

# TE Vwgh Erkenntnis 2001/5/29 2000/14/0195

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 29.05.2001

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §188;

KStG 1988 §1 Abs2 Z2;

KStG 1988 §2 Abs1;

KStG 1988 §2 Abs2 Z1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Urtz, über die Beschwerde des Landes Tirol und der Stadtgemeinde Innsbruck, vertreten durch Dr. Andreas König, Rechtsanwalt in Innsbruck, Maria-Theresien-Straße 13, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 17. Juni 1999 (Berufungssenat I), ZI RV-100.96/1-T 7/96, betreffend Nichtveranlagung der Körperschaftsteuer 1989 bis 1993, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführenden Parteien haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Das Land Tirol und die Stadtgemeinde Innsbruck betreiben nach einem Vertrag aus dem Jahr 1951 gemeinsam das "Tiroler Landestheater". Für die Jahre 1989 bis 1993 reichte das "Tiroler Landestheater" jeweils Körperschaftsteuererklärungen ein, in welchen Verluste in mehrstelliger Millionenhöhe erklärt wurden.

Mit einem an das "Tiroler Landestheater" gerichteten Bescheid wies das Finanzamt Innsbruck die "Anträge des Tiroler Landestheaters um Veranlagung zur Körperschaftsteuer für die Jahre 1989 bis 1993" ab. Eine Veranlagung zur Körperschaftsteuer finde nicht statt.

Begründend führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, beim "Tiroler Landestheater" handle es sich um eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, deren Gesellschafter die Stadtgemeinde Innsbruck und das Land Tirol seien. Im Hinblick auf die laufenden hohen Verluste sei die Tätigkeit für Zwecke der Ertragsteuern als Liebhaberei einzustufen. Da es sich bei der Theatergemeinschaft um eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht handle, komme eine

Veranlagung zur Körperschaftsteuer für die Gemeinschaft als solche von vornherein nicht in Frage. Ob die Gesellschafter einen Betrieb gewerblicher Art entfalten, hänge vom Bestehen einer Mitunternehmerschaft ab. Eine solche liege aber im Hinblick auf die Liebhaberei nicht vor. Mangels einer ertragsteuerlich beachtlichen Mitunternehmerschaft habe auch eine "Veranlagung" im Wege einer einheitlichen und gesonderten Feststellung nach § 188 BAO zu unterbleiben. Die Beteiligung öffentlich-rechtlicher Körperschaften sei somit nicht dem privatwirtschaftlichen Bereich der Gebietskörperschaften zuzurechnen.

Nach (näher begründeter) Ansicht des Finanzamtes bestehe weder für die Theatergemeinschaft noch für die beteiligten Gebietskörperschaften eine Möglichkeit der Befreiung von bzw. Rückerstattung der Kapitalertragsteuer.

In einer dagegen erhobenen Berufung wurde beantragt, den Sachverhalt neuerlich zu prüfen und eine Veranlagung zur Körperschaftsteuer vorzunehmen sowie die in den Jahren 1989 bis 1993 bezahlten Beträge an Kapitalertragsteuer zurückzuerstatten. Das "Tiroler Landestheater" sei ein rechtlich unselbstständiger Betrieb der beiden Gebietskörperschaften. Es sei nach dem Statut als Anstalt konzipiert und habe einen vom Statut umrissenen kulturpolitischen Auftrag. Dass die Betätigungen der Stadtgemeinde Innsbruck und des Landes Tirol dem hoheitlichen Bereich der Gebietskörperschaften zuzurechnen seien, treffe nicht zu. Die Gebietskörperschaften übten durch ihre Organe im wirtschaftlich selbstständig geführten Theaterbetrieb keine öffentliche Gewalt aus. Bei den Leistungen des "Tiroler Landestheaters" handle es sich nicht um solche, zu deren Annahme der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet wäre (Hoheitsbetrieb). Das "Tiroler Landestheater" biete vielmehr Leistungen an, die auch von anderen Institutionen angeboten würden und stehe mit deren Angebot in Wettbewerb. Die Träger des "Tiroler Landestheaters" entfalteten somit eine unternehmerische Tätigkeit, die dem privatwirtschaftlichen Bereich der Körperschaften zuzurechnen sei. Die Absicht, dabei Gewinne zu erzielen, sei bei gleichzeitiger Verfolgung gemeinnütziger Ziele nicht möglich und vom Körperschaftsteuergesetz auch nicht gefordert. Das "Tiroler Landestheater" sei somit als Betrieb gewerblicher Art im Sinn des § 2 KStG anzusehen. Der Argumentation des Finanzamtes, dass die Gebietskörperschaften des öffentlichen Rechts durch die für den Theaterbetrieb gewählte Zusammenarbeit in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts den Status als Körperschaft verliere und zum steuerlich unbeachtlichen "Gesellschafterbetrieb" würden, könne nicht gefolgt werden. Es werde dem Umstand nicht Rechnung getragen, dass eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts ihrem Wesen nach das Verhältnis der Gesellschaft zueinander regle und im Außenverhältnis nur sehr beschränkt Wirkungen entfalte. Vor diesem Hintergrund müsse für die steuerliche Beurteilung auch berücksichtigt werden, dass die Gesellschafter nicht natürliche Personen, sondern Körperschaften seien. Wenn daher die Gesellschaft keine Steuerrechtssubjektivität besitze, müssten doch die Gesellschafter als Körperschaften öffentlichen Rechts über eine solche verfügen. Dessen ungeachtet werde jedoch die Meinung vertreten, dass der weite Körperschaftsbegriff des Körperschaftsteuergesetzes eine Qualifikation des Theaterbetriebes als Körperschaft zulasse.

In einem nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde bezugnehmend auf ein am 14. März 1988 in der Sitzung des Theaterausschusses beschlossenes Statut hingewiesen, wonach das "Tiroler Landestheater" eine Anstalt des Landes Tirol und der Stadtgemeinde Innsbruck ohne eigene Rechtspersönlichkeit sei. Es wurde darauf hingewiesen, dass das "Tiroler Landestheater" zur Umsatzsteuer veranlagt und vorsteuerabzugsberechtigt sei. Es erscheine daher unverständlich, warum immer wieder vom Finanzamt mit dem Argument der Liebhaberei zur Frage der Körperschaftsteuerpflicht gearbeitet werde. Im Zusammenhang mit Betrieben gewerblicher Art - auch Mitunternehmerschaft als Betrieb gewerblicher Art - müsste stets unabhängig vom Kriterium der Gewinnerzielungsabsicht/Liebhaberei eine Beurteilung getroffen werden. Es wurde die Auffassung vertreten, dass für eine Mitunternehmerschaft nach § 2 Abs 2 Z 1 KStG die Voraussetzungen gegeben seien, wonach die Beteiligung des Landes Tirol als Betrieb gewerblicher Art dieser Gebietskörperschaft und als Beteiligung der Stadt Innsbruck als Betrieb gewerblicher Art der Stadt anzusehen sei und die Gebietskörperschaften für ihre Betriebe gewerblicher Art Steuerrechtssubjektivität im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes besäßen. Zum selben Ergebnis komme man aber auch, wenn - was dem wirtschaftlichen Erscheinungsbild viel näher komme - das Landestheater als "Einrichtung" im Sinn des § 2 Abs 1 KStG angesehen werde.

In § 1 Abs 1 des dem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beigelegten Statuts kommt zum Ausdruck, dass das "Tiroler Landestheater" entsprechend dem Theatervertrag vom 23. März 1951 vom Land Tirol und der Stadtgemeinde Innsbruck in der Form einer Theatergemeinschaft (Gesellschaft

bürgerlichen Rechts) geführt werde.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde zum Ausdruck gebracht, dass der Senat die Rechtsansicht des Finanzamtes, dass sich die Rechtsträger des "Tiroler Landestheaters", die Gebietskörperschaften Stadt Innsbruck und Land Tirol, im Theatervertrag zu einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zusammengeschlossen hätten, teile. Diese Personengesellschaft könne nach den Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes nicht Subjekt der Körperschaftsteuer sein. Weder der Verzicht auf die Entnahme von (ohnehin nicht zu erwartenden) Gewinnen bzw der Ausschluss einer sonstigen Vermögensaufteilung noch die Einsetzung eines von den Gesellschaftern beschickten "Theaterausschusses" führe nämlich dazu, dass die beteiligten Gebietskörperschaften nicht mehr Träger von Einkommen und Vermögen des Theaterbetriebes wären, zumal beide verpflichtet seien, die alljährlich auftretenden hohen Verluste zu gleichen Teilen abzudecken. Der Bezeichnung des Theaters als "Anstalt" ohne eigene Rechtspersönlichkeit im Statut vom 14. März 1988 komme nach Auffassung des Senates keine konstitutive Wirkung zu. Es könne nämlich nicht der Dispositionsbefugnis der zur Geschäftsführung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts berufenen Personen überlassen sein, in einer von ihnen beschlossenen Geschäftsordnung über das von den Gesellschaftern dem gemeinsamen Erwerb gewidmete Vermögen so zu verfügen, dass ein wirtschaftlich verselbstständigtes Zweckvermögen (eine "Anstalt") entstände, dessen Träger nicht mehr die Gesellschafter der Gesellschaft bürgerlichen Rechts wären. Das "Tiroler Landestheater" könne - körperschaftsteuerrechtlich - auch nicht als ein Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 1 Abs 2 Z 2 und § 2 KStG 1988 angesehen werden: Ein durch privatrechtlichen Vertrag begründeter, in eine privatrechtliche Gesellschaftsform gekleideter Zusammenschluss sei auch dann kein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, wenn die gemeinschaftliche Tätigkeit, würde sie lediglich durch eine der beteiligten Körperschaften ausgeübt, den Tatbestand des § 2 KStG 1988 erfüllt hätte. Bedienten sich öffentlich-rechtliche Körperschaften zur Ausübung einer erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit einer Gesellschaftsform des Privatrechts, so habe die Ertragsbesteuerung vielmehr entsprechend den für diese Gesellschaftsform geltenden Normen zu erfolgen. Gemäß § 188 Abs 1 lit b BAO seien (unter anderem) Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festzustellen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt seien. Die Beteiligung (einer Körperschaft des öffentlichen Rechts) an einer Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen seien, gelte gemäß § 2 Abs 2 Z 2 KStG als Betrieb gewerblicher Art. Ob die Beteiligungen an der zum Betrieb des "Tiroler Landestheaters" gegründeten GesbR jeweils für sich einen Betrieb gewerblicher Art (der Stadt Innsbruck bzw des Landes Tirol) bildeten, brauche im Rahmen dieses Verfahrens nicht geprüft zu werden. Denn die Beteiligungen zweier öffentlich-rechtlicher Körperschaften an einer Personengesellschaft könnten auch dann nicht zu einem "gemeinsamen" Betrieb gewerblicher Art zusammengefasst werden, wenn die beiden Körperschaften - wie hier - die einzigen Gesellschafter der Personengesellschaft seien. Der Vollständigkeit halber wies die belangte Behörde darauf hin, dass eine als Betrieb gewerblicher Art zu wertende Beteiligung einer Personengesellschaft, wie sich schon aus dem Tatbestandsmerkmal "als Mitunternehmer" ergebe, das Vorliegen einer steuerlich relevanten Einkunftsquelle im Rahmen der Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) voraussetze. Der Feststellung des Finanzamtes, aus dem Betrieb des "Tiroler Landestheaters" seien Gewinne auf Dauer gesehen nicht zu erwarten, sei in der Berufung nicht entgegengetreten worden. Eine Erstattung von Kapitalertragsteuer im Wege der beantragten Körperschaftsteueranlagung (für das "Tiroler Landestheater" als Betrieb gewerblicher Art) käme demnach nicht in Betracht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen zunächst an den Verfassungsgerichtshof gerichtete und von diesem nach Ablehnung ihrer Behandlung an den Verwaltungsgerichtshof abgetretene Beschwerde erwogen:

Die beschwerdeführenden Gebietskörperschaften erachten sich durch den angefochtenen Bescheid insofern in ihrem Recht auf gesetzmäßige Besteuerung verletzt, als gemäß § 46 EStG die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge auf die Körperschaftsteuer anzurechnen seien. Da die zu erhebende Körperschaftsteuer beim "Tiroler Landestheater" Null ergebe, sei die auf Bankeinlagen des "Tiroler Landestheaters" einbehaltene KESt antragsgemäß zu erstatten.

Von den beschwerdeführenden Gebietskörperschaften wird die im angefochtenen Bescheid zum Ausdruck gebrachte Ansicht, dass es sich bei der von ihnen gemeinsam betriebenen Theatergemeinschaft um eine Personengesellschaft, nämlich eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, handle, konkret nicht in Abrede gestellt. Vielmehr wird eingeräumt, dass eine "ertragsteuerliche Mitunternehmerschaft zweifelsfrei" zu bejahen sei. Die beschwerdeführenden Gebietskörperschaften vertreten allerdings die Ansicht, dass die belangte Behörde eine Veranlagung zur Körperschaftsteuer zu Unrecht verweigert habe, weil "das Tiroler Landestheater" ein Betrieb gewerblicher Art im Sinne

des § 2 KStG sei. Alle im Gesetz angeführten Voraussetzungen für einen solchen Betrieb gewerblicher Art lägen vor, und der vertretenen Ansicht stehe auch nicht der Umstand entgegen, dass es sich gegenständlich um einen Betrieb gewerblicher Art zweier Körperschaften des öffentlichen Rechts handle. Die belangte Behörde missverstehe das Wort "einer" im § 2 Abs 1 Satz 1 Wort Nr 4 KStG 1988 als Zahlwort, wiewohl es sich um einen unbestimmten Artikel handle.

Der Verwaltungsgerichtshof teilt die Ansicht der beschwerdeführenden Gebietskörperschaften nicht: Nach § 2 Abs 2 KStG 1988 gilt als Betrieb gewerblicher Art im Sinn des Abs 1 auch die Beteiligung an einer Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind. Dies bedeutet aber nicht, dass für den Fall, dass an einer solchen Gesellschaft - wie im gegenständlichen Fall - zwei Körperschaften des öffentlichen Rechts beteiligt sind, die Beteiligungen nur als ein gemeinsamer Betrieb gewerblicher Art zweier Körperschaften öffentlichen Rechts als Besteuerungssubjekt angenommen werden könnten. Vielmehr muss die Beteiligung jeder einzelnen Körperschaft des öffentlichen Rechts als deren jeweiliger Betrieb gewerblicher Art angesehen werden. Dies ergibt sich schon daraus, dass die Erträge der Mitunternehmerschaft auf die jeweiligen Gesellschafter - wenngleich im angesprochenen Fall nur im Rahmen deren Betriebe gewerblicher Art, nur diese und nicht die Trägerkörperschaften sind gemäß § 1 Abs 2 Z 2 KStG 1988 unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig - entsprechend den Beteiligungsausmaßen aufzuteilen sind. Körperschaftsteuersubjekte sind dementsprechend die Betriebe gewerblicher Art der Körperschaften des öffentlichen Rechts, nicht aber die Gemeinschaft bzw. Personengesellschaft, an der die Beteiligungen bestehen, als solche. Die Verweigerung der Veranlagung des "Tiroler Landestheaters" zur Körperschaftsteuer für die Jahre 1989 bis 1993 entspricht daher der Rechtslage.

Der belangten Behörde ist aber auch zuzustimmen, dass im gegenständlichen Verfahren, welches ausdrücklich auf die Veranlagung des "Tiroler Landestheaters" als Körperschaftsteuersubjekt zur Körperschaftsteuer gerichtet war, nicht die Frage zu prüfen war, ob allenfalls eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO der Theatergemeinschaft zu treffen gewesen wäre.

Der Verwaltungsgerichtshof teilt allerdings die dementsprechend nicht im Spruch des angefochtenen Bescheides, sondern nur in dessen Begründung zum Ausdruck gebrachte Ansicht der belangten Behörde nicht, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Theatergemeinschaft schon im Hinblick darauf, dass bei der Theatergemeinschaft jedenfalls Liebhaberei vorliege, nicht zu erfolgen habe. In diesem Zusammenhang wird nämlich - ungeachtet des Umstandes, dass die zweifellos auf Dauer keinen Gewinn abwerfende Tätigkeit der Theatergemeinschaft nicht von einem Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts direkt, sondern von einer aus Körperschaften des öffentlichen Rechts gebildeten Personengesellschaft, deren Beteiligungen gemäß § 2 Abs 2 Z 1 KStG 1988 als Betrieb gewerblicher Art gelten - zu berücksichtigen sein, dass im Hinblick auf § 2 Abs 1 vorletzter Satz leg. cit bei Betrieben gewerblicher Art Liebhaberei auf dem Gebiet der Körperschaftsteuer nicht anzunehmen sein wird.

Aus den oben angeführten Gründen erweist sich die Beschwerde jedoch als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

Wien, am 29. Mai 2001

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2001:2000140195.X00

**Im RIS seit**

24.10.2001

**Zuletzt aktualisiert am**

17.05.2013

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

© 2024 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)