

Immobilienwertsteuer und Verfahrensrecht – Umfang und Geltendmachung einer Steuerbefreiung, dargestellt am Beispiel eines gemeinnützigen Rechtsträgers (Vereins)

Anton Baldauf

- I. Einleitung**
- II. Ausgangssachverhalt**
- III. Der Umfang der Steuerbefreiung für gemeinnützige Rechtsträger**
 - A. Der Wortlaut der Steuerbefreiung
 - B. Die Gesetzesmaterialien
 - C. Die aktuelle Auslegung der Finanzverwaltung
 - D. Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen
 - E. Abgrenzung der ideellen Sphäre vom wirtschaftlichen Tätigkeitsbereich
 - F. Motivation des Spenders und Verwendungszweck der Spende
 - G. Die ImmoEST im Kontext der Spendenbegünstigung
 - H. Grundstücksschenkung oder mittelbare Geldzuwendung
 - I. Weitere Indizien des Einzelfalls
 - J. Nachweislichkeit der Zurechnung
- IV. Die Geltendmachung der Steuerbefreiung durch gemeinnützige Rechtsträger**
 - A. Erhebungsform der ImmoEST
 - B. Rechtsnatur der Abgabe
 - C. Rückzahlung der ImmoEST
 - D. Die Ansicht der Finanzverwaltung
 - E. Die Stellung des Parteienvertreters
 - F. Verantwortlichkeit des Parteienvertreters
 - G. Verpflichtungen und Befugnisse des Parteienvertreters
 - H. Die Heranziehung des Parteienvertreters zur Haftung
 - I. Festsetzung der ImmoEST
 - J. Die verfahrensbezogenen Bestimmungen des EStG 1988
 - K. Die Interessenlagen des Veräußerers und der Abgabenbehörde
 - L. Festsetzung der „besonderen Vorauszahlung“
- V. Zusammenfassung**

I. Einleitung

Das Rechtsgebiet der Immobilienverertragsteuer (ImmoESt) ist für sich schon komplex genug. Die mit der Erhebung der Abgabe zusammenhängenden Probleme werden es erst recht, wenn verfahrensrechtliche Fragen und/oder Fragen des – ebenfalls in der BAO geregelten – steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts (§§ 34–47 BAO) dazu treten, somit Fragen, mit denen sich der Jubilar in seinem beruflichen Leben intensiv und erfolgreich auseinandergesetzt hat, wobei es ihm, wie sein umfangreiches literarisches Werk zum Ausdruck bringt, stets ein Anliegen war, den Bezug des Verfahrensrechts zu den betroffenen Rechtsgebieten und zu den Problemen des praktischen Vollzugs im Auge zu behalten. Dieser Beitrag sei ihm herzlichst gewidmet.

II. Ausgangssachverhalt

Gemeinnützige Vereine veräußern Grundstücke, die ihnen zur Förderung der begünstigten Zwecke unentgeltlich, insbesondere letztwillig zugewendet worden sind. Die Parteienvertreter, die die Verkäufe abwickeln, verhalten sich unterschiedlich: Von einem Teil der Parteienvertreter wird auf die Steuerbefreiung für gemeinnützige Körperschaften (§ 21 Abs 2 Z 3 KStG 1988 iVm § 30c Abs 4 Teilstrich 1 EStG 1988) hingewiesen und von der Einbehaltung und Abfuhr von ImmoESt Abstand genommen. Von einem anderen Teil der Parteienvertreter wird – offenbar aus Vorsichtsgründen¹ – ImmoESt einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, womit sich vor dem Hintergrund der aktuellen Rechtsansicht der Finanzverwaltung² insbesondere die folgenden zwei Fragen ergeben:

1. Scheitert die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung für gemeinnützige Vereine im Regelfall schon daran, dass die Grundstücke, vor allem, wenn die Veräußerung rasch nach der Zuwendung erfolgt, nur in den ideellen Bereich der Körperschaft (die „allgemeine Vereinssphäre“) und nicht in einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb Eingang gefunden haben?
2. Muss erst eine Veranlagung des Vereins abgewartet werden, ehe über die Steuerfreiheit des einzelnen Grundstücksgeschäfts abgesprochen werden kann, oder kann die ImmoESt gegebenenfalls schon zu einem früheren Zeitpunkt erstattet³ werden?

III. Der Umfang der Steuerbefreiung für gemeinnützige Rechtsträger

A. Der Wortlaut der Steuerbefreiung

Körperschaften iSd § 1 Abs 2 KStG 1988 (darunter Vereine), die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34–47 BAO dienen,

1 Zur Haftung des Parteienvertreter bei der fälschlichen Anwendung einer Befreiungsbestimmung siehe (mE zutreffend bejahend) *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer Update 2013², ÖStZ-Spezial (2014) 384. Verneinend *Grill*, Die Haftung des Parteienvertreter für die ImmoESt, ÖStZ 2013/702, 390, Punkt 2.2.

2 Vgl dazu die Punkte III.C. und IV.D.

3 Die diesbezüglichen Anträge der Körperschaften bzw ihrer steuerlichen Vertreter sind sehr unterschiedlich formuliert.

sind nach § 5 Z 6 KStG 1988 von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit. Sie sind jedoch mit ihren Einkünften iSd § 21 Abs 2 und 3 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs 3 Z 3 KStG 1988).

Nach § 21 Abs 3 Z 4 KStG 1988 erstreckt sich die beschränkte Steuerpflicht von gemeinnützigen Rechtsträgern auch auf die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gem § 30 EStG 1988. § 21 Abs 2 Z 3 KStG 1988 ist sinngemäß anzuwenden. Teilstrich 6 dieser Bestimmung sieht für die darin genannten Kapitaleinkünfte vor, dass sie nicht der Steuerpflicht unterliegen, wenn sie „*einem von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten Steuerpflichtigen im Rahmen eines ebenfalls steuerbefreiten Betriebes (beispielsweise § 45 Abs 2 der Bundesabgabenordnung) nachweislich zuzurechnen sind*“. Die zitierte Steuerbefreiung gilt daher entsprechend für die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen.

B. Die Gesetzesmaterialien

Die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des 1. Stabilitätsgesetzes 2012⁴ führen dazu aus, dass auch Körperschaften des öffentlichen Rechts und Körperschaften, die nach § 5 KStG 1988 oder anderen Bundesgesetzen von der Körperschaftsteuerpflicht befreit sind, unter die Neuregelung der Besteuerung von Grundstücksveräußerungen fallen sollen, sodass Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken für die genannten Körperschaften grundsätzlich der beschränkten Steuerpflicht iSd § 21 Abs 3 KStG 1988 unterliegen. Da hinsichtlich der Veräußerungsgewinne aus Grundstücken § 21 Abs 2 Z 3 KStG 1988 sinngemäß gelten solle, seien „*zB Veräußerungen von Grundstücken, die einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb eines gemeinnützigen Vereines zuzurechnen sind*“, steuerfrei, was offenbar so zu verstehen ist, dass die veräußerten Grundstücke vor der Veräußerung dem Betriebsvermögen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs iSd § 45 Abs 2 BAO angehört haben.

Die Frage, ob ein Grundstück dem unentbehrlichen Hilfsbetrieb eines solchen Rechtsträgers zuzurechnen sei, wird sich in manchen Fällen ohne besondere Schwierigkeiten lösen lassen, zB bei der Verlegung des Betriebsorts einer Körperschaft und der damit verbundenen Veräußerung einer Liegenschaft, auf der eine mildtätigen Zwecken dienende Einrichtung betrieben worden ist. In vielen anderen Fällen, insbesondere bei der Veräußerung einer „gespendeten“ (unentgeltlich zugewendeten) Liegenschaft, wird sie schon schwerer zu beantworten sein. Das vorhandene Schrifttum schweigt zu dieser Frage.

C. Die aktuelle Auslegung der Finanzverwaltung

Grundstücke (Grundstücksteile, Miteigentumsanteile), die einem gemeinnützigen Rechtsträger (Verein) letztwillig zugewendet worden sind, werden vielfach rasch und mitunter schon im Zug des Verlassenschaftsverfahrens nach der Spenderin bzw nach dem Spender veräußert.⁵ Nach Ansicht der Finanzverwaltung sind insbesondere solche

⁴ ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 22.

⁵ Dazu *Grill*, Verfahrensrechtliche Fragen der Immobilienbesteuerung, in *Ehrke-Rabel/Niemann* (Hrsg), Spezialfragen der Immobilienbesteuerung (2014) 59 – Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken aus einer Verlassenschaft (vor Einantwortung) sind grundsätzlich ab dem Todestag den Erben zuzurechnen.

Grundstücke „nicht einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb, sondern der allgemeinen Vereinssphäre zuzurechnen, wodurch sich die abgabenrechtliche Behandlung der Grundstücksveräußerung analog zu privaten Grundstücksveräußerungen im Sinne des § 30 EStG“ ergebe.⁶ Dem Rechtsträger gespendete Grundstücke werden – dieser Auffassung zufolge – nicht „aus einem Betriebsvermögen“ veräußert, womit sich eine Auseinandersetzung mit der weiteren Frage vermeiden lässt, unter welchen Voraussetzungen davon ausgegangen werden kann, dass ein gespendetes bzw zugewendetes Grundstück einem steuerbefreiten Geschäftsbetrieb iSd § 21 Abs 2 Z 3 Teilstrich 6 KStG 1988 „nachweislich“ zugerechnet werden kann.

D. Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen

Nach herrschender Ansicht ist die Zugehörigkeit von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen eines steuerbefreiten oder steuerpflichtigen Betriebs einer gemeinnützigen Körperschaft nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen.⁷ Dabei ist die Rechtsfrage, ob ein Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen zuzuordnen ist, erst nach der Lösung der Tatfrage zu beantworten, in welcher Weise das Wirtschaftsgut dem objektiven Anschein der Verhältnisse nach verwendet wird⁸ bzw bei noch fehlender tatsächlicher Nutzung verwendet werden soll. Die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zu einem notwendigen Betriebsvermögen richtet sich nach der Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts, den Besonderheiten des Betriebs und der Verkehrsauffassung. Zum notwendigen Betriebsvermögen können auch vermietete Wirtschaftsgüter gehören, was nach der Rsp nur dann der Fall sein kann, wenn die Vermietung dem Betriebszweck „unmittelbar dienlich“ ist. Dies darf angenommen werden, wenn die Vermietung zu einer Steigerung der Einnahmen aus der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit beiträgt.⁹

Unentbehrliche Hilfsbetriebe einer gemeinnützigen Körperschaft zeichnen sich dadurch aus, dass sie der Entfaltung der begünstigten Zwecke unmittelbar und zeitnah¹⁰ dienen, wobei nicht die Steigerung von Einnahmen aus der betrieblichen Tätigkeit im Vordergrund steht, sondern die Erfüllung der genannten Zwecke. Solche Betriebe bedürfen in vielen Fällen, insbesondere im mildtätigen Bereich, einer steten Mittelzufuhr aus der außerbetrieblichen Sphäre. Eine weitere Besonderheit dieser Betriebe ist darin zu erblicken, dass sie in einem gewissen Ausmaß, das nach der Art des Geschäftsbetriebs durchaus unterschiedlich sein kann, laufend auf unentgeltliche Zuwendungen von Außenstehenden (Gönnern und Förderern) angewiesen sind und die Spenden – insbesondere in den Fällen letztwilliger Zuwendungen – auch in Grundstücken bzw in Miteigentumsanteilen an Grundstücken (Grundstücksanteilen) bestehen können. Die Eignung

6 Wenn ein geerbtes Grundstück von einem begünstigten Verein nicht für die Erfüllung des begünstigten Zwecks, für den er einstehe, „benötigt und daher veräußert“ werde, sei ein Zusammenhang mit dem unentbehrlichen Hilfsbetrieb des Vereins „nicht unmittelbar gegeben“ (Argumentation zB im Verfahren zu BFG 3.11.1014, RV/3100562/2014, Revision zugelassen; die Entscheidung ist aus Gründen nicht ausreichender Anonymisierbarkeit nicht veröffentlicht).

7 Die Vereinfachungsregel der Rz 337 VereinsRL 2001 gilt nicht für Grundstücke.

8 VwGH 28.11.2001, 97/13/0138.

9 VwGH 24.5.2007, 2006/15/0031.

10 Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (2008) 249; Baldauf in Baldauf et al (Hrsg), Die Besteuerung der Vereine¹⁰ (2012) 176 f.

solcher Grundstücke, zum Betriebserfolg eines unentbehrlichen Geschäftsbetriebs beizutragen, lässt sich daher nicht schon mit der Überlegung verneinen, dass sie im Interesse der Erreichung der Ziele der Körperschaft alsbald veräußert werden sollen¹¹ und folglich nicht zum längerfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sind,¹² wenn die Zuwendung erfolgte, um die aus der Veräußerung der Zuwendung erzielten finanziellen Mittel dem Betrieb möglichst umgehend (zeitnah) zur Verfügung stellen zu können.¹³

Bei einem erwerbswirtschaftlich geführten Betrieb mit dem Unternehmenszweck der Führung eines Seniorenheims ist der BFH davon ausgegangen, dass Betriebseinnahmen vorliegen können, wenn der Steuerpflichtige als Betriebsinhaber unentgeltliche Zuwendungen erhält, mit denen weder ein zuvor begründeter Rechtsanspruch erfüllt noch eine in der Vergangenheit erbrachte Leistung an den Spender vergütet werden soll. Dies gelte für freiwillige Zuwendungen unter Lebenden wie für Zuwendungen von Todes wegen. Erforderlich sei nur, dass die Zuwendung einen wirtschaftlichen Bezug zum Betrieb aufweise.¹⁴ Die Zugehörigkeit zB einer Erbschaft zum Betriebsvermögen könne auch nicht mit der Begründung verneint werden, dass dem Empfänger die erforderliche Einkünfteerzielungsabsicht gefehlt habe. Bei Ansprüchen, deren Zugang vom Willen des Steuerpflichtigen unabhängig sei, könne das subjektive Kriterium der Einkünfteerzielungsabsicht für die Zuordnung zum betrieblichen oder privaten Bereich nicht allein maßgeblich sein. Vergleichbare Überlegungen sind – neben den bereits genannten Besonderheiten – auch für Zuwendungen an den steuerfreien unentbehrlichen Hilfsbetrieb eines gemeinnützigen Betreibers anzustellen, und zwar insbesondere dann, wenn die Zuwendungen dazu bestimmt sind, laufende Verluste eines solchen Betriebs abzudecken.

E. Abgrenzung der ideellen Sphäre vom wirtschaftlichen Tätigkeitsbereich

Der unentbehrliche Hilfsbetrieb einer gemeinnützigen Körperschaft muss in seiner Gesamtrichtung auf die Erfüllung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwe-

11 Ein gewerblicher Grundstückshandel, wie er in Kreisen der Finanzverwaltung bei großen Vereinen mit zahlreichen Veräußerungen von zugewendeten Grundstücken jährlich auch schon angedacht wurde, lässt sich mE idR ausschließen. Ein Gewerbebetrieb kann zwar grundsätzlich auch vorliegen, wenn unentgeltlich erworbenes Vermögen veräußert wird, erforderlich ist jedoch, dass die Abverkäufe einen größeren Umfang erreichen *und* geplant (gezielt) erfolgen, zB wenn die Grundstücke aufgeschlossen, parzelliert und parzellenweise verkauft werden (VwGH 26.4.1989, 89/14/0004), die Grundstücke somit als Ware behandelt werden. Werden zB nur im Erbweg erworbene Grundstücke verkauft, kann ohne weitere Maßnahmen (Parzellierung ua) nur in besonderen Ausnahmefällen von einem gewerblichen Grundstückshandel ausgegangen werden (VwGH 20.12.2000, 98/13/0236). Dasselbe gilt für den Verkauf von Grundstücken, die im Schenkungsweg erworben worden sind. Hinsichtlich solcher Grundstücke bedürfte es – für die Beurteilung des Vorliegens eines gewerblichen Grundstückshandels – jedenfalls ausreichender Feststellungen des Inhalts, ob entsprechende Verbesserungen vorgenommen wurden oder sonstige Umstände für die Annahme einer Handelstätigkeit sprechen (VwGH 27.2.2001, 99/13/0121).

12 Es kann sich aber zB auch die Frage stellen, wie die Veräußerung eines Grundstücks zu beurteilen ist, das vom Empfängerverein – wie zuvor vom Spender – nachhaltig ertragreich vermietet wird. Wäre die Liegenschaft dem Bereich der „Vermögensverwaltung“ zuzurechnen, ergäbe sich Steuerpflicht.

13 Dabei handelt es sich um eine Tatfrage, die gegebenenfalls in freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs 2 BAO) zu lösen ist.

14 BFH 14.3.2006, VIII R 60/03, BStBl II 2006, 650; glA *Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG 1988, § 2 Tz 12/1, Stand 1.4.2010, sowie *Kanzler* in *Hermann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG, § 4 Rz 570.

cke eingestellt sein.¹⁵ Damit steht er naturgemäß – iSd Vier-Sphären-Modells¹⁶ steuerbegünstigter Körperschaften – in einem Naheverhältnis zum „ideellen Bereich“ der Körperschaft, der bei Vereinen auch als „allgemeine Vereinssphäre“ bezeichnet wird und in dem die Körperschaft noch nicht wirtschaftlich bzw betrieblich tätig ist, je nach dem verfolgten Zweck aber trotzdem bereits ihre Funktion erfüllt. Es handelt sich um jene Sphäre der Körperschaft, in der sie von ihren Mitgliedern oder von Dritten Geld oder geldwerte Güter erhält (Mitgliedsbeiträge, Zuschüsse, Spenden), ohne eine unmittelbare Gegenleistung erbracht zu haben. Zum ideellen Bereich einer solchen Körperschaft zählen aber auch jene Aktivitäten, die nur der Verwendung des erzielten Einkommens (im wirtschaftlichen Sinn)¹⁷ dienen, wie zB der Verbrauch von Mitteln für den Bestand und die Verwaltung der Körperschaft oder aber eine nichtwirtschaftliche Verfolgung der begünstigten Zwecke.

Dagegen handelt es sich beim unentbehrlichen Hilfsbetrieb einer begünstigten Körperschaft iSd § 5 Z 6 KStG 1988, der auch „Zweckverwirklichungsbetrieb“ genannt wird, um eine organisatorische Zusammenfassung von Personal- und Sachmitteln, die eine wirtschaftliche Entfaltung in der Weise ermöglicht, dass nach außen hin das Erscheinungsbild eines selbständigen Betriebs, einer typischen „Geschäftstätigkeit“ entsteht.¹⁸ Die wirtschaftliche Tätigkeit der Körperschaft und die Verwirklichung des begünstigten Zwecks müssen zusammenfallen, weil der begünstigte Zweck der Körperschaft nicht ohne eine wirtschaftliche Tätigkeit und nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreicht werden kann.¹⁹ Begünstigter Zweck und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb dürfen sich nicht voneinander trennen lassen. Der Zweck der Körperschaft muss sich mit dem Zweck der Unterhaltung des Geschäftsbetriebs decken und in ihm selbst unmittelbar Erfüllung finden.²⁰ Berücksichtigt man aber eine solche, geradezu zwangsläufige Verbundenheit der betrieblichen Tätigkeit begünstigter Körperschaften mit den verfolgten Zwecken, erweist es sich auch aus der Perspektive des Gemeinnützigkeitsrechts als angebracht, Körperschaften, die einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb entfalten, von der ImmoEST-Befreiung nicht vorweg mit der Begründung auszuschließen, die Spende sei vorweg der (rein) ideellen Sphäre der Körperschaft zuzurechnen.

F. Motivation des Spenders und Verwendungszweck der Spende

Spenden, die an eine gemeinnützige Körperschaft erfolgen, werden aus den unterschiedlichsten Motiven heraus getätigt. Die im Einzelfall maßgeblichen Überlegungen des Spenders müssen auch für den Empfänger nicht immer leicht ersichtlich sein. Die

15 § 45 Abs 2 lit a BAO.

16 Vgl *Hüttemann*, aaO 328.

17 Bei der Ermittlung des Einkommens im steuerlichen Sinne bleiben Vermögensvermehrungen wie Erbschaften und Schenkungen oder echte Mitgliedsbeiträge jedenfalls außer Ansatz.

18 VwGH 27.9.2000, 98/14/0227.

19 § 45 Abs 2 lit b BAO. Vgl VwGH 28.1.2003, 2001/14/0151. – Es liegt Zweck-Mittel-Identität vor (*Kofler*, Wirtschaftliche Aktivitäten von Non-Profit-Organisationen, in *Achatz* [Hrsg], Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen² (2004) 88).

20 VwGH 27.9.2000, 98/14/0227.

Palette reicht von Gestaltungen mit einer einwandfreien Erkennbarkeit des Zwecks, zB auf Grund einer ausdrücklichen Widmung, bis zu Zuwendungen, bei denen – in einem ersten Schritt – nicht viel mehr als die Feststellung getroffen werden kann, dass ein bestimmtes Wirtschaftsgut einer bestimmten Körperschaft zugewendet werden soll. Dennoch kann die Motivation des Spenders bzw der Verwendungszweck der Spende in vielen Fällen festgestellt bzw aus den Begleitumständen der Spende erschlossen werden.²¹

Eine Aussage des Inhalts, dass die (gegebenenfalls letztwillige) Zuwendung eines Grundstücks in allen Fällen und ohne Bedachtnahme auf die Besonderheiten des Einzelfalls der nichtwirtschaftlichen Sphäre einer begünstigten Körperschaft zuzurechnen sei (und deshalb in jedem Fall der ImmoESt unterliege), setzt sich in vielen Fällen über die – auch zivilrechtlich gebotene – Beachtung des Spenderwillens hinweg. Sie würde in ausgeprägter Form dazu führen, dass die Befreiungsbestimmung des § 21 Abs 2 Z 3 Teilstrich 6 KStG 1988 nur anwendbar sein sollte, wenn das Grundstück einem begünstigten Zweck gedient hat, dieser Verwendungszweck aber mit der Veräußerung des Grundstücks aufgegeben wird. Begünstigt wäre nicht mehr die Zweckerfüllung der Körperschaft, sondern die Aufgabe der Zweckverfolgung.²² Eine Beschränkung der Steuerbefreiung auf solche Sachverhalte dürfte dem Willen des Gesetzgebers, der die Steuerbefreiung des § 21 Abs 2 Z 3 Teilstrich 6 KStG 1988 „*sinngemäß*“ angewendet haben wollte,²³ aber nicht entsprochen haben. Sie würde den Intentionen von Spendern vor allem in jenen Fällen nicht gerecht, in denen von der Empfängerkörperschaft eine wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet wird, die das Erscheinungsbild des Rechtsträgers in besonderer Weise prägt und mit der entfalteten Betätigung nach der Verkehrsauffassung derart stark in Verbindung gebracht wird, dass eine Spende an einen anderen Bereich der Körperschaft, insbesondere einen Verwaltungsbereich, ausgeschlossen werden muss. Zu denken wäre, ohne bestimmte Rechtsträger nennen zu wollen, an Vereine, deren Fürsorge- oder Wohltätigkeitseinrichtungen (Sozialwerke) im Alltag geradezu mit dem Vereinsnamen gleichgesetzt werden.

21 Dazu ausführlicher Punkt III.H. und I. – Zutreffend ist, dass die Absicht eines Erblassers, der zufolge die Zuwendung für einen bestimmten Zweck zu verwenden ist, für sich allein noch keine Zurechnung der Zuwendung zum notwendigen Betriebsvermögen des Empfängers bewirken kann. Es bedarf einer entsprechenden Aufnahme in das Betriebsvermögen durch den Empfänger; siehe aber FN 14 sowie FN 31.

22 Fälle des bloßen Standortwechsels von unentbehrlichen Hilfsbetrieben dürften im Vergleich zu den Fällen der Einschränkung bzw der Aufgabe von unentbehrlichen Geschäftsbetrieben eher selten sein. Ein Wille des Gesetzgebers, mit der Steuerbefreiung Mittel für die Anschaffung neuer Betriebsgrundstücke in solchen Fällen frei zu machen, ist nicht in Erscheinung getreten. Wenn vergleichbare Überlegungen bei der Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs 2 Z 1 EStG 1988 angestellt worden sind, wenngleich sie diese Befreiung nicht zu tragen vermögen (ebenso *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG § 30 Rz 125 ff), können sie erst recht nicht auf eine Befreiungsbestimmung übertragen werden, für die sie der Gesetzgeber nicht ins Spiel gebracht hat. – Hauptnutznießer der Steuerbefreiung des § 21 Abs 2 Z 3 Teilstrich 6 KStG 1988 scheinen in der Praxis ohnedies die „gemeinnützigen Bauvereinigungen“ im Rahmen des nach § 5 Z 10 iVm § 6a KStG 1988 erfassten Geschäftsbereichs nach § 7 Abs 1–3 WGG zu sein, obwohl die Voraussetzungen des § 45 Abs 2 BAO bei diesen Rechtsträgern im Regelfall (entgegen KStR 2013 Rz 1505) nicht erfüllt sind (siehe auch *Achatz/Kirchmayr* [Hrsg], KStG § 6a Tz 4).

23 Siehe Punkt III.J.