

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

01.09.2015

Geschäftszahl

2012/15/0089

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Tanzer, über die Beschwerde des K in G, vertreten durch Dr. Christian Kuhn Rechtsanwalts GmbH in 1010 Wien, Elisabethstraße 22, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 7. März 2012, Zl. RV/0707-G/09, betreffend Körperschaftsteuer 2004 bis 2006 sowie Körperschaftsteuervorauszahlungen 2009, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der beschwerdeführende Konvent brachte zum 1. Jänner 2003 das bis zu diesem Zeitpunkt selbst betriebene Krankenhaus in eine GmbH (100%ige Tochtergesellschaft) ein. In der Folge wurden die bisher im Krankenhaus beschäftigten geistlichen Schwestern der GmbH auf Basis eines Gestellungsvertrages gegen ein fremdübliches Entgelt zur Verfügung gestellt.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass im Jahr 2004 neunzehn, 2005 siebzehn und 2006 dreizehn Schwestern der GmbH zur Dienstleistung überlassen worden waren. Bei der Personalgestaltung handle es sich um einen Betrieb gewerblicher Art. Die Gestellungsentgelte von rund 1,283.000 EUR (2004), 1,082.000 EUR (2005) und 963.000 EUR (2006) unterlägen - so die Prüferin - der Körperschaftsteuer, wobei vom Bundesminister für Finanzen anerkannte Vergütungssätze für die Tätigkeit von Ordensangehörigen als fiktive Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden könnten.

Das Finanzamt erließ den Prüfungsfeststellungen entsprechende Körperschaftsteuerbescheide 2004 bis 2006 sowie einen Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid für 2009 und Folgejahre.

In der dagegen erhobenen Berufung wandte sich der Beschwerdeführer gegen die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art. Der Konvent gelte per Dekret als Körperschaft öffentlichen Rechts. Seit Gründung der Krankenanstalt arbeiteten sämtliche Schwestern ausschließlich und uneingeschränkt im Krankenanstaltenbetrieb; sie verfolgten damit das im Dekret verankerte Ziel der Nächstenliebe durch Ausübung der Krankenpflege und seien solcherart hoheitlich tätig. Die gegenständliche Gestellung von Ordensschwestern erfülle aber auch andere Voraussetzungen eines Betriebes gewerblicher Art nicht. So werde dem Erfordernis der wirtschaftlichen Selbständigkeit, die durch eine besondere Leitung, einen geschlossenen Geschäftskreis oder ein ähnliches auf Einheit hindeutendes Merkmal zum Ausdruck kommen müsse, nicht entsprochen. Auch bestehe keine Dispositionsfreiheit, was völlig konträr zum freien Unternehmertum sei. Der jeweilige Unternehmer entscheide selbst, wie und wo die Mitarbeiter am gewinnträchtigsten eingesetzt werden könnten und ob er seine Unternehmertätigkeit beenden wolle oder nicht. Dies sei gegenständlich nicht der Fall. Zusätzlich zur fehlenden Dispositionsfreiheit bestehe auch keine besondere Leitung und Überwachung der Tätigkeit durch den Konvent. Ebenso werde die Schwesterngestellung in keinem eigenen Rechnungskreis in der Finanzbuchhaltung abgebildet. Das Merkmal der "wirtschaftlichen Selbständigkeit" sei somit nicht gegeben.

Für die Rechtsansicht des Beschwerdeführers sprächen zudem im Einzelnen angeführte Umsatzsteuerkommentare sowie der Erlass zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Einrichtungen der

katholischen Kirche, Orden und Kongregationen. Da sich sogar die umsatzsteuerliche Auslegung des Betriebes gewerblicher Art auf die fehlende wirtschaftliche Selbständigkeit des Körperschaftsteuerrechts beziehe, sei es nicht nachvollziehbar, dass es trotzdem nun zu einer abweichenden Beurteilung im Körperschaftsteuerrecht kommen solle (umsatzsteuerlich kein Unternehmer, Körperschaftsteuerrechtlich sehr wohl Unternehmer).

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Der Betrieb einer Krankenanstalt falle nicht unter den Begriff des Hoheitsbetriebes, weil damit weder klassische innerkirchliche Aufgaben übernommen würden, noch eine Tätigkeit in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolge.

Die Ausgliederung einer Betätigung aus einer Körperschaft öffentlichen Rechts stelle auch im Zusammenhang mit der Personalgestellung durch die Körperschaft öffentlichen Rechts keine ungewöhnliche Gestaltung dar. Es entspreche der allgemeinen Lebenserfahrung, dass derartige Maßnahmen für privatwirtschaftliche Bereiche - nicht zuletzt aus der Überlegung, dass im Rahmen der Kapitalgesellschaft vermehrt betriebswirtschaftliche Aspekte einfließen können - von einer größeren Zahl von Körperschaften öffentlichen Rechts gesetzt würden.

Ob das Merkmal der wirtschaftlichen Selbständigkeit erfüllt sei, sei nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen. Wie im jüngsten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Dezember 2011, 2010/15/0192, ASFINAG, seien im Beschwerdefall auf Grund einer Vertragsbeziehung Leistungen erbracht worden und sei die Vertragserfüllung in der Absicht der Erzielung von Einnahmen erfolgt. Entscheidend sei gegenständlich, dass die Betreuung der Patienten nicht auf Grund öffentlicher Regelungen, sondern auf Grund einer vertraglichen Vereinbarung mit der GmbH erfolgt sei. Es bestehe sohin kein Anhaltspunkt dafür, die laufende Erfüllung dieser Aufgaben dem Hoheitsbereich zuzuordnen. Im vorgenannten Erkenntnis werde weiters auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. November 2010, 2007/15/0101, WIFI, verwiesen, wonach der Umstand, dass eine Körperschaft öffentlichen Rechts die Kosten für das überlassene Personal laufend und kontinuierlich in Rechnung stelle, für die Eigenständigkeit der Vertragserfüllung und Trennung von einer hoheitlichen Tätigkeit spreche.

Warum zum Zeitpunkt des Ordenseintrittes in den Konvent auf Grund der geltenden Konstitutionen, die ein künftiges Mitwirken in der Krankenanstalt festlegen, keine Dispositionsfreiheit bestehen sollte, bleibe nicht hinreichend nachvollziehbar, zumal auch beim satzungsgemäßen Handeln des Konvents im Dienste der Krankenpflege noch nichts darüber gesagt werde, in welcher Form dies zu geschehen habe. Der eigenwirtschaftliche Betrieb sei nicht zwingend erforderlich, denn sonst wäre die Gründung der Tochterkapitalgesellschaft ohnehin nicht zulässig gewesen. Somit könne der Einsatz der Ordensangehörigen im Dienste der Krankenpflege auch an ausgegliederte Rechtsträger im Wege der Entsendung im Rahmen eines Personalgestellungsvertrages statutengemäß erfolgen.

Nach Darstellung der Betriebsprüfung erfolge eine monatliche Gesamtabrechnung der Entgelte nach den verschiedenen Einsatzbereichen des Personals. Von einer vollständigen fremdüblichen Einstufung der Ordensangehörigen in Anlehnung an kollektivvertragliche Bezüge könne insofern nicht gesprochen werden, weil weder Sozialversicherungsbeiträge geleistet werden noch ein entsprechender Lohnsteuerabzug erfolge. Dieser Hinweis könne den angefochtenen Bescheid allerdings nicht stützen, zumal es für die GmbH gleichgültig sei, ob von den ausbezahlten Gestellungsentgelten ein Teil für Lohn- und Sozialabgaben abgeführt werde. Der Gesamtaufwand der Tochterkapitalgesellschaft bleibe unverändert, nur könne der Beschwerdeführer den Gesamtbetrag vereinnahmen.

In diesem Zusammenhang sei auf die herrschende Lehre der Besteuerung von Angehörigen der Orden und Kongregationen hinzuweisen. Nach den Lohnsteuerrichtlinien werde im Regelfall ein Dienstverhältnis zwischen den abgestellten Ordensangehörigen und der ihre Dienste in Anspruch nehmenden Einrichtung nicht begründet. Folglich unterbleibe auch der Lohnsteuerabzug für die verrechneten Bezüge, da ein (bloßer) Personalgestellungsvertrag vorliege.

Die steuerliche Beurteilung der Einkünfte von Ordensangehörigen sei insgesamt betrachtet nach der angeführten Judikatur des RFH und des BFH - wie näher dargestellt - widersprüchlich, kasuistisch und nicht konsistent, weil Einkünfte aus verschiedenen Betätigungen völlig unterschiedlich behandelt würden. Tätigkeitseinkünfte würden einerseits der Individualbesteuerung des Ordensangehörigen (Lohnsteuer) unterworfen, andererseits würden Personalgestellungen mit Einschränkungen steuerlich anerkannt.

Daraus ergebe sich folgende Besteuerungssituation: Ein Ordensangehöriger mit einem Individualdienstvertrag unterliege selbst der Besteuerung und liefere die ihm zugeflossenen Nettoeinkünfte an den Orden ab. Somit komme dem Orden der Nettoeinkünfte zu, aus dem die Lebenshaltungskosten der Ordensgemeinschaft gedeckt werden. Im Rahmen der Personalgestellung unterliege der Ordensangehörige mangels Dienstverhältnisses nicht der Einkommensbesteuerung, das Gestellungsentgelt werde durch den Orden vereinnahmt. Der Vergleich mit einer üblichen Arbeitnehmerüberlassung sei gegenständlich nicht vollumfänglich möglich, weil der "Arbeitnehmer" weder mit dem Arbeitskräfteüberlasser (Orden) noch mit dem Gestellungsnehmer (GmbH) über einen Dienstvertrag verbunden sei.

Bei Steuerfreistellung des Gestellungsentgeltes würden zwar Einnahmen erzielt, aber keine darauf lastenden Abgaben entrichtet und somit das volle Arbeitsentgelt dem Orden zur Deckung satzungsgemäßer Zwecke und auch der Lebenshaltungskosten gereichen. Soweit sich der Beschwerdeführer auf die umsatzsteuerliche

Beurteilung bezöge, handle es sich bei den genannten Erlässen um keine verbindlichen Rechtsquellen. Spezielle Ausführungen zur ertragsteuerlichen Beurteilung der Besteuerung der Orden und Kongregationen fänden sich im zitierten Umsatzsteuerkommentar nicht.

Der Beschwerdeführer erachtet sich durch diesen Bescheid in seinem Recht auf Körperschaftsteuerfreiheit der für die Gestellung seiner Ordensschwwestern von der gemeinnützigen GmbH bezogenen Entgelte verletzt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 KStG 1988 ist Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts jede Einrichtung, die

- wirtschaftlich selbständig ist und
- ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und
- zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und
- nicht der Land- und Forstwirtschaft (§ 21 des Einkommensteuergesetzes 1988) dient.

Nach § 2 Abs. 5 KStG 1988 liegt eine privatwirtschaftliche Tätigkeit iSd Abs. 1 nicht vor, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient (Hoheitsbetrieb). Eine Ausübung der öffentlichen Gewalt ist insbesondere anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist.

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die Abgrenzung zur grundsätzlich nicht der Steuerpflicht unterliegenden hoheitlichen Tätigkeit der öffentlichen Hand dahin gehend gefunden, dass unter Ausübung öffentlicher Gewalt Tätigkeiten zu verstehen sind, durch welche die Körperschaft öffentlichen Rechts Aufgaben erfüllt, die ihr in ihrer Eigenschaft als Träger der öffentlichen Gewalt eigentümlich und vorbehalten sind. Die Aufgaben können dabei ausdrücklich durch die Rechtsordnung übertragen sein oder sich aus dem allgemeinen Aufgabenbereich der Körperschaft öffentlichen Rechts ergeben (vgl. mit weiteren Hinweisen das Erkenntnis vom 17. November 2005, 2001/13/0239).

Die Gestellung von Personal zur Ausübung der Krankenpflege ist Körperschaften öffentlichen Rechts weder eigentümlich noch vorbehalten.

Im Erkenntnis vom 24. Februar 2004, 98/14/0062, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits ausgesprochen, wenn eine Körperschaft öffentlichen Rechts einen Betrieb in privatrechtlicher Form, also durch einen ausgegliederten Rechtsträger, führt und dem ausgegliederten Rechtsträger einen Teil ihrer Dienstnehmer in der Form des Personalleasings entgeltlich überlässt, wird von den Merkmalen eines Betriebes gewerblicher Art in der Regel (nur) jenes der wirtschaftlich selbständigen Einrichtung strittig sein. Ob dieses Merkmal vorliegt, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen.

Das Kriterium der wirtschaftlichen Selbständigkeit wird in § 2 Abs. 1 KStG 1988 nicht definiert. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Anhaltspunkte, aus denen auf eine wirtschaftliche Selbständigkeit im Sinn des § 2 Abs. 1 KStG 1988 geschlossen werden kann, eine besondere Leitung, ein geschlossener Geschäftskreis oder ein ähnliches auf Einheit hindeutendes Merkmal (vgl. das Erkenntnis vom 22. Dezember 2004, 2001/15/0141 und 0145). Völlige Selbständigkeit verlangt dieses Tatbestandsmerkmal jedenfalls nicht (vgl. das Erkenntnis vom 17. Oktober 2001, 99/13/0002).

Im Rahmen der Gesamtbetrachtung ist auch auf den Gesetzeszweck der Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts Bedacht zu nehmen. Dieser besteht nach einhelliger Auffassung in der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zu privaten Wirtschaftseinheiten, indem durch die Besteuerung der von Körperschaften öffentlichen Rechts geführten Betriebe im Sinne einer Wettbewerbsneutralität der Besteuerung eine Gleichbehandlung solcher Betriebe mit privaten Unternehmen bewirkt werden soll (vgl. nochmals das Erkenntnis vom 17. Oktober 2001, 99/13/0002, mit weiteren Hinweisen).

In der Beschwerde wird vorgebracht, die Tätigkeit hebe sich im vorliegenden Fall innerhalb der Körperschaft öffentlichen Rechts nicht wirtschaftlich heraus, da die hoheitliche (kirchliche) Tätigkeit des Beschwerdeführers auf Grund der geltenden Ordenskonstitutionen mit der Tätigkeit der Krankenpflege durch die Ordensschwwestern im gemeinnützigen Krankenhaus ident sei. Für die von der belangten Behörde unterstellte Einrichtung der Schwesterngestellung an das gemeinnützige Krankenhaus gebe es weder eine besondere Leitung noch einen geschlossenen Geschäftskreis und auch kein anderes auf eine Selbständigkeit hindeutendes Merkmal. Insbesondere werde die Vergütung nach Fremdüblichkeit seitens des Krankenhauses, und nicht vom Beschwerdeführer, festgesetzt. Auch bestehe keine vertragliche Verpflichtung betreffend die Anzahl sowie das Zeitausmaß der gestellten Schwestern. Die fremdübliche Ermittlung der Gestellungsentgelte erfolge in Übereinstimmung mit den krankenanstaltenrechtlichen Bestimmungen zur Finanzierung privater Krankenanstalten mit öffentlichem Versorgungsauftrag. Es liege auch weder ein geschlossener Verrechnungskreis vor, noch werden die Kosten der Gestellung ermittelt. Die vom Bundesminister für Finanzen verlautbarten Vergütungssätze für die Tätigkeit von Ordensangehörigen in ordenseigenen Betrieben, die von der Erstbehörde als fiktive Betriebsausgaben

anerkannt worden seien, und deren Heranziehung die Erstbehörde letzten Endes überhaupt erst zu der Annahme geführt habe, es würde ein Gewinnaufschlag verrechnet, könnten nicht zur Annahme führen, dass die Kosten der Personalgestellung ermittelt worden wären. Der Beschwerdeführer unterliege keinen Rechnungslegungsvorschriften. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Dezember 2004, 2001/15/0141, reiche die Verbuchung von Einnahmen für sich nicht aus, um von einer wirtschaftlichen Selbständigkeit dieser Tätigkeit sprechen zu können.

Wie der Gerichtshof im Erkenntnis vom 25. November 2010, 2007/15/0101, ausgesprochen hat, spricht der Umstand, dass eine Körperschaft öffentlichen Rechts die Kosten (für das überlassene Personal) aus einem auf einen längeren Zeitraum hin angelegten Vertrag laufend ermittelt und dem Vertragspartner diese Kosten laufend und kontinuierlich in Rechnung stellt, somit eigene Verrechnungskreise für die Abrechnung des Vertrages bestehen, für die Eigenständigkeit der Vertragserfüllung und Trennung von einer hoheitlichen Tätigkeit der Körperschaft.

Dem angefochtenen Bescheid lässt sich nicht entnehmen, auf Grund welchen Sachverhaltssubstrats die belangte Behörde zur Bejahung des Kriteriums der wirtschaftlichen Selbständigkeit der streitgegenständlichen Personalgestellung gelangt ist. Die Bescheidbegründung beschränkt sich in diesem Zusammenhang weitgehend auf die Wiedergabe von Literaturmeinungen und Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes, deren Einschlägigkeit in Bezug auf den vorliegenden Fall nicht ohne weiteres nachvollzogen werden kann. So lag dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. November 2010, 2007/15/0101, eine Personalgestellung zu Grunde, deren Entgelt im Rechnungsabschluss der Körperschaft öffentlichen Rechts eigenständig ausgewiesen war, wobei die Körperschaft die Kosten für das überlassene Personal exakt ermittelt und der GmbH diese Personalkosten eigens in monatlichen Abrechnungen in Rechnung gestellt hatte. Überdies stand der Geschäftsführer der GmbH in einem Weisungsverhältnis zur Körperschaft und wurde die GmbH ausschließlich mit von der Körperschaft bereit gestellten Dienstnehmern betrieben, selbst die Nachbesetzung unterschiedlicher Dienstnehmer erfolgte durch die Körperschaft.

Welche diesbezüglichen Verhältnisse im Beschwerdefall vorliegen, wurde im Verwaltungsverfahren nicht festgestellt. Die in der Beschwerde hervorgehobene kirchliche Zweckbestimmung der Körperschaft spricht jedenfalls gegen die Annahme, dass Schwestern je nach dem Bedarf des Krankenanstaltenbetriebes "angeworben" und der GmbH "zur Verfügung gestellt" werden können und insoweit eine Konkurrenzierung mit privaten Arbeitskräftevermittlern auf der Hand läge. Alleine die Vereinnahmung eines Gestellungsentgeltes für die Überlassung der Ordensangehörigen vermag einen Betrieb gewerblicher Art nicht zu begründen (vgl. das schon vom Beschwerdeführer angeführte Erkenntnis vom 22. Dezember 2004, 2001/15/0141 und 0145). Weitergehende Feststellungen wurden vom Prüfer wie auch der belangten Behörde nicht getroffen.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 1. September 2015