

GZ. RV/0110-K/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Kärntner Treuhand- und Revisions GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 und 1996 vom 30. April 1997 und vom 17. Oktober 2000 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die mit Gesellschaftsvertrag vom 7. Juni 1988 zum Zwecke des Betriebes des Krankenhauses NN gemäss den Bestimmungen der K Krankenanstaltenordnung sowie zur Ausübung des

Gastgewerbes in der Betriebsform eines Krankenhaus - Buffets gegründete Bw. wurde am 21. Juli 1988 im seinerzeitigen Handelsregister eingetragen.

Im Zuge der außerordentlichen Generalversammlung vom 12. September 1997 erfolgte die Abspaltung des Krankenhaus-Betriebes durch Übertragung auf die neu gegründete K NN GmbH unter Zurückbehaltung des Liegenschaftsbesitzes. Die Firma der ursprünglichen K NN GmbH erfuhr eine Änderung in ABV GmbH (= Bw.). Gegenstand des Unternehmens bildet nunmehr die Verwaltung der im Eigentum dieser Gesellschaft verbliebenen Liegenschaften sowie deren Vermietung und Verpachtung. Die Geschäftsleitung der Bw. befindet sich in NN.

Die Bw. schloss mit dem Land K am 3. November 1992 einen Vertrag, in welchem sich das Land K verpflichtet, speziell die durch den Betrieb der Gynäkologie bzw. durch die Anhebung des Versorgungsniveaus entstehenden Kosten abzugelten bzw. die Honorarkosten externer Konsiliarfachärzte sowie die Zahlung einer Pauschale für die Anschaffung von medizinischen Geräten und die Refundierung der Bruttolöhne zuzüglich der Lohnnebenkosten des zusätzlich über den Stand vom 1. April 1992 hinaus abgestellten Personals abzugelten. Die Abgeltung durch das Land für diese vertragsinhaltlich genau festgelegten Kosten hat insoweit zu erfolgen, als die durch den Krankenanstalten- Zusammenarbeitsfonds hiefür bereitgestellten Mittel nicht ausreichen.

In der am 10. Oktober 1996 überreichten Körperschaftserklärung der Bw. für das Jahr 1995 waren Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ATS 40.963.451,-- ausgewiesen. Die erklärten Einkünfte lagen dem Körperschaftsteuerbescheid vom 16. Oktober 1996 zugrunde.

Die am 24. Oktober 1996 erhobene Berufung richtete sich "*gegen die nicht erfolgte Berücksichtigung der im Betriebsergebnis des Wirtschaftsjahres 1995 enthaltenen steuerfreien Betriebszuschüsse aus den Mitteln des Krankenanstalten- Zusammenarbeitsfonds in Höhe von ATS 15.367.100,-- bei Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte aus Gewerbebetrieb.*"

Die Berufung vom 24. Oktober 1996 wurde mit Schreiben vom 20. Jänner 1997 zurückgenommen.

Auf Basis von im Zuge einer durchgeföhrten Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1995.

Bei Ermittlung der dem bekämpften Körperschaftsteuerbescheid 1995 zugrunde gelegten Einkünften aus Gewerbebetrieb wurden die vom Krankenanstalten- Zusammenarbeitsfonds gewährten Betriebszuschüsse als steuerfreie Zuschüsse behandelt. In derselben Höhe erfolgte eine Kürzung der mit den gewährten Betriebszuschüssen - unstrittig - in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden betrieblichen Aufwendungen.

Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1995 vom 06. Mai 1996 wurde wie folgt begründet:

Gemäss Art. 27 der Vereinbarung gemäss Art. 15 a B-VG über die Krankenanstaltenfinanzierung und die Dotierung des Umwelt- und Wasserwirtschaftsfonds, Bundesgesetzblatt 619 vom 25. November 1988, § 26 des Bundesgesetzes über die Errichtung des Krankenanstalten- Zusammenarbeitsfonds bzw. Bundesgesetzblatt 700 vom 30. Dezember 1991 unterliegen die finanziellen Leistungen des Fonds an die Träger der Krankenanstalten weder der Umsatzsteuer noch den Steuern vom Einkommen und Vermögen.

Das Finanzamt erließ eine Berufungsvorentscheidung, in welcher es im Wesentlichen ausführte, dass sich aus dem zitierten § 26 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Errichtung des Krankenanstalten- Zusammenarbeitsfonds nicht ableiten lasse, dass die für den Krankenanstalten - Zusammenarbeitsfonds geltenden Befreiungen auch auf die mit diesem in Verbindung stehenden Krankenanstalten anzuwenden seien. Aus dem Wortlaut des § 26 Abs. 3 gehe eindeutig hervor, dass nur der Fonds von den Abgaben befreit sei, sodass hinsichtlich der Bw. grundsätzlich die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes anzuwenden seien.

Nach Durchführung einer die Jahre 1996 bis 1999 umfassenden Betriebsprüfung wurde in TZ 14 des bezughabenden BP-Berichtes (auszugsweise) dargestellt:

Hinsichtlich der KRAZAF- Zuschüsse des Jahres 1996 in Höhe von ATS 28,122.288,-- wird der Vorgehensweise der Vorbetriebsprüfung gefolgt, in welcher davon ausgegangen wird, dass die KRAZAF- Zahlungen in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zu bestimmten Aufwendungen stehen. Gemäss § 20 EStG sind jedoch jene Aufwendungen , soweit diese mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abzugänglich.

Bei Ermittlung der dem Körperschaftssteuerbescheid 1996 vom 23. Oktober 1997 zugrunde liegenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb fand ebenso eine Kürzung der mit den gewährten und als steuerfrei behandelten Betriebszuschüssen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsaufwendungen statt.

In der **Berufung vom 17. November 2000 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1996** wurde ausgeführt:

Unsere Berufung richtet sich gegen die von der Betriebsprüfung vorgenommene Versteuerung der steuerfreien Betriebszuschüsse aus den Mitteln des Krankenanstalten- Zusammenarbeitsfonds in Höhe von ATS 28,122.288,00.

Es wurden Aufwendungen in Höhe der KRAZAF- Zuschüsse nicht zum Abzug zugelassen, wodurch im Ergebnis die KRAZAF- Zuschüsse steuerpflichtig behandelt werden.

Dieser Ansicht ist zu widersprechen:

Gemäss Art. 27 der Vereinbarung gemäss Art. 15a B-VG über die Krankenanstaltenfinanzierung und die Dotierung des Umwelt- und Wasserwirtschaftsfonds Bundesgesetzblatt 619 vom 25. November 1988, § 26 des Bundesgesetzes über die

Errichtung des Krankenanstalten- Zusammenarbeitsfonds bzw. Bundesgesetzblatt 700 vom 30. Dezember 1991 unterliegen die finanziellen Leistungen des Fonds an die Träger der Krankenanstalten weder der Umsatzsteuer noch den Steuern vom Einkommen und Vermögen.

Die genannte Spezialbestimmung geht vor der Anwendung der Generalbestimmung gemäss § 3 Abs. 1 Z 6 bzw. § 20 Abs. 2 EStG in Verbindung mit § 12 Abs. 2 KStG und § 7 KStG.

Demnach sind die Betriebszuschüsse des Krankenanstalten- Zusammenarbeitsfonds jedenfalls steuerfrei zu behandeln und die damit zusammenhängenden Aufwendungen, ungeachtet der Bestimmungen der § 3 Abs. 1 Ziffer 6, § 20 Abs. 2 EStG in Verbindung mit § 7, § 12 Abs. 2 KStG als Betriebsausgaben bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens zu berücksichtigen.

Im Schreiben vom 03. Dezember 2003 wandte der steuerliche Vertreter der Bw. ein, dass der Krankenanstalten- Zusammenarbeitsfonds aufgrund seiner gesetzlichen Zweckbestimmung überhaupt kein Steuersubjekt im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 bzw. § 1 Abs. 3 lit. b sei und daher die gesetzliche Formulierung insbesondere im Zusammenhang mit Zuwendungen an Träger von Krankenanstalten keinen Sinn ergeben würde. Die Finanzierung des Fonds stamme ausschließlich aus öffentlichen Mitteln.

Zwischenzeitlich sei in den Einkommensteuerrichtlinien (Abschnitt 14 TZ 4856) zu Prämien nach dem Behinderteneinstellungsgesetz eine Interpretation veröffentlicht worden, aus der zu ersehen sei, dass Aufwendungen von Unternehmen für die Einstellung von Schwerbehinderten nicht um die steuerfreien Prämien zu kürzen seien. In Analogie zu dieser gesetzlichen Regelung wäre der in Frage stehende Sachverhalt zu interpretieren.

Über die Berufung wurde erwogen:

**Artikel 27 der Vereinbarung gemäss Art.15 a B-VG über die
Krankenanstaltenfinanzierung und die Dotierung des Umwelt- und
Wasserwirtschaftsfonds bestimmt:**

Befreiung von Gebühren und Abgaben:

Abs. 1: Der Fonds wird von allen bundesrechtlich geregelten Abgaben befreit werden.

Abs. 2: Die vom Fonds in unmittelbarer Erfüllung seiner Aufgaben ausgestellten Schriften und die von ihm abgeschlossnen Rechtsgeschäfte werden von dem Stempel- und Rechtsgebühren befreit werden.

Abs. 3: Die finanziellen Leistungen des Fonds an die Träger der Krankenanstalten werden weder der Umsatzsteuer noch den Steuern vom Einkommen und Vermögen unterliegen.

**§ 26 des Bundesgesetzes, BGBl. 700 vom 30. Dezember 1991, über die Errichtung
des Krankenanstalten- Zusammenarbeitsfonds lautet:**

Befreiung von Gebühren und Abgaben

Abs. 1 Der Fonds ist von allen Abgaben befreit.

Abs. 2 Die vom Fonds in unmittelbarer Erfüllung seiner Aufgaben ausgestellten Schriften und die von ihm abgeschlossenen Rechtsgeschäfte sind von den Stempel- und Rechtsgebühren befreit.

Abs. 3 Die finanziellen Leistungen des Fonds an die Träger der Krankenanstalten unterliegen weder der Umsatzsteuer noch den Steuern vom Einkommen und Vermögen.

§ 3 des EStG 1988 normiert die Befreiungstatbestände von der Einkommensteuer:

In § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 heißt es:

Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (einschließlich Zinsenzuschüsse) zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder zu ihrer Instandsetzung (§ 4 Abs. 7), wenn sie auf Grund gesetzlicher Ermächtigung oder eines Beschlusses eines Organs einer Körperschaft öffentlichen Rechtes gewährt werden.

Entsprechend § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der gemäß § 1 Abs. 2 KStG 1988 unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Jahres bezogen hat. § 7 Abs. 2 zweiter Satz KStG 1988 normiert, dass das Einkommen einer unter § 1 KStG 1988 fallenden Körperschaft nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes (EStG) 1988 und nach dem Körperschaftsteuergesetz (KStG) 1988 zu ermitteln ist.

§ 12 Abs. 2 KStG 1988 lautet:

Weiters dürfen bei der Ermittlung des Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Vermögensvermehrungen und Einnahmen oder mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 des EStG 1988 in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

In der **Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1995** wurde nun unter Hinweis auf Art. 27 der Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG und § 26 des Bundesgesetzes über die Errichtung des Krankenanstalten- Zusammenarbeitsfonds begehrt, auf Basis dieser Gesetzesstellen die vom Krankenanstalten- Zusammenarbeitsfonds an die Bw. gewährten Zuschüsse **bei dieser** derart gestaltet als steuerfrei zu behandeln, dass sehr wohl eine Kürzung der Einkünfte um die erhaltenen Zuschüsse, jedoch keine Kürzung der mit den erhaltenen Zuschüssen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Aufwendungen gemäß § 20 EStG 1988 bzw. § 12 Abs. 2 KStG 1988 erfolgen möge.

Ergänzend wurde in der **Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1996** auf das o.a. Berufungsbegehren verwiesen und präzisiert, die *genannte Spezialbestimmung gehe*

*der Anwendung der Generalbestimmung gemäss § 3 Abs. 1 Z 6 bzw. § 20 Abs. 2 EStG in Verbindung mit § 12 Abs. 2 KStG und § 7 KStG vor. Demnach seien die Betriebszuschüsse des Krankenanstalten- Zusammenarbeitsfonds **jedenfalls steuerfrei** zu behandeln und die damit zusammenhängenden Aufwendungen, **ungeachtet der Bestimmungen der § 3 Abs. 1 Ziffer 6 und § 20 Abs. 2 EStG in Verbindung mit § 7 und § 12 Abs. 2 KStG als Betriebsausgaben bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens zu berücksichtigen.***

Für eine derartige Vorgangsweise bieten Art. 27 der Vereinbarung gemäss Art. 15a B-VG bzw. § 26 des Bundesgesetzes über die Errichtung des Krankenanstalten- Zusammenarbeitsfonds keinen Raum.

Ist eine Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 2 KStG 1988 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig (u.a.: Geschäftsleitung im Inland....), so ist das Einkommen entsprechend § 7 Abs. 2 KStG 1988 nach den Bestimmungen des Einkommensteuer- sowie des Körperschaftsteuergesetzes zu ermitteln. Die unbeschränkte Steuerpflicht der Bw. steht nicht in Zweifel. Demnach dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Vermögensvermehrungen und Einnahmen in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, gemäss § 12 Abs. 2 KStG 1988 nicht abgezogen werden. Dass die den als steuerfrei behandelten Zuschüssen gegenübergestellten und bis zu deren Höhe aufgerechneten Aufwendungen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, wurde seitens der Bw. nicht bestritten.

Die vom Krankenanstalten- Zusammenarbeitsfonds auf Basis der im BGBl. 700 vom 30. Dezember 1991 genannten Voraussetzungen gewährten Betriebszuschüsse stellen Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln dar, die unter den in diesem Bundesgesetz normierten Voraussetzungen als betriebsbezogene Zuschüsse gewährt werden. Solcherart gewährte Zuschüsse stellen betriebsbezogene Einnahmen dar.

Wird die Steuerfreiheit dieser Zuschüsse bejaht, sind jene Aufwendungen und Ausgaben, die mit diesen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, gemäss § 20 Abs. 2 EStG 1988 bzw. § 12 Abs. 2 KStG 1988 nicht abzugsfähig, vgl. dazu Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, TZ 35 ff. zu § 3 EStG 1988.

Diesbezüglich wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 14.01.2003 zu 97/14/0073 verwiesen, in welchem dieser ausführt, dass Aufwendungen, die mit steuerfreien Einnahmen in einem klar abgrenzbaren unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, bis zu deren Höhe nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind. Denn es ergibt sich aus der Systematik

des EStG 1988, dass fehlender Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenüber steht. Werden beispielsweise Subventionen zur Abgeltung betrieblicher Aufwendungen gewährt, sind diese Einnahmen zwar nicht steuerpflichtig, die damit abgegoltenen Aufwendungen dürfen jedoch nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

Demzufolge ist nicht entscheidungsrelevant, aufgrund welcher Bestimmung eine Steuerfreiheit von Zuschüssen oder sonstigen betriebsbezogenen Einnahmen gegeben ist, sondern dass Aufwendungen und Ausgaben, die mit solchen Einnahmen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, in Anwendung des § 7 Abs. 2 KStG 1988 iVm § 12 Abs. 2 KStG 1988 nicht zu berücksichtigen sind.

Auch wenn eine Steuerfreiheit der Zuschüsse aufgrund des Art. 27 der Vereinbarung gemäss Art. 15a B-VG bzw. des § 26 des Bundesgesetzes über die Errichtung des Krankenanstalten-Zusammenarbeitsfonds zu bejahen ist, kann dem gegenständlichen Berufungsbegehren nicht entsprochen werden, da für die nach dem § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 unbeschränkt steuerpflichtige Bw. § 12 Abs. 2 KStG 1988 zur Anwendung gelangt. Denn für die Ermittlung der Einkünfte der Bw. als Empfängerin der Zuschüsse sind – wie bereits oben ausgeführt –, gemäss § 7 Abs. 2 KStG 1988 die Bestimmungen des Einkommen- bzw. Körperschaftsteuergesetzes maßgeblich. Dafür, dass Art. 27 der Vereinbarung gemäss Art. 15a B-VG bzw. § 26 des Bundesgesetzes über die Errichtung des Krankenanstalten-Zusammenarbeitsfonds - als "lex specialis - Bestimmungen" die Anwendung des § 12 Abs. 2 KStG 1988 bzw. § 20 Abs. 2 EStG 1988 bei Ermittlung der Einkünfte **bei den Empfängern** der Zuschüsse ausschließen würden, bieten weder die genannten Gesetzesstellen noch das Einkommen- bzw. Körperschaftsteuergesetz 1988 einen Anhaltspunkt.

Letztlich ist durch den Hinweis auf die Ausführungen in Abschnitt 14 zu TZ 4856 der zwischenzeitig ergangenen Einkommensteuerrichtlinien für die Bw. nichts zu gewinnen. Wenn **erlassmäßig** – eine dem Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuergesetz in dieser Form nicht entnehmbare - besondere Förderung behinderter Arbeitnehmer nach dem Behinderteneinstellungsgesetz erreicht werden soll, lässt die Anführung in der genannten TZ nicht bereits den Schluß zu, dass diese Vorgangsweise auf - selbst in den Richtlinien nicht angeführte - weitere Tatbestände angewandt werden sollte. Grundsätzlich vermögen Erlässe der Finanzverwaltung keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen zu begründen. Dies hat auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28. Jänner 2003, Zi. 2002/14/0139 unter Hinweis auf seine ständige Rechtsprechung festgestellt.

Ob der Krankenanstalten- Zusammenarbeitsfonds als Steuerrechtssubjekt im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 bzw. § 1 Abs. 3 lit. b KStG 1988 anzusehen ist, ist für die Anwendung der Bestimmungen des Einkommen- bzw. Körperschaftsteuergesetz bei Ermittlung der Einkünfte der Bw. (als Empfängerin der Zuschüsse), auf deren Steuerrechtssubjektivität in diesem Falle abzustellen ist, ohne Belang.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, 30. Jänner 2004