

TE Vwgh Erkenntnis 2006/10/19 2005/14/0132

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 19.10.2006

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §34;
BAO §35 Abs2;
BAO §40 Abs1;
BAO §45 Abs2;
KommStG 1993 §1;
KommStG 1993 §5 Abs3;
KommStG 1993 §5;
KommStG 1993 §8 Z2;
UStG 1994 §6 Abs1 Z18;
UStG 1994 §6 Abs1 Z25;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn, und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der O AG in L, vertreten durch die KPMG Alpen Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, gegen den Bescheid der Oberösterreichischen Landesregierung vom 14. November 2005, Gem-524479/2-2005-Has/Pü, betreffend Kommunalsteuer (mitbeteiligte Partei: Stadtgemeinde K), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Land Oberösterreich Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende AG betreibt seit 2002 u.a. eine nach dem Oberösterreichischen Krankenanstaltengesetz als gemeinnützig anerkannte Krankenanstalt.

Die Beschwerdeführerin beschäftigte in den Streitjahren 2002 und 2003 in der Küche des Krankenhauses 31 Personen. Aus Auslastungsgründen stellte sie Speisen nicht nur für den internen Krankenhausbetrieb her, sondern auch für

externe Einrichtungen (Schulen, Kindergärten, "Essen auf Rädern", private Unternehmen). Zusätzliches Personal war für das Bereitstellung der Speisen an externe Einrichtungen (im Folgenden Fremdverköstigung genannt) nicht erforderlich; die Speisen wurden von Dritten abgeholt und zugestellt. Die Fremdverköstigung erreichte ca 10 bis 15% der Gesamtverköstigung. Die Erlöse aus der Fremdverköstigung führten zu einer Verringerung des Verlustes aus dem Krankenhausbetrieb.

Mit Bescheid vom 3. November 2004 setzte der Bürgermeister der mitbeteiligten Stadtgemeinde gegenüber der Beschwerdeführerin Kommunalsteuer für Jänner bis Dezember 2002 und Jänner bis Dezember 2003 fest, und zwar für 2002 in Erledigung eines Antrages auf Nullfestsetzung und für 2003 mangels Entrichtung einer Kommunalsteuer. Im Bescheid wurde die Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer in der Weise ermittelt, dass die Fremdverköstigung zur Gesamtverköstigung ins Verhältnis gesetzt wurde und dieses Verhältnis auf den Personalaufwand für die 31 Küchenmitarbeiter zur Anwendung gebracht wurde. Die festgesetzte Kommunalsteuer betrug für 2002 EUR 3.327 und für 2003 EUR 2.224.

In der Berufung gegen diesen Bescheid wendete die Beschwerdeführerin ein, es falle keine Kommunalsteuer an. Die durchgeführte Fremdverköstigung könne eine Kommunalsteuerpflicht nicht begründen. Die Fremdverköstigung sei zur Gänze dem unentbehrlichen Hilfsbetrieb "Krankenanstalt" zuzuordnen, der auf dem Gebiet der Krankenfürsorge auftrete. Beim Krankenhaus gebe es keinen steuerpflichtigen Unternehmensbereich, weil die Fremdverköstigung im unentbehrlichen Hilfsbetrieb aufgehe und daher zur Gänze dem befreiten Bereich zuzuordnen sei. Zudem sei bei einer Mischverwendung eines Arbeitnehmers im steuerbefreiten Bereich (Eigenversorgung) und im steuerpflichtigen Bereich (Fremdversorgung), bevor die Frage der Aufteilung gestellt werde, zu untersuchen, ob ein solcher in Mischverwendung eingesetzter Dienstnehmer überhaupt als Dienstnehmer des steuerpflichtigen Unternehmens betrachtet werden könne. Von einem Dienstnehmer des steuerpflichtigen Unternehmens könne nur gesprochen werden, wenn dieser überwiegend im steuerpflichtigen Unternehmen beschäftigt sei. Im gegenständlichen Fall sei das Küchenpersonal überwiegend im steuerbefreiten Bereich tätig, sodass sich die Aufteilungsfrage gar nicht stelle.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsentscheidung des Gemeinderates, in welcher im Ergebnis ausgesprochen wurde, dass die "Zentralküche" insoweit zum nicht steuerbefreiten Bereich zähle, als sie nicht der Krankenanstalt zugehörige private wie öffentliche Einrichtungen mit Speisen versorge, erhob die Beschwerdeführerin Vorstellung an die belangte Behörde.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Vorstellung als unbegründet abgewiesen. In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, die Beschwerdeführerin könne sich nur für den Teil der Bemessungsgrundlage auf die Steuerbefreiung nach § 8 Z 2 KommStG stützen, der auf jene Arbeitnehmer entfalle, die tatsächlich in den in dieser Steuerbefreiungsbestimmung genannten Fürsorgegebieten tätig seien. Da die Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin sowohl im befreiten als auch im nicht befreiten Bereich tätig seien, sei die Bemessungsgrundlage sachgerecht aufzuteilen. Das sei im gegenständlichen Fall erfolgt, indem jener Anteil der Personalkosten der Krankenhausküche als Bemessungsgrundlage herangezogen worden sei, der dem Verhältnis der extern ausgegebenen Essensportionen zu den intern abgegebenen entspreche. Überdies habe die Stadtgemeinde ein Drittel der Abgabe nachgesehen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Gemäß § 8 Z 2 Kommunalsteuergesetz 1993 sind Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen von der Kommunalsteuer befreit, soweit sie mildtätigen Zwecken und/oder gemeinnützigen Zwecken auf dem Gebiet der Gesundheitspflege, Kinder-, Jugend-, Familien-, Kranken-, Behinderten-, Blinden- und Altenfürsorge dienen (§§ 34 bis 37, §§ 39 bis 47 der Bundesabgabenordnung).

Die zitierte Bestimmung enthält eine taxative Aufzählung derjenigen gemeinnützigen Zwecke, die eine Befreiung von der Kommunalsteuer nach sich ziehen. Von den im § 35 Abs. 2 BAO - dort in einer bloß beispielhaften Aufzählung - genannten gemeinnützigen Zwecken sind nur die Zwecke der Gesundheitspflege und die näher umschriebenen Fürsorgezwecke von der Kommunalsteuer befreit (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Juni 2004, 2001/15/0005).

In der Beschwerde wird vorgebracht, strittig sei, ob jener Teil der Arbeitslöhne des Küchenpersonals, der verhältnismäßig auf die Versorgung "Externer" mit Essen entfalle, der Kommunalsteuer unterliege. Eine unter § 46 BAO fallende Krankenanstalt erfülle gemeinnützige Zwecke auf dem Gebiet der Gesundheitspflege und Krankenfürsorge iSd § 8 Z 2 KommStG. Sie sei unmittelbar auf den Gebiet der sozialen Fürsorge tätig, und zwar unabhängig davon, dass sie in Randbereichen zum Ausgleich von Spitzen auch "Externe" mit Essen versorge. Die Anknüpfung des § 8 KommStG an

§ 46 BAO bewirke eine betriebsbezogene Betrachtungsweise. Die Fremdverköstigung sei Teil des unentbehrlichen Hilfsbetriebes Krankenanstalt und nicht ein eigenständiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Es liege sohin ein Mischbetrieb vor. Nach den Vereinsrichtlinien des BMF gehe dabei der Charakter als unentbehrlicher Hilfsbetrieb so lange nicht verloren, als die Fremdverköstigung kein größeres Ausmaß als 25% der Gesamtbetätigung erreiche. Bei Unwesentlichkeit des materiellen Teilbereiches (wenn dieser also 25% nicht übersteige) sei uneingeschränkt von einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb auszugehen. Im Beschwerdefall erreiche die Fremdverköstigung lediglich 10 bis 15% der Gesamtbetätigung. Solcherart gebe es im Beschwerdefall keinen "steuerpflichtigen" Bereich. Aber selbst wenn angenommen würde, die Fremdverköstigung habe nichts mit der begünstigten Krankenfürsorge iSd § 8 Z 2 KommStG zu tun, wäre zu beachten, dass § 8 Z 2 und § 5 Abs 3 KommStG nur die Bemessungsgrundlage regelten. Bei einer Mischverwendung der Arbeitnehmer (zum Teil im steuerbefreiten, zum Teil im steuerpflichtigen Bereich) sei, wie Taucher, KommStG, § 5 Tz 101, ausführe, zu prüfen, ob der jeweilige Dienstnehmer überhaupt ein solcher des steuerpflichtigen Unternehmens sei. Das könnte aber nur angenommen werden, wenn der Arbeitnehmer überwiegend im steuerpflichtigen Bereich tätig werde, was gegenständlich nicht der Fall sei. Schließlich sei zu beachten, dass durch die Fremdverköstigung wiederum gemeinnützige Einrichtungen versorgt würden, wie zB Schulen, Kindergärten, "Essen auf Rädern".

Mit diesem Vorbringen wird eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aus folgenden Gründen nicht aufgezeigt:

Zunächst ist darauf zu verweisen, dass die Fremdverköstigung als solche, auch wenn sie (zum Teil) gemeinnützigen Vereinigungen gegenüber erbracht worden sein sollte, nicht als eine Betätigung für gemeinnützige Zwecke angesehen werden kann. Das ergibt sich schon daraus, dass mit der Bereitstellung von Speisen für derartige Einrichtungen ein gemeinnütziger Zweck dieser Einrichtungen nicht unmittelbar gefördert wird, wie dies in §§ 34 und 40 Abs 1 BAO, auf welche Bestimmungen § 8 Z 2 KommStG verweist, als Voraussetzung für steuerliche Begünstigungen normiert wird.

Von den allgemeinen Regelungen über die steuerliche Behandlung gemeinnütziger Körperschaften nach §§ 34ff BAO iVm den materiellen Abgabenvorschriften unterscheidet sich die Regelung des § 8 Z 2 KommStG vor allem dadurch, dass sie ausdrücklich eine besondere Form der partiellen Abgabenbefreiung vorsieht. § 8 Z 2 KommStG befreit nur, "soweit" bestimmte, konkret umschriebene mildtätige bzw gemeinnützige Zwecke erfüllt werden.

Sollte im Einzelfall ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs 2 BAO mehreren unterschiedlichen, aber dennoch gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, wäre nach den genannten allgemeinen Regeln der BAO die Steuerbefreiung für diesen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gegeben. Anderes gilt nach § 8 Z 2 KommStG: Wenn nur einer von mehreren der vom wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verfolgten gemeinnützigen bzw mildtätigen Zwecke ein solcher ist, der sich in der Aufzählung des § 8 Z 2 KommStG wiederfindet, ist für Zwecke der Kommunalsteuer nach dem klaren Wortlaut des § 8 Z 2 KommStG nur eine partielle Steuerbefreiung gegeben. Ein solcher Fall einer bloß partiellen Steuerbefreiung muss aber umso mehr auch dann vorliegen, wenn neben einer Tätigkeit für einen gemeinnützigen bzw mildtätigen Zweck, der der taxativen Aufzählung des § 8 Z 2 KommStG subsumierbar ist, eine Tätigkeit entfaltet wird, die nicht als gemeinnützig oder mildtätig (bzw kirchlich) zu qualifizieren ist.

Gemäß § 1 KommStG unterliegen der Kommunalsteuer die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind. Dem Wortlaut des KommStG und seiner Systematik ist nicht zu entnehmen, dass die Kommunalsteuer nur auf Dienstnehmer abstellen würde, die überwiegend für das Unternehmen des Arbeitgebers tätig sind. Nach der ausdrücklichen Bestimmung des § 5 Abs 3 KommStG sind die Arbeitslöhne insoweit steuerpflichtig, als sie mit der unternehmerischen Tätigkeit zusammenhängen, ohne dabei auf ein Überwiegen abzustellen (vgl Fellner, KommStG2, § 1 Tz 7).

Im gegenständlichen Fall steht die uneingeschränkte Unternehmereigenschaft der Beschwerdeführerin nicht in Streit. Die Beschwerdeführerin erbringt einerseits (und weitaus überwiegend) Leistungen, mit denen gemeinnützige Zwecke auf dem Gebiet der Gesundheitspflege verfolgt werden, andererseits aber auch andere Leistungen. Dass als Dienstnehmer des Unternehmens bereits solche nicht mehr anzusehen wären, die überwiegend im als gemeinnützig zu beurteilenden Bereich tätig sind, ist im Übrigen auch der von der Beschwerdeführerin zitierten Literaturstelle

(Taucher, KommStG, § 5 Tz 101) nicht zu entnehmen. Dass die Tätigkeit der Krankenanstalten - selbst wenn sie von gemeinnützigen Körperschaften erbracht wird - zum Unternehmensbereich gehören können, ergibt sich auch aus den einschlägigen Umsatzsteuerbefreiungsbestimmungen des § 6 Abs 1 Z 18 und Z 25 UStG 1994.

Darauf hingewiesen sei, dass der Verwaltungsgerichtshof auch im Erkenntnis vom 24. Juni 2004, 2001/15/0005, in welchem die Tätigkeit eines Vereins zu beurteilen war, der (zumindest) zum Teil Tätigkeiten entfaltet hatte, die nach § 8 Z 2 KommStG von der Kommunalsteuer befreit sind, nicht auf ein Überwiegen abgestellt hat.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBI. II 333/2003.

Wien, am 19. Oktober 2006

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2005140132.X00

Im RIS seit

24.11.2006

Zuletzt aktualisiert am

21.05.2013

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at