

Die Besteuerung von Körperschaften öffentlichen Rechts

Martin Haselberger

Literatur: *Achatz*, Die Besteuerung von Non-Profit-Organisationen² (2001); *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ (2014); *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz (2011); *Adamovich/Funk*, Verwaltungsrecht³ (1987); *Antoniolli/Koja*, Allgemeines Verwaltungsrecht³ (1996); *Beiser* (Hrsg), Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, in FS Doralt (2007); *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{2,06} (Stand 1.9.2014, rdb.at); *Bodis/Mayr*, Auswirkungen der neuen Grundstücksbesteuerung auf Körperschaften, RdW 2012, 240; *Dehn/Krejci*, Das neue UGB, SWK-Sonderheft 2007; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹ (2013); *Ehrke-Rabel*, Die Unternehmereigenschaft von Körperschaften öffentlichen Rechts in Österreich – Ein Plädoyer für eine gesetzliche Neuordnung, taxlex 2010, 188; *Ehrke-Rabel*, elements Steuerrecht² (2014); *Hirschler*, Bilanzrecht – Einzelabschluss UGB (2010); *Gassner*, Wenn die Gemeinde baden geht ... – Anmerkungen zur Vergesellschaftung von Betrieben gewerblicher Art unter steuerlichem Verlustausgleich, JBl 2003, 783; *Kirchmayr/Mayr/Schlager* (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen (2011); *Krejci/Ruppe*, Rechtsfragen der Kommunalen Wirtschaftsverwaltung (1992); *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG Körperschaftsteuergesetz Kommentar (2009); *Lechner/Mayr/Tumpel*, Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen (2013); *Mayr/Blasina/Schwarzinger/Schlager/Titz*, Körperschaftsteuer 2014/2015, SWK-Spezial 2014; *Mayr/Lattner/Schlager*, Steuerreform 2015/16, SWK-Spezial 2015; *Melhardt/Tumpel*, Umsatzsteuergesetz (2012); *Moritz*, Die Beihilfenregelung für Krankenanstalten und Ärzte gemeinschaftswidrig? SWI 1997, 114; *Paukowitsch*, Praktische Überlegungen zur Körperschaftsteuerreform, FJ 1989; *Perthold/Plott*, Stabilitätsgesetz 2012, SWK-Sonderheft 2012; *Peyerl*, Die Umsatzbesteuerung von KöR nach der MwSt-RL, FJ 2010/5; *Quantschnigg/Renner/Schellhammer/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)²⁴ (2013); *Raab*, Mischbetriebe von Körperschaften öffentlichen Rechts (Teil 1), ÖStZ 2008, 444; *Renner*, Veranstaltungen von Körperschaften öffentlichen Rechts als Betriebe gewerblicher Art, ÖStZ 1998, 546; *Renner/Schlager/Schwarz*, Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung (2008); *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ (2011); *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994 (41. Lfg.); *Schlager*, KEST-neu: Ein Überblick in sieben Sätzen, RdW 2010, 800; *Stoll*, BAO I (1994); *Urtz*, ÖStZ Spezial – Die neue Immobilienertragsteuer Update 2013, 175; *Weinzierl*, Rechnungsabgrenzung bei grenzüberschreitenden Leistungen, SWK 2009, 415; *Wurm*, Die Besteuerung von Körperschaften öffentlichen Rechts und befreiten Körperschaften nach dem Budgetbegleitgesetz 2012, SWK 2012/3; *Wurm*, Erneute Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht für inländische Körperschaften, SWK 2012/10; *Wurm*, Zweifelsfragen zur beschränkten Steuerpflicht für inländische Körperschaften nach der Neuordnung der Einkünfte aus Kapitalvermögen, SWK 2012/8.

I. Begriff der KöR

Der Begriff der KöR ist in keinem Gesetz geregelt. In der Verwaltungslehre wird zwischen dem Oberbegriff „juristische Person des öffentlichen Rechts“ und dem Unterbegriff „Körperschaft des öffentlichen Rechts“ unterschieden. Weitere öffentlich-rechtliche Gebilde sind öffentlich-rechtliche Stiftungen, Anstalten und Fonds.²⁰⁴⁾ Im Abgabenrecht

²⁰⁴⁾ *Antoniolli/Koja*, Allgemeines Verwaltungsrecht³ (1996) 325 f; *Stoll*, BAO I 436; *Adamovich/Funk*, Verwaltungsrecht³ (1987) 315 f.

wird jedoch der Begriff der KöR ganz allgemein verwendet und kann als Sammelbegriff für sämtliche „juristische Personen des öffentlichen Rechts“ verstanden werden.²⁰⁵⁾ Die Rechtsprechung setzt oftmals den Begriff einer KöR mit jenem einer „juristischen Person des öffentlichen Rechts“ gleich.²⁰⁶⁾

Juristische Personen des öffentlichen Rechts entstehen unmittelbar durch Gesetz oder durch Verwaltungsakt und unterscheiden sich dadurch grundlegend von juristischen Personen des privaten Rechts. Diese entstehen durch einen privatrechtlichen Errichtungsakt, wie beispielsweise eine Errichtungserklärung oder Satzung.²⁰⁷⁾

Laut der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH) ist für die Einstufung als juristische Person des öffentlichen Rechts ausschlaggebend, ob ein Rechtsträger mit hoheitlichen Befugnissen ausgestattet ist, Aufgaben der öffentlichen Verwaltung erfüllt und Zwangsbestand hat.²⁰⁸⁾ Laut *Ruppe* ist der Begriff der juristischen Person des öffentlichen Rechts jedoch vielmehr als Typusbegriff (und weniger als definitorischer) zu verstehen. Kriterien sind vor allem der Anteil der Hoheitsgewalt, die Errichtung durch Gesetz, die Erfüllung öffentlicher Aufgaben, Zuständigkeit von Verwaltungsbehörden zur Entscheidung über Organisationsfragen, Zwangsbestand, Zwangsmitgliedschaft und organisatorische Verbindungen zur öffentlichen Hand. Ob im Einzelfall eine juristische Person des öffentlichen Rechts vorliegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu entscheiden, wobei schwächere Merkmale durch stärker ausgebildete Kriterien kompensiert werden können.²⁰⁹⁾ KöRs entstehen durch Gesetz oder durch Verwaltungsakt aufgrund gesetzlicher Ermächtigung oder werden durch einen solchen anerkannt. Die Auflösung einer KöR erfolgt in entsprechender Weise.²¹⁰⁾

Vielfach wird durch den Gesetzgeber auf den öffentlich-rechtlichen Status einer Rechtsperson hingewiesen und insbesondere für den Bereich des Abgabenrechts wird der öffentlich-rechtliche Status einer Rechtsperson nur „für abgabenrechtliche Zwecke“ gesetzlich oder durch Verwaltungsanordnungen des BMF eingeräumt.²¹¹⁾

II. Körperschaften des öffentlichen Rechts für abgabenrechtliche Zwecke

Gegenwärtig werden von der Finanzverwaltung folgende Rechtspersonen abgabenrechtlich als KöRs angesehen:²¹²⁾

²⁰⁵⁾ *Stoll*, BAO I (1994) 436; *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ (2011) § 2 Rz 164; *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz (2011) § 1 Rz 219.

²⁰⁶⁾ VwGH 14. 9. 1970, 1371/70; 22. 1. 1974, 399/73.

²⁰⁷⁾ *Blasina/Modarressy* in *Quantschnigg/Renner/Schellhammer/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)²⁴ (2013) § 1 Rz 123.

²⁰⁸⁾ VwGH 14. 9. 1970, 1371/70; 22. 1. 1974, 399/73; 27. 6. 2006, 2005/06/0392.

²⁰⁹⁾ *Ruppe/Achatz*, UStG⁴ § 2 Rz 168.

²¹⁰⁾ KStR 2013 Rz 36.

²¹¹⁾ *Blasina/Modarressy* in *Quantschnigg/Renner/Schellhammer/Stöger/Vock*, KSt²⁴ § 1 Rz 126.

²¹²⁾ KStR 2013 Rz 41 ff; *Hohenwarter* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG Körperschaftsteuergesetz Kommentar (2009) § 1 Rz 70; „beispielhafte“ Aufzählung von KöRs: *Blasina/Modarressy* in *Quantschnigg/Renner/Schellhammer/Stöger/Vock*, KSt²⁴ § 1 Rz 127 f.

A. Gebietskörperschaften

Als KöRs gelten die Gebietskörperschaften, das sind Bund, Länder und Gemeinden sowie die Gemeindeverbände. Gemeindeverbände können gem Art 116 Abs 3 B-VG zur Besorgung bestimmter Angelegenheiten gegründet werden und ihr öffentlich-rechtlicher Status wurde vom VfGH bestätigt.²¹³⁾ Gemeindegemeinschaften zur gemeinsamen Abwicklung von Verwaltungsaufgaben (Verwaltungsgemeinschaften der Gemeinden) gelten aber nicht als Körperschaften des öffentlichen Rechts.²¹⁴⁾

B. Kirchen und Religionsgemeinschaften

Eine eigene Gruppe unter den KöRs sind die gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgemeinschaften, dazu gehören beispielsweise

- die Altkatholische Kirche,
- die Armenisch-apostolische Kirche in Österreich,
- die Evangelische Kirche AB und HB,
- die Griechisch-orientalische Kirche mit folgenden Kirchengemeinschaften:
 - die Bulgarisch-orthodoxe Kirchengemeinde zum Heiligen Iwan Rilski,
 - die Griechisch-orientalische Kirchengemeinde zum Heiligen Georg,
 - die Griechisch-orientalische Kirchengemeinde zur Heiligen Dreifaltigkeit,
 - die rumänische Griechisch-orientalische Kirchengemeinde zur Heiligen Auferstehung,
 - die Russisch-orthodoxe Kirchengemeinde zum Heiligen Nikolaus,
 - die Serbische griechisch-orientalische Kirchengemeinde zum Heiligen Sava,
- die Islamische Glaubensgemeinschaft,
- die Israelitische Religionsgemeinschaft,
- Jehovas Zeugen in Österreich,
- die Katholische Kirche,
- die Kirche Jesu Christi der Heiligen der Letzten Tage (Mormonen),
- die Koptisch-orthodoxe Kirche,
- die Methodistenkirche in Österreich,
- die Neuapostolische Kirche in Österreich,
- die Österreichische Buddhistische Gesellschaft,
- die Syrisch-orthodoxe Kirche.

Als KöRs gelten auch sämtliche Einrichtungen der katholischen Kirche, die mit Rechtswirksamkeit für den staatlichen Bereich kanonisch errichtet worden sind. So kommt insbesondere folgenden Einrichtungen Rechtspersönlichkeit zu:

²¹³⁾ KStR 2013 Rz 42.

²¹⁴⁾ Hohenwarter in Lang/Schuch/Staringer, KStG § 1 Rz 70.

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, den einzelnen Diözesen und den sonstigen vom Ordinarius errichteten und von ihm mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteten Instituten.²¹⁵⁾

KöRs sind auch die Gemeinden und Einrichtungen der Evangelischen Kirche gem §§ 3 und 4 Bundesgesetz vom 6. Juli 1961 über äußere Rechtsverhältnisse der Evangelischen Kirche, 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 für das Kulturwesen zuständigen BM, welches das Einlangen schriftlich zu bestätigen hat.²¹⁶⁾

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 juristischen Personen.²¹⁷⁾

C. Interessenvertretungen

Zu den KöRs zählen auch die gesetzlichen Interessenvertretungen²¹⁸⁾ in Form der Kammern, wie etwa

- die Apothekerkammer,
- die Ärztekammer und Ärztekammern für die einzelnen Bundesländer,
- die Architekten- und Ingenieurkonsulentenkammer des Bundes,
- Kammern für Arbeiter und Angestellte (Arbeiterkammern) sowie der Österreichische Arbeiterkammertag,
- Kammern der gewerblichen Wirtschaft (Bundeskammer, Landeskammern, Fachgruppen und Fachverbände),
- die Kammer der Wirtschaftstreuhande,
- Landarbeiterkammern (nach den jeweiligen landesgesetzlichen Regelungen),
- Landeslandwirtschaftskammern (landesgesetzliche Regelungen; die ‚Präsidentenkonferenz der Landwirtschaftskammern Österreichs‘ ist ein Verein nach dem Vereinsgesetz 2002),
- die Österreichische Zahnärztekammer,
- Österreichische Notariatskammern,

²¹⁵⁾ KStR 2013 Rz 45.

²¹⁶⁾ KStR 2013 Rz 45.

²¹⁷⁾ KStR 2013 Rz 45.

²¹⁸⁾ KStR 2013 Rz 45; *Hohenwarter in Lang/Schuch/Staringer*, KStG § 1 Rz 71; *Blasina/Modarressy in Quantschnigg/Renner/Schellhammer/Stöger/Vock*, KSt²⁴ § 1 Rz 129.

- die Österreichische Patentanwaltskammer,
- Österreichische Rechtsanwaltskammern,
- der Österreichische Rechtsanwaltskammertag,
- das Österreichische Hebammengremium,
- die Österreichische Tierärztekammer.

D. Sozialversicherungsträger

Ebenfalls als KöRs iSd Abgabenrechts gelten die SVTs sowie der HV.²¹⁹⁾ Dazu zählen die Gebietskrankenkasse (GKK), die Sozialversicherungsanstalt der Bauern (SVB), die Sozialversicherungsanstalten der gewerblichen Wirtschaft (SVA), die Versicherungsanstalt der österreichischen Eisenbahnen (VAEB), die Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter (BVA), die allgemeine Unfallversicherungsanstalt (AUVA), die Abfertigungs- und Urlaubskasse der Arbeiter in der Bauwirtschaft (BUAK), die Pensionsversicherungsanstalt (PVA), die Pharmazeutische Gehaltskasse für Österreich sowie die sechs Betriebskrankenkassen (BKK Wiener Verkehrsbetriebe, BKK Austria Tabak, BKK Mondi, BKK voestalpine Bahnsysteme, BKK Kapfenberg, BKK Zeltweg).

E. KöRs auf landesgesetzlicher Grundlage

Aufgrund landesgesetzlicher Regelungen sind KöRs auch Fischereigenossenschaften und Fischereiverbände, Freiwillige Feuerwehren und Feuerwehrverbände, Jagdgenossenschaften, Landesfremdenverkehrsverbände und -vereine, Landesjagdverbände, Landesgesundheitsfonds (landesgesetzliche Regelungen auf Basis der Vereinbarung gem Art 15a B-VG über die Organisation und Finanzierung des Gesundheitswesens für die Jahre 2008 bis 2013), Maschinenhöfe nach Kärntner Landesgesetz, Müllbeseitigungsverbände, bei landesrechtlicher Verankerung Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform und Siedlungsträger. Zu diesen zählen Agrargemeinschaften, Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsgemeinschaften, Bringungsgemeinschaften sowie Siedlungsgemeinschaften.²²⁰⁾

KöRs auf landesgesetzlicher Grundlage sind auch die Landeshypothekenbanken, sofern diese nicht in Aktiengesellschaften umgegründet wurden.²²¹⁾ Dies betrifft allerdings gegenwärtig keine einzige Landeshypothekenbank mehr, da sämtliche dieser Banken mittlerweile in der Rechtsform einer AG betrieben werden (Unicredit Bank Austria AG hat die Wiener Landes-Hypothekenbank übernommen, Hypo-Bank Burgenland AG, Hypo Alpe-Adria-Bank AG, Niederösterreichische Landes-Hypothekenbank AG, Oberösterreichische Landesbank AG, Salzburger Landes-Hypothekenbank AG, Landes-Hypothekenbank Steiermark AG, Hypo Tirol Bank AG, Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank AG).

²¹⁹⁾ KStR 2013 Rz 47; *Blasina/Modarressy in Quantschnigg/Renner/Schellhammer/Stöger*, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988) § 1 Rz 131.

²²⁰⁾ Dazu ausführlich KStR 2013 Rz 50 ff.

²²¹⁾ *Hohenwarter in Lang/Schuch/Staringer*, KStG § 1 Rz 74.

F. Sonstige KöRs

Darüber hinaus fallen unter die KöRs auch²²²⁾ die Universitäten iSd Universitätsgesetzes, die Österreichische Hochschülerschaft und die Hochschülerschaften an den Hochschulen, die Österreichische Akademie der Wissenschaften aufgrund höchstgerichtlicher Rechtsprechung,²²³⁾ der Sparkassenprüfungsverband, die Wassergenossenschaften und Wasserverbände, der Rat für Forschung und Technologieentwicklung, das Institute of Science and Technology – Austria, die Agrarmarkt Austria – AMA, die an die Stelle des Milchwirtschaftsfonds, des Getreidewirtschaftsfonds, des Mühlenfonds und der Vieh- und Fleischkommission beim BMLF einschließlich der Unterkommission getreten ist (die AMA ist zwar nach § 31 Abs 1 AMA-Gesetz 1992 von den Stempel- und Rechtsgebühren sowie von den Bundesverwaltungsabgaben befreit, nicht jedoch von der Körperschaftsteuer); das Arbeitsmarktservice – AMS, das Österreichische Filminstitut, dessen Tätigkeit nach § 17 Abs 1 Filmförderungsgesetz ausdrücklich als gemeinnützig iSd §§ 34 ff BAO gilt; die Pfandbriefstelle der österreichischen Landes-Hypothekenbanken.

G. Öffentlich-rechtliche Fonds

Als öffentlich-rechtliche Fonds²²⁴⁾ und folglich als KöRs zählen etwa der Betriebsratsfonds iSd § 74 Arbeitsverfassungsgesetz und der Betriebsratsfonds-Verordnung, Fonds zur Abgeltung gewisser Ansprüche nach dem Siebenten Rückstellungsgesetz; der Fonds zur Förderung der Errichtung einer Fakultät für Bauingenieurwesen und Architektur an der Universität Innsbruck, der Klagenfurter Hochschulfonds, der Linzer Hochschulfonds; der Kriegsofper- und Behindertenfonds, Nationalfonds zur besonderen Hilfe für behinderte Menschen, der Umwelt- und Wasserwirtschaftsfonds, der Fonds zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung, Fonds zur besonderen Hilfe für Widerstandskämpfer und Opfer der politischen Verfolgung, die Restitutionsfonds nach dem Rückgabegesetz, der Nullkuponfonds, der Salzburger Festspielfonds, der Künstler-Sozialversicherungsfonds, der Fonds zur Instandsetzung der jüdischen Friedhöfe in Österreich, der Nationalfonds der Republik Österreich für Opfer des Nationalsozialismus, der Allgemeine Entschädigungsfonds für Opfer des Nationalsozialismus, der Ausgleichstaxfonds, der Auslandsösterreicher-Fonds; der Bekleidungswirtschaftsfonds der Exekutive (entstanden aus der Zusammenlegung der Massafonds von Bundespolizei und Bundesgendarmerie), der Klima- und Energiefonds, der Insolvenz-Entgelt-Fonds sowie der Zukunftsfonds der Republik.

H. Öffentlich-rechtliche Stiftung

Der ORF ist als öffentlich-rechtliche Stiftung ebenso eine KöR.

²²²⁾ *Hohenwarter in Lang/Schuch/Staringer*, KStG § 1 Rz 73; *Blasina/Modarressy in Quantschnigg/Renner/Schellhammer/Stöger/Vock*, KSt²⁴ § 1 Rz 133.

²²³⁾ VwGH 10. 12. 1965, 0217/64.

²²⁴⁾ *Hohenwarter in Lang/Schuch/Staringer*, KStG § 1 Rz 78.

I. Öffentlich-rechtliche Anstalten

Als Anstalten des öffentlichen Rechts ausgestaltet sind die im Bundes-Museen-Gesetz angeführten Bundesmuseen (Albertina, Kunsthistorisches Museum mit Museum für Völkerkunde und Österreichischem Theatermuseum, Österreichische Galerie Belvedere, MAK – Museum für angewandte Kunst, Österreichisches Museum für angewandte Kunst, Museum moderner Kunst Stiftung Ludwig Wien – MUMOK, Naturhistorisches Museum, Technisches Museum Wien mit Österreichischer Mediathek) sowie die Österreichische Nationalbibliothek.

J. Den KöRs gleichgestellte Einrichtungen

Ebenfalls zu öffentlich-rechtlichen Anstalten zählen²²⁵⁾ zB das Bundesforschungs- und Ausbildungszentrum für Wald, Naturgefahren und Landschaft (gem § 25 Abs 1 Agrarrechtsänderungsgesetz gilt das Forschungszentrum als Hoheitsbetrieb iSd § 2 Abs 5 KStG), das Österreichische Statistische Zentralamt „Statistik Österreich“ (Hoheitsbetrieb iSd § 2 Abs 5 KStG gem § 60 Abs 1 Bundesstatistikgesetz 2000), die Bundesstelle für Sektenfragen (§ 3 Abs 1 Bundesgesetz über die Einrichtung einer Dokumentations- und Informationsstelle für Sektenfragen BGBl I 1998/150, gem § 12 leg cit gilt die Bundesstelle für Sektenfragen abgabenrechtlich als KöR), die Diplomatische Akademie, die Finanzmarktaufsichtsbehörde „FMA“, die Geologische Bundesanstalt sowie die Zentralanstalt für Meteorologie und Geodynamik, das Österreichische Archäologische Institut und das Institut für Österreichische Geschichtsforschung.

Politische Parteien werden – ungeachtet ihrer Rechtsform – einer KöR gleichgestellt, wenn ihnen gemäß § 1 Parteiengesetz 2012 BGBl I 2012/56 Rechtspersönlichkeit zukommt. Zu den parteilichen Neben- und Unterorganisationen nimmt das Gesetz jedoch nicht Stellung. In Zweifelsfällen wird die Parteizugehörigkeit bestimmter Institutionen von den Abgabenbehörden im Wege des BMF durch Anfragen bei den obersten Gremien der politischen Parteien geklärt, wobei Sitz und Stimme in den obersten Gremien der Partei ein Indiz darstellt. Unter- und Nebenorganisationen von politischen Parteien, die als Kapitalgesellschaft oder als Genossenschaft organisiert sind, werden nach diesen Rechtsformen besteuert.²²⁶⁾

Teilrechtsfähige Einrichtungen von Schulen, zB nach § 128c Schulorganisationsgesetz, § 31c Land- und forstwirtschaftliches Bundesschulgesetz, werden abgabenrechtlich wie selbständige KöRs behandelt. Die gleiche Fiktion gilt für die vergleichbaren Organisationseinheiten von Universitäten iSd § 20 Abs 4 Universitätsgesetz 2002 (zB Departments, Fakultäten, Institute etc).²²⁷⁾

Das Österreichische Rote Kreuz mit seinen Landesverbänden und Bezirksstellen ist aufgrund seiner besonderen Stellung im Öffentlichen Leben auch als KöR anzusehen.²²⁸⁾

²²⁵⁾ *Blasina/Modarressy* in *Quantschnigg/Renner/Schellhammer/Stöger/Vock*, KSt²⁴ § 1 Rz 135 mit Verweis auf *Hohenwarter* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG § 1 Rz 80.

²²⁶⁾ KStR 2013 Rz 56 f.

²²⁷⁾ KStR 2013 Rz 63.

²²⁸⁾ KStR 2013 Rz 59.

Hingegen zählen Berufsvereinigungen iSd § 4 Abs 2 Arbeitsverfassungsgesetz, wie zB der Österreichische Gewerkschaftsbund, nicht zu den KÖRs. Diese sind nach den Grundsätzen des Vereinsgesetzes 2002 errichtete Vereine und folglich keine KÖRs. Aufgrund ihrer besonderen Stellung im öffentlichen Leben gelten für derartige Einrichtungen aber steuerliche (persönliche) Begünstigungen (Befreiungen).²²⁹⁾

III. Körperschaftsteuer

Das Körperschaftsteuergesetz (KStG) unterscheidet zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht. Während die unbeschränkte Steuerpflicht sämtliche erzielte (in- sowie ausländische) Einkünfte umfasst, bezieht sich die beschränkte Steuerpflicht nur auf bestimmte Einkünfte. Anders als im Bereich der Einkommensteuer ist die beschränkte Steuerpflicht im KStG zweigeteilt. Es wird zwischen der territorial beschränkten Körperschaftsteuerpflicht (Körperschaftsteuerpflicht der ersten Art) und der funktional beschränkten Körperschaftsteuerpflicht (Körperschaftsteuerpflicht der zweiten Art) unterschieden.²³⁰⁾ Von der territorial beschränkten Körperschaftsteuerpflicht betroffen sind ausländische Körperschaften, welche im Inland Einkünfte erzielen. Die funktional beschränkte Körperschaftsteuerpflicht ist hingegen auf bestimmte Einkünfte inländischer Körperschaften reduziert. Gem § 1 Abs 3 Z 2 und 3 KStG sind nur KÖRs sowie von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreite inländische Körperschaften von der funktional beschränkten Körperschaftsteuerpflicht betroffen.

Die KÖR als solche unterliegt folglich nur der (funktional) beschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Diese ist auf die Einkünfte, welche durch Steuerabzug erhoben werden, reduziert. Es handelt sich idR um dem KEST-Abzug unterliegende Einkünfte (§ 21 Abs 2 KStG) sowie ausländische Einkünfte, die den inländischen abzugspflichtigen Einkünften vergleichbar sind (§ 21 Abs 3 KStG).²³¹⁾ Mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 (BBG 2011),²³²⁾ dem Abgabenänderungsgesetz 2011 (AbgÄG 2011),²³³⁾ dem Budgetbegleitgesetz 2012 (BBG 2012)²³⁴⁾ und dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 (1. StabG 2012)²³⁵⁾ wurde die Besteuerung auf realisierte Wertsteigerungen von Anteilen an Körperschaften, Einkünfte aus gewährten Privatdarlehen sowie Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen ausgeweitet (§ 21 Abs 3 Z 2–4 KStG).²³⁶⁾ Alle anderen Einkünfte werden bei einer KÖR nicht besteuert.

Der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen nur die Betriebe gewerblicher Art (BgAs) (§ 1 Abs 2 Z 2 KStG) einer KÖR. Der Gesetzgeber will mit dieser Bestimmung die privatwirtschaftliche Tätigkeit der öffentlichen Hand mit den privaten Wirt-

²²⁹⁾ KStR 2013 Rz 58.

²³⁰⁾ Prillinger in Lang/Schuch/Staringer, KStG § 21 Rz 18.

²³¹⁾ Hohenwarter in Lang/Schuch/Staringer, KStG § 1 Rz 87; Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ (2014) Rz 48; Oberhuber in Quantschnigg/Renner/Schellhammer/Stöger/Vock, KSt²⁴ § 2 Rz 10; KStR 2013 Rz 139.

²³²⁾ BGBl I 2010/111.

²³³⁾ BGBl I 2011/74.

²³⁴⁾ BGBl I 2011/112.

²³⁵⁾ BGBl I 2012/22.

²³⁶⁾ Achatz/Mang/Lindinger, Körperschaften öffentlichen Rechts³ Rz 48.

schaftsunternehmen zur Gewährleistung der Wettbewerbsneutralität gleichstellen.²³⁷⁾ Diese Wettbewerbsbesserungsfunktion wird auch in der österreichischen höchstgerichtlichen Rechtsprechung mehrfach betont.²³⁸⁾

Neben dem eigenen beschränkt steuerpflichtigen Bereich einer KÖR und den unbeschränkt steuerpflichtigen BgA verfügt eine KÖR noch über eine dritte steuerliche Kategorie öffentlicher Betätigung, den Hoheitsbetrieb. Dieser liegt aufgrund des tatsächlich öffentlich-rechtlichen Charakters (Ausübung von öffentlicher Gewalt) gem § 2 Abs 5 KStG außerhalb der Steuerbarkeit.²³⁹⁾

A. Betriebe gewerblicher Art und deren unbeschränkte Steuerpflicht

Nach dem Gesetzeswortlaut in § 1 Abs 2 Z 2 KStG sowie nach der hL²⁴⁰⁾ und Rechtsprechung²⁴¹⁾ gelten BgAs als eigenes Körperschaftsteuersubjekt,²⁴²⁾ das unabhängig von der Trägerkörperschaft besteht. Mehrere BgAs einer einzelnen KÖR sind mehrere verschiedene Körperschaftsteuersubjekte.²⁴³⁾ Daraus folgt, dass Ergebnisse grundsätzlich nicht ausgleichbar sind. Eine Mindestkörperschaftsteuer fällt für einen BgA ebenfalls nicht an.²⁴⁴⁾

Diese rechtliche Selbständigkeit des BgA ist aber freilich nur eine steuerrechtliche Fiktion. Zivilrechtlich sind BgAs nicht selbständig rechtsfähig. Auch ist zu beachten, dass die Selbständigkeitsfiktion im KStG in anderen Steuergesetzen (beispielsweise im Bereich der Umsatzsteuer oder Kommunalsteuer) nicht aufrechterhalten wird.²⁴⁵⁾

1. Kriterien für das Vorliegen eines BgA

§ 2 Abs 1 KStG definiert als BgA einer KÖR jede Einrichtung, die

- wirtschaftlich selbständig ist und
- ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und

²³⁷⁾ Achatz, Der Betrieb gewerblicher Art zwischen Wettbewerbswidrigkeit und Wettbewerbsneutralität, in *Beiser* (Hrsg), Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, FS Doralt (2007) 1 f.

²³⁸⁾ VwGH 28. 1. 1976, 1021/74; 17. 10. 2001, 99/13/002; VfGH 14. 10. 1983, B 223/78.

²³⁹⁾ Sutter in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG § 2 Rz 7.

²⁴⁰⁾ Achatz/Mang/Lindinger, Körperschaften öffentlichen Rechts³ Rz 54; Sutter in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG § 2 Rz 9; Oberhuber in *Quantschnigg/Renner/Schellhammer/Stöger/Vock*, KSt²⁴ § 2 Rz 13; Achatz/Kirchmayr, KStG, § 2 Rz 4 mit Verweis auf § 1 Rz 214 sowie § 2 Rz 7

²⁴¹⁾ Insbesondere VwGH 21. 11. 1991, 90/13/0098, 0099, mit ausführlicher historischer und systematischer Interpretation.

²⁴²⁾ In Deutschland wird ein BgA nicht als eigenes Körperschaftsteuersubjekt angesehen. Nach dem Urteil vom BFH vom 13. 3. 1974 (I R 7/71 BStBl II 1974, 391) ist die KÖR Besteuerungssubjekt und nicht der einzelne von ihr gehaltene BgA.

²⁴³⁾ Sutter in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG § 2 Rz 9.

²⁴⁴⁾ Aufgrund der engen Textierung in § 24 Abs 4 KStG (arg „Kapitalgesellschaften“, „der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- und Stammkapitals“); siehe dazu Sutter in *Lang/Schuch/Staringer* § 2 Rz 18.

²⁴⁵⁾ Oberhuber in *Quantschnigg/Renner/Schellhammer/Stöger/Vock*, KSt²⁴ § 2 Rz 13.