

TE Vwgh Erkenntnis 1979/3/30 0899/75

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 30.03.1979

Index

Körperschaftsteuer

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

BAO §21 Abs1

KStG 1966 §1 Abs1 Z6

KStG 1966 §2

1. BAO § 21 heute
2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Simon, Dr. Kirschner, Dr. Schubert und Dr. Drexler als Richter, im Beisein des Schriftführers Oberkommissär Mag. Gaismayer, über die Beschwerde der Stadtgemeinde E, vertreten durch Dr. Herbert Tax, Rechtsanwalt in Köflach, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat 1) vom 17. März 1975, Zl. ..., betreffend Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für 1968, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 900,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin wies für den Betrieb der Bestattungsanstalt für das Jahr 1968 einen gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1967 ermittelten Verlust von S 60.299,-- aus. Im Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerbescheid für 1968 verweigerte das Finanzamt die Anerkennung unter anderem eines Betrages von S 92.000,-- als Betriebsausgabe, und zwar mit der Begründung, daß es sich dabei um eine wirtschaftlich nicht gerechtfertigte Erhöhung der Miete für die Leichenhalle handle; der Beschluß des Gemeinderates sei nicht ausreichend, weil als Aufwand nur tatsächliche Kosten oder Kostenanteile als Betriebsausgaben anerkannt werden könnten. In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung machte die Beschwerdeführerin geltend, daß die Miete von S 200.000,-- für die Leichenhalle auf einem Gemeinderatsbeschluß der Stadtgemeinde K. beruhe; die Stadtgemeinde X. habe mit einem Aufwand von etwa 2,5 Millionen Schilling die Leichenhalle errichtet und an die Bestattungsanstalt vermietet. In der Folge richtete das

Finanzamt an die Beschwerdeführerin einen Vorhalt, in dem es zum Ausdruck brachte, daß lediglich der Betrieb der Körperschaft des öffentlichen Rechtes steuerpflichtig sei und daß die öffentlich-rechtliche Körperschaft dem Betrieb für sämtliche Zwecke alle Betriebsmittel zur Verfügung stellen müsse, die für die Aufrechterhaltung und Fortführung des Betriebes erforderlich seien. Es sei demnach für steuerliche Zwecke die Leichenhalle in das Betriebsvermögen der Bestattungsanstalt aufzunehmen und es könnten nur die jeweiligen tatsächlichen Kosten (AfA, Zinsen, Betriebskosten) als Betriebsausgaben verrechnet werden. Mit Schreiben vom 7. Jänner 1972 gab die Beschwerdeführerin dem Finanzamt bekannt, daß die Leichenhalle auf fremden Grund und Boden errichtet worden sei und laut Vereinbarung aus dem Jahre 1958 mit dem Pfarramt K. und der Pfründenvorsteherung St. M. in K. ein Superädifikat für 99 Jahre darstelle; die Stadtgemeinde K. habe der Friedhofsverwaltung die Mitbenützung der Leichenhalle einräumen, ferner die Instandhaltung und Pflege der Friedhofwege gratis übernehmen müssen und sich gegenüber dem Pfarramt K. verpflichtet, keine antichristlichen Feiern vorzunehmen bzw. durchführen zu lassen. Damit habe die Stadtgemeinde K. eine unübertragbare Vereinbarung mit den genannten Vertragspartnern geschlossen, sie sei nicht berechtigt und es gebe auch keine Möglichkeit dazu, eine Vermögensübertragung des grundbücherlich eingetragenen Superädifikates vorzunehmen, weil die Vereinbarung nicht mit einem Gewerbebetrieb der Stadtgemeinde K., sondern mit der Stadtgemeinde K. selbst abgeschlossen worden sei. Die Bestattungsanstalt sei schon wirtschaftlich nicht in der Lage gewesen, derartige Bauvorhaben auszuführen; außerdem wäre eine Vereinbarung im Namen der Bestattungsanstalt mit der Kirche unmöglich gewesen. Die Leichenhalle diene nicht, nur für Begräbnisfeierlichkeiten, die von der Bestattungsanstalt durchgeführt werden, sondern auch für solche Feierlichkeiten, die von der römisch-katholischen Kirche oder einer anderen Religionsgemeinschaft vorgenommen werden und schließlich auch für andere behördliche Maßnahmen, wie etwa Sezierungen. Die Gesamtanlage sei mit einem Kostenaufwand von rund S 2,100.000,-- errichtet worden, wofür die Stadtgemeinde K. Fremdkapital von S 1,500.000,-- aufgenommen habe und jährlich 7 % Zinsen zahlen müsse. In dem Gesamtbetrag seien sehr umfangreiche Eigenleistungen der Stadtgemeinde K. nicht enthalten; selbst die Eigenfinanzierung stamme aus früher aufgenommenen Krediten, sodaß die Gesamtanschaffungskosten aus Krediten bestritten werden müßten. Zum Betrieb der Bestattungsanstalt sei eine Leichenhalle nicht erforderlich; es gebe genügend Bestattungsanstalten, die keine Leichenhalle besitzen und Leichenhallen in verschiedenen Orten, die keine Bestattungsanstalt haben oder bei denen sich die Bestattungsanstalt in privaten Händen befinde. Zur Errichtung einer Leichenhalle sei die Gemeinde gesetzlich verpflichtet, während die Unterhaltung einer Bestattungsanstalt ein auf freiwilliger Basis geführtes gewerbliches Unternehmen sei. Eine Überführung der Leichenhalle in das Betriebsvermögen der Bestattungsanstalt sei daher schon gesetzlich nicht möglich. Die Beschwerdeführerin wies für den Betrieb der Bestattungsanstalt für das Jahr 1968 einen gemäß Paragraph 4, Absatz eins, EStG 1967 ermittelten Verlust von S 60.299,-- aus. Im Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerbescheid für 1968 verweigerte das Finanzamt die Anerkennung unter anderem eines Betrages von S 92.000,-- als Betriebsausgabe, und zwar mit der Begründung, daß es sich dabei um eine wirtschaftlich nicht gerechtfertigte Erhöhung der Miete für die Leichenhalle handle; der Beschluß des Gemeinderates sei nicht ausreichend, weil als Aufwand nur tatsächliche Kosten oder Kostenanteile als Betriebsausgaben anerkannt werden könnten. In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung machte die Beschwerdeführerin geltend, daß die Miete von S 200.000,-- für die Leichenhalle auf einem Gemeinderatsbeschluß der Stadtgemeinde K. beruhe; die Stadtgemeinde römisch zehn. habe mit einem Aufwand von etwa 2,5 Millionen Schilling die Leichenhalle errichtet und an die Bestattungsanstalt vermietet. In der Folge richtete das Finanzamt an die Beschwerdeführerin einen Vorhalt, in dem es zum Ausdruck brachte, daß lediglich der Betrieb der Körperschaft des öffentlichen Rechtes steuerpflichtig sei und daß die öffentlich-rechtliche Körperschaft dem Betrieb für sämtliche Zwecke alle Betriebsmittel zur Verfügung stellen müsse, die für die Aufrechterhaltung und Fortführung des Betriebes erforderlich seien. Es sei demnach für steuerliche Zwecke die Leichenhalle in das Betriebsvermögen der Bestattungsanstalt aufzunehmen und es könnten nur die jeweiligen tatsächlichen Kosten (AfA, Zinsen, Betriebskosten) als Betriebsausgaben verrechnet werden. Mit Schreiben vom 7. Jänner 1972 gab die Beschwerdeführerin dem Finanzamt bekannt, daß die Leichenhalle auf fremden Grund und Boden errichtet worden sei und laut Vereinbarung aus dem Jahre 1958 mit dem Pfarramt K. und der Pfründenvorsteherung St. M. in K. ein Superädifikat für 99 Jahre darstelle; die Stadtgemeinde K. habe der Friedhofsverwaltung die Mitbenützung der Leichenhalle einräumen, ferner die Instandhaltung und Pflege der Friedhofwege gratis übernehmen müssen und sich gegenüber dem Pfarramt K. verpflichtet, keine antichristlichen Feiern vorzunehmen bzw. durchführen zu lassen. Damit habe die Stadtgemeinde K. eine unübertragbare Vereinbarung mit den genannten Vertragspartnern geschlossen, sie sei nicht berechtigt und es gebe auch keine Möglichkeit dazu, eine Vermögensübertragung des grundbücherlich eingetragenen Superädifikates

vorzunehmen, weil die Vereinbarung nicht mit einem Gewerbebetrieb der Stadtgemeinde K., sondern mit der Stadtgemeinde K. selbst abgeschlossen worden sei. Die Bestattungsanstalt sei schon wirtschaftlich nicht in der Lage gewesen, derartige Bauvorhaben auszuführen; außerdem wäre eine Vereinbarung im Namen der Bestattungsanstalt mit der Kirche unmöglich gewesen. Die Leichenhalle diene nicht, nur für Begräbnisfeierlichkeiten, die von der Bestattungsanstalt durchgeführt werden, sondern auch für solche Feierlichkeiten, die von der römisch-katholischen Kirche oder einer anderen Religionsgemeinschaft vorgenommen werden und schließlich auch für andere behördliche Maßnahmen, wie etwa Sezierungen. Die Gesamtanlage sei mit einem Kostenaufwand von rund S 2,100.000,-- errichtet worden, wofür die Stadtgemeinde K. Fremdkapital von S 1,500.000,-- aufgenommen habe und jährlich 7 % Zinsen zahlen müsse. In dem Gesamtbetrag seien sehr umfangreiche Eigenleistungen der Stadtgemeinde K. nicht enthalten; selbst die Eigenfinanzierung stamme aus früher aufgenommenen Krediten, sodaß die Gesamtanschaffungskosten aus Krediten bestritten werden müßten. Zum Betrieb der Bestattungsanstalt sei eine Leichenhalle nicht erforderlich; es gebe genügend Bestattungsanstalten, die keine Leichenhalle besitzen und Leichenhallen in verschiedenen Orten, die keine Bestattungsanstalt haben oder bei denen sich die Bestattungsanstalt in privaten Händen befinde. Zur Errichtung einer Leichenhalle sei die Gemeinde gesetzlich verpflichtet, während die Unterhaltung einer Bestattungsanstalt ein auf freiwilliger Basis geführtes gewerbliches Unternehmen sei. Eine Überführung der Leichenhalle in das Betriebsvermögen der Bestattungsanstalt sei daher schon gesetzlich nicht möglich.

Bei der im Jahre 1973 bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Betriebsprüfung vertrat der Betriebsprüfer die Auffassung, daß gemäß § 2 Abs. 1 KStG die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Gewerbebetrieb nicht der Willkür des Unternehmers überlassen bleiben dürfe; die steuerrechtliche Konstruktion des Betriebes gewerblicher Art bringe es mit sich, daß steuerrechtlich das Verhältnis der Körperschaft des öffentlichen Rechtes zum Betrieb gewerblicher Art dem eines privaten Unternehmers zu seinem Gewerbebetrieb gleiche. Dies gelte insbesondere für die Abgrenzung der dem Betrieb gewerblicher Art gewidmeten Wirtschaftsgüter. Es sei daher die von der Beschwerdeführerin der Bestattungsanstalt für die (am 31. August 1960 in Betrieb genommene) Leichenhalle in Rechnung gestellte Miete von jährlich S 200.000,-- für die Jahre 1968 bis 1970 nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen. Bei der im Jahre 1973 bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Betriebsprüfung vertrat der Betriebsprüfer die Auffassung, daß gemäß Paragraph 2, Absatz eins, KStG die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Gewerbebetrieb nicht der Willkür des Unternehmers überlassen bleiben dürfe; die steuerrechtliche Konstruktion des Betriebes gewerblicher Art bringe es mit sich, daß steuerrechtlich das Verhältnis der Körperschaft des öffentlichen Rechtes zum Betrieb gewerblicher Art dem eines privaten Unternehmers zu seinem Gewerbebetrieb gleiche. Dies gelte insbesondere für die Abgrenzung der dem Betrieb gewerblicher Art gewidmeten Wirtschaftsgüter. Es sei daher die von der Beschwerdeführerin der Bestattungsanstalt für die (am 31. August 1960 in Betrieb genommene) Leichenhalle in Rechnung gestellte Miete von jährlich S 200.000,-- für die Jahre 1968 bis 1970 nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Das Finanzamt folgte dieser Auffassung bei der Erlassung der der Berufung der Beschwerdeführerin teilweise, in der strittigen Frage jedoch nicht stattgebenden Berufungsvorentscheidung. Die Beschwerdeführerin beantragte die Vorlage ihrer Berufung gemäß § 276 Abs. 1 BAO an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In der mündlichen Berufungsverhandlung brachte die Beschwerdeführerin im wesentlichen vor, nach der Gemeindeordnung sei jede Gemeinde zur Errichtung einer Leichenhalle verpflichtet, diese Verpflichtung könne von niemandem der Gemeinde abgenommen werden; die Errichtung und das Betreiben einer Leichenhalle sei nur im Bereich der Hoheitsverwaltung möglich. Eine Bestattungsanstalt könne dagegen auch von einem privaten Unternehmer geführt werden. Es gebe keine Bestattungsanstalt, zu deren Betriebsvermögen eine Leichenhalle gehöre, man könne demnach bei einer Leichenhalle von keinem Wirtschaftsgut sprechen, sondern hätte lediglich festzustellen, ob die Höhe der von der Gemeinde festgesetzten und bezahlten Miete für die Leichenhalle angemessen sei. Das Finanzamt folgte dieser Auffassung bei der Erlassung der der Berufung der Beschwerdeführerin teilweise, in der strittigen Frage jedoch nicht stattgebenden Berufungsvorentscheidung. Die Beschwerdeführerin beantragte die Vorlage ihrer Berufung gemäß Paragraph 276, Absatz eins, BAO an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In der mündlichen Berufungsverhandlung brachte die Beschwerdeführerin im wesentlichen vor, nach der Gemeindeordnung sei jede Gemeinde zur Errichtung einer Leichenhalle verpflichtet, diese Verpflichtung könne von niemandem der Gemeinde abgenommen werden; die Errichtung und das Betreiben einer Leichenhalle sei nur im Bereich der Hoheitsverwaltung möglich. Eine Bestattungsanstalt könne dagegen auch von einem privaten Unternehmer geführt werden. Es gebe keine

Bestattungsanstalt, zu deren Betriebsvermögen eine Leichenhalle gehöre, man könne demnach bei einer Leichenhalle von keinem Wirtschaftsgut sprechen, sondern hätte lediglich festzustellen, ob die Höhe der von der Gemeinde festgesetzten und bezahlten Miete für die Leichenhalle angemessen sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die Finanzlandesdirektion für Steiermark der Berufung teilweise, in dem strittigen Punkt jedoch nicht Folge. In der Begründung des Bescheides führte die Behörde aus, daß die Bestattungsanstalt der Stadtgemeinde K. einen Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts im Sinne des § 2 Abs. 1 KStG 1966 darstelle, dieser Betrieb sei gemäß § 1 Abs. 1 leg.cit. Steuersubjekt und damit unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Aus der steuerrechtlichen Konstruktion des Betriebes gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ergebe sich, daß die Leichenhalle, soweit sie der Bestattungsanstalt zu dienen bestimmt sei - das sei unbestreitbar der Fall, denn sonst hätte eine Mietenzahlung keinen Sinn -, kein der Stadtgemeinde K. gehöriges Wirtschaftsgut sei, das für sich allein betrachtet werden könne, sondern nur als ein Teil der ebenfalls im Eigentum der Stadtgemeinde stehenden wirtschaftlichen Einheit Bestattungsanstalt; bei dieser Betrachtung bleibe kein Raum für die Anerkennung eines Mietverhältnisses und einer Mietzahlung der Bestattungsanstalt für die Benützung der Leichenhalle, weil die Leichenhalle als dem Betriebsvermögen der Bestattungsanstalt zugehörig zu betrachten sei. Dies ergebe sich auch aus der gemäß § 2 Abs. 1 KStG 1966 getroffenen Abgrenzung. Ein Betrieb gewerblicher Art sei demnach mit allen jenen Wirtschaftsgütern Steuersubjekt in diesem Sinne, die einem vorgesehenen wirtschaftlichen Zweck zu dienen bestimmt seien. Für das Wirtschaftsgut Leichenhalle, für dessen Benützung die Bestattungsanstalt nach Meinung der Stadtgemeinde eine Miete an die Stadtgemeinde zu zahlen habe, liege es auf der Hand, daß es dem Betrieb der Bestattungsanstalt zu dienen bestimmt sei; damit gehöre die Leichenhalle zum Betriebsvermögen der Bestattungsanstalt, für das eine Mietenzahlung nicht in Betracht kommen könne. Daran könne auch der Gemeinderatsbeschluß über die Miete nichts ändern, weil das Gesetz die gewerbliche Tätigkeit der öffentlich-rechtlichen Körperschaften mit der Einrichtung der Betriebe gewerblicher Art, auch wenn ihnen sonst keine Rechtsfähigkeit zukomme, für den Bereich des Körperschaftsteuerrechtes verselbständige und zum Rechtssubjekt gemacht habe, sodaß die Frage, welche Wirtschaftsgüter als einem solchen Betrieb zugehörig zu betrachten seien, weitgehend nach steuerlichen Gesichtspunkten zu beurteilen sei. Auch der Hinweis auf die Vereinbarung mit dem Pfarramt und der Pfründenverwaltung St. M. führe zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung, weil die Stadtgemeinde zivilrechtlich in gleicher Weise Eigentümer des Betriebsvermögens der von ihr eingerichteten Betriebe gewerblicher Art bleibe, wie sie Eigentümerin des übrigen Gemeindeeigentums sei; die Zurechnung der Leichenhalle zum Betriebsvermögen der Bestattungsanstalt sei aber allein ein steuerlicher Vorgang, der das zivilrechtliche Eigentum der Stadtgemeinde daran unberührt lasse. Zu dem Einwand, daß die Gemeinde zur Errichtung einer Leichenhalle gesetzlich verpflichtet sei, verwies die Behörde auf § 2 Abs. 4 KStG 1966, wonach unter anderem auch Friedhöfe nicht zu den Betrieben gewerblicher Art gehören. Ginge man davon aus, daß auch die Einrichtung und der Betrieb einer Leichenhalle die Ausübung öffentlicher Gewalt darstellen, so ergebe sich daraus, daß die Leichenhalle wohl nicht einem Betrieb gewerblicher Art, wie der Bestattungsanstalt zugerechnet werden könne, daß aber auch für diesen Fall die Zahlung einer Miete durch die Bestattungsanstalt nicht anzuerkennen wäre. Der mit dem Zweck der Leichenhalle verbundene Betrieb wäre nämlich dann als Ausübung einer öffentlichen Gewalt zu betrachten, der aus dem Geschäftsbetrieb der Bestattungsanstalt auszuschneiden wäre, womit auch eine Mietenzahlung hierfür wirtschaftlich nicht mehr gerechtfertigt wäre.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die Finanzlandesdirektion für Steiermark der Berufung teilweise, in dem strittigen Punkt jedoch nicht Folge. In der Begründung des Bescheides führte die Behörde aus, daß die Bestattungsanstalt der Stadtgemeinde K. einen Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts im Sinne des Paragraph 2, Absatz eins, KStG 1966 darstelle, dieser Betrieb sei gemäß Paragraph eins, Absatz eins, leg.cit. Steuersubjekt und damit unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Aus der steuerrechtlichen Konstruktion des Betriebes gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ergebe sich, daß die Leichenhalle, soweit sie der Bestattungsanstalt zu dienen bestimmt sei - das sei unbestreitbar der Fall, denn sonst hätte eine Mietenzahlung keinen Sinn -, kein der Stadtgemeinde K. gehöriges Wirtschaftsgut sei, das für sich allein betrachtet werden könne, sondern nur als ein Teil der ebenfalls im Eigentum der Stadtgemeinde stehenden wirtschaftlichen Einheit Bestattungsanstalt; bei dieser Betrachtung bleibe kein Raum für die Anerkennung eines Mietverhältnisses und einer Mietzahlung der Bestattungsanstalt für die Benützung der Leichenhalle, weil die Leichenhalle als dem Betriebsvermögen der Bestattungsanstalt zugehörig zu betrachten sei. Dies ergebe sich auch aus der gemäß Paragraph 2, Absatz eins, KStG 1966 getroffenen Abgrenzung. Ein Betrieb gewerblicher Art sei demnach mit allen jenen Wirtschaftsgütern Steuersubjekt in diesem Sinne, die einem vorgesehenen wirtschaftlichen Zweck zu

dienen bestimmt seien. Für das Wirtschaftsgut Leichenhalle, für dessen Benützung die Bestattungsanstalt nach Meinung der Stadtgemeinde eine Miete an die Stadtgemeinde zu zahlen habe, liege es auf der Hand, daß es dem Betrieb der Bestattungsanstalt zu dienen bestimmt sei; damit gehöre die Leichenhalle zum Betriebsvermögen der Bestattungsanstalt, für das eine Mietenzahlung nicht in Betracht kommen könne. Daran könne auch der Gemeinderatsbeschluß über die Miete nichts ändern, weil das Gesetz die gewerbliche Tätigkeit der öffentlich-rechtlichen Körperschaften mit der Einrichtung der Betriebe gewerblicher Art, auch wenn ihnen sonst keine Rechtsfähigkeit zukomme, für den Bereich des Körperschaftsteuerrechtes verselbständige und zum Rechtssubjekt gemacht habe, sodaß die Frage, welche Wirtschaftsgüter als einem solchen Betrieb zugehörig zu betrachten seien, weitgehend nach steuerlichen Gesichtspunkten zu beurteilen sei. Auch der Hinweis auf die Vereinbarung mit dem Pfarramt und der Pfründenverwaltung St. M. führe zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung, weil die Stadtgemeinde zivilrechtlich in gleicher Weise Eigentümer des Betriebsvermögens der von ihr eingerichteten Betriebe gewerblicher Art bleibe, wie sie Eigentümerin des übrigen Gemeindeeigentums sei; die Zurechnung der Leichenhalle zum Betriebsvermögen der Bestattungsanstalt sei aber allein ein steuerlicher Vorgang, der das zivilrechtliche Eigentum der Stadtgemeinde daran unberührt lasse. Zu dem Einwand, daß die Gemeinde zur Errichtung einer Leichenhalle gesetzlich verpflichtet sei, verwies die Behörde auf Paragraph 2, Absatz 4, KStG 1966, wonach unter anderem auch Friedhöfe nicht zu den Betrieben gewerblicher Art gehören. Ginge man davon aus, daß auch die Einrichtung und der Betrieb einer Leichenhalle die Ausübung öffentlicher Gewalt darstellen, so ergebe sich daraus, daß die Leichenhalle wohl nicht einem Betrieb gewerblicher Art, wie der Bestattungsanstalt zugerechnet werden könne, daß aber auch für diesen Fall die Zahlung einer Miete durch die Bestattungsanstalt nicht anzuerkennen wäre. Der mit dem Zweck der Leichenhalle verbundene Betrieb wäre nämlich dann als Ausübung einer öffentlichen Gewalt zu betrachten, der aus dem Geschäftsbetrieb der Bestattungsanstalt auszuschneiden wäre, womit auch eine Mietenzahlung hierfür wirtschaftlich nicht mehr gerechtfertigt wäre.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhobene Beschwerde. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht verletzt, daß eine Einrichtung der Hoheitsverwaltung, nämlich die Leichenhalle, der Hoheitsverwaltung entzogen und dem Betriebsvermögen zugerechnet wird. Ferner wird geltend gemacht, daß der Abgabenbehörde aus den vorangegangenen Betriebsprüfungen bekannt gewesen sei, daß die Leichenhalle im Besitz der Hoheitsverwaltung der Stadtgemeinde stehe und die Bestattungsanstalt für die Benützung eine feste Gebühr (Miete) bezahle. In diesem Zusammenhang beruft sich die Beschwerde auch auf den Betriebsprüfungsbericht aus dem Jahre 1968. Aus diesem von der Beschwerde vorgelegten Betriebsprüfungsbericht ergibt sich außer den von der Beschwerde für entscheidend gehaltene Feststellungen auch, daß die Beschwerdeführerin laut Kaufvertrag vom 15. Dezember 1963 (wie sich aus dem Prüfungszeitraum und den übrigen Feststellungen des Berichtes ergibt, richtig offenbar: 1953) das Bestattungsunternehmen von einer Tischlermeisterswitwe erworben hat und daß „in der Folge“ (laut Tz. 5 des Betriebsprüfungsberichtes aus dem Jahre 1973 wurde die Leichenhalle am 31. August 1960 in Betrieb genommen) eine Leichenhalle mit einem Kostenaufwand von rund S 2.000.000,- errichtet und entsprechend adaptiert wurde (Tz. 5 und 22 des Betriebsprüfungsberichtes aus dem Jahre 1968).

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Da die gegenüber der Beschwerdeführerin ergangenen Abgabenbescheide für die vorangegangenen Jahre jeweils nur die Abgabenfestsetzung für das betreffende Kalenderjahr zum Gegenstand hatten, war die belangte Behörde bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer für das Jahr 1968 an die seinerzeit zugrunde gelegte rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes nicht gebunden. Sie konnte vielmehr den gegebenen Sachverhalt abweichend von ihrer früheren Rechtsansicht rechtlich beurteilen. Ob Tatsachen neu hervorgekommen sind - die Beschwerde bestreitet dies - ist schon deshalb rechtlich nicht entscheidend, weil der angefochtene Bescheid nicht in Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO ergangen ist. Der im Betriebsprüfungsbericht aus dem Jahre 1973 enthaltene Hinweis auf die notwendige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist ins Leere gegangen, weil die im Jahre 1970 erlassenen Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerbescheide für 1968 zufolge Einbringung der Berufung der Beschwerdeführerin noch nicht rechtskräftig waren. Da die gegenüber der Beschwerdeführerin ergangenen Abgabenbescheide für die vorangegangenen Jahre jeweils nur die Abgabenfestsetzung für das betreffende Kalenderjahr zum Gegenstand hatten, war die belangte Behörde bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer für das Jahr 1968 an die seinerzeit zugrunde gelegte rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes nicht

gebunden. Sie konnte vielmehr den gegebenen Sachverhalt abweichend von ihrer früheren Rechtsansicht rechtlich beurteilen. Ob Tatsachen neu hervorgekommen sind - die Beschwerde bestreitet dies - ist schon deshalb rechtlich nicht entscheidend, weil der angefochtene Bescheid nicht in Anwendung des Paragraph 303, Absatz 4, BAO ergangen ist. Der im Betriebsprüfungsbericht aus dem Jahre 1973 enthaltene Hinweis auf die notwendige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß Paragraph 303, Absatz 4, BAO ist ins Leere gegangen, weil die im Jahre 1970 erlassenen Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerbescheide für 1968 zufolge Einbringung der Berufung der Beschwerdeführerin noch nicht rechtskräftig waren.

In der Sache selbst ist von § 1 Abs. 1 Z. 6 in Verbindung mit § 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1966 auszugehen. Nach diesen Bestimmungen sind Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts, dazu gehören alle Einrichtungen dieser Körperschaften, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen dienen, unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Im Beschwerdefall ist es unbestritten, daß die vom § 2 Abs. 1 KStG 1966 geforderten tatsächlichen Voraussetzungen dafür gegeben sind, die Bestattungsanstalt der beschwerdeführenden Stadtgemeinde als Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts anzusehen. Strittig ist, ob der von der Stadtgemeinde als Eigentümerin der Leichenhalle (Superädifikat) vorgeschriebene und von der Bestattungsanstalt auch bezahlte Eletzins für die Benützung der Leichenhalle in Höhe von S 200.000,-- im Streitjahr als Betriebsausgabe anzuerkennen ist. In der Sache selbst ist von Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer 6, in Verbindung mit Paragraph 2, des Körperschaftsteuergesetzes 1966 auszugehen. Nach diesen Bestimmungen sind Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts, dazu gehören alle Einrichtungen dieser Körperschaften, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen dienen, unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Im Beschwerdefall ist es unbestritten, daß die vom Paragraph 2, Absatz eins, KStG 1966 geforderten tatsächlichen Voraussetzungen dafür gegeben sind, die Bestattungsanstalt der beschwerdeführenden Stadtgemeinde als Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts anzusehen. Strittig ist, ob der von der Stadtgemeinde als Eigentümerin der Leichenhalle (Superädifikat) vorgeschriebene und von der Bestattungsanstalt auch bezahlte Eletzins für die Benützung der Leichenhalle in Höhe von S 200.000,-- im Streitjahr als Betriebsausgabe anzuerkennen ist.

Die belangte Behörde hat ihre Entscheidung im wesentlichen einerseits auf die Feststellung, daß die Leichenhalle dem Betrieb der Bestattungsanstalt zu dienen bestimmt ist, andererseits in rechtlicher Hinsicht darauf gegründet, daß ein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts „mit allen jenen Wirtschaftsgütern Steuersubjekt in diesem Sinne“ sei, die „einem vorgesehenen wirtschaftlichen Zweck zu dienen bestimmt sind“. Aus der im § 2 Abs. 1 KStG 1966 ersichtlichen Abgrenzung der Betriebe gewerblicher Art hat die Behörde geschlossen, daß Mietenzahlungen für ein dem Betrieb dienendes Wirtschaftsgut nicht in Betracht kommen. Die Rechtsansicht der belangten Behörde steht mit dem Gesetz grundsätzlich im Einklang. Die belangte Behörde hat ihre Entscheidung im wesentlichen einerseits auf die Feststellung, daß die Leichenhalle dem Betrieb der Bestattungsanstalt zu dienen bestimmt ist, andererseits in rechtlicher Hinsicht darauf gegründet, daß ein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts „mit allen jenen Wirtschaftsgütern Steuersubjekt in diesem Sinne“ sei, die „einem vorgesehenen wirtschaftlichen Zweck zu dienen bestimmt sind“. Aus der im Paragraph 2, Absatz eins, KStG 1966 ersichtlichen Abgrenzung der Betriebe gewerblicher Art hat die Behörde geschlossen, daß Mietenzahlungen für ein dem Betrieb dienendes Wirtschaftsgut nicht in Betracht kommen. Die Rechtsansicht der belangten Behörde steht mit dem Gesetz grundsätzlich im Einklang.

Entscheidend für die im Beschwerdefall strittige Rechtsfrage ist die Tatsache, daß - wie sich aus dem Betriebsprüfungsbericht ergibt - die Leichenhalle im Jahre 1960 in Betrieb genommen wurde und seither weitaus überwiegend betrieblichen Zwecken der Bestattungsanstalt dient, was im übrigen die Beschwerde selbst einräumt, indem sie behauptet, daß „fast alle Sterbefälle über die Bestattungsanstalt laufen“. Aus diesem Sachverhalt ergibt sich, daß die von der Gemeinde - nach dem Rechtsstandpunkt der Beschwerde auf Grund eines Mietverhältnisses - zur Verfügung gestellte Leichenhalle dauernd betrieblichen Erfordernissen der Bestattungsanstalt dient. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist daher die Leichenhalle als Eigenkapital der Bestattungsanstalt anzusehen. Daraus folgt aber, daß im Beschwerdefall ein Mietverhältnis zwischen der Gemeinde und dem Betrieb gewerblicher Art, das zivilrechtlich keinesfalls denkbar wäre, steuerrechtlich nicht anerkannt werden kann, wobei es dahingestellt bleiben kann, ob bzw. unter welchen Voraussetzungen Rechtsgeschäfte zwischen Trägerkörperschaft und Betrieb gewerblicher Art mit Wirkung für das Abgabenrecht anerkannt werden können. Die belangte Behörde hat daher im Ergebnis zutreffend den geltend gemachten Betriebsausgaben die Anerkennung versagt.

Soweit die Beschwerde behauptet, daß die Gemeinde für die Benützung der Leichenhalle „über die Bestattungsanstalt“ eine Gebühr einhebe, wobei die Abfuhr dieser Gebühren an die Gemeinde aus Vereinfachungsgründen in Form eines fixen Jahresbetrages erfolge, handelt es sich um eine im übrigen im Widerspruch zum Vorbringen der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren stehende, im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof unbeachtliche Neuerung.

Aus diesen Erwägungen erweist sich die Beschwerde als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1965 abzuweisen ist. Aus diesen Erwägungen erweist sich die Beschwerde als unbegründet, weshalb sie gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG 1965 abzuweisen ist.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers, BGB1.Nr. 542/1977. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG 1965 in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers, BGB1.Nr. 542 aus 1977,.

Wien, 30. März 1979

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1979:1975000899.X00

Im RIS seit

30.03.1979

Zuletzt aktualisiert am

13.08.2025

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at