jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2004/12/22 2001/15/0141

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 22.12.2004

Index

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

Norm

BAO §21 Abs1;
KStG 1988 §2 Abs1;
UStG 1972 §1 Abs1 Z1;
UStG 1972 §2 Abs3 idF 1988/410;
UStG 1972 §2 Abs4 Z1;
UStG 1972 §3;
UStG 1972 §6 Z6;
UStG 1994 §2 Abs3;
UStG 1994 §2 Abs4 Z1;
UStG 1994 §6 Abs1 Z7;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):2001/15/0145

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch über die Beschwerden 1. des Präsidenten der Finanzlandesdirektion für Steiermark und 2. des Landes Steiermark gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat II), vom 6. Juli 2001, GZ. RV 281/1- 10/00, betreffend Umsatzsteuer 1994 bis 1996, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Land Steiermark Aufwendungen in der Höhe von 991,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

I.

1. Beim Land Steiermark wurde hinsichtlich seiner Betriebe gewerblicher Art eine Buch- und Betriebsprüfung (§ 150 BAO) u. a. hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Streitjahre 1994 bis 1996 durchgeführt.

1.1. Impfleistungen

Im Rahmen dieser Betriebsprüfung beantragte das Land Steiermark u.a., "die in den Jahren 1994 bis 1996 mit 10 % versteuerten Umsätze aus Impfstoffen gem. § 6 Abs. 1 Z. 7 UStG steuerfrei zu halten" (Tz 66 des Prüferberichtes). Von diesem Antrag seien Umsätze in Höhe von 12,689.742 S (1994), 12,889.436 S (1995) und 13,478.908 S (1996) betroffen.

Der Prüfer trug diesem Antrag nicht Rechnung. Das Land Steiermark sei zwar Träger des öffentlichen Fürsorgewesens. Begünstigte Umsätze lägen jedoch nur vor, wenn sie an den begünstigten Personenkreis erbracht würden. Nach dem Steiermärkischen Sozialhilfegesetz sei Sozialhilfe zu gewähren, um eine bestehende Notlage zu beseitigen oder eine drohende Notlage abzuwenden. Da die Abgabe von Impfungen der allgemeinen Öffentlichkeit gegen Bezahlung eines entsprechenden Entgeltes zugänglich sei, könne schon von vornherein nicht angenommen werden, dass jeder "Impfungsempfänger" ein "Hilfsbedürftiger" im Sinne des Steiermärkischen Sozialhilfegesetzes sei. Im Regelfall könne sogar davon ausgegangen werden, dass ein "Impfungsempfänger", der zB das Gesundheitsamt der Stadt Graz (die Stadt Graz verabreiche Impfungen im Auftrag und auf Rechnung des Landes) aufsuche, um sich um 150 S gegen FSME impfen zu lassen, kein Befürsorgter im Sinne der einschlägigen Bestimmungen sei. Gegen die bisherige Anwendung des begünstigten Steuersatzes von zehn Prozent durch das Land Steiermark hege der Prüfer keine Bedenken, weil "bezüglich der Lieferung von Impfstoffen (an die Allgemeinheit) von einer gemeinnützigen Zwecken dienlichen Leistung ausgegangen werden kann, die dem begünstigten Steuersatz des § 10 Abs. 1 Z. 7 UStG unterliegt."

1.2. Heilpädagogische Station W

Im Bericht über die erwähnte Prüfung hielt der Prüfer u.a. (Tz 57) fest, dass sich in der heilpädagogischen Station W auch vier Schulklassen (zwei Volksschul- und zwei Hauptschulklassen) befänden, welche der Schulhoheit der P-Schule unterstünden. Da für den schulischen Aufwand auch eine anteilige Vorsteuer abgezogen worden sei, sei "in freier Beweiswürdigung" eine Vorsteuerkürzung um 50.250 S (1994), 47.591 S (1995) und 50.512 S (1996) vorzunehmen.

1.3. Förderzentrum für hörgeschädigte Kinder und Jugendliche am R

Weiters hielt der Prüfer im erwähnten Bericht (unter Tz 61) fest, dass die Sonderschule R, Förderzentrum des Landes für hörgeschädigte Kinder und Jugendliche, im Prüfungszeitraum adaptiert worden sei. Das Objekt diene teils schulischen Zwecken, teils Hortzwecken und in beträchtlichem Ausmaß auch als Beratungszentrum. Dem Förderzentrum sei auch, räumlich getrennt, ein Kindergarten angeschlossen. In der Beratungsstelle könnten sich Eltern von gehörgeschädigten Kindern beraten lassen. Neben dem Hort gebe es zwei Schultypen: Einerseits gebe es Integrationsklassen (Volksschule), die der Volksschule A-Gasse unterstünden, andererseits gebe es ein so genanntes Institut, das eine Schule mit Sonderklassen (Volks- und Hauptschule) sei und eine autonome schulrechtliche Stellung (somit eigenständige schulische Leitung im Haus) aufweise. Da das Land Steiermark gesetzlicher Schulerhalter sei und es sich bei den genannten Schulen um Pflichtschulen handle, seien die Lieferungen oder sonstigen Leistungen an die Sonderschule R als für den Hoheitsbereich des Landes ausgeführt anzusehen. Soweit die Lieferungen oder sonstigen Leistungen für den Kindergarten oder für den Hort ausgeführt worden seien, würden diese für einen steuerpflichtigen Umsatz erbracht werden, weil für diesen Teil des Unternehmens auf Steuerpflicht optiert worden sei. Die Lieferungen oder sonstigen Leistungen für die Beratungsstelle fielen unter die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 7 UStG und seien somit bis 31. Dezember 1996 echt steuerbefreit. Somit sei hinsichtlich der Sonderschule R nach den ausgeführten Lieferungen oder Leistungen eine entsprechende Unterscheidung vorzunehmen. Für den schulischen Bereich sei kein Vorsteuerabzug möglich, weshalb die Vorsteuern im Prüfungszeitraum um die anteiligen Kosten der Adaptierung und der Einrichtungen in Höhe von 4,724.749 S für 1994 und um die laufenden Aufwendungen des Betriebes in Höhe von 179.898 S (1994), 169.877 S (1995) und 181.229 S (1996) zu kürzen seien. Der Rechtsansicht des Landes, wonach es sich bei der Sonderschule R um eine schulische Leistung von untergeordneter Bedeutung handle, könne der Prüfer nicht beipflichten. Das Land als gesetzlicher Schulerhalter erbringe nur nicht steuerbare Leistungen im Hoheitsbereich. Auch örtlich sei der schulische Teil als nicht von untergeordneter Bedeutung anzusehen, weil immerhin insgesamt etwa 14 Klassen eingerichtet seien. Der weitaus überwiegende Teil der Schüler bestehe im Übrigen aus nicht behinderten Kindern. Immerhin würden das Landesinstitut und die Volksschule A mit den dazugehörigen Gängen 2.029,66 m2 der Nutzfläche des Gebäudes R nutzen. Die hoheitlich genutzten Raum- und Einrichtungsflächen ließen sehr wohl eine entsprechende Abgrenzung in einen betrieblichen Teil und in einen hoheitlichen (nichtunternehmerischen) Teil zu.

2. Aus im Beschwerdeverfahren nicht interessierenden anderen Gründen nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Umsatzsteuer für die Streitjahre wieder auf und setzte die Umsatzsteuer 1994 bis 1996 neu fest.

Bei der Festsetzung der Umsatzsteuer für die in Rede stehenden Impfleistungen wandte das Finanzamt den ermäßigten Steuersatz an, ohne dem Begehren des Landes Steiermark auf Steuerbefreiung Rechnung zu tragen, hinsichtlich der heilpädagogischen Station W und des Förderzentrums für hörgeschädigte Kinder und Jugendliche am R berücksichtigte das Finanzamt die vom Prüfer vorgenommenen Vorsteuerkürzungen.

3. Dagegen berief das Land Steiermark.

3.1. Das Land Steiermark beantragte, die in Tz 66 des Prüferberichtes angeführten Umsätze "aus der Durchführung von Impfstoffumsätzen" als umsatzsteuerfreie Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 7 UStG zu behandeln. Aus dem Gesetzestext des § 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994 ergebe sich, dass die Träger der Sozialversicherung und die Träger des öffentlichen Fürsorgewesens gleichberechtigt seien.

3.2. Die heilpädagogische Station des Landes in W sei mit Bescheid der Steiermärkischen Landesregierung bewilligt worden und solle als Ambulatorium Familien und Kindern therapeutische Beratung und Hilfe bieten, die entweder akut oder schon seit längerem in ihrer psychischen Persönlichkeitsentwicklung gestört seien und dies auch durch allfälliges Verhalten anzeigten. Der Hauptschwerpunkt der Behandlung beziehe sich auf die Behandlung der Kinder. Die Eltern und die Familie würden der Therapie nur dann beigezogen, wenn dies durch den Therapeuten als sinnhaft befunden werde. Die Hauptzielrichtung des Ambulatoriums solle auf eine Wiederherstellung von Familien ausgerichtet sein. Bei den Leistungen der heilpädagogischen Station handle es sich um eine einheitliche Leistung im psychischen Bereich, wobei der Unterricht nur eine Nebenleistung darstelle.

3.3. Der Zweck des Förderzentrums des Landes für hörgeschädigte Kinder und Jugendliche sei eine Integration der hörgeschädigten Kinder in das normale Leben. Zum normalen Leben eines schulpflichtigen Kindes gehöre auch die Erteilung des Unterrichts. Es handle sich somit bei der Integration der hörgeschädigten Kinder um eine einheitliche Leistung, wobei die unterrichtende Tätigkeit nur als eine unselbständige Nebenleistung zur Hauptleistung anzusehen sei und in der Hauptleistung aufgehe.

4. Mit seiner Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung hinsichtlich der im Beschwerdefall strittigen Punkte ab.

4.1. Das Finanzamt hielt dem Land Steiermark zur Frage der Impfleistungen entgegen, dass es die Einnahmen aus den verschiedenen Impfaktionen (vorwiegend Zeckenschutzimpfaktion) unter dem Haushaltsansatz 51211 unter der "sonstigen medizinischen Beratung und Betreuung" führe. Die Impfumsätze seien bisher auch als umsatzsteuerpflichtig erklärt und mit zehn Prozent der Umsatzsteuer unterworfen worden. Unter die Umsatzsteuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 7 UStG (sc. 1994) würden zwar die Träger der öffentlichen Fürsorge fallen. Die Unternehmereigenschaft erstrecke sich gemäß § 2 Abs. 4 UStG aber nur auf die Mutterschafts-, Säuglings- und Jugendfürsorge, auf die allgemeine Fürsorge (Sozialhilfe), auf die Kriegsopferversorgung und auf die Behindertenhilfe sowie Blindenhilfe. § 1 des Steiermärkischen Sozialhilfegesetzes stecke die Aufgaben der Sozialhilfe ab. Maßgeblich für die begehrte Umsatzsteuerbefreiung sei, dass der Träger der öffentlichen Fürsorge "in Erfüllung seiner Aufgaben" tätig werde. Die Impfstoffe würden in den Bezirkshauptmannschaften und vor allem beim Magistrat Graz unentgeltlich abgegeben werden. Die Beteiligung an einer Impfaktion sei für jedermann möglich, beruhe auf uneingeschränkter Freiwilligkeit und könne auch bei jedem Arzt in der gleichen Weise erreicht werden. Dass sämtliche Personen, die an der Impfaktion teilnehmen würden, die Hilfe der Gemeinschaft notwendig hätten, könne nicht ernstlich behauptet werden. Vielmehr bestehe ein allgemeines Interesse, sich in den angesprochenen Ämtern impfen zu lassen, ohne dass eine Differenzierung zwischen dem Arzt oder einer Bezirkshauptmannschaft vorgenommen werde. Aus der wiedergegebenen Höhe der Umsätze sei zu entnehmen, dass von einer Impfleistung für "Befürsorgte" nicht die Rede sein könne.

4.2. Das Finanzamt hielt dem beschwerdeführenden Land vor, dass in der heilpädagogischen Station W neben der therapeutischen Beratung und Hilfe auch vier Schulklassen geführt würden. Es handle sich dabei um zwei Volksschul- und zwei Hauptschulklassen, die in der Schulhoheit der P-Schule stünden. Es seien dies öffentliche Schulen, die vom gesetzlichen Schulerhalter "(so auch vom Land)" errichtet und erhalten würden. Da sich im Aufwand der heilpädagogischen Station W auch der gesamte schulische Aufwand befinde (z.B. Reparaturen, geringwertige Wirtschaftsgüter, Betriebskosten, Mobiliar, Strom, Bücher, uvm), sei der auf den hoheitlichen Teil entfallende Anteil der

Vorsteuern auszuscheiden. Soweit in den Räumlichkeiten der heilpädagogischen Station W Lieferungen oder Leistungen anfielen, die unmittelbar mit der hoheitlichen (schulischen) Tätigkeit in Zusammenhang stünden, sei ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Der schulische Bereich bilde mit dem "psychischen Bereich" keine einheitliche Leistung.

4.3. Das Förderzentrum des Landes für hörgeschädigte Kinder und Jugendliche am R werde vom Land unter dem Haushaltsansatz "Sonderschulen" geführt. Es gebe neben einem Internat zwei Schultypen, nämlich ein "Institut" mit etwa acht Klassen (Haupt- und Volksschule) mit eigener schulischer Leitung und sechs Integrationsklassen (Volksschule) mit Leitung durch die A-Schule. Das Land sei in beiden Fällen "Schulerhalter" und trete hinsichtlich des schulischen Bereiches als gesetzlicher Schulerhalter der öffentlichen Pflichtschulen auf. Dabei erbringe das Land nicht steuerbare Leistungen im Hoheitsbereich. Es handle sich zweifelsfrei um so genannte Integrationsklassen, in denen hörgeschädigte Kinder mit gesunden Kindern gemeinsam der Schulpflicht nachkämen. Hörgeschädigte Kinder unterlägen genauso wie gesunde Kinder der Schulpflicht, sodass auch die Integrationsklassen als dem Hoheitsbereich zugehörig angesehen werden müssten. Dem Standpunkt des Landes, die unterrichtende Tätigkeit sei nur eine unselbständige Nebenleistung, trete das Finanzamt nicht bei, weil kein Unterschied zu jeder anderen Integrationsschule festzustellen sei. Der Großteil der Schüler sei nicht behindert und nur ein Teil der behinderten Kinder wohne im Internat. Die Haupttätigkeit bestehe nicht im Betreiben des Internates, sondern vielmehr in der schulischen Tätigkeit, was auch der Haushaltsausweis des Landes unter dem Titel "Sonderschule" beweise. Zwar führe das Land in der Sonderschule R auch Beratungen für Eltern mit hörgeschädigten Kindern durch, doch bilde die Hauptaktivität die schulische Tätigkeit. Der Großteil der Schüler erhalte außer der Unterrichtsleistung auch keine weitere Leistung, sodass bei der schulischen Leistung auch nicht von einer Nebenleistung gesprochen werden könne. Die auf den hoheitlichen Teil der Sonderschule entfallenden Vorsteuerbeträge könnten daher nicht abgezogen werden, weil sie nicht dem unternehmerischen Bereich des beschwerdeführenden Landes zugeordnet werden könnten.

5. Das Land Steiermark beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

5.1. Zur Frage der Impfleistungen brachte das Land Steiermark vor, die vorbeugende Gesundheitshilfe sei durch breit angelegte Impfkampagnen, wie zB die Zeckenimpfung, eine allgemeine Aufgabe der Fürsorge. Impfungen würden zu den effektivsten Gesundheitsvorsorgemaßnahmen zählen und sich an alle Personen richten, nicht nur an solche, die der Hilfe der Gemeinschaft bedürften, weil allfällige Schäden aus derartigen Infektionen wiederum das Land als Träger der Krankenanstalten zu tragen hätte.

5.2. Die Leistungen der heilpädagogischen Station W würden auf der Grundlage des Steiermärkischen Jugendwohlfahrtsgesetzes 1991 erfolgen. Schulerhalter sei nicht - wie in der Berufungsvorentscheidung behauptet - das Land Steiermark, sondern die Stadt Graz. Bei der Leistung der heilpädagogischen Station handle es sich um einen einheitlichen Leistungsvorgang, dessen Hauptzweck die therapeutische Hilfe sei. Die unterrichtende Tätigkeit sei nur eine Nebenleistung. Die Gesamtleistung sei den Leistungen in den steiermärkischen Krankenanstalten vergleichbar, wo Kindern mit einem längeren Krankenhausaufenthalt Unterrichtsleistungen angeboten und diese auch nicht dahingehend aufgespalten würden, dass jene Leistungen, die mit der unterrichtenden Tätigkeit im Zusammenhang stünden, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen würden.

5.3. Auch hinsichtlich des Förderzentrums des Landes für hörgeschädigte Kinder und Jugendliche am R vertrete das Land die Ansicht, dass es sich um eine einheitliche Leistung handle, bei der hörgeschädigte Kinder ein normales Leben in einer hörenden Gesellschaft gelehrt werden solle. Dies sei nur dadurch möglich, dass diese gemeinsam mit hörenden Schülern einen Integrationsunterricht erhielten und deshalb seien die normal hörenden Schüler ein wesentlicher Bestandteil der Therapie. Die unterrichtende Tätigkeit bilde lediglich einen Nebenzweck der Therapie und sei ebenso mit der unterrichtenden Tätigkeit für Schüler vergleichbar, die in Landeskrankenanstalten mit längerem Krankenhausaufenthalt angeboten werde.

6. Die belangte Behörde führte zur Vorbereitung der Berufungsentscheidung weitere Ermittlungen und ein Vorhalteverfahren durch.

6.1.1. Nach einer in einem Aktenvermerk der belangten Behörde vom 14. August 2000 festgehaltenen fernmündlichen Auskunft des Bundesministeriums für soziale Sicherheit und Generationen seien im sogenannten Impfkonzept bestimmte Impfungen (teils Pflichtimpfungen) angeführt, die Kindern bis zum 15. Lebensjahr unentgeltlich verabreicht würden und hinsichtlich derer ein gesetzlicher Auftrag an die Gesundheitsbehörden bestehe, diese Impfungen gratis

durchzuführen. FSME, Hepatitis und Reiseimpfungen seien davon nicht erfasst. Die Hämophilus-Impfung sei zwar im Impfkonzept enthalten, jedoch auf freiwilliger Basis. Für Personen über dem 15. Lebensjahr werde sie nicht unentgeltlich abgegeben und vom Impfkonzept nicht erfasst.

6.1.2. Die belangte Behörde hielt dem Land Steiermark mit Schreiben vom 10. Oktober 2000 vor, dass das Gesundheitswesen eine hoheitliche Aufgabe darstelle, für welche der Bund nach Art. 10 Abs. 1 Z 12 B-VG die "Gesetzgebungshoheit" habe. Die Vollziehung obliege nach Art. 102 B-VG im Bereich der Länder dem Landeshauptmann und den ihm unterstellten Landesbehörden. Das Impfwesen falle demnach in den Bereich des Gesundheitswesens und damit in den Hoheitsbereich. Die belangte Behörde stellte dem Land Steiermark die Frage, auf welcher gesetzlichen Grundlage die strittigen Impfungen (Zeckenschutz, Hämophilus, Reiseimpfungen und sonstige) durchgeführt würden und ob der Landeshauptmann und die ihm unterstellten Landesbehörden diesbezüglich im Auftrag des für das Gesundheitswesen zuständigen Ministeriums tätig würden. Weiters fragte die belangte Behörde, inwieweit das Land Steiermark im Bereich des Impfwesens als Träger des öffentlichen Fürsorgewesens auftrete, wie dies nach der Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994 erforderlich sei. Soweit der belangten Behörde bekannt sei, würden der Magistrat Graz und die Bezirkshauptmannschaften über Anordnung des Amtes der steiermärkischen Landesregierung - Fachabteilung für Gesundheitswesen - angewiesen, derartige Impfungen durchzuführen. Für die FSME-Impfung gestalte sich der Vorgang so, dass die Impfstoffe seitens des Amtes der steiermärkischen Landesregierung eingekauft und an den Magistrat Graz sowie die Bezirksverwaltungsbehörden weitergegeben würden. Je Teilimpfung würden seitens der durchführenden Behörde 150 S eingehoben und Zahlungsbestätigungen ausgestellt werden. Umsatzsteuer werde weder gesondert in Rechnung gestellt noch gehe aus den Bestätigungen hervor, dass diese im Rechnungsbetrag enthalten sei. Das Impfhonorar für Amtsärzte betrage 25 S sowie für das Impfpersonal 5 S je Impfung und sei im Honorar von 150 S bereits enthalten. Nach Beendigung der Impfaktion erfolge die Rechnungslegung an das Amt der steiermärkischen Landesregierung. Die Honorare für Ärzte und Hilfspersonal seien seitens der Bezirksverwaltungsbehörden bei der Rechtsabteilung 1 anzufordern, seitens des Magistrates Graz bei der Fachabteilung für Gesundheitswesen. Nach den der belangten Behörde vorliegenden Unterlagen werde der Impfstoff seitens des Amtes der steiermärkischen Landesregierung bei Apotheken eingekauft. Die belangte Behörde frage das Land Steiermark, weshalb die Verabreichung dieser Impfungen nach Ansicht des Landes eine privatwirtschaftliche Tätigkeit darstelle. Hinsichtlich der übrigen strittigen Impfungen " (Hämophilus, Reise und Sonstige)" möge das Land die genaue Vorgangsweise schildern. Weiters fragte die belangte Behörde nach dem Lieferer der Impfstoffe (Pharmafirmen, Apotheken oder andere Körperschaften öffentlichen Rechts) und in wessen Namen und auf wessen Rechnung die Impfstoffe bezogen würden. Weiters erging die Frage, ob die Impfungen auch unmittelbar vom Amt der steiermärkischen Landesregierung, Fachabteilung für Gesundheitswesen, im eigenen Namen und für eigene Rechnung verabreicht würden. Schließlich fragte die belangte Behörde, ob es sich bei den in Streit stehenden "Bemessungsgrundlagen, für die" das Land Steiermark nunmehr die Steuerfreiheit begehre, lediglich um Kostenersätze für den Impfstoff handle oder ob darin auch eine Verwaltungsgebühr und ein Honoraranteil eingeschlossen seien. Handle es sich dabei auch um Einnahmen etwaiger eigener Impfstellen oder nur um Rückflüsse vom Magistrat und den Bezirksverwaltungsbehörden oder um beides? Zu den FSME-Impfungen stellte die belangte Behörde die Frage, ob die vollen 150 S brutto für die Berechnung der Umsatzsteuer herangezogen worden seien oder ob dieser Betrag um die Impfhonorare von insgesamt 30 S je Impfung gekürzt worden sei.

6.1.3. Mit Schriftsatz vom 15. Februar 2001 antwortete das Land Steiermark, dass sämtliche in den Gesundheitsämtern verabreichten Impfungen durch den Impfausschuss des obersten Sanitätsrates entweder allgemein oder bei bestimmter Indikation empfohlen seien. Im Auftrag des Bundesministeriums für soziale Sicherheit und Generationen würden die Impfärzte bei den kostenlosen Basisimpfungen für Kinder und Jugendliche bis zum 15. Lebensjahr im Rahmen des bundesweiten neuen Impfkonzeptes tätig werden, an welchem sich das Land Steiermark beteilige. Die Reiseimpfungen, insbesondere die derzeit einzige für bestimmte Länder vorgeschriebene Gelbfieberimpfung, beruhten auf den internationalen Sanitätsregelungen der Weltgesundheitsorganisation. Nach einem Nachtrag zum Umsatzsteuerrunderlass der Rechtsabteilung 10 des Landes Steiermark vom 12. März 1992 werde die Fachabteilung für Gesundheitswesen unter dem Punkt "Stand der Betriebe gewerblicher Art des Landes Steiermark per 1.1.1992" als Betrieb gewerblicher Art behandelt, weil es als Träger des öffentlichen Fürsorgewesens als Unternehmer tätig sei. Diese Sozial(hilfe)leistungen der Bundesländer würden auf Empfehlungen des Impfausschusses des obersten Sanitätsrates, auf dem Auftrag des Bundesministeriums für soziale Sicherheit und Generationen und auf

Regierungsbeschlüssen des Landes Steiermark beruhen. Weiters fänden sich Vorschriften im Steiermärkischen Sozialhilfegesetz, in dessen § 16 Abs. 3 lit. a eine vorbeugende Gesundheitshilfe enthalten sei. Impfungen würden überhaupt eine der effizientesten Gesundheitsvorsorgen darstellen. Es liege eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 4 Z 1 UStG 1994 vor, "wonach die Tätigkeit der ..... sowie der Träger des öffentlichen Fürsorgewesens, soweit diese im Rahmen der ....., der allgemeinen Fürsorge (Sozialhilfe), ... tätig werden. Bei diesen Tätigkeiten habe der Gesetzgeber im Zusammenhang mit § 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994 eine vollständige Entsteuerung derartiger Leistungen der Träger dieser Leistungen an die Leistungsempfänger normiert.

Die von der belangten Behörde erfragte Vorgangsweise bei anderen Impfungen als bei der FSME-Impfung schilderte das Land Steiermark so, dass es vor 1997 eine vom Land Steiermark geförderte eigene Hämophilus-Impfaktion um 170 S gegeben habe. Der Impfstoff sei von der Firma P gekauft worden. Seit 1997 sei ein Kombinationsimpfstoff gegen Diphtherie, Tetanus, Keuchhusten, Polio und Hepatitis B Gegenstand der Hämophilus-Impfung und zähle zu den öffentlichen Impfungen. Diese Gratisimpfstoffe würden vom Hauptverband der Sozialversicherungsträger gekauft. Das Impfhonorar betrage derzeit 20 S für Ärzte und 5 S für das Hilfspersonal brutto. Reiseimpfungen würden nur in der Fachabteilung für das Gesundheitswesen durchgeführt. Polioimpfstoffe für Landesaktionen für Erwachsene über 21 Jahren würden vom Land bei der Firma S gekauft (der Kunde zahle derzeit 30 S, das Impfhonorar betrage 3 S für den Arzt und 1 S für das Hilfspersonal). Der FSME-Impfstoff werde vom Land Steiermark EUweit ausgeschrieben. Die Preise würden sich aus dem Einkaufspreis zuzüglich 10 bis 15 Prozent Verwaltungsgemeinkostenanteil ergeben. Die Impfhonorare würden 25 S für den Arzt und 5 S für das Hilfspersonal betragen. Zulieferfirma sei jeweils die Bestbieterapotheke. Seit 1997 würden vom Land Steiermark auch wieder Grippeimpfaktionen und seit 1999 Pneumokokkenimpfungen angeboten werden. Bei der Reiseimpfstelle erfolge eine EU-weite Ausschreibung für die Impfungen. Das Impfhonorar betrage 20 S für den Arzt und 5 S für das Hilfspersonal, ausgenommen bei Diphtherie/Tetanus, wofür kein Impfhonorar anfalle. Bei der Gelbfieberimpfung sei die Zulieferfirma die Firma B, zugelassen durch die WHO. Das Impfhonorar für die Gelbfieberimpfung betrage 209 S für den Arzt und 42 S für das Hilfspersonal. Alle nicht im Rahmen des bundesweiten Impfkonzeptes angebotenen Impfungen würden auch bei der Fachabteilung für Gesundheitswesen in eigener Rechnung verabreicht werden. Im Impfkostenbeitrag des Prüfungszeitraumes 1994 bis 1996 seien die Kostenersätze für Impfstoffe, Impfhonorare, zehn Prozent Vorsteuer und allgemeiner Verwaltungsaufwand enthalten. Es handle sich dabei um Impfkostenbeitragseinnahmen der eigenen "FAGW-Reiseimpfstelle" sowie um Rückflüsse vom Magistrat Graz und den Bezirksverwaltungsbehörden. Bei den FSME Impfaktionen 1994 bis 1996 sei ein Bruttobetrag von 180 S (Impfkostenbeitrag) verlangt, davon zehn Prozent Umsatzsteuer berechnet, die Impfstoffkosten und Impfhonorare in Abzug gebracht und der jeweils verbleibende Betrag als allgemeiner Verwaltungsaufwand erklärt worden.

6.2.1. Mit Schreiben vom 10. Oktober 2000 ersuchte die belangte Behörde das Land Steiermark auch um Bekanntgabe sämtlicher Vorschriften, welche die rechtlichen Voraussetzungen für die Errichtung und Betreibung der heilpädagogischen Station W beinhalteten. Weiters stellte sie die Frage nach dem jeweiligen jährlichen Nettoaufwand, der durch die Führung und Erhaltung der heilpädagogischen Station einerseits und durch den Schulbetrieb andererseits verursacht werde. Die belangte Behörde hielt dem Land Steiermark vor, dass nach den bisherigen Ermittlungen die an der heilpädagogischen Station geführten Schulklassen dislozierte Stellen der allgemeinen Sonderschule P in Graz darstellten. Die Lehrkräfte dieser Außenstelle seien ein Teil des Lehrkörpers der Sonderschule P und unterstünden unmittelbar der Schulhoheit der Sonderschule P. Die an der heilpädagogischen Station eingerichtete Schule sei eine öffentliche Pflichtschule, für deren Erhaltung und für deren Lehrerbesoldung das beschwerdeführende Land als Schulerhalter verantwortlich sei. Die gesamte Organisation und Administration der Schule erfolge somit über die allgemeine Sonderschule P. Die Schulerhaltungskompetenz obliege offenbar dem Land Steiermark (sollte die Zuständigkeit bei der Gemeinde Graz liegen, werde gebeten, dies zu berichtigen). Da die Schulleistungen nicht von der heilpädagogischen Station des Landes angeboten würden und das Steiermärkische Jugendwohlfahrtsgesetz auch keine Bestimmung über die Verpflichtung zur Einrichtung von Schulen an der heilpädagogischen Station enthalte, sei daraus zu schließen, dass auch für die Zurverfügungstellung der Räume, der Einrichtung und der Lehrmittel an dieser Schule das Land Steiermark als Schulerhalter in Ausübung öffentlich-rechtlicher Aufgaben zuständig sei und daher von keiner einheitlichen bzw. unselbständigen Nebenleistung gesprochen werden könne.

6.2.2. Mit Schriftsatz vom 15. Februar 2001 antwortete das Land Steiermark, dass gemäß § 18 Abs. 2 JWG

u.a. Therapieangebote für Minderjährige und deren Familien, wie Familientherapie, Logopädie, Gesprächstherapie usw, als Betreuungsdienst und therapeutische Hilfe bei Bedarf vorgesehen seien. Gemäß § 19 JWG sollten bei Bedarf insbesondere Jugendheime und heilpädagogische Stationen als Unterbringungsmöglichkeiten vorgesehen werden. Die heilpädagogische Station W habe den Auftrag, folgende Gesundheitsdienstleistungen zu erbringen: Kinderpsychiatrische (sozialpsychiatrische) Krankheitsbilder durch therapeutische Interventionen zu heilen und zu lindern sowie durch organisatorische Interventionen im Umfeld der Kinder (Entwicklung und Erziehung) Verbesserungen zu erzielen, um eine gedeihliche Entwicklung sicherzustellen. Die Gesamtausgaben für die Führung und Erhaltung der heilpädagogischen Station einschließlich der Schule hätten sich 1999 auf 1,700.000 S belaufen. Der Schulaufwand betrage etwa 48.000 S, ausgenommen Betriebskosten für die Schulklassen (Räume, Heizung, Reinigung), die in den Nettogesamtausgaben steckten. Die vier Schulklassen seien wie folgt organisiert: Sie seien eine Expositur der allgemeinen Sonderschule P, der Magistrat Graz sei Schulerhalter und der Beitrag, den das Land leiste, sei damit begründet, dass die vier Schulklassen in etwa zur Hälfte von Kindern besucht würden, die nicht aus dem Bereich des Magistrates Graz, sondern "vom Land" kämen.

6.3.1. Zur Sonderschule am R hielt die belangte Behörde dem beschwerdeführenden Land mit Schreiben vom 10. Oktober 2000 vor, dass sich im Förderzentrum am R nach der Aktenlage neben einem Schülerheim zwei Schultypen, nämlich ein Institut mit je zwei Klassen Haupt- und Volksschule mit eigener schulischer Leitung und sechs Integrationsklassen (Volksschule) befänden, welche der A-Schule eingegliedert seien. Danach obliege es dem Schulerhalter als Ausfluss seiner Schulerhaltungskompetenz für die Errichtung und Erhaltung dieser Einrichtungen zu sorgen.

6.3.2. In der Sonderschule R würden derzeit zwei allgemeine Pflichtschulen geführt, gab das Land Steiermark mit Schriftsatz vom 15. Februar 2001 bekannt. Einerseits handle es sich um sechs Klassen (Expositurklassen) der Grazer Volksschule A-Gasse. Gesetzlicher Schulerhalter für diese dislozierten in R untergebrachten Volksschulklassen sei die Stadt Graz. Andererseits befinde sich in R das Landesinstitut für Hörgeschädigtenbildung. Das Landesinstitut sei gemäß § 13 Abs. 2 Steiermärkisches Pflichtschulorganisations-Ausführungsgesetz eine Sonderschule für Gehörlose. Schulerhalter für diese Sonderschule sei das Land Steiermark. Die Errichtung und Erhaltung dieser beiden Schulformen sei im Steiermärkischen Pflichtschulerhaltungsgesetz geregelt. Demgemäß habe der gesetzliche Schulerhalter für die Beistellung des Schulsachaufwandes Sorge zu tragen, wozu auch das Nichtlehrerpersonal gehöre. Die Beistellung der benötigten Pflichtschullehrer obliege dem Land Steiermark.

II.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung u.a. hinsichtlich der im Beschwerdefall strittigen Berufungspunkte ab. Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens begründete die belangte Behörde im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides dies folgendermaßen:

1. Zur Frage der Impfleistungen gab die belangte Behörde die Bestimmungen des § 2 Abs. 1, 3 und 4 und des § 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994 wieder, verwies auf entsprechende Bestimmungen des UStG 1972 und führte aus, dass Körperschaften des öffentlichen Rechts nach § 2 Abs. 3 UStG 1972 und 1994 nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art unternehmerisch tätig seien. Privatwirtschaftliche Tätigkeiten wie die zu beurteilenden Impfleistungen führten auch unter Beachtung des Art. 4 Abs. 5 der sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie zur Steuerpflicht. Durch die Aufnahme des § 2 Abs. 4 in das UStG 1972 und 1994 sei der Kreis der Unternehmer um die darin umschriebenen Einrichtungen erweitert worden, um ihnen den Vorsteuerabzug zu ermöglichen. Fürsorgeträger seien jene öffentlichen Einrichtungen, die auf Grund gesetzlicher Verpflichtung zur Unterstützung Hilfsbedürftiger berufen sind. Dazu würden auch Gebietskörperschaften wie das mitbeteiligte Land gehören. Der Begriff des Fürsorgeträgers in § 2 Abs. 4 UStG korrespondiere mit dem in § 6 Z 6 UStG 1972 bzw. § 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994.

Die Unternehmereigenschaft auf Grund des § 2 Abs. 4 Z 1 UStG 1972 und 1994 trete keinesfalls ein, weil das mitbeteiligte Land nicht in seiner Eigenschaft als Fürsorgeträger tätig geworden sei. Nach diesen Gesetzesstellen komme die Unternehmereigenschaft nur Fürsorgeträgern in Erfüllung ihrer konkret in dieser Gesetzesstelle angeführten Aufgaben zu. Gleichzeitig sei es auch für die Befreiung nach § 6 Z 6 UStG 1972 bzw. § 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994 erforderlich, dass das mitbeteiligte Land als Fürsorgeträger in Erscheinung trete. Das mitbeteiligte Land berufe sich diesbezüglich auf das steiermärkische Sozialhilfegesetz. Die strittigen Impfumsätze würden jedoch nicht im Rahmen der Sozialhilfe, sondern bestenfalls - wie vom mitbeteiligten Land selbst wiederholt vorgebracht - im Rahmen

der allgemeinen Gesundheitsvorsorge durchgeführt. Adressatenkreis von Sozialhilfeleistungen seien hilfsbedürftige Menschen. Die Tatsache, dass die Impfungen von der Fachabteilung für Gesundheitswesen angeordnet worden seien, weise auf gesundheitspolitische Maßnahmen hin. Leistungen, die von jedermann in Anspruch genommen werden könnten, würden nicht deshalb zu Sozialhilfemaßnahmen, weil sie auch im Rahmen der Sozialhilfe angeboten werden können. Da die Impfungen im Rahmen der allgemeinen Gesundheitsvorsorge angeboten würden und nicht Gesundheitsvorsorgemaßnahmen im Rahmen der Sozialhilfe darstellten, lägen keine Umsätze des Landes als Fürsorgeträger vor.

Die vom Land begehrte Befreiung setze weiters voraus, dass die Umsätze an die Hilfeempfänger erfolgten. Auch diese Voraussetzung sei nicht erfüllt, weil die Impfleistungen für jedermann empfänglich seien. Selbst wenn unter den Leistungsempfängern vereinzelt Personen gewesen sein sollten, die als Hilfsbedürftige im Sinne des Steiermärkischen Sozialhilfegesetzes gelten, könnte dies zu keiner anderen Beurteilung führen, weil sie diese Leistungen nicht in deren Eigenschaft als Hilfeempfänger in Anspruch genommen hätten. Bei der Impfabwicklung habe es auch keine Unterscheidung gegeben, weil es für die Impfstelle unbeachtlich gewesen sei, ob jemand "bedürftig" im Sinne des Steiermärkischen Sozialhilfegesetzes sei.

2. Die heilpädagogische Station W sei einem Bescheid des Amtes der steiermärkischen Landesregierung zufolge als "psychotherapeutisches Ambulatorium für Kinder und Familien" bewilligt worden. Grundlage dafür bilde das Steiermärkische Krankenanstaltengesetz. Dem Bescheid und der gleichzeitig vorgelegten Funktionsbeschreibung sei nicht zu entnehmen, dass die heilpädagogische Station zur Einrichtung von Schulklassen verpflichtet sei. Auch in dem vom Land Steiermark herangezogenen Steiermärkischen Jugendwohlfahrtsgesetz 1991 sei die Einrichtung von Schulen oder die Unterrichtserteilung nicht angeführt. Unter § 19 seien bei den Unterbringungsmöglichkeiten Jugendheime und heilpädagogische Stationen angeführt, nicht jedoch die Einrichtung von Schulen. Bei den Tätigkeiten der heilpädagogischen Station im Prüfungszeitraum handle es sich um "echt" steuerbefreite Umsätze nach § 6 Z 6 UStG 1972 (für 1994) und § 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994 (für 1995 und 1996). Zur Frage, inwieweit die unternehmerische Tätigkeit der heilpädagogischen Station auch den schulischen Teil umfasse, habe das Land Steiermark mit dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung argumentiert, wobei es in der Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten für den Schulbetrieb eine untergeordnete Nebenleistung sehe. Ob Leistungseinheit vorliege, sei von der Leistungsseite her zu beurteilen. Es komme auf den Inhalt der einzelnen Leistungen an. Auch dann, wenn ein Gesamtentgelt in Rechnung gestellt werde, könnten unterschiedlich zu beurteilende gesonderte Leistungen vorliegen. Im Beschwerdefall würden einerseits Leistungen durch die heilpädagogische Station auf der Grundlage des Krankenanstaltengesetzes als psychotherapeutisches Ambulatorium angeboten, andererseits werde von der allgemeinen Sonderschule P in eigens dafür vorgesehenen Räumlichkeiten der heilpädagogischen Station Pflichtschulunterricht angeboten. Nach Angaben des Landes Steiermark sei die Gemeinde Graz Schulerhalter und werde die Hälfte der Kosten vom beschwerdeführenden Land übernommen, weil ungefähr die Hälfte der Schüler aus dem Landesgebiet außerhalb der Gemeinde Graz komme. Auch wenn die Unterbringung der Schulklassen in der heilpädagogischen Station vom therapeutischen Standpunkt aus durchaus sinnvoll und zweckmäßig sei, dürfe nicht übersehen werden, dass zwei unterschiedliche Leistungsanbieter vorlägen, und zwar die heilpädagogische Station einerseits, deren Leistungen auch entschädigt würden, und die allgemeine Sonderschule P, die ihre Leistungen im Rahmen einer öffentlichen Schule unentgeltlich anbiete. Die Schulleistungen seien durchaus selbständige Leistungen, die unter dem Blickwinkel der Einheitstheorie nicht als Nebenleistungen zu betrachten seien, welche üblicherweise im Gefolge von Hauptleistungen angeboten werden. Auch dem Bewilligungsbescheid und dem Steiermärkischen Jugendwohlfahrtsgesetz sei kein Hinweis auf eine Einheitlichkeit der Leistung zu entnehmen. Der Umstand, dass verschiedenartige Leistungen in einem Gebäude angeboten werden, könne nicht dazu führen, dass dadurch Leistungseinheit bewirkt werde. Wenn die Schulräumlichkeiten auch aus Zweckmäßigkeitsgründen im Gebäude der heilpädagogischen Station untergebracht seien, würden die im Rahmen der Schule erbrachten Leistungen nicht zu unselbständigen Nebenleistungen der heilpädagogischen Station. Durch die Unterbringung der Schule im Gebäude der heilpädagogischen Station könne eine typisch hoheitliche Tätigkeit nicht in eine privatwirtschaftliche umgedeutet werden. Nach den Ermittlungen der Betriebsprüfer habe die Nutzung der heilpädagogischen Station für den schulischen (= außerbetrieblichen) Bereich im Streitzeitraum - ausgehend von der Nutzfläche - 20 % betragen. Daher seien die Voraussetzungen für eine Aufteilung in einen betrieblich und einen privat genutzten Teil eines Gebäudes noch gegeben. Deshalb seien auch in den Streitjahren je 20 % der auf die laufenden Aufwendungen entfallenden Vorsteuern ausgeschieden worden. Die Frage eines Mischbetriebes (einheitlicher Betrieb mit teils hoheitlicher, teils privatwirtschaftlicher Tätigkeit) stelle sich nicht,

weil der Betrieb der Schule und der Betrieb der heilpädagogischen Station wegen der Ausübung von vollkommen unterschiedlichen Tätigkeiten nicht als Einheit angesehen werden könne. Jedenfalls lägen im Beschwerdefall Schulräumlichkeiten (Gebäudeteile) vor, die der nicht unternehmerischen Tätigkeit dienten, und sei eine Aufspaltung der Vorsteuern nach der Nutzfläche durchaus möglich, weshalb nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Überwiegensprüfung stattzufinden habe. Unabhängig davon lägen darüber hinaus zwei unterschiedliche Leistungsanbieter (allgemeine Sonderschule P und heilpädagogische Station) vor und könne auch aus diesem Grund nicht von einem Mischbetrieb gesprochen werden.

3. Dem Förderzentrum des Landes für gehörgeschädigte Kinder und Jugendliche am R liege eine ähnliche Problematik wie dem vorhergehenden Punkt zu Grunde. Neben den unbestritten "echt" steuerfreien Umsätzen des Förderzentrums seien im Hort und im Kindergarten unecht steuerfreie Umsätze ausgeführt worden, für die das Land zur Steuerpflicht optiert habe. Das Objekt R diene als Beratungszentrum, Hort, Heim und zu schulischen Zwecken. Räumlich getrennt sei auch ein Kindergarten angeschlossen. Zur Frage, inwieweit die unternehmerische Tätigkeit des Förderzentrums auch den schulischen Teil umfasse, habe das Land Steiermark abermals mit dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung argumentiert. In R würden als Außenstelle der Volksschule A sechs Volksschulklassen (Integrationsklassen) geführt. Der Großteil der Schüler sei nicht behindert und Schulerhalter sei die Stadt Graz. Daneben werde auf der Grundlage des § 13 Abs. 2 Steiermärkisches Pflichtschulorganisations-Ausführungsgesetz eine Sonderschule für Gehörlose (acht Klassen) mit eigener Schulleitung geführt. Schulerhalter sei das Land Steiermark. Das Förderzentrum werde unter dem Haushaltsansatz "Sonderschulen" geführt. Insgesamt seien im Prüfungszeitraum in beiden Schultypen vierzehn Schulklassen geführt worden. Im Objekt R würden verschiedene Leistungen erbracht werden. Einerseits die Kindergarten-, Hort-, Unterbringungs- und Beratungsleistungen, die entgeltlich durch das Förderzentrum angeboten würden und hinsichtlich derer Unternehmereigenschaft vorliege. Andererseits werde im Bereich der Hoheitssphäre Pflichtschulunterricht angeboten. Auch wenn gehörgeschädigte Kinder die Integrationsklassen der A-Schule besuchten und die Schüler der Sonderschule fast ausschließlich gehörgeschädigt seien, werde der angebotene Unterricht nicht zur Nebenleistung der übrigen Leistungen des Förderzentrums, weil diesbezüglich eine gesonderte hoheitliche Tätigkeit vorliege. Abgesehen davon liege zumindest auch für den Teil der Integrationsklassen der A-Schule kein einheitlicher Leistungsanbieter vor. Gerade der Umstand, dass das beschwerdeführende Land nach § 13 Abs. 2 lit. e des Steiermärkischen Pflichtschulorganisations-Ausführungsgesetzes, worin als Art einer allgemeinen Sonderschule u.a. eine Sonderschule für Gehörlose (Institut für Gehörlosenbildung) in Betracht komme, zur Errichtung derartiger Sonderschulen in Erfüllung hoheitlicher Aufgaben verpflichtet sei, lasse keinen Raum zur Annahme der vom Land Steiermark behaupteten unselbständigen Nebenleistung. Nach den Ermittlungen der Betriebsprüfung habe die Nutzung der heilpädagogischen Station für den schulischen (= außerbetrieblichen) Bereich, ausgehend von der Nutzfläche im Streitzeitraum, 31 % betragen, weshalb die Voraussetzungen für die Aufteilung in einen unternehmerischen und einen nicht unternehmerischen Teil gegeben gewesen seien. Demnach seien für 1994 31 % der auf die Adaptierungskosten entfallenden Vorsteuern ausgeschieden und (für den gesamten Streitzeitraum) hinsichtlich des laufenden Aufwandes zu Gunsten des Landes Steiermark auf 30 % abgerundet eine entsprechende Vorsteuerkürzung vorgenommen worden. Zur Frage des Mischbetriebes verweise die belangte Behörde zum vorhergehenden Punkt betreffend die heilpädagogischen Station W.

III.

1. Gegen diesen Bescheid richtet sich die vom Präsidenten der Finanzlandesdirektion gemäß § 292 BAO idF vor der Änderung durch das AbgRmRefG erhobene und zur hg. Zl. 2001/15/0141 protokollierte Beschwerde. Der beschwerdeführende Präsident ficht den angefochtenen Bescheid hinsichtlich der auf die in Rede stehenden Impfleistungen entfallenden Umsatzsteuer an. Das Land Steiermark habe die Umsätze aus der entgeltlichen Verabreichung von Impfungen als Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts mit dem ermäßigten Steuersatz von 10 % gemäß § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1972 und § 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994 der Umsatzsteuer unterworfen. Die Umsätze aus der Impftätigkeit würden dem Land Steiermark unter dem näher angeführten Haushaltsansatz ohne besondere Zweckwidmung zufließen. Nach den zitierten Bestimmungen würden Leistungen der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, soweit sie nicht unter § 6 Abs. 1 UStG fallen, dem ermäßigten Steuersatz von zehn Prozent unterliegen. Eine privatwirtschaftliche Tätigkeit einer Gebietskörperschaft sei von selbst nicht gemeinnützig. Nach § 41 BAO müsse die Satzung der Körperschaft eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen und mildtätigen

Zweck ausdrücklich vorsehen und gleichzeitig eine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung für gemeinnützige Zwecke im Fall der Auflösung sicher stellen. Unterhalte eine juristische Person des öffentlichen Rechts mehrere Betriebe gewerblicher Art, so müsse sie für jeden dieser Betriebe eine Satzung oder sonstige Verfassung aufstellen, die den Erfordernissen der Gemeinnützigkeit entspreche. Eine derartige Satzung oder ähnliche Grundlagen lägen im Beschwerdefall aber nicht vor. Dass gesundheitspolitischen Maßnahmen ein gesetzlicher Auftrag zu Grunde liege und diese dem Gemeinwohl dienten, könne nicht die in § 41 BAO geforderten Satzungsbestimmungen ersetzen. Da die Einnahmen aus der Impftätigkeit dem mitbeteiligten Land unter einem näher bezeichneten Haushaltsansatz ohne besondere Zweckwidmung zuflössen, würden im Übrigen keinerlei Regelungen im Sinne des § 39 Z 5 BAO bestehen. Im Übrigen sei unter dem Blickwinkel des § 45 Abs. 2 lit. c BAO die Gemeinnützigkeit der Impftätigkeit zweifelhaft, weil durch deren Umfang von rund 13 Millionen S jährlich jedenfalls eine starke Konkurrenzierung zu Ärzten eintrete.

2. Das Land Steiermark bekämpfte den angefochtenen Bescheid mit der zur hg. Zl. 2001/15/0145 protokollierten Beschwerde und wandte sich gegen die im Zusammenhang mit der heilpädagogischen Station W und dem Förderzentrum des Landes für gehörgeschädigte Kinder und Jugendliche am R vorgenommene Vorsteuerkürzung.

IV.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wegen des persönlichen und sachlichen Zusammenhanges der beiden Beschwerden deren Verbindung zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung beschlossen und über die Beschwerden erwogen:

1. Impfleistungen:

1.1. Unternehmereigenschaft

Nach den wortgleichen Bestimmungen des § 2 Abs. 1 UStG 1972 und 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt.

1.1.1. Betrieb gewerblicher Art Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nach § 2 Abs. 3 des für das Streitjahr 1994 noch anzuwendenden UStG 1972 idF des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 410/1988 und nach § 2 Abs. 3 des UStG 1994 nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) und ihrer land- oder bzw. und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig.

Zu prüfen ist daher, ob das Land Steiermark hinsichtlich der in Rede stehenden Impfleistungen gemäß§ 2 Abs. 3 UStG 1972 und 1994 im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art im Sinne des§ 2 KStG 1988 tätig geworden ist.

Ein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts ist nach§ 2 Abs. 1 KStG 1988 jede Einrichtung, die

-

wirtschaftlich selbstständig ist und

-

ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und

-

nicht der Land- und Forstwirtschaft dient.

Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich.

Eine Einrichtung einer Körperschaft öffentlichen Rechts kommt als Betrieb gewerblicher Art nur in Betracht, wenn sie ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit dient und eine allfällige hoheitliche Tätigkeit in den Hintergrund tritt (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek u.a., Kommentar zur Mehrwertsteuer III, Anm. 374 und 375 zu § 2 UStG 1994). Weder das Land Steiermark als solches noch die Bezirkshauptmannschaften, in denen die Impfungen durchgeführt worden sind (die Stadtgemeinde Graz hat die Impfungen offenbar im Auftrag und auf Rechnung des Landes Steiermark durchgeführt), kommen als solche Einrichtungen in Betracht. Bei der Bezirkshauptmannschaft im Besonderen handelt es sich um eine Einrichtung, welche überwiegend hoheitliche Tätigkeiten zu erfüllen hat, die sie u.a. auch durch die Amtsärzte ausübt.

Die belangte Behörde hat keinerlei Feststellung getroffen, welche Einrichtung mit einer wirtschaftlichen Selbstständigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 KStG 1988 vorgelegen wäre, der die Impfleistungen zuzurechnen sind.

Anhaltspunkte, aus denen auf eine wirtschaftliche Selbstständigkeit im Sinn des § 2 Abs. 1 KStG 1988 geschlossen werden könnte, wie etwa eine besondere Leitung, ein geschlossener Geschäftskreis oder ein ähnliches auf Einheit hindeutendes Merkmal (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 2004, 2003/13/0163, und Bauer/Quantschnigg u.a., Die Körperschaftsteuer I, Tz 29/2 zu § 2 KStG 1988), hat die belangte Behörde nicht angeführt. Die Verbuchung der Einnahmen aus den Impfleistungen unter einem Haushaltsansatz reicht für sich allein noch nicht aus, um von einer wirtschaftlichen Selbstständigkeit hinsichtlich dieser Tätigkeit sprechen zu können.

1.1.2. Träger des öffentlichen Fürsorgewesens

1.1.2.1. Als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt nach § 2 Abs. 4 Z 1 UStG 1972 und 1994 u.a. auch die Tätigkeit der Träger des öffentlichen Fürsorgewesens, soweit diese im Rahmen der Mutterschafts-, Säuglings- und Jugendfürsorge, der allgemeinen Fürsorge (Sozialhilfe), der Kriegsopferversorgung, der Behindertengesetze oder der Blindenhilfegesetze tätig werden.

1.1.2.2. Gemäß § 6 Z 6 UStG 1972 und § 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994 sind die Umsätze der Träger der Sozialversicherung und ihrer Verbände, der Krankenfürsorgeeinrichtungen im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 2 des Beamten-Kranken- und Unfallversicherungsgesetzes, BGBl. Nr. 200/1967, und der Träger des öffentlichen Fürsorgewesens untereinander und an die Versicherten, die mitversicherten Familienangehörigen, die Versorgungsberechtigten oder die Hilfeempfänger oder die zum Ersatz von Fürsorgekosten Verpflichteten steuerfrei.

Die allgemeine Fürsorge (Sozialhilfe) umfasst die Hilfe zur Sicherung des Lebensbedarfes, die Hilfe in besonderen Lebenslagen und die sozialen Dienste. Für die Anwendung der genannten Befreiungsbestimmungen (und im Beschwerdefall damit auch für die Frage ob das Land Steiermark im Sinne des § 2 Abs. 4 Z 1 UStG 1972 und 1994 als Unternehmer tätig geworden ist) ist entscheidend, ob die Leistungen des Landes den Empfängern als Hilfe im Sinne der einschlägigen Bestimmungen gewährt worden sind, mag auf diese Hilfe ein Rechtsanspruch bestanden haben oder nicht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. Mai 1994, 91/15/0078).

Die belangte Behörde hat die in Rede stehenden Impfleistungen zutreffend nicht unter diese Befreiungsbestimmung eingereiht, wogegen sich auch weder der beschwerdeführende Präsident in der Beschwerde noch das Land Steiermark wenden. Die belangte Behörde hat dies u.a. darauf gestützt, dass die in Rede stehenden Impfleistungen von jedermann, der die entsprechenden Impfbeiträge leistete, in Anspruch genommen werden konnten und dass die Empfänger der Impfleistungen somit nicht auf den der allgemeinen Fürsorge unterliegenden Personenkreis beschränkt waren. Daraus hat die belangte Behörde auch zutreffend geschlossen, dass das Land Stiermark in diesem Umfang nicht im Rahmen der allgemeinen Fürsorge (und auch nicht im Rahmen eines anderen der in § 2 Abs. 4 Z 1 UStG 1972 und 1994 genannten Bereiche) tätig geworden ist.

1.1.2.3. Damit kann eine Unternehmereigenschaft des Landes Steiermark hinsichtlich der in Rede stehenden Impfleistungen rechtens auch nicht auf § 2 Abs. 4 Z 1 UStG 1972 und 1994 gestützt werden, weil die Tätigkeit der Träger des öffentlichen Fürsorgewesens nur insoweit als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt, soweit diese im Rahmen der erschöpfend aufgezählten Bereiche tätig werden. Dies hat die belangte Behörde auch erkannt.

1.2. Steuersatz

Gemäß § 10 Abs. 1 UStG 1972 und 1994 beträgt die Umsatzsteuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20 % der Bemessungsgrundlage.

Nach den insoweit wortgleichen Bestimmungen des § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1972 und des § 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994 ermäßigt sich die Steuer auf 10 vH - von hier nicht interessierenden Ausnahmen abgesehen - für die Leistungen der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 34 bis 38 der Bundesabgabenordnung). Dies gilt u.a. nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes im Sinne des § 45 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung ausgeführt werden.

Nach § 34 Abs. 2 BAO gelten die in den §§ 35 bis 47 für Körperschaften getroffenen Anordnungen u.a. auch für Beriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechtes.

Die belangte Behörde hat offensichtlich zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach§ 10 Abs. 1 Z 12 UStG 1972 (für das Streitjahr 1994) bzw. nach § 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994 (für die Streitjahre 1995 und 1996) angenommen, dass die in Rede stehenden Impfleistungen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienten.

Die Erfordernisse der Gemeinnützigkeit (insb. des §§ 39 bis 44 BAO) müssten im Beschwerdefall hinsichtlich des zu beurteilenden Betriebes gewerblicher Art erfüllt sein. Die belangte Behörde hat jedoch - wie oben ausgeführt - keine Feststellungen getroffen, dass und worin hinsichtlich der in Rede stehenden Impfleistungen ein Betrieb gewerblicher Art vorliege, weshalb dem Verwaltungsgerichtshof die Prüfung verwehrt ist, ob die belangte Behörde zu Recht davon ausgegangen ist, dass die in §§ 34 ff BAO aufgezählten Voraussetzungen erfüllt seien und dass kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 3 BAO vorliege, wie es für die Abgabenbegünstigung des ermäßigten Steuersatzes von 10 % erforderlich wäre.

1.3. Für das fortgesetzte Verfahren sei für die Streitjahre 1995 und 1996 angemerkt:

Nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Bst. b der RL 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 (Sechste Mehrwertsteuer-Richtlinie) sind u.a. die ärztliche Heilbehandlung sowie die damit eng verbundenen Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts durchgeführt bzw. bewirkt werden, und nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Bst. c der RL 77/388/EWG sind die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von den betreffenden Mitgliedstaaten definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden, von der Steuer befreit.

Der EuGH zählt unter den Begriff der Heilbehandlung auch ärztliche Leistungen, die zum Zweck der Vorbeugung erbracht werden, nicht nur die Diagnose und Behandlung bzw. Heilung von Krankheiten (vgl. etwa die Urteile des EuGH vom 10. September 2002 in der Rs C-141/00 (Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH), Rn 40, vom 20. November 2003 in der Rs C-212/01 (Margarete Unterpertinger), Rn 40 und 41, und vom 20. November 2003 in der Rs C-307/01 (Peter d'Ambrumenil), Rn 58 und 59).

Österreich war zufolge des Anhanges XV Kapitel IX. Steuern Nr. 2 der Beitrittsakte das Recht eingeräumt worden, bis zum 31. Dezember 1996 (sohin in den Streitjahren 1995 und 1996) einen Mehrwertsteuer-Normalsatz von 20 v.H. auf die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin durch Ärzte im Bereich des öffentlichen Gesundheitswesens und der Sozialfürsorge weiterhin anzuwenden. Auf dieser Ermächtigung beruht § 29 Abs. 5 UStG 1994, wonach u.a. § 6 Abs. 1 Z 19 (betreffend die Umsätze u.a aus der Tätigkeit als Arzt) erst auf Umsätze anzuwenden war, die nach dem 31. Dezember 1996 ausgeführt wurden.

Weiters sei erwähnt, dass nach Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Abs. 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbstständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechtes gelten nach Art. 4 Abs. 5 der RL 77/388/EWG nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Falls sie jedoch solche Tätigkeiten oder Leistungen erbringen, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Leistungen als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Die Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten der vorstehend genannten Einrichtungen, die nach Art. 13 oder 28 von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen (siehe dazu auch das Urteil des EuGH vom 6. Februar 1997 in der Rs C-247/95 (Marktgemeinde Welden), Rn 19 bis 22).

2. Heilpädagogische Station W und Förderzentrum für hörgeschädigte Kinder und Jugendliche am R

Nach den Bestimmungen des § 2 Abs. 3 des für das Streitjahr 1994 noch anzuwendenden UStG 1972 idF des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 410/1988 und des § 2 Abs. 3 des UStG 1994 und nach den unter IV.1.1.1. wiedergegebenen Ausführungen dazu kommt es auch zur umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung der im Zusammenhang mit der heilpädagogischen Station W ausgeübten Tätigkeit darauf an, in welchem Umfang ein Betrieb gewerblicher Art und somit unternehmerische Tätigkeit vorliegt.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 des im Beschwerdefall für das Streitjahr 1994 noch anzuwendenden UStG 1972 konnte der Unternehmer, der im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführt, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für

sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden galten gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 leg. cit. - unbeschadet des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a - insoweit für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hiefür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten waren.

Die belangte Behörde hat vom beschwerdeführenden Land geltend gemachte Vorsteuerbeträge insoweit ausgeschieden, als sie Gebäudeteile der nichtunternehmerischen Sphäre zugeordnet hat. Das beschwerdeführende Land dagegen sieht keine nicht unternehmerisch genutzten Gebäudeteile, weil es die in diesen Teilen erbrachten Leistungen als unselbständige Nebenleistung zu den in den übrigen Gebäudet

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

© 2024 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at