

# 1. Einleitung

Das österreichische Körperschaftsteuerrecht sieht für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Einrichtungen wie auch für KöR eine besondere ertragsteuerliche Behandlung vor.

Die abgabenrechtliche Begünstigung von gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Körperschaften wird von der Überlegung getragen, dass diese Institutionen vermehrt staatliche oder staatsnahe Aufgaben wahrnehmen und durch ihren Beitrag zum Gemeinwohl die Einrichtungen des Staates entlasten. Aus dem Entlastungsgedanken heraus erfährt die steuerliche Begünstigung auch ökonomische Rechtfertigung, da gemeinnützige Organisationen ihre Mittel für Aufgaben einsetzen, die der Staat sonst selbst übernehmen müsste. Gemeinnützige Institutionen leisten somit bereits durch die Wahrnehmung ihrer Aufgabenerfüllung einen Beitrag zur Finanzierung des Staatshaushaltes.<sup>1</sup> Gleichwohl stellt sich in diesem Zusammenhang natürlich die Frage, welche Aufgaben der Staat bei ausbleibendem privatem Engagement tatsächlich übernehmen müsste, da er sich deren Erfüllung keinesfalls entziehen könnte. Diese Frage kann letztendlich nicht nur mit verfassungsrechtlichen Prinzipien oder anderen Grundsätzen der Rechtsordnung beantwortet werden, sondern ist vielmehr auch hinsichtlich wandelnder gesellschaftlicher Werte und den jeweiligen Konzeptionen des Wohlfahrtsstaates zu beleuchten.<sup>2</sup>

Gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke werden jedoch nicht nur von privaten Institutionen wie beispielsweise Vereinen erfüllt. Auch KöR verfolgen mildtätige Zwecke und engagieren sich in einem bedeutenden Ausmaß in den Bereichen Pflege, Betreuung von Menschen mit Behinderungen, Hospiz und Familien in Not. Als Beispiele für mildtätige KöR können vor allem die Caritas, die Diakonie und das Haus der Barmherzigkeit angeführt werden.

Mildtätige Einrichtungen, die als KöR konstituiert sind, erfahren insofern eine besondere steuerliche Behandlung, als sie einerseits den Regelungen für KöR unterliegen und andererseits auch den Gemeinnützigkeitsvorschriften der §§ 34 bis 46 BAO entsprechen müssen, um den Gemeinnützigkeitsstatus nicht zu verlieren.

---

1 Vgl. *Achatz*, Verfassungsrechtliche und europarechtliche Aspekte der Besteuerung von Non-Profit-Organisationen, in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht* (Hrsg), Das Recht der Non-Profit-Organisationen<sup>1</sup> (2006) 60.

2 Vgl. *Prinz/Prinz*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht. Steuerbefreiungen für Vereine, Kapitalgesellschaften und Stiftungen<sup>2</sup> (2004) 15.

## 2. Grundsätze und Systematik der Besteuerung

Mildtätige KöR nehmen im Körperschaftsteuerrecht insofern eine besondere Stellung ein, als sie einerseits den Bestimmungen für die Besteuerung von KöR unterliegen, andererseits für sie aber auch die Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts (§§ 34 bis 46 BAO) zur Anwendung kommen.

KöR unterliegen gem § 1 Abs 3 Z 2 KStG nur der beschränkten Steuerpflicht iSd § 21 Abs 2 und 3 KStG.<sup>5</sup>

Um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, besteht allerdings in jenen Bereichen, wo KöR privatwirtschaftlich tätig werden und in Konkurrenz zu anderen Unternehmen treten, unbeschränkte Steuerpflicht.<sup>6</sup> Für die Abgrenzung zum Hoheitsbereich bedient sich das Körperschaftsteuerrecht des Rechtsinstitutes BgA. Der Begriff des BgA wird in § 2 KStG definiert. Wesentlich für das Vorliegen eines BgA ist eine wirtschaftlich selbständige Einrichtung, deren Betätigung ausschließlich oder überwiegend eine privatwirtschaftliche Tätigkeit darstellt und der Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen dient. Eine Gewinnerzielungsabsicht ist demnach nicht erforderlich. Land- und forstwirtschaftliche Betriebe führen ex lege nicht zum Vorliegen eines BgA und unterliegen bei KöR daher nur der beschränkten Steuerpflicht.<sup>7</sup> Da ausschließlich Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter zum Vorliegen eines BgA führen können, fallen auch vermögensverwaltende Tätigkeiten nicht in den Anwendungsbereich des § 2 KStG.<sup>8</sup> Hervorzuheben ist, dass BgA im Körperschaftsteuerrecht als eigenes Steuersubjekt anzusehen sind und daher ein Verlustausgleich zwischen den einzelnen BgA grds nicht möglich ist. Andererseits können BgA auf Grund der Selbständigkeitsfiktion auch in steuerlich wirksame Leistungsbeziehungen zu anderen BgA oder der Trägerkörperschaft selbst treten.<sup>9</sup>

Bei KöR erfolgt daher für Zwecke der Körperschaftsteuer eine Aufteilung in einen unbeschränkt steuerpflichtigen Bereich, der die einzelnen BgA umfasst, und einen beschränkt steuerpflichtigen Bereich, unter den die hoheitlichen Tätigkeiten, die

---

5 Vgl § 1 Abs 3 Z 2 KStG idGF.

6 Vgl *Achatz/Mang/Lindinger*<sup>3</sup> Rz 1.

7 Vgl *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts Band I<sup>11</sup> (2013) Rz 922 ff.

8 Vgl KStR 2013 Rz 74.

9 Vgl *Achatz/Mang/Lindinger*<sup>3</sup> Rz 17.

Werden mit der tatsächlichen Geschäftsführung die begünstigten Zwecke überhaupt nicht oder nur unzureichend verwirklicht, ist dies begünstigungsschädlich. Daraus resultiert, dass die zur Verfügung stehenden Mittel innerhalb eines angemessenen Zeitraumes für die begünstigten Zwecke verwendet werden müssen und somit kein unangemessen hohes Vermögen angesammelt werden darf. Dies würde einer Entreichung der ideellen Zweckerreichung gleichkommen (siehe Kapitel 4.2.1.).<sup>78</sup>

Darüber hinaus ist zu beachten, dass die eingesetzten Mittel objektiv geeignet sein müssen, um den begünstigten Zweck zu erreichen.<sup>79</sup>

### 3.2.4. Ausschließlichkeit der Förderung (§ 39 BAO)

Nach § 39 Z 1 BAO dürfen „ausschließlich“ begünstigte Zwecke und grds keine anderen als begünstigte Zwecke verfolgt werden. Werden auch nicht begünstigte Zwecke verfolgt, ist dies nicht begünstigungsschädlich, wenn die darauf entfallenden Tätigkeiten weniger als 10 % der Gesamttätigkeit ausmachen. In der Praxis werden für die Beurteilung, ob die 10-%-Grenze überschritten wurde, Bezugsgrößen wie zB Ausgaben, Zeiteinsatz und Aufwandsstruktur herangezogen. Wird die 10-%-Grenze in einem Jahr nur geringfügig überschritten, kann auch ein längerer Beobachtungszeitraum zur Anwendung kommen.<sup>80</sup> Zu beachten ist, dass die Verfolgung nicht begünstigter Zwecke in der Rechtsgrundlage anzuführen ist und aus der Rechtsgrundlage eindeutig hervorgehen muss, dass es sich dabei um völlig untergeordnete Nebenzwecke handelt, die höchstens in einem Ausmaß von 10 % verfolgt werden.<sup>81</sup> Bei mildtätigen KöR ist mE die Erreichung der 10-%-Grenze nicht für jeden BgA gesondert zu prüfen, sondern auf die mildtätige KöR gesamt abzustellen. Demzufolge sind für die Berechnung der Einhaltung der 10-%-Grenze beispielsweise die gesamten Ausgaben der mildtätigen KöR heranzuziehen.

Eine ganz zentrale Voraussetzung für die Begünstigungswürdigkeit ist, dass die mildtätige KöR keinen Gewinn anstrebt (§ 39 Z 2 BAO) und dies auch explizit in der Rechtsgrundlage verankert ist.<sup>82</sup>

Darüber hinaus dürfen ihr nahestehende Personen (zB Dienstnehmer) keine (überhöhten) „Zuwendungen“ in Form von Geld oder Sachgütern aus den Mitteln der mildtätigen KöR erhalten. Das Gebot der sparsamen (zweckentsprechenden) Verwaltung iSd § 39 Z 4 BAO bedingt, dass mit den zur Verfügung stehenden Mitteln sparsam umgegangen werden muss. Unverhältnismäßig hohe Vergütungen

78 Vgl Baldauf in Baldauf/Renner/Wakounig<sup>10</sup> 176 f.

79 Vgl VwGH 30.1.2001, 95/14/0135.

80 Vgl Prinz/Prinz<sup>2</sup> 80.

81 Vgl Baldauf, SWK 2001/20/21, 529.

82 Vgl Baldauf in Baldauf/Renner/Wakounig<sup>10</sup> 169.

#### Beispiel

Eine mildtätige KÖR, deren Zweck die Fürsorge für alte Menschen und Menschen mit Behinderungen ist, möchte einen Teil ihrer Mittel einem spendenbegünstigten Verein zuwenden, der nur den Zweck „Betreuung von Menschen mit Behinderungen“ verfolgt. Da hinsichtlich der „Betreuung von Menschen mit Behinderungen“ eine Zwecküberschneidung vorliegt, kann die mildtätige KÖR – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen – an den mildtätigen Verein spenden, ohne das Gebot der Unmittelbarkeit zu verletzen.

Die Einschränkung des Empfängerkreises auf spendenbegünstigte Körperschaften wird in der Literatur teils sehr kritisch gesehen, da eine unschädliche Mittelzuwendung an viele kleinere Organisationen, die sich die Prüfung für die Spendenbegünstigung nicht leisten können oder wollen, aber womöglich genauso seriös arbeiten und finanzielle Unterstützung für ihr soziales Engagement benötigen, nicht möglich ist.<sup>96</sup> Um dem Unmittelbarkeitsgebot auf Ebene der Trägerkörperschaft zu entsprechen, müssen diese wie bisher auf Basis einer vertraglichen Vereinbarung als Erfüllungsgehilfe tätig sein.<sup>97</sup>

Eine weitere Voraussetzung für eine zulässige Mittelzuwendung iSd § 40a Z 1 BAO ist die Verankerung der Mittelweitergabe in der Rechtsgrundlage der zuwendenden Körperschaft. Darüber hinaus muss die Zuwendung unter einer ausdrücklichen Zweckwidmung erfolgen.<sup>98</sup>

Eine Zuwendungskaskade, bei der die empfangende Körperschaft die zugewendeten Mittel ihrerseits wiederum an eine andere begünstigte Körperschaft weiterleitet, ist nicht zulässig.<sup>99</sup> Nach den Erläuterungen dient diese Einschränkung der „... Sicherstellung der unmittelbaren Zweckförderung und Reduktion des Risikos einer Mittelfehlverwendung ...“.<sup>100</sup>

Die Bestimmung des § 40a Z 1 BAO ist nach den Erläuterungen sehr großzügig auszulegen. Die zuwendende Körperschaft verliert ihre Gemeinnützigkeit auch dann nicht, wenn sie als „Mittelbeschaffungskörperschaft“ tätig wird und ausschließlich Mittel unter den Voraussetzungen des § 40a Z 1 BAO weitergibt, ohne eine eigene nach den Gemeinnützigkeitsbestimmungen begünstigte Tätigkeit zu verfolgen.<sup>101</sup>

Im Anwendungsbereich des § 40a Z 1 BAO ist es daher nun auch für mildtätige KÖR möglich, einen Teil ihrer Mittel spendenbegünstigten Einrichtungen zuzuwenden oder sogar ausschließlich als Mittelbeschaffungskörperschaft tätig zu

---

96 Vgl. Löckher/Oberhuber/Renner, Abgabenrechtliche Begünstigungen: Lockerung des restriktiven Unmittelbarkeitsbegriffs durch den neuen § 40a BAO? taxlex 2016/5, 169 (170).

97 Vgl. Höhne/Jöchl/Lummerstorfer<sup>5</sup> 471.

98 Vgl. VereinsR 2001 Rz 120c und 120f.

99 Vgl. VereinsR 2001 Rz 120f.

100 Vgl. ErläutRV 190 BlgNR 26. GP 28.

101 Vgl. ErläutRV 889 BlgNR 25. GP 19.

Lagern sie ihre unmittelbare Zweckverfolgung (unentbehrlichen Hilfsbetriebe) aus, stellt sich einerseits die Frage, welche steuerlichen Aspekte auf Ebene der mildtätigen KöR zu berücksichtigen sind, und andererseits, ob die Tochtergesellschaft durch die Übertragung des unentbehrlichen Hilfsbetriebes gemeinnützig werden kann.

Dies soll insb anhand eines umfassenden Fallbeispiels unter Ausführung zweier Varianten dargestellt werden.

#### **Fallbeispiel**

Eine mildtätige KöR mit dem Zweck der Fürsorge für behinderte Menschen betreibt Behindertenwohnheime und Tagesbetreuungsstätten. Die Betreuungseinrichtungen stellen bei der mildtätigen KöR gemeinnützige BgA iSe unentbehrlichen Hilfsbetriebes dar und dienen ihrer unmittelbaren Zweckverfolgung. Aus organisatorischen Gründen möchte die mildtätige KöR den „BgA Tagesbetreuungsstätten“ und „BgA Behindertenwohnheim“ in jeweils eigene gemeinnützige Tochtergesellschaften ausgliedern.

In einem ersten Schritt ist zu prüfen, wie die „Ausgliederung“ des gemeinnützigen Betriebes erfolgt.

#### **3.4.2.1. Einbringung eines gemeinnützigen BgA iSe unentbehrlichen Hilfsbetriebes**

Wird ein gemeinnütziger BgA iSe unentbehrlichen Hilfsbetriebes (samt Grund, Gebäude und Betriebsausstattung) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine gemeinnützige Tochtergesellschaft eingebracht, kann die Einbringung – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des Art III UmgrStG – steuerneutral zu Buchwerten erfolgen.<sup>124</sup> Die erhaltenen Gesellschaftsanteile sind bei der mildtätigen KöR dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzurechnen<sup>125</sup> und unterliegen somit der beschränkten Steuerpflicht iSd § 21 Abs 2 und 3 KStG. Da Gewinnausschüttungen von gemeinnützigen Tochtergesellschaften ausgeschlossen sind,<sup>126</sup> kann sich eine etwaige KEST-Belastung nur bei einer Veräußerung des Gesellschaftsanteiles ergeben.

#### **Fallbeispiel Variante A**

Die mildtätige KöR überträgt den „BgA Tageseinrichtungen“ und „BgA Behindertenwohnheime“ samt Grund, Gebäude und Betriebsausstattung auf jeweils eigene gemeinnützige Tochtergesellschaften. Die Einbringung kann – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des Art III UmgrStG – steuerneutral zu Buchwerten erfolgen. Auf Ebene der mildtätigen KöR ist die Beteiligung der Vermögensverwaltung zuzurechnen und unterliegt der beschränkten Steuerpflicht iSd § 21 Abs 2 und 3 KStG. Da die gemeinnützigen Tochtergesellschaften keine Gewinne ausschütten dürfen, sind Beteiligungserträge aus den gemeinnützigen Tochtergesellschaften nicht denkmöglich.

---

124 Vgl Prinz/Prinz<sup>2</sup> 165.

125 Vgl Renner in Baldauf/Renner/Wakounig<sup>10</sup> 252.

126 Vgl Geringer/Renner, SWK 2018/23/24, 1085 f.

#### 3.4.2.2. Überlassung eines gemeinnützigen BgA iSe unentbehrlichen Hilfsbetriebes

Ganz andere steuerliche Konsequenzen ergeben sich, wenn die Ausgliederung nicht durch eine Einbringung des unentbehrlichen Betriebes (BgA) erfolgt, sondern die mildtätige KÖR den unentbehrlichen Betrieb entgeltlich einer Tochtergesellschaft überlässt. Durch die entgeltliche Überlassung des unentbehrlichen Betriebes entsteht bei der mildtätigen KÖR ein fiktiver BgA iSd § 2 Abs 2 Z 2 KStG („Überlassungs-BgA“), wenn der überlassene Betrieb bei Selbstführung einen BgA darstellen würde. Unerheblich hierfür ist, ob die Überlassung selbst alle Merkmale eines BgA erfüllt, da der Tatbestand des § 2 Z 2 KStG die BgA-Eigenschaft unwiderlegbar fingiert. Maßgeblich ist nur, ob bei Selbstführung dieses Betriebes ein BgA vorliegen würde.<sup>127</sup> Voraussetzung für die Entstehung eines fiktiven BgA iSd § 2 Z 2 KStG ist allerdings, dass die Überlassung entgeltlich erfolgt. Dies ist nach *Achatz* dann anzunehmen, wenn die Einnahmen aus der Überlassung von wirtschaftlichem Gewicht sind.<sup>128</sup> Eine bloße Betriebspflicht bei der Tochter-GmbH ohne besonderes Entgelt würde bei der mildtätigen KÖR keinen Überlassungs-BgA begründen.<sup>129</sup> Entscheidend für das Vorliegen eines Überlassungs-BgA ist, ob die übertragenen Betriebsgrundlagen zumindest die Fortführung eines bescheidenen Betriebes ermöglichen, andernfalls würde eine (nicht steuerpflichtige) Vermietung vorliegen.<sup>130</sup>

#### Fallbeispiel Variante B

Die mildtätige KÖR errichtet eine gemeinnützige GmbH und überlässt dieser gegen Kostenersatz den Betrieb der Tagesbetreuungsstätten und Behindertenwohnheime (die Liegenschaften verbleiben bei der mildtätigen KÖR). Die Betreuungseinrichtungen werden den Tochtergesellschaften vollständig eingerichtet und in einem betriebsbereiten Zustand überlassen. Durch die Überlassung der Betreuungseinrichtungen entsteht auf Ebene der mildtätigen KÖR ein fiktiver BgA iSd § 2 Z 2 KStG, da der Betrieb der Tagesbetreuungsstätten und der Behindertenwohnheime bei Selbstführung einen BgA begründen würde.

#### 3.4.2.3. Beurteilung des Kriteriums der Unmittelbarkeit iSd § 40 BAO

Um dem Unmittelbarkeitsgebot zu entsprechen, können sich mildtätige KÖR gem § 40 Abs 1 BAO für ihre unmittelbare Zweckverwirklichung auch eines Erfüllungsgehilfen bedienen, wenn dessen Wirken wie eigenes Wirken der mildtätigen KÖR anzusehen ist. Voraussetzung hierfür ist, dass der Erfüllungsgehilfe weisungsgebunden ist und die mildtätige KÖR dazu in der Lage ist, auf ihn einen bestimmenden Einfluss auszuüben, zB mittels eines Betriebsführungsvertrages. Dieses Weisungsverhältnis ergibt sich bei Tochtergesellschaften, an der die mildtätige KÖR mehrheitlich beteiligt ist, grds schon aus der Gesellschafterstel-

---

127 Vgl *Sutter in Lang/Rust/Schuch/Staringer*<sup>2</sup> § 2 Rz 87.

128 Vgl *Achatz in Achatz/Kirchmayr*<sup>1</sup> § 2 Rz 95.

129 Vgl VwGH 4.11.1998, 97/13/0133.

130 Vgl KStR 2013 Rz 86.

## 4. Grundsätze der ertragsteuerlichen Behandlung einer mildtätigen KÖR

### 4.1. Hoheitsbereich

Einnahmen aus hoheitlichen Tätigkeiten, wie Abgaben, Gebühren, Strafen, Kammerumlagen oder Kirchenbeiträge, unterliegen nicht der Besteuerung.<sup>134</sup> Dies ergibt sich aus dem Umkehrschluss, dass KÖR nur mit ihren BgA, die eine überwiegende privatwirtschaftliche Tätigkeit voraussetzen, unbeschränkt steuerpflichtig sein können.<sup>135</sup> Die durch hoheitliche Tätigkeiten erwirtschafteten Überschüsse sind damit nicht körperschaftsteuerbar. Jedoch unterliegen KÖR mit ihrem Hoheitsbereich der beschränkten Steuerpflicht nach § 21 Abs 2 und 3 KStG.<sup>136</sup>

Der Begriff des Hoheitsbetriebes wird in § 2 Abs 5 KStG als Gegenbild zur privatwirtschaftlichen Betätigung legal definiert und liegt vor, „... wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient“.<sup>137</sup> Dabei ist nach der jüngeren Rechtsprechung des VwGH entscheidend, ob der KÖR diese Tätigkeit als Träger öffentlicher Gewalt eigentümlich und vorbehalten ist,<sup>138</sup> die Aufgaben also nur durch die KÖR erfüllt werden können und erfüllt werden.<sup>139</sup> Dabei ist es unerheblich, ob sich die Erfüllung dieser Aufgaben aus dem allgemeinen Aufgabenkreis ergibt oder ihr diese Tätigkeiten ausdrücklich durch Gesetz zugewiesen wurden. Das Kriterium der Eigentümlichkeit ist laut Rechtsprechung des VwGH nach der Verkehrsansicht und Staatsauffassung zu beurteilen. „Vorbehalten“ ist eine Tätigkeit nicht nur, wenn „Ausschließlichkeit“ gegeben ist, sondern auch dann, „wenn sie im Regelfall zutrifft“.<sup>140</sup>

In der älteren Rechtsprechung hat der VwGH auf die bei der Aufgabenerfüllung verwendeten Handlungsformen abgestellt. Demnach ist es entscheidend, dass die KÖR zur Erfüllung ihrer Aufgaben öffentlich-rechtliche Hoheitsakte einsetzt und sich nicht der gleichen privatrechtlichen Gestaltungsinstrumente bedient, „wie sie das private Recht jedermann zur Verfügung stellt“ (zB Arbeits- oder Bestandver-

134 Vgl KStR 2013 Rz 37; Oberhuber in Renner/Strimitzer/Vock<sup>30</sup> § 2 Rz 129.

135 Vgl Oberhuber/Trimmel, Die Besteuerung von KÖR, in Nayer/Strimitzer/Thewanger/Bauer (Hrsg), Handbuch des modernen Verwaltungsmanagements<sup>1</sup> (2013) 242.

136 Vgl Oberhuber in Renner/Strimitzer/Vock<sup>30</sup> § 2 Rz 129.

137 § 2 Abs 5 KStG idGF.

138 Vgl VwGH 21.7.1998, 97/14/0082.

139 Vgl KStR 2013 Rz 38.

140 Vgl VwGH 19.10.1972, 2119/71.

Nach § 32 BAO liegt Vermögensverwaltung dann vor, „... wenn Vermögen genutzt (Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet) wird.“<sup>180</sup> Davon ist insb dann auszugehen, wenn die Fruchtziehung und Vermögensnutzung aus dem zu erhaltenden Substanzwert im Vordergrund stehen. Im Unterschied dazu nutzt die betriebliche Tätigkeit die substanzialen Werte, um mittels Umschichtungen oder mithilfe von zusätzlichen Maßnahmen ein Mehr an Einkünften zu erzielen.<sup>181</sup>

Der Rahmen der Vermögensverwaltung wird überschritten, wenn die Tätigkeiten „nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreiten, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist“.<sup>182</sup>

##### 4.2.2.1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Entscheidend für die Abgrenzung der gewerblichen Vermietung von der reinen Vermögensverwaltung ist, ob sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf die bloße Überlassung des Bestandsobjektes beschränkt.<sup>183</sup> Nach der Rechtsprechung wird eine Vermietung dann gewerblich, wenn zur bloßen Nutzungsüberlassung besondere Tätigkeiten hinzutreten, die über die bloße Überlassung des Bestandsobjektes hinausgehen, und somit der „... gewerbliche Unternehmenscharakter in den Vordergrund tritt“. Dies ist insb anzunehmen, wenn „... laufende Verwaltungsarbeit erheblichen Umfangs bzw. eine wesentliche Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gegeben ist“.<sup>184</sup>

Die durch die Vermietung bedingte laufende Verwaltungsarbeit allein führt noch nicht zu einer gewerblichen Tätigkeit. Sie muss in erheblichem Umfang jenes Maß übersteigen, das üblicherweise mit der Vermögensverwaltung verbunden ist.<sup>185</sup> Dies ist als qualitatives Kriterium zu sehen,<sup>186</sup> da auch ein umfangreiches Immobilienvermögen, für dessen Bewirtschaftung eine entsprechende Verwaltungsorganisation (zB eine eigene Geschäftsabteilung) erforderlich ist, noch nicht den Rahmen der bloßen Vermögensverwaltung übersteigt.<sup>187</sup> Auch die erforderliche Werbetätigkeit ist für die Annahme bloßer Vermögensverwaltung nicht schädlich,<sup>188</sup> da auch der „klassische“ Vermieter nach außen in Erscheinung tritt.<sup>189</sup>

Wesentliches Abgrenzungskriterium ist, ob zusätzliche Nebenleistungen<sup>190</sup> erbracht werden, die üblicherweise mit einer Nutzungsüberlassung nicht verbun-

---

180 § 32 BAO idgF.

181 Vgl EStR 2000 Rz 5419 f; VwGH 22.6.1983, 81/13/0157; 31.5.1983, 82/14/0188.

182 VwGH 17.12.1998, 97/15/0060.

183 Vgl EStR 2000 Rz 5433.

184 VwGH 29.2.12, 2008/13/0029.

185 Vgl EStR 2000 Rz 5433.

186 Vgl *Achatz/Mang/Lindinger*<sup>3</sup> Rz 97.

187 Vgl KStR 2013 Rz 74.

188 Vgl VwGH 5.10.1994, 94/15/0059.

189 Vgl *Stoll* § 32, 424.

190 Vgl VwGH 21.11.1972, 0776/72.



## 4. Grundsätze der ertragsteuerlichen Behandlung einer mildtätigen KÖR

---

Im Ergebnis bedeutet dies, dass auch KÖR, die nicht begünstigte Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 ff BAO verfolgen, dennoch gemeinnützige BgA führen können, die abgabenrechtlich begünstigungswürdig sind. In diesem Fall muss (nur) der jeweilige BgA die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit iSd §§ 34 ff BAO erfüllen. Auch wenn die (nicht gemeinnützige) KÖR neben gemeinnützigen BgA nicht begünstigungswürdige BgA unterhält, gefährdet dies nicht die abgabenrechtlichen Begünstigungen der gemeinnützigen BgA.<sup>211</sup>

Einen Sonderfall stellt die KÖR dar, die in ihrer Gesamtheit als steuerlich begünstigt iSd §§ 34 ff BAO anerkannt ist. Ist die KÖR selbst mildtätig und erfüllt die Voraussetzungen der §§ 34 ff BAO, so ist mE – ähnlich wie bei Vereinen – von einer Gesamtbetrachtung auszugehen und nicht jeder BgA gesondert im Hinblick auf die Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen zu beurteilen. Die BgA stellen aus dem Blickwinkel der Gemeinnützigkeit keine eigenen Steuersubjekte, sondern unentbehrliche, entbehrliche oder begünstigungsschädliche Geschäftsbetriebe bzw ggf sogar Gewinnbetriebe der mildtätigen KÖR selbst dar.

### 4.4.1. BgA

Der Begriff des BgA wird in § 2 Abs 1 KStG normiert, wonach folgende Kriterien kumulativ erfüllt sein müssen:<sup>212</sup>

- *das Vorhandensein einer Einrichtung,*
- *die wirtschaftlich selbständig ist,*
- *wirtschaftliches Gewicht hat,*
- *ausschließlich oder überwiegend nachhaltig privatwirtschaftlich tätig ist,*
- *der Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen und*
- *nicht der Land- und Forstwirtschaft dient,*
- *wobei die Absicht, Gewinn zu erzielen, nicht erforderlich ist und*
- *die Tätigkeit der Einrichtung stets als Gewerbebetrieb gilt.*<sup>213</sup>

Unter dem Begriff „Einrichtung“ ist eine Organisationseinheit zu verstehen, die eine Gesamtheit personeller und sachlicher Grundlagen zur Verfolgung einer wirtschaftlichen Tätigkeit darstellt. Demnach ist für die Begründung eines BgA weder eine feste örtliche Anlage noch das Vorliegen einer Betriebsstätte iSd § 29 BAO erforderlich.<sup>214</sup>

Da jeder BgA ein eigenes Steuersubjekt darstellt, ist ein Verlustausgleich zwischen den einzelnen BgA grds nicht möglich. Jedoch können unter bestimmten Voraussetzungen BgA zu einer Einheit zusammengefasst werden. Hierzu sieht

---

211 Vgl. Achatz/Mang/Lindinger<sup>3</sup> Rz 161.

212 Vgl. § 2 Abs 1 KStG idgF.

213 Oberhuber in Renner/Strimitzer/Vock<sup>30</sup> § 2 Rz 45.

214 Vgl. Wiesner, Der kommunale Wirtschaftsbetrieb als Steuersubjekt, in Krejci/Ruppe (Hrsg), Rechtsfragen der kommunalen Wirtschaftsverwaltung<sup>1</sup> (1992) 253; VwGH 8.11.1989, 88/13/101.

Dieser an der Quelle erfolgte Verlustausgleich durch das Kreditinstitut wirkt sich nach hA grds auch unmittelbar auf die abzugspflichtigen Kapitalerträge iSd § 21 Abs 2 KStG aus.<sup>520</sup>

In bestimmten Fällen ist gem § 93 Abs 6 Z 4 und Z 5 EStG jedoch kein Verlustausgleich auf Ebene der depotführenden Stelle vorgesehen. Davon ausgeschlossen sind zB treuhändig gehaltene Depots, Einkünfte, deren zugrunde liegenden Werte pauschal gem § 93 Abs 4 EStG ermittelt wurden, oder Gemeinschaftsdepots. Darüber hinaus hat das Kreditinstitut den Verlustausgleich zwar übergreifend für sämtliche Depots des Steuerpflichtigen durchzuführen, ein bankübergreifender Verlustausgleich ist allerdings nicht vorgesehen. Um auch in diesen Fällen einen Verlustausgleich durchführen zu können, wurde mit der Neuordnung der Kapitaleinkünfte für den außerbetrieblichen Bereich von natürlichen Personen die Möglichkeit einer freiwilligen Veranlagung nach § 97 Abs 2 EStG geschaffen. Diese antragsgebundene Verlustausgleichsoption ist nach hA auch für beschränkt Steuerpflichtige möglich (siehe auch Kapitel 6.5.6.).<sup>521</sup>

Kapitalanlagen, die im Betriebsvermögen gehalten werden, sind gem § 93 Abs 6 Z 4 lit a EStG vom automatischen Verlustausgleich auf Ebene der Kreditinstitute ausgeschlossen, da im betrieblichen Bereich sowohl die Bewertung als auch der Verlustausgleich (§ 6 Z 2 lit c EStG) anders geregelt sind. Demnach kommt auch für Kapitalanlagen von BgA einer mildtätigen KÖR ein Verlustausgleich auf Ebene der depotführenden Stelle nicht zur Anwendung. Werden betriebliche Kapitalanlagen nicht als solche deklariert und wird folglich ein Verlustausgleich durch das Kreditinstitut vorgenommen, entfaltet dieser keine Endbesteuerungswirkung.<sup>522</sup>

### 6.5.5.3. Veranlagungspflichtige Kapitalerträge iSd § 21 Abs 3 KStG

Bei KEST-pflichtigen Kapitalerträgen ergibt sich der Verlustausgleich im Prinzip – bis auf gewisse Ausnahmen – durch den Verlustausgleich der depotführenden Stelle. Wie bereits erwähnt, werden in § 21 Abs 2 und 3 KStG für den beschränkt steuerpflichtigen Bereich keine expliziten Verlustausgleichsbeschränkungen geregelt, weswegen bei den veranlagungspflichtigen Kapitalerträgen iSd § 21 Abs 3 KStG im Wege der Analogie auf die Verlustausgleichsbeschränkungen des § 27 Abs 8 EStG zurückzugreifen ist.<sup>523</sup> Eine ausführliche Beschreibung der Regelungen des § 27 Abs 8 EStG findet sich in Kapitel 6.5.5.1.

Ein Verlustausgleich mit den Einkünften iSd § 21 Abs 2 KStG ist nach hA mittels der Verlustausgleichsoption (§ 97 Abs 2 EStG) möglich. Davon ausgeschlossen

---

520 Vgl Wurm in Lechner/Mayr/Tumpel<sup>1</sup> 515; Achatz/Mang/Lindinger<sup>3</sup> Rz 294.

521 Vgl Lechner/Wurm in Bergmann/Bieber<sup>1</sup> § 21 Rz 151.

522 Vgl EStR 2000 Rz 7751.

523 Vgl Wurm in Lechner/Mayr/Tumpel<sup>1</sup> 516 f.