

TE Vwgh Erkenntnis 2001/10/17 99/13/0002

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 17.10.2001

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
66/02 Andere Sozialversicherungsgesetze;

Norm

BAO §288 Abs1 litc;
BAO §288 Abs1 litd;
BAO §35 Abs1;
BAO §36 Abs1;
BAO §37;
BAO §79;
BAO §92;
BAO §93 Abs2;
BAO §93 Abs3 lit a;
GSVG 1978 §46;
KommStG 1993 §1;
KommStG 1993 §16 Abs2;
KommStG 1993 §3 Abs1;
KommStG 1993 §3 Abs3;
KommStG 1993 §3;
KommStG 1993 §8 Z2;
KStG 1988 §1 Abs2 Z2;
KStG 1988 §2 Abs1;
KStG 1988 §2 Abs5;
KStG 1988 §2;
VwGG §42 Abs2 Z3 litc;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die

Beschwerde der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft in Wien, vertreten durch Dr. Paul Bachmann, Dr. Eva-Maria Bachmann und Dr. Christian Bachmann, Rechtsanwälte in Wien I, Opernring 8, gegen den Bescheid der Abgabenberufungskommission Wien vom 24. November 1998, Zl. MD-VfR - S 46/98, betreffend Kommunalsteuer für den Zeitraum der Jahre 1994 und 1995 sowie für das erste Halbjahr 1996 samt Säumniszuschlag, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei hat der Bundeshauptstadt Wien Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit einem an die "Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft für den Betrieb gewerblicher Art Werksküche" adressierten Bescheid vom 13. August 1996 schrieb der Magistrat der Stadt Wien nach § 11 Abs. 3 KommStG 1993 Kommunalsteuer für die in der Betriebsstätte in Wien gewährten Arbeitslöhne für den Zeitraum der Jahre 1994 und 1995 sowie des ersten Halbjahres 1996 unter gleichzeitiger Verhängung eines Säumniszuschlages vor. Der Betrieb der Werksküche durch die beschwerdeführende Partei hebe sich mit der Versorgung von Personen - seien es auch ausschließlich Bedienstete - von den sonstigen Tätigkeiten der beschwerdeführenden Partei ab und bilde damit eine wirtschaftliche Einheit von einer gewissen Selbständigkeit, wurde in der Begründung dieses Bescheides ausgeführt. Die Einrichtung der Werksküche diene zumindest überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit, weil die Verpflegung von Bediensteten nicht durch gesetzliche oder behördliche Anordnung geregelt sei und die Leistungsempfänger auch durch keine solche Anordnung zur Annahme der Leistungen verpflichtet seien. Da für die Werksküche der beschwerdeführenden Partei die Merkmale eines Betriebes gewerblicher Art gemäß § 2 Abs. 1 KStG 1988 gegeben seien, unterliege die beschwerdeführende Partei mit den im Rahmen dieses ihres Betriebes gewerblicher Art gewährten Arbeitslöhnen der Kommunalsteuer.

In ihrer gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen Folgendes vor:

Sie biete ihren Dienstnehmern im Verwaltungsgebäude Wien die Möglichkeit an, eine warme Mittagsmahlzeit im Hause zu konsumieren, was in der Zeit von 11.15 Uhr bis 13.30 Uhr möglich sei, während es außerhalb dieser Zeit keine Essensausgabe gebe. Es würden keine Getränke verkauft, lediglich Sodawasser werde kostenlos zur Verfügung gestellt. Für diese Versorgung der Dienstnehmer gebe es keine eigene Buchhaltung und Kostenrechnung. Die Weisungslage sehe vielmehr eine buchhalterische und kostenrechnungsmäßige Integration in die Rechnungsführung des Sozialversicherungsträgers vor. Die anfallenden Gesamtkosten (Personal- und Sachkosten) würden zu rund 71 % vom Dienstgeber (Sozialfonds) getragen, während die Dienstnehmer einen Beitrag von etwa 29 % leisteten. Die Leistung des Dienstgebers erfolge in Entsprechung der vom Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger erlassenen Richtlinien über die Gewährung von Sozialleistungen. Die Bestimmung des § 31 Abs. 5 Z. 2 ASVG verpflichte den Hauptverband zur Aufstellung solcher Richtlinien, in denen den Versicherungsträgern die Möglichkeit gegeben werde, bis zu 2,5 % der laufenden Bezüge aller Bediensteten im abgelaufenen Geschäftsjahr für freiwillige soziale Zuwendungen zu verwenden. Im Speisesaal sei keine Kassa vorhanden; die Speisen seien mit Bons zu bezahlen, die ausschließlich von Bediensteten im Vorhinein bezogen werden könnten. Eine Verköstigung von anstaltsfremden Gästen sei nicht vorgesehen. Es handle sich damit nicht um eine Kantine, wie sie im Rahmen größerer Unternehmen oft in Form eines selbständigen Betriebes zur Verköstigung auch nicht dem Unternehmen angehöriger Gäste geführt werde. Im Jahre 1995 seien im Verwaltungsgebäude Wien an die Dienstnehmer täglich durchschnittlich 397 Essen ausgegeben worden. Die Tätigkeit der Träger der Sozialversicherung und ihrer Verbände unterliege nicht dem für die Kommunalsteuer maßgebenden Unternehmensbegriff des Umsatzsteuergesetzes. Dies werde auch durch die Bestimmung des § 2 Abs. 4 UStG 1994 deutlich, welche für die Umsatzsteuerpflicht eine Fiktion aufgestellt habe. Dem Unternehmensbegriff des Kommunalsteuergesetzes, welchem eine dem § 2 Abs. 4 UStG 1994 entsprechende Ausnahmebestimmung fehle, könne die Tätigkeit der Träger der Sozialversicherung und ihrer Verbände nicht unterstellt werden. Ein Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 3 Abs. 3 KommStG 1993 liege nicht vor, weil es an den hierfür maßgeblichen Voraussetzungen des § 2 KStG 1988 fehle. Wirtschaftliche Selbständigkeit liege nicht vor, weil keine eigene Organisation, Einheit oder Abteilung bei der beschwerdeführenden Partei für den Küchenbetrieb bestehe, sondern die Wirtschaftsabteilung der Hauptstelle neben ihren zahlreichen anderen Aufgaben auch diesen Bereich betreue. Es gebe auch keine eigene Buchhaltung oder Kostenrechnung. Es bestehe vielmehr eine

buchhalterische und kostenrechnungsmäßige Integration in die Rechnungsführung des Sozialversicherungsträgers; auch an einer besonderen Leitung fehle es. Die Tätigkeit der beschwerdeführenden Partei im Zusammenhang mit der Ausgabe von Mittagessen an Dienstnehmer sei nicht privatwirtschaftlicher Natur, sondern stelle sich im Sinne des § 2 Abs. 5 KStG 1988 als Ausfluss hoheitlicher Verwaltungsaufgaben dar. Sei doch der Küchenraum samt dem zugehörigen Speisesaal primär in Erfüllung arbeits- und dienstrechtlicher Vorschriften eingerichtet worden. Nach Arbeitnehmerschutzrecht sei der Arbeitgeber nämlich verpflichtet, den Arbeitnehmern Aufenthaltsräume mit Sitzgelegenheiten und Tischen in ausreichender Anzahl zur Einnahme von Mahlzeiten sowie Einrichtungen zum Wärmen von mitgebrachten Speisen und Getränken zur Verfügung zu stellen. Dieser Verpflichtung werde mit dem Küchenbetrieb entsprochen. Es gehöre der Küchenbetrieb zudem auch zu den dienstrechtlichen Verpflichtungen der Sozialversicherungsträger. Sähen doch die Richtlinien über die Gewährung von Sozialleistungen durch Sozialversicherungsträger die Gewährung verbilligter Mahlzeiten zur Verköstigung der Bediensteten am Arbeitsplatz und die Gewährung freier oder verbilligter alkoholfreier Getränke zum Verbrauch im Betrieb ausdrücklich vor. Es bestehe deshalb auch ausschließlich für die Mitarbeiter der beschwerdeführenden Partei die Möglichkeit zur Konsumation einer warmen Mittagsmahlzeit. Eine dienstlichorganisatorische Maßnahme, die auf Grund arbeitsrechtlicher Vorschriften gesetzt werde und keinerlei wirtschaftliche Vorteile für die Anstalt bringe, sondern lediglich dem reibungslosen Dienstbetrieb diene, könne nicht als nachhaltige privatwirtschaftliche Tätigkeit angesehen werden. Eine solche Tätigkeit werde im Rahmen der hoheitlichen Verwaltungsaufgaben durchgeführt. Die Ausgabe des Mittagessens im Hause gewährleiste den reibungslosen Ablauf des Dienstbetriebes ohne zeitliche Unterbrechung, wie sie mit der Einnahme der Mahlzeit außer Haus immer verbunden sein könne. Auch der Bundesminister für Finanzen habe in einem Erlass Dienstküchen und Kantinen zur Versorgung öffentlich Bediensteter als Hoheitsbetriebe beurteilt und einen Mischbetrieb nur dann unterstellt, wenn neben den genannten Personen auch Fremde mitversorgt würden. Einrichtungen zur Essensausgabe, die lediglich der Verköstigung von Bediensteten dienten, ohne dass anstaltsfremde Personen Zugang hätten, seien somit immer dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen und niemals der Privatwirtschaftsverwaltung. Selbstversorgungsbetriebe seien auch nach verwaltungsgerichtlicher Judikatur nicht zum Unternehmensbereich zu zählen. Es habe der Bundesminister für Finanzen in einem Erlass auch klar gestellt, dass Selbstversorgungsbetriebe mangels Einnahmen nicht zum kommunalsteuerpflichtigen Bereich gehörten. Der Erzielung von Einnahmen diene die Essensausgabe keinesfalls und es würden auch andere wirtschaftliche Vorteile dadurch nicht erreicht. Es handle sich um eine reine Sozialeinrichtung, bei der schon von der Zielsetzung her keinerlei wirtschaftliche Vorteile beabsichtigt seien, sondern nur eine gesetzeskonforme Versorgung der Dienstnehmer. Da die beschwerdeführende Partei einen "Betrieb gewerblicher Art Werksküche" nicht betreibe, sei auch die Bescheidadressierung als unrichtig anzusehen. Darauf hinzuweisen sei zudem, dass die beschwerdeführende Partei im Grunde des § 8 Z. 2 KommStG 1993 von der Kommunalsteuer befreit sei. Handle es sich bei ihr doch um eine Einrichtung für Zwecke, deren Erfüllung die Allgemeinheit fördere.

In einer vor dem Magistrat der Stadt Wien aufgenommenen Niederschrift gab der Leiter der Rechtsabteilung der beschwerdeführenden Partei die Größe der zur Verfügung stehenden Räume des Küchenbetriebes mit 285 m² bekannt, gab an, dass es zwei Menüs und keinen Getränkeverkauf gebe, dass die Einnahme mitgebrachter Speisen untersagt sei und dass betriebsfremde Personen entgeltlich nicht verköstigt würden. Im Rahmen der Wirtschaftsabteilung erstelle der Küchenleiter den Menüplan, die entsprechenden Einkaufslisten und sei mit seinen Mitarbeitern für die Speisenzubereitung und Speisenausgabe zuständig. Der Einkauf erfolge durch außerhalb des Küchenbetriebes tätige Mitarbeiter der Wirtschaftsabteilung. Die Kontrolle der Einhaltung des Kostenrahmens erfolge durch den Küchenleiter in Zusammenarbeit mit anderen Dienstnehmern der Wirtschaftsabteilung. In der Buchhaltung scheine kein eigener Kontenkreis für die Betriebsküche auf. Die Kosten würden über drei Verrechnungskonten geführt, welche am Jahresende erfolgswirksam aufgelöst würden. Die Personal- und Betriebskosten seien im Wege der Kostenstellenrechnung ermittelt worden, weil sie in den gesamten Personal- und Betriebskosten der beschwerdeführenden Partei enthalten seien. Eine Einsicht in die Buchhaltungsunterlagen für das Jahr 1995 ergebe, dass für die Betriebsküche insgesamt S 6,564.000,-- an Kosten angefallen seien, wobei durch Zuzahlung der Bediensteten (Bons-Kauf um S 14,-- pro Menü) ein Betrag von S 1,260.000,-- (19,2 % der Kosten) geleistet worden sei.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung der beschwerdeführenden Partei als unbegründet ab. Eine wirtschaftliche Selbständigkeit sei nach § 2 Abs. 1 KStG 1988 dann anzunehmen, wenn sich die wirtschaftliche Tätigkeit aus der Gesamtbetätigung der Körperschaft heraushebe, heißt es in der Bescheidebegründung. Seien Merkmale vorhanden, die darauf hinwiesen, dass es sich bei der geschaffenen Einrichtung

um eine wirtschaftliche Einheit von einer gewissen Selbständigkeit handle, so liege ein Betrieb gewerblicher Art vor, ohne dass das Vorliegen aller Merkmale vorausgesetzt sei. Solche Merkmale könnten z.B. besondere Leitung, gesondertes Personal, gesonderter Geschäftskreis oder ähnliche auf eine Einheit hindeutende Merkmale sein. Eine Ausübung der öffentlichen Gewalt im Sinne des § 2 Abs. 5 KStG 1988 sei insbesondere dann anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handle, zu deren Annahme der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet sei. Die Einrichtung der Werksküche diene einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit, weil die Verpflegung von Bediensteten der beschwerdeführenden Partei, auch wenn dies einen reibungslosen Dienstbetrieb unterstütze, nicht durch gesetzliche oder behördliche Anordnung geregelt sei und die Leistungsempfänger durch keine derartige Anordnung zur Annahme dieser Leistungen verpflichtet seien. Somit seien die Merkmale eines Betriebs gewerblicher Art gegeben, weshalb die beschwerdeführende Partei mit den im Rahmen des Betriebes gewerblicher Art (Werksküche) gewährten Arbeitslöhnen der Kommunalsteuer unterliege.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, über welche der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen hat:

Nach § 1 KommStG 1993 unterliegen der Kommunalsteuer die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind.

Nach § 3 Abs. 1 leg. cit. umfasst das Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn (Überschuss) zu erzielen, fehlt, oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Als Unternehmer und Unternehmen gelten stets und in vollem Umfang Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, Stiftungen sowie Mitunternehmerschaften im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988 und sonstige Personengesellschaften.

§ 3 Abs. 3 KommStG 1993 ordnet an, dass die Körperschaften des öffentlichen Rechtes nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig sind. Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten jedoch stets Wasserwerke, Schlachthöfe, Anstalten zur Müllbeseitigung, zur Tierkörpervernichtung und zur Abfuhr von Spülwasser sowie die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften.

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

-

wirtschaftlich selbständig 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 (§ 21 des Einkommensteuergesetzes 1988)

dient. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb.

Nach § 2 Abs. 5 KStG 1988 liegt eine privatwirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Abs. 1 nicht vor, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient (Hoheitsbetrieb). Eine Ausübung der öffentlichen Gewalt ist insbesondere anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist. Als Hoheitsbetriebe gelten insbesondere Wasserwerke, wenn sie überwiegend der Trinkwasserversorgung dienen, Forschungsanstalten, Wetterwarten, Schlachthöfe, Friedhöfe, Anstalten zur Nahrungsmitteluntersuchung, zur Desinfektion, zur Leichenverbrennung, zur Müllbeseitigung, zur Straßenreinigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen.

Die beschwerdeführende Partei weist auf den Umstand hin, dass auch der angefochtene Bescheid an die

"Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft für den Betrieb gewerblicher Art Werksküche" adressiert worden sei, sie jedoch ihrer Auffassung nach einen solchen Betrieb nicht unterhalte und ausschließlich hoheitliche Verwaltungsaufgaben besorge, weshalb ihr "die Passivlegitimation im gegenständlichen Verfahren überhaupt fehlen könnte".

Soweit die beschwerdeführende Partei mit diesem Vorbringen die Zurückweisung ihrer Beschwerde anzustreben scheint, besteht für eine solche kein Anlass. Wohl war die von den Abgabenbehörden beider Instanzen gewählte Formulierung des Bescheidadressaten verfehlt, weil Steuersubjekt der Kommunalsteuer nach dem Kontext der Bestimmungen der §§ 1, 3 Abs. 1 und 3 KommStG 1993 anders als nach der Vorschrift des § 1 Abs. 2 Z. 2 KStG 1988 nicht der Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes (siehe Bauer/Quantschnigg, Die Körperschaftsteuer, Tz 106 zu § 1 KStG 1988), sondern die Körperschaft öffentlichen Rechtes selbst ist, welche im Umfang eines Betriebes gewerblicher Art im Sinne des § 2 KStG 1988 kommunalsteuerrechtlich als Unternehmer beurteilt wird (siehe Taucher, Kommentar zur Kommunalsteuer, Anm. 118 zu § 3 KommStG 1993). Es wären die Kommunalsteuerbescheide beider Instanzen daher lediglich an die beschwerdeführende Partei ohne die zusätzliche Benennung jenes Betriebes zu richten gewesen, der von den Abgabenbehörden als gewerblich angesehen wird. Der Verwaltungsgerichtshof hat aber wiederholt schon die Rechtsansicht geäußert, dass die unrichtige Anführung eines (prozessual) nicht rechtsfähigen Organs oder einer nicht rechtsfähigen Einrichtung eines Rechtsträgers an Stelle des Rechtsträgers selbst als Adressat eines abgabenrechtlichen Bescheides der Wirksamkeit des Bescheides nicht im Wege steht, wenn unter Berücksichtigung der objektiven Rechtslage und der Begründung des Bescheides schon für die Betroffenen nicht mehr zweifelhaft sein kann, dass die Verwaltungsbehörde eine bescheidmäßige Erledigung gegenüber dem Rechtsträger selbst treffen wollte und getroffen hat (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 28. November 2000, 99/14/0132, mit weiterem Nachweis). Im vorliegenden Fall befasst sich die Begründung der Abgabenbescheide beider Instanzen mit dem Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechtes und hat auch die beschwerdeführende Partei ungeachtet ihrer an der Bescheidadressierung geübten Kritik nicht daran gezweifelt, dass die Abgabenbescheide an sie ergangen und einem befugten Organ auch zugekommen sind. Es waren die Abgabenbescheide ja auch an die beschwerdeführende Partei gerichtet; der in das Adressfeld der Bescheidadressierung aufgenommene Zusatz "für den Betrieb gewerblicher Art Werksküche" war zwar entbehrlich und hatte im Adressfeld nichts zu suchen, konnte aber ernstliche Zweifel an dem von den Abgabenbehörden beider Instanzen mit der Bescheiderlassung angesprochenen Rechtssubjekt nicht erwecken.

Die beschwerdeführende Partei trägt ferner vor, nach der Bestimmung des § 8 Abs. 2 KommStG 1993 "grundsätzlich" von der Kommunalsteuer befreit zu sein, weil es sich bei ihr um eine Einrichtung für Zwecke handle, deren Erfüllung die Allgemeinheit fördere, was auch durch die einschlägige sachliche Abgabenfreiheit in Form der Befreiung von bundesrechtlich geregelten Abgaben im § 46 GSVG bestätigt werde.

Dieses Vorbringen ist nicht zielführend. Eine Befreiung von der Kommunalsteuerpflicht nach § 8 Z. 2 KommStG 1993 setzt voraus, dass die befreite Körperschaft mildtätigen Zwecken und/oder gemeinnützigen Zwecken auf dem Gebiet der Gesundheitspflege, Kinder-, Jugend-, Familien-, Kranken-, Behinderten-, Blinden- und Altenfürsorge dient, wobei in dieser Gesetzesstelle auf die §§ 34 bis 37 und §§ 39 bis 47 der Bundesabgabenordnung verwiesen wird. Nun kommt für die beschwerdeführende Partei, welche zufolge der Bestimmung des § 17 GSVG eine Körperschaft des öffentlichen Rechtes ist, nach den Bestimmungen der §§ 1, 3 Abs. 1 und 3 KommStG 1993 eine Kommunalsteuerpflicht ohnehin von vornherein nur im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art (und eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes) in Betracht. Für genau diesen Umfang aber, in welchem eine Kommunalsteuerpflicht für eine Körperschaft öffentlichen Rechtes überhaupt nur eintreten kann, ist das gleichzeitige Vorliegen der besonderen Voraussetzungen des § 8 Z. 2 KommStG 1993 in aller Regel gedanklich auszuschließen. Dies zeigt auch der Beschwerdefall, weil die verbilligte Verköstigung eigener Dienstnehmer weder mildtätig noch gemeinnützig ist. Dies ergibt sich unmittelbar aus den im § 8 Abs. 2 KommStG 1993 genannten Vorschriften der Bundesabgabenordnung. Während § 37 BAO den Begriff der Mildtätigkeit mit der Unterstützung hilfsbedürftiger Personen verknüpft, setzt § 35 Abs. 1 BAO eine Förderung der Allgemeinheit voraus, die nach § 36 Abs. 1 BAO durch einen geförderten Personenkreis nicht als erfüllt angesehen werden darf, der durch Anstellung an einer bestimmten Anstalt fest abgeschlossen ist. Aus der im § 46 GSVG im Einzelnen geregelten Befreiung von der Entrichtung bundesrechtlich geregelter öffentlicher Abgaben aber ist für die

beschwerdeführende Partei aus dem Grunde der Bestimmung des § 16 Abs. 2 KommStG 1993 nichts zu gewinnen, nach welcher in anderen Bundesgesetzen vorgesehene Befreiungen von bundesgesetzlich geregelten Abgaben nicht für die Kommunalsteuer gelten.

Streitentscheidend ist im Beschwerdefall, wovon die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zutreffend ausgehen, die Frage, ob die von der beschwerdeführenden Partei unterhaltene Werksküche von der belangten Behörde rechtlich zutreffend als Betrieb gewerblicher Art der beschwerdeführenden Körperschaft des öffentlichen Rechtes nach Maßgabe der Bestimmungen des § 2 KStG 1988 angesehen werden durfte.

Die beschwerdeführende Partei meint, der Betrieb ihrer Werksküche diene nicht ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht im Sinne der Bestimmung des § 2 Abs. 1 Teilstrich 2 KStG 1988. Die Ausgabe von Mittagessen an Dienstnehmer stelle sich als Ausfluss hoheitlicher Verwaltungsaufgaben im Sinne des § 2 Abs. 5 KStG 1988 dar. Sei doch der Küchenraum samt dem dazugehörigen Speisesaal primär in Erfüllung arbeits- und dienstrechtlicher Vorschriften eingerichtet worden. Nach einer näher genannten Arbeitnehmerschutzbestimmung sei der Arbeitgeber verpflichtet, den Arbeitnehmern Aufenthaltsräume mit Sitzgelegenheiten und Tischen in ausreichender Anzahl zur Einnahme von Mahlzeiten sowie Einrichtungen zum Wärmen von mitgebrachten Speisen und Getränken zur Verfügung zu stellen. Diese Verpflichtung erfülle die beschwerdeführende Partei mit der Einrichtung der Werksküche. Auch die Richtlinien des Hauptverbandes über die Gewährung von Sozialleistungen sähen die Gewährung verbilligter Mahlzeiten zur Verköstigung der Bediensteten am Arbeitsplatz und die Gewährung freier oder verbilligter alkoholfreier Getränke zum Verbrauch im Betrieb vor. Es hätten ja auch nur die Mitarbeiter der beschwerdeführenden Partei die Möglichkeit zur Konsumation einer warmen Mittagsmahlzeit. Eine dienstorganisatorische Maßnahme, die keinerlei wirtschaftliche Vorteile für die Anstalt bringe, sondern lediglich der reibungslosen Abwicklung des Dienstbetriebes diene, könne als nachhaltige privatwirtschaftliche Tätigkeit nicht beurteilt werden, sondern werde im Rahmen der hoheitlichen Verwaltungsaufgaben durchgeführt. Das Fehlen einer Verpflichtung der Arbeitnehmer, von der durch die Werksküche eingeräumten Gelegenheit Gebrauch zu machen, könne das Vorliegen einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit nicht begründen. Selbstversorgungsbetriebe zählten auch nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Februar 1980, 520/79, nicht zum Unternehmensbereich, da es ihnen an der für die Unternehmereigenschaft grundlegenden Voraussetzung der Einnahmenerzielung fehle. Auch die Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen (gemeint: im Sinne der Bestimmung des § 2 Abs. 1 Teilstrich 3 KStG 1988) liege nicht vor, weil die Essensausgabe keinesfalls der Erzielung von Einnahmen diene und auch andere wirtschaftliche Vorteile durch sie nicht erreicht würden. Im Vordergrund stehe vielmehr die Erfüllung arbeits- und dienstrechtlicher Pflichten, welche sich aus der Erfüllung hoheitlicher Aufgaben ergäben. Es liege in Wahrheit eine reine Sozialeinrichtung vor (rund 71 % der Kosten würden vom Dienstgeber getragen), bei der schon von der Zielsetzung her keinerlei wirtschaftliche Vorteile, sondern "eine gesetzeskonforme Versorgung der Dienstnehmer" beabsichtigt sei.

Soweit die beschwerdeführende Partei mit diesem Vorbringen das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzung des § 2 Abs. 1 Teilstrich 3 KStG 1988 bestreitet, steht einem Erfolg dieses Vorbringens der Umstand entgegen, dass mit dem Betrieb der Werksküche (auch) Einnahmen erzielt werden, indem die Essensbons an die Dienstnehmer von der beschwerdeführenden Partei entgeltlich abgegeben werden. Dass die mit der Einrichtung der Werksküche verbundenen Ausgaben die durch den Verkauf des Essensbons erzielten Einnahmen beträchtlich übersteigen, ändert am Vorliegen einer Erzielung von Einnahmen nichts, weil die Absicht zur Erzielung eines Gewinns für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes nach § 2 Abs. 1 vorletzter Satz KStG 1988 nicht gefordert wird, sodass ein Betrieb gewerblicher Art auch dann vorliegt, wenn Leistungen unter den Selbstkosten erbracht werden (siehe Taucher, a.a.O., Anm. 150 zu § 3 KommStG 1993, mit dem Hinweis auf Bauer/Quantschnigg, a.a.O., Tz 33/1 zu § 2 KStG 1988). Von einer auf die Erzielung von Einnahmen gerichteten Tätigkeit durch den von einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes geführten Betrieb ist dann zu sprechen, wenn die Einnahmen - unabhängig von den Ausgaben - eine Höhe erreichen, die für eine Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewicht spricht (siehe Fellner, KommStG, § 3, Rz 92). Nach den Angaben des Leiters der Rechtsabteilung der beschwerdeführenden Partei im Verwaltungsverfahren erzielte die beschwerdeführende Partei aus dem Werksküchenbetrieb im Jahre 1995 Einnahmen in Höhe von S 1,260.000,--. Bei tatsächlich erzielten Einnahmen in einer solchen Höhe kann vom Fehlen der im § 2 Abs. 1 Teilstrich 3 KStG 1988 definierten Voraussetzung des Dienens der Einrichtung zur Erzielung von Einnahmen ebenso wenig gesprochen werden wie vom Fehlen der im § 2 Abs. 1 Teilstrich 2 KStG 1988 geforderten

Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht. Der Verwaltungsgerichtshof verkennt dabei nicht, dass die mit dem Werksküchenbetrieb verbundenen Ausgaben (der Leiter der Rechtsabteilung der beschwerdeführenden Partei nannte im Verwaltungsverfahren für das Jahr 1995 einen Gesamtkostenbetrag von S 6,564.000,--) die erzielten Einnahmen um ein Mehrfaches übersteigen, woraus der Charakter der mit der Einrichtung der Werksküche angebotenen Leistung als Sozialleistung der beschwerdeführenden Partei für ihre Arbeitnehmer ausreichend deutlich wird. Entgegen der von der beschwerdeführenden Partei vorgetragenen Auffassung ändert die Eigenschaft der mit der Werksküche angebotenen Leistung als wirtschaftlich verlustbringende Sozialleistung rechtlich nichts daran, dass diese Tätigkeit (auch) der Erzielung von Einnahmen dient. Nur unentgeltlich erbrachte Leistungen erfüllen den Tatbestand ihres Dienens zur Erzielung von Einnahmen nicht (siehe das hg. Erkenntnis vom 28. November 1980, 1709/77); auf das Verhältnis von Einnahmen zu Ausgaben hingegen kommt es nicht an (siehe Taucher, a.a.O., Anm. 152 f zu § 3 KommStG 1993, mit den dort angegebenen Nachweisen). Aus dem von der beschwerdeführenden Partei ins Treffen geführten hg. Erkenntnis vom 23. Februar 1980, Slg. N.F. Nr. 5460/F, ist für sie nichts zu gewinnen, weil in diesem Erkenntnis keine von den angestellten Erwägungen abweichende Auffassung vertreten, sondern nur klar gestellt wurde, dass im Lichte der dort anzuwendenden Rechtsvorschrift des Umsatzsteuergesetzes 1972 am Erfordernis einer Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen festzuhalten sei. Vom Bundesminister für Finanzen in Erlässen geäußerte Rechtsansichten stellen keine für den Verwaltungsgerichtshof beachtliche Rechtsquelle dar. Im Übrigen wird allerdings in der von der beschwerdeführenden Partei angeführten Fundstelle ohnehin die Ansicht geäußert, dass auch ein so genannter Selbstversorgungsbetrieb Teil des Unternehmens der Körperschaft öffentlichen Rechtes werde, wenn auch noch so geringfügige Einnahmen erzielt würden (siehe den Nachweis bei Taucher, a.a.O., Anm. 152 zu § 3 KommStG 1993).

Es vermag der Verwaltungsgerichtshof der beschwerdeführenden Partei aber auch in ihrer Auffassung nicht zu folgen, die Einrichtung der Werksküche sei ihrer Tätigkeit im Rahmen der Hoheitsverwaltung zuzuordnen. Für die Annahme eines Hoheitsbetriebes im Sinne des § 2 Abs. 5 KStG 1988 kommt es darauf an, dass die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient. Darunter ist die Erfüllung von Aufgaben durch eine Körperschaft öffentlichen Rechtes zu verstehen, die ihr in ihrer Eigenschaft als Träger der öffentlichen Gewalt eigentümlich und vorbehalten sind, sei es, dass sie ihr ausdrücklich durch die Rechtsordnung zugewiesen sind oder dass sie sich aus ihrem allgemeinen Aufgabenkreis ergeben (vgl. neben dem bereits zitierten hg. Erkenntnis vom 28. November 2000, 99/14/0132, auch die hg. Erkenntnisse vom 21. Juli 1998, 97/14/0056 und 97/14/0082, sowie das ebenso bereits zitierte hg. Erkenntnis vom 28. November 1980, 1709/77). Nun kann gewiss nicht gesagt werden, dass die Verköstigung von Dienstnehmern eine im öffentlichen Interesse an einer solchen Leistung gelegene Ausübung öffentlicher Gewalt darstellen würde. Der Hinweis der beschwerdeführenden Partei auf die von ihr genannte Bestimmung des Arbeitnehmerschutzrechtes kann daran nichts ändern, weil Arbeitnehmerschutzbestimmungen von jedem Arbeitgeber einzuhalten sind, wobei im Beschwerdefall hiezu noch auffällt, dass nach den Angaben des Leiters der Rechtsabteilung der beschwerdeführenden Partei den Arbeitnehmern die Einnahme mitgebrachter Speisen in den Räumen der Werksküche untersagt wurde, was das diesbezügliche Beschwerdeargument noch zusätzlich fragwürdig erscheinen lässt. Der Umstand, dass Richtlinien des Hauptverbandes der österreichischen Sozialversicherungsträger Leistungen vorsehen, wie sie von der beschwerdeführenden Partei mit ihrer Werksküche geboten werden, macht die Essensausgabe auch noch nicht zu einem Akt der Ausübung von Hoheitsgewalt. Gleiches gilt für den ins Treffen geführten Umstand, dass das Bestehen der Werksküche dem reibungslosen Ablauf des Dienstbetriebes förderlich sei. Die Verköstigung von Arbeitnehmern durch den Arbeitgeber wird nicht deswegen zu einem Akt der Ausübung von Hoheitsgewalt, weil der Gegenstand des Betriebes, in dem die Arbeitnehmer beschäftigt sind, Ausübung von Hoheitsgewalt ist.

Die aus den bislang angestellten Überlegungen gezogene Schlussfolgerung, die Werksküche der beschwerdeführenden Partei sei als Einrichtung anzusehen, die einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und zur Erzielung von Einnahmen dient, findet Bestätigung auch durch einen Blick auf den Gesetzeszweck der Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes. Dieser besteht nach einhelliger Auffassung in der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zu privaten Wirtschaftseinheiten, indem durch die Besteuerung der von Körperschaften öffentlichen Rechtes geführten Betriebe im Sinne einer Wettbewerbsneutralität der Besteuerung eine Gleichbehandlung solcher Betriebe mit privaten Unternehmen bewirkt werden soll (siehe Taucher, a.a.O., Anm. 120 zu § 3 KommStG 1993, sowie Bauer/Quantschnigg, a.a.O., Tz. 12 zu § 2 KStG 1988). Tatsächlich tritt die beschwerdeführende Partei im Verhältnis zu ihren Dienstnehmern mit der Einrichtung der Werksküche ja auch in Konkurrenz zu den gewerblichen Gastronomiebetrieben im örtlichen Nahbereich ihrer Betriebsstätte. Wie die beschwerdeführende Partei selbst einräumt, bleibt es ihren Arbeitnehmern

überlassen, ob sie vom preisgünstigen Angebot der Einnahme einer Mittagsmahlzeit in der Werksküche Gebrauch machen oder es vorziehen, sich in benachbarten Gastwirtschaften verköstigen zu lassen. Eine Unterschiedlichkeit der Besteuerung von Arbeitslöhnen der mit der Essenzzubereitung und -ausgabe befassten Dienstnehmer zwischen jenen des Werksküchenbetriebes einerseits und jenen der Umfeldgastronomie andererseits würde eine steuerlich bewirkte Wettbewerbsbenachteiligung der Umfeldgastronomie zu Gunsten der Einrichtung der beschwerdeführenden Partei zur Folge haben. Gerade solchen Wettbewerbsverzerrungen versuchen die in Rede stehenden gesetzlichen Bestimmungen vorzubeugen. Unter diesem Gesichtspunkt trifft es auch nicht zu, dass ein Betrieb gewerblicher Art deswegen allein schon zu verneinen sei, weil er als - unbestritten Einnahmen erzielender - "Innenbetrieb" ausschließlich oder überwiegend dem Hoheitsbereich der Körperschaft öffentlichen Rechtes diene.

Schließlich stellt die beschwerdeführende Partei auch das Vorliegen einer wirtschaftlichen Selbständigkeit der Werksküche im Sinne des § 2 Abs. 1 Teilstich 1 KStG 1988 mit dem Vorbringen in Abrede, es bestünde keine "eigene Organisationseinheit bzw. Abteilung", sondern es betreue die Wirtschaftsabteilung der Hauptstelle neben ihren zahlreichen anderen Aufgaben auch diesen Bereich. Auch gebe es keine eigene Buchhaltung bzw. Kostenrechnung, sondern liege eine buchhalterische und kostenrechnungsmäßige Integration in die Rechnungsführung des Sozialversicherungsträgers vor. Auch an einer "besonderen Leitung" fehle es.

Nun hat der Verwaltungsgerichtshof zu der im Gesetz nicht näher umschriebenen Voraussetzung der wirtschaftlichen Selbständigkeit schon in seinem zur Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z. 6 KStG 1934 ergangenen Erkenntnis vom 28. September 1956, Slg. N.F. Nr. 1481/F, die Rechtsanschauung geäußert, dass es im Falle einer Anforderung völliger Selbständigkeit des Betriebes so gut wie keinen Betrieb dieser Art geben würde, sodass es genügen müsse, wenn Merkmale vorlägen, die darauf hinwiesen, dass es sich bei der geschaffenen Einrichtung um eine wirtschaftliche Einheit von einer gewissen Selbständigkeit handle; auch eine besondere Leitung oder eine in sich geschlossene Buchführung müsse nicht zwingend in jedem Fall vorliegen. Auch die diesbezüglichen Ausführungen im hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 1981, 15/1282/79, lassen eine solche Sichtweise erkennen. Im Beschwerdefall hat der Leiter der Rechtsabteilung der beschwerdeführenden Partei im Verwaltungsverfahren die Größe der mit Küche, Speisesaal und Nebenräumen für den Werksküchenbetrieb zur Verfügung stehenden Raumfläche mit 285 m² angegeben und darüber berichtet, dass der Küchenleiter im Rahmen der Wirtschaftsabteilung den Menüplan und die Einkaufslisten erstelle und mit seinen Mitarbeitern (vorgelegt wurde eine 11 Personen umfassende Liste) für die Speisenzubereitung und Speisenausgabe zuständig sei, wobei die Kontrolle der Einhaltung des Kostenrahmens durch den Küchenleiter in Zusammenarbeit mit anderen Dienstnehmern der Wirtschaftsabteilung erfolge. Die Kosten würden über drei Verrechnungskonten geführt (Lebensmitteleinkauf, Zuzahlung durch Bedienstete und Anstaltszuschuss), die am Jahresende erfolgswirksam aufgelöst würden. Eine Einsicht in die Buchhaltungsunterlagen erlaubte eine Bezifferung der Kosten ebenso wie die Angabe des im betroffenen Jahr erzielten Einnahmenbetrages. Diese von der belangten Behörde ihrer rechtlichen Beurteilung einschliessweise zu Grunde gelegten Angaben des Leiters der Rechtsabteilung der beschwerdeführenden Partei waren als ausreichend anzusehen, um dem Werksküchenbetrieb ein solches Ausmaß an wirtschaftlicher Selbständigkeit zuzubilligen, wie es im § 2 Abs. 1 Teilstich 1 KStG 1988 verlangt ist.

Soweit die beschwerdeführende Partei die Begründung des angefochtenen Bescheides zumal zur Frage der wirtschaftlichen Selbständigkeit der Werksküche, aber auch zu den übrigen Tatbestandsvoraussetzungen des § 2 Abs. 1 KStG 1988 als unzulänglich rügt, ist ihr gewiss beizupflichten. Einmal mehr ist an das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0200, zu erinnern, in welchem der Gerichtshof die methodischen Kriterien einer Bescheidbegründung klar gestellt und auf die besondere Bedeutung der Feststellung des rechtserheblichen konkreten Sachverhaltes des jeweiligen Falles hingewiesen hat. Dass die Begründung des hier angefochtenen Bescheides hinter den vom Verwaltungsgerichtshof im genannten Erkenntnis gesetzten Anforderungen weit zurück bleibt, steht außer Frage. Zur Aufhebung eines angefochtenen Bescheides führt eine Unzulänglichkeit seiner Begründung allerdings nur dann, wenn diese Unzulänglichkeit zur Folge hat, dass einem Beschwerdeführer damit die Verfolgung seiner Rechte vor dem Verwaltungsgerichtshof oder diesem die inhaltliche Prüfung einer durch den Spruch des angefochtenen Bescheides bewirkten Verletzung der verfolgten Rechte des Beschwerdeführers verwehrt bleibt (vgl. für viele etwa das hg. Erkenntnis vom 12. September 2001, 2001/13/0056, mit weiteren Nachweisen). Eine solche Relevanz des gerügten Begründungsmangels des angefochtenen Bescheides liegt im Beschwerdefall nicht vor, zumal es auch keine einander widerstreitenden Ermittlungsergebnisse gab, weshalb sowohl für die beschwerdeführende Partei in der Verfolgung

ihrer Rechte als auch für den Gerichtshof in der Prüfung des Bescheides davon auszugehen war, dass die belangte Behörde ihrem Bescheid im Sachverhaltsbereich die Angaben des Leiters der Rechtsabteilung der beschwerdeführenden Partei zu Grunde gelegt hatte.

Da auf der Sachverhaltsgrundlage dieser Angaben in deren rechtlichen Würdigung der Spruch des angefochtenen Bescheides die beschwerdeführende Partei im geltend gemachten Recht aus den dargelegten Erwägungen nicht verletzt hat, erwies sich die Beschwerde im Ergebnis als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 17. Oktober 2001

Schlagworte

Begründung Begründungsmangel Individuelle Normen und Parteienrechte Auslegung von Bescheiden und von Parteierklärungen VwRallg9/1 Individuelle Normen und Parteienrechte Rechtswirkungen von Bescheiden Rechtskraft VwRallg9/3

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1999130002.X00

Im RIS seit

05.03.2002

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at