

# TE Vwgh Erkenntnis 2019/5/28 Ro 2017/15/0040

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 28.05.2019

## Index

L94402 Krankenanstalt Spital Kärnten  
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG)  
17 Vereinbarungen gemäss Art 15a B-VG  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag  
82/06 Krankenanstalten

## Norm

B-VG Art15a  
EStG 1988 §94 Z6 ltc  
GesundheitsfondsG Krnt 2006  
GesundheitsfondsG Krnt 2006 §11  
GesundheitsfondsG Krnt 2006 §12  
KAKuG 2001 §27a Abs5  
KAKuG 2001 §27a Abs6  
KAKuG 2001 §64 idF 2004/I/179  
KAO Krnt 1999 §57 Abs5  
KStG 1988 §21 Abs2 Z3  
Organisation Finanzierung Gesundheitswesen 2008 Art46 Abs4  
Organisation Finanzierung Gesundheitswesen 2008 Art51 Abs1

## Betreff

?

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofräatin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag.a Kratschmayr, über die Revision des Kärntner Gesundheitsfonds in Klagenfurt, vertreten durch Dr. Bernhard Fink, Dr. Peter Bernhart, Mag. Klaus Haslinglehner, Dr. Bernd Peck und Mag. Kornelia Kaltenhauser, Rechtsanwälte in 9020 Klagenfurt, Bahnhofstraße 5, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 18. Juli 2017, ZI. RV/4100372/2016, betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2008 bis 2012 sowie Widerruf der KESt-Befreiungserklärung, zu Recht erkannt:

## Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Revisionswerber Aufwendungen in Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## **Begründung**

1 Der revisionswerbende Kärntner Gesundheitsfonds ist - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, welche zur Umsetzung der Zielvorgaben der gemäß Art. 15a B-VG getroffenen Vereinbarung über die Organisation und Finanzierung des Gesundheitswesens, BGBl. I Nr. 105/2008, errichtet wurde. Er hat dazu die in § 2 Abs. 1 und Abs. 2 K-GFG (Kärntner Gesundheitsfondsgesetz) genannten Aufgaben zu erfüllen, nämlich insbesondere im Rahmen der "Leistungsorientierten Krankenanstaltenfinanzierung" die Finanzierung der Fondskrankenanstalten und der von diesen erbrachten Anstaltpflege (wie insbesondere die Abgeltung von Leistungen der Fondskrankenanstalten für jene Personen, für die ein Träger der Sozialversicherung leistungspflichtig ist) sowie die regionen- und sektorenübergreifende Planung, Steuerung und Finanzierung des Gesundheitswesens im Land Kärnten nach den Vorgaben der Bundesgesundheitsagentur unter Berücksichtigung gesamtwirtschaftlicher Auswirkungen (§ 2 Abs. 2 K-GFG) sowie die Verwaltung der Härtefallentschädigungsmittel gemäß § 57 Abs. 5 Kärntner Krankenanstaltenordnung 1999 (K-KAO) wahrzunehmen. Überdies hat der Revisionswerber die Wirtschaftsaufsicht über Krankenanstalten, die Beiträge zum Betriebsabgang oder zum Errichtungs- oder Betriebsaufwand oder sonstige Zahlungen durch das Land Kärnten oder durch ihn erhalten, nach Maßgabe des § 36 K-KAO auszuüben. Bei Wahrnehmung dieser Aufgabe ist er an die Weisungen der Landesregierung gebunden.

2 Hinsichtlich der ihm zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel ist der Revisionswerber weitaus überwiegend als "Verrechnungsstelle" für die dem Gesundheitssystem im Rahmen der "Leistungsorientierten Krankenanstaltenfinanzierung" (etwa von Bund, Ländern, Gemeinden, Sozialversicherungsträgern) zufließenden Gelder und für ihre Abrechnung gegenüber den die Gesundheitsleistungen an die Patienten erbringenden (öffentlichen und gemeinnützigen privaten) Krankenanstalten tätig. In einem untergeordneten Ausmaß werden sowohl sogenannte "Ersatzinvestitionen" aus den zugewiesenen Mitteln finanziert als auch die der Einrichtung "Härtefall-Gremium" zuzuordnenden Geldmittel nach den festgelegten Kriterien an betroffene Leistungsempfänger zugesprochen.

3 Im Zuge einer Außenprüfung (Nachschauauftrag vom 15. Mai 2014 betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 01/2008 bis 05/2014) wurde festgehalten, dass der Revisionswerber aufgrund seines überwiegenden Aufgabenbereichs und der sich daraus ergebenden Mittelverwendung keine Leistungen aus dem Titel der Altersversorgung im engeren Sinn oder zur unmittelbaren Unterstützung von Personen bei Krankheit, Unfall oder persönlicher Fürsorgebedürftigkeit erbringe, weshalb der Revisionswerber weder in seiner Gesamtheit noch die Einrichtung "Härtefall-Gremium" als eine Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung iSd § 21 Abs. 2 Z 3 Teilstrich 4 KStG 1988 und § 94 Z 6 lit. c Teilstrich 4 EStG 1988 zu qualifizieren seien.

4 Mit Bescheiden vom 5. September 2014 setzte das Finanzamt daraufhin Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2008 bis 2012 fest und erließ am selben Tag einen weiteren Bescheid, mit dem die auf den Revisionswerber ausgestellte KESt-Befreiungserklärung vom 23. Oktober 1997 für ein bestimmtes (nicht dem "Härtefall-Gremium" zuzuordnendes) Bankkonto widerrufen wurde.

5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das BFG der dagegen erhobenen Beschwerde des Revisionswerbers teilweise Folge und änderte den bekämpften Bescheid hinsichtlich der dem "Härtefall-Gremium" zuzuordnenden Kapitalerträge ab. Begründend führte es aus, inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts seien gemäß § 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 beschränkt körperschaftsteuerpflichtig.

Nach § 21 Abs. 2 KStG 1988 beziehe sich die Steuerpflicht bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 auf Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben werde. Dies gelte u. a. gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 nicht für Kapitalerträge aus Geldanlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten § 93 Abs. 2 Z 3 EStG 1988), die einer Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts nachweislich zuzurechnen seien (Befreiung von der Kapitalertragsteuer). § 94 Z 6 EStG 1988 sehe vor, dass der zum Abzug Verpflichtete bei näher genannten Kapitalerträgen keine Kapitalertragsteuer abzuziehen habe, u.a. wenn

die Kapitalerträge einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer öffentlichrechtlichen Körperschaft zugingen. Sowohl § 21 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 als auch § 94 Z 6 EStG 1988 setzten für die Anwendung der Befreiungsbestimmung das Vorliegen einer "Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung" voraus.

6 Eine Definition des Begriffes der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung finde sich im Gesetz nicht. Nach der Verkehrsauffassung sei unter Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung eine Einrichtung zu verstehen, die Leistungen aus dem Titel der Altersversorgung sowie aus dem Titel der Unterstützung bei Krankheit, Unfall oder persönlicher Hilfs- und Fürsorgebedürftigkeit der Leistungsempfänger erbringe. Als Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen einer Körperschaft öffentlichen Rechts würden beispielsweise die Versorgungsfonds von Kammern (zB Anwaltskammer, Ärztekammer usw.), von gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften oder etwa sogenannte Bürgerspitalfonds bzw. Bürgerspitalstiftungen, sowie der Nationalfonds der Republik Österreich für Opfer des Nationalsozialismus angeführt. Danach seien jene Einrichtungen als Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen zu betrachten, die unmittelbar selbst an die "zu versorgenden bzw. zu unterstützenden" Leistungsempfänger (z. B. Witwen, Halbwaisen, Bedürftige) entsprechende Versorgungs- bzw. Unterstützungsleistungen erbrächen. Diese Betrachtungsweise könne auch dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. September 2015, Ra 2014/15/0005, entnommen werden, in welchem das Höchstgericht die Einrichtung "Härtefall-Gremium" als Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung beurteilt habe. Die Einrichtung "Härtefall-Gremium" im Sinn von § 27a Abs. 5 und 6

Krankenanstalten- und Kuranstaltengesetz (KAKuG) bzw. § 57 Abs. 5 K-KAO iVm §§ 11 und 12 K-GFG erbringe nämlich entsprechend den gesetzlichen Vorgaben sowie den Vorgaben in deren Geschäftsordnung unmittelbare Entschädigungen an die Entschädigungsbegehrenden. 7 Anders verhalte es sich jedoch mit dem Revisionswerber in seiner Gesamtheit: Die von ihm wahrzunehmenden, in § 2 Abs. 1 und Abs. 2 K-GFG umfangreich angeführten Aufgabenbereiche lägen nach seinen eigenen Angaben darin, einerseits die Finanzierung der Fondsärztekamern sicherzustellen, andererseits die regionen- und sektorenübergreifende Planung und Steuerung des Gesundheitswesens im Land Kärnten unter Berücksichtigung gesamtwirtschaftlicher Auswirkungen wahrzunehmen sowie die Verwaltung der Härtefallentschädigungsmittel gemäß § 57 Abs. 5 K-KAO zu administrieren (§ 1 Abs. 3 K-GFG). Betrachte man die in § 2 Abs. 1 und Abs. 2 K-GFG genannten Aufgaben, so stelle die Verwaltung der "Härtefallentschädigungsmittel" gemäß § 2 Abs. 1 lit. f K-GFG weder in Anbetracht der Höhe der zu verwaltenden finanziellen Mittel im Verhältnis zu den übrigen vom Revisionswerber zu verwaltenden Geldmitteln noch angesichts der in § 2 Abs. 1 lit. a) bis lit. h) K-GFG (ausgenommen die die Verwaltung der Härtefallentschädigungsmittel betreffende lit. f) und in Abs. 2 lit. a) bis lit. m) K-GFG aufgelisteten Aufgabenbereiche bzw. wahrzunehmenden Agenden den überwiegenden Aufgaben- bzw. Tätigkeitsbereich des Revisionswerbers dar. 8 In dem insgesamt 77 Seiten umfassenden Tätigkeitsbericht seien die die Tätigkeiten des "Härtefall-Gremiums" betreffenden Erläuterungen als absolut untergeordnet zu betrachten. Laut Darstellung der Mittelaufbringung des Revisionswerbers entfielen vom Gesamtvolume im Ausmaß von 742,17 Mio EUR rund 0,42 Mio EUR auf das "Härtefall-Gremium" (Vereinnahmung Härtefallentschädigungsmittel in Höhe von 424.476 EUR). Unter "Mittelverwendung" finde sich die Ausgabenposition

"Entschädigungen in Härtefällen", wobei im Jahr 2012 Härtefallentschädigungen in Höhe von 244.953 EUR ausbezahlt worden seien. Im Zuge der mündlichen Verhandlung habe der Revisionswerber auch eingeräumt, dass seine Hauptaufgabe im Management der sogenannten "Leistungsorientierten Krankenanstaltenfinanzierung" gelegen sei. Zudem habe er die Wirtschaftsaufsicht über Krankenanstalten, die Beiträge zum Betriebsabgang oder zum Errichtungs- oder zum Betriebsaufwand oder sonstige Zahlungen durch das Land Kärnten oder durch den Kärntner Gesundheitsfonds erhielten, nach Maßgabe des § 36 K-KAO auszuüben.

9 Mit der Erfüllung der dem Revisionswerber gemäß § 2 Abs. 1 und Abs. 2 K-GFG zugewiesenen umfangreich angeführten Aufgaben - mit Ausnahme der laut § 2 Abs. 1 lit. F K-GFG vorzunehmenden (untergeordneten) Verwaltung der der Einrichtung "Härtefall-Gremium" zuzuordnenden Beträge - erbringe der Revisionswerber selbst keine Leistungen aus dem Titel der Altersversorgung oder Unterstützung bei Krankheit, Unfall oder persönlicher Fürsorgebedürftigkeit der Leistungsempfänger an aus diesen Titeln unmittelbar betroffene Empfänger, denn in der ihm zugewiesenen Finanzierung der (Fonds-) Krankenanstalten sowie der Steuerung des Gesundheitswesens in Kärnten iSD Art. 15a B-VG Vereinbarung könne keine solche von ihm unmittelbar selbst zu erbringende Leistung erblickt werden.

10 Der Revisionswerber führe weiters ins Treffen, dass er im Bereich der Krankenanstaltenfinanzierung die Aufgaben eines Sozialversicherungsträgers übernehme, weshalb er folglich - auch unter Verweis auf § 78 Abs. 5 K-KAO - als Sozialversicherungsträger

zu beurteilen sei. Die Bestimmung des § 78 Abs. 5 K-KAO normiere zwar, dass er bei der Leistungsabrechnung gegenüber den Fondskrankenanstalten und in Verfahren vor Gerichten und Verwaltungsbehörden, welche die Verrechnung von LKF-Gebührenersätzen gegenüber dem Rechtsträger der Fondskrankenanstalten beträfen, als Sozialversicherungsträger gelte. Allein diese Fiktion, für Zwecke der Leistungsabrechnung zwischen den Sozialversicherungsträgern und den Fondskrankenanstalten und in Verfahren vor Gerichten als Sozialversicherungsträger zu gelten, könne jedoch nicht den Status eines Sozialversicherungsträgers des als Körperschaft öffentlichen Rechts per Landesgesetz errichteten Revisionswerbers begründen. Er übernehme nämlich nicht die die gesetzlichen Sozialversicherungsträger als Versicherungsanstalten typischerweise treffenden Agenden (Übernahme der Kostenersatzpflicht bzw. weiterer Versicherungsleistungen gegen Leistung der Versicherungsbeiträge seitens der Versicherten) und sei sohin nicht als "Versicherer" tätig. Die sozialversicherte Person habe nach den jeweiligen Sozialversicherungsgesetzen gegenüber der entsprechenden Versicherungsanstalt einen grundsätzlichen Leistungsanspruch auf die Erbringung von Leistungen bzw. insbesondere der Kostenübernahme der in Anspruch genommenen (Anstalts-)Leistungen, nicht jedoch gegenüber dem Revisionswerber. Der Tätigkeitsbereich eines Sozialversicherungsträgers decke sich demnach nicht mit jenem des Revisionswerbers, der als "Verrechnungsstelle" zwischen den die Anstaltsleistungen an den Patienten erbringenden Fondskrankenanstalten und den hierfür entgeltpflichtigen Sozialversicherungsträgern "zwischengeschaltet" agiere und dem die Mittelausschüttung und Abrechnung nach den gesetzlichen Vorgaben obliege. Deshalb könne der Ansicht des Revisionswerbers, er erbringe infolge der ihm übertragenen Aufgaben, insbesondere durch die Finanzierung der Fondskrankenanstalten, in weiterer Folge die von den Krankenanstalten erbrachte "Anstaltspflege" und übernehme die Aufgaben eines Sozialversicherungsträgers, weshalb er als solcher zu beurteilen sei, nicht gefolgt werden.

11 Bestehe der weitaus überwiegende Tätigkeitsbzw. Aufgabenbereich des Revisionswerbers im "Management" der Finanzierung der Fondskrankenanstalten sowie in der regionen- und sektorenübergreifenden Planung und Steuerung des Gesundheitswesens und entfalle lediglich ein (in einem eigenen Rechnungskreis erfasster) Teilbereich in einem nur untergeordneten Ausmaß auf eine als Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung zu beurteilende Einrichtung, so sei nur diese und nicht auch der Revisionswerber in seiner Gesamtheit - jedoch ohne die genannte Teileinrichtung - als Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer Körperschaft öffentlichen Rechts iSd § 21 Abs. 2 KStG 1988 zu beurteilen. Die Abzugssteuerbefreiung des § 94 Z 6 EStG 1988 könne daher nur hinsichtlich der Einrichtung "Härtefall-Gremium" zum Tragen kommen.

12 Die per BGBl. I Nr. 105/2008 vom Nationalrat genehmigte Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG über die Organisation und Finanzierung des Gesundheitswesens sei nicht als Verfassungsgesetz erlassen worden; deren Art. 42 Abs. 4 Z 1 sei sohin nicht eine im Verfassungsrang stehende bundesgesetzliche Bestimmung, welche als lex superior den Bestimmungen des KStG bzw. des EStG zu derogieren vermöge. Der Anwendung der §§ 21 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 bzw. 94 Z 6 EStG 1988 stehe daher auch die in Art. 42 Abs. 4 Z 1 angeführte Erklärung der seinerzeitigen Vertragsparteien, eine Befreiung "sicher zu stellen", nicht entgegen.

13 Die Revision ließ das BFG zu, weil "zur streitgegenständlichen Frage, ob der (Revisionswerber) als ein auf Basis der Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG per Landesgesetz errichteter 'Landesgesundheitsfonds' als solcher als Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung zu beurteilen ist", Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs fehle.

14 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision.

15 Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung eingebracht,

in der es der Revision entgegen trat und darauf verwies, dass der Kärntner Gesundheitsfonds keine Leistungen erbringe, die im Nahebereich der Versorgung oder Unterstützung bei Krankheit, Unfall oder persönlicher Hilfsbedürftigkeit lägen, weshalb er keine Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung iSd § 21 Abs. 2 Z 3 TS 4 KStG 1988 sei. Ergänzend verweise es jedoch auf eine weitere gesetzliche Bestimmung, die im Revisionsfall möglicherweise einschlägig sei. Mit BGBl. I Nr. 5/2001 sei u. a. das Krankenanstaltengesetz (nunmehr: Bundesgesetz über Krankenanstalten und Kuranstalten - KAKUG, vgl. BGBl. I Nr. 65/2002) in § 64 geändert und eine Befreiung der Landesfonds "von allen bundesgesetzlich geregelten Abgaben" normiert worden. Von dieser Befreiung seien mit

BGBI. I Nr. 179/2004 die Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren wiederum ausgenommen worden. Das Verhältnis zwischen dieser Befreiungsbestimmung - verstanden als Befreiung von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht - sowie der Bestimmung des § I Abs. 3 Z 3 letzter Satz KStG 1988, wonach auch im Fall einer umfassenden Befreiung die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht zum Tragen komme, sei nicht geklärt.

16 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

17 Die Revision ist zulässig und im Ergebnis begründet.

18 Gemäß § 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 sind inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig. 19 Nach § 21 Abs. 2 KStG 1988 erstreckt sich die Steuerpflicht bei beschränkt Steuerpflichtigen iSd § 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 auf Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird. Dies gilt nach § 21 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 u.a. nicht für näher genannte Kapitalerträge, die einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts nachweislich zuzurechnen sind. In ähnlicher Weise sieht § 94 Z 6 EStG 1988 vor, dass der zum Abzug Verpflichtete bei näher genannten Kapitalerträgen keine Kapitalertragsteuer abzuziehen hat, wenn die Kapitalerträge u.a. einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft zugehen.

20 Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 30. September 2015, Ra 2014/15/0005, ausgeführt hat, kann dem Gesetz eine Definition des Begriffes der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung nicht entnommen werden. Daher ist einer Auslegung des Begriffes anhand der Verkehrsauffassung, wonach darunter 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, nicht entgegenzutreten. Eine Einrichtung, die durch Behandlungen in Krankenanstalten verursachte Schäden der Höhe nach begrenzt ersetzt, erbringt vor diesem rechtlichen Hintergrund ebenfalls Leistungen, die (zumindest) im Nahebereich der Unterstützung bei Krankheit, Unfall oder persönlicher Hilfsbedürftigkeit liegen. Dem Bundesfinanzgericht war daher insofern zuzustimmen, als es die Befreiung von der KESt-Abzugspflicht gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 auf die Teileinrichtung des Kärntner

Gesundheitsfonds zur Entschädigung in Härtefällen anwandte. 21 Mit der von der Revision aufgeworfenen Frage, ob der Kärntner Gesundheitsfonds als solcher als ein auf Basis der Bund-Länder-Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG über die Organisation und Finanzierung des Gesundheitswesens per Landesgesetz errichteter "Landesgesundheitsfonds" als Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung zu beurteilen ist, hat sich der Verwaltungsgerichtshof im genannten Erkenntnis hingegen nicht beschäftigt, weil diesem lediglich ein Antrag auf KESt-Rückerstattung für die auf einem gesonderten Bankkonto veranlagten Gelder des Härtefall-Gremiums zu Grunde lag.

22 Die nunmehr beantragte Erstreckung der Befreiung des § 21 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 auf den gesamten Kärntner Gesundheitsfonds lehnte das BFG im angefochtenen Erkenntnis unter Hinweis auf die übrigen Aufgabenbereiche und Tätigkeitsfelder des revisionswerbenden Gesundheitsfonds ab, weil diese nicht dem Charakter einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung entsprächen und eine lediglich untergeordnete Tätigkeit im begünstigten Bereich nicht ausreiche, um die gesamte Einrichtung als Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung zu qualifizieren. 23 Dieser Einschätzung des BFG ist nicht entgegen zu treten. Eine Verrechnungs- und Steuerungsstelle, die im Rahmen der "Leistungsorientierten Krankenanstaltenfinanzierung" der Administration von Finanzströmen und dem regionen- und sektorenübergreifenden Gesundheitsmanagement dient, ist selbst keine Einrichtung, die Leistungen aus dem Titel der Altersversorgung sowie aus dem Titel der Unterstützung bei Krankheit, Unfall oder persönlicher Hilfs- und Fürsorgebedürftigkeit der Leistungsempfänger erbringt, mag ihre Tätigkeit auch für die Erbringung dieser Leistungen durch andere unerlässlich sein. So sind etwa bei den Abrechnungen der Anstaltpflegeleistungen die Fondskrankenanstalten bzw. Sozialversicherungsträger Leistungsempfänger des Revisionswerbers und nicht Versorgungs- oder Unterstützungsbedürftige. Würde man mit der Revision jede Einrichtung, die im Nahebereich der Unterstützung bei Krankheit, Unfall oder persönlicher Hilfs- und Fürsorgebedürftigkeit (Hilfs)Leistungen erbringt, würde der Begriff der "Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung" unzulässig erweitert.

24 Die Revision ist jedoch aus einem anderen Grund berechtigt.

25 Der Revisionswerber hat im Verfahren vor dem BFG sowie

nunmehr in der Revision mehrfach darauf hingewiesen, dass sich der Bund in der Bund-Länder-Vereinbarung gemäß

Art. 15a B-VG über die Organisation und Finanzierung des Gesundheitswesens, BGBI. I Nr. 105/2008, in Art. 46 Abs. 4 zu einer umfassenden Befreiung der Landesfonds von "bundesgesetzlich geregelten Abgaben" verpflichtet hat. Diese Bestimmung lautet:

"(4) Der Bund und die Länder stellen sicher, dass

1. die Bundesgesundheitsagentur und die Landesgesundheitsfonds von allen bundes- und landesgesetzlich geregelten Abgaben mit Ausnahme der Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren befreit sind und

2. die finanziellen Leistungen der Bundesgesundheitsagentur an die Landesgesundheitsfonds weder der Umsatzsteuer noch den Steuern von Einkommen und Vermögen unterliegen."

26 Wie bereits die Formulierung der Bestimmung erkennen lässt ("Der Bund und die Länder stellen sicher"), ergibt sich aus ihr allerdings noch keine unmittelbare Befreiung der Landesfonds von bundesgesetzlichen Abgaben, sondern - für die Geltungsdauer der Vereinbarung "für die Jahre 2008 bis einschließlich 2013" (Art. 51 Abs. 1) - lediglich eine vertragliche Verpflichtung des Bundes zur Schaffung einer solchen Befreiung. Die Bestimmung bedarf daher erst einer gesonderten bundesgesetzlichen Umsetzung (vgl. allgemein zur Notwendigkeit einer Transformation von Art. 15a B-VG Vereinbarungen in Bundesrecht zur Begründung von Rechten und Pflichten der Normunterworfenen Thienel, in Korinek/Holoubek et al, B-VG Art 15a Rz 94 ff).

27 Eine solche Befreiung ergibt sich allerdings - wie die Revisionsbeantwortung des Finanzamts und daran anschließend die Revisionsergänzung zu Recht aufzeigen - aus § 64 Krankenanstalten- und Kuranstaltengesetz (KAKuG), idF BGBI. I Nr. 179/2004, den das BFG im angefochtenen Erkenntnis außer Acht gelassen hat. Dieser lautet:

"Die Rechtsträger öffentlicher Krankenanstalten sind hinsichtlich aller im Rahmen dieses Bundesgesetzes vorkommenden Eingaben, Beilagen, schriftlichen Ausfertigungen und Rechtsurkunden von den Stempel- und Rechtsgebühren befreit. Die von den Pfleglingen zu entrichtenden Kostenbeiträge (§ 27a) sind kein Entgelt im Sinne des Umsatzsteuergesetzes. Die Landesgesundheitsfonds sind von allen bundesgesetzlich geregelten Abgaben mit Ausnahme der Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren befreit."

28 Diese Befreiung der in § 27b KAKuG geregelten "Landesgesundheitsfonds" "von allen bundesgesetzlich geregelten Abgaben" in § 64 KAKuG geht auf die Änderung des Krankenanstaltengesetzes durch die KAG-Novelle 1996, BGBI. I Nr. 751/1996, zurück ("Die Landesfonds sind von allen bundesgesetzlich geregelten Abgaben befreit.") und hat über einen parlamentarischen Abänderungsantrag in zweiter Lesung gegenüber der Regierungsvorlage, die ursprünglich nur eine Gebührenbefreiung vorgesehen hat, Eingang in diese Novelle gefunden (20. GP, Stenographisches Protokoll der 49. Sitzung S. 184). 29 Mit der KAG-Novelle 1996 wurde in § 27b gleichzeitig die Durchführung der leistungsorientierten Krankenanstaltenfinanzierung

durch die "Landesfonds" als Abrechnungsstelle zur "Leistungsorientierten Krankenanstaltenfinanzierung" für die "an sozialversicherten Pfleglingen in Fondskrankenanstalten erbrachten Leistungen" näher geregelt, wobei diese Regelung ihrerseits wiederum auf eine Bund-Länder-Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG über die Reform des Gesundheitswesens und der Krankenanstaltenfinanzierung für die Jahre 1997 bis 2000, BGBI. I Nr. 111/1997, zurückgeht (vgl. ErlRV 379 Blg 20.GP 19 f sowie 25 f). Diese Bund-Länder-Vereinbarung sah ihrerseits bereits in Art. 25 Abs. 4 eine Verpflichtung des Bundes zur Befreiung der Landesfonds "von allen bundesgesetzlich geregelten Abgaben" vor ("Der Bund stellt sicher, daß die Landesfonds von allen bundesgesetzlich geregelten Abgaben befreit sind"). 30 Da der Bundesgesetzgeber mit der Neuorganisation der Abrechnungswege zur Umsetzung der "Leistungsorientierten Krankenanstaltenfinanzierung" die dazu eingerichteten Landes(gesundheits)fonds vorbehaltlos "von allen bundesgesetzlich geregelten Abgaben" befreit hat und damit - auch vor dem Hintergrund der dieser zu Grunde liegenden seinerzeitigen Bund-Länder-Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG - erkennbar eine umfassende Abgabenbefreiung derselben intendiert hat, bleibt für eine Kapitalertragsteuerpflicht des Revisionswerbers in den Streitjahren kein Raum (vgl. auch Achatz/Bieber, in Achatz/Kirchmayr, KStG § 1 Rz 344).

31 Die gegenläufige - von der Revisionsbeantwortung angesprochene - Erweiterung der sogenannten beschränkten Körperschaftsteuerpflicht der zweiten Art auf in Sondergesetzen umfassend von der Abgabenpflicht befreite Körperschaften in § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 durch das 1. StabG 2012, BGBI. I Nr. 22/2012, betrifft nur Körperschaften iSd

§ 1 Abs. 2 KStG 1988 und somit nicht Körperschaften des öffentlichen Rechts und kann daher gegenständlich - auch für das Jahr 2012 - außer Acht bleiben (vgl. dazu Hohenwarter-Mayr, in Lang ua, KStG2 § 1 Rz 84 bis 84b). 32 Damit erweist sich auch der "Widerruf" der KESt-Befreiungserklärung als unrichtig.

33 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher als mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

34 Die Kostenentscheidung gründet sich auf §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014.

35 Von der von der revisionswerbenden Partei beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 4 und 6 VwGG abgesehen werden.

Wien, am 28. Mai 2019

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2019:RO2017150040.J00

**Im RIS seit**

19.07.2019

**Zuletzt aktualisiert am**

19.07.2019

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)