

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache des Bf. gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 11.05.2009 betreffend Körperschaftsteuer 2004 bis 2006 sowie Körperschaftsteuervorauszahlungen 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben und die angefochtene Entscheidung aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Seit 1. Jänner 2003 wurde das vom Beschwerdeführer (Bf.) geführte Krankenhaus in eine (Tochter-) GmbH eingebbracht. Die bisher tätigen geistlichen Schwestern werden auf Basis eines Gestellungsvertrages im Krankenhausbetrieb beschäftigt und ein fremdüblicher, dem weltlichen Personal entsprechender Bruttolohn an den Bw. als Gestellungsentgelt ausbezahlt. In rechtlicher Hinsicht vertrat das Finanzamt die Auffassung, bei der Personalgestellung durch den als Körperschaft öffentlichen Rechts geltenden Konvent liege ein Betrieb gewerblicher Art im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes vor, wenn die Gestellung erwerbsmäßig betrieben werde. Wenn das verrechnete Entgelt einen angemessenen Gewinnaufschlag enthält, sei von einem Betrieb gewerblicher Art auszugehen, wobei die vom Bundesministerium für Finanzen verlautbarten Vergütungssätze für die Tätigkeit von Ordensangehörigen in den ordenseigenen Betrieben als fiktive Betriebsausgaben anerkannt werden.

In seiner Berufung/Beschwerde wandte sich der Bf. gegen die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art und den sich daraus resultierenden abgabenrechtlichen Konsequenzen. Das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art sei aufgrund nachfolgender Sachverhalte nicht gegeben:

### 1. Ausschließlich hoheitlicher Auftrag:

Die Schwestern des Institutes hätten sich zum Ziel gesetzt, diesen Dienst der Nächstenliebe in ihrem Krankenhaus besonders durch Krankenpflege auszuüben.

Seit Gründung der Krankenanstalt arbeiteten sämtliche Schwestern ausschließlich und uneingeschränkt im Krankenanstaltenbetrieb und erfüllten damit ihren hoheitlichen Auftrag. Die wirtschaftliche Realität - keinerlei staatliche Unterstützung, keine private Unterstützung durch Spenden - machte es notwendig, dass sich der Konvent ausschließlich aus der Tätigkeit seiner Ordensschwestern refinanziert.

Neben der Finanzierung der Lebenshaltungskosten der Ordensschwestern (inklusive Pflege der Schwestern im Alter) muss der Bf. aus diesen Mitteln noch teilweise die Finanzierungsaufgaben des Landes Steiermark (für die gemeinnützige Krankenanstalt) übernehmen. Die derzeitige Finanzierungsvereinbarung mit dem Land Steiermark sehe lediglich eine mit einem Absolutbetrag gedeckelte Abgangsdeckung vor. Etwaige Mehraufwendungen seien vollständig vom Konvent zu tragen. Die Investitionsfinanzierung (Neuinvestitionen) müsse - soweit nicht im Einzelfall durch Investitionszuschüsse unterstützt - sogar vollständig von ihm erfolgen.

Die Gründung der GmbH und die damit verbundene Ausgliederung des Krankenanstaltenbetriebes im Jahr 2004 erforderte eine vertragliche Grundlage der Schwesternmitarbeit im Krankenanstaltenbetrieb (sogenannter "Gestellungsvertrag"). Seit dieser Zeit werde die von den Schwestern im Krankenhaus erbrachte Arbeitsleistung vollständig fremdüblich - Einstufung gemäß Kollektivvertrag für weltliche Angestellte - vergütet. Es finde keine Verrechnung von Gewinnzuschlägen zusätzlich zum Leistungsentgelt statt, sodass die von der Betriebsprüfung unterstellte "gewerbsmäßige und auf Gewinn ausgerichtete Personalgestellung" inhaltlich nicht nachvollzogen werden kann und nicht gegeben sei.

## 2. Fehlende Voraussetzungen für einen Betrieb gewerblicher Art:

Im Körperschaftsteuerrecht ist die Körperschaft öffentlichen Rechts (Bw.) gemäß § 1 Abs. 3 Z 2 iVm § 21 Abs. 2 und 3 KStG lediglich mit ihren endbesteuerten Kapitaleinkünften beschränkt steuerpflichtig. Eine Ausnahme bestehe gemäß § 2 Abs. 1 KStG für den Betrieb gewerblicher Art.

Zur Beurteilung, ob im konkreten Fall der "Schwesterngestellung" von Ordensschwestern überhaupt ein Betrieb gewerblicher Art begründet werden könne, sei vorrangig der Wille des Gesetzgebers zu hinterfragen und zu beachten. Durch das dKStG 1934 wurde die Steuerpflicht für Körperschaften öffentlichen Rechts auf "Betriebe gewerblicher Art" beschränkt. Damit war beabsichtigt, alle Betriebe der öffentlichen Hand der Körperschaftsteuer zu unterwerfen, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebes bieten. Das KStG 1988 behielt diese Rechtsstruktur für die Besteuerung der öffentlichen Hand grundsätzlich bei. Zusätzlich wurden im KStG Kriterien für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art definiert, an Hand derer der konkrete Sachverhalt zu beurteilen ist. Aufgrund des Gesetzeswortlautes liegt ein Betrieb gewerblicher Art nur dann vor, wenn sämtliche Kriterien kumulativ erfüllt seien ("und").

Das Erfordernis "wirtschaftliche Selbständigkeit" setze voraus, dass sich die wirtschaftliche Tätigkeit aus der Gesamttätigkeit der Körperschaft öffentlichen Rechts heraushebe. Zur Bestimmung des Merkmals können die in § 2 Abs. 1 KStG 1966 beispielsweise aufgezählten Merkmale, die im KStG 1988 der Straffung des Tatbestandes geopfert wurden, herangezogen werden, nämlich besondere Leitung, geschlossener Geschäftskreis oder ein ähnliches auf Einheit hindeutendes Merkmal. In diesem Sinne werden auch die Ausübung der Tätigkeit in besonderen Räumen, die besondere Satzung oder Überwachung der Tätigkeit, eine besondere sachliche Ausstattung oder die besondere Bereitstellung eines speziellen Stabs von Arbeitern und Angestellten relevant sein.

Sämtliche oben angeführten Merkmale treffen im konkreten Anlassfall nicht zu. Bereits im Zeitpunkt des Ordenseintritts in den Konvent werde aufgrund der geltenden Konstitutionen deren zukünftiges Mitwirken in der Krankenanstalt festgelegt. Auch aus Sicht des Konvents bestehe keinerlei Dispositionsfreiheit. Dies sei völlig konträr zum Unternehmertum, wo der jeweilige Unternehmer selbst entscheidet, wie und wo die Mitarbeiter am gewinnträchtigsten eingesetzt werden können und ob er seine Unternehmertätigkeit beendet oder nicht. Zusätzlich zur fehlenden Dispositionsfreiheit erfolge keine besondere 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.

Auch das Merkmal "privatwirtschaftliche Tätigkeit" könne aufgrund der Begriffsbestimmung "Tätigwerden erfolgt außerhalb des Hoheitsbetriebes der Körperschaft öffentlichen Rechts" durch Verweis auf die Konstitutionen des Konvents als nicht erfüllt betrachtet werden. Nach der Rechtsprechung sei nämlich dann von einer hoheitlichen Tätigkeit auszugehen, wenn diese der Körperschaft eigentümlich und vorbehalten ist.

Da zwei der drei relevanten Merkmale (nicht der Land-und Forstwirtschaft dienend ist selbsterklärend) eines Betriebes gewerblicher Art nicht erfüllt werden, könne somit durch die Schwesterngestellung kein Betrieb gewerblicher Art begründet werden.

### 3. Analoge Auslegung des Betriebes gewerblicher Art im Umsatzsteuerrecht:

Die wörtliche Interpretation des § 2 KStG iVm dem § 2 Abs. 3 UStG führte zu dem Ergebnis, dass keinesfalls ein Betrieb gewerblicher Art im Körperschaftsteuerrecht vorliegen kann, wenn nicht auch ein Betrieb gewerblicher Art im Sinne des Umsatzsteuergesetzes vorliege.

Unstrittig - von der Betriebsprüfung auch in dieser Form bestätigt - ist, dass die Ausführungen der einschlägigen Umsatzsteuerkommentare sowie des Erlasses zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Einrichtungen der katholischen Kirche, Orden und Kongregationen sowie der Diözesan-Caritas (AÖF 1975/221) zum Thema Betrieb gewerblicher Art im Zusammenhang mit der Personalgestellung Gültigkeit haben.

Im angeführten Erlass lautet die Ziffer 3.2. wie folgt: "Die Gestellung von Ordensschwestern, (anderen Ordensangehörigen oder Priestern für Dienstleistungen in weltlichen und kirchlichen Einrichtungen (z. B. Kranken-, Heil- und Pflegeanstalten, Alters-, Blinden- und Siechenheimen, Kindergarten, Kinderheimen, Schulen und Pfarren) bildet ebenfalls keinen Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 KStG 1966."

Ruppe schreibt dazu im Kommentar zum UStG 1994<sup>3</sup>, § 2 Tz 222, Seite 307 wie folgt: "Personalgestellung durch KöR bildet für sich alleine keinen BgA, sofern lediglich Arbeitnehmer der KöR im Rahmen der Hoheitsverwaltung befristet oder auf Dauer einem anderen Rechtsträger zur Dienstleistung überlassen werden. Es fehlt bereits an der wirtschaftlichen selbständigen Einrichtung, die § 2 KStG verlangt. Erfolgt daher Personalgestellung durch eine KöR an eine ausgegliederte Kapitalgesellschaft, liegt nach innerstaatlichem Recht (bei Entgeltlichkeit) keine steuerbare Leistung bzw. (bei Unentgeltlichkeit) kein Eigenverbrauch vor.

Noch deutlicher formulieren dazu Achatz/Leitner, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung im Steuerrecht, Wien 2001, S 40: "Keinen Betrieb gewerblicher Art begründet dagegen die Personalgestellung im Rahmen der Ausübung hoheitlicher Gewalt. Dies trifft uE auf die Personalgestellung kirchlicher Einrichtungen (Orden) an Krankenhäuser zu.

Da sich sogar die umsatzsteuerliche Auslegung des Betriebes gewerblicher Art auf die fehlende wirtschaftliche Selbständigkeit des Körperschaftsteuerrechts bezieht, sei nicht nachvollziehbar, dass es trotzdem nun zu einer abweichenden Beurteilung im Körperschaftsteuerrecht kommen soll (umsatzsteuerrechtlich kein Unternehmer, körperschaftsteuerrechtlich sehr wohl Unternehmer).

Sowohl der Erlass, die einschlägige Literatur als auch die Betriebsprüfung selbst bestätigten, dass die Schwesterngestellung keinen Betrieb gewerblicher Art im Sinne des Umsatzsteuergesetzes begründe. Aufgrund der wörtlichen Interpretation des Gesetzestextes sei somit auch kein Betrieb gewerblicher Art im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes denkbar.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Diese wurde in der Berufungsentscheidung RV/0707-G/09 vom 7. März 2012 als aus folgenden Gründen als unbegründet abgewiesen:

„Führt eine Körperschaft öffentlichen Rechts einen Betrieb in privatrechtlicher Form, also durch einen ausgegliederten Rechtsträger, und überlässt sie entgeltlich dem ausgegliederten Rechtsträger einen Teil ihrer Dienstnehmer in der Form des Personalleasing, wird von den Merkmalen eines Betriebes gewerblicher Art in der Regel jenes der wirtschaftlich selbständigen Einrichtung strittig sein (VwGH 24. Februar 2004, 98/14/0062, Ruppe, UStG 1994<sup>3</sup>, § 2 Tz 222, aber auch Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, § 2 Anmerkung 8). Ob dieses Merkmal gegeben ist, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen, und hängt vom Vorhandensein von für die

Selbständigkeit sprechenden Einrichtungen, wie etwa einer besonderen Leitung (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht I8, Tz 923) ab.

Das Kriterium der wirtschaftlichen Selbständigkeit wird in § 2 Abs. 1 KStG 1988 nicht definiert. Nach der Rechtsprechung 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 (VwGH 22. Dezember 2004, 2001/15/0141).

Beim Kriterium wirtschaftliche Selbständigkeit handelt es sich um ein "qualitatives Merkmal", wobei dies losgelöst vom quantitativen Merkmal der Erzielung von Einnahmen von wirtschaftlichem Gewicht zu prüfen ist. Es ist aber keineswegs erforderlich, dass immer sämtliche qualitativen Merkmale erfüllt sein müssen; so kann auch bei Fehlen einer besonderen Leitung oder einer in sich geschlossenen Buchführung wirtschaftliche Selbständigkeit vorliegen (VwGH 17. Oktober 2001, 99/13/0002, zu einer Dienststellenkantine; oder VwGH vom 26. März 2004, 98/14/0062, "ob dieses Merkmal [wirtschaftliche Selbständigkeit] gegeben ist, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen, und hängt vom Vorhandensein von für die Selbständigkeit sprechenden Einrichtungen, wie etwa einer besonderen Leitung (Doralt/Ruppe, I8, Tz 923) ab".

Die Tätigkeit muss sich innerhalb der Körperschaft öffentlichen Rechts wirtschaftlich herausheben, etwa durch eine besondere Leitung, eigenes Personal, einen geschlossenen Geschäftskreis, eigene Buchführung, eigene Verrechnungsstelle oder einem ähnlichen auf eine Einheit hinweisendes Merkmal.

In diesem Zusammenhang ist auf den Gesetzeszweck der Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes Bedacht zu nehmen. Dieser besteht nach einhelliger Auffassung in der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zu privaten Wirtschaftseinheiten, indem durch die Besteuerung der von Körperschaften öffentlichen Rechtes geführten Betriebe im Sinne einer Wettbewerbsneutralität der Besteuerung eine Gleichbehandlung solcher Betriebe mit privaten Unternehmen bewirkt werden soll (VwGH 17. Oktober 2001, 99/13/0002).

Lang/Schuch/Staringer, KStG § 2, Rz. 44 kommen zur Überzeugung, dass die wirtschaftliche Selbständigkeit zu einem hohen Grad gestaltbar ist (unter Hinweis auf: Achatz/Leitner, Körperschaften<sup>2</sup>, 51 f). Vor dem Hintergrund des Gedankens der Wettbewerbsneutralität muss sich die Beurteilung der wirtschaftlichen Selbständigkeit daher einer Bewertung rein organisatorischer Maßnahmen stärker lösen und auch wirtschaftlichen Merkmalen wie einer unternehmerischen Ausrichtung auf Wettbewerb, dem Marktauftritt oder der Kundenstruktur auf der Nachfrageseite größeres Augenmerk schenken. Selbstverständlich lässt sich ohne weiteres entgegenhalten, dass diese Merkmale bei Personalleasingvereinbarungen des (Allein-) Gesellschafters mit der "eigenen" GmbH kaum in dieser geforderten Deutlichkeit auftreten werden. Um entsprechende Wettbewerbsgleichheit mit privaten Personalgestellungen und die Vergleichbarkeit mit der Individualbesteuerung herzustellen, werden derartige

Gestellungsentgelte im Rahmen des Betriebes gewerblicher Art erfasst, zumal der Bw. als Leistungsanbieter gegenüber anderen Mitbewerbern (auch Dienstnehmern) in Wettbewerb tritt.

Nach Darstellung der Betriebsprüfung erfolgt 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 erfolgt. Dieser Hinweis vermag den angefochtenen Bescheid allerdings nicht zu stützen, zumal es für die GmbH gleichgültig ist, ob von den ausbezahlten Gestellungsentgelten ein Teil für Lohn- und Sozialabgaben - wie bei den übrigen Dienstnehmern abführt oder diese ungeteilt auszahlt. Der Gesamtaufwand der Tochterkapitalgesellschaft bleibt somit unverändert, lediglich beim Empfänger (Bw.) wird der Gesamtbetrag vereinnahmt.

Im Rahmen einer Personalgestellung unterliegt der Ordensangehörige mangels Dienstverhältnis nicht der Einkommensbesteuerung und es wird ein Gestellungsentgelt durch den Orden vereinnahmt.“

Diese Entscheidung wurde vom Bf. mit Beschwerde an den VwGH angefochten, der sie mit Erkenntnis vom 1. September 2015, 2012/15/0089 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aus folgenden Gründen aufhob:

Im Erkenntnis vom 24. Februar 2004, 98/14/0062, habe 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 Personalleasing entgeltlich überlässt, werde von den Merkmalen eines Betriebes gewerblicher Art in der Regel (nur) jenes der wirtschaftlich selbständigen Einrichtung strittig sein. Ob dieses Merkmal vorliege, sei nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen.

Im Rahmen der Gesamtbetrachtung sei 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 werde 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 Ordensschwestern 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 Bf. 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 habe, 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 lasse sich nicht entnehmen, auf Grund welchen Sachverhaltssubstrats die belangte Behörde zur Bejahung des Kriteriums der wirtschaftlichen Selbständigkeit der streitgegenständlichen Personalgestellung gelangt sei. 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 ausgeschiedener Dienstnehmer erfolgte durch die Körperschaft. Welche diesbezüglichen Verhältnisse im Beschwerdefall vorliegen, sei im Verwaltungsverfahren nicht festgestellt worden.

Mit Schreiben vom 12. Oktober 2015 und 27. Oktober 2015 wurde das Finanzamt von den beanstandeten fehlenden Feststellungen der Verhältnisse, die für das Vorliegen eines

Betriebes gewerblicher Art sprechen würde in Kenntnis gesetzt und eingeladen, weitere Sachverhaltsergänzungen vorzunehmen. Weiters wurde auf die Problematik der bloß erlassmäßig geregelten Gestellungsentgelte, die als Betriebsausgaben abgezogen wurden hingewiesen.

In der weiteren Folge wurden vom keine weiteren inhaltlichen Vorbringen erstattet, sodass auf Grund des bisherigen Parteienvorbringens zu entscheiden war.

Über die Berufung/Beschwerde wurde 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.

Die vom Bf. 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. Die bloße Vereinnahmung eines Gestellungsentgeltes für die Überlassung

der Ordensangehörigen vermag einen Betrieb gewerblicher Art nicht zu begründen (vgl. VwGH 22. Dezember 2004, 2001/15/0141 und 0145).

Daher war der Beschwerde statzugeben angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Graz, am 13. Jänner 2016