



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Bw., vertreten durch Lothar Blum, 6923 Lauterach, Alter Bahnhof, vom 26. Jänner 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 9. Jänner 2004 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die berufungsführende Gemeinde hat in den Jahren 1999 bis 2001 auf einer Liegenschaft einer auf ihrem Gebiet gelegenen Pfarre eine neue Aufbahrungshalle errichtet. Die mit den Errichtungskosten in Zusammenhang stehenden Umsatzsteuern zog sie als Vorsteuern ab, die für die Aufbahrung verrechneten Aufbahrungsgebühren versteuerte sie mit dem Normalsteuersatz.

Im Zuge einer Betriebsprüfung die Jahre 1999 bis 2001 betreffend zog der Prüfer die Unternehmereigenschaft der Gemeinde hinsichtlich des Betriebes der Aufbahrungshalle in Streit. Das Vorarlberger Bestattungsgesetz, LGBl. Nr. 58/1969, 41/1996, 58/2001 (in der Folge kurz: VlbgbG), definiere in den §§ 28 und 29 Aufbahrungshallen als Bestattungsanlagen, § 28 Abs. 5 leg. cit. bestimme, dass die Errichtung und Erhaltung von Bestattungsanlagen mit Ausnahme der in § 31 und der im 2. und 3. Abschnitt des III. Hauptstückes leg. cit. geregelten Angelegenheiten der Gemeinde als Trägerin von Privatrechten obliege. § 42 leg. cit. ermögliche den Gemeinden, Friedhofsgebühren einzuheben und bestimme, dass

anstelle der in den §§ 44 bis 48 leg. cit. vorgesehenen Friedhofsgebühren keine privatrechtlichen Entgelte eingehoben werden dürfen. Gemäß § 58 leg. cit. seien die im Bestattungsgesetz geregelten Aufgaben mit Ausnahme jener der §§ 4 Abs. 2 sowie 20 solche des eigenen Wirkungsbereiches und somit hoheitlicher Natur, weshalb das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art zu verneinen sei. Die Vornahme des Vorsteuerabzuges sei daher zu verneinen.

Das Finanzamt kürzte in den im wiederaufgenommenen Verfahren neu erlassenen Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 1999 bis 2001 entsprechend diesen Feststellungen des Prüfers die Vorsteuern um die auf die Errichtung der Aufbahrungshalle entfallenden Beträge, das waren 193.273 S oder 14.045,70 € im Jahr 1999, 296.424 S oder 21.541,97 € im Jahr 2000 und 96.157 S oder 6.988 € im Jahr 2001. Die auf die Aufbahrungsgebühren entfallenden Umsatzsteuern setzte es aber dennoch fest, weil laut Feststellung des Prüfers die Gemeinde über die Aufbahrungsgebühren mit Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis abgerechnet hatte und die ausgewiesenen Umsatzsteuern somit gemäß § 11 Abs. 12 UStG aufgrund der Rechnung schuldete.

Gegen diese Bescheide erhob die Berufungswerberin mit Schriftsatz vom 15. Jänner 2004 Berufung, die ihre steuerliche Vertretung wie folgt begründete: Eine hoheitliche Tätigkeit liege gemäß § 2 Abs. 5 KStG 1988 vor, wenn sie der öffentlichen Gewalt diene. Eine Ausübung öffentlicher Gewalt sei immer dann anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handle, zu deren Annahme der Leistungsempfänger aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet sei. Wesentlichstes Kriterium für die Einstufung einer Tätigkeit als "hoheitlich" sei somit der Annahmewang. Ein solcher liege gegenständlich nicht vor. Die Nutzung einer gemeindeeigenen Leichenhalle sei nicht verpflichtend. Gemäß § 16 Abs. 2 VlbGBG können die Gemeinde im Falle, dass eine Leichenhalle zur Verfügung stehe, mit Verordnung für das gesamte Gemeindegebiet anordnen, dass jede Leiche unverzüglich nach Durchführung der Totenbeschau in diesen Raum gebracht werde. In diesem Falle dürfe außerhalb eines solchen Raumes eine Leiche nur mit Genehmigung des Bürgermeisters aufgebahrt werden. Die Genehmigung sei zu erteilen, wenn durch eine solche Aufbahrung schutzwürdige Interessen wie Sicherheit, Verkehr, Gesundheit oder Pietät nicht verletzt würden. Damit fehle das für die Annahme einer hoheitlichen Tätigkeit wesentliche Merkmal des Annahmewanges. Schon daraus sei ersichtlich, dass die Aufbahrung von Leichen keine hoheitliche Tätigkeit darstelle. Wie bei allen Gebietskörperschaften gebe es innerhalb des eigenen Wirkungsbereiches der Gemeinden sowohl hoheitliche als auch privatwirtschaftliche Tätigkeiten. Somit könne aus dem Umstand, dass die in § 58 VlbGBG genannten Aufgaben als solche des eigenen Wirkungsbereiches bezeichnet würden, noch nicht auf eine hoheitliche Tätigkeit geschlossen werden. Da hinsichtlich der Aufbahrungshalle nicht von einer hoheitlichen Tätigkeit

gesprachen werden könne und auch die übrigen Voraussetzungen vorlägen, stehe der Vorsteuerabzug von den Herstellungskosten der neuen Aufbahrungshalle zu.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 17. August 2005 als unbegründet ab.

Nach einem Antrag der Berufungswerberin wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Diese gab der Berufung mit Entscheidung vom 27. April 2006, RV/0035-F/06, statt.

Zur Begründung ihrer Entscheidung führte diese aus: Ob eine Tätigkeit öffentlicher Gewalt vorliege, sei nach der österreichischen Rechtsprechung anhand mehrerer Kriterien zu beurteilen. Der im § 2 Abs. 5 KStG genannte Annahmezwang sei dabei nur ein Indiz für die Ausübung öffentlicher Gewalt. Ausübung öffentlicher Gewalt sei jedenfalls anzunehmen, wenn der eigentliche Leistungsaustausch, der zu beurteilen sei, als hoheitliche Tätigkeit anzusehen sei; das sei nicht der Fall, wenn die Körperschaft öffentlichen Rechts sich hier desselben Instrumentariums bediene wie ein Privater. Ausübung öffentlicher Gewalt liege nach österreichischem Verständnis auch vor, wenn eine Tätigkeit einer Körperschaft eigentümlich und vorbehalten sei. Das könne sich auch aus einer öffentlich-rechtlichen Zuweisung dieser Aufgabe, aber auch aus dem Aufgabenkreis ergeben, der der Körperschaft öffentlichen Rechts nach Verkehrs- und Staatsauffassung zukomme (vgl. Ruppe, UStG³, § 2 Tz 186).

Gemäß § 16 Abs. 2 VlbBG könne, wenn der Gemeinde ein für die Unterbringung von Leichen geeigneter und hiefür bestimmter Raum (Leichenhalle, Leichenkammer, Obduktionsraum) zur Verfügung stehe, die Gemeindevertretung mit Verordnung für das gesamte Gemeindegebiet oder für Teile desselben anordnen, dass jede Leiche unverzüglich nach Durchführung der Totenbeschau in einen solchen Raum zu bringen sei. In diesem Fall dürfe außerhalb eines solchen Raumes nur mit Genehmigung des Bürgermeisters aufgebahrt werden. Die Genehmigung sei zu erteilen, wenn durch eine solche Aufbahrung schutzwürdige Interessen wie Sicherheit, Verkehr, Gesundheit oder Pietät nicht verletzt würden. Im vorliegenden Fall gebe es laut Auskunft der berufungswerbenden Gemeinde keine derartige Verordnung. Nach der Friedhofsordnung der Gemeinde aus dem Jahr 1975 stelle die Gemeinde ua. die Leichenhalle zur Leichenaufbahrung bis zu deren Bestattung zur Verfügung (§ 2 Z 1 lit a der Friedhofsordnung). Die Leichen würden, soweit es der Raum gestatte, in die Leichenhalle aufgenommen. Die Aufnahme erfolge entweder auf Wunsch der Hinterbliebenen oder auf sanitätspolizeiliche Anordnung (§ 2 Z 2 der Friedhofsordnung). Eine Leichenaufbahrung im Sterbehaus sei möglich, sofern keine sanitätspolizeilichen Bedenken, die vom Totenbeschauer festzustellen seien, bestünden (§ 2 Z 4 Friedhofsordnung). Es stehe somit nach der geltenden Friedhofsordnung bis auf die Ausnahme sanitätspolizeilicher Anordnungen in der Disposition

der Angehörigen den Verstorbenen in der Aufbahrungshalle aufbahren zu lassen oder nicht. Von einem Annahmewang könne somit keinesfalls gesprochen werden.

Weiters gehe das Finanzamt davon aus, dass die Errichtung und Betreibung einer Aufbahrungshalle den Körperschaften öffentlichen Rechts eigentümlich und vorbehalten sei und verweise in diesem Zusammenhang auf §§ 28 und 29 VlbGB. Nach § 28 Abs. 1 lit. a) leg. cit. seien Bestattungsanlagen Friedhöfe, das seien Anlagen zur Erdbestattung von Leichen und zur Beisetzung von Urnen. Gemäß § 28 Abs. 2 leg. cit. sei die Gemeinde zur Errichtung und Erhaltung eines Friedhofes verpflichtet. Diese Verpflichtung bestehe insoweit nicht, als in der Gemeinde von einer gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgemeinschaft oder deren Einrichtungen ein Friedhof für die Bestattung von Leichen zur Verfügung gestellt würde, die in der Gemeinde zu bestatten seien. Gemäß § 29 Abs. 3 leg. cit. müsse in jedem Friedhof und in jeder Feuerbestattungsanlage ein für die Aufbahrung von Leichen geeigneter und nur hiezu bestimmter Raum (Leichenhalle, Leichenkammer) vorhanden sein.

Aus diesen Bestimmungen könne kein Vorbehalt der Gemeinde zur Errichtung und Betreibung einer Aufbahrungshalle abgeleitet werden. Zwar bestehe eine Verpflichtung der Gemeinde zur Errichtung eines Friedhofes. Dies aber nur, sofern nicht in der Gemeinde von einer gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgemeinschaft oder deren Einrichtungen ein Friedhof zur Verfügung gestellt werde. Laut der Übergangsbestimmung des § 61 Abs. 1 leg. cit. dürften Bestattungsanlagen, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Gesetzes weder von einer Gemeinde noch einer gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft oder einer ihrer Einrichtungen erhalten würden, vom bisherigen Rechtsträger weiterhin erhalten werden. Aus diesen Bestimmungen ergebe sich somit, dass zwar nur die Gemeinde zur Errichtung eines Friedhofes etc. verpflichtet, nicht aber, dass nur diese zur Errichtung befugt sei. Eine Aufbahrungshalle sei aber kein Friedhof (und auch keine Bestattungsanlage). Dass in jedem Friedhof eine Aufbahrungshalle vorhanden sein müsse, bedeute daher nicht, dass diese von der Gemeinde zu errichten sei. Diese Verpflichtung treffe vielmehr den Rechtsträger des jeweiligen Friedhofes, und der könne auch eine Religionsgesellschaft und nach der Übergangsbestimmung des § 61 Abs. 1 leg. cit. auch ein anderer Rechtsträger sein. Auch der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 21.5.1990, 88/15/0038, eine Verpflichtung der beschwerdeführenden Gemeinde zur Errichtung einer Leichenhalle nach dem ähnlich gefassten Steiermärkischen Leichenbestattungsgesetz, LGBl. Nr. 32/1952, mit der Begründung verneint, dass die Verpflichtung die jeweilige Friedhofsverwaltung treffe. Hinzuweisen sei auch auf Achatz/Leitner, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung im Steuerrecht, 2. Auflage, Seite 198, die selbst bei einer bestehenden Verpflichtung zur Errichtung einer Aufbahrungshalle die Tätigkeit (Bewirtschaftung der Aufbahrungshalle) noch nicht als eine

einer Körperschaft öffentlichen Rechts eigentümliche und vorbehaltene qualifizierten, weil diese lediglich der Absicherung einer gewissen Grundversorgung diene.

Nach diesen Kriterien sei eine hoheitliche Tätigkeit der Berufungswerberin zu verneinen. Zum selben Ergebnis gelange man auch nach der im Umsatzsteuerrecht zu beachtenden 6. Mehrwertsteuerrichtlinie, RL 77/388/EWG, (im Folgenden: 6. EG-RL). Danach gelte als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit als Erzeuger, Händler oder Dienstleistender selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübe, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis (Art 4 Abs. 1 und 2 der 6. EG-RL). Nach Art 4 Abs. 5 der 6. EG-RL gälten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbrächten, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt oblägen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhöhen. Falls sie jedoch solche Tätigkeiten ausübten oder Leistungen erbrächten, gälten sie für diese Tätigkeiten oder Leistungen als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Nach der Rechtsprechung des EuGH handle es sich bei den Tätigkeiten "im Rahmen der öffentlichen Gewalt" iSv Art 4 Abs. 5 der 6. EG-RL um solche, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausübten. Dies sei der Fall, wenn die Ausübung dieser Tätigkeit das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen umfasse; nicht dazu gehörten Tätigkeiten, die sie unter den gleichen Bedingungen ausübten wie private Wirtschaftstreibende (vgl. EuGH 14.12.2000, Rs C-446/98, Rn 17 und 23). Unerheblich sei es hingegen, ob die Tätigkeit in Wahrnehmung von Aufgaben bestehe, die aus Gründen des Gemeinwohls durch Gesetz zugewiesen und geregelt seien (vgl. EuGH 12.9.2000, Rs C-260/98 und 12.9.2000, Rs C-408/97). Ausschlaggebend seien die konkreten Ausübungsmodalitäten der Tätigkeiten. Soweit Art 4 Abs. 6 der 6. EG-RL die Behandlung der Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Nichtsteuerpflichtige davon abhängig mache, dass diese "im Rahmen der öffentlichen Gewalt" tätig würden, schließe sie eine solche Behandlung für Tätigkeiten aus, die diese Einrichtungen nicht als Rechtssubjekte des öffentlichen Rechts, sondern als Rechtssubjekte des Privatrechts ausübten. Das einzige Kriterium, das eine sichere Unterscheidung dieser beiden Arten von Tätigkeiten ermögliche, sei folglich die nach nationalem Recht anwendbare rechtliche Regelung, wobei es Sache des nationalen Rechts sei, die fragliche Tätigkeit anhand dieses Kriteriums zu beurteilen.

Es seien somit die Rechtsbeziehungen hinsichtlich der Aufbahrungshalle zwischen der Gemeinde und den Benützern für die Beurteilung der Tätigkeit entscheidend. Dem Finanzamt sei darin zuzustimmen, dass die Festsetzung und Vorschreibung der Gebühren für die Aufbahrung, wie sie das VlbGBG vorsieht, für ein hoheitliches Handeln der Gemeinde spreche.

Gemäß § 42 VlbgbBG könne die Gemeindevertretung mit Verordnung (Friedhofsgebührenverordnung) Abgaben (Friedhofsgebühren) erheben. Anstelle der Friedhofsgebühren dürften keine privatrechtlichen Entgelte eingehoben werden. Zu den Friedhofsgebühren zählten auch Aufbahrungsgebühren (§ 43 lit. e VlbgbBG). § 48 leg. cit. bestimme, dass die Gebühr für die Beistellung der Leichenhalle oder der Leichenkammer zur Aufbahrung einer Leiche (Aufbahrungsgebühr) so festzusetzen sei, dass sie den durch die Beistellung der Leichenhalle oder Leichenkammer durchschnittlich erwachsenden Aufwand nicht übersteige. Nach § 50 Aus 1 leg. cit. seien die Friedhofs- und Feuerbestattungsgebühren vom Bürgermeister durch Bescheid vorzuschreiben und würden einen Monat nach Zustellung des Bescheides fällig.

Tatsächlich stellten die vom Gesetz vorgesehenen Instrumente (Verordnung und Bescheid) für die Gebührenerhebung typische Instrumente der Hoheitsverwaltung dar und wiesen auf die Ausübung öffentlicher Gewalt hin. Andererseits spreche der Umstand, dass kein Zwang zur Aufbahrung in der Aufbahrungshalle bestehe, sowie die Tatsache, dass die Gestattung zur Benützung und die Zuweisung der Halle zur Aufbahrung durch einfache Absprache zwischen Antragsteller und Gemeinden ohne Verwendung hoheitlicher Instrumente erfolge -im Unterschied dazu werde etwa eine Grabstätte mit Bescheid des Bürgermeisters zugewiesen- für eine privatrechtliche Beziehung. Hinzu komme, dass im gegenständlichen Fall die Aufbahrungsgebühren von der Gemeinde tatsächlich nicht mit Bescheid, sondern mit Rechnung vorgeschrieben worden seien. Die rechtlichen Beziehungen seien somit tatsächlich privatrechtlich und nicht hoheitlich gestaltet. Dass die Berufungswerberin mit dieser Form der Gebührenvorschreibung gegen ein Landesgesetz verstoße, vermöge an dieser Tatsache nichts zu ändern, zumal im Abgabenrecht abgabenrechtliche Fragen nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt zu beurteilen seien. Der Verwaltungsgerichtshof habe in zwei Erkenntnissen die Einstufung des Betriebes einer Leichenhalle durch eine Gemeinde als hoheitliche Tätigkeit verworfen (vgl. VwGH 21.5.1990, 88/15/0038, nach dem Steiermärkischen Leichenbestattungsgesetz und 20.1.2005, 2000/14/0203, nach dem Oberösterreichischen Leichenbestattungsgesetz). In beiden Fällen habe die Gemeinde die Leichenhalle errichtet und diese den Angehörigen gegen Verrechnung einer Gebühr zur Aufbahrung der Verstorbenen überlassen. Nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates handle es sich im berufsgegenständlichen Fall um dieselbe Tätigkeit wie in den den zitierten Erkenntnissen zugrunde liegenden Fällen. Dass in einem Fall nach dem einschlägigen Gesetz die Gebühr mit Bescheid vorzuschreiben sei, vermöge dieselbe Tätigkeit nicht zu einer hoheitlichen zu machen. Die rechtlichen Beziehungen seien daher im vorliegenden Fall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als privatrechtliche einzustufen.

Der in Rede stehende Betrieb der Aufbahrungshalle durch die Berufungswerberin sei daher überwiegend als privatwirtschaftliche Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 KStG einzustufen. Fraglich sei, ob dieser Tätigkeit auch wirtschaftliches Gewicht zukomme. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liege keine Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht vor, wenn die damit erzielten Einnahmen nicht einmal die Bagatellgrenze von 2.900 € erreichten. Diese Grenze dürfte in vorliegendem Fall wohl nicht erreicht werden (im Jahr 2001 wurden Aufbahrungsgebühren von 729,58 € erzielt). Hinsichtlich dieser Bagatellgrenze bestünden allerdings gemeinschaftsrechtliche Bedenken, weil nach der Art 4 Abs 1 der 6. EG-RL lediglich die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit, gleichgültig mit welchem Ergebnis, gefordert werde (vgl. Ruppe, UStG³, § 2 Tz 10).

Ob der in Rede stehende Betrieb der Aufbahrungshalle auch eine wirtschaftlich selbständige Einrichtung der Gemeinde iSd § 2 Abs 1 KStG sei, könne nach der vorliegenden Aktenlage nicht endgültig beantwortet werden, sei aber eher zu verneinen. Die Aufbahrung selbst werde nämlich im vorliegenden Fall in der Regel nicht durch die Gemeinde, sondern durch ein Bestattungsunternehmen durchgeführt. Die in Rede stehende Tätigkeit bestehe daher nur in der Überlassung der Aufbahrungshalle und stelle daher eine bloße Vermögensverwaltung dar, die für sich allein keine selbständige Einrichtung iSd § 2 Abs 1 KStG 1988 darstelle (Vgl. Ruppe, UStG³, § 2 Tz 173).

Unabhängig von den Voraussetzungen des § 2 KStG 1988 gälten als Betriebe gewerblicher Art im Sinne des Umsatzsteuergesetzes jedoch stets Wasserwerke, Schlachthöfe, Anstalten zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen sowie die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften (§ 2 Abs. 3 UStG 1994). Das heiße, die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken begründet auch dann einen (fiktiven) Betrieb gewerblicher Art, wenn die Tätigkeit nicht durch eine wirtschaftlich selbständige Einrichtung ausgeübt werde und nicht von wirtschaftlichem Gewicht sei (vgl. Ruppe, UStG³, § 2 Tz 193).

Die Begriffe Vermietung und Verpachtung seien gemeinschaftskonform weiter als nach innerstaatlichem Recht so auszulegen, dass sie jegliche Nutzungsüberlassung an Grundstücken umfasse, die eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd 6. EG-RL darstellten. Eine Einschränkung auf bestimmte Vertragstypen sei nicht begründet (vgl. Ruppe, UStG³, § 2 Tz 195).

Die Berufungswerberin überlasse im vorliegenden Fall die Aufbahrungshalle gegen Gebühr an Angehörige von Verstorbenen. Es liege somit eine Nutzungsüberlassung vor, die eine wirtschaftliche Tätigkeit darstelle und die, wie oben dargelegt, auch nicht im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt werde. Da der österreichische Gesetzgeber auch von der durch Art 4 Abs. 5 letzter Satz der 6. EG-RL eingeräumten Möglichkeit, die Vermietung und

Verpachtung einer Liegenschaft durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts dem Hoheitsbereich zuzuordnen, nicht Gebrauch gemacht habe (vgl. Melhardt, RdW 1997, 304), liegt somit in gemeinschaftskonformer Interpretation des § 2 Abs. 3 UStG jedenfalls eine Vermietungstätigkeit und damit ein (fiktiver) Betrieb gewerblicher Art vor.

Die Vermietungstätigkeit sei zunächst als unecht steuerbefreit gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG einzustufen. Da die Gemeinde die Umsätze steuerpflichtig behandelt habe, sei dies als Option in die Steuerpflicht gemäß § 6 Abs. 2 UStG zu werten. Es stehe daher auch der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Errichtung der Aufbahrungshalle zu.

Gegen diese Entscheidung erhob die Berufungswerberin Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof. Dieser hob die angefochtene Entscheidung mit Erkenntnis vom 4. Februar 2009, ZI. 2006/15/0220-6, wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf.

Mit dieser Bescheidaufhebung ist das Berufungsverfahren wieder offen und im fortgesetzten Verfahren neuerlich einer Entscheidung zuzuführen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mit dem zitierten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof die in der angefochtenen Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vertretene Auffassung, beim Betrieb der Aufbahrungshalle, wie er von der Gemeinde tatsächlich ausgeübt werde, handle es sich überwiegend um eine privatwirtschaftliche Tätigkeit und liege daher ein Betrieb gewerblicher Art vor, der die Berufungswerberin zum Vorsteuerabzug berechtige, nicht geteilt.

Zusammengefasst begründete er seine Entscheidung damit, dass nach dem Vorarlberger Bestattungsgesetz die Gebühr für die Inanspruchnahme der Aufbahrungshalle durch Bescheid vorzuschreiben sei. An Stelle der in diesem Gesetz geregelten Aufbahrungsgebühr dürften keine privatrechtlichen Entgelte eingehoben werden. In Ausübung der in Rede stehenden Tätigkeit, Überlassung der Aufbahrungshalle gegen Entgelt, habe die Gemeinde das Entgelt mit Bescheid vorzuschreiben. Diese Anordnung der zwingenden Bescheiderlassung werde gemäß § 28 Abs. 5 leg. cit. ausdrücklich von den Angelegenheiten der Gemeinde als Trägerin von Privatrechten ausgenommen. Diese gesetzlich vorgesehene Rechtsform des Handelns der Gemeinde lasse eine Beurteilung dieser Tätigkeit als privatwirtschaftlich nicht zu (vgl. Walter, u.a., Grundriss des österr. Bundesverfassungsrechts, 10. Auflage, Tz. 560 ff).

Die belangte Behörde sei zu einem gegenteiligen Ergebnis gekommen, weil sie nicht auf die im Bestattungsgesetz vorgesehenen Modalitäten der Ausübung der Tätigkeit abgestellt habe, sondern auf das tatsächliche, gesetzwidrige Verhalten der Gemeinde, die an Stelle der Gebührenvorschreibung mit Bescheid mit (privatrechtlicher) Rechnung vorgehe.

Der Umstand, dass die Gemeinde aus Vereinfachungsgründen zunächst keinen Bescheid zu erlassen pflege, berechne die belangte Behörde indessen nicht, von einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit auszugehen, zumal das Bestattungsgesetz eine Bescheiderlassung vorsehe. Werde aber die Tätigkeit "im Rahmen der öffentlichen Gewalt" ausgeübt, unterliege sie nicht der Umsatzsteuer gemäß Art. 4 Abs. 5 Unterabsatz 1 6. EG-RL. Nach dem Umsatzsteuergesetz 1994 sei Unternehmereigenschaft einer Gemeinde einerseits anzunehmen, wenn es sich bei der Tätigkeit um einen Betrieb gewerblicher Art im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes 1988 handle. Einen solchen habe die belangte Behörde zutreffend verneint. Andererseits führe auch ein sogenannter Betrieb gewerblicher Art i.S.d. § 2 Abs. 3 letzter Satz UStG 1994 zur Unternehmereigenschaft.

Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 20. Jänner 2005, 2000/14/0203 ausgesprochen, dass dem Begriff der "Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" im § 2 Abs. 3 UStG 1994 nicht die Bedeutung des gleich lautenden Begriffes in Art. 13 Teil B Buchstabe b 6. EG-RL beizumessen sei. Es sei daher an der Anknüpfung an zivilrechtliche Voraussetzungen für das Vorliegen eines Bestandsvertrages nach österreichischem Recht bei der Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG 1994 festzuhalten. Falle die von der Gemeinde ausgeübte Tätigkeit zwar unter den Begriff der Vermietung im Sinne des Art. 13 Teil B Buchstabe b 6. EG-RL, nicht aber unter den engeren Begriff der Vermietung im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG 1994, dann sei diese Tätigkeit nach dem insoweit die Ermächtigung des Art. 4 Abs. 5 Unterabsatz 4 6. EG-RL (teilweise) ausschöpfenden § 2 Abs. 3 UStG 1994 nicht unternehmerisch und als ihr im Sinne des Art. 4 Abs. 5 6. EG-RL im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegend zu behandeln (vgl. das hg. Erkenntnis vom 3. September 2008, 2003/13/0086). Da die Tätigkeit vor dem Hintergrund des Bestattungsgesetzes (im Lichte der darin vorgesehenen Gebührenvorschrift) dem Hoheitsbetrieb der Gemeinde zuzuordnen sei, scheide die Annahme eines fiktiven Betriebes gewerblicher Art ebenfalls aus.

Der Unabhängige Finanzsenat hat dieser Rechtsmeinung des Verwaltungsgerichtshofes zu folgen. Der Betrieb der Aufbahrungshalle ist daher als hoheitlich zu werten und begründet keinen Betrieb gewerblicher Art und damit insoweit keine Unternehmereigenschaft der Berufungswerberin. Es steht ihr somit auch kein Recht zum Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Errichtung der Aufbahrungshalle zu.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 11. März 2009