

AUSGEWÄHLTE STEUERRECHTSFRAGEN ZU VERSORGUNGS- UND UNTERSTÜTZUNGSEINRICHTUNGEN VON KÖRPERSCHAFTEN DES ÖFFENTLICHEN RECHTS



MAG. DIETER WELBICH

WP/StB

PROBLEMSTELLUNG

In der Beratungspraxis muss öfter festgestellt werden, dass Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts (KöR) die ihnen zustehenden Begünstigungen aus unterschiedlichen Gründen und das auch noch meist rückwirkend nicht in Anspruch nehmen können.

Die diesbezüglichen Probleme liegen meist im Detail und daher empfiehlt es sich, die Rechtsgrundlagen vorsorglich zu untersuchen, um unliebsame Überraschungen zu vermeiden. Da die Rechtslage eher vage ist und die Rechtsprechung dazu rar ist, muss diese Aufgabenstellung jedoch als komplex bezeichnet werden.

Nachdem die Aufgaben von KöR und ihren Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen im Allgemeinen von großer Bedeutung sind, lohnt die Beschäftigung mit den steuerlichen Rechtsfragen aber jedenfalls. In Zeiten von knappen Budgets ist ein sorgloser Umgang mit diesen Themen, der dann eventuell auch noch zu unnötigen Steuerbelastungen führen kann, nicht argumentierbar.

ANWENDUNGSBEREICH

Dieser ist mittlerweile breit gefächert. Neben den Gebietskörperschaften zählen zu den KöR auch die Sozialversicherungsträger und Interessenvertretungen (Kammern, Kirchen- und Religionsgemeinschaften etc.) sowie andere mit Hoheitsakt eingerichtete Körperschaften.

In der Praxis spannt sich der überaus facettenreiche Bogen von Gesundheitseinrichtungen über Freiwillige Feuerwehren bis zu kirchlichen Orden.

ERTRAGSTEUERLICHE DEFINITION

Dem Gesetz kann eine Definition des Begriffes der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung nicht entnommen werden (VwGH vom 30.9.2015, Ra 2014/15/0005).

Das Bundesfinanzgericht ging davon aus, dass unter diesen Begriff jene Einrichtungen fallen, die Leistungen aus dem Titel der Altersversorgung sowie aus dem Titel der Unterstützung bei Krankheit, Unfall oder persönlicher Hilfs- und Fürsorgebedürftigkeit der Leistungsempfänger erbringen. Dem ist der VwGH nicht entgegengetreten. Sachlich lag dieser Entscheidung die Rechtssache Kärntner Gesundheitsfonds zugrunde. Die Details sind in den Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts Zl. RV/4100194/2010 und 4100372/2016 enthalten. Der Fonds als Ganzes wurde nicht als Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung gesehen, aber das Härtefall-Gremium dieses Fonds schon.

Welche konkreten Anforderungen an derartige Einrichtungen gestellt werden, kann einer UFS-Entscheidung zu einer Freiwilligen Feuerwehr entnommen werden (UFS Innsbruck, RV/0528-1/06):

- Für die Einrichtung wird keine eigene Rechtspersönlichkeit vorausgesetzt. Bei unselbständigen Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen ist Voraussetzung, dass die Kapitalanlagen in einem eigenen Rechnungskreis zusammengefasst und die Erträge nur für Versorgungs- oder Unterstützungszwecke verwendet werden.
- Die Zurechnung muss für den angestrebten Zweck notwendig und erforderlich sein. Die willkürliche Zurechnung von Kapitalerträgen zu einer Unterstützungseinrichtung reicht nicht aus.
- Tatsächliche Widmung des Kapitals.

- Um eine vorhersehbare Gestion der Einrichtung zu gewährleisten, sollten in einer Satzung Zuführungen, Auskehrungen und zu erbringende Leistungen definitiv niedergelegt werden.

Die Finanzverwaltung hat dazu folgende Definition abgegeben: 1506 Körperschaftsteuerrichtlinien (auszugsweise)

Zu den Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen einer Körperschaft öffentlichen Rechts gehören die Sozialversicherungsträger und andere selbstständige oder unselbstständige Fonds, die Leistungen aus dem Titel der Altersversorgung sowie aus dem Titel der Unterstützung bei Krankheit, Unfall oder persönlicher Fürsorgebedürftigkeit der Leistungsempfänger erbringen. Bei unselbstständigen Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen ist Voraussetzung, dass die Kapitalanlagen in einem eigenen Rechnungskreis zusammengefasst werden, d.h. Verwendung und Erfolg der Finanzmittel muss jederzeit abgrenzbar und nachvollziehbar sein. Die Befreiung gilt auch für Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen eines anderen EU/EWR-Mitgliedstaates, wenn sie mit Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen von inländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts vergleichbar sind.

Beispiele für Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen einer Körperschaft öffentlichen Rechts sind etwa Versorgungsfonds von Kammern (z.B.: Anwaltskammer, Ärztekammer usw.), gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften oder etwa sogenannte Bürgerspitalfonds bzw. Bürgerspitalstiftungen (siehe zu Letzteren VwGH 28.2.2012, 2009/15/0221). Auch der Nationalfonds der Republik Österreich für Opfer des Nationalsozialismus ist als eine Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung anzusehen, auf die die Befreiungsvorschrift des § 21 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 in Verbindung mit § 94 Z 6 lit. c EStG 1988 Anwendung findet. Fonds, die eindeutig nicht dem Begriff der Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung iSd § 94 Z 6 lit. c vierter Teilstich EStG 1988 und § 21 Abs. 2 Z 3 vierter Teilstich KStG 1988 entsprechen, sind etwa Betriebsratsfonds oder die auf Bundesländerebene eingerichteten Patientenentschädigungsfonds, welche die aufgrund des § 27a Abs. 5 und 6 Krankenanstalten- und Kuranstaltengesetz (KAKuG) eingehobenen Beiträge verwalten. Ebenfalls nicht in den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung fallen Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen, die zwar alle übrigen Anforderungen erfüllen, aber das begünstigte Kapital (Kapitalstamm und Erträge) in nicht unwesentlichem Ausmaß für andere als die begünstigten Versorgungs- oder Unterstützungszwecke zweckfremd verwenden.

Der Nachweis des Vorliegens einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer Körperschaft öffentlichen Rechts hat in erster Linie durch das Vorlegen der Rechtsgrundlage (etwa Satzung, interne Richtlinien o.Ä) der Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung zu erfolgen (auch bei unselbstständigen Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen). In der Rechtsgrundlage müssen der Kreis der Anspruchsberechtigten, die Anspruchsvoraussetzungen und die erfolgten Leistungszusagen klar ersichtlich sein.

Der Begriff der Aufwendungen für Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen ist grundsätzlich eng auszulegen und umfasst lediglich tatsächlich anfallende Aufwendungen. Aufwendungen, die nicht iZm Leistungen aus dem Titel der Altersversorgung im engeren Sinn sowie aus dem Titel der Unterstützung bei Krankheit, Unfall oder persönlicher Fürsorgebedürftigkeit der Leistungsempfänger stehen (wie z.B. die anderen Zwecken dienenden Abfertigungsvorsorgen) oder Vorsorgen für fiktive Ansprüche (wie z.B. Vorsorgen für Pensionszahlungen an Ordensmitglieder, die aber tatsächlich keine Pensionen ausgezahlt bekommen), fallen nicht unter diesen Begriff. Muss für zu erbringende Naturalleistungen (wie etwa Kost und Logis für Ordensmitglieder) vorgesorgt werden, sind - wenn keine tatsächlichen Aufwendungen nachgewiesen werden - dafür die entsprechenden Sachbezugswerte heranzuziehen.

Das Kapital, das durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung zugewiesen werden kann, hat sich an tatsächlichen Aufwendungen bzw. Erfahrungswerten zu orientieren. Die Ermittlung der korrekten Höhe hat analog der Vorgehensweise bei der Bildung von Rückstellungen stattzufinden. Die Höhe des Deckungskapitals ist anhand der aktuell vorhandenen, nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelten Ansprüche und Anwartschaften auf die zugesagten Versorgungs- und Unterstützungsleistungen (wie etwa Pensionsverpflichtungen) festzulegen. Bei Wegfall oder Hinzutritt von Anspruchs- bzw. Anwartschaftsberechtigten muss eine entsprechende Anpassung des Deckungskapitals stattfinden. Die Bewertung des Deckungskapitals (etwa bei Kapitalanlagen) findet dabei nicht nach UGB-Grundsätzen (Anschaffungskostenprinzip) statt, sondern anhand der aktuellen Verkehrswerte.

Im Bereich der kirchlichen Orden regelt nachstehender BMF-Erlass u.a. die Möglichkeit der Mittelzuwendung an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen:

Erlass des BMF vom 06.12.2016, BMF-010216/0005-VI/6/2016 gültig ab 06.12.2016

Vergütungssatz für die Tätigkeit von Ordensangehörigen in ordenseigenen Betrieben und für die Zuweisung an eine Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung.

Mit dem vorliegenden Erlass wird die Höhe der monatlichen pauschalen Betriebsausgaben für die Betriebe gewerblicher Art (§ 2 KStG 1988) von Ordensgemeinschaften und die Höhe des Kapitals, das durch eine Ordensgemeinschaft einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung zugewiesen werden kann, festgelegt. Zwischen Orden und Kongregationen nach Kirchenrecht und ihren Angehörigen (Ordensmitglieder) besteht ein von der Ordensregel normiertes eigenständiges Rechtsverhältnis, das grundsätzlich eine Entlohnung der Ordensangehörigen für Dienstleistungen gegenüber dem Orden bzw. der Kongregation nicht vorsieht, sondern den Ordensangehörigen lediglich einen Alimentationsanspruch einräumt. Die Tätigkeit von Ordensangehörigen in Betrieben gewerblicher Art (§ 2 KStG 1988) des Ordens schlägt sich daher nicht wie bei anderen Betrieben in einem direkten Lohnaufwand nieder.

Aufgrund der Verpflichtung der Ordensmitglieder, ihre Arbeitskraft in vom Orden unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben einzusetzen, und der Verpflichtung des Ordens im Gegenzug hierfür den Ordensmitgliedern einen (schlichten) Lebensunterhalt zu gewähren, stellen nach der höchstgerichtlichen Judikatur die Unterhaltsaufwendungen Betriebsausgaben des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs dar (siehe z.B. BFH 17.12.1997, I R 58/97). Diese Unterhaltsaufwendungen bemessen sich nach den erhobenen durchschnittlichen Lebenshaltungskosten der Ordensangehörigen.

Dieser als Vergütungssatz bezeichnete pauschale Lohnaufwand wird aufgrund der im Jahr 2016 durchgeführten repräsentativen Erhebung der durchschnittlichen Lebenshaltungskosten für das Jahr 2016 mit 2.190 Euro neu festgesetzt.

Darüber hinaus wird ein eigener Vergütungssatz für Zwecke der Zuweisung von Kapital durch die Ordensgemeinschaften an eine Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung festgelegt. Dieser gesonderte Vergütungssatz hat als Grundlage ebenfalls die durchschnittlichen Lebenshaltungskosten von Ordensangehörigen, allerdings nur solcher im Pensionsalter; somit enthält dieser Vergütungssatz - im Unterschied zum regulären Vergütungssatz für beschäftigte Ordensangehörige - zusätzlich einen durchschnittlichen Pflegeaufwand. Der Vergütungssatz wird für das Jahr 2016 mit 2.430 Euro neu festgesetzt.

Bundesministerium für Finanzen, 6. Dezember 2016

Die angeführten Beträge stellen aus Sicht des Autors Maximalbeträge dar.

Außerhalb der bereits angeführten Zwecke regeln schließlich die Einkommensteuerrichtlinien auch noch einen begünstigten Fall im Bereich der humanitären Hilfe:

7769: Für Kapitalerträge von Körperschaften öffentlichen Rechts aus veranlagten humanitären Spendengeldern findet die Kapitalertragsteuer-Abzugsbefreiung des § 94 Z 6 EStG 1988 sinngemäß Anwendung. Voraussetzung dafür ist, dass die Kapitalerträge aus den veranlagten Spendengeldern sowie die Spendengelder bestimmungsgemäß für humanitäre Zwecke eingesetzt werden, die Kapitalanlagen in einem eigenen Rechnungskreis zusammenfasst und die Erträge nachweislich nur für humanitäre Zwecke verwendet werden.

ERTRAGSTEUERLICHE BEGÜNSTIGUNGEN

In aller Regel unterliegen die KöR nur der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 KStG (vor allem Kapitalertragsteuerpflicht). Selbst diese kann aber gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 4. Teilstich KStG hintangehalten werden, wenn die o.a. Voraussetzungen erfüllt werden.

Damit sollte es gelingen, den gesamten Bereich der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen von KöR ertragsteuerfrei zu halten.

Der VwGH (01.09.2015, 2012/15/0089) ist sogar noch weiter gegangen und hat in der Tätigkeit von Ordensangehörigen (Überlas-

sung geistlicher Schwestern auf Basis eines Gestellungsvertrages) das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art verneint, wenn lediglich das Gestellungsentgelt vereinnahmt wird. Damit bleiben die dadurch erworbenen Mittel auch steuerfrei und können ungeschmälert einer Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung zugeführt werden.

UMSATZSTEUERLICHE BEGÜNSTIGUNGEN

In aller Regel erbringen die Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen von KöR keine Umsätze und sind daher Nichtunternehmer im Sinne des UStG.

Dem o.a. VwGH-Erkenntnis ist darüber hinaus zu entnehmen, dass ein Gestellungsentgelt nicht umsatzsteuerpflichtig ist.

Nachdem in Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen von KöR oftmals die als Deckungskapital gewidmeten Mittel in Wertpapieren veranlagt werden, ist nachstehende Bestimmung in den Umsatzsteuerrichtlinien noch von Bedeutung:

1018: Depotgebühren: Die Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren durch Banken für die folgenden Institutionen und Einrichtungen ist befreit: Wohlfahrtsfonds der Ärztekammern, Wohlfahrtseinrichtungen der Österreichischen Dentistenkammer, Wohlfahrtseinrichtungen der Bundeskammer der Architekten und Ingenieurkonsulenten, Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen von Orden und Kongregationen, Pensionsfonds von Kammern (z.B. Wirtschafts-, Arbeiter-, Landwirtschaftskammer) oder einer Diözese, Gebietskrankenkassen.

Diese Ausführungen legen nahe, dass alle Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen von KöR keine Umsatzsteuer auf die Depotgebühren bezahlen müssen. Damit kann sogar dieser wesentliche Teil des sonstigen Aufwandes innerhalb der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen von KöR umsatzsteuerfrei gehalten und somit der Zweck in noch größerem Umfang erfüllt werden.

ZUSAMMENFASSUNG

Wenn die durchaus komplexen Regelungen für Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen von KöR erfüllt werden, winken umfangreiche steuerliche Begünstigungen, die zu einer weitestgehenden Steuerfreistellung dieser Bereiche führen. Ertragsteuern sollten gänzlich entfallen und die Umsatzsteuerbelastung beschränkt sich mit Ausnahme der Depotgebühren auf den sonstigen Aufwand. ■