

# TE Vwgh Erkenntnis 2009/3/4 2006/15/0071

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 04.03.2009

## Index

E3L E09301000;  
E6J;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
72/01 Hochschulorganisation;

## Norm

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art4 Abs5;  
61997CJ0408 Kommission / Niederlande;  
61998CJ0260 Kommission / Griechenland;  
61998CJ0446 Fazenda Publica / Camara Municipal do Porto VORAB;  
KommStG 1993 §3 Abs1;  
KommStG 1993 §3 Abs3;  
KStG 1988 §2 Abs1;  
KStG 1988 §2 Abs5;  
UniAkkG 1999 §1 Abs1;  
UniAkkG 1999 §2 Abs1 Z1;  
UniAkkG 1999;  
UniversitätsG 2002 §1;  
UniversitätsG 2002;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der Landeshauptstadt Linz, vertreten durch den Bürgermeister, Rathaus, Hauptplatz 1, 4041 Linz, gegen den Bescheid der oberösterreichischen Landesregierung, vom 23. Mai 2005, Gem- 524457/6-2005-Sto/Shz, betreffend Kommunalsteuer, (mitbeteiligte Partei: A, vertreten durch Leitner + Leitner GmbH & Co KEG, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 4040 Linz, Ottensheimer Straße 30, 32 und 36), zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Das Kostenbegehr wird abgewiesen.

## Begründung

Streitgegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens ist die Kommunalsteuerpflicht der mitbeteiligten, mit Landesgesetz vom 5. Februar 2003, LGBI. für Oberösterreich Nr. 14, u.a. zum Betrieb einer Privatuniversität errichteten Körperschaft öffentlichen Rechts.

In der Niederschrift vom 15. Juni 2004 über das Ergebnis einer Kommunalsteuernachschauführung wurde festgehalten, dass die mitbeteiligte Partei seit ihrer Akkreditierung zur Privatuniversität (mit Bescheid vom 19. Jänner 2004) keine Kommunalsteuer mehr bezahle. Da der Betrieb einer Privatuniversität nicht als hoheitliche Tätigkeit im Sinne des Art. 14 Abs. 1 B-VG zu betrachten sei, bestehe nach wie vor Kommunalsteuerpflicht. Der Magistrat der beschwerdeführenden Landeshauptstadt schloss sich der Ansicht des Prüfers an, ging vom Bestehen eines Betriebes gewerblicher Art aus und schrieb für den Zeitraum 16. Februar 2004 bis 31. Mai 2004 Kommunalsteuer und einen entsprechenden Säumniszuschlag vor.

Die mitbeteiligte Partei erhob Berufung, in der sie ihre im Rahmen der Privatuniversität erbrachte Tätigkeit als hoheitlich beurteilte. Die im Universitäts-Akkreditierungsgesetz festgelegten Ziele seien vom Bund als Träger der staatlichen Universitäten vorgegeben, weshalb die Akkreditierung einen Status vermittele, der dem einer staatlichen Universität entspreche. Da die Aufgabenerfüllung an staatlichen Universitäten gemäß § 1 UG 2002 abgabenrechtlich einen Hoheitsbetrieb begründe, sei auch die einer staatlichen Universität vergleichbare Aufgabenerfüllung durch eine als Privatuniversität akkreditierte Körperschaft öffentlichen Rechts als Hoheitsbetrieb zu qualifizieren.

Mit Bescheid des Stadtsenates vom 15. November 2004 wurde der Berufung keine Folge gegeben. Einrichtungen auf Grund des Fachhochschulgesetzes oder des Universitäts-Akkreditierungsgesetzes komme kein Gesetzesauftrag des gesetzlichen Schulerhalters und damit keine Imperiumsgewalt zu. Das Universitäts-Akkreditierungsgesetz ermögliche es einem beliebigen Rechtsträger, über seinen Wunsch hin lediglich vorübergehend die Bezeichnung als Privatuniversität zu führen, lasse ihm aber nicht auf Dauer den Rechtsstatus einer Universität zukommen. Für einen Betrieb gewerblicher Art sei die Absicht, damit Gewinn zu erzielen, nicht erforderlich. Es genüge die Erzielung von Einnahmen. Solche lägen - dem Voranschlag für 2004 seien erwartete Einnahmen u.a. aus Schul- und Kursgebühren in Höhe von 215.000 EUR zu entnehmen - im Beschwerdefall vor.

In ihrer dagegen erhobenen Vorstellung entgegnete die mitbeteiligte Partei, dass zur Beantwortung der Frage, ob hoheitliches oder privatwirtschaftliches Handeln vorliege, entgegen der Ansicht des Stadtsenates nicht auf formelle Kriterien und verwaltungsrechtliche Grundsätze, sondern auf die inhaltliche Ausgestaltung der Tätigkeit und auf abgabenrechtliche Grundsätze abzustellen sei. Dass von privaten Rechtsträgern geführte Privatuniversitäten nicht als Hoheitsbetriebe vom Unternehmensbereich des § 3 KommStG 1993 ausgenommen seien, habe seinen Grund darin, dass es sich um private Rechtsträger handle. Im gegenständlichen Zusammenhang kenne das Steuerrecht keine Rechtsformneutralität. Die gleiche Tätigkeit sei - von einer Körperschaft öffentlichen Rechts ausgeübt - als hoheitliche Tätigkeit von der Abgabepflicht befreit, unterliege aber - von einem privaten Rechtsträger ausgeübt - der Abgabepflicht. Diese Wirkungen zeigten sich auch im Rahmen von Ausgliederungen hoheitlicher Tätigkeiten auf private Rechtsträger, wodurch es zu einem "Hineinwachsen" in die Steuerpflicht komme. Darüber hinaus würden auch Forschungsanstalten von Körperschaften kraft gesetzlicher Anordnung in § 2 Abs. 5 KStG 1988 als Hoheitsbetriebe gelten. Dabei handle es sich um eine gesetzliche Fiktion, sodass auch dann ein Hoheitsbetrieb vorliege, wenn die Forschungsanstalt privatwirtschaftliche Tätigkeiten entfalte. Die gegenständliche Privatuniversität erfülle Aufgaben, die "in der Auseinandersetzung und Weiterentwicklung von Kunst" lägen, sodass sie auch als Forschungsanstalt qualifiziert werden könne. Im Übrigen diene die Privatuniversität Studienzwecken, die der als hoheitlich zu qualifizierenden Lehre zuzurechnen seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Vorstellung Folge gegeben, der Bescheid des Stadtsenates aufgehoben und die Angelegenheit zur neuerlichen Entscheidung an die beschwerdeführende Landeshauptstadt verwiesen.

Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens und der maßgebenden Rechtslage begründete die belangte Behörde ihre Entscheidung im Wesentlichen damit, dass die Tätigkeit der gegenständlichen Privatuniversität in den Bereichen Forschung und Lehre - wie sich aus deren Akkreditierung ergebe - durchaus mit einer (Kunst)Universität nach dem Universitätsgesetz 2002 vergleichbar sei. Folglich könne sich die belangte Behörde der Ansicht der Abgabenbehörde, wonach es sich bei der mitbeteiligten Partei nur um eine rechtlich und rangmäßig aufgewertete Musikschule handle, nicht anschließen. Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die Abhaltung der im Akkreditierungsbescheid konkret angeführten Studien- und Universitätslehrgänge sowie die wissenschaftliche Forschung im Sinne der Erschließung der

Künste gerade zu jenen Aufgaben zählten, welche der mitbeteiligten Partei durch (das eingangs erwähnte) Landesgesetz ausdrücklich zugewiesen worden seien. Nach Auffassung der belangten Behörde stelle die gegenständliche Privatuniversität keinen Betrieb gewerblicher Art im Sinn des § 2 Abs. 1 KStG 1988 dar, sodass die Kommunalsteuerpflicht der juristischen Person des öffentlichen Rechts in diesem Rahmen zu verneinen sei.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die von der Landeshauptstadt Linz erhobene Parteienbeschwerde.

Die belangte Behörde hat die Verwaltungsakten vorgelegt und ebenso wie die mitbeteiligte Partei eine Gegenschrift erstattet:

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 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.

Das Unternehmen umfasst gemäß § 3 Abs. 1 KommStG 1993 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.

Gemäß § 3 Abs. 3 KommStG 1993 sind die Körperschaften des öffentlichen Rechts - abgesehen von bestimmten, im zweiten Satz der Vorschrift genannten (gegenständlich nicht relevanten) Fällen -

nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig.

Im Beschwerdefall ist von den Merkmalen eines Betriebes gewerblicher Art ausschließlich das Vorliegen einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit strittig.

Die beschwerdeführende Landeshauptstadt verweist auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Juli 1998, 97/14/0082, das jene Musikschule betroffen habe, aus der die gegenständliche Privatuniversität hervorgegangen sei. Auch der Betrieb einer Privatuniversität stelle eine privatwirtschaftliche und keine hoheitliche Tätigkeit dar. Die rechtliche und studienmäßige Aufwertung der Musikschule zu einer Privatuniversität könne nicht aus einer bisher privatwirtschaftlichen Tätigkeit eine hoheitliche Tätigkeit machen.

Dem tritt die mitbeteiligte Partei mit Ausführungen zur Vergleichbarkeit von Privatuniversitäten mit staatlichen Universitäten wie folgt entgegen:

"Der Umstand, dass für juristische Personen des Privatrechts Steuerpflicht besteht, vermag demnach nicht die Steuerpflicht für die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts geführten Privatuniversitäten zu begründen. Vielmehr ist davon auszugehen, dass angesichts des hoheitlichen Charakters der von den nach dem Universitätsgesetz eingerichteten Universitäten entfalteten Tätigkeit und angesichts des Umstandes, dass die von staatlich zugelassenen Privatuniversitäten ausgeübten Tätigkeiten jenen staatlichen Universitäten völlig vergleichbar sind, zu folgern, dass nach den für die öffentliche Hand geltenden Besteuerungsgrundsätzen eine unterschiedliche steuerliche Behandlung vergleichbarer, von unterschiedlichen Körperschaften öffentlichen Rechts ausgeübter Tätigkeiten nicht begründet werden kann. Ist die von bestimmten juristischen Personen des öffentlichen Rechts entfaltete Tätigkeit nach der Rechtsordnung als diesen Körperschaften eigentlich und vorbehalten zu qualifizieren, gilt dies auch für vergleichbare Tätigkeiten anderer Körperschaften öffentlichen Rechts. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Zulassung für diese Tätigkeit staatlich reguliert ist."

Nach § 2 Abs. 5 KStG 1988, auf den das Kommunalsteuergesetz 1993 verweist, liegt eine privatwirtschaftliche Tätigkeit 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.

Der - gegenständlich zweifelsfrei nicht vorliegende - Annahmezwang ist zwar ein bedeutsames Kennzeichen, aber nicht das einzige Merkmal hoheitlicher Tätigkeit. Entscheidend ist, ob der Betrieb "der Ausübung öffentlicher Gewalt" dient (vgl. mit weiteren Nachweisen Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG 1988, § 2 Tz. 42 und 42/1).

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die Abgrenzung zur grundsätzlich nicht der Steuerpflicht unterliegenden hoheitlichen Tätigkeit der öffentlichen Hand dahin gehend gefunden, dass unter Ausübung öffentlicher

Gewalt Tätigkeiten zu verstehen sind, durch die die Körperschaft öffentlichen Rechts Aufgaben erfüllt, die ihr in ihrer Eigenschaft als Träger der öffentlichen Gewalt eigentlich und vorbehalten sind. Die Aufgaben können dabei ausdrücklich durch die Rechtsordnung übertragen sein oder sich aus dem allgemeinen Aufgabenbereich der Körperschaft öffentlichen Rechts ergeben (vgl. mit weiteren Hinweisen das hg. Erkenntnis vom 17. November 2005, 2001/13/0239).

Für den Bereich der Umsatzsteuer hat der EuGH wiederholt ausgesprochen, dass es sich bei Tätigkeiten "im Rahmen der öffentlichen Gewalt" um solche handelt, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausüben. Dies ist der Fall, wenn die Ausübung dieser Tätigkeit das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen umfasst; nicht dazu gehören Tätigkeiten, die sie unter den gleichen Bedingungen ausüben wie private Wirtschaftstreibende. Unerheblich ist, ob die Tätigkeit in Wahrnehmung von Aufgaben besteht, die aus Gründen des Gemeinwohls durch Gesetz zugewiesen und geregelt sind. Ausschlaggebend sind die konkreten Ausübungsmodalitäten der Tätigkeiten (vgl. mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des EuGH das hg. Erkenntnis vom 20. Jänner 2005, 2000/14/0203).

Der wissenschaftliche Lehr- und Forschungsbetrieb an universitären Einrichtungen des Bundes oder von diesem gerade für diese Zwecke errichteter Körperschaften des öffentlichen Rechts ist grundsätzlich eine hoheitliche Tätigkeit (vgl. das hg. Erkenntnis vom 7. Juni 2001, 98/15/0172). Mit dem Universitäts-Akkreditierungsgesetzes 1999 - UniAkkG, BGBl. I Nr. 168/1999, wurde erstmals eine Rechtsgrundlage dafür geschaffen, neben den staatlichen Universitäten, privatwirtschaftlich Universitäten zu betreiben. Als Privatuniversitäten können gemäß § 1 Abs. 1 und § 2 Abs. 1 Z. 1 UniAkkG juristische Personen akkreditiert werden, die ihren Sitz in Österreich haben und die nicht auf Grund einer anderen österreichischen Rechtsvorschrift als postsekundäre Bildungseinrichtung anerkannt sind. Es kann sich dabei um juristische Personen des Privatrechts oder des öffentlichen Rechts - ausgenommen vom Bund errichtete Körperschaften - handeln (vgl. Perthold-Stoitzner ua, Universitäts-Akkreditierungsgesetz, 34).

Während die Aktivitäten von Universitäten - insbesondere auf Grund der Befugnis zur Bescheiderlassung - weitgehend dem Hoheitsbereich zugeordnet werden (vgl. Rebhahn in Strasser, Untersuchungen zum Organisations- und Studienrecht, 40f; sowie zur Rechtslage nach dem Universitätsgesetz 2002, Krejci, Haftungsfragen zum Universitätsgesetz 2002, 17), handelt es sich bei der Tätigkeit von Privatuniversitäten um solche privatwirtschaftlicher Natur. Bei Gleichwertigkeit der angebotenen Studien mit Studien an den staatlichen Universitäten dürfen die Privatuniversitäten akademische Grade verleihen (§ 2 Abs. 2 UniAkkG) und werden insoferne als "Beliehene" hoheitlich tätig (vgl. Hummer, Der tertiäre Sektor im "Europäischen Hochschul- und Forschungsraum" Doktoratsstudien - Sinn, Motivation und Rahmenbedingungen, zfhR 2004, 79).

Der privatwirtschaftliche Charakter von nach dem UniAkkG akkreditierten Bildungseinrichtungen erfährt keine Änderung, wenn wie im Beschwerdefall als Betreiber eine durch Landesgesetz errichtete Körperschaft öffentlichen Rechts auftritt. Der Betrieb von Privatuniversitäten ist Körperschaften öffentlichen Rechts weder eigentlich noch vorbehalten, sondern - soweit es sich nicht um vom Bund errichtete Körperschaften handelt (vgl. § 8 UniAkkG) - rechtlich lediglich erlaubt. Auch der mitbeteiligten Partei ist der Betrieb einer Privatuniversität nicht als Träger der öffentlichen Gewalt übertragen. Die mitbeteiligte Partei tritt insofern vielmehr als Träger von Privatrechten auf und steht mit ihrer Tätigkeit in Konkurrenz zu anderen Privatrechtsträgern. In diesem Sinn wird im Akkreditierungsbescheid vom 19. Jänner 2004 auch angeordnet, dass die Zulassung der Studierenden zu den Studienprogrammen durch Vertrag zu erfolgen habe. Die im Verwaltungsverfahren aufgezeigte hohe, mit internationalen Standards vergleichbare Qualität des Lehr- und Studienangebots impliziert gleichfalls kein hoheitliches Handeln, sondern das Erfüllen jener Qualitätskriterien, die nach dem UniAkkG vorausgesetzt werden. Vor diesem Hintergrund fehlt den diesbezüglichen Ausführungen der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens von vornherein die Entscheidungsrelevanz. Entscheidend ist nach dem Gesagten, dass der Betrieb einer Privatuniversität im Sinne des UniAkkG dem Bereich der Privatwirtschaftsverwaltung zuzuordnen ist.

Indem die belangte Behörde vom Vorliegen einer hoheitlichen Tätigkeit ausgegangen ist, hat sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet. Sie hat damit Rechte der Beschwerdeführerin, die gemäß § 74 Abs. 5 des Statutes der Landeshauptstadt Linz, LGBl. Nr. 7/1992, an die Rechtsansicht der Landesregierung gebunden ist, verletzt.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben. Von der durch die mitbeteiligte Partei beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBI. II Nr. 455/2008. Der von der Beschwerdeführerin beantragte Ersatz des Schriftsatzaufwandes war gemäß § 49 Abs. 1 VwGG nicht zuzusprechen, weil die beschwerdeführende Landeshauptstadt nicht durch einen Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) vertreten war. Wien, am 4. März 2009

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2009:2006150071.X00

**Im RIS seit**

24.03.2009

**Zuletzt aktualisiert am**

21.05.2013

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

© 2026 JUSLINE

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

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