



BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN

Verteiler:	Um 220
A2 B2	2. Juli 1973
	GZ 254.183-10a/73

An alle

Finanzlandesdirektionen

Himmelpfortgasse 4-8
Postfach 2
A-1015 Wien
Telefax: +43 (0)1-5139861

Internet:
Post@bmf.gv.at
DVR: 0000078

**Betr.: Umsatzsteuerliche Behandlung von Einrichtungen der katholischen Kirche,
Orden und Kongregationen sowie der Diözesan-Caritas**

Die katholische Kirche und sämtliche ihrer Einrichtungen, die mit Rechtswirksamkeit für den staatlichen Bereich kanonisch errichtet worden sind, gehören zu den Körperschaften des öffentlichen Rechts. Danach kommt insbesondere folgenden Einrichtungen Rechtspersönlichkeit zu:

- 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 der einzelnen Diözesen und
- den sonstigen vom Ordinarius errichteten und von ihm mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteten Instituten.

Soweit den einzelnen Einrichtungen der katholischen Kirche die Stellung von Körperschaften öffentlichen Rechts zukommt, erstreckt sich nach § 2 Abs. 3 UStG 1972 der Bereich, innerhalb dessen sie als Unternehmer tätig werden und dadurch steuerbare Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 UStG 1972 bewirken können, ausschließlich auf solche Tätigkeiten, die im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art oder eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeübt werden. Umsätze die außerhalb der genannten Betriebe bewirkt werden, unterliegen selbst dann nicht der Umsatzsteuer, wenn sie nicht der Erfüllung öffentlicher Aufgaben dienen. Es ist jedoch zu beachten, dass durch § 2 Abs. 3 letzter Satz UStG 1972 die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften in den Unternehmensbereich einbezogen wurde, auch wenn sie nicht im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art oder eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeübt wird (vgl. Abschnitt 6 Abs. 1 DE-USt, AÖF Nr. 283/1972).

Die mit den Einrichtungen der katholischen Kirche verbundenen Tätigkeiten haben eine Reihe von umsatzsteuerlichen Zweifelsfragen entstehen lassen, zu denen nachstehend die Rechtsauffassung des Bundesministeriums für Finanzen bekanntgegeben wird:

1.1. Unter die Ausübung der öffentlichen Gewalt fällt die Seelsorge in allen ihren Erscheinungsformen, sowohl in mündlicher Predigt als auch durch schriftliche Publikationen, welche die göttliche Lehre verbreiten und vertiefen. Die Unterbringung und Verpflegung von Exerzizienteilnehmern kann aber nur dann als eine mit der Hoheitstätigkeit untrennbar verbundene Nebentätigkeit angesehen werden, wenn sie ausschließlich im Rahmen eines Exerzizienkurses erfolgt. Trifft dies nicht zu, wird es im Einzelfall davon abhängen, ob noch eine Vermögensverwaltung in Form der Vermietung von Räumen oder schon ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt.

1.2. Den Einnahmen aus einer hoheitlichen Tätigkeit sind ferner zuzurechnen die Messstipendien, Stolgebühren, Matrikengebühren, Friedhofsgebühren (Grabstellen-, Erneuerungs-, Beerdigungs- und Enterdigungsgebühren sowie die Benützungsgebühr für die Aufbahrungshalle) sowie die Aufsichtsgebühren der Diözesen für die Verwaltung des Grundbesitzes der dem Ordinarius unterstellten kirchlichen Rechtsträger. Weiters gehören dazu auch die 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.

1.3. Wie bereits in dem ho. Erlass vom 1. April 1952, Z 14.556-10/52 (AÖF Nr. 93/1952), im Zusammenhang mit dem ho. Erlass vom 31. Mai 1955, Z 54.649-9a/55, ausgeführt, sind die von den katholischen Orden und Kongregationen geführten Schulen mit Öffentlichkeitsrecht in Ausübung öffentlicher Gewalt tätig. Das gleiche gilt, wenn derartige Schulen von anderen kirchlichen Rechtsträgern (zB Diözesan-Caritas) geführt werden. Die Schulart ist hiebei unbeachtlich, weshalb auch die von den Diözesan-Caritasstellen geführten Vorschulen für Familie und Beruf sowie die Familienhelferinnenschulen darunterfallen.

Wie in den genannten Erlässen bereits festgestellt wurde, erfüllen auch die mit solchen Schulen verbundenen Schülerheime und Internate desselben Rechtsträgers Hoheitsaufgaben, wenn sie wie die Bundeskonvikte nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Selbsterhaltung geführt werden und keine auf Gewinnerzielung gerichtete Tätigkeit ausüben. Auf die Bezeichnung kommt es dabei ebensowenig an, sodass grundsätzlich auch Kinderdörfer darunterfallen.

1.4. Zu den Hostienbäckereien, Kirchenwäschereien und Paramentenstickereien wird bereits in dem ho. Erlass vom 31. Mai 1955, Z 54.649-9a/55, ausgeführt, dass diese insoweit, als sie bloße Nebenleistungen zur Erfüllung von Hoheitsaufgaben erbringen, nicht als Betriebe gewerblicher Art anzusehen sind. Als Nebenleistung zur Erfüllung von Hoheitsaufgaben kann bei Kirchenwäschereien nur die Reinigung der sogenannten liturgischen Wäsche gelten. Bei Paramentenstickereien zählen nur die nicht für private Auftraggeber erbrachten Leistungen zu den Nebenleistungen.

1.5. Mit der Herausgabe von Kirchenzeitungen, Broschüren und ähnlichen Publikationen werden dann öffentlich-rechtliche Aufgaben in Form der Seelsorge erfüllt, wenn die darin

enthaltenen Erzählungen und ähnlichen Beiträge auf die Erweiterung des religiösen Wissens, die Stärkung des Charakters und die moralische und religiöse Standfestigkeit des Lesers gerichtet sind, wenn diese Art der Belehrung auch deutlich als Hauptzweck in Erscheinung tritt und wenn darüber hinaus der für den kommerziellen Pressebetrieb typische Inhalt (zB Annoncen, Todesanzeigen usw.) von untergeordneter Bedeutung ist; von einer untergeordneten Bedeutung wird in diesem Zusammenhang dann gesprochen werden können, wenn die Anzeigen einen Raum von nicht mehr als 10% der Druckseiten einnehmen. Das gleiche gilt für kirchliche Amts- und Verordnungsblätter. Keine Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben liegt hingegen vor, wenn Druckwerke anderen Inhalts, wie sie auch andere Verlage herstellen, im Selbstverlag herausgebracht werden.

1.6. Der Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben dienen auch die Priester- und Knabenseminare. Denn nach Art. V des Konkordates vom 5. Juni 1933 kann die wissenschaftliche Heranbildung des Klerus nicht nur an den vom Staate erhaltenen katholisch-theologischen Fakultäten, sondern auch an den von den zuständigen kirchlichen Stellen errichteten theologischen Lehranstalten erfolgen. Zur Erreichung dieses Zwecks sollen in jeder Diözese ein sogenanntes großes Seminar und möglichst ein oder mehrere kleine Seminare (Konvikte) für die Heranbildung von Knaben für das spätere theologische Studium bestehen.

2.1. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 9. Juni 1960, Z 195/59, zum Ausdruck bringt, sind unter Fürsorgeträgern jene öffentlichen Einrichtungen zu verstehen, welche auf Grund gesetzlicher Verpflichtung zur Unterstützung Hilfsbedürftiger berufen sind (zB Bezirks- und Landesfürsorgeverbände). Die gesetzliche Unterstützungsverpflichtung ergibt sich aus den einzelnen fürsorgerechtlichen Vorschriften. Nachdem der Caritas keine derartige gesetzliche Verpflichtung auferlegt ist, kann sie schon aus diesem Grund nicht als Träger des öffentlichen Fürsorgewesens angesehen werden.

3.1. Der von den Diözesan-Caritasstellen oder anderen Trägern aus erfolgende Einsatz von Familienhelferinnen sowie die Tätigkeit der Bahnhofsmision erfüllen in der Regel nicht die für einen Betrieb gewerblicher Art im § 2 KStG 1966 geforderten Voraussetzungen. Zur Tätigkeit der Bahnhofsmision wäre zu bemerken, dass die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (Grundstücksteilen, Räume usw.) zwar nicht körperschaftsteuerrechtlich, wohl aber umsatzsteuerrechtlich nach § 2 Abs. 3 UStG 1972 stets als Betrieb gewerblicher Art gilt.

3.2. Die Gestellung von Ordensschwestern, anderen Ordensangehörigen oder Priestern für Dienstleistungen in weltlichen und kirchlichen Einrichtungen (zB Kranken-, Heil- und Pflegeanstalten, Alters-, Blinden- und Siechenheimen, Kindergärten, Kinderheimen, Schulen und Pfarren) bildet ebenfalls keinen Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 KStG 1966.

3.3. Hinsichtlich der entgeltlich durchgeführten Führungen in Kirchen, Klöstern und Stiften kann davon ausgegangen werden, dass zwar eine wirtschaftliche Betätigung vorliegt, die aber infolge des Umstandes, dass diese Führungen nur zu bestimmten Tageszeiten und von Personen oder Ordensangehörigen durchgeführt werden, die nicht ausschließlich damit beschäftigt, sondern daneben auch mit dem Hoheitsbereich zuzurechnenden Aufgaben betraut sind, sachlich nicht abspaltbar ist. Aus diesem Grund muss daher auf das Überwiegen abgestellt werden, wobei dieses allein schon bei Berücksichtigung der Beschäftigungszeiten und der Verwendungszwecke der zu besichtigenden Objekte auf Seiten des Hoheitsbereiches gegeben ist.

4.1. Betriebe gewerblicher Art im Sinne des § 2 KStG 1966 bilden insbesondere folgende Einrichtungen:

4.1.1. die von den katholischen Orden, Kongregationen und anderen kirchlichen Rechtsträgern geführten Schulen ohne Öffentlichkeitsrecht sowie die mit solchen Schulen verbundenen Schülerheime, Konvikte und Internate (vgl. ho. Erlass vom 31. Mai 1955, Z 54.649-9/55). Die Schulart ist hiebei unbeachtlich. Auf die Umsätze von derlei Einrichtungen ist die unechte Befreiung des § 6 Z 11 UStG 1972 anwendbar, soweit es sich um die Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienenden Fertigkeiten handelt und nachgewiesen werden kann, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird. Auf die Umsätze der Schülerheime, Konvikte und Internate ist der ermäßigte Steuersatz nach § 10 Abs. 2 Z 10 UStG 1972 anwendbar, soweit die Leistungen in der Betreuung, Beherbergung, Verköstigung und den hiebei üblichen Nebenleistungen bestehen und an Personen erbracht werden, die das 27. Lebensjahr noch nicht vollendet haben. Hinsichtlich des Umfanges der begünstigten Leistungen wird auf Abschnitt 64 DE-USt verwiesen. Auf die nicht unter § 6 Z 11 bzw. § 10 Abs. 10 Z 10 UStG 1972 fallenden Leistungen ist der ermäßigte Steuersatz nach § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1972 anwendbar, soweit die dort genannten Voraussetzungen erfüllt werden;

4.1.2. die nicht an Schulen angeschlossenen Schülerheime. Dies gilt auch dann, wenn alle Heiminsassen öffentliche oder mit dem Öffentlichkeitsrecht ausgestattete Schulen besuchen.

Hinsichtlich der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 10 Abs. 2 Z 10 und 12 UStG 1972 gelten die Ausführungen zu 4.1.1.;

4.1.3. die beschützenden Werkstätten für körperlich oder geistig behinderte erwachsene Menschen. Solche werden von einigen Diözesan-Caritasstellen geführt. Hinsichtlich der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1972 gelten die Ausführungen zu 4.1.1.;

4.1.4. die Caritasherbergen für Obdachlose. Auf die Übernachtungseinnahmen ist der ermäßigte Steuersatz nach § 10 Abs. 2 Z 5 UStG 1972 anwendbar. Hinsichtlich der Anwendung des für die übrigen Umsätze in Betracht kommenden ermäßigten Steuersatzes nach § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1972 gelten die Ausführungen zu 4.1.1.;

4.1.5. die Kindergärten. Auf die Kindergärten ist die unechte Befreiungsbestimmung des § 6 Z 11 UStG 1972 aus dem Titel „vorschulische Einrichtungen“ nicht anwendbar. Die Aufgaben der Kindergärten bestehen in der Erziehung und Beaufsichtigung der untergebrachten Kinder und nicht in deren schulmäßiger Ausbildung, auch wenn die Kinder pädagogisch auf den künftigen Schulbesuch vorbereitet werden. Hinsichtlich der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 10 Abs. 2 Z 10 und 12 UStG 1972 gelten die Ausführungen zu 4.1.1.;

Sind Übungskindergärten einer von demselben Rechtsträger geführten Schule mit Öffentlichkeitsrecht zum Zwecke lehrplanmäßig vorgesehener Übungen eingegliedert (vgl. Art. 14 Abs. 5 lit. a B-VG), sind diese in Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben tätig;

4.1.6. die Saison-Kindergärten (zB während der Erntezeit), Ferienlager und Kindererholungsaktionen in Heimen erfüllen dann die im § 2 KStG 1966 für einen Betrieb gewerblicher Art geforderten Voraussetzungen, wenn sie regelmäßig wiederkehrend abgehalten werden. Hinsichtlich der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 10 Abs. 2 Z 10 und 12 UStG 1972 gelten die Ausführungen zu 4.1.1.;

5.1. Zuwendungen, die ohne jeden Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch gegeben werden, bilden kein Leistungsentgelt und gehören damit nicht zur Bemessungsgrundlage. Dies trifft vor allem auf Spenden und die von den Ländern und Gemeinden gewährten echten Subventionen (einschließlich von Personalkostenzuschüssen und Betriebsabgangsdeckungen) zu, wie sie zB bei den Krankenanstalten, den Kindergärten, der Familienhilfe, dem Sozialmedizinischen Dienst und den beschützenden Werkstätten vorkommen.

5.2. Bei Weihnachtskarten- und Kalenderaktionen kommt es wiederholt vor, dass ein Empfänger einen weitaus größeren Betrag zur Einzahlung bringt, als er dem Wert der Weihnachtskarten oder Kalender entsprechen würde. Es ist zwar offenkundig, dass seitens des Einzahlers auch die Hingabe einer Spende beabsichtigt war, doch kommt dies in der Regel nicht zum Ausdruck. Das äußere Erscheinungsbild deutet überwiegend vielmehr auf eine in einem ursächlichen Zusammenhang mit der erbrachten Leistung stehende freiwillige Gegenleistung hin, die zufolge der Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z 1 UStG 1972 in das Entgelt und damit in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen wäre. Von einer Besteuerung der in den Einzahlungen enthaltenen Spendenanteile könnte demnach nur dann abgesehen werden, wenn der Spendencharakter eindeutig zum Ausdruck kommt. Dies könnte zB in der Weise erfolgen, dass auf der Rückseite der Einzahlungsbestätigung (Erlagschein, Kassaquittung usw.) das auf die Weihnachtskarten oder Kalender entfallende Entgelt gesondert vorgedruckt und darunter eine Zeile für den Ausweis eines Spendenanteils vorgesehen wird. Eine eventuelle Nichtausfüllung der Spendenzeile durch den Einzahler wäre dann noch nicht steuerschädlich, wenn in den nach § 18 UStG 1972 zu führenden Aufzeichnungen eine Trennung in Entgelt und Spendenanteile vorgenommen wird.

5.3. Werden Zuwendungen im Zusammenhang mit einer konkret erbrachten Leistung gewährt, liegt keine Subvention, sondern ein zusätzliches Entgelt von dritter Seite vor. Entgelte von dritter Seite sind zB Zuschüsse für bestimmte Kindergartenkinder und Heiminsassen oder für bestimmte Kindergarten- und Heimplätze. Derartige Zuwendungen sind nach § 4 Abs. 2 Z 2 UStG 1972 nur dann vom Entgelt ausgenommen, wenn es sich um bundesgesetzlich geregelte Zuschüsse handelt, die dem Unternehmer als Zuschussberechtigten aus öffentlichen Kassen (Kassen von Gebietskörperschaften) oder aus Mitteln bundesgesetzlich errichteter Fonds gewährt werden. Landesgesetzlich oder durch einen Gemeinderatsbeschluss geregelte Zuschüsse können hingegen der Ausnahme nicht teilhaftig werden.

6.1. Die Besteuerung nach Durchschnittssätzen auf Grund des § 22 UStG 1972 erstreckt sich auf alle Umsätze des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes einschließlich von Nebenbetrieben. Insbesondere wird auch die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken davon umfasst, wenn sie im Rahmen einer Land- oder Forstwirtschaft erfolgt. Sind nicht zu einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb gehörige Grundstücke vermietet oder verpachtet, ist nach Abschnitt 138 DE-USt vorzugehen.

7.1. Zu der Anwendbarkeit des ho. Erlasses vom 19. Dezember 1972, Z 263.618-10a/72 (AÖF Nr. 330/1972) über die Sonderregelung für im Bau befindliche Wohnbauten auf Altersheime ist festzustellen, dass unter dem verwendeten Begriff „Wohnbauten“ alle Mietwohngrundstücke und Einfamilienhäuser im Sinne des § 54 Abs. 1 BewG 1955 fallen. Die gemischtgenutzten Grundstücke und sonstigen bebauten Grundstücke sind dann als Wohnbauten anzusehen, wenn sie zu mehr als 80% Wohnzwecken im Sinne einer dauernden oder zumindest auf längere Zeit gedachten Unterkunftsmöglichkeit dienen, wozu auch Alters- und Pflegeheime zählen. Geschäftsgrundstücke hingegen fallen nicht unter den Begriff „Wohnbauten“.

8.1. Wird in einem ordenseigenen Betrieb gewerblicher Art Ordensangehörigen – gleichgültig, ob diese beschäftigt sind oder nicht – volle oder teilweise freie Station gewährt, so tätigt der Orden als Unternehmer damit einen Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Z 2 UStG 1972, da er in Erfüllung seiner den Ordensangehörigen gegenüber bestehenden Unterhaltungspflicht seinem Unternehmensbereich dienende Gegenstände für Zwecke verwendet oder verwenden lässt, die außerhalb seines Unternehmensbereiches liegen. Nach § 4 Abs. 9 UStG 1972 gelten als Bemessungsgrundlage der Teilwert des entnommenen oder unentgeltlich zugewendeten Gegenstandes oder die auf die Nutzung des Gegenstandes entfallenden Kosten. Als Teilwert bzw. Nutzungskosten können bei Gewährung der vollen oder teilweisen freien Station einschließlich Unterkunft, Beheizung und Beleuchtung jene Werte herangezogen werden, die für lohnsteuerliche Zwecke als Sachbezugswerte nach § 15 Abs. 2 EStG 1972 festgesetzt werden und welche die Umsatzsteuer einschließen.