 Abs 1 KStG für die Begründung eines Betriebes gewerblicher Art dann nicht erforderlich, wenn trotz Fehlens einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr durch das Vorhandensein einer innerorganisatorischen wirtschaftlichen Einheit (Selbstversorgungsbetrieb; Innenbetrieb) eine Konkurrenz zur Privatwirtschaft besteht und der Privatwirtschaft insoweit Aufträge entgehen (zB Eigenverlage, zentrale Beschaffungsstelle, zentrale Kfz-Werkstätten, Kantinenbetriebe zur Verköstigung von Dienstnehmern der Körperschaft öffentlichen Rechts).<sup>136</sup> An die Stelle der Einnahmen treten hier als „andere wirtschaftliche Vorteile“ die Verrechnungsentgelte innerhalb der Körperschaft öffentlichen Rechts.<sup>137</sup> Die Verwaltungspraxis verneint die Steuerpflicht der Selbstversorgungsbetriebe allerdings, wenn diese überwiegend dem Hoheitsbereich der Körperschaft öffentlichen Rechts dienen.<sup>138</sup>

<sup>130</sup> KStR, Rz 70; VwGH 3. 11. 1986, 86/15/0035, ÖStZB 40 (1987) 353; VwGH 10. 7. 1989, 88/15/0163, ÖStZB 43 (1990) 19; VwGH 26. 1. 1994, 92/13/0097, ÖStZB 47 (1994) 751; VwGH 28. 10. 1997, 93/14/0224, ÖStZB 51 (1998) 434; UFS 5. 4. 2005, RV/1586-W/03; zu Kritik an dieser – dem früheren § 21 Abs 6 UStG 1972 (S 40.000) entnommenen, bislang nicht valorisierten – Absolutgrenze etwa *Sutter* (FN 22) § 2 Rz 66.

<sup>131</sup> VwGH 10. 7. 1989, 88/15/0163, ÖStZB 43 (1990) 19.

<sup>132</sup> Siehe VwGH 10. 7. 1989, 88/15/0163, ÖStZB 43 (1990) 19, und VwGH 15. 9. 1986, 84/15/0157, ÖStZB 40 (1987) 281 (zu Subventionen in Form von Beiträgen zum Personalaufwand) sowie VwGH 28. 11. 1980, 1709/77, ÖStZB 34 (1981) 193 (zu Mahngebühren einer unentgeltlichen Stadtbücherei); siehe auch KStR, Rz 70.

<sup>133</sup> KStR.

<sup>134</sup> KStR, Rz 70 und Rz 72.

<sup>135</sup> VwGH 8. 11. 1989, 88/13/0101, ÖStZB 43 (1990) 214; VwGH 17. 10. 2001, 99/13/0002, ÖStZB 55 (2002) 658; KStR, Rz 72.

<sup>136</sup> ErlRV 622 BlgNR XVII. GP, 14; KStR, Rz 73.

<sup>137</sup> KStR, Rz 73.

<sup>138</sup> KStR, Rz 73; kritisch *Achatz & Leitner* (FN 109) 49 f.

– Erforderlich sind zudem Aktivitäten, die im Erscheinungsbild einem Gewerbebetrieb entsprechen.<sup>139</sup> Land- und forstwirtschaftliche Aktivitäten im Sinne des § 21 EStG begründen grundsätzlich keinen Betrieb gewerblicher Art (§ 2 Abs 1 KStG), es sei denn, sie werden nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen zu gewerblichen Betätigungen oder sind in einem buchführungspflichtigen Betrieb gewerblicher Art als unselbständiger Teil eingegliedert.<sup>140</sup> Im Hinblick auf die gesetzliche Einschränkung der Steuerpflicht auf gewerbliche Aktivitäten kann auch der außerbetriebliche Bereich (Einkünfte im Sinne des § 2 Abs 3 Z 5 bis 7 EStG) – mit Ausnahme der Fälle des § 2 Abs 2 KStG – nicht zu den Betrieben gewerblicher Art zählen (zB Vermietung von Wohnhäusern durch Gemeinden);<sup>141</sup> für kapitalertragsteuerpflichtige Erträge kann aber beschränkte Körperschaftsteuerpflicht der Trägerkörperschaft selbst bestehen (§ 1 Abs 3 Z 2 iVm § 21 KStG).

§ 2 Abs 2 KStG enthält auch explizite Bestimmungen, welche Tätigkeiten jedenfalls als Betrieb gewerblicher Art gelten („fiktive Betriebe gewerblicher Art“):<sup>142</sup> Dies sind die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft,<sup>143</sup> die entgeltliche Überlassung eines Betriebes gewerblicher Art sowie – in gewissen Fällen – (seit dem StRefG 1993<sup>144</sup>) die entgeltliche Überlassung von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken (zB als Skipiste oder Golfplatz) durch Bodenreformgemeinschaften oder Siedlungsträger; die zuvor (seit dem AbgÄG 2004<sup>145</sup>) bestehende Betrieb gewerblicher Art-Fiktion für die nicht zweckgewidmete entgeltliche Überlassung von Finanzmitteln an Betriebe gewerblicher Art oder Kapitalgesellschaften, an denen eine Körperschaft öffentlichen Rechts zu mindestens 10 % beteiligt ist, ist mit dem BudBG 2012<sup>146</sup> entfallen; seither unterliegen diese Kapitalerträge der beschränkten Steuerpflicht nach § 21 KStG.<sup>147</sup>

<sup>139</sup> VwGH 26. 5. 1981, 3888/80, ÖStZB 35 (1982) 26.

<sup>140</sup> KStR, Rz 74; W. Wiesner, W. Schneider, G. Spanbauer & G. Kohler (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz KStG, Wien 1996, § 2 FN 11. Dazu auch sogleich unten Kapitel C.3, S 249 ff.

<sup>141</sup> KStR, Rz 74.

<sup>142</sup> Dazu KStR, Rz 82 ff; Oberhuber (FN 25) § 2 Rz 76 ff.

<sup>143</sup> Dazu zB VwGH 27. 3. 1996, 93/15/0209, ÖStZB 49 (1996) 571; VwGH 29. 5. 2001, 2000/14/0195, ÖStZB 55 (2002) 277.

<sup>144</sup> Steuerreformgesetz 1993, BGBl 1993/818.

<sup>145</sup> Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl I 180; siehe auch die Übergangsregel in § 26c Z 6 KStG und zum Regelungszweck M. Achatz, Finanzmittelüberlassung durch Körperschaften öffentlichen Rechts als neuer fiktiver Betrieb gewerblicher Art, RFG 2005/9, 25 ff.

<sup>146</sup> Budgetbegleitgesetz 2012, BGBl I 2011/112.

<sup>147</sup> Dazu ErlRV 1494 BlgNR XXIV. GP, 18 (zum BudBG 2012).

**c) Bedeutung für Kirchen und anerkannte Religionsgemeinschaften**

Betriebe gewerblicher Art im Sinne des § 2 KStG bilden im Hinblick auf anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften insbesondere folgende Einrichtungen und Aktivitäten:

- die von den katholischen Orden, Kongregationen und anderen kirchlichen Rechtsträgern geführten Schulen ohne Öffentlichkeitsrecht<sup>148</sup> sowie die mit solchen Schulen verbundenen Schülerheime, Konvikte und Internate,<sup>149</sup> wobei allerdings Gemeinnützigkeit im Sinne der §§ 36 f BAO vorliegen kann;<sup>150</sup>
- die nicht an Schulen angeschlossenen Schülerheime, selbst wenn alle Heiminsassen öffentliche oder mit dem Öffentlichkeitsrecht ausgestattete Schulen besuchen;<sup>151</sup>
- die beschützenden Werkstätten für körperlich oder geistig behinderte erwachsene Menschen;<sup>152</sup>
- die Caritasherbergen für Obdachlose,<sup>153</sup> wobei allgemein die Unterbringung von Alten, Blinden, Misshandelten usw. in Heimen in der Regel eine begünstigte mildtätige Tätigkeit nach § 37 BAO sein kann;<sup>154</sup>
- die Kindergärten<sup>155</sup> und die Saison-Kindergärten, Ferienlager und Kindererholungsaktionen in Heimen, wenn sie regelmäßig wiederkehrend abgehalten werden,<sup>156</sup> wobei allerdings Gemeinnützigkeit im Sinne des §§ 36 f BAO vorliegen kann;<sup>157</sup>

<sup>148</sup> Ordenserlass (FN 76) Pkt 4.1.1; *Achatz & Kirchmayr* (FN 70) § 2 Rz 207 und Rz 225. Siehe zum Betrieb einer Privatuniversität VwGH 4. 3. 2009, 2006/15/0071, ÖStZB 62 (2009) 471, 522 (zur KommSt).

<sup>149</sup> Ordenserlass (FN 76) Pkt 4.1.1; *Achatz & Kirchmayr* (FN 70) § 2 Rz 207.

<sup>150</sup> Siehe VereinsR, Rz 69, wonach „[d]ie Errichtung und das Unterhalten von Einrichtungen, die eine den öffentlichen Schulen vergleichbare unterrichtende Tätigkeit entfalten oder der Erziehung dienen (Kinderhorte, Kindergärten usw.), [...] gemeinnützig [sind].“

<sup>151</sup> Ordenserlass (FN 76) Pkt 4.1.2.

<sup>152</sup> Ordenserlass (FN 76) Pkt 4.1.3; *Achatz & Kirchmayr* (FN 70) § 2 Rz 207.

<sup>153</sup> Ordenserlass (FN 76) Pkt 4.1.4; *Achatz & Kirchmayr* (FN 70) § 2 Rz 207; ebenso zum Betrieb von Obdachlosenheimen VwGH 19. 10. 1972, 2119/71, ÖStZB 26 (1973) 149.

<sup>154</sup> VereinsR Rz 93.

<sup>155</sup> Ordenserlass (FN 76) Pkt 4.1.5; ebenso zum Betrieb von Gemeindekindergärten VwGH 14. 1. 1982, 81/15/0037, ÖStZB 35 (1982) 312, und VwGH 26. 1. 1994, 92/13/0097, ÖStZB 47 (1994) 751; siehe allgemein und mwN auch *Achatz & Kirchmayr* (FN 70) § 2 Rz 206.

<sup>156</sup> Ordenserlass (FN 76) Pkt 4.1.6.

<sup>157</sup> Siehe VereinsR Rz 69, wonach „[d]ie Errichtung und das Unterhalten von Einrichtungen, die eine den öffentlichen Schulen vergleichbare unterrichtende Tätigkeit entfalten oder der Erziehung dienen (Kinderhorte, Kindergärten usw.), [...] gemeinnützig [sind].“

– allenfalls der Verkauf von Messwein, Devotionalien, Andenken usw.<sup>158</sup>

Im Hinblick auf die gesetzliche Einschränkung der Steuerpflicht auf gewerbliche Aktivitäten kann auch der außerbetriebliche Bereich (Einkünfte im Sinne des § 2 Abs 3 Z 5 bis 7 EStG) – mit Ausnahme der Fälle des § 2 Abs 2 KStG – nicht zu den Betrieben gewerblicher Art zählen,<sup>159</sup> für kapitalertragsteuerpflichtige Erträge kann aber beschränkte Körperschaftsteuerpflicht der Trägerkörperschaft selbst bestehen (§ 1 Abs 3 Z 2 iVm § 21 KStG). Die Nichterfassung der Vermögensverwaltung bezieht sich somit im Wesentlichen auf die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, etwa auf die Vermietung und Verpachtung von Immobilien. Diese Einkünfte liegen daher dann außerhalb der Steuerrelevanz, wenn sie – nach ertragsteuerlichen Grundsätzen – nicht über den Bereich der Vermögensverwaltung hinausgehen und als gewerblich einzustufen sind oder als Hilfgeschäfte innerhalb eines Betriebes gewerblicher Art anfallen oder kraft Gesetz einen Betrieb gewerblicher Art darstellen.<sup>160</sup> In diesem Sinne geht auch ein umfangreicher Liegenschaftsbesitz einer Körperschaft öffentlichen Rechts, der eine entsprechende Verwaltungsorganisation (Geschäfts- oder Magistratsabteilung) erfordert, nicht über den Bereich der Vermögensverwaltung hinaus.<sup>161</sup> Abbauverträge für Bodenschätze führen zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wenn keine über die Vermögensverwaltung hinausgehenden, für einen Gewerbebetrieb typischen Leistungen erbracht werden.<sup>162</sup>

Angesichts der ausgedehnten Ländereien kirchlicher Institutionen kommt natürlich den Fragen besondere Bedeutung zu, wie einerseits laufende land- und forstwirtschaftliche Einkünfte zu besteuern sind und wie andererseits die Veräußerung von land- und forstwirtschaftlichen Liegenschaften erfasst wird; gleichermaßen klärungsbedürftig ist, wie Einkünfte aus Kapitalvermögen, das einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zugehört, zu besteuern ist. Dabei ist als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb – wie im Umsatzsteuerrecht – ein solcher zu verstehen, dessen Hauptzweck auf die Land- und Forstwirtschaft gerichtet

<sup>158</sup> VereinsR Rz 103.

<sup>159</sup> KStR, Rz 74.

<sup>160</sup> KStR, Rz 74; ausführlich zu den Abgrenzungsfragen zwischen Vermögensverwaltung und Gewerblichkeit zB *Achatz & Kirchmayr* (FN 70) § 2 Rz 59 ff.

<sup>161</sup> KStR, Rz 74.

<sup>162</sup> Siehe KStR, Rz 74, wo darauf hingewiesen wird, dass gewerbliche Vorleistungen, wie insbesondere die Einholung behördlicher Genehmigungen oder die Erschließung des Bodenschatzes (zB im Falle eines Schottervorkommens durch Freilegung und Schaffung einer Zufahrtsmöglichkeit) solche für einen Gewerbebetrieb typischen Leistungen darstellen und daher zu Einkünften aus Gewerbebetrieb bzw zur Annahme eines Betriebs gewerblicher Art führen.

ist.<sup>163</sup> Unstrittig begründen zunächst land- und forstwirtschaftliche Aktivitäten im Sinne des § 21 EStG weder einen Hoheitsbetrieb noch – aufgrund der Ausklammerung in § 2 Abs 1 KStG – einen Betrieb gewerblicher Art,<sup>164</sup> es sei denn, sie werden nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen zur gewerblichen Betätigung oder sind in einem buchführungspflichtigen Betrieb gewerblicher Art als unselbständiger Teil eingegliedert.<sup>165</sup> Ist dies jedoch nicht der Fall, werden sie überhaupt keiner Körperschaftsteuerbelastung unterworfen, zumal land- und forstwirtschaftliche Einkünfte auch bei der Trägerkörperschaft nicht gemäß § 21 KStG steuerpflichtig sind.<sup>166</sup> Es kommt daher auch bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben von Körperschaften öffentlichen Rechts mangels Steuerbarkeit der dabei erzielten Einkünfte grundsätzlich zu einem gänzlichen Entfall von Ertragsteuern. Darin liegt „eine zweifelhafte Privilegierung der öffentlichen Hand“, die sich als Anachronismus erweist, „der mit Wettbewerbsgedanken nicht zu vereinbaren ist“.<sup>167</sup> Auch quantitativ dürfte diese Begünstigung durchaus einen nennenswerten Umfang erreichen, befanden sich doch im Jahr 2012 allein im Besitz der Orden 95.023 ha Forst und 35.820 ha Landwirtschaft.<sup>168</sup>

Wie jedoch Einkünfte aus der Veräußerung von land- und forstwirtschaftlichen Liegenschaften und Einkünfte aus Kapitalvermögen im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zu erfassen sind, ist umstritten:

- Nach wohl herrschender Ansicht im Schrifttum sind aufgrund des Subsidiaritätsprinzips auch laufende Erträge und Veräußerungsgewinne aus dem Liegenschafts- und Kapitalvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs nicht steuerbar.<sup>169</sup> Für das Immobilienvermögen scheint sich dieses Ergebnis auch aus dem Gesetzeswortlaut zu ergeben: Aufgrund des Gesetzeswortlauts des § 21 Abs 3 Z 4 KStG iVm § 30 Abs 1 EStG, wonach als – der beschränkten Steuerpflicht nach § 21 Abs 3 Z 4 KStG unterliegende – Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nur Veräußerungen von Grundstü-

<sup>163</sup> VwGH 27. 3. 2008, 2003/13/0089, ÖStZB 61 (2008) 542, 699.

<sup>164</sup> VwGH 28. 6. 2007, 2006/16/0199, ÖStZB 61 (2008) 174, 215; KStR Rz 74; Sutter (FN 22) § 2 Rz 76 f; Oberhuber (FN 25) § 2 Rz 12 und 70 ff.

<sup>165</sup> KStR, Rz 74; Wiesner, Schneider, Spanbauer & Kohler (FN 140) § 2 FN 11.

<sup>166</sup> Siehe auch die Anfragebeantwortung 10354/AB XXIV. GP (28. 3. 2012) (zum Steuerentgang durch Absetzbarkeit des Kirchenbeitrages und steuerlichen Begünstigungen). Strittig ist jedoch, ob Erträge aus Kapitalvermögen, das dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zugeordnet ist, ungeachtet des Subsidiaritätsprinzips steuerpflichtig sind; dafür EStR 2000, Rz 7732, dagegen Oberhuber (FN 25) § 2 Rz 12 und UFS 18. 2. 2013, RV/0318-F/08.

<sup>167</sup> Siehe Beermann (FN 5) 113 mwN.

<sup>168</sup> Frerk & Baumgarten (FN 2) 105 mwN.

<sup>169</sup> So allgemein Oberhuber (FN 25) § 2 Rz 12 und Rz 70.

cken gelten, die zu keinem Betriebsvermögen gehören, geht die wohl herrschende Ansicht davon aus, dass Veräußerungen von Grundstücken eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs einer Körperschaft öffentlichen Rechts gerade nicht der beschränkten Steuerpflicht im Sinne des § 21 Abs 3 Z 4 KStG unterliegen.<sup>170</sup>

- Die – vor allem von der Verwaltungspraxis vertretene – Gegenmeinung geht demgegenüber systematisch davon aus, dass in diesen Fällen das normale Steuerregime des § 21 Abs 2 und 3 KStG zur Anwendung kommt, also Subsidiaritätsgedanken nicht greifen. So ist das BMF bereits bisher für Einkünfte aus Kapitalvermögen von einer Steuerpflicht nach § 21 Abs 2 bzw Abs 3 KStG ausgegangen, zumal eine Befreiungserklärung nach § 94 Z 5 EStG für Kapitalerträge (laufende ausländische Gewinnanteile, Zinsen, Veräußerungsgewinne und Einkünfte aus Derivaten)<sup>171</sup> bei Körperschaften öffentlichen Rechts nur dann zulässig sei, wenn ein Betrieb im steuerlichen Sinn gegeben ist, was nur dann der Fall sei, wenn dieser auch eine (steuerpflichtige oder steuerbefreite) Einkunftsquelle darstelle; gerade dies sei aber bei einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb einer Körperschaft öffentlichen Rechts nicht der Fall.<sup>172</sup> Speziell für die Veräußerung von Grundstücken wird die Ansicht vertreten, dass durch die Ausweitung der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht in Form der Einfügung des § 21 Abs 3 Z 4 KStG durch das 1. StabG 2012 „die Veräußerungen von Grundstücken, die zum Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs einer Körperschaft öffentlichen Rechts gehören“, steuerpflichtig wurde.<sup>173</sup>

<sup>170</sup> So etwa BFG 22. 12. 2015, RV/4100971/2015 (Amtsrevision beim VwGH anhängig zu Ro 2016/15/0025), und zB *Wurm* (FN 105) 536; *D. Aigner, G. Kofler, H. Kofler & M. Tumpel*, Die Besteuerung der Agrargemeinschaften, Spektrum der Rechtswissenschaft (SPRW) 3 (2013) *Steu A*, 1 (11); *H. Blasina, C. Modarressy & G. Schellmann*, in *P. Quantschnigg, B. Renner, G. Schellmann, R. Stöger & M. Vock* (Hrsg.), Die Körperschaftssteuer, Wien <sup>24</sup>2013, § 21 Rz 219 f.

<sup>171</sup> Konkret erfasst eine Befreiungserklärung nach § 94 Z 5 EStG ausländische Beteiligungserträge im Sinne des § 27 Abs 2 Z 1 EStG (Dividenden, gleichartige Bezüge aus Genussrechten, deren Schuldner im Inland weder die Geschäftsleitung noch den Sitz haben), Zinsen und Erträge aus Kapitalforderungen im Sinne des § 27 Abs 2 Z 2 EStG (etwa aus Einlagen bei Banken, Forderungswertpapieren, Ergänzungskapital im Sinne des BWG oder VAG), Einkünfte aus Substanzgewinnen im Sinne des § 27 Abs 3 EStG sowie Einkünfte aus Derivaten im Sinne des § 27 Abs 4 EStG.

<sup>172</sup> So nunmehr deutlich EStR 2000, Rz 7732, 7762; ebenso auch BFG 17. 6. 2016, RV/7100302/2013 (Revision beim VwGH anhängig zur ZI Ro 2016/13/0024), gegenteilig aber vormals BMF 10. 1. 1989, U 68/13/2-IV/13/88); kritisch zur Unzulässigkeit der Befreiungserklärung *Achatz & Kirchmayr* (FN 70) § 21 Rz 387 mwN.

<sup>173</sup> *Bodis & Mayr* (FN 105) 239 f; ebenso im Ergebnis zB *R. Naucke*, Die Besteuerung von Grundstücksveräußerungen inländischer Körperschaften des öffentlichen Rechts, ÖStZ 68



Für gesellige Veranstaltungen von Körperschaften öffentlichen Rechts besteht mit § 5 Z 12 KStG eine Sonderbestimmung: Zu den Betrieben gewerblicher Art rechnen grundsätzlich auch gesellige Veranstaltungen, sobald sie ein bestimmtes wirtschaftliches Gewicht erreichen.<sup>174</sup> Die diesbezüglich früher von der Verwaltungspraxis vorgesehene Begünstigung im so genannten 'Feuerwehrerlass'<sup>175</sup> wurde durch den Verfassungsgerichtshof<sup>176</sup> mangels gehöriger Kundmachung und wegen inhaltlicher Rechtswin der Regelmäßigkeit aufgehoben; die daraufhin durch BGBl 1993/530 eingefügte und nachfolgend durch das EU-AbgÄG 2016<sup>177</sup> modifizierte Befreiung des § 5 Z 12 KStG erfasst die entgeltliche Durchführung von geselligen oder gesellschaftlichen Veranstaltungen aller Art (zB Feuerwehrfeste, Pfarrfeste, Bälle, Kränzchen, Feiern), sofern sie zeitlich beschränkt ist, gemeinnützigen Zwecken dient und nur beschränkt mit gastgewerblichen Betätigungen (Abgabe von Speisen und Getränken) verbunden ist.<sup>178</sup>

### 3. Exkurs Gemeinnützigkeitsrecht

#### a) Übersicht

Körperschaften im Sinne des § 1 Abs 2 KStG, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 BAO dienen sind mit ihren Zweckverwirklichungsbetrieben („unentbehrlichen Hilfsbetrieben“ im Sinne des § 45 Abs 2 BAO) und dem Bereich der Vermögensverwaltung – mit Ausnahme der Einkünfte im Sinne des § 21 Abs 2 und 3 KStG – von der Körperschaftsteuer befreit (§ 1 Abs 3 Z 3 iVm § 5 Z 6 KStG).<sup>179</sup> Unbeschränkte Steuerpflicht besteht hingegen für entbehrliche Hilfsbetriebe (§ 45 Abs 1 BAO) und begünstigungsschädliche Betriebe (§§ 44 Abs 1, 45 Abs 3 BAO), die mit Ausnahmegenehmigungen (§ 44 Abs 2 bzw § 45a BAO) unter Aufrechterhaltung der Gemeinnützigkeit geführt werden. Für den steuerpflichtigen Be-

(2015) 292, 221 ff; W. Doralt, N. Zorn & D. Varro in W. Doralt, S. Kirchmayr, G. Mayr & N. Zorn (Hrsg), Einkommensteuergesetz Kommentar, Wien 182016, § 4 Rz 220/1.

<sup>174</sup> Dazu Achatz & Leitner (FN 109) 40 ff.

<sup>175</sup> BMF 22. 10. 1980, GZ 13 5101/1-IV/13/80, Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung (AÖF) 33 (1980) 266.

<sup>176</sup> VfGH 15. 3. 1993, V 94/92, ÖStZB 46 (1993) 662.

<sup>177</sup> EU-Abgabenänderungsgesetz 2016, BGBl I 2016/77.

<sup>178</sup> Ausführlich B. Renner, Veranstaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts als Betriebe gewerblicher Art, ÖStZ 51 (1998) 542 ff.

<sup>179</sup> Ausführlich VereinsR, Rz 1 ff, sowie zB die Beiträge in Achatz (FN 36).

reich gemeinnütziger Körperschaften besteht allerdings der besondere Freibetrag des § 23 KStG (€ 10.000<sup>180</sup>).

Die Berücksichtigung der Betriebe gewerblicher Art in § 5 Z 6 KStG und § 34 BAO<sup>181</sup> bedeutet, dass der Betrieb gewerblicher Art als selbständiges Körperschaftsteuersubjekt selbst am Maßstab der §§ 35 bis 47 BAO zu messen und gegebenenfalls der Begünstigung des § 5 Z 6 KStG zu unterstellen ist;<sup>182</sup> daraus folgt, dass in der Regel nur jene Betriebe gewerblicher Art nach § 5 Z 6 KStG von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit sind, die die Voraussetzungen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebs im Sinne des § 45 Abs 2 BAO erfüllen.<sup>183</sup> Mit dem AbgÄG 2005<sup>184</sup> ist für Kapitalerträge gemeinnütziger Betrieb gewerblicher Art im Ergebnis auch die beschränkte Steuerpflicht entfallen (§ 21 Abs 2 Z 3 KStG iVm § 94 Z 6 EStG).<sup>185</sup>

Für anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften hat das Gemeinnützigkeitsrecht damit eine zweifache Bedeutung: Einerseits für die „kirchennahen“ privatrechtlich organisierten Einrichtungen, zumal deren „Gemeinnützigkeit“ oder „Mildtätigkeit“ oftmals schon dadurch indiziert ist, dass karitative Betätigung bei praktisch allen Religionsgemeinschaften zum Kern der Religionsausübung gehört;<sup>186</sup> andererseits für die Betriebe gewerblicher Art der anerkannten Kirchen und Religionsgemeinschaften bzw deren Institutionen selbst.<sup>187</sup>

## b) Gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke

Nach § 34 Abs 1 BAO ist Voraussetzung für das Einräumen von Steuerbegünstigungen, dass der Rechtsträger nach Gesetz, Satzung, Stiftungsbrief oder seiner

<sup>180</sup> Bis zum Alternativen Investmentfonds Manager-Gesetz – AIFMG (BGBl I 2013/135, zuletzt geändert durch BGBl I 2016/118) € 7.300. Diese – in der Regierungsvorlage des AIFMG noch nicht enthaltene, erst im Finanzausschuss eingebrachte – Erhöhung auf € 10.000 wurde folgendermaßen begründet: Die Erhöhung des Freibetrages für begünstigte Zwecke soll gemeinnützige Körperschaften in einem höheren Ausmaß als bisher fördern. Die Anhebung des Freibetrages ist insbesondere deshalb angebracht, weil der Freibetrag bereits im KStG 1966 seit dem Abgabenänderungsgesetz 1982, BGBl 1982/570, 100.000 Schilling (entspricht 7.267,28 Euro) betragen hat und seit nunmehr über 30 Jahren bis auf eine Aufrundung im Zuge der Euro-Umstellung (Euro-Steuerumstellungsgesetz – EuroStUG 2001, BGBl I 2001/59) unverändert geblieben ist (siehe AB 2516 BlgNR XXIV. GP, 4).

<sup>181</sup> Gemäß § 34 Abs 2 BAO gelten die Gemeinnützigkeitsbestimmungen der §§ 35 bis 47 BAO auch für die – nach § 1 Abs 2 Z 2 KStG grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtigen – Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts im Sinne des § 2 KStG.

<sup>182</sup> *Achatz & Leitner* (FN 109) 71; ferner BMF, RdW 14 (1996) 293 = SWK 71 (1996) A 332.

<sup>183</sup> Siehe nur *Oberhuber* (FN 25) § 2 Rz 122 ff.

<sup>184</sup> Abgabenänderungsgesetz 2005, BGBl I 161 (ab 2006).

<sup>185</sup> Siehe zB *Oberhuber* (FN 25) § 2 Rz 11.

<sup>186</sup> *Potz* (FN 5) 1623; siehe auch *Krömer* (FN 5) 212.

<sup>187</sup> Siehe nur *Potz* (FN 5) 1622; *Kalb, Potz & Schinkele* (FN 5) 436.

sonstigen Rechtsgrundlage und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung begünstigter Zwecke dient.<sup>188</sup> Diese begünstigten Zwecke sind gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke:

- Gemeinnützig im Sinne der §§ 35, 36 BAO sind solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Die Tätigkeit des Rechtsträgers muss dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützen und von einer selbstlosen (uneigennütigen) Gesinnung der hinter dem Rechtsträger stehenden Personen (Gründer, Mitglieder) getragen sein.<sup>189</sup>
- Mildtätige Zwecke im Sinne des § 37 BAO sind solche, die darauf gerichtet sind, Personen zu unterstützen, die materiell oder persönlich hilfsbedürftig sind. Eine Förderung der Allgemeinheit ist nicht erforderlich, wohl aber die Verfolgung selbstloser Zwecke.<sup>190</sup>
- Kirchlich sind gemäß § 38 BAO ausschließlich solche Zwecke, durch deren Erfüllung gesetzlich anerkannte Kirchen oder Religionsgesellschaften gefördert werden.<sup>191</sup>

### c) Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

Steht die steuerliche Gemeinnützigkeit fest, können die steuerlichen Folgen der von ihr geführten Wirtschaftsbetriebe beurteilt werden.<sup>192</sup> Ist diese grundsätzliche, statutarische Gemeinnützigkeit festgestellt, erlangen der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb im Sinne des § 31 BAO bei privatrechtlichen Organisationen und der Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 KStG im öffentlich-rechtlichen Bereich zentrale Bedeutung. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gemäß § 31 BAO ist eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die auch ohne Gewinnabsicht unternommen werden kann, wenn durch die Betätigung Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die Betätigung über den Rahmen einer Vermögensverwaltung im Sinne des § 32 BAO<sup>193</sup> hinausgeht.<sup>194</sup> Der wirt-

<sup>188</sup> Siehe nur VereinsR, Rz 105 ff.

<sup>189</sup> Ausführlich VereinsR, Rz 13 ff.

<sup>190</sup> Ausführlich VereinsR, Rz 28 f.

<sup>191</sup> Ausführlich VereinsR, Rz 30 ff; siehe weiters *Kalb, Potz & Schinkele* (FN 5) 429 ff; *Potz* (FN 5) 1619 ff.

<sup>192</sup> Vgl VwGH 26. 9. 1973, 1650/72, ÖStZB 27 (1974) 48; VwGH 26. 5. 1982, 82/13/0100, ÖStZB 36 (1983) 98; VwGH 11. 4. 1991, 90/13/0296, 0297, ÖStZB 45 (1992) 72.

<sup>193</sup> Siehe zur Vermögensverwaltung etwa VereinsR, Rz 215 ff; weiters zB *H. Moritz*, Die Kapitalveranlagung durch Non-Profit-Organisationen, in *M. Achatz* (Hrsg), Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen, Wien 2000, 61 ff.

<sup>194</sup> Siehe ausführlich VereinsR, Rz 136 ff.

schaftliche Geschäftsbetrieb ist somit gegenüber dem Gewerbebetrieb im Sinne des § 28 BAO um die „Gewinnabsicht“ und die „Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ reduziert. Der Schwerpunkt in der Abgrenzung zwischen dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des § 31 BAO und dem – gemäß § 44 BAO begünstigungsschädlichen – Gewerbebetrieb im Sinne des § 28 BAO liegt dabei in der Regel im Bereich der Gewinnabsicht; eine solche liegt nicht vor, wenn durch die Betätigung kein Überschuss, sondern höchstens Kostendeckung angestrebt wird.<sup>195</sup> Nicht erstrebte Gewinne (Zufallsgewinne) ändern nichts am Vorliegen eines Geschäftsbetriebes, nachhaltig anfallende Gewinne führen jedoch in der Regel zur Annahme eines – prinzipiell den Verlust abgabenrechtlicher Begünstigungen bewirkenden – Gewinnbetriebs.<sup>196</sup>

Der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes im Sinne des § 31 BAO erfährt im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht eine dreifache Ausprägung, an die sich jeweils unterschiedliche steuerliche Konsequenzen knüpfen:<sup>197</sup>

- Unentbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs 2 BAO („Zweckbetrieb“; „Zweckverwirklichungsbetrieb“; „Zweckerfüllungsbetrieb“) ist jener wirtschaftliche Geschäftsbetrieb, der in seiner Gesamtheit auf die Erfüllung begünstigter Zwecke ausgerichtet ist (§ 45 Abs 2 lit a BAO), ohne den diese Zwecke nicht erreichbar sind (§ 45 Abs 2 lit b BAO) und der zu abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als dies bei Erfüllung der Zwecke unvermeidbar ist (§ 45 Abs 2 lit c BAO).<sup>198</sup> Der unentbehrliche Hilfsbetrieb ist somit sachgerechte Konsequenz der gemeinnützigen Betätigung einer Körperschaft und zugleich Voraussetzung für die Erfüllung der ideellen Aufgaben („Zweck-Mittel-Identität“).<sup>199</sup> Einkünfte aus einem solchen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sind gemäß § 44 Abs 2 BAO zur Gänze von der Körperschaftsteuerpflicht ausgenommen; Zufallsgewinne sind daher steuerfrei, Verluste steuerlich irrelevant.
- Entbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs 1 BAO ist jener wirtschaftliche Geschäftsbetrieb, der sich als Mittel zur Erreichung der gemeinnützigen Zwecke darstellt, jedoch entweder nicht unmittelbar der Verwirklichung der

<sup>195</sup> Siehe auch VereinsR, Rz 143.

<sup>196</sup> VereinsR, Rz 143.

<sup>197</sup> VereinsR, Rz 151 ff.

<sup>198</sup> Siehe VereinsR, Rz 151 und aus der Rechtsprechung zB VwGH 30. 10. 2001, 98/14/0006, ÖStZB 55 (2002) 615.

<sup>199</sup> Als typische Beispiele gelten die wissenschaftlichen Veranstaltungen eines der Förderung der Wissenschaften gewidmeten Vereines, Konzertdarbietungen eines Musikvereines, Theaterveranstaltungen eines Kulturvereines, der Sportbetrieb von Sportvereinen oder die Behindertenwohnheime von Hilfsverbänden; siehe auch VereinsR, Rz 152.

begünstigten Zwecke dient oder zu steuerpflichtigen Betrieben in vermeidbare Konkurrenz tritt.<sup>200</sup> Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ist dann ein Mittel zur Erreichung der gemeinnützigen Zwecke im Sinne des § 45 Abs 1 BAO, wenn die Erwerbstätigkeit in einem klar erkennbaren und unmittelbar einleuchtenden Zusammenhang mit der Erreichung des Idealzwecks steht; zur Beurteilung dieses Zusammenhanges ist ausschließlich die Vorteilerzielung und nicht die nachfolgende Vorteilsverwendung heranzuziehen. Beispiele für einen derartigen entbehrlichen Hilfsbetrieb sind in der Regel gesellschaftliche Veranstaltungen eines Vereines oder Marktverkaufsaaktionen (zB Flohmärkte).<sup>201</sup> Erfüllt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb diese Voraussetzungen des § 45 Abs 1 BAO, so liegt damit zwar ein steuerpflichtiger, den steuerlichen Status der Gemeinnützigkeit jedoch – in Abweichung zum Unmittelbarkeits- und Ausschließlichkeitsprinzips der §§ 39 f BAO – nicht beeinträchtigender entbehrlicher Hilfsbetrieb vor; die an sich persönlich steuerbefreite gemeinnützige Körperschaft ist insoweit als sachlich unbeschränkt steuerpflichtig anzusehen,<sup>202</sup> Zufallsgewinne sind somit steuerpflichtig, Verluste steuerlich relevant.

- Begünstigungsschädlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne des § 45 Abs 3 BAO ist – negativ formuliert – jeder wirtschaftliche Geschäftsbetrieb, der weder unentbehrlicher noch entbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs 1 und 2 BAO ist; nach den VereinsR 2001 ist dies etwa dann der Fall, wenn dem Geschäftsbetrieb nur mehr materielle Bedeutung, daher als „Geldbeschaffungsquelle“ zur Erfüllung gemeinnütziger Zwecke, zukommt.<sup>203</sup> Im Unterschied zum entbehrlichen Hilfsbetrieb hilft die betriebliche Tätigkeit dabei nicht selbst, die gemeinnützigen Zwecke zu verwirklichen – diese werden vielmehr erst durch die Vorteilsverwendung gefördert („Mittelaufbringungsbetrieb“).<sup>204</sup> § 45 Abs 3 BAO ordnet als Rechtsfolge die Anwendung des § 44 BAO an; nach dieser Bestimmung kommt einer

„Körperschaft, die einen Gewerbebetrieb oder einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhält, [...] eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet wegen Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke nicht zu.“

<sup>200</sup> Siehe VereinsR, Rz 173 ff.

<sup>201</sup> Siehe VereinsR, Rz 173.

<sup>202</sup> VereinsR, Rz 176.

<sup>203</sup> Vgl VereinsR, Rz 180.

<sup>204</sup> Ein derartiger begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb liegt beispielsweise dann vor, wenn in einem vereinseigenen Verlag überwiegend Produkte hergestellt werden, die nicht dem ideellen Zweck des Vereines dienen, oder wenn eine „Schutzhütte“ nur mehr dem Namen nach sportliche Aktivitäten der Mitglieder unterstützt, in Wahrheit jedoch einen mühelos erreichbaren Beherbergungsbetrieb abgibt.

Der begünstigungsschädliche wirtschaftliche Geschäftsbetrieb begründet somit – sofern nicht generelles (§ 45a BAO) oder individuelles (§ 44 Abs 2 BAO) Ausnahmerecht<sup>205</sup> eingreift – unbeschränkte Steuerpflicht der Trägerkörperschaft und hat nicht etwa bloß die Steuerpflicht des betreffenden Betriebes zur Folge; dieselben Rechtsfolgen ergeben sich – unabhängig von der Art der Verwendung der erzielten Mittel – für eine statutarisch gemeinnützige Körperschaft, die einen Gewinnbetrieb im Sinne des § 44 Abs 1 BAO unterhält.

Nach der Begünstigungsschädlichkeit gestaffelt zeigt sich somit ein von § 45 Abs 2 über § 45 Abs 1 zu § 45 Abs 3 und § 44 Abs 1 BAO verlaufendes System der wirtschaftlichen Betätigung einer statutarisch dem Grunde nach gemeinnützigen Körperschaft.

## D. Umsatzsteuerliche Behandlung

Die gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften sind auch für Zwecke der Umsatzsteuer Körperschaften öffentlichen Rechts,<sup>206</sup> die gemäß § 2 Abs 3 UStG nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art unternehmerisch tätig sind. Ob ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt, entscheidet sich grundsätzlich nach den Bestimmungen des § 2 KStG. Daneben bezieht § 2 Abs 3 UStG die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe ausdrücklich in den Unternehmensbereich ein. Dies gilt auch für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken. Welche von Kirchen und ihren Einrichtungen ausgeübten Tätigkeiten als Ausübung der öffentlichen Gewalt anzusehen sind und daher nicht in den Anwendungsbereich der Umsatzsteuer fallen, wird für die Verwaltungspraxis durch den Ordenserlass<sup>207</sup> festgelegt. In Pkt. 4.1. wird dagegen ausgeführt, welche Einrichtungen Betriebe gewerblicher Art bilden. Zuwendungen, die ohne jeden Zusammenhang (wie insbesondere Spenden) zu einem Leistungsaustausch gegeben werden, unterliegen nicht der Umsatzsteuer.<sup>208</sup> Ebenso wenig unterliegen Einnahmen aus der hoheitlichen Tätigkeit der Kirchen (wie zB Messstipendien, Matrikengebühren, Friedaherofsgebühren) der Umsatzsteuer, selbst wenn diese mit einer Dienstleistung verbunden sind.<sup>209</sup>

<sup>205</sup> Vgl VereinsR, Rz 184 ff.

<sup>206</sup> Umsatzsteuerrichtlinien 2000 (UStR 2000), 09 4501/58-IV/9/00, zuletzt geändert durch: BMF-010219/0440-VI/4/2016, Rz 270.

<sup>207</sup> Ordenserlass (FN 76). Dieser Erlass ist nach der Einführung zu den UStR (Richtlinie des BMF, GZ 09 4501/58-IV/9/00 vom 13. 7. 2005) weiter zu beachten.

<sup>208</sup> Ordenserlass (FN 76) Pkt. 5.1.

<sup>209</sup> Ordenserlass (FN 76) Pkt. 1.2.

Anders als im Bereich der Körperschaftsteuer, wonach land- und forstwirtschaftliche Betriebe nicht als Betriebe gewerblicher Art behandelt werden und daher nicht der Besteuerung unterliegen, fällt die von Kirchen oder Orden betriebene Land- und Forstwirtschaft gemäß § 2 Abs 3 UStG<sup>210</sup> jedenfalls in den Unternehmensbereich. Lieferungen und sonstige Leistungen solcher land- und forstwirtschaftlicher Betriebe unterliegen daher der Umsatzsteuer, gleichzeitig kann für Vorleistungen der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden. Sofern Leistungen gemischt für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und den Hoheitsbereich bezogen werden, kann ein Vorsteuerabzug nur insoweit in Anspruch genommen werden, soweit die Nutzung für den unternehmerischen Bereich erfolgt.

- Auch land- und forstwirtschaftliche Betriebe von Kirchen und Orden können unter den allgemeinen Voraussetzungen die Umsatzsteuerpauschalierung des § 22 UStG in Anspruch nehmen.<sup>211</sup> Entsprechend § 22 Abs 1 UStG können nicht buchführungspflichtige Unternehmer die in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb anfallende Vorsteuer und Umsatzsteuer nach Durchschnittssätzen ermitteln. Dabei wird die den Umsätzen zurechenbare Vorsteuer in gleicher Höhe fingiert. Im Ergebnis ist keine Umsatzsteuerverrechnung mit dem Finanzamt erforderlich. Die Pauschalierung ist gemäß § 22 Abs 7 UStG auch auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe einer Körperschaft öffentlichen Rechts anzuwenden, wenn die Umsätze der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gemäß § 1 Abs 1 Z 1 in einem der dem Veranlagungsjahr vorangegangenen drei Kalenderjahre € 400.000 nicht überstiegen haben. Wird diese Umsatzgrenze nicht überschritten, so gelten die Pauschalierungsregelungen nur für jene land- und forstwirtschaftlichen Betriebe, hinsichtlich welcher der nach den Grundsätzen des ersten Abschnittes des zweiten Teiles des BewG unter Berücksichtigung von Zupachtungen und Verpachtungen zum 1. Jänner eines Jahres ermittelte Wert der bei Unterhalten eines zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörenden Betriebes selbstbewirtschafteten Fläche € 150.000 nicht übersteigt. Nach § 22 Abs 6 UStG kann der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass seine Umsätze vom Beginn dieses Kalenderjahres nicht der Pauschalierungsregelung unterliegen, sondern nach den allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes besteuert werden sollen. Diese Erklärung bindet den Unternehmer für mindestens fünf

<sup>210</sup> Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz), BGBl 1994/663, zuletzt geändert durch BGBl I 117/2016.

<sup>211</sup> H. Peyerl, Die Umsatzbesteuerung von Körperschaften öffentlichen Rechts nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (Teil II), Finanzjournal (FJ) 2010, 170 (174).

Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären.

- Beim Wechsel von der Besteuerung nach Durchschnittssätzen zur Besteuerung nach den allgemeinen Bestimmungen kam es früher nach der Verwaltungspraxis (und weiterhin Gegenstände, die vor dem 1. 1. 2014 erstmals als Anlagevermögen in Verwendung genommen wurden) zu keiner Änderung der Verhältnisse gemäß § 12 Abs 10 und 11 UStG.<sup>212</sup> Kommt es hingegen nach dem 31. 12. 2013 zu einem Wechsel in der Anwendung der allgemeinen Vorschriften und der Vorschriften des § 22 UStG für den Vorsteuerabzug (Wechsel von der Durchschnittssatzbesteuerung zur Regelbesteuerung bzw (Rück-)Wechsel zur Pauschalierung), liegt gemäß § 12 Abs 12 zweiter Satz UStG 1994 in der Fassung AbgÄG 2012<sup>213</sup> ab dem Veranlagungsjahr 2014 eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 12 Abs 10 und Abs 11 UStG vor, die zu einer Vorsteuerberichtigung führen kann.<sup>214</sup>

Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch Kirchen oder kirchliche Einrichtungen, die als Körperschaft öffentlichen Rechts anzusehen sind, stellt zwar keinen Betrieb gewerblicher Art im Sinne des KStG dar, doch erfolgt eine Einbeziehung in den Unternehmensbereich ausdrücklich durch § 2 Abs 3 UStG, es handelt sich insoweit um einen fiktiven Betrieb gewerblicher Art.<sup>215</sup> Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ist gemäß § 6 Abs 1 Z 16 UStG grundsätzlich steuerbefreit, sofern es sich nicht um die Vermietung zu Wohnzwecken und Beherbergung handelt, welche mit 13 % der Umsatzsteuer unterliegen. Die Überlassung von Park- und Garagenplätzen ist mit 20 % steuerpflichtig. Eine Steuerpflicht und damit die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug besteht in anderen Fällen nur bei Abgabe der Option zur Steuerpflicht gemäß § 6 Abs 2 UStG.

- Seit 1. 9. 2012 ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 16 UStG nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil des Grundstücks nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Entsprechend § 28 Abs 38 Z 1 UStG ist § 6 Abs 2 letzter Unterabsatz in der Fassung des 1. StabG 2012 hinsichtlich § 6 Abs 1 Z 16 auf Miet-

<sup>212</sup> UStR 2000, Rz 2857. Zur Kritik siehe G. Kofler & G. Schellmann, Verfassungsrechtliche Aspekte der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung, SPRW 1 (2011) Steu A, 89 (138 ff).

<sup>213</sup> Abgabenänderungsgesetz 2012 (AbgÄG 2012), BGBl I 2012/112.

<sup>214</sup> Ausführlich UStR 2000, Rz 2857a ff. Bei Gegenständen des Anlagevermögens ist die Übergangsregelung gemäß § 28 Abs 39 Z 4 UStG in der Fassung BGBl I 2013/63 zu beachten.

<sup>215</sup> Achatz & Leitner (FN 109) 120.



und Pachtverhältnisse anzuwenden, die nach dem 31. 8. 2012 beginnen, sofern mit der Errichtung des Gebäudes durch den Unternehmer nicht bereits vor dem 1. 9. 2012 begonnen wurde.

- Die Ausgliederung von Grundstücken mit Gebäuden durch Kirchen (zB Kirchengebäude) und Rückvermietung ist durch die Neuregelung für neue Fälle nicht mehr mit steuerlichen Vorteilen verbunden. Die (steuerpflichtige) Vermietung (unter Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs) von Grundstücken durch Körperschaften öffentlichen Rechts wurde bislang gemäß UStR 2000, Rz 265 anerkannt, wenn die (laufenden oder zeitlich anteiligen) Betriebskosten (§§ 21 bis 24 MRG) sowie ein Entgelt für den Gebrauch des Grundstückes (in Form einer jährlichen oder zeitlich anteiligen AfA-Komponente von mindestens 1,5 % der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten inklusive Grund und Boden einschließlich aktivierungspflichtiger Aufwendungen und Kosten von Großreparaturen) durch das Mietentgelt gedeckt wurden. Auf diese Weise konnten und können für Altverträge die Vorteile eines sofortigen Vorsteuerabzugs in Anspruch genommen werden. Gebrauchsüberlassungen, die nicht auf (entgeltlichen) Bestandverträgen im Sinne des Rz 265 UStR 2000 beruhen, begründen hingegen keinen (fiktiven) Betrieb gewerblicher Art und berechtigten nicht zum Vorsteuerabzug.

Betreiben Kirchen, dem Gemeinwohl dienende Einrichtungen, so fallen diese als Betriebe gewerblicher Art in den Unternehmensbereich. Leistungen im Sinne des § 6 Abs 1 Z 18 (Umsätze der Kranken- und Pflegeanstalten), Z 23 (Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs-, Fortbildungs- und Erholungsheime) oder Z 24 (Musik- und Gesangsaufführungen) sind grundsätzlich steuerfrei, ohne Möglichkeit zum Vorsteuerabzug. Entsprechend dem Begleitgesetz zum UStG 1994 können Kirchen allerdings für diese Einrichtungen gleichsam zur Steuerpflicht optieren, um das Recht auf Vorsteuerabzug sicherzustellen. Diese Leistungen werden dann unter den Voraussetzungen der § 10 Abs 2 Z 8, § 10 Abs 3 Z 6 lit b und § 10 Abs 3 Z 10 UStG ermäßigt besteuert.

Bei der entgeltlichen Personalgestellung durch Kirchen an einen ausgegliederten Rechtsträger ist die für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art erforderliche wirtschaftliche Selbstständigkeit im Sinne des § 2 Abs 1 KStG und damit die Zuordnung zum Unternehmensbereich insbesondere anzunehmen, wenn sich diese durch einen eigenen Verrechnungskreis von der sonstigen Tätigkeit der Körperschaft öffentlichen Rechts abhebt (Vorliegen exakter Ermittlung der Kosten für das überlassene Personal und eigener Inrechnungstellung dieser Personalkosten in im Wesentlichen monatlichen Abrechnungen gegenü-

ber dem ausgegliederten Rechtsträger).<sup>216</sup> Werden diese Voraussetzungen nicht erfüllt, kann dadurch die Steuerpflicht vermieden werden.

## E. Substanz- und verkehrssteuerliche Behandlung

### 1. Überblick

Einige Steuernormen knüpfen an den Status der öffentlich-rechtlichen Körperschaft als anerkannte Kirche oder Religionsgesellschaft besondere Rechtsfolgen für deren Besteuerung, und zwar

- die Grundsteuerfreiheit von Grundbesitz einer gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft, der für den Gottesdienst, für Zwecke der Seelsorge oder der religiösen Unterweisung, für ihre Verwaltungszwecke oder als Altenheim benutzt wird (§ 2 Z 5 lit a bis d GrStG), einschließlich der Wohnräume in diesen Altenheimen (§ 3 Abs 1 Z 3 lit b GrStG);
- die Gebührenfreiheit von gewissen Auszügen, Abschriften und Bescheinigungen, die von gesetzlich anerkannten Kirchen oder Religionsgesellschaften ausgestellt werden (§ 14 TP 4 Abs 3 GebG);
- die Befreiung von der Schenkungsmeldepflicht für Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen an inländische Institutionen gesetzlich anerkannter Kirchen und Religionsgesellschaften (§ 121a Abs 2 lit c BAO iVm § 15 Abs 1 Z 14 lit b ErbStG);
- die Stiftungseingangssteuerfreiheit für Zuwendungen an inländische Institutionen gesetzlich anerkannter Kirchen und Religionsgesellschaften, wenn diese eine Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse sind (§ 1 Abs 6 Z 1 StiftEG).

Im Folgenden sollen kurz die Grundsteuerfreiheit nach § 2 Z 5 lit a bis d GrStG und die Befreiungen im Bereich der Schenkungsmeldepflicht (§ 121a Abs 2 lit c BAO iVm § 15 Abs 1 Z 14 lit b ErbStG) und der Stiftungseingangssteuer (§ 1 Abs 6 Z 1 StiftEG) behandelt werden.

### 2. Grundsteuer

Das GrStG<sup>217</sup> kennt spezielle Befreiungen für den Grundbesitz von anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften, die zusätzlich zu den für alle Körper-

<sup>216</sup> UStR 2000, Rz 272.

<sup>217</sup> Grundsteuergesetz 1955, BGBl 149, zuletzt geändert durch BGBl I 2010/34.

schaften öffentlichen Rechts vorgesehenen Befreiungen (zB § 2 Z 7 GrStG für wissenschaftliche, unterrichtende und erziehende Zwecke) anwendbar sind. So normiert § 2 Z 5 GrStG Folgendes:

„Keine Grundsteuer ist zu entrichten für: [...]

5. a) Grundbesitz, der dem Gottesdienst einer gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft gewidmet ist,
- b) Grundbesitz einer gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft oder einer anderen Körperschaft des öffentlichen Rechtes, der von der gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft für Zwecke der Seelsorge oder der religiösen Unterweisung benutzt wird,
- c) Grundbesitz einer gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft oder einer anderen Körperschaft des öffentlichen Rechtes, der von der gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft für ihre Verwaltungszwecke benutzt wird;
- d) Grundbesitz einer gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft oder einer anderen Körperschaft des öffentlichen Rechtes, der von der gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft als Altenheim benutzt wird, wenn der bestimmungsgemäße Gebrauch der Allgemeinheit freisteht und das Entgelt nicht in der Absicht, Gewinn zu erzielen, gefordert wird;“

Die Befreiungen der ersten drei Buchstaben des § 2 Z 5 GrStG finden sich bereits in der Stammfassung des Gesetzes und gehen auf § 4 Z 5 GrStG 1936<sup>218</sup> zurück<sup>219</sup>, der auch in das Recht der Zweiten Republik übernommen wurde. Steuerfrei sind dadurch zB (fertiggestellte) Kirchen,<sup>220</sup> Pfarrheime und Diensträume der Diözesen und Pfarrämter.<sup>221</sup> Der vierte Buchstabe des § 2 Z 5 GrStG und dessen Befreiung für Altenheime wurde hingegen erst durch die Grundsteuergesetz-Novelle 1979<sup>222</sup> eingefügt und zugleich die Befreiung auf Wohnräume in diesen Altenheimen ausgedehnt (§ 3 Abs 1 Z 3 lit b GrStG). Die Befreiung wurde wie folgt begründet:

„Auf Grund der derzeit geltenden Bestimmungen im Grundsteuergesetz sind Altenheime von der Entrichtung der Grundsteuer nur dann befreit, wenn sie im Eigentum von Gebietskörperschaften stehen und öffentlicher Dienst oder Gebrauch anzunehmen ist (§ 2 Z. 1 lit. a in Verbindung mit § 6 Grundsteuergesetz). Durch die beabsichtigte Aufnahme

<sup>218</sup> Stammfassung Dt RGBl 1936 I 986.

<sup>219</sup> Das reichsdeutsche Steuerrecht wurde durch das Rechtsüberleitungsgesetz (StGBI 1945/6, zuletzt geändert durch BGBl I 2003/100) und das Abgabenweitergeltungsgesetz (StGBI 1945/12) in das Recht der Zweiten Republik übernommen. Siehe sodann ErlRV 580 BlgNR VII. GP, 10 (zum GrStG 1955), wo zu § 2 Z 5 lit a und c lediglich darauf hingewiesen wurde, dass diese unverändert aus geltendem Recht übernommen wurden und sich zu § 2 Z 5 lit b der Hinweis findet, dass diese Bestimmung ebenfalls aus dem bisherigen Recht übernommen wurde, durch Einfügung des Wortes „Seelsorge“ aber der steuerbegünstigte Zweck genauer umschrieben werde.

<sup>220</sup> Die bloße Widmung eines unbebauten Grundstücks genügt nicht; siehe VwGH 19. 12. 1960, 1886/59, VwSlg 2351 F.

<sup>221</sup> Siehe W. Dorazil & R. Wittmann (Hrsg.), Das Grundsteuerrecht in Österreich, Wien 1975, § 2 Anm 8 ff mwN.

<sup>222</sup> Grundsteuergesetz-Novelle 1979, BGBl 556.

von entsprechenden Bestimmungen sollen nunmehr Altenheime, die im Eigentum von gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgemeinschaften stehen, mit jenen der Gebietskörperschaften gleichgestellt werden, wenn gewährleistet ist, daß der bestimmungsgemäße Gebrauch dieses Grundbesitzes der Allgemeinheit freisteht und das Entgelt nicht in der Absicht, Gewinn zu erzielen, gefordert wird. Weitere Befreiungsvoraussetzung ist allerdings, daß es sich bei den Altenheimen um Einrichtungen handelt, in der alte Menschen, die zwar nicht pflegebedürftig, jedoch zur Führung eines eigenen Haushaltes außerstande sind, Unterkunft, Verpflegung und Betreuung erhalten. Im Hinblick auf den in § 3 Grundsteuergesetz enthaltenen Grundsatz, wonach Grundbesitz, der Wohnzwecken dient, grundsätzlich abgabepflichtig ist, ist eine Befreiung nur für Wohnräume, nicht jedoch für Wohnungen zulässig. Wohnungen in Altenwohnheimen, die die Führung eines eigenen Haushaltes (selbständige Kochgelegenheit) zulassen, sind daher unabhängig davon, ob sie im Eigentum von Gebietskörperschaften oder von gesetzlich anerkannten Kirchen oder Religionsgemeinschaften stehen, stets steuerpflichtig.“<sup>223</sup>

Die Aufkommenseffekte dieser Befreiungen sind offenbar nicht bekannt. Aus mehreren parlamentarischen Anfragebeantwortungen geht hervor, dass dem BMF keine Angaben betreffend die Grundsteuerleistungen der gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften vorliegen, da die Grundsteuer von den Lagegemeinden erhoben wird,<sup>224</sup> und dass sich andererseits der Grundsteuerausfall (für die Gemeinden) aufgrund der Befreiungen des § 2 Z 5 GrStG nicht ermitteln lasse, weil „für zur Gänze grundsteuerbefreite Objekte (z.B. Kirchen) kein Einheitswert festzustellen ist“.<sup>225</sup>

### 3. Schenkungsmeldung und Stiftungseingangssteuer

Im Zusammenhang mit dem Auslaufen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes<sup>226</sup> wurden vom Gesetzgeber durch das SchenkMG<sup>227</sup> die Schenkungsmeldepflicht nach § 121a BAO sowie das Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG) geschaffen. Die früher in § 15 Abs 1 Z 14 ErbStG enthaltene Befreiung von

<sup>223</sup> ErlRV 67 BlgNR XV. GP, 67 (zur GrSt-Novelle 1979).

<sup>224</sup> Anfragebeantwortung 10203/AB XXIV. GP, 1 (16. 3. 2012); Anfragebeantwortung 11732/AB XXIV. GP, 3 (14. 8. 2012).

<sup>225</sup> Anfragebeantwortung 11732/AB XXIV. GP, 3 (14. 8. 2012).

<sup>226</sup> Die Bewertungsunterschiede aufgrund der Einheitswertanknüpfung bei Grundvermögen im Vergleich zur Verkehrsbewertung anderen Vermögens hatten zu einer Aufhebung der Grundtatbestände des „Erwerb von Todes wegen“ (§ 1 Abs 1 Z 1 ErbStG) und „Schenkungen unter Lebenden“ (§ 1 Abs 1 Z 2 ErbStG) durch den VfGH geführt (VfGH 7. 3. 2007, G54/06 ua, VfSlg 18.093/2007, kundgemacht in BGBl I 2007/9; VfGH 15. 6. 2007, G23/07 ua VfSlg 18.147, kundgemacht in BGBl I 2007/39). Der Gesetzgeber hat sodann die bis 31. 7. 2008 eingeräumte Reparaturfrist verstreichen und auch den verbliebenen Torso des Anwendungsbereiches, nämlich die Zweckzuwendungen (§ 1 Abs 1 Z 3 ErbStG), auslaufen lassen. Seit dem 1. 8. 2008 sind damit alle diese Vorgänge nicht mehr von einer Erbschafts- bzw Schenkungssteuer erfasst.

<sup>227</sup> Schenkungsmeldegesetz 2008, BGBl I 85.

Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen an inländische Institutionen gesetzlich anerkannter Kirchen und Religionsgesellschaften wurde dabei jedoch in § 121a BAO und § 1 Abs 6 StiftEG übernommen.<sup>228</sup> So normiert § 121a BAO:

„§ 121a. [...] (2) Von der Anzeigepflicht befreit sind: [...]

- c) Erwerbe im Sinn des § 15 Abs. 1 Z 1 lit. c, Z 2 sinngemäß, 6, 12, 14, 14a, 15, 20 und 21 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955.“

Durch den Verweis auf die Bestimmungen des ErbStG wird dabei auch folgender Befreiungstatbestand „aktiviert“:

„§ 15. (1) Steuerfrei bleiben außerdem [...]

14. Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen an [...]  
 b) inländische Institutionen gesetzlich anerkannter Kirchen und Religionsgesellschaften, [...]“

Ergänzend dazu normiert § 1 Abs 6 Z 1 StiftEG folgende Befreiung, wobei außerhalb dieser Befreiung eine Besteuerung von Zuwendungen an gesetzlich anerkannte Kircheninstitutionen und Religionsgemeinschaftsinstitutionen in Stiftungsform mit dem – günstigeren – Steuersatz von 2,5 % erfolgt (§ 2 Abs 1 StiftEG<sup>229</sup>):

„§ 1. [...] (6) Steuerfrei bleiben

1. Zuwendungen an [...]  
 — inländische Institutionen gesetzlich anerkannter Kirchen und Religionsgesellschaften, wenn diese eine Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse sind, [...]“

Mit dem Gemeinnützigkeitsgesetz 2015 ist die zuvor bestehende Einschränkung dieser Begünstigung auf Zuwendungen „unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen“ entfallen. Diese Differenzierung wurde als nicht mehr sachgerecht angesehen, sodass seither „sämtliche Zuwendungen unabhängig davon, ob sie unter Lebenden oder von Todes wegen geleistet werden und unabhängig vom Zuwendungsobjekt von der Stiftungseingangssteuer befreit werden“.<sup>230</sup>

<sup>228</sup> Die Materialien zum SchenkMG beschränken sich daher auf die Hinweise, dass „vereinzelte bisherige Befreiungen von der Erbschafts- und Schenkungssteuer von der Anzeigepflicht entbinden“ sollen (so ErlRV 549 BlgNR XXIII. GP, 10, zu § 121a BAO), bzw dass „[b]isher im Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz enthaltende Steuerbefreiungen, die für Zuwendungen an Stiftungen anwendbar waren, [...] in das Stiftungseingangssteuergesetz übernommen [werden]“ (so ErlRV 549 BlgNR XXIII. GP, 12, zu § 1 StiftEG).

<sup>229</sup> Siehe zur früheren Tarifbegünstigung § 8 Abs 3 lit a ErbStG (2,5 %). Diese kam – im Lichte der Befreiung des § 15 Abs 1 Z 14 ErbStG – auf Zuwendungen unter Lebenden mit Ausnahme von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen und auf alle Erwerbe von Todes wegen zur Anwendung; siehe nur W. Dorazil & O. Taucher, ErbStG. Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Wien 2008, § 8 Anm 3.8.

<sup>230</sup> ErlRV 889 BlgNR XXV. GP, 19 (zum GemeinnützigkeitG 2015).

Die praktische Bedeutung dieser Bestimmungen ist offenbar nicht bekannt. In einer parlamentarischen Anfragebeantwortung zur Befreiung nach § 15 Abs 1 Z 14 ErbStG führt das BMF lediglich aus, dass

„[d]ie Höhe des auf Spenden an christliche Kirchen und ihnen nahe stehende Organisationen entfallenden Steuerentgangs auf Grund der bis 1. August 2008 bestehenden Befreiung von der Schenkungssteuer nach § 15 Abs 1 Z 14 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 für Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen [...] mangels Anmeldepflicht steuerbefreiter Zuwendungen beim Finanzamt nicht festzustellen [ist]“.<sup>231</sup>

## F. Absetzbarkeit von Kirchen- bzw Kultusbeitrag und Spenden

### 1. Kirchen- bzw Kultusbeitrag

Die Zugehörigkeit zu einer religiösen Gemeinschaft ist Ausfluss einer in der Privatsphäre getroffenen Entscheidung,<sup>232</sup> selbst wenn die Mitgliedschaft Voraussetzung der beruflichen Tätigkeit sein sollte.<sup>233</sup> Dementsprechend wäre auch der Kirchenbeitrag grundsätzlich nichtabzugsfähiger Aufwand der Lebensführung im Sinne des § 20 EStG.<sup>234</sup> Allerdings lässt § 18 Abs 1 Z 5 EStG eine – durch einen Höchstbetrag (derzeit € 400 jährlich) beschränkte – Abzugsfähigkeit von Beiträgen an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften als Sonderausgaben zu.<sup>235</sup> Gegen die betragliche Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Kirchenbeiträgen bestehen vor diesem Hintergrund auch keine verfas-

<sup>231</sup> Anfragebeantwortung 10354/AB XXIV. GP, 3 (28. 3. 2012).

<sup>232</sup> Siehe zB VwGH 12. 9. 1972, 1786/70, VwSlgNF 4418 F (zum Armutsgelübde eines Ordensbruders); VwGH 23. 11. 1994, 94/13/0182, ÖStZB 48 (1995) 341 (zum Kirchenbeitrag eines Pfarrers); VwGH 2. 7. 2002, 96/14/0128, ÖStZB 55 (2002) 688, 868 (zu Fahrtkosten einer Ordensfrau zwischen ihrem Beschäftigungsort und dem Mutterhaus des Ordens).

<sup>233</sup> Etwa bei einem Pfarrer; dazu etwa VwGH 23. 11. 1994, 94/13/0182, ÖStZB 48 (1995) 341.

<sup>234</sup> Dies gilt zB auch für geistliche Amtsträger: VwGH 23. 11. 1994, 94/13/0182, ÖStZB 48 (1995) 341, und VwGH 7. 12. 1994, 94/13/0154, ÖStZB 48 (1995) 460, jeweils zu einem evangelischen Pfarrer, sowie VwGH 25. 10. 1995, 94/15/0199, ÖStZB 49 (1996) 368, für die römisch-katholische Kirche. Gleiches gilt für Religionslehrer; siehe VwGH 7. 12. 1994, 94/13/0154, ÖStZB 48 (1995) 460.

<sup>235</sup> Wo das Gesetz ausdrücklich den Abzug zulässt, wie in § 18 Abs 1 Z 5 EStG für den Kirchenbeitrag, ist die Anwendbarkeit des Abzugsverbots für freiwillige Zuwendungen nach § 20 Abs 1 Z 4 EStG aus logischen Gründen ausgeschlossen. Obwohl nämlich beispielsweise der Kirchenbeitrag auf der freiwilligen Mitgliedschaft in einer anerkannten Kirche basiert und damit die Tatbestandsmerkmale des § 20 Abs 1 Z 4 EStG erfüllen würde, wäre § 18 Abs 1 Z 5 EStG bei einer derartigen Auslegung wegen § 20 Abs 3 EStG zum Leerlauf verurteilt; dieses Interpretationsergebnis gilt es freilich zu vermeiden. Siehe G. Kofler in W. Doralt, S. Kirchmayr, G. Mayr & N. Zorn (Hrsg), Einkommensteuergesetz. Kommentar, Wien <sup>11</sup>2007, § 20 Rz 109.

sungsrechtlichen Bedenken.<sup>236</sup> Darüber hinausgehende Beiträge sind auch vom Abzug als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG ausgeschlossen, weil die Verpflichtung zu deren Entrichtung auf den freiwilligen Entschluss, einer Glaubensgemeinschaft angehören zu wollen, zurückzuführen ist.<sup>237</sup>

Nach § 18 Abs 1 Z 5 EStG sind „[v]erpflichtende Beiträge an Kirchen und Religionsgesellschaften, die in Österreich gesetzlich anerkannt sind, höchstens jedoch 400 Euro jährlich“ abzugsfähig. Dabei stehen „[i]n Österreich gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften [...] Körperschaften mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes gleich, die einer in Österreich gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft entsprechen“.<sup>238</sup>

Absetzbar sind nur Zahlungen, die auf Grund der Beitragspflicht<sup>239</sup> nach der jeweiligen Kirchen- bzw Kultusbeitragsordnung geleistet werden.<sup>240</sup> Historisch lässt

<sup>236</sup> VwGH 21. 12. 1992, 89/13/0135, ÖStZB 46 (1993) 677.

<sup>237</sup> VwGH 31. 3. 2003, 98/14/0164, ÖStZB 57 (2004) 119.

<sup>238</sup> Diese Fassung des § 18 Abs 1 Z 5 EStG wurde durch das AbgÄG 2011 (BGBl I 2011/76) geschaffen; textlich wurde die Gleichstellung ausländischer Kirchen und Religionsgesellschaften mit inländischen klarer klargelegt; inhaltlich erfolge eine Erhöhung der Abzugsfähigkeit von verpflichtenden Beiträgen an Kirchen und Religionsgesellschaften mit Wirkung ab der Veranlagung 2012 auf € 400. Im Gegensatz zu den Sonderausgaben nach § 18 Abs 1 Z 2 bis 4 EStG findet eine Anrechnung auf den Sonderausgabenpauschbetrag des § 18 Abs 2 EStG nicht statt; Kirchenbeiträge sind daher stets neben dem Pauschbetrag zu berücksichtigen. Die steuerliche Berücksichtigung bis zum gesetzlich vorgesehenen Höchstbetrag erfolgt im Zuge der Veranlagung. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 77 Abs 3 EStG können die Beiträge auch durch den Arbeitgeber im Rahmen der „Dezemberaufrollung“ berücksichtigt werden. Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn während des Kalenderjahres ist eine Berücksichtigung ausgeschlossen, da Kirchenbeiträge gemäß § 63 Abs 1 EStG in den Freibetragsbescheid bzw die Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber nicht aufzunehmen sind. Gemäß § 124b Z 305 EStG ist § 77 Abs 3 EStG in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2015 (AbgÄG 2015, BGBl I 163) letztmalig für Lohnzahlungszeiträume, die vor dem 1. 1. 2017 enden, anzuwenden. Nunmehr ist in § 18 Abs 8 EStG vorgesehen, dass derartige Pflichtbeiträge und Spenden als Sonderausgaben nur aufgrund einer verpflichtenden Datenübermittlung an das Finanzamt berücksichtigt werden dürfen und die Möglichkeit der Berücksichtigung von Kirchenbeiträgen und Spenden im Rahmen einer Aufrollung entfällt.

<sup>239</sup> Bis zum AbgÄG 2011 (BGBl I 76) sprach das Gesetz nur von „Beiträgen“ und nicht von „Pflichtbeiträgen“, woraus teilweise abgeleitet wurde, dass im Rahmen des Höchstbetrages auch freiwillige Leistungen an anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften abzugsfähig sein müssten; so B. Renner in *Doralt, Kirchmayr, Mayr & Zorn* (FN 173), § 18 Rz 237; dagegen schon bisher LStR 2002, Rz 560, wonach nur Beiträge auf Grund der Beitragsordnungen abzugsfähig sind. Die Ansicht der Verwaltungspraxis findet seit dem AbgÄG 2011 auch im Gesetzeswortlaut expliziten Ausdruck („[v]erpflichtende Beiträge“), wenngleich die Materialien dazu keine Aussage tätigen.

<sup>240</sup> Andere Zahlungen (zB Spenden) sind nicht begünstigt. Insbesondere sind Beiträge an religiöse Bekenntnisgemeinschaften, gemeinnützige Vereine mit religiösen Zielsetzungen und Sekten nicht absetzbar (LStR 2002, Rz 558). Dasselbe gilt für Zahlungen an Vereine, die einer aufgeklärten, humanistischen Weltanschauung verpflichtet sind (VfGH 7. 10. 2014, B

sich die Abzugsfähigkeit von Kirchen- und Kultusbeiträgen als Sonderausgaben bis zum EStG 1972<sup>241</sup> zurückverfolgen,<sup>242</sup> wobei damals eine Deckelung mit einem Höchstbetrag von S 600 vorgesehen war. Offenbar in sachlichem Zusammenhang mit der Erweiterung der Spendenabzugsfähigkeit<sup>243</sup> steht die Erhöhung des Maximalbetrages für die Absetzbarkeit von Beiträgen an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften als Sonderausgaben nach § 18 Abs 1 Z 5 EStG in der jüngeren Vergangenheit. Dieser wurde – ohne nähere Begründung<sup>244</sup> – durch das StRefG 2009<sup>245</sup> von € 100<sup>246</sup> auf € 200 jährlich (für ab einschließlich 2009 geleistete Beiträge)<sup>247</sup>, und – erneut ohne nähere Begründung<sup>248</sup> – durch das AbgÄG 2011<sup>249</sup> auf € 400 jährlich (ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2012)<sup>250</sup> angehoben.

905/2013, VfSlg 19.901). Lässt die Beitragsordnung zu, dass ein Teil des Kirchenbeitrages (zB 50 %) zweckgewidmet an bestimmte Institutionen geleistet werden kann, wird durch die Wahrnehmung dieser Möglichkeit der Rechtscharakter der Zahlung als Pflichtbeitrag nicht verändert (VwGH 29. 4. 2008, 2008/15/0001, ÖStZB 63 (2010) 410, 599; EStR 2000, Rz 1330). Die Beurteilung einer Zahlung als Beitrag an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften im Sinne des § 18 Abs 1 Z 5 EStG schließt eine Beurteilung derselben Zahlung als Zuwendung im Sinne des § 18 Abs 1 Z 8 EStG und umgekehrt aus (VwGH 20. 9. 2006, 2001/14/0190, ÖStZB 60 (2007) 82, 111; VwGH 29. 4. 2010, 2008/15/0001, ÖStZB 63 (2010) 410, 599; dazu B. Renner, Umfang der Absetzbarkeit eines „zweckgewidmeten“ Kirchenbeitrages, UFSjournal 2010, 249 ff). Diese zweckgewidmeten Beitragszahlungen können daher – soweit sie als Kirchenbeitrag anzusehen sind – nicht als Spenden abgesetzt werden. Siehe dazu LStR 2002 Rz 560.

<sup>241</sup> Einkommensteuergesetz 1972, BGBl 440, zuletzt geändert durch 1994/314.

<sup>242</sup> Die Materialien zum EStG 1972 geben keine Begründung für die Abzugsfähigkeit des Kirchenbeitrages, sondern erwähnen zu dieser Änderung des § 18 EStG lediglich, dass „Abs. 2 [...] in seiner Einleitung und in der Z. 1 nunmehr auch auf die Kirchenbeiträge Bedacht“ nehme; siehe ErlRV 474 BlgNR XIII. GP, 65 (zum EStG 1972).

<sup>243</sup> Dazu sogleich unten Kapitel F.2, S 268 ff.

<sup>244</sup> Die Erläuterungen begründen die Erhöhung nicht, sondern führen lediglich aus, dass „[d]er Maximalbetrag für die Absetzbarkeit von Beiträgen an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften als Sonderausgaben [...] von 100 Euro auf 200 Euro jährlich ab 2009 angehoben“ wird; siehe ErlRV 54 BlgNR XXIV. GP, 16 (zum StRefG 2009). Sie war aber offenbar durch die allgemeine Zielsetzung des StRefG 2009, eine „Entlastung für alle Lohn- und Einkommensteuerzahler und -zahlerinnen“ herbeizuführen und zum Wirtschaftswachstum beizutragen, motiviert; siehe ErlRV 54 BlgNR XXIV. GP, 1 (zum StRefG 2009).

<sup>245</sup> Steuerreformgesetz 2009, BGBl I 26.

<sup>246</sup> § 18 Abs 1 Z 5 EStG in der Fassung StRefG 2005, BGBl I 2004/57, ab 2005; vorher betrug dieser Höchstbetrag € 75.

<sup>247</sup> § 124b Z 156 EStG.

<sup>248</sup> Die Materialien geben auch hier keinen Aufschluss über den Grund für die Erhöhung, sondern stellen lediglich fest, dass „die Abzugsfähigkeit von verpflichtenden Beiträgen an Kirchen und Religionsgesellschaften mit Wirkung ab der Veranlagung 2012 auf 400 Euro erhöht werden“ soll; siehe ErlRV 1212 BlgNR XXIV. GP, 16 (zum AbgÄG 2011).

<sup>249</sup> Abgabenänderungsgesetz 2011, BGBl I 76.

<sup>250</sup> § 124b Z 198 EStG.



Durch die Steuerreform 2015/2016<sup>251</sup> wurde sodann vorgesehen, dass der steuerliche Abzug für Kirchenbeiträge ab 1. 1. 2017 nur mehr dann zulässig ist, wenn sie die empfangende Organisation der Finanzverwaltung im Wege des automatischen Datenaustausches gemeldet hat (§ 18 Abs 8 EStG).<sup>252</sup>

Die Verbindung zwischen kirchlichem Recht und staatlichem Recht bildet vor allem das KirchenbeitragsG (KBG),<sup>253</sup> das für die Katholische, die Evangelische und die Altkatholische Kirche Anwendung findet und nach dessen § 3 die „Kirchenbeiträge [...] von den Kirchen festgesetzt und erhoben“ werden und für deren Geltendmachung „der Rechtsweg“ für zulässig erklärt wird.<sup>254</sup> Auf dieser Grundlage wird in der Katholischen Kirche von jeder Diözese eine Kirchenbeitragsordnung (KBO) erlassen, deren Hauptteil in allen österreichischen Diözesen im Wesentlichen gleichlautend ist, deren Anhänge – sie enthalten die

<sup>251</sup> Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl I 2015/118.

<sup>252</sup> Dazu zB S. Zirngast & B. Renner, Das „vollautomatische“ Verfahren zur Berücksichtigung abzugsfähiger Spenden, SWK 91 (2016) 65 ff.

<sup>253</sup> Gesetz über die Erhebung von Kirchenbeiträgen im Lande Österreich, GBlÖ 1939/543, iVm der Verordnung, wodurch Vorschriften zur Durchführung und Ergänzung des Gesetzes über die Erhebung von Kirchenbeiträgen im Lande Österreich erlassen werden, GBlÖ 1939/718. Diese Regelungen wurden nach § 2 des Rechts-Überleitungsgesetzes, StGBI 1945/6, als österreichische Rechtsvorschriften in Geltung gesetzt und sind weiterhin geltendes Recht VfGH 20. 6. 1965, B 67/65, VfSlg 5007; VfGH 1. 10. 1981, B265/81, VfSlg 9199), wengleich manchen Bestimmungen, etwa jenen über staatsbehördliche Genehmigungen und Eingriffsrechte nach § 4 nachfolgend derogiert wurde; siehe dazu Heimerl & Pree (FN 5) Rz 2/207 mwN; Kalb, Potz & Schinkele (FN 5) 408; P. Weismann, Kirchenfinanzierung durch Kirchenmitglieder, SPRW 2 (2012) ZVR A, 1 (3). Für die katholische Kirche wird dies auch in Art II Abs 4 des Vermögensvertrages zwischen dem Heiligen Stuhl und der Republik Österreich zur Regelung von vermögensrechtlichen Beziehungen, BGBl 1960/195, konkordatär bestätigt, siehe die auch VfSlg 5007 und 9199. § 1 V Protestanteng sieht vor, dass die Evangelische Kirche in Österreich zur Deckung ihres finanziellen Aufwandes von ihren Mitgliedern Beiträge einheben darf; die Pfarngemeinden dürfen ihrerseits zur Deckung ihres finanziellen Aufwandes im Rahmen der Kirchenbeitragseinhebung Zuschläge (die sogenannte Gemeindeumlage) einheben. Entsprechend ist nach § 2 des Bundesgesetzes über finanzielle Leistungen an die altkatholische Kirche, BGBl 1960/221 idGF, die altkatholische Kirche berechtigt, „nach Maßgabe der bundesgesetzlichen und kirchlichen Rechtsvorschriften von ihren Kirchenangehörigen Kirchenbeiträge einzuheben; sie kann über deren Erträge frei verfügen.“

<sup>254</sup> Für einen Kurzüberblick siehe zuletzt Weismann (FN 253) 1 ff. Siehe zum historischen Hintergrund, nämlich der gleichzeitig erfolgten Auflösung der Religionsfonds unter Übertragung deren Vermögens auf das Deutsche Reich einerseits und der intendierten Schwächung der Kirchen durch den für die Mitglieder „sichtbaren“ Kirchenbeitrag andererseits, und weitere Details insbesondere A. Kosteletzky, Das Kirchenbeitragsgesetz, seine Entstehung und Auswirkung bis heute, in F. Pototschnig & A. Rinnerthaler (Hrsg), Im Dienst von Kirche und Staat, GS-Holböck, Wien 1985, 601 ff; Heimerl & Pree (FN 5) Rz 2/206 ff; Kalb, Potz & Schinkele (FN 5) 406 f; Weismann (FN 253) 1 (2).

Tarife – jedoch leicht voneinander abweichen.<sup>255</sup> Grundlage für den Beitrag vom Einkommen ist das Einkommen im Sinne des jeweils geltenden EStG (ohne Berücksichtigung der sonstigen Bezüge gemäß § 67 EStG); für jenen der Land- und Forstwirte besteht eine gesonderte Berechnung auf Basis des Einheitswerts. Der Tarif beträgt derzeit in allen Diözesen 1,1 % des einkommensteuerlichen Einkommens des Vorjahres, wobei diverse Absetzbeträge insb ein allgemeiner Absetzbetrag (in der Diözese Wien zB € 55) und weitere Beträge zur Berücksichtigung der familiären Situation vorgesehen sind (in der Diözese Wien zB eine Kinderermäßigung für ein Kind in Höhe von € 19, für zwei Kinder in Höhe von € 40 und für jedes weitere Kind in Höhe von € 32).<sup>256</sup> Darüber hinaus sind in den Anhängen Mindestbeiträge vorgesehen; dieser beträgt zB in Wien € 102 für Einkommensteuerpflichtige bzw € 25 für Lohnsteuerpflichtige und € 24 für Land- und Forstwirte.<sup>257</sup> Ebenso besteht in der Evangelischen Kirche eine Regelung über die Kirchenbeitragseinhebung und die Verwendung der Kirchenbeiträge. Diese Kirchenbeitrags- und Finanzausgleichsordnung<sup>258</sup> regelt auch die Grundsätze der Bemessung des Kirchenbeitrags, wobei durch eine Verordnung des Evangelischen Oberkirchenrates<sup>259</sup> der Tarif festgesetzt wird. Dieser beträgt derzeit 1,5 % des einkommensteuerlichen Einkommens, wobei auch hier für Land- und Forstwirte eine besondere Berechnung der Beitragsgrundlage auf Basis des Einheitswerts vorgesehen ist; ebenso sind beitragsbezogene familien- und personenbezogene Begünstigungen und ein allgemeiner Absetzbetrag von € 44 vorgesehen.<sup>260</sup> In der Altkatholischen Kirche beträgt der Beitrag grundsätz-

<sup>255</sup> Die Anhänge sind nach § 3 des KBG dadurch auch für den staatlichen Bereich rechtswirksam. So sind beispielsweise als Sonderausgaben nach § 18 EStG nur jene Kirchenbeitragszahlungen absetzbar, die auf Grund der Beitragspflicht nach der jeweiligen KBO geleistet werden; siehe LStR, 2002 Rz 560.

<sup>256</sup> Siehe jeweils die Anhänge zur KBO der Erzdiözese Wien, Wr DiözBl 2016/12 ab 1. 1. 2016, Anhang für 2017 unter <<https://www.erzdioezese-wien.at/kirchenbeitrag>> (14. 3. 2017), im Wr DiözBl noch nicht veröffentlicht; der Diözese St. Pölten, SPt DiözBl 2015, 44 f ab 1. 1. 2016; der Diözese Eisenstadt, AMitt Diöz Eist 2016, 12 f ab 1. 1. 2016; der Diözese Graz-Seckau, KVBl GrSeck 2016/2 ab 1. 1. 2016); der Diözese Linz, Lz DiözBl 2016/12 ab 1. 1. 2016); der Diözese Gurk-Klagenfurt, VBl Diöz Gurk 2016, 4 f ab 1. 1. 2016); der Erzdiözese Salzburg, VBl EDiöz Sbg 2017/6 ab 1. 1. 2017; der Diözese Innsbruck, siehe <<http://www.dibk.at/Themen/Kirchenbeitrag>> (14. 3. 2017); sowie der Diözese Feldkirch, Fdk DiözBl 2016/29 ab 1. 1. 2016.

<sup>257</sup> Siehe Abs 1 lit b und c und Abs 2 lit a des Anhangs zur KBO der Erzdiözese Wien.

<sup>258</sup> Amtsblatt der Evangelischen Kirche A. u. H.B. 1985/50 in der Fassung 2012/209.

<sup>259</sup> Kirchenbeitragsverordnung zu § 14 Abs 2 Kirchenbeitrags- und Finanzausgleichsordnung (KBFAO), ABl EvangK AuHB 1991/100 idF ABl 2015/207.

<sup>260</sup> Zu dem so errechneten Betrag erfolgt der Zuschlag der Gemeindeumlage Ihrer Pfarrgemeinde. Diese Gemeindeumlage kann zwischen 0 % und 25 % betragen. Sie wird von der Pfarrgemeinde selbstständig festgelegt, weshalb die Gemeindeumlagen der Pfarrgemeinden unterschiedlich ausfallen.

lich 1,1 % des einkommensteuerlich ermittelten Jahresnettoeinkommens, mindestens jedoch € 96, wobei unter gewissen Umständen auch ein niedrigerer Beitrag vereinbart werden kann.<sup>261</sup> Bei Kirchen, die dem KBG unterliegen, wird für die Geltendmachung der Kirchenbeiträge auf den Zivilrechtsweg verwiesen.<sup>262</sup> Kirchenrechtliche Beitragsordnungen, die nach § 3 Abs 2 des KBG staatlich zur Kenntnis genommen wurden,<sup>263</sup> begründen damit eine staatlich durchsetzbare Verpflichtung der Kirchenmitglieder zur Beitragsleistung,<sup>264</sup> sodass Außenstände – wie alle anderen Schulden – vor den Zivilgerichten eingeklagt werden können.<sup>265</sup> Für die anderen, nicht vom KBG erfassten Kirchen und Religionsgesellschaften<sup>266</sup> existiert im Sinne des § 14 AnerkennungsG bzw gemäß § 22 IsraeilitenG – aus historischen Gründen<sup>267</sup> – ein anderes, günstigeres Regime, nämlich jenes der Verwaltungsexekution.<sup>268</sup> Daneben haben staatlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften die Möglichkeit, staatliche Meldedaten zu erlangen (§ 20 Abs 7 MeldeG<sup>269</sup>).<sup>270</sup>

<sup>261</sup> Dazu *Weismann* (FN 253) 1 (5 f).

<sup>262</sup> Der Verfassungsgerichtshof hat die Vorschreibung von Kirchenbeiträgen als Akt der inneren Ordnung und nicht der staatlichen Ordnung erkannt, so dass diesen keine Verwaltungsaktqualifikation beigemessen werden kann (VfSlg 3039/1956; VfSlg 9199/1981). Ebenso sind die Beitragsordnungen keine Verordnungen im Sinne des Art 18 Abs 2 B-VG (VfSlg 3657/1959). Durch die Zuweisung der Entscheidung über Kirchenbeitragsstreitigkeiten an die Gerichte werden die Kirchenbeitragsschulden als zivilrechtliche Verpflichtungen qualifiziert (siehe nur OGH 6. 7. 1960, 3 Ob 230/60, SZ 33/76; weiters VfSlg 9199/1981).

<sup>263</sup> Zur Praxis der (bloßen) Zurkenntnisnahme siehe nur *Kalb, Potz & Schinkele* (FN 5) 411.

<sup>264</sup> Siehe auch VfGH 15. 12. 1959, V 11/59, VfSlg 3657; weiters zB *Kalb, Potz & Schinkele* (FN 5) 411, wonach der staatsaufsichtsrechtlichen Genehmigung (durch Kenntnisnahme) gewissermaßen die Funktion einer „Unbedenklichkeitserklärung“ zukomme, „die eine Voraussetzung für die Klagbarkeit der Kirchenbeitragsforderung darstellt“.

<sup>265</sup> Für Details siehe zB *Heimerl & Pree* (FN 5) Rz 2/220 ff; *Kalb, Potz & Schinkele* (FN 5) 410 ff.

<sup>266</sup> Für einen Überblick zu den Beitragsregimen der Islamischen Glaubensgemeinschaft und der Israelitischen Kultusgemeinden siehe zuletzt *Weismann* (FN 253) 1 (6 f).

<sup>267</sup> Zur durch das KBG intendierten Schwächung der Katholischen, Evangelischen und Altkatholischen Kirche siehe nur *Heimerl & Pree* (FN 5) Rz 2/206 ff, und *Kalb, Potz & Schinkele* (FN 5) 406 f.

<sup>268</sup> Dazu ausführlich *Kalb, Potz & Schinkele* (FN 5) 406 f und 413 ff; *Weismann* (FN 253) 1 (7 ff).

<sup>269</sup> Bundesgesetz über das polizeiliche Meldewesen (Meldegesetz 1991), BGBl 1992/9, zuletzt geändert durch 2016/120.

<sup>270</sup> Danach sind die Bürgermeister verpflichtet, „den gesetzlich anerkannten Religionsgesellschaften auf Verlangen die Meldedaten all jener in der Gemeinde angemeldeten Menschen zu übermitteln, die sich zu diesen Religionsgesellschaften bekannt haben. Eine Verknüpfungsanfrage nach einem bestimmten Religionsbekenntnis darf nur auf Grund eines entsprechenden Verlangens verarbeitet werden.“ Zudem können Kirchen Meldeauskünfte begehren (§ 18 MeldeG); siehe dazu *K. Schwarz*, Zwischen Subvention, Mitgliedsbeitrag und Kultursteuer: Wege der Kirchenfinanzierung in Österreich, öarr 51 (2004) 244 ff.

Der Aufkommensausfall durch die Abzugsfähigkeit von Kirchen- und Kultusbeiträgen wurde vom BMF – vor der Erhöhung des Höchstbetrags von € 200 auf € 400 jährlich – für die Jahre 2009 bis 2011 mit je 100 Mio und – nach der Erhöhung auf € 400 jährlich – für das Jahr 2012 mit € 120 Mio und ab dem Jahr 2013 mit € 130 Mio beziffert.<sup>271</sup> Dem steht allein für die Katholische Kirche ein Kirchenbeitragsaufkommen von rund € 427,5 Mio im Jahr 2013 gegenüber.<sup>272</sup> Die Abzugsfähigkeit des Kirchenbeitrags ist durch das Nettoprinzip nicht geboten, sondern beruht offenbar auf der Überlegung, dass die (indirekte) Förderung der durch Kirchen und Religionsgesellschaften durchgeführten außerstaatlichen Aktivitäten rechtspolitisch sinnvoll ist. Ob dies auch heute noch zutrifft, mag bezweifelt werden.<sup>273</sup> Der theoretische Haupteinwand gegen die Abzugsfähigkeit besteht natürlich darin, dass – bei unterstellt gleichzubleibenden Steuererträgen – jeder Steuerbürger indirekt die Kirchenmitgliedschaft anderer Steuerpflichtiger finanziert, und zwar ungeachtet dessen, ob er sich mit den Idealen der unterstützten (außerstaatlichen) Organisationen identifiziert. Dies ist zwar ein allgemeines Problem der staatlichen Ausgabenhoheit, doch im Bereich der Begünstigung privatautonom geleisteter Beiträge besonders augenscheinlich.

## 2. Spenden

Auch Spenden an religiöse Gemeinschaften und kirchliche Einrichtungen sind grundsätzlich vom Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 4 EStG erfasst.<sup>274</sup> Das Gesetz lässt aber für bestimmte Spenden sowohl aus dem Betriebs- wie auch aus dem Privatvermögen an Körperschaften den Abzug zu, begrenzt diesen aber der Höhe nach mit 10 % des Gewinnes bzw Gesamtbetrages der Einkünfte (§ 4a und § 18 Abs 1 Z 7 und 8 EStG).<sup>275</sup> Die heutige Rechtslage wurde vor allem durch die legislative Aktivität der jüngeren Vergangenheit geschaffen: Während ursprünglich le-

<sup>271</sup> Siehe für die Jahre 2004 bis 2013 die Anfragebeantwortung 2814/AB XXV. GP (30. 12. 2014) (zum Steuerentgang durch die Abzugsfähigkeit von Spenden und Kirchenbeiträgen), und für die Jahre 2013 bis 2015 den „Förderungsbericht 2015“, 20.

<sup>272</sup> <<http://kirchenfinanzierung.katholisch.at/pages/kirchenfinanzierung/istdiekirchereich>> (24. 2. 2015).

<sup>273</sup> Siehe für eine ausführliche populäre Kritik an der Verknüpfung von Kirche und Staat *Frerk & Baumgarten* (FN 2).

<sup>274</sup> ZB VwGH 17. 5. 1989, 88/13/0038, ÖStZB 43 (1990) 52; VwGH 20. 1. 1991, 90/13/0030, ÖStZB 44 (1991) 481.

<sup>275</sup> Siehe für Details zB *C. Lenneis*, in *Jakom EStG*, Wien 2016, § 4a Rz 1 ff (zu Spenden aus dem Betriebsvermögen) und *M. Vock*, in *Jakom EStG* 2016, Wien 2016, § 18 Rz 126 ff (zu Spenden aus dem Privatvermögen).

diglich Spenden für Wissenschaft, Forschung, Erwachsenenbildung auf Hochschulniveau, Universitäten, Kunsthochschulen, Denkmalschutz, Museen und den Behindertensport begünstigt waren,<sup>276</sup> hat das StRefG 2009 die steuerliche Absetzbarkeit von Zuwendungen (Spenden) für mildtätige Zwecke und Zwecke der Entwicklungszusammenarbeit und Katastrophenhilfe ausgedehnt. Durch das AbgÄG 2011<sup>277</sup> wurde die Abzugsfähigkeit auf Spenden an Feuerwehren und Umweltschutzorganisationen sowie Tierheime erweitert. Mit dem BudBG 2012<sup>278</sup> und später durch das AbgÄG 2014<sup>279</sup> wurden unter anderem die spendenbegünstigten Einrichtungen um ausländische Einrichtungen mit Sitz in der EU oder einem Drittland mit umfassender Amtshilfe sowie um die Internationale Anti-Korruptions-Akademie (IACA) erweitert. Mit dem Gemeinnützigkeitsgesetz 2015<sup>280</sup> wurde der Kreis der möglichen Empfänger um bestimmte Stiftungen, die ausschließlich der Forschungsförderung dienen (§ 4a Abs 2 EStG), und um bestimmte kulturelle Einrichtungen (§ 4 Abs 4a EStG) erweitert.<sup>281</sup>

Zu den begünstigten, wohl für kirchliche bzw kirchennahe Organisationen als Körperschaft öffentlichen Rechts (§ 4a Abs 5 Z 2 EStG) besonders relevanten Zwecken zählen seit dem StRefG 2009 auch

- mildtätige Zwecke, die überwiegend im Inland, in Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder in Staaten des Europäischen Wirtschaftsraumes verfolgt werden; mildtätige Zwecke sind solche, die auf die Unterstützung materiell oder persönlich hilfsbedürftiger Personen gerichtet sind (§ 4a Abs 2 Z 3 lit a EStG);<sup>282</sup>
- die Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern durch Förderung der wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung, welche zu einem Prozess des nachhaltigen Wirtschaftens und des wirtschaftlichen Wachstums, verbunden mit strukturellem und sozialem Wandel führen soll (§ 4a Abs 2 Z 3 lit b EStG);<sup>283</sup>
- Hilfestellung in nationalen und internationalen Katastrophenfällen, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden (§ 4a Abs 2 Z 3 lit c EStG).<sup>284</sup>

<sup>276</sup> Diese Begünstigung lässt sich inhaltlich bis zur EStG-Novelle 1958 (BGBl 1958/147) zurückverfolgen.

<sup>277</sup> Abgabenänderungsgesetz 2011, BGBl I 76.

<sup>278</sup> Budgetbegleitgesetz 2012, BGBl I 2011/112.

<sup>279</sup> Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl I 13.

<sup>280</sup> Gemeinnützigkeitsgesetz 2015, BGBl I 160.

<sup>281</sup> Siehe ausführlich S. *Zirngast & B. Renner*, Neuerungen beim Spendenabzug: Begünstigte Zwecke und Empfänger, SWK 91 (2016) 133 ff.

<sup>282</sup> ErlRV 54 BlgNR XXIV. GP, 9 (zum StRefG 2009), ua VereinsR, Rz 28 f und Rz 82 ff.

<sup>283</sup> Siehe ErlRV 54 BlgNR XXIV. GP, 9 (zum StRefG 2009); EStR 2000, Rz 1330.

<sup>284</sup> Siehe ErlRV 54 BlgNR XXIV. GP, 9 (zum StRefG 2009); EStR 2000, Rz 1330.

Voraussetzung für die Spendenbegünstigung in diesen Fällen unter anderem, dass durch das Anlegen der Maßstäbe der §§ 34 ff BAO auf die Spendenorganisationen die Förderung eigennütziger Zwecke ausgeschlossen wird (§ 4a Abs 7, 8 EStG), wobei die begünstigten Spendenempfänger vom BMF auf der Homepage des BMF veröffentlicht werden;<sup>285</sup> darunter befanden sich zB im Jahr 2012 auch zumindest 139 Organisationen (12 %), die explizit christlich sind.<sup>286</sup> Durch die Steuerreform 2015/2016<sup>287</sup> wurde sodann vorgesehen, dass eine Abzugsfähigkeit für Spenden aus dem Privatvermögen ab 1. 1. 2017 nur mehr dann zulässig ist, wenn sie die empfangende Organisation der Finanzverwaltung im Wege des automatischen Datenaustausches gemeldet hat (§ 18 Abs 8 EStG).<sup>288</sup>

Die Abzugsfähigkeit von Spenden und Kirchenbeitrag ist durch das Nettoprinzip nicht geboten.<sup>289</sup> Die sachliche Begründung der Abzugsfähigkeit dürfte darin liegen, dass die Förderung gewisser außerstaatlicher Aktivitäten rechtspolitisch sinnvoll ist und der Spendenabzug solcherart als Sozialzwecknorm seine Rechtfertigung findet.<sup>290</sup> Die Kosten für die Absetzbarkeit von Spenden waren – vor der Erweiterung durch das AbgÄG 2011 – in den Erläuterungen mit jährlich € 100 Mio geschätzt worden,<sup>291</sup> dürften praktisch aber darunter liegen; so wurde der Steuerentfall aufgrund privater Spenden für die Jahre 2014 und 2015 jeweils mit € 85 Mio geschätzt.<sup>292</sup> Eine Schätzung des Aufkommensentfalls durch Spenden an kirchliche Institutionen ist aufgrund des fehlenden Datenmaterials hingegen nicht möglich.<sup>293</sup> Ungeachtet des fehlenden Datenmaterials besteht – wie beim Kirchenbeitrag – natürlich der theoretische Haupteinwand gegen die Abzugsfähigkeit darin, dass – bei unterstellt gleichzubleibenden Steueraufkommen – jeder Steuerbürger indirekt die Spendenaktivität anderer Steuerpflichtiger finanziert, und zwar ungeachtet dessen, ob er sich mit den

<sup>285</sup> Nach § 4a Abs 8 EStG darf die Aufnahme in die Liste nur erfolgen, wenn glaubhaft gemacht wurde, dass durch die Körperschaft Maßnahmen zur Erfüllung der Datenübermittlungspflicht (§ 18 Abs 8 EStG) getroffen wurden und die zusätzlichen Voraussetzungen des § 4a Abs 8 EStG vorliegen.

<sup>286</sup> *Frerk & Baumgarten* (FN 2) 50.

<sup>287</sup> Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl I 2015/118.

<sup>288</sup> Dazu zB *Zirngast & Renner* (FN 252) 65 ff.

<sup>289</sup> Siehe zB *Kofler* (FN 235) § 20 Rz 109; sowie aus Sicht der Verwaltungspraxis EStR 2000, Rz 4830 ff bzw KStR Rz 1262 f.

<sup>290</sup> Ausführlich *M. Lang*, Spendenabzug und Steuerpolitik, SWK 86 (2011) 499 ff.

<sup>291</sup> ErlRV 54 BlgNR XXIV. GP, 2 (zum StRefG 2009).

<sup>292</sup> Siehe den „Förderungsbericht 2015“, 20; siehe auch das Zahlenmaterial für die Jahre 2009 bis 2013 in der Anfragebeantwortung 2814/AB XXV. GP (30. 12. 2014) (zum Steuerentgang durch die Abzugsfähigkeit von Spenden und Kirchenbeiträgen).

<sup>293</sup> Anfragebeantwortung 10354/AB XXIV. GP, 3 (28. 3. 2012).

Idealen der unterstützten (außerstaatlichen) Organisationen identifiziert. Dies ist zwar ein allgemeines Problem der staatlichen Ausgabenhoheit, doch im Bereich der Begünstigung privatautonom geleisteter Spenden besonders augenscheinlich.

## G. Beihilfenrechtliche Überlegungen

Der in Art 107 ff AEUV<sup>294</sup> enthaltene Abschnitt über „Staatliche Beihilfen“ dient dem Schutz des fairen Wettbewerbs im Binnenmarkt. In diesem Rahmen erklärt Art 107 Abs 1 AEUV staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, für mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen und nicht doch aufgrund von Art 107 Abs 2 oder 3 AEUV mit dem Binnenmarkt vereinbar sind. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) ist der Begriff der Beihilfe weiter als der Begriff der Subvention.<sup>295</sup> Bereits früh wurde klargestellt, dass die Regeln des Unionsrechts über staatliche Beihilfen auch auf indirekte Subventionen wie zB Steuervergünstigungen anzuwenden sind.<sup>296</sup> Aus der Perspektive der Rechtskonsequenzen ist zwischen Altbeihilfen und Neubehilfen zu unterscheiden.<sup>297</sup> Da „Altbeihilfen“ bis zu einer gegenteiligen Un-

<sup>294</sup> Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl C 262/2016, 47–388.

<sup>295</sup> Siehe zB EuGH 23. 2. 1961, 30/59 (*De Gezamenlijke Steenkolenmijnen*), Slg 1961, 3; EuGH 15. 3. 1994, C-387/92 (*Banco Exterior de España*), Slg I-877, Rz 13; EuGH 1. 12. 1998, C-200/97 (*Ecotrade*), Slg I-7907, Rz 34; EuGH 19. 5. 1999, C-6/97 (*Italien / Kommission*), Slg 1999, I-2981, Rz 15; EuGH 17. 6. 1999, C-75/97 (*Belgien / Kommission*), Slg 1999, I-3671, Rz 23; EuGH 17. 6. 1999, C-295/97 (*Piaggio*), Slg 1999, I-3735, Rz 34; EuGH 8. 11. 2001, C-143/99 (*Adria-Wien-Pipeline*), Slg 2001, I-8365, Rz 38; EuGH 22. 11. 2001, C-53/00 (*Ferring*), Slg 2001, I-9067, Rz 15.

<sup>296</sup> Siehe etwa EuGH 15. 3. 1994, C-387/92 (*Banco Exterior de España*), Slg 1994, I-877, Rz 14; EuGH 19. 5. 1999, C-6/97 (*Italien / Kommission*), Slg 1999, I-2981, Rz 16 f. Die Kommission hat aus diesem Grund als Leitlinie für ihre Entscheidungspraxis 1998 eine entsprechende Mitteilung über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung veröffentlicht (siehe die Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung (98/C 384/03, ABl C 384/1998, 3–9) und diese unlängst durch eine umfangreiche Analyse zum Beihilfebegriff (und dessen Verständnis auch im Steuerrecht) ersetzt (Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV, ABl C 262/2016).

<sup>297</sup> Siehe dazu nur *Sutter* (FN 22) § 2 Rz 163.

vereinbarkeitsentscheidung der Kommission als rechtmäßig gelten, kann die Beihilfentatbestandsmäßigkeit einer nationalen Norm nur dann unmittelbare Folgen für diese haben, wenn die Begünstigung eine nach dem Neubeihilfenstichtag – für Österreich: 1. 1. 1994<sup>298</sup> – eingeführte staatliche Maßnahme ist. Derartige „Neubeihilfen“ müssen der Kommission schon vor ihrer Einführung zur Genehmigung notifiziert werden, widrigenfalls das unmittelbar anwendbare Durchführungsverbot von allen nationalen Organen von Amts wegen zu beachten ist.

Das Beihilfenrecht hat mangels Marktteilnahme freilich nach herrschender Ansicht dort keine Bedeutung, wo es lediglich um religiöse Aktivitäten geht.<sup>299</sup> Beihilfenrechtliche Fragestellungen können aber auch bei öffentlich-rechtlichen Körperschaften immer dann auftreten, wenn die konkrete Tätigkeit von einem privaten Wirtschaftsteilnehmer mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt werden könnte,<sup>300</sup> wobei es unmaßgeblich ist, ob die öffentlich-rechtliche Körperschaft überhaupt einen Gewinn anstrebt.<sup>301</sup> Dies gilt auch für anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften,<sup>302</sup> woran insbesondere auch Art 17 AEUV nichts ändert.<sup>303</sup> Im österreichischen Schrifttum wurden – soweit für Kirchen und Religionsgemeinschaften relevant – im Hinblick auf die Besteuerung von Körperschaften öffentlichen Rechts

- die ertragsteuerlichen Sonderregelungen für die Vermögensverwaltung (insbesondere die Vermietung und Verpachtung),
- die ertragsteuerliche Nichtbesteuerung privatwirtschaftlicher Tätigkeiten von Betrieben, in denen die hoheitliche Tätigkeit überwiegt („Mischbetriebe“), und

<sup>298</sup> Art 172 Abs 5 der Beitrittsakte, BGBl 1995/45.

<sup>299</sup> Siehe zB die Anfragebeantwortung der Kommission E-2578/2006 (28. 7. 2006), zu einer spanischen Abgabenbefreiung für die Katholische Kirche.

<sup>300</sup> EuGH 25. 10. 2001, C-475/99 (*Ambulanz Glöckner*), Slg 2001, I-8089.

<sup>301</sup> Siehe zB EuGH 1. 7. 2008, C-49/07, (*MOTOE*), Slg 2008, I-4863, Rz 27 f.

<sup>302</sup> In der Tat stand die italienische Befreiung von der kommunalen Grundsteuer (auch) für kirchliche Einrichtungen auf dem Prüfstand der Kommission; siehe Beschluss der Kommission vom 19. Dezember 2012 über die staatliche Beihilfe SA.20829 (C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)), Regelung über die Befreiung von der kommunalen Immobiliensteuer im Falle von Immobilien, die von nichtgewerblichen Einrichtungen für besondere Zwecke genutzt werden, die Italien eingeführt hat, 2013/284/EU.

<sup>303</sup> Nach Art 17 Abs 1 AEUV achtet die Union „den Status, den Kirchen und religiöse Vereinigungen oder Gemeinschaften in den Mitgliedstaaten nach deren Rechtsvorschriften genießen, und beeinträchtigt ihn nicht.“ Diese Bestimmung normiert aber keine Bereichsausnahme, sodass die unionsrechtlichen Vorgaben insbesondere durch die Grundfreiheiten und das Beihilferecht auch hier zu beachten sind; siehe nur *R. Streinz in R. Streinz, EUV/AEUV*, München 2012, Art 17 AEUV Rn 7 und 10.



– die ertragsteuerliche Freistellung der Land- und Forstwirtschaft

als problematisch angesehen.<sup>304</sup> Während die Sonderregelungen für die Vermögensverwaltung (insb die Nichterfassung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) als Altbeihilfen zu qualifizieren sind und daher bis zu einer gegenteiligen Unvereinbarkeitsentscheidung der Kommission als rechtmäßig gelten,<sup>305</sup> wäre für die Nichtbesteuerung der Landwirtschaft<sup>306</sup> wohl von einem Durchführungsverbot auszugehen,<sup>307</sup> denn landwirtschaftliche Beihilfen wären nach Art 144 der österreichischen Beitrittsakte<sup>308</sup> zu notifizieren gewesen, was allerdings nicht erfolgt ist.<sup>309</sup>

<sup>304</sup> Siehe insbesondere *M. Lang*, Die Besteuerung von Körperschaften des öffentlichen Rechts aus dem Blickwinkel des gemeinschaftsrechtlichen Beihilfenrechts, in *E. König & W. Schwarzingler* (Hrsg), *Körperschaften im Steuerrecht*, FS-Wiesner (65) Wien 2004, 237 (240 ff); *Achatz* (FN 70) 49 (80); *Achatz* (FN 70) 1 (10); *Lang* (FN 70) 19 und 30; *Sutter* (FN 22) § 2 Rz 162 ff; *Achatz & Kirchmayr* (FN 70) § 2 Rz 29.

<sup>305</sup> Siehe nur *Sutter* (FN 22) § 2 Rz 164 und Rz 166 mit weiteren Überlegungen zu kleineren Änderungen des Betriebes gewerblicher Art-Regimes, die aus der Zeit nach dem generellen österreichischen Neubeihilfenstichtag (1. 1. 1994) datieren. Siehe weiters auch *Achatz & Kirchmayr* (FN 70) § 2 Rz 30 und Rz 84.

<sup>306</sup> Mit Ausnahme der Erzeugnisse der Verordnung (EWG) Nr. 3759/92 über die gemeinsame Marktorganisation für Fischereierzeugnisse und Erzeugnisse der Aquakultur; siehe Art 137 der Beitrittsakte, BGBl 1995/45.

<sup>307</sup> Siehe auch *Achatz & Kirchmayr* (FN 70) § 2 Rz 30 und Rz 84; weiters *Lang* (FN 304) 237 (249); *Sutter* (FN 22) § 2 Rz 165.

<sup>308</sup> EU-Beitrittsvertrag, BGBl 1995/45. Nach dem in Titel VI („Landwirtschaft“) der Beitrittsakte angesiedelten Art 144 „gelten von den in den neuen Mitgliedstaaten vor dem Beitritt angewandten Beihilfen nur diejenigen als ‚bestehende‘ Beihilfen nach Artikel 93 Absatz 1 des EG-Vertrags [nunmehr: Art 108 Abs 1 AEUV], die der Kommission bis zum 30. April 1995 mitgeteilt werden“. Mit dieser Anordnung, dass nicht bis April 1995 notifizierte „Altbeihilfen“ nicht mehr als „bestehende Beihilfen“ im Sinne des Art 108 Abs 1 AEUV gelten, wird Art 108 Abs 3 AEUV somit auch für nicht-notifizierte österreichische „Altbeihilfen“ anwendbar. Siehe nur *Sutter* (FN 22) § 2 Rz 163.

<sup>309</sup> Offenbar ist von Österreich keine einzige steuerrechtliche Maßnahme der Kommission notifiziert worden (siehe *Achatz & Kirchmayr* (FN 70) § 2 Rz 84). Man sei damals davon ausgegangen, dass alle österreichischen Regeln im steuerlichen Bereich allgemeine Wirtschaftsfördermaßnahmen seien und daher nicht unter das Beihilfenregime fallen. Für Österreich sei die Entwicklung des dynamischen Beihilfenbegriffs nicht absehbar gewesen, weshalb man nur direkte Förderungen angemeldet habe. Da Österreich somit kein Verschulden an der Nichtnotifikation treffe, greife Art 144 der Beitrittsakte nicht, weshalb Regeln des Steuerrechts etwa nur im Rahmen des Altbeihilfenüberwachungsverfahrens von der Kommission aufgegriffen werden dürften. Kritisch zu einer solchen Rechtfertigung *M. Sutter*, Die Zuständigkeit nationaler Gerichte zur Beurteilung der Beihilfenqualität staatlicher Maßnahmen im Lichte des Art. 144 Beitrittsakte, SWI 1999, 380 (386 f).

## H. Zusammenfassung

Gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften und deren Einrichtungen gelten als Körperschaften öffentlichen Rechts und sind daher als solche abgabenrechtlich begünstigt. Anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften unterliegen gemäß § 1 Abs 3 Z 2 KStG lediglich der beschränkten Steuerpflicht mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs 2 und 3 KStG. Dadurch kommt es sowohl für den Bereich der Vermietung und Verpachtung als auch für land- und forstwirtschaftliche Betriebe zu einem gänzlichen Entfall von Ertragsteuern. Ungeachtet der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit dieses staatlichen Besteuerungsverzichts<sup>310</sup> liegt darin jedenfalls „eine zweifelhafte Privilegierung“, die sich als Anachronismus erweist, „der mit Wettbewerbsgedanken nicht zu vereinbaren ist“.<sup>311</sup> Auch quantitativ dürfte diese Begünstigung durchaus einen nennenswerten Umfang erreichen, befinden sich doch allein im Besitz der Orden etwa 95.023 ha Forst und 35.820 ha Landwirtschaft.<sup>312</sup> Ob zusätzlich auch Einkünfte aus der Veräußerung von land- und forstwirtschaftlichen Liegenschaften und Einkünfte aus Kapitalvermögen im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs außerhalb der Steuerpflicht liegen, ist umstritten.

An den Status als anerkannte Kirche oder Religionsgesellschaft knüpfen zudem eine Reihe spezieller Steuernormen an, welche im Vergleich zur Tätigkeit anderer Einrichtungen ebenfalls begünstigend wirken. Dies sind insbesondere

- die steuerliche Abzugsfähigkeit von verpflichtenden Beiträgen an anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften in Höhe von maximal € 400 jährlich (§ 18 Abs 1 Z 5 EStG). Der Aufkommensausfall durch diese Abzugsfähigkeit wird ab dem Jahr 2013 mit jeweils € 130 Mio geschätzt.<sup>313</sup>
- die Grundsteuerfreiheit von Grundbesitz einer gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft, der für den Gottesdienst, für Zwecke der Seelsorge oder der religiösen Unterweisung, für ihre Verwaltungszwecke oder als Altenheim benutzt wird (§ 2 Z 5 lit a bis d GrStG), einschließlich der

<sup>310</sup> Dazu oben Kapitel C.1, S 234 ff.

<sup>311</sup> Siehe *Beermann* (FN 5) 113 mwN.

<sup>312</sup> *Frerk & Baumgarten* (FN 2) 105 mwN.

<sup>313</sup> Siehe für die Jahre 2004 bis 2013 die Anfragebeantwortung 2814/AB XXV. GP (30. 12. 2014) (Steuerentgang durch die Abzugsfähigkeit von Spenden an spendenbegünstigte Einrichtungen gem. § 4a Abs. 3 bis 6 EStG sowie durch die Abzugsfähigkeit von verpflichtenden Beiträgen an Kirchen und Religionsgemeinschaften gem. § 18 Abs 1 Z 5 EStG), und gleichermaßen für die Jahre 2008 bis 2010 den „Förderungsbericht 2010“, 250A.

*Die Besteuerung anerkannter Kirchen und Religionsgesellschaften*

Wohnräume in diesen Altenheimen (§ 3 Abs 1 Z 3 lit b GrStG). Die Aufkommenseffekte dieser Befreiungen sind offenbar nicht bekannt.<sup>314</sup>

- die Befreiung von der Schenkungsmeldepflicht für Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen an inländische Institutionen gesetzlich anerkannter Kirchen und Religionsgesellschaften (§ 121a Abs 2 lit c BAO iVm § 15 Abs 1 Z 14 lit b ErbStG) und die Stiftungseingangssteuerfreiheit für Zuwendungen an inländische Institutionen gesetzlich anerkannter Kirchen und Religionsgesellschaften, wenn diese eine Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse sind (§ 1 Abs 6 Z 1 StiftEG). Die praktische Bedeutung dieser Bestimmungen ist offenbar nicht bekannt.<sup>315</sup>

Die Begünstigungen können auch bei Kirchen und Religionsgesellschaften dann beihilfenrechtliche Fragestellungen aufwerfen, wenn die konkrete Tätigkeit von einem privaten Wirtschaftsteilnehmer mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt werden könnte. Im österreichischen Schrifttum wurden diesbezüglich die ertragsteuerlichen Sonderregelungen für die Vermögensverwaltung (insbesondere die Vermietung und Verpachtung), die ertragsteuerliche Nichtbesteuerung privatwirtschaftlicher Tätigkeiten von Betrieben, in denen die hoheitliche Tätigkeit überwiegt („Mischbetriebe“), und die ertragsteuerliche Freistellung der Land- und Forstwirtschaft als problematisch angesehen, wobei hinsichtlich der Nichtbesteuerung der Landwirtschaft sogar von einem Durchführungsverbot ausgegangen wird.

<sup>314</sup> Siehe Anfragebeantwortung 10203/AB XXIV. GP, 1 (16. 3. 2012); Anfragebeantwortung 11732/AB XXIV. GP, 3 (14. 8. 2012).

<sup>315</sup> Anfragebeantwortung 10354/AB XXIV. GP, 3 (28. 3. 2012).