



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch StB., vom 12. Juni 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 11. Mai 2009 betreffend Körperschaftsteuer 2004-2006 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer 2009 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Seit 1. Jänner 2003 wurde das vom Berufungswerber (Bw.) geführte Krankenhaus in eine (Tochter-) GmbH eingebracht. 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 wandte sich der Bw. 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 Bw. 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 1994³, § 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 Berufungsentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 2 Abs. 1 KStG 1988](#) ist ein 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.

Der bw. Konvent führte bis 2003 die Krankenanstalt eigenwirtschaftlich als Betrieb gewerblicher Art. Seit 1.1.2003 wird das Krankenhaus durch eine 100% Tochter-GmbH betrieben und der Bw. hält die Gesellschaftsanteile.

Nach dem bw. Vorbringen sei der Betrieb einer Krankenanstalt ein hoheitlicher Auftrag, der durch die Umstrukturierung weggefallen ist und durch eine bloße Personalgestellung an die GmbH ersetzt wurde. Damit behauptet der Bw. inzident, die Gestellung des Ordenspersonals für Tätigkeiten in der GmbH sei in hoheitlichem Auftrag, weil die Satzungen dies vorsehen. Ein derart weites Verständnis vom Hoheitsbetrieb einer als Körperschaft öffentlichen Rechts gleichgestellten Ordensgemeinschaft einer gesetzlich anerkannten Kirche wird nicht geteilt, weil dies nicht zu den unmittelbar kirchlichen Zwecken gehört. Gemäß [§ 38 Abs. 2 BAO](#) gehören zu den kirchlichen Zwecken insbesondere die Errichtung, Erhaltung und Ausschmückung von Gottes(Bet)häusern und kirchlichen Gemeinde(Pfarr)häusern, die Abhaltung des Gottesdienstes, von kirchlichen Andachten und sonstigen religiösen oder seelsorglichen Veranstaltungen, die Ausbildung von Geistlichen und Ordenspersonen, die Erteilung von Religionsunterricht, die Beerdigung und Pflege des Andenkens der Toten in

religiöser Hinsicht, ferner die Verwaltung des Kirchenvermögens, die Besoldung der Geistlichen und der kirchlichen Dienstnehmer, die Alters- und Invalidenversorgung dieser Personen und die Versorgung ihrer Witwen und Waisen einschließlich der Schaffung und Führung besonderer Einrichtungen (Heime) für diesen Personenkreis. Zusammengefasst können solche Zwecke als Glaubensverkündung oder Missionierung im weitesten Sinne verstanden werden. Der Betrieb einer Krankenanstalt fällt nicht unter den Begriff Hoheitsbetrieb, da weder klassische innerkirchliche Aufgaben übernommen wurden noch eine Tätigkeit in Ausübung öffentlicher Gewalt (vgl. konfessionell geführte Schule mit Öffentlichkeitsrecht) erfolgt.

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 24.2.2004, [98/14/0062](#), Ruppe, UStG 1994³, § 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 I*⁸, Tz 923) ab.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im oa. Vorerkenntnis vom 24.2.2004, 98/14/0062, (u.a. unter Hinweis auf *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, § 2 Anmerkung 8*) 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, 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.

Die Ausgliederung einer Betätigung aus einer Körperschaft öffentlichen Rechts und Einbringung in einer durch so genannte "Privatisierung" entstandenen Tochter-Kapitalgesellschaft der Körperschaft öffentlichen Rechts stellt auch im Zusammenhang mit der Personalgestellung durch die Körperschaft des öffentlichen Rechts keine ungewöhnliche Gestaltung dar. Es entspricht 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 wurden (und letztlich auch in § 2 KommStG idF BGBl I 142/2000 ihren Niederschlag fanden).

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 22.12.2004, [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 17.10.2001, [99/13/0002](#), zu einer Dienststellenkantine; oder VwGH vom 26.3.2004, [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, I^o, 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 Anlehnung an das jüngste Erkenntnis des VwGH 22.12.2011, [2010/15/0192](#) (KöR-ASFINAG) wurden auf Grund einer Vertragsbeziehung Leistungen erbracht und die Vertragserfüllung ist in der Absicht der Erzielung von Einnahmen erfolgt. Entscheidend ist gegenständlich, dass die Betreuung von Patienten nicht auf Grund öffentlicher Regelungen, sondern auf Grund einer vertraglichen Vereinbarung mit der GmbH erfolgt ist. Es besteht sohin kein Anhaltspunkt dafür, die laufende Erfüllung dieser Aufgaben dem Hoheitsbereich zuzuordnen. Im vorgenannten Erkenntnis wird weiters auf das Erkenntnis des VwGH 25.11.2010, [2007/15/0101](#) (KöR- WIFI GmbH) verwiesen, wonach der Umstand, dass eine Körperschaft öffentlichen Rechts die Kosten für das überlassene Personal laufend und kontinuierlich in Rechnung stellt, für die Eigenständigkeit der Vertragserfüllung und Trennung von einer hoheitlichen Tätigkeit spricht.

Über den Grad der erforderlichen wirtschaftlichen Selbständigkeit einer Einrichtung (BgA) sagt das KStG nichts aus. Völlige Selbständigkeit verlangt dieses Tatbestandmerkmal jedenfalls nicht, da es ansonsten fast keine BgA geben würde (*Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer – KStG 1988, § 2, Tz. 48*). 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 17.10.2001, [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*², 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.

Unter Rückgriff auf die vergleichbare deutsche Rechtslage ist bspw. Personalgestellung aus dem Hoheitsbereich an den Betrieb gewerblicher Art einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts, oder aus dem Hoheitsbereich an privatrechtliche Unternehmer, sowie an eine/n Eigengesellschaft oder an eine als gemeinnützig anerkannte Körperschaft öffentlichen Rechts/ Verein (BFH v. 24.2.1994 – V R 25/92, BFH/NV 1995, 353) ein Betrieb gewerblicher Art. Kein Betrieb gewerblicher Art ist Personalgestellung aus dem Hoheitsbereich an eigenen Betrieb gewerblicher Art bzw. aus dem Hoheitsbereich an den Hoheitsbereich einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts. Ebenfalls kein Betrieb gewerblicher Art, wenn entgeltliche Personalgestellung lediglich die Folge organisatorisch bedingter äußerer Zwänge sei und die Beschäftigung gegen Kostenerstattung im Interesse der betroffenen Bedienstete zur Sicherstellung ihrer erworbenen Rechte aus dem Dienstverhältnis mit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ist. Insbesondere sollen Verleihungen an Rechtsträger mit hoheitlichen Funktionen (Universität) nach deutscher Verwaltungspraxis (einschränkend) keinen Betrieb gewerblicher Art darstellen. Zum Teil sei zwischen wissenschaftlichem und nichtwissenschaftlichem Personal zu differenzieren, bei Mischbetrieben sei auf das

Überwiegen abzustellen (div. OFD-Rechtsansichten zitiert bei *Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, § 4 KStG, Anm. 140, „Personalgestellung“*).

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

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 abgeführt oder diese ungeteilt auszahlt. Der Gesamtaufwand der Tochterkapitalgesellschaft bleibt somit unverändert, lediglich beim Empfänger (Bw.) wird der Gesamtbetrag vereinnahmt.

In diesem Zusammenhang darf auf die h.L. der Besteuerung von Angehörigen der Orden und Kongregation zurückgegriffen werden. Werden Angehörige geistlicher Orden zu Dienstleistungen an weltlichen Einrichtungen (z.B. Abstellung von Ordensschwestern zur Krankenpflege an ein Spital einer Gebietskörperschaft) abgestellt, so wird nach den LStR im Regelfall **ein Dienstverhältnis** zwischen den abgestellten Ordensangehörigen und der ihre Dienste in Anspruch nehmenden Einrichtung **nicht begründet**. Folglich unterbleibt auch der Lohnsteuerabzug für die verrechneten Bezüge, da ein (bloßer) Personalstellungsvertrag vorliegt (vgl. *Doralt, EStG 1988, § 47, Tz. 79 [Ordensangehörige]* unter Hinweis auf LStR 2002 Rz 997, ähnlich BFH VI 55/61 vom 11.5.1962, BStBl 1962, III 310). Diese Regelung gilt jedoch dann nicht, wenn Ordensangehörige namentlich für bestimmte Funktionen bestellt werden und die Entlohnung für die von ihnen erbrachten Leistungen im Hinblick auf diese individuelle Tätigkeit an sie bezahlt wird (z.B. öffentlich-rechtliche Dienstverhältnisse). Soweit also ein Individualvertrag vorliegt, der zur Folge hat, dass ein Ordensangehöriger außerhalb des Ordens beruflich tätig wird, muss daraus das Bestehen eines Dienstverhältnisses

abgeleitet werden (vgl. *Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Einkommensteuerhandbuch - EStG 1988, § 25, Tz. 4, „Ordensangehörige“*, ähnlich *RFH VI A 882/30 v. 4.3.1931, RStBl 1931, 663*). Aus bspw. unterrichtender Tätigkeit erzielte Einkünfte sind idR Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Diese Steuerpflicht kann nicht deshalb verneint werden, weil der Ordensangehörige, um sich ein konfliktfreies Verhältnis gegenüber seiner Obrigkeit und der Ordensregel entsprechend zu sichern und zu bewahren, diese erzielten Einkünfte abliefern muss (vgl. *Quantschnigg/Schuch, § 25 Tz 11*). Ein Ordensangehöriger erzielt aus dem Orden keinerlei Einnahmen, denn die bloße Gewährung des Lebensunterhaltes durch den Orden an den Ordensangehörigen (Alimentationsanspruch) gehört zu keiner der Einkunftsarten des [§ 2 Abs. 3 EStG 1988](#). Dem stehen entsprechende Abzugsverbote für derartige Aufwendungen gegenüber ([§ 12 Abs. 1 KStG 1988, § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#)).

Die oa. steuerliche Beurteilung der Einkünfte vom Ordensangehörigen ist insgesamt betrachtet nach der bekannten Judikatur des RFH und BFH widersprüchlich, kasuistisch und nicht konsistent, weil Einkünfte aus verschiedenen Betätigungen völlig unterschiedlich behandelt werden. Tätigkeitseinkünfte werden einerseits der Individualbesteuerung des Ordensangehörigen (Lohnsteuer) unterworfen, andererseits werden Personalgestellungsverträge mit Einschränkungen steuerlich anerkannt. Einkünfte aus Vermögen (Vermietung und Verpachtung, Leibrenten) über das Rechtsinstitut des Nießbrauchs (Fruchtgenuss) (BFH IV 249/52 vom 20.3.1953, BStBl. 1953, III 118) und aus der Verwertung von Urheberrechten mit der Begründung der Übertragung der Einkunftsquelle selbst dem Orden zugerechnet (BFH IV 93/62 vom 9.1.1964, BStBl 1961 III 206).

Daraus ergibt sich folgende Besteuerungssituation: Ein Ordensangehöriger mit einem Individualdienstvertrag unterliegt selbst der Besteuerung und liefert die ihm zugeflossenen Nettoeinkünfte an den Orden ab. Somit kommt dem Orden der Nettobezug zu, aus dem die Lebenshaltungskosten der Ordensgemeinschaft gedeckt werden.

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

Der Vergleich mit üblicher Arbeitnehmerüberlassung - einer Form des drittbezogenen Personaleinsatzes, infolgedessen ein Unternehmer einen Arbeitnehmer einstellt und diesen dann zum Zwecke der Arbeitsleistung einem Dritten überlässt – ist gegenständlich nicht vollumfänglich möglich, da der „Arbeitnehmer“ weder mit dem Arbeitskräfteüberlasser (Orden) noch mit dem Gestellungsnehmer (GmbH) über einen Dienstvertrag verbunden ist.

Bei Steuerfreistellung des Gestaltungsentgeltes würden zwar Einnahmen erzielt, aber keine darauf lastenden Abgaben entrichtet und somit das volle Arbeitsentgelt dem Orden zur Deckung satzungsgemäßer Zwecke und auch Lebenshaltungskosten gereichen. Beim Vergleich mit der selbständigen Verpflichtung der Ordensangehörigen im Rahmen von u.U. öffentlich-rechtlichen oder individuellen Dienstverhältnissen würden derartige Einnahmen der Einkommensteuer unterliegen und könnten nur gekürzt dem Orden abgetreten werden.

Soweit sich der Bw. auf die umsatzsteuerliche Beurteilung nach dem Diözesan-Caritas-Erlass (AÖFV 1975/221) bezieht, ist auszuführen, dass es sich dabei um keine verbindliche Rechtsquelle, sondern lediglich um eine Verwaltungspraxis zu der hier nicht maßgeblichen umsatzsteuerlichen Beurteilung der genannten Rechtsträger handelt. Selbst der vom Bw. angeführte *Ruppe, UStG³, § 2, Tz. 222* führt unter Hinweis auf verschiedene BMF-Rechtsmeinungen im Zusammenhang zur Umsatz- und Kommunalsteuer aus, die Verwaltungspraxis sei uneinheitlich. Spezielle Ausführungen zur ertragsteuerlichen Beurteilung der Besteuerung der Orden und Kongregationen finden sich hierbei nicht.

Graz, am 7. März 2012