

Spektrum

DER STEUERWISSENSCHAFTEN UND
DES AUSSENWIRTSCHAFTSRECHTS

HERAUSGEBER: GEORG KOFLER | WALTER SUMMERSBERGER

ISSN: 2414-6757

Die KEST-Befreiung für »Versorgungs-
und Unterstützungseinrichtungen«
von KÖR nach § 94 Z 6 lit c TS 4 EStG

Dietmar Aigner / Peter Bräumann / Georg Kofler / Michael Tumpel

Die KEST-Befreiung für »Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen« von KÖR nach § 94 Z 6 lit c TS 4 EStG*



DIETMAR AIGNER / PETER BRÄUMANN / GEORG KOFLER / MICHAEL TUMPEL

Abstract

Zum KEST-Abzug Verpflichtete sehen sich in § 94 EStG mit einer Reihe verschiedenster Ausnahmen von der Abzugspflicht konfrontiert, deren praktische Bedeutung gravierend sein kann. Einerseits wird die Nichtanwendung einer Befreiung zu Rechtfertigungsdruck gegenüber dem Empfänger der (zu Unrecht geminderten) Kapitaleinkünfte führen, andererseits droht bei unrichtiger Anwendung eine Inanspruchnahme für den unterlassenen Steuerabzug im Haftungswege. Rechtssicherheit ist daher gerade in diesem Bereich ein kritischer Faktor für die Betroffenen. Gleichwohl führen die Vielzahl und Unterschiedlichkeit der Befreiungstatbestände dazu, dass nicht sämtliche von ihnen dogmatisch umfassend aufgearbeitet wurden. Dieser Beitrag widmet sich einer dieser »exotischeren« Normen und untersucht den Tatbestand und die Reichweite der Befreiung für »Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen« von Körperschaften öffentlichen Rechts (KÖR) nach § 94 Z 6 lit c TS 4 EStG sowie insbesondere auch die Sorgfaltspflichten der KEST-Abzugsverpflichteten bei deren Anwendung.

Schlagworte

Kapitalertragsteuer, Körperschaften öffentlichen Rechts, Versorgungseinrichtungen, Unterstützungseinrichtungen

Rechtsquellen

§ 94 Z 6 lit c TS 4 EStG, § 21 Abs 2 Z 3 TS 4 KStG

Inhaltsübersicht

I.	Systematische Stellung und Entwicklung des § 94 Z 6 lit c TS 4 EStG	190
II.	Materielle Anwendungsvoraussetzungen der Befreiung vom KEST-Abzug nach § 94 Z 6 lit c TS 4 EStG und deren Auslegung	191
A.	Körperschaft öffentlichen Rechts als Trägereinrichtung	191
B.	Begriff der »Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen« bzw zur Begünstigung berechtigende Zwecke derselben	193
C.	Anfordernisse an die Organisation einer begünstigten Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung	199
D.	»Nachweislich zurechenbare« Kapitalerträge	200
E.	Zusammenfassung der Anwendungsvoraussetzungen des § 94 Z 6 lit c TS 4 EStG	204
III.	Sorgfaltsmaßstab des Abzugsverpflichteten bei Anwendung der Befreiung vom KEST-Abzug nach § 94 Z 6 lit c TS 4 EStG	204
A.	Allgemeine Voraussetzungen einer Haftungsinanspruchnahme des Abzugsverpflichteten für unterlassenen KEST-Abzug	204
B.	Anhaltspunkte für die notwendige Sorgfalt bei Anwendung der Befreiung nach § 94 Z 6 lit c TS 4 EStG im Besonderen	206

* Dieser Beitrag basiert auf einem von den Verfassern in der Vergangenheit erstatteten privaten Rechtsgutachten.

I. Systematische Stellung und Entwicklung des § 94 Z 6 lit c TS 4 EStG

§ 94 EStG enthält eine Liste von Ausnahmetatbeständen, bei deren Anwendbarkeit ein ansonsten nach dem 6. Teil des EStG 1988 zum Abzug von Kapitalertragsteuer (KESt) Verpflichteter keinen solchen Steuerabzug durchzuführen hat. Z 6 der Bestimmung sieht dabei wiederum eine Aufzählung mehrerer spezieller Befreiungsfälle vor, welche sich als verbindendes Element allesamt auf Kapitaleinkünfte beschränkt Körperschaftsteuerpflichtiger iSd § 1 Abs 3 Z 2 und 3 KStG beziehen. Die lit c dieses § 94 Z 6 EStG enthält konkret Befreiungen für Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gem § 27 Abs 2 Z 2 (dh Zinsen und andere Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art, ausgenommen Stückzinsen), Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen iSd § 27 Abs 3 und Einkünfte aus Derivaten iSd § 27 Abs 4 EStG, sofern diese bestimmten, in sechs TS weiter aufgezählten Einrichtungen (aus dem Bereich der beschränkt KöSt-Pflichtigen) »nachweislich zuzurechnen sind«. Diese spezifische Befreiung geht damit einerseits sachlich über jene der lit a leg cit hinaus, welche sich nur auf Beteiligungserträge iSd § 10 KStG bezieht, schränkt aber andererseits den persönlichen Anwendungsbereich auf bestimmte Empfänger der Kapitaleinkünfte ein und gilt nicht für beschränkt KöSt-Pflichtige allgemein. Der in diesem Beitrag gegenständliche TS 4 leg cit nennt als einen solchen begünstigten Empfänger »Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung[en] einer Körperschaft öffentlichen Rechts«.

Auffällig an gerade dieser Befreiung ist, dass sie sich mit den »Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen« der Körperschaften öffentlichen Rechts (KöR) auf eine im Gesetz nicht näher definierte Figur bezieht. Damit nimmt sie auch innerhalb der Tatbestände des § 94 Z 6 lit c EStG eine Sonderrolle ein, da diese ansonsten nur nach anderen Normen präziser geregelte oder bereits steuerbefreite Empfänger umfassen. Die Unbestimmtheit des Rechtsbegriffs der »Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen« in TS 4 leg cit lässt sich historisch (wie diese Befreiung vom KESt-Abzug als Ganzes) bereits auf die Urfassung des EStG 1988¹ zurückführen. Damals fand sich die inhaltlich entsprechende Bestimmung noch in der Z 7 des § 94 und galt

»7. Bei Kapitalerträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Banken (§ 93 Abs. 2 Z 3) sowie aus Forderungswertpapieren (§ 93 Abs. 3), wenn die Kapitalerträge einem Kapitalanlagefonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes, einer Pensions- oder Unterstützungskasse und sonstigen Hilfskasse oder

einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft zugehen.«

Während in dieser Fassung noch kein ausdrücklicher Verweis auf die beschränkte KöSt-Pflicht existierte, wurde bereits der zentrale Begriff der »Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung« im Bereich der öffentlich-rechtlichen Körperschaften eingeführt. Dem zuvor geltenden EStG 1972² waren eine vergleichbare Befreiung vom KESt-Abzug ebenso wie der Begriff dieser Einrichtungen im Zusammenhang mit KöR noch fremd. Jene Bestimmungen des EStG 1972, welche bereits von »Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen« sprachen, bezogen sich ausschließlich auf solche Einrichtungen der »Kammern der selbständigen Erwerbstätigen«. So wurde von § 4 Abs 4 Z 1 EStG 1972 als Beispiel für eine Betriebsausgabe etwa genannt:

»1. Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung sowie Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständigen Erwerbstätigen, soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dienen.«

Auch die Regierungsvorlage zum EStG 1988³ verwendet den Begriff noch ausschließlich in diesem Zusammenhang; dementsprechend war auch die Befreiung vom KESt-Abzug nicht wie in der später gesetzlich beschlossenen Form enthalten. Die letztlich umgesetzte Fassung – mit einer Verwendung des Begriffs der »Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen« auch für KöR – geht auf einen Abänderungsbeschluss des Finanzausschusses des Nationalrats⁴ zurück. Im entsprechenden Ausschussbericht wird dazu an insgesamt zwei Stellen näher ausgeführt:

»Durch die Änderung des § 94 Z 7 soll für Pensions- und Versorgungskassen bzw. vergleichbare Einrichtungen von Körperschaften öffentlichen Rechts eine Befreiung von der 10 %igen Kapitalertragsteuer normiert werden.«⁵

»Kapitalerträge aus Einlagen bei Banken sowie aus Forderungseinrichtungen unterliegen nicht der Kapitalertragsteuer, wenn es sich um Veranlagungen von Pensions- und Unterstützungskassen, von Hilfskassen sowie von Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen von Körperschaften des öffentlichen Rechtes (insbesondere Kammern) handelt.«⁶

1 BGBl 1988/400.

2 Einkommensteuergesetz 1972, BGBl 1972/493.

3 RV 621 BlgNR 17. GP.

4 AB 673 BlgNR 27. GP.

5 AB 673 BlgNR 27. GP 8.

6 AB 673 BlgNR 27. GP 10.

Der Finanzausschuss bezweckte daher wohl gerade auch die Ausdehnung des Begriffs der »Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen« auf (sonstige) KÖR und in dieser Hinsicht deren Gleichstellung mit den berufsständischen Kammern. Genauere Aussagen über den inhaltlichen Umfang und die Grenzen der dadurch letztlich deutlich erweiterten Bestimmung lassen sich aus den parlamentarischen Materialien jedoch nicht entnehmen. In auffallendem Gegensatz dazu wurden die parallel angesprochenen und geregelten Pensions-, Unterstützungs- und Hilfskassen im KStG 1988 einer detaillierteren Regelung zugeführt.⁷

Die auf diese Weise eingeführte Befreiung vom KESt-Abzug mit dem EStG 1988 hatte gleichzeitig auch unmittelbare Folgewirkung für die materielle Besteuerung der betroffenen Einkünfte. Nach § 1 Abs 3 Z 2 iVm § 21 Abs 2 des parallel verabschiedeten KStG 1988⁸ unterlagen KÖR (wie schon zuvor nach § 3 Z 2 KStG 1966⁹) im Rahmen ihrer beschränkten Steuerpflicht nur mit jenen Einkünften der KÖSt, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wurde. Im KStG fanden sich ursprünglich keine weiteren diesbezüglichen Anordnungen, sodass die Regelungen zum KESt-Abzug des EStG zugleich die materielle Steuerpflicht für diese Körperschaften bestimmten.¹⁰ Erst mit dem Privatstiftungsgesetz 1993¹¹ wurden die dementsprechenden Befreiungen vom KESt-Abzug zusätzlich als ausdrückliche materielle Ausnahme von der beschränkten Steuerpflicht in § 21 Abs 2 Z 3 KStG mit gleichem Wortlaut verankert, sodass die Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der KÖR nunmehr auch in dieser Bestimmung – allerdings wiederum ohne nähere Definition – genannt werden. In der Regierungsvorlage wurde dieser Schritt aus Anlass einer ohnedies erfolgenden teilweisen Neugliederung des § 94 EStG mit der Herstellung einer »geschlossene[n] systematische[n] Grundlage für die Befreiung verschiedener Körperschaften von der Kapitalertragsteuer« begründet.¹²

Dieser gesetzliche Aufbau wurde bis in die Gegenwart beibehalten.¹³ Seit dem Inkrafttreten der zuletzt

genannten Änderungen mit 1.9.1993 findet sich die Bestimmung daher ausdrücklich parallel als wörtlich gleichlautende Befreiung vom KESt-Abzug und korrespondierende KÖSt-Befreiung bei beschränkter Steuerpflicht »zweiter Art« nach § 1 Abs 3 Z 2 und 3 KStG¹⁴. Der Anwendungsbereich beider Normen ist daher deckungsgleich.¹⁵ Wenngleich im Folgenden zumeist vereinfachend nur auf § 94 Z 6 lit c TS 4 EStG abgestellt wird, gelten die Ausführungen daher sinngemäß ebenso für § 21 Abs 2 Z 3 TS 4 KStG.

II. Materielle Anwendungsvoraussetzungen der Befreiung vom KESt-Abzug nach § 94 Z 6 lit c TS 4 EStG und deren Auslegung

A. Körperschaft öffentlichen Rechts als Trägereinrichtung

Zentrale Anwendungsvoraussetzung der Befreiung vom KESt-Abzug nach § 94 Z 6 lit c TS 4 EStG ist, dass die dort genannten Kapitaleinkünfte einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer Körperschaft öffentlichen Rechts zugehen.

»Körperschaft öffentlichen Rechts« (wie bisher zumeist als KÖR abgekürzt) ist ein eigenständiger Begriff des Abgabenrechts. Als solcher entstammt er dem Körperschaftsteuerrecht und ist dort in § 1 Abs 3 Z 2 KStG grundgelegt. Davon umfasst sind ganz allgemein alle Arten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, welche sich – in Abgrenzung zu den von § 1 Abs 2 Z 1 KStG genannten juristischen Personen des privaten Rechts – durch eine Entstehung oder Anerkennung kraft Gesetzes (oder Verwaltungsakts auf gesetzlicher Ermächtigungsgrundlage) auszeichnen. Die ausdrückliche Bezeichnung als juristische Person des öffentlichen

§ 27 Abs 2 Z 2 EStG angepasst und weiters die Begünstigung auf die erst seit diesem Zeitpunkt steuerbaren Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen und Derivaten nach § 27 Abs 3 und 4 EStG ausgedehnt. Die grundlegenden Voraussetzungen der Befreiung blieben – von ebendiesem systemkonformen angepassten Umfang der erfassten Kapitalerträge abgesehen – aber unverändert. Vgl dazu etwa Wurm, Kapitaleinkünfte bei öffentlich-rechtlichen Körperschaften und befreiten Körperschaften, in Lechner/Mayr/Tumpel (Hrsg), Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen (2013) 481 (494 ff).

14 Die Bezeichnung als beschränkte KÖSt-Pflicht »zweiter Art« resultiert aus der Abgrenzung zur beschränkten KÖSt-Pflicht »erster Art« für Körperschaften nach § 1 Abs 3 Z 1 KStG ohne Sitz oder Ort der Geschäftsleitung in Österreich, deren Einkünfte in § 21 Abs 1 KStG näher geregelt sind.

15 Siehe Wurm, Kapitaleinkünfte bei öffentlich-rechtlichen Körperschaften und befreiten Körperschaften, in Lechner/Mayr/Tumpel (Hrsg), Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen (2013) 481 (488); Marschner in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl (Hrsg), Jakom EStG³² (2019) § 94 Rz 61 u 64; Prillinger in Lang/Schuch/Rust/Staringer (Hrsg), KStG³ (2016) § 21 Rz 123.

7 Siehe § 5 Z 7 iVm § 6 KStG in der Fassung BGBl 1988/401 sowie noch heute die an denselben Stellen bestehenden analogen Normen für Pensions-, Unterstützungs- und Mitarbeiter- bzw Betriebliche Vorsorgekassen.

8 BGBl 1988/401.

9 Körperschaftsteuergesetz 1966, BGBl 1966/156 zuletzt idF BGBl I 2004/47.

10 Siehe zB Achatz, Steuerfreie Kapitalerträge und KESt insbesondere bei beschränkter Steuerpflicht, ÖStZ 1989, 252 (259).

11 BGBl 1993/694.

12 Siehe ErläutRV 1132 BlgNR 18. GP 39 und 42.

13 Die einzige maßgebliche Änderung erfuhren die betroffenen Bestimmungen im Zuge der umfangreichen Novellierungen der Besteuerung von Kapitalvermögen und des KESt-Abzugs mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 (BGBl I 2010/111). In Einklang mit den diesbezüglichen systematischen Veränderungen wurde der Verweis auf die bereits zuvor erfassten Einkünfte aus der Überlassung von Kapital auf den neu formulierten

Rechts in der jeweiligen Rechtsgrundlage ist für eine Einstufung als KÖR nicht zwingend erforderlich.¹⁶ Rechtsprechung und Verwaltungspraxis lassen es bereits genügen, wenn der öffentlich-rechtliche Charakter einer juristischen Person klar zu erkennen ist, etwa weil diese mit hoheitlichen Befugnissen ausgestattet ist, Aufgaben der öffentlichen Verwaltung erfüllt oder Zwangsbestand aufweist und nicht ausdrücklich als privatrechtliche juristische Person eingerichtet ist. Nach hM sind dabei letztlich nicht einzelne Kriterien, sondern das Gesamtbild der Verhältnisse im Rahmen eines Typenvergleichs entscheidend.¹⁷

Als KÖR sind nach diesen Grundsätzen überblicksartig von der Finanzverwaltung beispielsweise anerkannt:¹⁸

- ▷ die Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden sowie Gemeindeverbände nach Art 116 Abs 3 B-VG),
- ▷ gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften und die nach deren Recht mit Wirksamkeit für den staatlichen Bereich errichteten und mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteten juristischen Personen (zB die Diözesen, Orden und Kongregationen der römisch-katholischen Kirche),
- ▷ gesetzliche Interessensvertretungen in Form der berufsständischen Kammern sowie die Österreichische Hochschülerschaft,
- ▷ die Träger der öffentlichen Sozialversicherung und deren Hauptverband,
- ▷ die Universitäten iSd Universitätsgesetzes 2002,
- ▷ die Freiwilligen Feuerwehren und Feuerwehrverbände auf landesgesetzlicher Grundlage,
- ▷ die Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform auf bundesrechtlichen Grundsatz- und landesrechtlichen Ausführungsgesetzen,
- ▷ öffentlich-rechtliche Fonds (zB der Restitutionsfonds, der Linzer Hochschulfonds, der Salzbur-

ger Festspielfonds, die Betriebsratsfonds nach § 74 ArbVG, der Insolvenz-Entgelt-Fonds, die Landesgesundheitsfonds),

- ▷ öffentlich-rechtliche Stiftungen (zB der ORF),
- ▷ Anstalten des öffentlichen Rechts (zB die Bundesmuseen, die Diplomatische Akademie, die Zentralanstalt für Meteorologie und Geodynamik),
- ▷ politische Parteien (kraft sondergesetzlicher Anordnung¹⁹).

Mit der Einstufung einer juristischen Person als abgabenrechtliche KÖR unterliegt diese in der Ertragsteuer einem besonderen Regime: Nach § 1 Abs 3 Z 2 iVm § 21 Abs 2 und 3 KStG besteht eine besondere Form von lediglich beschränkter KÖSt-Pflicht, welche im Wesentlichen auf eine Besteuerung ausschließlich der Kapitaleinkünfte sowie der Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen hinausläuft. Unterhält die KÖR jedoch als Rechtsträger innerhalb ihrer Organisationen einen sogenannten Betrieb gewerblicher Art (kurz BgA), wie ihn § 2 KStG definiert, wird dieser als eigenständiges KÖSt-Subjekt fingiert (§ 1 Abs 2 Z 2 KStG) und der unbeschränkten Steuerpflicht mit sämtlichen seiner Einkünfte unterworfen.²⁰ Der BgA scheidet damit insoweit als Ganzes aus der beschränkten Steuerpflicht der Träger-KÖR aus und steht dieser ertragsteuerlich quasi wie eine Ein-Mann-Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter gegenüber.²¹

Kriterien für das Vorliegen eines solchen BgA sind ua die Ausübung einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht²² sowie ein der Art nach gewerblicher Charakter der ausgeübten Aktivitäten.²³ Die bloße Erzielung von Kapitalerträgen aus der Veranlagung von Vermögen begründet daher auch bei größerem Volumen keinen BgA, sofern dabei keine bank- oder händlertypischen Tätigkeiten entfaltet werden.²⁴ Der Bereich der Vermögensverwaltung einer KÖR wird deshalb in aller Regel Teil der »gewöhnlichen« beschränkten Steuerpflicht bleiben; er ist durch die weitgehende Einbeziehung von Kapitaleinkünften und Substanzgewinnen an Liegenschaften in diese beschränkte Steuerpflicht ohnedies systematisch von der KÖSt erfasst.²⁵

16 In Einzelfällen bestimmt das Gesetz selbst, dass konkrete Einrichtungen abgabenrechtlich als KÖR zu beurteilen sind (zB § 24 des DAK-Gesetzes 1996, BGBl 1996/178 für die Diplomatische Akademie). Wenn die entsprechende Einrichtung nicht schon nach den allgemeinen Grundsätzen als KÖR einzustufen ist, wird darin eine Anweisung zur abgabenrechtlich Gleichbehandlung mit einer KÖR zu erkennen sein; vgl *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ (2014) Rz 28.

17 Dazu etwa KStR 2013 Rz 36; *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ (2014) Rz 22 ff; *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 1 Rz 219 ff; *Hohenwarter-Mayr* in *Lang/Schuch/Rust/Staringer* (Hrsg), KStG² (2016) § 1 Rz 45; *Marschner* in *Renner/Strimitzer/Vock* (Hrsg), KStG (30. Lfg 2017) § 1 Rz 100.

18 Siehe KStR 2013 Rz 42 ff; *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ (2014) Rz 32 ff; *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 1 Rz 225; *Hohenwarter-Mayr* in *Lang/Schuch/Rust/Staringer* (Hrsg), KStG² (2016) § 1 Rz 70 ff; *Marschner* in *Renner/Strimitzer/Vock* (Hrsg), KStG (30. Lfg 2017) § 1 Rz 101 f.

19 Siehe Art 6 Abgabenänderungsgesetz 1975, BGBl 1975/636.

20 Dazu ganz grundlegend etwa *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ (2014) Rz 48 f.

21 Siehe *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 2 Rz 16.

22 Ausdrücklich § 2 Abs 1 TS 2 KStG.

23 Siehe KStR 2013 Rz 74; ausführlich etwa *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ (2014) Rz 95 ff.

24 Siehe *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ (2014) Rz 98 ff; *Oberhuber* in *Renner/Strimitzer/Vock* (Hrsg), KStG (30. Lfg 2017) § 2 Rz 91 f.

25 Vgl *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 2 Rz 62.

Von § 94 Z 6 lit c TS 4 EStG wird allerdings dem Grunde nach nicht eine KÖR an sich begünstigt, sondern ausschließlich ihre Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung(en).²⁶ Der Kreis der KÖR, welche eine solche Einrichtung unterhalten können, wird aber vom Gesetz nicht weiter eingeschränkt. Unter Berücksichtigung der oben bereits wiedergegebenen parlamentarischen Materialien aus dem Finanzausschuss des Nationalrats²⁷ kam es dem Gesetzgeber bei der Einführung der Bestimmung wohl gerade darauf an, die Begrifflichkeit über den historisch ursprünglichen Zusammenhang mit den Kammern der selbständig Erwerbstätigen hinaus auf sämtliche KÖR im Allgemeinen auszudehnen. Das ist systematisch insofern konsequent, als auch das eben dargestellte Konzept der beschränkten KöSt-Pflicht ohne Unterschied für alle KÖR gleichermaßen gilt und als sozusagen Korrektiv für privatwirtschaftlich ausgelegte, nicht »KÖR-typische« Tätigkeiten ohnedies bereits das Modell des BgA dient. Als zentraler Ansatzpunkt der Norm steht damit nicht die KÖR oder deren Art an sich im Vordergrund, sondern der Begriff der »Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung«, welcher innerhalb der (beschränkten) KÖR-Besteuerung einen Bereich an befreiten Kapitaleinkünften kreiert.

Die Anwendung des § 94 Z 6 lit c TS 4 EStG ist dementsprechend aber gerade auch nur als Steuerbefreiung im Bereich der beschränkten Steuerpflicht der KÖR selbst möglich. Sollte das Kapitaleinkünfte erzielende Vermögen hingegen Teil des Betriebsvermögens eines BgA sein, wird es von dessen unbeschränkter Steuerpflicht erfasst und eine Befreiung nach den einzelnen Tatbeständen des § 94 Z 6 EStG kommt nicht in Frage. In dieser Variante wird wegen der Zugehörigkeit zu einem Betriebsvermögen jedoch regelmäßig die Abgabe einer Befreiungserklärung nach § 94 Z 5 EStG als Alternative zur weitgehenden Vermeidung von KESt-Abzügen in Frage kommen.²⁸ Hoheitliche Tätigkeiten einer KÖR bilden indes – vereinfacht gesagt – auch bei Erfüllung aller sonstigen Merkmale keine BgA,²⁹ wodurch etwaig vorhandenes Vermögen im Umkehrschluss allerdings wieder nach der beschränkten Steuerpflicht der KÖR selbst beurteilt werden muss und daraus erzielte Kapitaleinkünfte nach § 94 Z 6 lit c TS 4 EStG befreit sein können.³⁰ Da die Kapitalveranlagung an sich aber keinen BgA darstellt und eine Versorgungs- oder Unterstützungs-

einrichtung zur Inanspruchnahme der Begünstigung ohnedies organisatorisch zumindest als eigener Rechnungskreis von sonstigen Aktivitäten der KÖR abgrenzbar sein muss (dazu näher unten Abschnitt II.C), wird das Problem der möglichen Zurechnung derselben zu einem BgA bei Erfüllung aller sonstigen Kriterien kaum ein Problemfeld darstellen.

Die letztlich im Ausmaß der Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung steuerbefreite Träger-KÖR muss im Übrigen keine österreichische sein. Die Steuerbefreiung ist in unionsrechtskonformer Interpretation auch auf Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen von KÖR aus anderen EU/EWR-Mitgliedstaaten anzuwenden, wenn diese mit jenen inländischer KÖR vergleichbar sind.³¹

B. Begriff der »Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen« bzw zur Begünstigung berechtigende Zwecke derselben

Der für die Befreiung nach § 94 Z 6 lit c TS 4 EStG als zentrales Tatbestandselement entscheidende Begriff der »Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung« wird im Gesetz weder in irgendeiner Art und Weise definiert noch inhaltlich gegenüber sonstigen Figuren des Abgabenrechts abgegrenzt.³²

Das EStG 1972 kannte die Wendung »Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung« noch ausschließlich in Verbindung mit den Kammern der selbständig Erwerbstätigen und stellte sie dabei – wie im oben wiedergegebenen § 4 Abs 4 Z 1 EStG 1972 – regelmäßig in Zusammenhang mit den typischen Zweigen der gesetzlichen Sozialversicherung (arg: »[...] soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dienen«). Auch im EStG 1988 wurde dieses Begriffsverständnis im Bereich der Kammern der selbständig Erwerbstätigen fortgeführt. Die gedankliche Nähe zu den Leistungsfällen der Sozialversicherung wird etwa auch dadurch deutlich, dass auf »Pflichtbeiträge« Bezug genommen (zB in § 4 Abs 4 Z 1 lit b EStG) oder ausdrücklich eine »Gleichartigkeit« mit Leistungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung im Tatbestand verankert wird (zB in § 25 Abs 1 Z 1 lit e EStG).

Eine zumindest terminologische Nähe besteht auch zu den »Unterstützungskassen« nach § 6 Abs 2 KStG. Diese verfolgen allerdings eine gänzlich andere Stoß-

26 Allerdings wird von der Finanzverwaltung durchaus für zulässig erachtet, dass auch eine gesamte KÖR als Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung qualifiziert wird bzw die begünstigte Einrichtung und die KÖR deckungsgleich sind, dazu unten Abschnitt II.C.

27 Siehe AB 673 BlgNR 27. GP.

28 Siehe EStR 2000 Rz 7762 a.

29 Ausdrücklich § 2 Abs 5 KStG; idS etwa auch EStR 2000 Rz 7762 a.

30 Vgl dazu schon BMF, Versorgungsfonds von Kammern, SWK 1991, A I 107.

31 Siehe KStR 2013 Rz 1506; UFS 14.12.2009, RV/1940-W/07; UFS 17.3.2010, RV/2091-W/08.

32 Vgl VwGH 30.9.2015, Ra 2014/15/0005; BMF vom 21.9.2012, Salzburger Steuerdialog 2012 – Zweifelsfragen zur Körperschaftsteuer und zum Umgründungssteuerrecht, GZ BMF-010203/0444-VI/6/2012, Pkt 3; Achatz in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (2011) § 21 Rz 375; nunmehr auch KStR 2013 (idF Wartungserlass 2017) Rz 1506.

richtung als die gesetzliche Pflichtversicherung. So setzt § 6 Abs 2 Z 4 KStG einerseits ausdrücklich eine Beitragsfreiheit der Leistungsberechtigten voraus, andererseits gestattet Z 5 leg cit neben höhenmäßig begrenzten Leistungen der Alters- und Hinterbliebenenversorgung auch sonstige Leistungen in Fällen der Hilfsbedürftigkeit »in angemessenem Ausmaß«. Hilfsbedürftigkeit wird von dieser Bestimmung als zwangsläufiges Entstehen größerer Aufwendungen, welche die wirtschaftliche Lage des Leistungsempfängers beeinträchtigen würden, beschrieben. Eine abschließende Legaldefinition findet sich jedoch auch für den Begriff der »Unterstützungskasse« im österreichischen Steuerrecht nicht.³³

Das BMF hat – womöglich unter diesem Eindruck – schon ursprünglich auch den Kreis der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen im Bereich der KÖR nicht ausschließlich auf Leistungen nach Art der Sozialversicherung eingeschränkt. Allerdings wurde von der Finanzverwaltung auch nicht unmittelbar der Begriff der »Hilfsbedürftigkeit« nach dem Vorbild des § 6 Abs 2 Z 5 KStG herangezogen. Stattdessen wird alternativ auf eine »persönliche Fürsorgebedürftigkeit« der Leistungsempfänger abgestellt. Schon bald nach Inkrafttreten des EStG 1988 umschrieb das BMF die begünstigten Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen konkret mit folgenden Worten:

»Zu diesen Einrichtungen gehören die Sozialversicherungsträger und andere selbständige oder un-selbständige Fonds, die Leistungen aus dem Titel der Altersversorgung sowie aus dem Titel der Unterstützung bei Krankheit, Unfall oder persönlicher Fürsorgebedürftigkeit der Leistungsempfänger erbringen, zB Versorgungsfonds von Kammern oder gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften.«³⁴

Diese Verwaltungsmeinung fand später unverändert Einzug in die KStR 2001³⁵ und wurde auch im Schrifttum in dieser Form rezipiert.³⁶ Das Element der persönlichen Situation der Unterstützten wird dabei im Allgemeinen als wesentliches Merkmal betrachtet, sodass umgekehrt eine Objektförderung (zB Denkmalschutz, Subventio-

nen für Betriebe)³⁷ oder eine bloße Förderung der Erwerbstätigkeit der Leistungsempfänger³⁸ als nicht dem Charakter einer begünstigten Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung entsprechend betrachtet werden.

In diesem Sinne hat auch die Finanzverwaltung selbst im KÖSt-Protokoll des Salzburger Steuerdialogs 2005 ihre Meinung zum Ausdruck gebracht, dass die Veranlagung von Geldern durch einen Landesfeuerwehrverband (als anerkannte KÖR) zum späteren Ankauf von dringend benötigter Ausrüstung unter keine Befreiung vom KEST-Abzug falle. Die Bildung eines Sondervermögens zur Unterstützung von Feuerwehrmitgliedern, welche in Not geraten oder durch den Dienst zu Schaden gekommen sind, sei hingegen als Unterstützungseinrichtung begünstigungsfähig.³⁹ Mit dem KStR-Wartungserlass 2017⁴⁰ ergänzte das BMF die oben zitierte (und bislang weitgehend unverändert gebliebene) Definition dahingehend, dass die Leistungen »an konkrete natürliche Personen« als Empfänger erbracht werden müssten.⁴¹ Damit soll wohl gerade zum Ausdruck gebracht werden, dass eine bloß mittelbare Versorgung oder Unterstützung (eben etwa durch die Finanzierung von Sachmitteln, welche den Betroffenen nur mittelbar zugute kommen) nicht ausreicht.

Von diesem Bezug auf die persönliche Situation der Leistungsempfänger abgesehen stellt sich die Definition im Detail aber nach wie vor als ein nicht eindeutig abgrenzbares Nebeneinander verschiedener Begrifflichkeiten dar. So könnte etwa hinterfragt werden, ob das BMF eine inhaltliche Aussage mit der wörtlichen Trennung zwischen »Versorgung« im Altersfall einerseits und »Unterstützung« in den weiteren Fällen (Krankheit, Unfall, persönliche Fürsorgebedürftigkeit) andererseits verbinden möchte. Freilich ist Alter insofern ein besonderer Leistungsfall, als er nicht für den Einzelnen unvorhersehbar eintritt und zudem eine Leistung des allgemeinen Unterhalts erfordert; Letzteres könnte aber auch die Folge einer Krankheit oder eines Unfalls (zB als Invaliditätsrente) sein. Die bereits dargestellte Historie des Gesetzestextes bezog beide Begriffe – Versorgung und Unterstützung – ohne weitere Differenzierung auf sämtliche Leistungen nach Art der gesetzlichen Sozialversicherung, dafür aber umgekehrt nicht auf eine allgemeine persönliche Fürsorgebedürftigkeit.

33 Siehe Achatz/Daurer in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (2011) § 6 Rz 41.

34 BMF-Erlass vom 7. 3. 1989, Besteuerung von Kapitalerträgen im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs 3, § 21 KStG 1988), AÖF 1989/142, GZ 13 5911/1-IV/13/89.

35 Siehe KStR 2001 Rz 1473; nunmehr KStR 2013 Rz 1506.

36 Siehe zB Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 94 Rz 14; Achatz/Leitner, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung im Steuerrecht² (2001) 103; Blasina/Modarressy/Schellmann in Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg), KStG (24. Lfg 2013) § 21 Rz 193; Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ (2014) Rz 405.

37 Siehe Achatz/Leitner, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung im Steuerrecht² (2001) 103; Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ (2014) Rz 405.

38 Siehe Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 94 Rz 14.

39 Siehe BMF vom 7. 10. 2005, Körperschaftsteuerprotokoll 2005, GZ BMF-010216/0086-IV/6/2005, Pkt 1.

40 BMF-Erlass vom 29. 3. 2018, Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 – Wartungserlass 2017, BMF-AV 54/2018.

41 KStR 2013 (idF Wartungserlass 2017) Rz 1506.

Gerade im Hinblick auf diesen nach Ansicht des BMF ebenso begünstigungsfähigen Leistungsfall der persönlichen Fürsorgebedürftigkeit ist aber gänzlich unklar, was konkret unter diesem Merkmal zu verstehen sein soll und wo in weiterer Folge dessen äußere Grenzen liegen. *Achatz/Mang/Lindinger* schlagen vor diesem Hintergrund vor, auf die Definition der »Hilfsbedürftigkeit« des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts in § 37 BAO und die dazu entwickelte langjährige Auslegungspraxis zurückzugreifen.⁴² Hilfsbedürftigkeit iS kann sich überblicksartig zusammengefasst in materieller oder persönlicher Hinsicht ergeben. Als materiell hilfsbedürftig werden Personen betrachtet, die aus eigenem Einkommen und Vermögen den notwendigen Lebensbedarf für sich und die von ihnen Versorgten nicht ausreichend sicherstellen können, wobei die Finanzverwaltung hilfsweise auf die Ausgleichszulagenrichtsätze des ASVG abstellt. Als persönlich hilfsbedürftig gelten Menschen, die wegen ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen sind, wobei deren wirtschaftliche Ausgangslage unerheblich sein soll.⁴³

Für diese Auslegungsvariante spricht, dass damit an ein etabliertes und dogmatisch besser durchdrungenes abgabenrechtliches System angeknüpft wird, welches mit den Steuerprivilegien für gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Rechtsträger zudem einen vergleichbaren Zweck verfolgt. Jedoch hat die Finanzverwaltung für ihre Definition gerade nicht den bei diesem Verständnis naheliegenden Begriff der »Hilfsbedürftigkeit«, sondern der »Fürsorge« gewählt. Letzterem kommt aber gerade im Gemeinnützigkeitsrecht eine eigenständige Bedeutung zu. Während § 37 BAO die »Hilfsbedürftigkeit« als Merkmal mildtätiger Zwecke normiert, wird »Fürsorge« als demonstratives Beispiel für gemeinnützige Zwecke nach § 35 Abs 2 BAO genannt und dort auf Kinder, Jugendliche, Familien sowie alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen bezogen.⁴⁴ Dadurch ergibt sich letztlich ein engerer Begriffsinhalt. Eine materielle Hilfsbedürftigkeit alleine, welche nicht auf diese Umstände zurückzuführen ist, stellt keinen Anlassfall der »Fürsorge« dar. Angesichts dieses engeren Begriffsinhalts ist durchaus möglich, dass die Finanzverwaltung bei ihrer Interpretation bewusst auf dieses Schlagwort zurückgegriffen hat.

Umgekehrt zeigt jedoch das BMF selbst vereinzelt Tendenzen zu einem weniger strikten Zugang an die eigene Definition und scheint von einer genauen Prüfung der dort geschilderten Versorgungsfälle abzusehen. So

wurde etwa ausdrücklich der Nationalfonds der Republik Österreich für Opfer des Nationalsozialismus als begünstigte Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung einer KÖR anerkannt. Begründend führte das BMF aus, dass die Geldleistungen des Fonds »unter besonderer Betonung auf hilfsbedürftige oder notleidende Personen gerichtet« gestaltet sind. Der Zweck der Steuerbefreiung wurde dabei recht allgemein damit umschrieben, dass einer »als nicht sinnvoll erachteten Schmälerung der Mittel für die Sozialaufgaben« entgegengewirkt werden sollte.⁴⁵ Der Gedanke einer sozialen Versorgung hilfsbedürftiger oder notleidender Personen wird in der gesetzlichen Grundlage des Fonds indes zwar hervorgehoben, ist jedoch nicht zwingend als notwendige Anspruchsvoraussetzung formuliert und bildet auch nicht dessen einzig zulässigen Zweck der Mittelverwendung.⁴⁶

Eine weitere implizite Ausdehnung des Begriffs nahm die Finanzverwaltung in den EStR 2000 vor. Die für Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen geltende Steuerbefreiung sei nämlich auf »veranlagte humanitäre Spendengelder« von KÖR sinngemäß anzuwenden.⁴⁷ Das Wort »humanitär« deutet in abgabenrechtlichen Zusammenhängen aber wiederum auf die von § 37 BAO erfassten mildtätigen Zwecke hin, welche die Unterstützung »hilfsbedürftiger« (nicht nur »fürsorgebedürftiger«) Personen umfassen. Erstens scheint daher das BMF selbst keine strenge Grenze zwischen »Hilfsbedürftigkeit« und »Fürsorge« als steuerlich begünstigte Leistungsfälle zu ziehen. Zweitens wird dadurch abermals – wie etwa auch bereits durch die Einbeziehung des Fonds für die Opfer des Nationalsozialismus – verdeutlicht, dass ein »Versicherungsprinzip« oder eine gewisse ideelle Nähe zwischen den Leistungsempfängern und der sie unterstützenden oder versorgenden KÖR nicht zwingend vorauszusetzen ist. In vergleichbarer Weise verlangt die Finanzverwaltung im Übrigen auch hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Pflichtbeiträgen zu Versorgungs- und Unterstützungs-

45 Siehe BMF vom 14. 5. 1998, Steuerliche Behandlung des Nationalfonds der Republik Österreich für Opfer des Nationalsozialismus, GZ 06 5913/2-IV/6/98, SWK 1998, 444.

46 So spricht § 2 des Bundesgesetzes über den Nationalfonds der Republik Österreich für Opfer des Nationalsozialismus (BGBl 1995/432 idF BGBl I 2013/9) in Abs 2 davon, dass »Leistungen [...] insbesondere an Personen vergeben [werden], [...], die in besonderer Weise der Hilfe bedürfen oder bei denen eine Unterstützung auf Grund ihrer Lebenssituation gerechtfertigt erscheint.« In § 2 Abs 1 leg cit, welcher die eigentlichen Anspruchsvoraussetzungen für Leistungen aus dem Fonds festlegt, wird jedoch auf andere Kriterien als die persönliche Hilfsbedürftigkeit abgestellt. Darüber hinaus gestattet § 2 Abs 3 leg cit auch die Förderung von Projekten, die zB der wissenschaftlichen Aufarbeitung oder dem Gedenken an das nationalsozialistische Unrecht oder dessen Opfern dienen, aus Mitteln des Fonds.

47 Siehe EStR 2000 Rz 7769 (idF bis 2011 noch deutlicher unter einer Überschrift mit den Ausführungen zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen in Rz 7739 a).

42 Siehe *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ (2014) Rz 406.

43 Siehe zB VereinsR 2001 Rz 28 f mwN aus der VwGH-Judikatur.

44 Siehe etwa auch VereinsR 2001 Rz 53 sowie Rz 592 ff.

einrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen als Betriebsausgaben nach § 4 Abs 4 Z 1 lit b EStG nicht, dass die entsprechenden Einrichtungen nach dem Versicherungsprinzip aufgebaut sein müssen.⁴⁸

Der UFS hingegen schien eine deutlich enger am Konzept der gesetzlichen Sozialversicherung orientierte Betrachtungsweise zu bevorzugen. So wurde im Falle zweier (ausländischer) Einrichtungen entschieden, dass jene von beiden, welche gesetzliche Ruhegenuss- und Versorgungsansprüche von Beamten der beteiligten Gemeinden leistete, als begünstigte Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung zu betrachten sei. Sie versorge dem öffentlichen Rechtsträger zuzurechnende Bedienstete und deren Hinterbliebene im Fall der Berufsunfähigkeit, des Alters oder des Ablebens. Die zweite Einrichtung (ein Sondervermögen der ersten) gehe jedoch über die gesetzlichen Pflichtversicherungsansprüche hinaus und kombiniere diese mit einer Art betrieblicher Altersversorgung, weshalb insoweit keine Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung vorliege (der UFS behandelte den entsprechenden Bereich im Weiteren wie eine ausländische Pensionskasse).⁴⁹

Darüber hinaus sprach der UFS den gesetzlich verpflichtend zu errichtenden Patientenentschädigungsfonds der Bundesländer die Eigenschaft als steuerliche begünstigte Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung ab. Diese Fonds würden im Wesentlichen bereits nach dem Zivilrecht bestehende Schadenersatzansprüche abdecken und den Begünstigten daher ausschließlich das Prozessrisiko abnehmen. Der UFS teilte damit im Ergebnis das Argument der erstinstanzlichen Finanzverwaltung, wonach das für eine Begünstigung notwendige Element der persönlichen Fürsorgebedürftigkeit des Zahlungsempfängers unter Berücksichtigung seiner körperlichen, geistigen, seelischen und finanziellen Situation fehle und stattdessen ein unter bestimmten Umständen erwachsener Schaden das entscheidende Moment für die Zuerkennung bilde.⁵⁰ Entgegen den zuvor angesprochenen Tendenzen eines weiten Begriffsverständnisses hat das BMF mit dem Salzburger Steueraldialog und später mit Erlass der KStR 2013 diese Sichtweise auf Basis der UFS-Entscheidung zur generellen Auslegung erhoben: Betriebsratsfonds und die erwähnten Patientenentschädigungsfonds würden demzufolge »*eindeutig nicht dem Begriff der Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung*« entsprechen. Hingegen seien sogenannte Bürgerspitalfonds und -stiftungen als solche anzusehen. Gleichzeitig wurde ausgeführt, dass nur die »*Altersversorgung im engeren Sinn*« erfasst sei, nicht

aber »*anderen Zwecken dienende Abfertigungsvorsorgen*« oder »*Vorsorgen für fiktive Ansprüche*«, welche zu keinen tatsächlichen Pensionszahlungen führen sollten.⁵¹ Im Schrifttum wurde und wird indes betont, dass auch Abfertigungen einen begünstigten Zweck darstellen können, wenn ihnen entsprechender Versorgungscharakter zukommt.⁵²

Gerade die UFS-Ansicht zu den Patientenentschädigungsfonds, welche auch die Basis für die Neuausführung der Meinung der Finanzverwaltung in dieser Form bildete, führte dazu, dass sich der VwGH im Jahr 2015 erstmals inhaltlich mit der Frage des Vorliegens einer »Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung« einer KÖR zu befassen hatte. Für die mit diesem Begriff verbundenen Bestimmungen war das diesbezügliche Erkenntnis Ra 2014/15/0005 daher ein Meilenstein und zwang Finanzverwaltung und (nunmehr) BFG zu einem teilweisen Umdenken. Bei der revisionswerbenden Partei handelte es sich um einen der erwähnten Patientenentschädigungsfonds für »Härtetfälle« eines Bundeslandes, welcher entsprechend der dargestellten zuvor entwickelten Ansicht von Finanzverwaltung und BFG nicht als Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung beurteilt worden war. Das BFG begründete seine Ablehnung auch im konkreten Fall wesentlich damit, dass die Anspruchsberechtigung auf die vom Fonds gezahlten Leistungen nicht auf hilfsbedürftige und notleidende Personen eingeschränkt sei, sondern allen Geschädigten unabhängig von ihrer Einkommens- und Vermögenssituation zustehe.⁵³

Dem Grunde nach orientierte sich das BFG dabei unverändert an der oben wiedergegebenen tradierten Aussage der Finanzverwaltung, wonach »Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen« solche seien, die Leistungen aus dem Titel der Altersversorgung sowie aus dem Titel der Unterstützung bei Krankheit, Unfall oder persönlicher Hilfs- und Fürsorgebedürftigkeit

⁴⁸ Siehe EStR 2000 Rz 1244; so auch bereits zum EStG 1972 *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, Einkommensteuerhandbuch² (1985) § 4 Rz 87.

⁴⁹ Siehe UFS 17.3.2010, RV/2091-W/08 und RV/2077-W/09.

⁵⁰ Siehe UFS 14.12.2011, RV/0236-W/09.

⁵¹ Siehe KStR 2013 Rz 1506; BMF vom 21.9.2012, Salzburger Steueraldialog 2012 – Zweifelsfragen zur Körperschaftsteuer und zum Umgründungssteuerrecht, GZ BMF-010203/0444-VI/6/2012, Pkt 3. Als Beispiel für derartige »fiktive Ansprüche« wurden ursprünglich Pensionen für Ordensmitglieder genannt, welche nie ausgezahlt würden. Eine Vorsorge für diesen im Alter zustehende Naturalleistungen wurde hingegen als von der Steuerbefreiung erfasst erachtet. Mit dem Wartungserlass 2017 wurde die in KStR 2013 Rz 1506 genannte Stelle um den Verweis auf Ordensmitglieder bereinigt und bezieht sich nunmehr allgemein auf »Personen«. Speziell für Aliments- und Pflegeansprüche von Ordensmitgliedern wurde dafür eine neue Rz 1506a eingepflegt, welche genauere Aussagen für die Vorgangsweise iZm begünstigten Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen in diesem Bereich der Orden und Kongregationen nach Kirchenrecht enthält.

⁵² Siehe *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung im Steuerrecht² (2001) 103; *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ (2014) Rz 405.

⁵³ Siehe VwGH 30.9.2015, Ra 2014/15/0005.

der Leistungsempfänger erbringen. Nach Ansicht des VwGH sei einer derartigen Auslegung »anhand der Verkehrsauffassung« nicht entgegenzutreten. Eine Einrichtung, die durch Behandlungen in Krankenanstalten verursachte Schäden in »Härtefällen« (nach Entscheidung eines Gremiums) der Höhe nach begrenzt ersetzt, erbringe aber gerade solche Leistungen, die – zumindest im Nahebereich – der Unterstützung bei Krankheit, Unfall oder persönlicher Hilfsbedürftigkeit liegen.⁵⁴ Der VwGH hob die Entscheidung daher wegen Rechtswidrigkeit auf und trat damit der langjährigen Rechtsansicht von Finanzverwaltung und UFS bzw BFG entgegen.⁵⁵

Wenngleich auch der VwGH in seinem Erkenntnis keine genaue oder abschließende Abgrenzung der begünstigten »Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen« vornimmt, zeigt die Entscheidung uE dennoch zwei wesentliche, teils ineinandergreifende Aspekte:

- ▷ Der VwGH scheint der weniger formal-strikten Definition der begünstigungsfähigen Zwecke zuzuneigen. Zwar akzeptiert der Gerichtshof als zentralen Gedanken eine Orientierung an den »klassischen Versicherungsfällen« von Krankheit, Unfall und Alter sowie an Situationen persönlicher Hilfs- und Fürsorgebedürftigkeit. Allerdings sind die begünstigungsfähigen Leistungsfälle durch diese Begriffe oder damit typischerweise verbundene bestehende Rechtsfiguren nicht eng abgesteckt. Eine Steuerbefreiung sei vielmehr eben auch im »Nahebereich« dieser Anlässe denkbar. Eine Vergleichbarkeit mit den Leistungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung wird dementsprechend etwa keine entscheidende Bedeutung genießen.
- ▷ Auch im Hinblick auf das Motiv für die Leistung der Einrichtung werden für Zwecke der Begünstigung keine allzu engen Schranken zu ziehen sein. So folgte der beurteilte Patientenentschädigungsfonds weder einem Versicherungsprinzip im eigentlichen Sinne noch setzten dessen Leistungen entsprechend der vom VwGH geschilderten Erwägungen des BFG in jedem Fall zwangsläufig eine Prüfung des »Notleidens« der Begünstigten durch Abstellen auf deren Vermögens- und Einkommenssituation voraus (wenngleich der VwGH durchaus in seine Begründung aufnahm, dass die vom Fonds gewährten Ersatzleistungen der Höhe nach begrenzt waren). Auch war nicht schädlich, dass nicht ausschließlich humanitäre oder freigiebige Motive verfolgt, sondern gegebenenfalls anderen Ansprüchen (zivilrechtlichem Schadenersatz) im Rahmen des begünstigungsfähigen Leistungsfalls vorgegriffen wurde.

Eine inhaltlich abschließende Definition begünstigter Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen lässt sich letztlich aber auch aus diesem VwGH-Erkenntnis nicht gewinnen. Dennoch zeigt es, dass nicht nur die von UFS/BFG und Finanzverwaltung gepflegte Ansicht, sondern auch die Definitionsansätze im Schrifttum im Ergebnis wohl noch immer zu eng gefasst waren. Eine unmittelbare Vergleichbarkeit mit bestehenden sozialrechtlichen Instrumenten oder auch die Einhaltung thematisch verwandter abgabenrechtlicher Kategorien (wie zB der »Hilfsbedürftigkeit« iSv § 37 BAO) wird zwar ein deutliches Indiz für das Vorliegen einer »Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung« darstellen, aber nicht als zwingendes Merkmal betrachtet werden können. Das zeigt gerade das Fallbeispiel der Patientenentschädigungsfonds. Wäre der Gesetzgebung an einer strengen Einschränkung der denkbaren Versorgungs- und Unterstützungstatbestände nach dem Vorbild bestehender Rechtsfiguren gelegen, hätte zudem eine entsprechende Formulierung gewählt oder ein Verweis vorgenommen werden können (wie dies gerade auch bei den sonstigen Tatbeständen der § 94 Z 6 lit c EStG und § 21 Abs 2 Z 3 KStG getan wurde).

Angeichts des historischen Ursprungs des Begriffs sollte eine völlige Loslösung von diesem – insbesondere an den Versorgungssituationen der gesetzlichen Sozialversicherung orientierten – Verständnis aber umgekehrt ebenso wenig zutreffend sein. Wie die Finanzverwaltung zutreffend ausgeführt hat, wird der Zweck der Steuerbefreiung darin bestehen, eine Schmälerung der Mittel für Sozialaufgaben zu vermeiden.⁵⁶ Eine Einschränkung der Begünstigung auf den engeren Hoheitsbereich der KÖR ist nicht vorgesehen,⁵⁷ sodass die steuerliche Privilegierung vielmehr analog den Gemeinnützigkeitsbegünstigungen mit der Übernahme und Ergänzung staatsnaher steuerfinanzierter Aufgaben⁵⁸ zu rechtfertigen sein wird. Schon daher sollte ein inhaltlicher Konnex zur öffentlich organisierten sozialen Sicherheit (oder der dieser abgabenrechtlich teils angenäherten »Gemeinnützigkeit« nach dem Konzept der BAO) nicht gänzlich außer Acht bleiben können. Das dargestellte Erkenntnis des VwGH, welches Krankheit, Unfall, Alter oder persönliche Hilfs- und Fürsorgebedürftigkeit zum Ausgangspunkt macht, aber gerade auch den »Nahebereich« dieser Leistungsfälle für begünstigungsfähig erachtet, lässt sich damit letztlich auch dogmatisch nachvollziehen.

⁵⁴ Siehe VwGH 30.9.2015, Ra 2014/15/0005.

⁵⁵ Siehe die nunmehr dahingehend geänderte Fassung der KStR 2013 (idF Wartungserlass 2017) Rz 1506.

⁵⁶ Siehe BMF vom 14.5.1998, Steuerliche Behandlung des Nationalfonds der Republik Österreich für Opfer des Nationalsozialismus, GZ 06 5913/2-IV/6/98, SWK 1998, 444.

⁵⁷ Zur Rechtfertigung der Nichtbesteuerung hoheitlicher Tätigkeiten siehe etwa Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ (2014) Rz 8 ff.

⁵⁸ Siehe zB Achatz/Haller in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.), KStG (2011) § 5 Rz 59.

Für restriktive Differenzierungen innerhalb dieses »Nahebereichs« sozialer Versorgungs- und Unterstützungsaufgaben bietet das Gesetz jedoch – was im Ergebnis auch der Ansicht des VwGH entspricht – keine Anhaltspunkte. Gerade hinsichtlich des Kreises potenziell Begünstigter werden keine Schranken gezogen. Wie die als begünstigte Einrichtungen anerkannten Beispiele zeigen, kommen sowohl eine Auswahl nach Versicherungsprinzipien als auch aus freigiebigen oder humanitären Motiven in Betracht, sind aber nicht zwangsläufig erforderlich. Auch wird nicht zwingend vorausgesetzt, dass sich die Leistungsempfänger in einer wirtschaftlichen Notlage befinden oder ihr Unterhalt ohne die Leistung der Einrichtung gefährdet wäre. Insbesondere aus dem Versicherungsgedanken ergibt sich weiters, dass keine allgemeine oder öffentliche Zugänglichkeit bestehen muss.

Vor dem erwähnten Hintergrund der Rechtfertigung der Steuerprivilegierung stellt sich freilich gerade bei dieser relativen Weite des Begriffs und der Verschiedenartigkeit möglicherweise erfasster Einrichtungen die Frage nach dessen äußeren Grenzen. Insoweit ist wohl der Ansicht zu folgen, wonach der begünstigten »Versorgung« und »Unterstützung« ein persönliches Element innewohnen muss und keine Sachförderung erfolgen darf. Die Leistungsfälle der Einrichtung werden daher für die abgabenrechtliche Begünstigung an personenbezogenen Ursachen aus dem Bereich der genannten Anlässe auszurichten sein; daraus wird sich regelmäßig zugleich ein auf Basis abstrakter Kriterien abgegrenzter Empfängerkreis von (zumindest theoretisch) mehreren Personen ergeben, welche für die Leistung der Einrichtung dem Grunde nach gleichrangig nebeneinander stehen. Dieser Kreis kann dabei wohl auch durchaus weit gezogen werden (zB Familien in Not in Österreich).⁵⁹ Analog dem Gemeinnützigkeitsrecht⁶⁰ wird umgekehrt aber auch unschädlich sein, wenn sich auf Basis der abstrakt-personenbezogenen Merkmale letztlich nur ein kleiner Kreis von Versorgten oder Unterstützten ergibt.

Die potenziell Begünstigten dürfen indes von vornherein auf eine bestimmte Personengruppe (zB Mitglieder oder Mitarbeiter der KöR, Behandelte in medizinischen Anstalten der KöR, Personen im geografischen Wirkungsbereich der KöR) beschränkt sein. Fraglich scheint, ob eine begünstigte Einrichtung auch innerhalb eines solchen, mit ihrer Zweckrichtung oft untrennbar verbundenen Zugehörigkeitskreises möglicher Leistungsempfänger noch weiter differenzieren darf. Dies wird zulässig sein, soweit sich etwaige Verschiedenbehandlungen aus Gesichtspunkten des Versorgungs- oder

Unterstützungsfalls mit sachlichen Gründen rechtfertigen lassen (zB durch Gewährung nur bei Unterschreiten bestimmter Einkommensgrenzen) oder eine Abgrenzung analog den Arbeitnehmerbegünstigungen in § 3 Abs 1 Z 13 und 15 EStG zumindest nach einer »betriebsbezogenen« Gruppenbildung (zB für Mitarbeiter einer bestimmten Großgruppe der KöR) erfolgt.⁶¹

Letztlich wird stets zu beurteilen sein, ob sich derartige Einschränkungen mit dem Gedanken der persönlichen Versorgung oder Unterstützung vereinbaren lassen oder der betroffenen Einrichtung vielmehr bereits ein anderes Gepräge verleihen. Besonders im Bereich des Leistungsfalls »Alter« sind hier mangels konkreter Vergleichsmaßstäbe schwierig zu beurteilende Grenzfälle vorstellbar. Mit dem Einkommen eines Mitarbeiters steigende Pensionsleistungen der KöR werden die abgabenrechtliche Begünstigung der Pensionseinrichtung etwa nicht per se vereiteln, selbst wenn damit höhere Ansprüche als in der gesetzlichen Sozialversicherung oder zusätzlich zu jener entstehen. Verhält sich die Einrichtung der KöR jedoch vergleichbar einer Pensionskasse, etwa indem die Begünstigten zusätzliche Ansprüche bonusweise erwerben können oder die Beteiligung an den Ergebnissen der Kapitalveranlagung gegenüber dem Gedanken einer »bloßen« Pensionsleistung in den Vordergrund rückt, wird sie den Charakter einer begünstigten Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung verlieren.⁶²

UE überaus missverständlich ist die unverändert aufrecht erhaltene Aussage der Finanzverwaltung in den KStR, wonach »Betriebsratsfonds« keinesfalls vom Begriff der »Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen« umfasst seien.⁶³ Der Betriebsratsfonds im gesetzlichen Sinne nach § 74 ArbVG als ex lege entstehende Vermögensmasse unter Verwaltung des Betriebsrats wird an sich als KöR beurteilt.⁶⁴ Nachdem er ua der Deckung der Kosten der Geschäftsführung des Betriebsrats (§ 73 Abs 1 ArbVG) dient, wird zwar regelmäßig nicht der Fonds als Ganzes eine begünstigte Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung darstellen. Das schließt aber umgekehrt nicht aus, dass innerhalb dieser KöR Einrichtungen geschaffen werden, welche die zuvor dargestellten Zwecke verfolgen und daher zum Vorliegen einer begünstigten »Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung« im abgabenrechtlichen Sinne führen (zumal § 73 Abs 1 ArbVG gerade auch Wohlfahrtsmaßnahmen zugunsten der Arbeitnehmerschaft als Verwendungszweck zulässt). Weshalb Betriebsratsfonds – bzw

59 Siehe Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ (2014) Rz 404.

60 Vgl VereinsR 2001 Rz 17.

61 Vgl dazu LStR 2002 Rz 76.

62 Siehe idS auch – wenngleich wohl mit zu starkem Vergleich mit den Leistungen der gesetzlichen Pflichtversicherung – UFS 17.3.2010, RV/2019-W/08.

63 Siehe KStR 2013 Rz 1506.

64 Siehe KStR 2013 Rz 49.

präziser gesprochen deren etwaige Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen – von vorneherein von den dementsprechenden Steuerbegünstigungen ausgeschlossen sein sollten, ist daher nicht ersichtlich.

C. Anforderungen an die Organisation einer begünstigten Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung

Damit die im vorigen Abschnitt dargestellten, begünstigungsfähigen Versorgungs- und Unterstützungszwecke als »Einrichtung« der KÖR betrachtet werden können, müssen sie in einer nachvollziehbaren Form von deren sonstigen Tätigkeiten abgrenzbar sein. Hierbei werden von der Finanzverwaltung allerdings keine zu hohen Anforderungen gestellt. Schon ursprünglich wurde vertreten, dass als »Einrichtungen« sowohl selbständige Rechtsträger als auch unselbständige (dh rechtlich unmittelbar im Eigentum der KÖR stehende) Teilvermögen ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu qualifizieren sein können.⁶⁵ Die Begünstigung steht folglich auch dann zu, wenn die gesamte Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung als eigenständige KÖR ausgestaltet ist und nur zu diesem Zweck tätig wird; mit den Worten der Finanzverwaltung: das Steuersubjekt (die KÖR) und das Steuerobjekt (das Fondsvermögen) können auch ident sein.⁶⁶

Bei unselbständigen, innerhalb der KÖR organisierten Vermögensmassen ist jedoch Voraussetzung, dass die Kapitalanlagen, welche zu den befreiten Einkünften führen, zumindest in einem eigenen Rechnungskreis zusammengefasst werden und dessen Erträge nur für die Versorgungs- und Unterstützungszwecke verwendet werden.⁶⁷ Diese Anforderung wurde mit Erlass der KStR 2013 dahingehend präzisiert, dass Verwendung und Erfolg der Finanzmittel jederzeit abgrenzbar und nachvollziehbar sein müssen.⁶⁸ Im Schrifttum wird daher besonders bei unselbständigen Einrichtungen neben einer rechnungsmäßigen Abgrenzung auch zu einer

sachlichen Abgrenzung (zB durch Führung eigener Bankkonten) geraten.⁶⁹

Zusätzlich verlangt die Finanzverwaltung nunmehr das Vorliegen einer irgendwie gearteten verschriftlichten Rechtsgrundlage (zB in Form von Satzungen, Statuten, internen Richtlinien) der Einrichtung, welche den Kreis der Anspruchsberechtigten, die Anspruchsvoraussetzungen und die erfolgten Leistungszusagen klar darzulegen hat.⁷⁰

Erforderlich für eine Anwendung der Begünstigung ist zusätzlich, dass die Einrichtung die entsprechenden Versorgungs- und Unterstützungsleistungen unmittelbar selbst erbringt. Die Verwaltung von Kapital, um damit einer anderen Einrichtung Mittel für begünstigte Zwecke zur Verfügung zu stellen (etwa das Aufbringen von Beiträgen für die bei einer anderen KÖR eingerichtete gesetzliche Pensionsversicherung von Gemeindefunktionären) ist für eine Inanspruchnahme der Begünstigung nicht ausreichend.⁷¹

Die Inanspruchnahme der Befreiung vom KEST-Abzug durch die Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung erfordert keine Abgabe einer formalisierten Erklärung (wie etwa einer »Befreiungserklärung« analog § 94 Z 5 EStG).⁷² Die Abgabe einer Befreiungserklärung nach § 94 Z 5 EStG durch die Einrichtung scheiterte indes bereits daran, dass sie als notwendigerweise abgrenzbare Vermögensmasse einer KÖR (wie schon oben in Abschnitt II.A dargestellt) dem Bereich einer bloßen Vermögensverwaltung zufällt und somit in aller Regel nicht als BgA oder Teil eines BgA gem § 2 KStG eingestuft werden kann. Damit ist sie aber auch nicht als Betriebsvermögen zu qualifizieren, womit eine wesentliche Voraussetzung für die Abgabe einer Befreiungserklärung (§ 94 Z 5 lit b EStG) fehlt. Bei den KEST-Befreiungen nach § 94 Z 5 und Z 6 EStG handelt es sich um zwei getrennte Systeme mit verschiedenen Anwendungsbereichen und Voraussetzungen. Sie können zwar »unter dem Dach« einer KÖR gemeinsam auftreten, wenn diese sowohl eine (unselbständige) Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung als auch einen BgA unterhält, betreffen jedoch zwei steuerlich zu trennende Bereiche.⁷³

65 Siehe bereits BMF-Erlass 7.3.1989, Besteuerung von Kapitalerträgen im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs 3, § 21 KStG 1988), AÖF 1989/142, GZ 13 5911/1-IV/13/89; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 94 Rz 14; EStR 2000 idF 2011 Rz 7739.

66 Siehe ausdrücklich BMF 14.5.1998, Steuerliche Behandlung des Nationalfonds der Republik Österreich für Opfer des Nationalsozialismus, GZ 06 5913/2-IV/6/98, SWK 1998, 444.

67 Siehe BMF-Erlass 7.3.1989, Besteuerung von Kapitalerträgen im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs 3, § 21 KStG 1988), AÖF 1989/142, GZ 13 5911/1-IV/13/89; KStR 2001 Rz 1473; BMF-Erlass 16.11.2002, Körperschaftsteuerprotokoll 2002, GZ 06 0101/3-IV/6/02, Pkt 1; BMF-Erlass 7.10.2005, Körperschaftsteuerprotokoll 2005, GZ BMF-010216/0086-IV/6/2005, Pkt 1; BMF 21.9.2012, Salzburger Steuerdialog 2012 – Zweifelsfragen zur Körperschaftsteuer und zum Umgründungssteuerrecht, GZ BMF-010203/0444-VI/6/2012, Pkt 3.

68 Siehe KStR 2013 Rz 1506 f.

69 Siehe *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ (2014) Rz 404.

70 Siehe KStR 2013 Rz 1506; EStR 2000 Rz 7768; dazu etwa *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ (2014) Rz 404; *Prillinger in Lang/Schuch/Rust/Starringer* (Hrsg), KStG² (2016) § 21 Rz 123.

71 Siehe BMF-Erlass 16.11.2002, Körperschaftsteuerprotokoll 2002, GZ 06 0101/3-IV/6/02, Pkt 1.

72 Siehe *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ (2014) Rz 412.

73 Vgl dazu schon BMF, Versorgungsfonds von Kammern, SWK 1991, A I 107.

D. »Nachweislich zurechenbare« Kapitalerträge

Bei den letztlich begünstigten Kapitaleinkünften einer Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung einer KÖR verlangt der Gesetzeswortlaut abschließend – wie bei allen Befreiungen nach § 94 Z 6 lit c EStG bzw § 21 Abs 2 Z 3 KStG gleichermaßen – eine nachweisliche Zurechnung zum begünstigten Vermögensbestand. Auch hier fehlt allerdings eine detailliertere gesetzliche Definition, in welcher Weise diese zu erfolgen hat, zumal die nachweisliche Zurechnung für alle in diesen Bestimmungen erfassten Befreiungstatbestände gleichermaßen ohne weitere inhaltliche Differenzierung als Voraussetzung normiert ist. Dieses gesetzliche Vakuum hat dazu geführt, dass Finanzverwaltung, UFS bzw BFG und auch das Schrifttum in den vergangenen Jahren immer weitere Anforderungen an die nachweisliche Zurechnung gestellt haben, welche sich aus dem Gesetz selbst nur schwer begründen lassen.

Ursprünglich begnügte sich die Verwaltungspraxis mit der im vorigen Abschnitt dargestellten organisatorischen Abgrenzung durch Bildung eines eigenen Rechtsträgers oder eines abgrenzbaren Rechnungskreises innerhalb der KÖR, in welchem die entsprechenden Kapitalanlagen zusammengefasst und die Verwendung der Erträge für die begünstigten Versorgungs- und Unterstützungszwecke sichergestellt wurde und nachvollziehbar war. Eine wie auch immer geartete Beschränkung der Höhe des begünstigten Kapitals auf ein »angemessenes« oder »erforderliches« Vermögen wurde nicht zum Ausdruck gebracht und ist auch aus dem Gesetz nicht ableitbar.⁷⁴

Soweit ersichtlich brachten im Schrifttum zuerst *Achatz/Leitner* die These auf, dass die bloße Widmung des Vermögens aber gerade nicht ausreichend für die Inanspruchnahme der Begünstigung sei. Die nachweisliche Zurechnung der Einkünfte müsse auch nach dem Prinzip der Erforderlichkeit erfolgen, dh die befreiten Einkünfte müssten für den angestrebten Zweck notwendig und erforderlich sein, um eine willkürliche Zurechnung von Einkünften zur Einrichtung auszuschließen. Nur eine Art versicherungsmathematisch für die späteren Unterstützungsleistungen notwendiges Deckungskapital (bzw dessen Erträge) könne der Höhe nach begünstigt werden.⁷⁵ Bei sinkendem Erfordernis sei daher notwendigenfalls auch eine Abstockung des der Einrichtung zugewendeten Kapitals vorzunehmen.

Die Konsequenzen der Überschreitung eines nach dieser Ansicht notwendigen Kapitalstamms oder dessen genaue Ermittlung wurden dabei nicht erläutert.⁷⁶ *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly* schlossen sich dieser Sichtweise an und sahen neben der grundsätzlichen Widmung ebenso die Erforderlichkeit des eingesetzten Kapitals als eine zusätzliche, höhenmäßige Grenze für die Begünstigung. Obwohl die Nachweisproblematik von den Autoren selbst als Zweifelsfrage eingestuft wird, sei ein Beleg für die spätere Inanspruchnahme der Einrichtung (zB das Gutachten eines Versicherungsmathematikers) aus ihrer Sicht sogar unerlässlich.⁷⁷

Hergeleitet wird dieses Erfordernis wohl aus analogen Anforderungen bei als vergleichbar empfundenen Normen. Eine derartige gesetzliche Deckelung für ein »angemessenes Kassenvermögen« findet sich etwa für die Anerkennung von Zuwendungen an betriebliche Unterstützungskassen und sonstige Hilfskassen als Betriebsausgaben in § 4 Abs 4 Z 2 lit b EStG. Auch das für eine abgabenrechtliche Gemeinnützigkeit vorgesehene Verbot des Gewinnstrebens (§ 39 Z 2 BAO) wird dergestalt interpretiert, dass eine Vermögensbildung bei sonstigem Verlust der Begünstigungen nur im Ausmaß zukünftig erwartbaren Bedarfs erfolgen darf (als »eiserne Reserve« ohne konkret beschlossene Verwendung wird etwa höchstens der voraussichtliche Mittelbedarf für ein Jahr als angemessen erachtet).⁷⁸ Wenn gleich diese Regelungsbereiche teilweise ähnlichen Gedanken wie die Befreiung für Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen von KÖR folgen, bestehen dabei aber konkrete gesetzliche Anordnungen oder zumindest Anhaltspunkte (wie eben ein Ausschluss des Gewinnstrebens), welche derartige Überlegungen zu tragen vermögen. Für Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen existieren jedoch gerade keine vergleichbaren Einschränkungen.

Der UFS griff diese zuvor nur im Schrifttum vertretenen Erfordernisse dennoch auf und machte sie zu einem zusätzlichen Argument in einer Entscheidung, in welcher die Anerkennung als begünstigte Einrichtung versagt wurde. Das zuständige Finanzamt hatte die Befreiungen ursprünglich nur deshalb nicht zugestanden, weil schon die Errichtung der behaupteten

74 Siehe BMF-Erlass 7.3.1989, Besteuerung von Kapitalerträgen im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs 3, § 21 KStG 1988), AÖF 1989/142, GZ 13 5911/1-IV/13/89; auch später noch BMF-Erlass 7.10.2005, Körperschaftsteuerprotokoll 2005, GZ BMF-010216/0086-IV/6/2005, Pkt 1.

75 Siehe *Achatz/Leitner*, Die Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts (1995) 75.

76 Siehe *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung im Steuerrecht² (2001) 103.

77 Siehe *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG (6. Lfg 1998) § 21 Rz 76; unverändert auch *Blasina/Modarressy/Schellmann* in *Renner/Strimitzer/Vock* (Hrsg), KStG (24. Lfg 2013) § 21 Rz 194 f.

78 Siehe *VereinsR* 2001, Rz 129; dazu *Baldauf*, Allgemeines steuerliches Gemeinnützigkeitsrecht, in *Baldauf/Renner/Wakounig* [Hrsg], Die Besteuerung der Vereine [2012] Rz B 289 f; sowie im selben Werk *Renner*, Wirtschaftliche Tätigkeit von Vereinen, Rz C 270 ff;

Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung durch die spätere Berufungswerberin trotz Ergänzungssuersuchens nicht ausreichend nachgewiesen werden konnte. Erst im Rechtsmittelverfahren wurde das Schlagwort des »Erforderlichkeitsprinzips« als zusätzlicher Aspekt (ohne nähere Begründung) aufgeworfen und vom UFS (ohne letztliche Entscheidungsrelevanz) ausführlicher wiedergegeben.⁷⁹ Diese vereinzelt gebliebene UFS-Entscheidung scheint im Schrifttum dennoch als Bestätigung dieses Kriteriums betrachtet zu werden.⁸⁰

Auch die Finanzverwaltung hat den Gedanken der Erforderlichkeit des eingesetzten Kapitals für die begünstigten Zwecke in leicht abgeschwächter Form schließlich im Salzburger Steueriallog 2012 vertreten und später in die KStR 2013 übernommen. Dabei wurde aber zunächst offenbar – und uE zu Recht – eine zurückhaltendere Position als zuvor im Schrifttum oder der genannten UFS-Entscheidung vertreten. Das der Einrichtung begünstigt zuwendbare Kapital habe sich bei unselbständigen Einrichtungen demnach an »*tatsächlichen Aufwendungen bzw Erfahrungswerten zu orientieren*«. Versicherungsmathematische Berechnungen werden dabei nur als eine mögliche Variante genannt; die Finanzverwaltung geht aber davon aus, dass die finanziellen Verhältnisse zwischen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung und der sonstigen Aufwands- und Vermögenssituation der KÖR (iSe Aufteilungsschlüssels) im Zweifel eine geeignetere Orientierung für eine Plausibilitätsprüfung bieten. Diskrepanzen zwischen der rechnerisch erwarteten Aufteilung der Kapitalausstattungen zwischen KÖR und Einrichtung einerseits und dem tatsächlich zugewiesenen Kapital andererseits seien vom Abgabepflichtigen zu begründen.⁸¹

Wenngleich die Finanzverwaltung die genaue Einordnung ihres Standpunktes in die Systematik der gesetzlichen Bestimmungen nicht darlegt, können diese Äußerungen uE noch in eine gesetzlich gedeckte, zutreffende Richtung interpretiert werden: Dem Gesetz ist das Kriterium einer erwarteten höhenmäßigen Erforderlichkeit der in der Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung gebündelten und zu Kapitaleinkünften führenden Vermögensmasse in keiner Weise zu entnehmen. Eine solche Voraussetzung würde auch schnell an die Grenzen einer sinnvollen Interpretation stoßen, wenn die Verschiedenartigkeit von begünstigungsfähigen Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen bedacht

wird und solche etwa zulässigerweise nicht nach dem Versicherungsprinzip aufgebaut sind.⁸² Fraglich wäre nämlich beispielsweise, nach welchen präzisen Maßstäben etwa im von der Finanzverwaltung ausdrücklich als begünstigt akzeptierten Fall der Veranlagung humanitärer Spendengelder durch eine KÖR⁸³ oder der Bildung eines »Notfallfonds«⁸⁴ überhaupt eine Ermittlung des zukünftigen Bedarfs erfolgen könnte. Dies wäre wohl – wie zwischenzeitlich auch die KStR erwähnen⁸⁵ – nur im Schätzwege möglich. Gerade im Hinblick auf Vermögen für die Vorsorge persönlicher Notsituationen ist die Sachlichkeit einer solchen Vorgangsweise aber überaus zweifelhaft. Das Abstellen auf bloße Schätzung liefe auf eine vom Gesetz weder vorgesehene noch determinierte (und damit mehr oder minder willkürliche) Einschränkung der Steuerbefreiung hinaus und ist mit deren eigentlichem Sinn kaum vereinbar.

Der gesamte Zweck der gesetzlichen Begünstigungen der Kapitaleinkünfte von Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen von KÖR besteht schließlich darin, eine Schmälerung der Mittel für soziale Zwecke hintanzuhalten.⁸⁶ Das für solche Zwecke gewidmete Vermögen sollte veranlagt werden können, ohne dass dessen Wachstum in Form von Kapitaleinkünften durch den Steuerzugriff geschmälert wird. Durch die Beschränkung der Begünstigung auf KÖR halten sich die Möglichkeiten für potenziell steuerschädliche Gestaltungen wohl in überschaubaren Grenzen. UE ist kein Grund ersichtlich, weshalb der Gesetzgeber in diesem Bereich eine »Überzuweisung« von Mitteln mit einem Entzug der Begünstigung sanktionieren sollte, solange die erzielten Einkünfte nachweislich den vorgesehenen Zwecken zufließen. Eine solche Einschränkung würde umgekehrt sogar dazu führen, dass Einkünfte, welche später nachweislich diesen Zwecken dienen, alleine auf der Basis versteuert werden, dass ihre Erforderlichkeit mathematisch ex ante betrachtet nicht richtig prognostiziert wurde. Der Gesetzgeber hat die die Steuerfreistellung in erster Linie nicht an die spätere Verwendung der Mittel gebunden, sondern über den Begriff der Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung mit der entsprechenden Widmung im Zeitpunkt des Zuflusses verknüpft. An die zukünftige Verwendung werden außer der Verwendung dieser Bezeichnung gerade keine strenger Maßstäbe angelegt. Die Norm folgt damit dem Gedanken einer sozusagen »Topf-Bildung« für Zwecke

79 Siehe UFS 2.11.2006, RV/0528-I/06.

80 Siehe Achatz in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.), KStG (2011) § 21 Rz 378; Blasina/Modarressy/Schellmann in Renner/Strimtzner/Vock (Hrsg.), KStG (24. Lfg 2013) § 21 Rz 194f; Prillinger in Lang/Schuch/Rust/Staringer (Hrsg.), KStG² (2016) § 21 Rz 123.

81 Siehe KStR 2013 Rz 1506; BMF 21.9.2012, Salzburger Steueriallog 2012 – Zweifelsfragen zur Körperschaftsteuer und zum Umgründungssteuerrecht, GZ BMF-010203/0444-VI/6/2012, Pkt 3.

82 Vgl ausdrücklich EStR 2000 Rz 1244.

83 Siehe EStR 2000 Rz 7739a.

84 Siehe BMF vom 7.10.2005, Körperschaftsteuerprotokoll 2005, GZ BMF-010216/0086-IV/6/2005, Pkt 1.

85 Siehe KStR 2013 Rz 1506 idF Wartungserlass 2017.

86 Siehe BMF vom 14.5.1998, Steuerliche Behandlung des Nationalfonds der Republik Österreich für Opfer des Nationalsozialismus, GZ 06 5913/2-IV/6/98, SWK 1998, 444.

späterer begünstigter Ausgaben und nicht umgekehrt einem »Ansparmodell« auf Basis bereits zwingend zu konkretisierender künftiger Verpflichtungen.

Die vom Schrifttum befürchteten »Willkür« bei der Zuweisung von Vermögen in den steuerbegünstigten Bereich wird nicht durch eine vom Gesetz nicht vorgesehene Erforderlichkeitsprüfung mit betragsmäßigen Grenzen, sondern durch die »nachweisliche Zurechnung« zu einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung im organisatorischen Sinne hintangehalten. Sofern die befreiten Einkünfte den solcherart begünstigten Zwecken zukommen, stellen sie keine planwidrige Bedrohung für das Steueraufkommen dar, auch wenn ihre spätere Erforderlichkeit in der Gegenwart noch nicht abgeleitet werden kann. Immerhin liegt auch die grundsätzliche Schaffung und konkrete Zielsetzung einer Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung im Verantwortungsbereich der jeweiligen KÖR; eine vom Steuerrecht verordnete »Maximaldotierung« der Einrichtung erscheint dabei als unnötige Einschränkung, sofern die KÖR diese Mittel aufbringen kann und deren Widmung für eben den steuerlich begünstigten Zweck sichergestellt wird.

Freilich besteht bei ursprünglicher Gewährung der Befreiung die Gefahr einer möglicherweise widmungswidrigen späteren Verwendung der steuerfrei belassenen Einkünfte durch die Träger-KÖR, welche offenbar durch Einführung derartiger Zusatzkriterien eingedämmt werden sollte. Diese Möglichkeit besteht aber streng betrachtet schon dem Grunde nach und erwächst nicht erst ab einer bestimmten Höhe der dotierten Mittel. Durch das Erfordernis eines entsprechend geführten, abgrenzbaren eigenen Rechnungskreises sollte jedoch eine hinreichende Dokumentation der Verwendung der befreiten Einkünfte für die begünstigten Zwecke vorliegen. Wenn die KÖR diesen Nachweis nicht führen kann oder Mittel im Einzelfall tatsächlich für Zwecke außerhalb der Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung eingesetzt werden, steht der Finanzverwaltung die Möglichkeit der nachträglichen Steuererhebung infolge Wegfalls der Steuerbefreiung durch »Entnahme« aus der begünstigten Einrichtung bei der KÖR offen.⁸⁷ Erst in diesem Zeitpunkt entfallen bei ursprünglich erfolgter Zurechnung zu den begünstigten Versorgungs- und Unterstützungszwecken die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 21 Abs 2 Z 3 KStG (verfahrensrechtlich entspricht dies wohl dem Eintritt eines rückwirkenden Ereignisses nach § 295a BAO, welches die Behörde zur Abänderung auch bereits rechtskräftig gewordener Bescheide ermächtigt).

Gerade in diesem Zusammenhang ist auch zu bedenken, dass die steuerliche Begünstigung ihren Ursprung in einer Befreiung vom KEST-Abzug hat. Schon aus verfassungsrechtlichen Erwägungen ist in Fällen des Steuerabzugs nicht zulässig, die ordnungsgemäße Steuerabfuhr von Informationen abhängig zu machen, welche den Abzugsverpflichteten nicht zur Verfügung stehen und von ihnen auch nicht ohne Weiteres beschafft werden können.⁸⁸ Eine Erforderlichkeitsprüfung nach den Vorstellungen des Schrifttums würde aber bei konsequenter Anwendung auf den Begriff der »nachweislichen Zurechnung« (der in § 94 Z 6 lit c EStG im selben Wortlaut verwendet wird wie in § 21 Abs 2 Z 3 KStG) ebensolche Prüfungshandlungen erfordern: Der Kreis der Begünstigten und deren zukünftige Ansprüche müssten laufend ermittelt und versicherungsmathematisch bewertet bzw zumindest ein vorgelegtes Gutachten nach diesen Kriterien untersucht werden, um die Befreiung mit abschließender Sicherheit richtig anwenden zu können. Zudem müsste das gesamte Vermögen der jeweiligen Einrichtung offengelegt werden, da dies in verschiedenen Formen und etwa auch bei verschiedenen Kreditinstituten vorliegen könnte. Das würde weit über die gewöhnlich im Geschäftsverhältnis eines Abzugsverpflichteten mit einer KÖR verfügbaren Informationen hinausgehen.

Auch der UFS führte in der erwähnten einzigen Entscheidung mit Annahme einer Erforderlichkeitsprüfung beiläufig aus Sicht der Behörde aus, dass der »*Nachweis bzw die Glaubhaftmachung, dass [... die] Voraussetzungen für eine Kapitalertragsteuerbefreiung erfüllt worden wären, [...] lediglich von der Berufungswerberin erbracht werden [können], da nur diese über die notwendigen Kenntnisse sowie Unterlagen verfügt.*«⁸⁹ Dieser Aspekt zeigt aber angesichts der verfassungsrechtlich zulässigen Grenzen des Steuerabzugs und der Wurzel der Befreiungsbestimmungen in ebendiesem Zusammenhang, dass schon systematisch kaum richtig sein kann, die Befreiung mit nur KÖR-intern möglichen mathematischen Kontrollen zu verbinden. Im Abzugszeitpunkt muss die ohne größeren Aufwand erfassbare organisatorisch nachvollziehbare Zurechnung zur Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung für die Inanspruchnahme der Befreiung genügen. Von diesem Bewusstsein dürfen auch ursprünglich mehrere Äußerungen des BMF zu diesem Thema getragen worden sein: So genügt es offenbar, dem Abzugsverpflichteten die Zugehörigkeit zur steuerfreien Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung »zur Kenntnis zu bringen«;⁹⁰ eine Vorschreibung der Steuer bei nicht zweckgemäßer Verwendung

87 Siehe ganz ausdrücklich BMF 21.9.2012, Salzburger Steuerdialog 2012 – Zweifelsfragen zur Körperschaftsteuer und zum Umgründungssteuerrecht, GZ BMF-010203/0444-VI/6/2012, Pkt 3; KStR 2013 Rz 1506.

88 Siehe VfGH G 141/99 ua VfSlg 15.773.

89 Siehe UFS 2.11.2006, RV/0528-I/06.

90 Siehe EStR 2000 Rz 7768.

der ursprünglich begünstigten Mittel hat direkt an die KÖR zu erfolgen.⁹¹ Die Finanzverwaltung möchte dabei sogar den etwaig entnommenen Kapitalstock wie steuerpflichtige Einkünfte besteuern, was ein Abzugsverpflichteter mangels gesetzlicher Grundlage gar nicht durchführen könnte.⁹²

Sollte es wiederholt und in erheblichem Ausmaß zur nicht bestimmungsgemäßen Verwendung von zunächst befreiten Einkünften kommen, kann die Existenz der konkret betroffenen Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung in ihrer vorliegenden Gestalt als Ganzes selbstverständlich kritisch zu hinterfragen sein.⁹³ Nur in diesem Zusammenhang kann aber auch die Höhe des der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung zugewendeten Kapitals uE als Indiz von Bedeutung sein. Ein deutliches Missverhältnis zwischen den realistisch zu erwartenden Ausgaben und den begünstigten Einkünften kann im Rahmen der behördlichen Beweiswürdigung ein Anzeichen dafür darstellen, dass die erwirtschafteten Mittel nicht gänzlich den eigentlich begünstigten Zwecken zufließen (werden). In einer solchen Konstellation werden einer entsprechenden Dokumentation der Mittelverwendung und einer Prüfung, ob es sich dabei tatsächlich noch um Tätigkeiten einer »Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung« im gesetzlichen Sinne handelt, entscheidende Bedeutung zukommen. Sollte die KÖR etwa tatsächlich eine solche Einrichtung als Vorwand benutzen, um Kapitaleinkünfte für andere Zwecke zumindest bis zur »Entnahme« steuerfrei zu stellen (was eine höhenmäßige Begrenzung offenbar gerade verhindern sollte), wäre wohl insgesamt die Anerkennung als begünstigte Einrichtung zu versagen; schließlich lässt sich in einem solchen Falle schon bezweifeln, dass – wirtschaftlich betrachtet – Einkünfte vorliegen, welche der abgrenzbaren Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung selbst gewidmet sind.

Die Annahme einer höhenmäßigen Erforderlichkeit des einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung zugewiesenen Kapitalstocks als Kriterium für die Inanspruchnahme der Befreiung schon im Ursprungszeit-

punkt ist aber zusammenfassend uE nicht zutreffend, weil sie

- ▷ im Gesetz keine hinreichende Stütze findet,
- ▷ dem Zweck der Begünstigung widerspricht, wonach die Kapitaleinkünfte steuerfrei bleiben, solange sie nur später den begünstigten Zwecken zufließen,
- ▷ systematisch nicht erforderlich ist, da andere Mechanismen zur Steuererhebung bei widmungswidriger Verwendung zunächst begünstigter Einkünfte existieren und
- ▷ nicht mit den verfassungsrechtlichen Schranken einer Abzugsbesteuerung (und der Ursprung der Regelung liegt in einer Befreiung vom KESt-Abzug) konform ginge.

Richtig interpretiert erfordert die »nachweisliche Zurechnung« daher uE lediglich die organisatorische Zuweisung zu einer begünstigten Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung, was durch die Einrichtung eines abgrenzbaren Rechnungskreises und eine hinreichende Dokumentation der Verwendung der befreiten Einkünfte für die begünstigten Zwecke ausreichend sichergestellt sein sollte.

Nicht zu teilen ist daher die Rechtsansicht des BMF, welches die diesbezüglichen Anforderungen gemäß den KStR 2013 in den Jahren 2014 und 2017 in ebendiese Richtung verschärft hat. Demnach sei für jede Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung das maximal zulässige Kapital anhand von tatsächlichen Aufwendungen und Erfahrungswerten nach Art der Bildung einer Rückstellung zu schätzen. Naturalleistungen seien mit Sachbezugswerten anzusetzen. Für versicherungsmathematisch beurteilbare künftige Leistungen und insbesondere die Versorgung für Mitglieder von Orden und Kongregationen nach Kirchenrecht werden detailliertere Aussagen getroffen. Bei »Überdeckung« der künftigen Ansprüche soll die Steuerbefreiung im Ausmaß dieser Überdeckung entfallen.⁹⁴ Der Anteil an begünstigten Kapitalerträgen kann daher nach Ansicht der Finanzverwaltung tatsächlich stets schwanken und ist letztlich maßgeblich von den verwendeten Schätzannahmen abhängig. Anders als bei der in den KStR als Analogie herangezogenen Rückstellungsbildung stellt eine Versagung der Steuerbefreiung aber gerade keinen bloß temporären Effekt dar, welcher sich bei zu niedriger Schätzung später ausgleiche. Bei Befolgung dieser Vorgangsweise treten gerade die zuvor geäußerten Bedenken gegen die interpretative Schaffung eines »Erforderlichkeitsprinzips« zutage. Bezeichnenderweise hat auch der VwGH im bereits erwähnten Erkenntnis zu den Patientenentschädigungsfonds in keiner Weise auf deren Kapitalstock Bezug genommen, sondern die

⁹¹ Siehe BMF 21.9.2012, Salzburger Steuerdialog 2012 – Zweifelsfragen zur Körperschaftsteuer und zum Umgründungssteuerrecht, GZ BMF-010203/0444-VI/6/2012, Pkt 3; KStR 2013 Rz 1506.

⁹² Im Schrifttum stößt diese Ansicht des BMF auf Skepsis, da die Befreiung nur Einkünfte betrifft. Das Erfordernis einer nachvollziehbaren Widmung des (an sich nicht befreiten) Kapitalstocks wird jedoch für Zwecke einer sauberen nachvollziehbaren Zurechnung der befreiten Kapitaleinkünfte zur Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung im Allgemeinen für zutreffend erachtet; siehe Achatz in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.), KStG (2011) § 21 Rz 379; Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ (2014) Rz 409.

⁹³ Dazu ganz ausdrücklich KStR 2013 Rz 1506; im Schrifttum Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ (2014) Rz 404 u 409 f.

⁹⁴ Siehe KStR 2013 Rz 1506 f.

Versagung der Begünstigung durch das BFG schon nach einer Betrachtung der grundsätzlichen Natur dieser Einrichtungen als rechtswidrig festgestellt.⁹⁵

E. Zusammenfassung der Anwendungsvoraussetzungen des § 94 Z 6 lit c TS 4 EStG

Die Anwendung der Befreiung vom KEST-Abzug nach § 94 Z 6 lit c TS 4 EStG erfordert in Zusammenfassung der bisherigen Ausführungen daher Folgendes:

- ▷ Es müssen von der Befreiung erfasste Kapitaleinkünfte, das sind solche aus der Überlassung von Kapital nach § 27 Abs 2 Z 2, Abs 3 oder Abs 4 EStG erzielt werden.
- ▷ Der Empfänger der Kapitaleinkünfte ist eine KÖR im abgabenrechtlichen Sinne, nicht aber ein dieser untergeordneter BgA nach § 2 KStG.
- ▷ Die KÖR unterhält eine Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung, das ist
 - ▶ eine in einem abgrenzbaren Rechnungskreis eingerichtete Vermögensmasse (sofern nicht die gesamte KÖR zulässigerweise eine Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung darstellt),
 - ▶ welche auf Basis einer zumindest in der KÖR vorhandenen eindeutigen Grundlage (zB Gesetz, Satzung oder interne Richtlinie)
 - ▶ Leistungen zur persönlichen Unterstützung oder persönlichen Fürsorge erbringt. Die genauen Grenzen dieser begünstigten Zwecke sind nach wie vor ungeklärt. Jedenfalls werden Leistungen in vergleichbaren Bereichen der Zweige der gesetzlichen Sozialversicherung (Versorgung in Fällen von Krankheit, Unfall, Alter, Invalidität oder Leistungen der Hinterbliebenenversorgung) und Leistungen an materiell nicht für ihren Unterhalt sorgen Könnende oder wegen bestimmter Ereignisse oder ihres Zustands persönlich Hilfsbedürftige erfasst sein. Nach der höchstrichterlichen Judikatur können aber auch Leistungen im »Nahebereich« dazu als Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung begünstigt sein, etwa Fonds zur Entschädigung von Personen, welche von Behandlungsfehlern in Krankenanstalten betroffen sind (auch ohne Abstellen auf deren sonstige Einkommens- und Vermögenssituation).
- ▷ Die Kapitaleinkünfte sind dieser Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung »nachweislich zuzurechnen«. Die Abgabe einer besonderen, formalisierten Erklärung ist dafür nicht erforderlich. Der zu den Kapitaleinkünften führende Vermögensstamm muss jedoch den Zwecken der Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung gewidmet sein und die

spätere Verwendung der erzielten Mittel für diese Zwecke muss ausreichend dokumentiert werden.

Auf Basis dieser materiellen Anwendungsvoraussetzungen für die Steuerbefreiung stellt sich im nächsten Schritt die Frage, welche der genannten Kriterien speziell vom KEST-Abzugsverpflichteten zu prüfen sind und welchen Sorgfaltsmaßstab er dabei anzuwenden hat, um seine steuerlichen Verpflichtungen rechtsrichtig zu erfüllen. Dies wird im folgenden Abschnitt dargestellt.

III. Sorgfaltsmaßstab des Abzugsverpflichteten bei Anwendung der Befreiung vom KEST-Abzug nach § 94 Z 6 lit c TS 4 EStG

A. Allgemeine Voraussetzungen einer Haftungsinanspruchnahme des Abzugsverpflichteten für unterlassenen KEST-Abzug

Besonders im Lichte der im vorigen Abschnitt dargestellten, in vielen Bereichen nicht endgültig geklärten Rechtslage im Zusammenhang mit der Befreiungsvorschrift für Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen von KÖR stellt sich die praktisch relevante Frage, welche rechtlichen Anforderungen an die Sorgfalt eines zum KEST-Abzug Verpflichteten bei Anwendung der Befreiung und damit Unterlassen des KEST-Abzugs gestellt werden können. Da es sich angesichts der Art der befreiten Kapitaleinkünfte dabei typischerweise und regelmäßig um Kreditinstitute handeln wird, fokussieren die folgende Darstellung auf diese.

Zunächst ist festzuhalten, dass im Gesetz zu dieser Bestimmung selbst keine besonderen Nachweis- und/oder Dokumentationserfordernisse normiert sind. Die Anforderungen an die Steuerpflichtigen und deren Sorgfalts- und Nachweispflichten bei Anwendung des § 94 Z 6 lit c TS 4 EStG können daher nur nach den allgemeinen Maßstäben (ua der BAO) beurteilt werden.⁹⁶ Für den Abzugsverpflichteten der KEST ergibt sich dabei insofern eine besondere Situation, als er vom EStG zwar nicht als Steuerschuldner bestimmt wird, dem Bund aber nach § 95 Abs 1 EStG für die korrekte Einbehaltung und Abfuhr der Steuer haftet. Diese Haftung ist zwar unabhängig von einem Verschulden des Abzugsverpflichteten ausgestaltet, ihre Geltendmachung erfolgt jedoch durch Haftungsbescheid nach § 224 BAO und liegt daher im Ermessen der Behörde.⁹⁷ Bei einer solchen Ermessensausübung ist die zuständige Behörde nicht völlig frei in ihrer Entscheidung, sondern hat die ihr zugestan-

⁹⁵ Siehe VwGH 30.9.2015, Ra 2014/15/0005.

⁹⁶ Vgl UFS 2.11.2006, RV/0528-I/06.

⁹⁷ Siehe zB VwGH 9.7.2008, 2004/13/0175.

denen Spielräume entsprechend § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu nutzen. Insbesondere ist auch erforderlich, dass die von der Behörde getroffene Entscheidung nachvollziehbar ist und daher in einem etwaigen Rechtsmittelverfahren auf die richtige Ermessensausübung hin geprüft werden kann.⁹⁸

Im Bereich des KEST-Abzugs erachtet der VwGH dabei aber regelmäßig die Inanspruchnahme des Abzugsverpflichteten als innerhalb der zulässigen Ermessensspielräume und damit rechtskonform, da schon § 95 Abs 4 EStG ein Heranziehen des Empfängers der Kapitaleinkünfte als eigentlicher Steuerschuldner nur »*ausnahmsweise*« vorsieht. Zudem bestünden bei Kreditinstituten als typischerweise Abzugsverpflichteten wegen des Bankgeheimnisses einerseits für die Finanzbehörden vielfach Hindernisse, die Steuer beim eigentlichen Schuldner einzutreiben, und andererseits ein besonderes »*Vertrauensverhältnis*« zum Kunden, welches die steuerlichen Verpflichtungen des Kreditinstituts erhöhe.⁹⁹ Eine Geltendmachung der Haftung kann dennoch nicht ganz generell erfolgen, sondern hat sich am vom Abzugsverpflichteten einzuhaltenden Sorgfaltsmaßstab und gegebenenfalls einer Verletzung desselben zu orientieren.¹⁰⁰ Dem Abzugsverpflichteten muss daher im Hinblick auf den irrig nicht durchgeführten KEST-Abzug auch ein eigener Vorwurf der unkorrekten Rechtsanwendung nach den ihm zumutbaren Verhältnissen gemacht werden können.

So erkennt die Finanzverwaltung beispielsweise an, dass eine Haftung des Kreditinstituts bei einem unzutreffenden Unterbleiben des KEST-Abzugs im Falle ausländischer Kapitaleinkünfte nur insoweit in Frage kommt, als der Abzugsverpflichtete deren Eigenschaft als dem Abzug unterliegende Einkünfte kannte oder aufgrund regulatorisch vorgesehener bzw im Bankgeschäft zumutbarer Sorgfaltspflichten kennen musste.¹⁰¹ Für Entstrickungsfälle nach § 27 Abs 6 Z 1 EStG wurde überhaupt eine Befreiung vom KEST-Abzug in § 94 Z 7 EStG verankert, sofern der Steuerpflichtige den Abzugsverpflichteten nicht über den Eintritt der Entstrickung informiert. Damit sollte gerade auch dem Rechnung getragen werden, dass der Abzugsverpflichtete im Rahmen einer gewöhnlichen Geschäftsbeziehung regelmäßig

keine Kenntnis über die auslösenden Tatsachen haben wird.¹⁰² Auch bei beschränkt Steuerpflichtigen gestattet die Finanzverwaltung den Abzugsverpflichteten ausdrücklich ein Unterlassen des KEST-Abzugs, wenn die betroffenen Einkünfte von der beschränkten Steuerpflicht nicht umfasst sind und deren Empfänger einen amtlichen Lichtbildausweis nach § 40 BWG¹⁰³ vorlegt, der entsprechend diesen Vorschriften geprüft wird. Ansonsten darf sich die Bank auf die Angaben des Empfängers verlassen und hat im Hinblick auf den KEST-Abzug nur weitere Nachforschungen anzustellen, wenn die erwähnten Prüfungshandlungen Zweifel auftreten lassen.¹⁰⁴

Dieser Zugang der Finanz stößt im Schrifttum auf breite Zustimmung. Dabei wird zugleich betont, dass in derartigen Fällen mit Auslandsberührung und den damit verbundenen Schwierigkeiten der Steuererhebung beim Empfänger aus Sicht der Finanzverwaltung besonders leicht begründbar wäre, weshalb eine Geltendmachung der Haftung erforderlich sei. Die sogar für diese Konstellationen vertretene Überlegung wird dabei – nicht zuletzt aus verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten – als verallgemeinerungsfähig betrachtet: Bei der Prüfung von Tatbestandsvoraussetzungen, welche zu einem Unterbleiben des KEST-Abzugs führen, kann den Abzugsverpflichteten kein Grad an Sorgfalt zugemutet werden, der nicht oder nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand erfüllt werden könnte. Der VfGH hat in diesem Zusammenhang für verfassungswidrig erachtet, wenn einem Abzugsverpflichteten die für die ordnungsgemäße Steuerabfuhr erforderlichen Daten nicht aufgrund seiner Geschäftsbeziehung zum Steuerschuldner zur Verfügung stehen und auch nicht ohne Weiteres beschafft werden können.¹⁰⁵ Der Sorgfaltsmaßstab eines im Bankgeschäft tätigen ordentlichen Geschäftsmannes und dessen Wissen über die Kunden und die generelle Natur deren Konten im regulären, aufsichtsrechtlich überwachten Geschäftsbetrieb dürfen dementsprechend aber wohl auch vonseiten der Finanzverwaltung vorausgesetzt werden. Würde aber beispielsweise ein fachkundiger Dritter oder die Abgabenbehörde selbst auf Basis der faktischen Gegebenheiten und vorgelegten Beweismittel voraussichtlich zum Ergebnis einer Steuerbefreiung gelangen, wäre eine strengere Prüfung durch den Abzugsverpflichteten überzogen und eine Inanspruchnahme für die Haftung daher jedenfalls unsachlich.¹⁰⁶

98 Dazu etwa Ritz, BAO⁶ (2017) § 20 Rz 13.

99 Siehe zB VwGH 27.8.2008, 2006/15/0057; VwGH 25.7.2013, 2010/15/0012; VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046; VwGH 26.1.2017, Ra 2015/15/0063.

100 Siehe Marschner, Kapitalertragsteuerabzugsverfahren bei Kapitaleinkünften, in Lechner/Mayr/Tumpel (Hrsg), Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen (2013) 319 (325); derselbe in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl (Hrsg), Jakom EStG¹² (2019) § 95 Rz 7 f; Hohenwarter-Mayr, Kapitalertragsteuer: Einhebung und Haftung, in Kirchmayr/Mayr/Schlager (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen (2011) 29 (46 ff).

101 Siehe EStR 2000 Rz 7706a.

102 Siehe EStR 2000 Rz 7713 f.

103 Anmerkung: § 40 BWG trat mit 31.12.2016 außer Kraft. An seiner Stelle gilt nunmehr das umfassendere Finanzmarkt-Geldwäschegesetz (FM-GwG), BGBl I 2016/118 (siehe dort insbesondere die §§ 5 ff).

104 Siehe EStR 2000 Rz 7972c f.

105 Dazu allen voran VfGH G 141/99 ua VfSlg 15-773.

106 Siehe ganz ausführlich Hohenwarter-Mayr, Kapitalertragsteuer: Einhebung und Haftung, in Kirchmayr/Mayr/Schlager (Hrsg),

Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass eine Haftung des zum KEST-Abzug Verpflichteten nach nunmehr ganz einhelliger Meinung nur in Betracht kommt, wenn beim Empfänger der Kapitaleinkünfte tatsächlich eine Steuerschuld besteht. Die Haftung hängt somit akzessorisch von der eigentlichen Steuerschuld ab. Wenngleich die KEST als Erhebungsform der Ertragsteuern konzipiert ist, entspricht der ganz hM, dass ein Bestehen oder Nichtbestehen der Abzugspflicht mit dem Bestehen oder Nichtbestehen einer tatsächlichen Steuerschuld des Empfängers nicht in allen Fällen korrespondieren muss und beide Fragen daher getrennt voneinander zu beurteilen sind. Da letztlich aber die materielle Steuerpflicht des Empfängers der Kapitaleinkünfte und nicht der KEST-Abzug an sich eine Aussage über die mögliche planwidrige Schädigung des Steueraufkommens trifft, wird eine Geltendmachung der Haftung für den KEST-Abzug ohne zugrundeliegende Steuerschuld – auch wenn gesetzlich dennoch eine Abzugspflicht bestünde – für unsachlich erachtet.¹⁰⁷

Schon generell ergeben sich damit für den KEST-Abzugsverpflichteten (unter Außerachtlassung der Situation des eigentlichen Steuerschuldners) folgende Kriterien für eine (eigene) abgabenrechtliche Inanspruchnahme:

- ▷ Es wurde kein KEST-Abzug durchgeführt, obwohl ein solcher gesetzlich vorgesehen wäre; dh entweder wurde eine bestehende Abzugspflicht nicht in richtiger Höhe wahrgenommen oder eine Befreiung vom KEST-Abzug unrichtig angewandt.
- ▷ Die dadurch nicht entrichteten KEST-Beträge entsprechen einer tatsächlichen, materiell bestehenden Ertragsteuerschuld beim Empfänger der Kapitaleinkünfte.
- ▷ Der unrichtige Steuerabzug geht auf die schuldhaft Verletzung einer eigenen Pflicht des Abzugsberechtigten in der Rechtsanwendung, somit auf die Nichteinhaltung des ihm zumutbaren Sorgfaltsmaßstabs bei der richtigen Durchführung des Steuerabzugs zurück. Dieser zumutbare Sorgfaltsmaßstab hat sich dabei

bei Kreditinstituten insbesondere an den Informationen zu orientieren, welche einem ordentlichen Bankkaufmann im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftsbeziehung mit seinen Kunden unter Einhaltung der aufsichtsrechtlichen Anforderungen zur Verfügung stehen bzw ohne Weiteres beschafft werden können. Weiterreichende Nachforschungen oder tiefergehende Prüfungen von Angaben der Kunden werden allerhöchstens bei begründeten Zweifeln erforderlich sein.

Nur unter diesen Voraussetzungen kommen im Allgemeinen eine Haftung des Abzugsverpflichteten und damit eine eigene abgabenrechtliche Inanspruchnahme als Steuerschuldner (gegebenenfalls auch mit den weiteren, zB finanzstrafrechtlichen Konsequenzen) überhaupt in Betracht.

B. Anhaltspunkte für die notwendige Sorgfalt bei Anwendung der Befreiung nach § 94 Z 6 lit c TS 4 EStG im Besonderen

Wenngleich dem Gesetz selbst keine besonderen Sorgfalts- oder Nachweiserfordernisse des Abzugsverpflichteten im Hinblick auf die Anwendung der Befreiung nach § 94 Z 6 lit c TS 4 EStG entnommen werden können, hat die Finanzverwaltung in ihren bisher dazu ergangenen Äußerungen mehrfach angedeutet, von welchen formellen Voraussetzungen sie auf Ebene des Abzugsverpflichteten diesbezüglich ausgeht.

Im Körperschaftsteuerprotokoll 2005 findet sich etwa der Hinweis:

»Erklärt ein Landesfeuerwehrverband gegenüber der zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer verpflichteten Stelle die Zugehörigkeit einer Veranlagung zu einem derartigen [von der KöSt befreiten] Sondervermögen, kann vom Kapitalertragsteuerabzug abgesehen werden.«¹⁰⁸

Auch die EStR 2000 enthalten (seit einer Änderung im Jahr 2013) eine dahingehende Stellungnahme im Zusammenhang mit sämtlichen Befreiungen vom KEST-Abzug nach § 94 Z 6 EStG:

»Die Tatsache der Zugehörigkeit der Kapitalanlage zu einem steuerbefreiten Teilbereich oder Betrieb (zB unentbehrlicher Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 2 BAO) ist dem Kreditinstitut zur Kenntnis zu bringen. Soweit trotz Zugehörigkeit der Kapitaleinkünfte zu einem steuerbefreiten Teilbereich oder Betrieb ein Abzug der KEST erfolgte, kann auf Antrag deren Erstattung gemäß § 240 Abs. 3 BAO erfolgen.«¹⁰⁹

Besteuerung von Kapitalvermögen (2011) 29 (48 ff); idS auch bereits Achatz, Steuerfreie Kapitalerträge und KEST insbesondere bei beschränkter Steuerpflicht, ÖStZ 1989, 252 (255 f); Twardosz, Haftung für Kapitalertragsteuer, ÖStZ 2009, 317 (318 ff); Marschner, Kapitalertragsteuerabzugsverfahren bei Kapitaleinkünften, in Lechner/Mayr/Tumpel (Hrsg), Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen (2013) 319 (325); derselbe in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl (Hrsg), Jakom EStG¹² (2019) § 95 Rz 7 f.

¹⁰⁷ Siehe Marschner in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl (Hrsg), Jakom EStG¹² (2019) § 95 Rz 4; Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸ (2016) § 95 Rz 2; Petritz-Klar in Hofstätter/Reichel (Hrsg) § 95 Rz 9 f; Hohenwarter-Mayr, Kapitalertragsteuer: Einhebung und Haftung, in Kirchmayr/Mayr/Schlager (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen (2011) 29 (38 ff).

¹⁰⁸ BMF vom 7.10.2005, Körperschaftsteuerprotokoll 2005, GZ BMF-010216/0086-IV/6/2005, Pkt 1.

¹⁰⁹ EStR 2000 Rz 7768.

Im Salzburger Steuerdialog 2012 hat die Finanzverwaltung darüber hinaus zur Frage Stellung genommen, wie das Vorliegen einer begünstigten Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung – offenbar aus Sicht der Träger-KöR (im behandelten Fall ein geistlicher Konvent) – gegenüber der Behörde nachzuweisen sei:

»Der Nachweis des Vorliegens einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer KöR hat in erster Linie durch das Vorlegen der Rechtsgrundlage (etwa Satzung, interne Richtlinien oÄ) 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.«¹¹⁰

Zudem hat die Finanzverwaltung dabei ausgesagt, dass eine zweckwidrige Verwendung der eigentlich der Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung zugewiesenen Mittel zu einer Steuervorschreibung führt, diese jedoch direkt an die Einrichtung bzw. bei unselbstständigen Vermögensmassen an die dahinterstehende KöR zu erfolgen habe.¹¹¹ Diese Rechtsansicht wurde später auch in die KStR 2013 aufgenommen.¹¹²

Wenngleich im Detail strittig ist, inwiefern ein Vertrauen auf generell geäußerte Rechtsansichten der Finanzverwaltung eine Haftung des KESt-Abzugsverpflichteten verhindern kann,¹¹³ entsprechen diese Stellungnahmen der Finanzverwaltung uE zutreffend den zuvor dargestellten, allgemeinen Anforderungen an die notwendige Sorgfalt eines Kreditinstituts als KESt-Abzugsverpflichteten. Im Lichte dieser Grundlagen interpretiert zeigen sie recht plastisch auf, welche Prüfschritte der Abzugsverpflichtete zu unternehmen hat, um seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen hinreichend zu erfüllen. Im Hinblick auf die im vorigen Abschnitt festgestellten (materiellen) Anwendungsvoraussetzungen des § 94 Z 6 lit c TS 4 EStG ergibt sich dabei uE folgendes Bild:

- ▷ Schon in Rahmen der gewöhnlichen Feststellung einer KESt-Abzugspflicht hat das Kreditinstitut die Natur der jeweiligen Kapitaleinkünfte und ihre Erfassung von den gesetzlichen Vorschriften zum

KESt-Abzug zu prüfen. Auch bei Anwendung der Befreiung ist daher darauf zu achten, ob es sich um von dieser erfasste Einkünfte, also solche aus der Überlassung von Kapital nach § 27 Abs 2 Z 2, Abs 3 oder Abs 4 EStG handelt. Bei ausländischen Kapitaleinkünften würde eine Fehlbeurteilung dabei aber nur dann vorwerfbar sein, wenn der Abzugsverpflichtete deren Eigenschaft als dem Abzug unterliegende Einkünfte kannte oder aufgrund regulatorisch vorgesehener bzw. im Bankgeschäft zumutbarer Sorgfaltspflichten kennen hätte müssen.¹¹⁴

- ▷ Das Kreditinstitut hat festzustellen, ob es sich beim Empfänger der Kapitaleinkünfte um eine KöR handelt. Die Feststellung der Identität des Kunden ergibt sich schon aus den aufsichtsrechtlichen Sorgfaltspflichten und ist daher insofern auch abgabenrechtlich zumutbar.
- ▷ Bei der Frage, ob die Kapitaleinkünfte einer Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung der KöR zuzuordnen sind, wird sich das Kreditinstitut im Wesentlichen an Aussagen der KöR selbst orientieren können, welche ihm gegenüber eine Zugehörigkeit bestimmter Vermögensmassen zu einem derart begünstigten Bereich erklärt bzw. zur Kenntnis bringt.¹¹⁵ Grundsätzlich wird sich ein Kreditinstitut bereits ohne weiterreichende Prüfungsschritte auf diese Aussagen verlassen dürfen, sofern diese nachvollziehbar begründet sind und sich daraus keine Anhaltspunkte für etwaige Zweifel an einer Anwendung der Befreiung ergeben.
- ▷ Im Rahmen einer genaueren Einschätzung der Geschäftsbeziehung wird dem Kreditinstitut dabei an weiteren Kontrollmaßnahmen im Zweifelsfall höchstens zuzumuten sein, ausreichend deutliche Erklärungen über die tatsächliche Errichtung einer solchen Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einzuholen, dh konkret etwa Informationen über
 - ▷ den Zweck und die beabsichtigten Leistungen der Einrichtung (gegebenenfalls unter Vorlage einer Satzung oder Ähnlichem) und
 - ▷ die organisatorische, zumindest rechnungsmäßig angelegte Abgrenzung des zugeordneten Vermögens gegenüber dem sonstigen Vermögen der KöR (etwa durch Führung eigens gewidmeter Konten oder Depots), sofern nicht ohnedies die gesamte KöR eine Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung darstellt, zu erlangen.

Höhere Anforderungen als eine Überprüfung dieser zentralen organisatorischen Voraussetzungen, welche die

¹¹⁰ BMF vom 21. 9. 2012, Salzburger Steuerdialog 2012 – Zweifelsfragen zur Körperschaftsteuer und zum Umgründungssteuerrecht, GZ BMF-010203/0444-VI/6/2012, Pkt 3 b).

¹¹¹ BMF 21. 9. 2012, Salzburger Steuerdialog 2012 – Zweifelsfragen zur Körperschaftsteuer und zum Umgründungssteuerrecht, GZ BMF-010203/0444-VI/6/2012, Pkt 3 c).

¹¹² Siehe KStR 2013 Rz 1506.

¹¹³ Zu diesem Problem Hohenwarter-Mayr, Kapitalertragsteuer: Einhebung und Haftung, in Kirchmayr/Mayr/Schlager (Hrsg), Besteuerung von Kapitalvermögen (2011) 29 (47); Marschner in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl (Hrsg), Jakom EStG¹² (2019) § 95 Rz 8.

¹¹⁴ Vgl EStR 2000 Rz 7706a (idF bis 2011: Rz 7723g).

¹¹⁵ Siehe BMF 7. 10. 2005, Körperschaftsteuerprotokoll 2005, GZ BMF-010216/0086-IV/6/2005, Pkt 1; EStR 2000 Rz 7768.

grundsätzliche Errichtung einer abgrenzbaren Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung der KÖR kennzeichnen, sprengten jedoch uE den einem Kreditinstitut zumutbaren Sorgfaltsmaßstab. Weiterreichende Prüfungshandlungen, zB im Hinblick auf die tatsächliche Leistungserbringung durch die Einrichtung, die spätere widmungsgemäße Verwendung deren Mittel, eine ausreichende interne Abgrenzung zu anderen Bereichen der KÖR oder gar die finanzmathematische »Erforderlichkeit« der zugewiesenen Vermögensmassen für die beabsichtigten Zwecke, erforderten eine umfassende und tiefgehende Prüfung der inneren Organisation und Gebarung der Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung und letztlich der KÖR als Ganzes. Für eine abschließende Beurteilung solcher Fragen wäre gegebenenfalls sogar die Offenlegung von Geschäftsbeziehungen zu anderen Kreditinstituten erforderlich. Das ginge weit über die einem Kreditinstitut zur Verfügung stehenden oder auch beschaffbaren Informationen hinaus.

Dem Kreditinstitut wird daher insgesamt zuzumuten sein, die generellen organisatorischen Rahmenbedingungen der Schaffung einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung vor einer Anwendung der Befreiung nach § 94 Z 6 lit c TS 4 EStG zu prüfen. Weitergehende Untersuchungen, insbesondere über die innere Natur und Gebarung der Einrichtung oder deren Beziehung zu sonstigen Bereichen der KÖR, liegen aber außerhalb des zumutbaren Sorgfaltsmaßstabs. Insofern wird sich das Kreditinstitut auf Aussagen der KÖR selbst verlassen können, wenn diese keinen weiteren Anlass für Zweifel bieten. In diesem Zusammenhang sei nochmals darauf hingewiesen, dass auch der UFS mit den von ihm sehr streng angenommenen Anforderungen an die Befreiung festgehalten hat:

»Der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung, dass im vorliegenden Fall tatsächlich obige geforderten rechtlichen Voraussetzungen für eine Kapitalertragssteuerbefreiung erfüllt worden wären, könnte lediglich von der Berufungswerberin erbracht werden, da nur diese über die notwendigen Kenntnisse sowie Unterlagen verfügt.«¹¹⁶

Auch von einem KEST-Abzugspflichtigen wird daher nicht erwartet werden können, die Steuerbefreiung bis ins letzte Detail und mit abschließender Sicherheit (gerade auch im Hinblick auf die künftige Verwendung der begünstigten Mittel) zu beurteilen.

Dabei wird nicht zuletzt auch zu bedenken sein, dass KÖR nur auf gesetzlicher Grundlage und im Nahebereich der öffentlichen Verwaltung errichtet werden können. Ihre Gründung und ihr Bestand sind somit öffentlich-rechtlich dokumentiert und stehen letztlich nur einem

sehr begrenzten Kreis von Trägern der öffentlichen Gewalt zur Disposition. Zudem sind KÖR in vielen Bereichen in das öffentliche Haushaltswesen mit seinen Kontrollmechanismen eingebunden. Wenngleich alle diese Faktoren noch keine Garantien für ein korrektes abgabenrechtliches Verhalten bilden, sind KÖR doch vergleichsweise ungeeignet für Maßnahmen der aggressiven Steuerplanung und stehen der Finanzverwaltung auch leichter zur Verfügung als etwa juristische Personen des Privatrechts oder im Ausland ansässige natürliche Personen. Wenn aber sogar bei diesen Steuersubjekten die Abgabe einer »unverdächtigen« Erklärung gegenüber dem Kreditinstitut vom Gesetz¹¹⁷ oder von der Verwaltungspraxis¹¹⁸ als ausreichend für eine rechtsrichtige und nicht zur Haftung führende Abstandnahme vom KEST-Abzug betrachtet wird, scheint nicht sachlogisch, ausgerechnet im Falle von KÖR strengere Maßstäbe anzulegen.

Korrespondenz:

Assoz. Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner
Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Johannes Kepler Universität Linz
Altenberger Str. 69, 4040 Linz
Mail: dietmar.aigner@jku.at

Univ.-Ass. MMag. Dr. Peter Bräumann
Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Johannes Kepler Universität Linz
Altenberger Str. 69, 4040 Linz
Mail: peter.braeumann@jku.at

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)
Institut für Finanzrecht, Steuerrecht
und Steuerpolitik
Johannes Kepler Universität Linz
Altenberger Str. 69, 4040 Linz
Mail: georg.kofler@jku.at

Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel
Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Johannes Kepler Universität Linz
Altenberger Str. 69, 4040 Linz
Mail: michael.tumpel@jku.at

¹¹⁶ Siehe UFS 2.11.2006, RV/0528-I/06.

¹¹⁷ Siehe die Fälle der »Befreiungserklärung« nach § 94 Z 5 EStG.

¹¹⁸ Siehe EStR 2000 Rz 7972c.