

TE Vwgh Erkenntnis 1989/7/10 88/15/0163

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 10.07.1989

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/04 Steuern vom Umsatz;

40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

AVG §69 Abs1 impl;

BAO §303 Abs1;

BAO §303 Abs4;

KStG 1966 §2 Abs1;

KStG 1966 §2;

KStG 1988 §2 Abs1 impl;

UStG 1972 §2 Abs1;

UStG 1972 §2 Abs3;

UStG 1972 §21 Abs6;

1. AVG § 69 heute

2. AVG § 69 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013

3. AVG § 69 gültig von 01.03.2013 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013

4. AVG § 69 gültig von 01.01.1999 bis 28.02.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 158/1998

5. AVG § 69 gültig von 01.02.1991 bis 31.12.1998

1. BAO § 303 heute

2. BAO § 303 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013

3. BAO § 303 gültig von 26.06.2002 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002

4. BAO § 303 gültig von 15.07.1999 bis 25.06.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999

5. BAO § 303 gültig von 19.04.1980 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 303 heute

2. BAO § 303 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013

3. BAO § 303 gültig von 26.06.2002 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002

4. BAO § 303 gültig von 15.07.1999 bis 25.06.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999

5. BAO § 303 gültig von 19.04.1980 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. KStG 1988 § 2 heute

2. KStG 1988 § 2 gültig ab 01.01.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
 3. KStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
 4. KStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
 5. KStG 1988 § 2 gültig von 24.05.2007 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
 6. KStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2005 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
 7. KStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
 8. KStG 1988 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
 9. KStG 1988 § 2 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993
1. UStG 1972 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1994 aufgehoben durch BGBl. Nr. 663/1994
 2. UStG 1972 § 2 gültig von 01.01.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 410/1988
 3. UStG 1972 § 2 gültig von 22.12.1984 bis 31.12.1988 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
 4. UStG 1972 § 2 gültig von 14.12.1983 bis 21.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 587/1983
 5. UStG 1972 § 2 gültig von 20.12.1980 bis 13.12.1983 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 563/1980
 6. UStG 1972 § 2 gültig von 01.01.1973 bis 19.12.1980
1. UStG 1972 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1994 aufgehoben durch BGBl. Nr. 663/1994
 2. UStG 1972 § 2 gültig von 01.01.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 410/1988
 3. UStG 1972 § 2 gültig von 22.12.1984 bis 31.12.1988 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
 4. UStG 1972 § 2 gültig von 14.12.1983 bis 21.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 587/1983
 5. UStG 1972 § 2 gültig von 20.12.1980 bis 13.12.1983 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 563/1980
 6. UStG 1972 § 2 gültig von 01.01.1973 bis 19.12.1980
1. UStG 1972 § 21 gültig von 27.08.1994 bis 31.12.1994 aufgehoben durch BGBl. Nr. 663/1994
 2. UStG 1972 § 21 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
 3. UStG 1972 § 21 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
 4. UStG 1972 § 21 gültig von 21.12.1985 bis 29.12.1989 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 557/1985
 5. UStG 1972 § 21 gültig von 01.09.1985 bis 20.12.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
 6. UStG 1972 § 21 gültig von 01.09.1985 bis 31.08.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 500/1984
 7. UStG 1972 § 21 gültig von 22.12.1984 bis 31.08.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
 8. UStG 1972 § 21 gültig von 20.12.1980 bis 21.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 563/1980
 9. UStG 1972 § 21 gültig von 31.12.1975 bis 19.12.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 636/1975
 10. UStG 1972 § 21 gültig von 01.01.1973 bis 30.12.1975

Beachte

Besprechung in: ÖStZB 1990, 19;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Simon und die Hofräte Dr. Großmann, Dr. Närr, Dr. Wetzel und Dr. Steiner als Richter, im Beisein des Schriftführers Kommissär Dr. Egger, über die Beschwerde der Marktgemeinde K, vertreten durch Dkfm. DDr. Wilfried Dorazil, Rechtsanwalt in Wien V, Reinprechtsdorferstraße 57/2, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat II) vom 29. März 1988, Zl. 6/2- 2398/1985, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 1973 sowie Umsatzsteuer 1973 bis 1982, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Simon und die Hofräte Dr. Großmann, Dr. Närr, Dr. Wetzel und Dr. Steiner als Richter, im Beisein des Schriftführers Kommissär Dr. Egger, über die Beschwerde der Marktgemeinde K, vertreten durch Dkfm. DDr. Wilfried Dorazil, Rechtsanwalt in Wien römisch fünf, Reinprechtsdorferstraße 57/2, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat römisch zwei) vom 29. März 1988, Zl. 6/2- 2398 aus 1985,, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß Paragraph 303, Absatz 4, BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 1973 sowie Umsatzsteuer 1973 bis 1982, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Anlässlich einer die Umsatzsteuer der Jahre 1973 bis 1983 betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte das Prüfungsorgan unter anderem fest, es handle sich bei verschiedenen Wirtschaftstätigkeiten der beschwerdeführenden Marktgemeinde (Brückenwaage, Kindergarten und Bücherei) nicht um Betriebe gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, weil es den Einnahmen daraus an einigem wirtschaftlichen Gewicht mangle und diese Einnahmen nicht einmal die Bagatellgrenze des § 21 Abs. 6 UStG 1972 erreichten. Im einzelnen wurden die Einnahmen aus den genannten Tätigkeiten wie folgt festgestellt: Anlässlich einer die Umsatzsteuer der Jahre 1973 bis 1983 betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte das Prüfungsorgan unter anderem fest, es handle sich bei verschiedenen Wirtschaftstätigkeiten der beschwerdeführenden Marktgemeinde (Brückenwaage, Kindergarten und Bücherei) nicht um Betriebe gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, weil es den Einnahmen daraus an einigem wirtschaftlichen Gewicht mangle und diese Einnahmen nicht einmal die Bagatellgrenze des Paragraph 21, Absatz 6, UStG 1972 erreichten. Im einzelnen wurden die Einnahmen aus den genannten Tätigkeiten wie folgt festgestellt:

1. Für die Brückenwaage:

1973:

S

5.826,84

1978:

S

4.477,86

1974:

S

6.569,60

1979:

S

5.151,90

1975:

S

5.979,52

1980:

S

4.948,44

1976:

S

6.551,64

1981:

S

4.541,42

1977

S

5.087,16

1982:

S

5.117,46

2. Für den Kindergarten:

1978:

S

5.868,16

1981:

S

9.324,08

1979:

S

16.064,80

1982:

S

20.648,19

1980:

S

15.925,92

3. Für die Bücherei:

1980:

S

5.362,60

1981:

S

7.004,80

1982:

S

6.525,49

Die Einnahmen stellten keine "steuerpflichtigen" Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 UStG 1972 dar. Demzufolge entfallte eine Hinzurechnung gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1972 zu den Umsätzen und beim Vorsteuerabzug gemäß § 12 leg. cit.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ - für 1973 im wiederaufgenommenen Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO - entsprechende Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1973 bis 1982. Die Einnahmen stellten keine "steuerpflichtigen" Umsätze im Sinne des Paragraph eins, Absatz eins, UStG 1972 dar. Demzufolge entfalle eine Hinzurechnung gemäß Paragraph 11, Absatz 14, UStG 1972 zu den Umsätzen und beim Vorsteuerabzug gemäß Paragraph 12, leg. cit. Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ - für 1973 im wiederaufgenommenen Verfahren gemäß Paragraph 303, Absatz 4, BAO - entsprechende Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1973 bis 1982.

In der gegen diese Bescheide von der Beschwerdeführerin erhobenen Berufung wurde einerseits die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 1973 und andererseits die sich aus der Rechtsansicht des Finanzamtes, die genannten Wirtschaftstätigkeiten stellten jeweils keine Betriebe gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes dar, bekämpft. In der gegen diese Bescheide von der Beschwerdeführerin erhobenen Berufung wurde einerseits die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß Paragraph 303, Absatz 4, BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 1973 und andererseits die sich aus der Rechtsansicht des Finanzamtes, die genannten Wirtschaftstätigkeiten stellten jeweils keine Betriebe gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes dar, bekämpft.

Mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung der Beschwerdeführerin ab. Begründend führte sie zur Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 1973 aus, der Wiederaufnahmsgrund des Hervorkommens einer neuen Tatsache für dieses Jahr liege in der bisherigen Nichtversteuerung von Wasseranschlußgebühren. Im übrigen stütze sich die belangte Behörde in ihrer Begründung auf die in Übereinstimmung mit der Lehre stehende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, die für die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts und für eine sich daraus ergebende Unternehmertätigkeit im Sinne des Umsatzsteuerrechtes stets allgemein fordere, daß neben qualitativen auch quantitative Merkmale vorliegen müßten; denn bei einem Betrieb gemäß § 2 KStG 1966, auf welche Rechtsvorschrift sich § 2 Abs. 3 UStG 1972 beziehe, müsse es sich "um eine Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewicht" handeln. Die den Umfang der Tätigkeiten betreffende Voraussetzung sei aber dann nicht erfüllt, wenn der Umsatz eines Jahres nicht einmal die Bagatellgrenze des § 21 Abs. 6 UStG 1972 erreiche. Zum Vorbringen der Beschwerdeführerin, gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1972 herrsche der Grundsatz der Unternehmereinheit und die vom Finanzamt getroffene Lösung widerspreche dem Gleichheitsgrundsatz, sei auf den Beschluß des Verfassungsgerichtshofes vom 28. Februar 1986, B 878/85-3, hinzuweisen; mit diesem Beschluß habe der Verfassungsgerichtshof die Behandlung einer Beschwerde bei einem gleichgelagerten Sachverhalt gemäß Art. 144 B-VG abgelehnt. Mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung der Beschwerdeführerin ab. Begründend führte sie zur Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 1973 aus, der Wiederaufnahmsgrund des Hervorkommens einer neuen Tatsache für dieses Jahr liege in der bisherigen Nichtversteuerung von Wasseranschlußgebühren. Im übrigen stütze sich die belangte Behörde in ihrer Begründung auf die in Übereinstimmung mit der Lehre stehende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, die für die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts und für eine sich daraus ergebende Unternehmertätigkeit im Sinne des Umsatzsteuerrechtes stets allgemein fordere, daß neben qualitativen auch quantitative Merkmale vorliegen müßten; denn bei einem Betrieb gemäß Paragraph 2, KStG 1966, auf welche Rechtsvorschrift sich Paragraph 2, Absatz 3, UStG 1972 beziehe, müsse es sich "um eine Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewicht" handeln. Die den Umfang der Tätigkeiten betreffende Voraussetzung sei aber dann nicht erfüllt, wenn der Umsatz eines Jahres nicht einmal die Bagatellgrenze des Paragraph 21, Absatz 6, UStG 1972 erreiche. Zum Vorbringen der Beschwerdeführerin, gemäß Paragraph 2, Absatz eins, UStG 1972 herrsche der Grundsatz der Unternehmereinheit und die vom Finanzamt getroffene Lösung widerspreche dem Gleichheitsgrundsatz, sei auf den Beschluß des Verfassungsgerichtshofes vom 28. Februar 1986, B 878/85-3, hinzuweisen; mit diesem Beschluß habe der Verfassungsgerichtshof die Behandlung einer Beschwerde bei einem gleichgelagerten Sachverhalt gemäß Artikel 144, B-VG abgelehnt.

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof. Mit Beschluß vom 27. September 1988, B 1063/88-3, lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ab und trat sie antragsgemäß dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab.

In der wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhobenen Beschwerde erachtet sich die Beschwerdeführerin vor dem

Verwaltungsgerichtshof einerseits durch die Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 1973 und andererseits in ihrem Recht auf gesetzmäßige Festsetzung der Umsatzsteuer für die Streitjahre unter Berücksichtigung der von ihr geltend gemachten Vorsteuerbeträge verletzt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 1973:

Zu diesem Punkt bringt die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde vor, daß der Betriebsprüfer die von ihr erklärten Umsätze aus der Brückenwaage, dem Kindergarten und der Bücherei für das Streitjahr anerkannt habe und daß daher nach rechtskräftigem Abschluß des Abgabenvorgangs für das in Rede stehende Jahr keine neue Tatsache oder ein neues Beweismittel hervorgekommen sei. Die "Nichtversteuerung von Wasseranschlußgebühren" - gemeint ist offenbar das Hervorkommen von mit solchen Gebühren belegten weiteren Wasserumsätzen der Beschwerdeführerin im Jahre 1973 erst anläßlich besagter abgabenbehördlicher Prüfung - stelle wegen des Grundsatzes der Einheit des Unternehmens im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1972 keinen Wiederaufnahmsgrund dar. Zu diesem Punkt bringt die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde vor, daß der Betriebsprüfer die von ihr erklärten Umsätze aus der Brückenwaage, dem Kindergarten und der Bücherei für das Streitjahr anerkannt habe und daß daher nach rechtskräftigem Abschluß des Abgabenvorgangs für das in Rede stehende Jahr keine neue Tatsache oder ein neues Beweismittel hervorgekommen sei. Die "Nichtversteuerung von Wasseranschlußgebühren" - gemeint ist offenbar das Hervorkommen von mit solchen Gebühren belegten weiteren Wasserumsätzen der Beschwerdeführerin im Jahre 1973 erst anläßlich besagter abgabenbehördlicher Prüfung - stelle wegen des Grundsatzes der Einheit des Unternehmens im Sinne des Paragraph 2, Absatz eins, UStG 1972 keinen Wiederaufnahmsgrund dar.

Dem hält die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift sinngemäß und zutreffend entgegen, daß bei Vorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes eine Änderung des Sachbescheides nicht nur hinsichtlich solcher Bescheidelemente zulässig ist, die durch die Feststellung der (unbestritten) neu hervorgekommenen Tatsache oder des neu hervorgekommenen Beweismittels berührt werden (vgl. hiezu Stoll, BAO, Wien 1980, S. 29, und das dort zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. März 1971, Zl. 1754/69). Dem hält die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift sinngemäß und zutreffend entgegen, daß bei Vorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes eine Änderung des Sachbescheides nicht nur hinsichtlich solcher Bescheidelemente zulässig ist, die durch die Feststellung der (unbestritten) neu hervorgekommenen Tatsache oder des neu hervorgekommenen Beweismittels berührt werden (vergleiche, hiezu Stoll, BAO, Wien 1980, S. 29, und das dort zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. März 1971, Zl. 1754/69).

Wenn die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang meint, es sei nicht folgerichtig, wenn die belangte Behörde einerseits - nämlich bei der Frage des Vorliegens von Betrieben gewerblicher Art - den Grundsatz der Einheit des Unternehmens im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1972 leugne, andererseits aber bei der "Wiederaufnahme des Verfahrens" bejahe, ist ihr zu erwidern, daß die belangte Behörde diesen Grundsatz keineswegs in Abrede gestellt hat; sie kam lediglich bei bestimmten Wirtschaftstätigkeiten der Beschwerdeführerin zu der Ansicht, daß sie je für sich keine Betriebe gewerblicher Art der Beschwerdeführerin darstellen und aus diesem Grund nicht zum Unternehmen der Beschwerdeführerin gehören. Die belangte Behörde hat jedoch entsprechend dem in Rede stehenden Grundsatz alle Umsätze der Beschwerdeführerin in den Streitjahren, soweit sie in von ihr anerkannten Betrieben gewerblicher Art erzielt wurden, als Umsätze im Rahmen des Unternehmens der Beschwerdeführerin berücksichtigt. Wenn die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang meint, es sei nicht folgerichtig, wenn die belangte Behörde einerseits - nämlich bei der Frage des Vorliegens von Betrieben gewerblicher Art - den Grundsatz der Einheit des Unternehmens im Sinne des Paragraph 2, Absatz eins, UStG 1972 leugne, andererseits aber bei der "Wiederaufnahme des Verfahrens" bejahe, ist ihr zu erwidern, daß die belangte Behörde diesen Grundsatz keineswegs in Abrede gestellt hat; sie kam lediglich bei bestimmten Wirtschaftstätigkeiten der Beschwerdeführerin zu der Ansicht, daß sie je für sich keine Betriebe gewerblicher Art der Beschwerdeführerin darstellen und aus diesem Grund nicht zum Unternehmen der Beschwerdeführerin gehören. Die belangte Behörde hat jedoch entsprechend dem in Rede stehenden Grundsatz alle Umsätze der Beschwerdeführerin in den Streitjahren, soweit sie in von ihr anerkannten Betrieben gewerblicher Art erzielt wurden, als Umsätze im Rahmen des Unternehmens der Beschwerdeführerin berücksichtigt.

Die Rechtsrüge der Beschwerdeführerin betreffend die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens für das Jahr 1973 besteht daher nicht zu Recht.

2. Zur Frage der Brückenwaage, des Kindergartens und der Bücherei der Beschwerdeführerin als Betriebe gewerblicher Art:

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich erst jüngst in seinem Erkenntnis vom 6. März 1989, Zl. 86/15/0007, mit der Frage befaßt, welche Voraussetzungen ein Betrieb einer Körperschaft des öffentlichen Rechts aufweisen muß, damit er als Betrieb gewerblicher Art angesehen werden kann. Der Gerichtshof führte hiezu in Übereinstimmung mit seiner Vorjudikatur unter Bezugnahme auf die Lehre aus, daß für die Annahme eines solchen Betriebes neben qualitativen auch quantitative Merkmale vorliegen müssen; denn bei einem Betrieb gemäß § 2 KStG 1966 - auf welche Rechtsvorschrift § 2 Abs. 3 UStG 1972 sich bezieht - muß es sich "um eine Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewicht" handeln. Die den Umfang der Tätigkeit betreffende Voraussetzung ist aber nicht erfüllt, wenn der Umsatz eines Jahres nicht einmal die Bagatellgrenze des § 21 Abs. 6 UStG 1972 erreicht. Dabei verwies der Gerichtshof auch darauf; daß die Einbeziehung der öffentlich-rechtlichen Körperschaften in die Umsatzbesteuerung der wettbewerbsmäßigen Gleichstellung der von der öffentlichen Hand geführten Erwerbsbetriebe mit den privaten Unternehmen dient. Diese Gleichstellung bedingt, daß Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts, um als Betriebe gewerblicher Art behandelt zu werden, in Gestaltung und Führung des Betriebes privaten Unternehmen ähnlich sein müssen. Eine solche Ähnlichkeit mit privaten Unternehmen bestehe jedoch nicht, wenn Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts ihre Tätigkeit so einrichteten, daß die Umsätze nicht einmal die Bagatellgrenze des § 21 Abs. 6 UStG 1972 von S 40.000,- erreichen. Der Verwaltungsgerichtshof hat sich erst jüngst in seinem Erkenntnis vom 6. März 1989, Zl. 86/15/0007, mit der Frage befaßt, welche Voraussetzungen ein Betrieb einer Körperschaft des öffentlichen Rechts aufweisen muß, damit er als Betrieb gewerblicher Art angesehen werden kann. Der Gerichtshof führte hiezu in Übereinstimmung mit seiner Vorjudikatur unter Bezugnahme auf die Lehre aus, daß für die Annahme eines solchen Betriebes neben qualitativen auch quantitative Merkmale vorliegen müssen; denn bei einem Betrieb gemäß Paragraph 2, KStG 1966 - auf welche Rechtsvorschrift Paragraph 2, Absatz 3, UStG 1972 sich bezieht - muß es sich "um eine Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewicht" handeln. Die den Umfang der Tätigkeit betreffende Voraussetzung ist aber nicht erfüllt, wenn der Umsatz eines Jahres nicht einmal die Bagatellgrenze des Paragraph 21, Absatz 6, UStG 1972 erreicht. Dabei verwies der Gerichtshof auch darauf; daß die Einbeziehung der öffentlich-rechtlichen Körperschaften in die Umsatzbesteuerung der wettbewerbsmäßigen Gleichstellung der von der öffentlichen Hand geführten Erwerbsbetriebe mit den privaten Unternehmen dient. Diese Gleichstellung bedingt, daß Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts, um als Betriebe gewerblicher Art behandelt zu werden, in Gestaltung und Führung des Betriebes privaten Unternehmen ähnlich sein müssen. Eine solche Ähnlichkeit mit privaten Unternehmen bestehe jedoch nicht, wenn Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts ihre Tätigkeit so einrichteten, daß die Umsätze nicht einmal die Bagatellgrenze des Paragraph 21, Absatz 6, UStG 1972 von S 40.000,- - erreichen.

Die Beschwerdeführerin führt in ihrer Beschwerde aus, daß ihr die im besagten hg. Erkenntnis vom 6. März 1989 zitierte Vorjudikatur bekannt sei, sie aber aus den von ihr vorgetragenen Gründen eine Änderung der Judikatur anstrebe. Die Beschwerdeführerin verneint, der Wortlaut des § 2 Abs. 1 KStG 1966, die geschichtliche Entwicklung der im Beschwerdefall maßgebenden Rechtsvorschriften, der schon erwähnte Grundsatz der Einheit des Unternehmens und ein andernfalls gegebener Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz sprächen für ihre Rechtsansicht; auch sei eine Einrichtung, die sich wirtschaftlich nicht aus der Gesamtbetätigung einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes heraushebe, sehr wohl ein Betrieb gewerblicher Art im Sinne des Körperschaftsteuergesetz 1966, allerdings ein nicht körperschaftsteuerpflichtiger (d.h. die Einkünfte einer solchen Einrichtung würden nicht mit Körperschaftsteuer belegt). § 2 Abs. 1 KStG 1966 mache im übrigen das "wirtschaftliche Herausheben" nicht von der Erzielung eines wirtschaftlichen Erfolges abhängig, sondern von organisatorischen Merkmalen, wie etwa einer besonderen Leitung, einem geschlossenen Geschäftskreis, der Buchführung oder von ähnlichen, auf eine Einheit hindeutenden Merkmalen. Merkmale der letztgenannten Art bestünden bei allen in Rede stehenden Einrichtungen der Beschwerdeführerin, insbesondere auch bei ihrem Kindergarten. Die Beschwerdeführerin führt in ihrer Beschwerde aus, daß ihr die im besagten hg. Erkenntnis vom 6. März 1989 zitierte Vorjudikatur bekannt sei, sie aber aus den von ihr vorgetragenen Gründen eine Änderung der Judikatur anstrebe. Die Beschwerdeführerin verneint, der Wortlaut des Paragraph 2, Absatz eins, KStG 1966, die geschichtliche Entwicklung der im Beschwerdefall maßgebenden Rechtsvorschriften, der schon erwähnte Grundsatz der Einheit des Unternehmens und ein andernfalls gegebener Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz sprächen für ihre Rechtsansicht; auch sei eine Einrichtung, die sich wirtschaftlich nicht aus der Gesamtbetätigung einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes heraushebe, sehr wohl ein Betrieb gewerblicher Art im

Sinne des Körperschaftsteuergesetz 1966, allerdings ein nicht körperschaftsteuerpflichtiger (d.h. die Einkünfte einer solchen Einrichtung würden nicht mit Körperschaftsteuer belegt). Paragraph 2, Absatz eins, KStG 1966 mache im übrigen das "wirtschaftliche Herausheben" nicht von der Erzielung eines wirtschaftlichen Erfolges abhängig, sondern von organisatorischen Merkmalen, wie etwa einer besonderen Leitung, einem geschlossenen Geschäftskreis, der Buchführung oder von ähnlichen, auf eine Einheit hindeutenden Merkmalen. Merkmale der letztgenannten Art bestünden bei allen in Rede stehenden Einrichtungen der Beschwerdeführerin, insbesondere auch bei ihrem Kindergarten.

Diese Ausführungen bieten keinen Anlaß, von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abzugehen. Gemäß § 2 Abs. 1 KStG 1966 gehören zu den Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts alle Einrichtungen dieser Körperschaften, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen dienen. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Einrichtung ist als Betrieb gewerblicher Art nur dann steuerpflichtig, wenn sie sich innerhalb der Gesamtbetätigung der Körperschaft wirtschaftlich heraushebt. Diese wirtschaftliche Selbstständigkeit kann in einer besonderen Leitung, in einem geschlossenen Geschäftskreis, in der Buchführung oder in einem ähnlichen auf eine Einheit hindeutenden Merkmal bestehen. Diese Ausführungen bieten keinen Anlaß, von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abzugehen. Gemäß Paragraph 2, Absatz eins, KStG 1966 gehören zu den Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts alle Einrichtungen dieser Körperschaften, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen dienen. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Einrichtung ist als Betrieb gewerblicher Art nur dann steuerpflichtig, wenn sie sich innerhalb der Gesamtbetätigung der Körperschaft wirtschaftlich heraushebt. Diese wirtschaftliche Selbstständigkeit kann in einer besonderen Leitung, in einem geschlossenen Geschäftskreis, in der Buchführung oder in einem ähnlichen auf eine Einheit hindeutenden Merkmal bestehen.

Zur geschichtlichen Entwicklung führt die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift zutreffend aus, daß durch das Körperschaftsteuergesetz 1934 die Steuerpflicht der "öffentlichen Betriebe" neu geregelt worden sei. In diesem Gesetz sei die Steuerpflicht auf die öffentlichen "Betriebe gewerblicher Art" beschränkt worden. Die Zielsetzung für das Abstellen auf solche Betriebe der öffentlichen Hand sei gewesen, alle ihre Betriebe der Körperschaftsteuer zu unterwerfen, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebes bieten. Das Körperschaftsteuergesetz 1966 habe die Regelung der Besteuerung der öffentlichen Betriebe und Verwaltungen im Körperschaftsteuergesetz 1934 sachlich unverändert übernommen (vgl. Putschögl-Bauer-Mayr, Die Körperschaftsteuer, Tz 2 und 4 zu § 2). Zur geschichtlichen Entwicklung führt die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift zutreffend aus, daß durch das Körperschaftsteuergesetz 1934 die Steuerpflicht der "öffentlichen Betriebe" neu geregelt worden sei. In diesem Gesetz sei die Steuerpflicht auf die öffentlichen "Betriebe gewerblicher Art" beschränkt worden. Die Zielsetzung für das Abstellen auf solche Betriebe der öffentlichen Hand sei gewesen, alle ihre Betriebe der Körperschaftsteuer zu unterwerfen, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebes bieten. Das Körperschaftsteuergesetz 1966 habe die Regelung der Besteuerung der öffentlichen Betriebe und Verwaltungen im Körperschaftsteuergesetz 1934 sachlich unverändert übernommen vergleiche , Putschögl-Bauer-Mayr, Die Körperschaftsteuer, Tz 2 und 4 zu Paragraph 2,).

Unter Bedachtnahme auf den Gesetzeswortlaut und diese Rechtsentwicklung haben Lehre und Rechtsprechung als Voraussetzung für die Ansehung eines Betriebes gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts eine wirtschaftliche Tätigkeit gefordert, die auch von einer einzelnen Person ausgeübt werden und dieser eine, wenn auch bescheidene Existenzmöglichkeit bieten könnte. Es müsse sich daher um eine Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewicht handeln (vgl. Putschögl-Bauer-Mayr, Die Körperschaftsteuer, Tz 7 zu § 2; ferner Blümich im Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz¹³, Anmerkung 25 zu § 4, und die dort zitierten Urteile des Reichsfinanzhofes und des Bundesfinanzhofes). Unter Bedachtnahme auf den Gesetzeswortlaut und diese Rechtsentwicklung haben Lehre und Rechtsprechung als Voraussetzung für die Ansehung eines Betriebes gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts eine wirtschaftliche Tätigkeit gefordert, die auch von einer einzelnen Person ausgeübt werden und dieser eine, wenn auch bescheidene Existenzmöglichkeit bieten könnte. Es müsse sich daher um eine Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewicht handeln vergleiche , Putschögl-Bauer-Mayr, Die Körperschaftsteuer, Tz 7 zu Paragraph 2,; ferner Blümich im Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz¹³, Anmerkung 25 zu Paragraph 4,, und die dort zitierten Urteile des Reichsfinanzhofes und des Bundesfinanzhofes).

Unter weiterer Bedachtnahme darauf, daß der Gesetzgeber im § 21 Abs. 6 UStG 1972 Unternehmer, deren Umsätze

nach § 1 Abs. 1 Z. 1 und 2 leg. cit. im Veranlagungszeitraum S 40.000,-- nicht übersteigen, von der Verpflichtung, eine Steuererklärung (Voranmeldung) abzugeben und die Steuer zu entrichten, befreit und damit selbst die Grenze aufgezeigt hat, unterhalb welcher Umsätze eines Unternehmers grundsätzlich nicht der Umsatzsteuer unterworfen sind, hat der Verwaltungsgerichtshof in einer Reihe von Erkenntnissen dargelegt, daß eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit einer Körperschaft des öffentlichen Rechts dann nicht als Betrieb gewerblicher Art anzusehen ist, wenn die Umsätze (regelmäßig) die Bagatellgrenze nicht erreichen. Wie sich der Begründung mehrerer dieser Erkenntnisse entnehmen läßt, waren für diese Rechtsansicht auch Erwägungen der Gleichbehandlung der öffentlichen Hand mit privaten Unternehmen bestimmend. Unter weiterer Bedachtnahme darauf, daß der Gesetzgeber im Paragraph 21, Absatz 6, UStG 1972 Unternehmer, deren Umsätze nach Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer eins und 2 leg. cit. im Veranlagungszeitraum S 40.000,-- nicht übersteigen, von der Verpflichtung, eine Steuererklärung (Voranmeldung) abzugeben und die Steuer zu entrichten, befreit und damit selbst die Grenze aufgezeigt hat, unterhalb welcher Umsätze eines Unternehmers grundsätzlich nicht der Umsatzsteuer unterworfen sind, hat der Verwaltungsgerichtshof in einer Reihe von Erkenntnissen dargelegt, daß eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit einer Körperschaft des öffentlichen Rechts dann nicht als Betrieb gewerblicher Art anzusehen ist, wenn die Umsätze (regelmäßig) die Bagatellgrenze nicht erreichen. Wie sich der Begründung mehrerer dieser Erkenntnisse entnehmen läßt, waren für diese Rechtsansicht auch Erwägungen der Gleichbehandlung der öffentlichen Hand mit privaten Unternehmen bestimmend.

Daß eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit einer Körperschaft des öffentlichen Rechts von einigem wirtschaftlichen Gewicht sein muß, um für sie einen "Betrieb gewerblicher Art" zu begründen, ist in Lehre und Rechtsprechung weitgehend anerkannt und läßt sich aus den Tatbestandsmerkmalen des § 2 Abs. 1 KStG 1966 (".... einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen") ableiten. Daß eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit einer Körperschaft des öffentlichen Rechts von einigem wirtschaftlichen Gewicht sein muß, um für sie einen "Betrieb gewerblicher Art" zu begründen, ist in Lehre und Rechtsprechung weitgehend anerkannt und läßt sich aus den Tatbestandsmerkmalen des Paragraph 2, Absatz eins, KStG 1966 (".... einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen") ableiten.

..., "wirtschaftliche Selbständigkeit" und ... wenn sie sich

innerhalb der Gesamtbetätigung der Körperschaft wirtschaftlich heraushebt") insgesamt ableiten. Diese Tatbestandsmerkmale lassen darauf schließen, daß der Gesetzgeber bei der Abgrenzung der der Körperschaftsteuer nicht unterworfenen Hoheitsverwaltung von den dieser Steuer unterliegenden wirtschaftlichen Tätigkeiten der öffentlichen Hand trotz Aufzählung bloß organisatorischer Merkmale auch eine gewisse Intensität (d.h. auch wirtschaftliche "Quantität") für einen Betrieb gewerblicher Art verlangt.

Mit der Anknüpfung an diese Rechtslage nach dem Körperschaftsteuergesetz 1966 im § 2 Abs. 3 UStG 1972 hat der Gesetzgeber diese Sonderstellung für wirtschaftliche Tätigkeiten von Körperschaften des öffentlichen Rechts aufrecht erhalten. Hinsichtlich des quantitativen Merkmals spricht nicht nur nichts dagegen, sondern scheint es sogar durch den Gleichheitsgrundsatz geboten, auf jene Grenze - also auf besagte Bagatellgrenze - abzustellen, ab der Lieferungen und sonstige Leistungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 1972 grundsätzlich der Umsatzsteuer unterworfen sind. Wegen der Selbständigkeit des Betriebes gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts im Körperschaftsteuerrecht, die auch für das Umsatzsteuerrecht maßgebend ist, kommt es hierbei nur auf die Umsätze der als ein solcher Betrieb in Frage kommenden Wirtschaftstätigkeit der Körperschaft und nicht auf ihre insgesamt ausgeführten Umsätze an. Die von der Beschwerdeführerin vorgetragenen verfassungsrechtlichen Argumente im Zusammenhang mit dem Fehlen einer Optionsmöglichkeit zugunsten der Regelbesteuerung für Körperschaften des öffentlichen Rechts haben bei dem dafür zuständigen Verfassungsgerichtshof offensichtlich keine verfassungsrechtlichen Bedenken ausgelöst, weshalb es auch nicht Sache des Verwaltungsgerichtshofes ist, sich mit dieser Frage auseinanderzusetzen. Auch eine Einbeziehung der bundesdeutschen Rechtslage spricht nicht für eine Änderung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, zumal in der Bundesrepublik Deutschland der Betrag von DM 60.000 (vor dem 1. Jänner 1976: DM 12.000) zumindest als wichtiger Anhaltspunkt für "die wirtschaftliche Heraushebung einer Tätigkeit" bzw. für eine "Tätigkeit von einigem Gewicht" oder für ihre Nachhaltigkeit angesehen wird (vgl. hierzu beispielsweise die Urteile des BFH vom 24. Oktober 1961, BStBl. III 61, 525, und vom 11. Jänner 1979, BStBl. II 79, S 476). Mit der Anknüpfung an diese Rechtslage nach dem Körperschaftsteuergesetz 1966 im Paragraph 2, Absatz 3, UStG 1972 hat der Gesetzgeber diese Sonderstellung für wirtschaftliche Tätigkeiten von Körperschaften des

öffentlichen Rechts aufrecht erhalten. Hinsichtlich des quantitativen Merkmals spricht nicht nur nichts dagegen, sondern scheint es sogar durch den Gleichheitsgrundsatz geboten, auf jene Grenze - also auf besagte Bagatellgrenze - abzustellen, ab der Lieferungen und sonstige Leistungen im Sinne des Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer eins, UStG 1972 grundsätzlich der Umsatzsteuer unterworfen sind. Wegen der Selbständigkeit des Betriebes gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts im Körperschaftsteuerrecht, die auch für das Umsatzsteuerrecht maßgebend ist, kommt es hierbei nur auf die Umsätze der als ein solcher Betrieb in Frage kommenden Wirtschaftstätigkeit der Körperschaft und nicht auf ihre insgesamt ausgeführten Umsätze an. Die von der Beschwerdeführerin vorgetragenen verfassungsrechtlichen Argumente im Zusammenhang mit dem Fehlen einer Optionsmöglichkeit zugunsten der Regelbesteuerung für Körperschaften des öffentlichen Rechts haben bei dem dafür zuständigen Verfassungsgerichtshof offensichtlich keine verfassungsrechtlichen Bedenken ausgelöst, weshalb es auch nicht Sache des Verwaltungsgerichtshofes ist, sich mit dieser Frage auseinanderzusetzen. Auch eine Einbeziehung der bundesdeutschen Rechtslage spricht nicht für eine Änderung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, zumal in der Bundesrepublik Deutschland der Betrag von DM 60.000 (vor dem 1. Jänner 1976: DM 12.000) zumindest als wichtiger Anhaltspunkt für "die wirtschaftliche Heraushebung einer Tätigkeit" bzw. für eine "Tätigkeit von einigem Gewicht" oder für ihre Nachhaltigkeit angesehen wird vergleiche , hiezu beispielsweise die Urteile des BFH vom 24. Oktober 1961, BStBl. römisch drei 61, 525, und vom 11. Jänner 1979, BStBl. römisch zwei 79, S 476).

Die Prüfung, ob ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt oder nicht, ist für jeden Betrieb gesondert vorzunehmen (vgl. hiezu beispielsweise Blümich, a.a.O., Anmerkung 28 zu § 4 KStG). Die Prüfung, ob ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt oder nicht, ist für jeden Betrieb gesondert vorzunehmen vergleiche , hiezu beispielsweise Blümich, a.a.O., Anmerkung 28 zu Paragraph 4, KStG).

Soweit die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit dem von ihr betriebenen Kindergarten meint, namhafte Subventionen, die das Entgelt ersetzen, müßten bei der Beurteilung, ob die Bagatellgrenze erreicht sei, berücksichtigt werden, verweist die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift zutreffend auf das hg. Erkenntnis vom 15. September 1986, Zl. 84/15/0157, in welchem der Gerichtshof unter anderem ausgesprochen hat, daß Beiträge zum Personalaufwand seitens eines Bundeslandes nicht bei der Lösung der Frage zu berücksichtigen sind, ob es sich beim Betrieb eines Gemeindegartens "um eine Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewicht" handelt.

Aus den dargelegten Erwägungen war somit die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Aus den dargelegten Erwägungen war somit die Beschwerde gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 206/1989. Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Nr. 206 aus 1989,.

Wien, am 10. Juli 1989

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1989:1988150163.X00

Im RIS seit

10.07.1989

Zuletzt aktualisiert am

24.07.2014

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