



## Berufungsentscheidung

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

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 1999 festgesetzt mit:		-76.525,92 €
Bemessungsgrundlagen und Steuern:		
20 % Normalsteuersatz	108.011,23 €	21.602,25 €
10 % ermäßigter Steuersatz	1.082.646,98 €	108.264,70 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern		-206.392,87 €
Umsatzsteuer		-76.525,92 €
Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2000 festgesetzt mit:		-327.707,90 €
Bemessungsgrundlagen und Steuern:		
20 % Normalsteuersatz	104.082,04 €	20.816,41 €

10 % ermäßiger Steuersatz	1.384.084,23 €	138.408,42 €
14 % ermäßiger Steuersatz	8.111,37 €	1.135,59 €
Innergem. Erwerbe 20 %	2.904,01 €	580,80 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern		-488.068,34 €
Vorsteuern aus innergem. Erwerb		580,80 €
Umsatzsteuer		-327.707,90 €
Die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2001 festgesetzt mit:		-105.173,94 €
Bemessungsgrundlagen und Steuern:		
20 % Normalsteuersatz	138.213,54 €	27.642,71 €
10 % ermäßiger Steuersatz	1.280.857,32 €	128.085,73 €
Innergem. Erwerbe 20 %	2.202,18 €	440,44 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern		-260.907,64 €
Vorsteuern aus innergem. Erwerb		-435,16 €
Umsatzsteuer		-105.173,94 €

### 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, LGBI. 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 erhab 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 Annahmezwang. 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 Annahmezwanges. 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 gesprochen 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. Zur Begründung führte es zusammengefasst aus, auch wenn keine unbedingte Verpflichtung zur Aufbahrung in der Aufbahrungshalle bestehe, ändere dies nichts daran, dass eine hoheitliche Tätigkeit vorliege. Der Annahmezwang sei nämlich nicht das wesentlichste und allein entscheidende Kriterium, um von einer Ausübung öffentlicher Gewalt zu sprechen. Eine Tätigkeit könne auch dann überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen, wenn kein Annahmezwang gegeben sei. Zudem handle der Bürgermeister bei der Erteilung der Genehmigung zur Aufbahrung außerhalb der Leichenhalle hoheitlich. Für die Annahme einer hoheitlichen Tätigkeit gehe die Rechtsprechung davon aus, dass ein öffentliches Interesse an einem Tätigwerden der Körperschaft öffentlichen Rechts bestehen müsse und die Aufgabe der Körperschaft in ihrer Eigenschaft als Trägerin öffentlicher Gewalt eigentümlich und vorbehalten sei (so z.B. VwGH 28.11.1980, 1709/77). Eigentümlich und vorbehalten sei eine Tätigkeit einer Körperschaft öffentlichen Rechts dann, wenn ihr diese Aufgabe ausdrücklich durch die Rechtsordnung zugewiesen sei oder sich diese Aufgabe aus ihrem Aufgabenkreis ergebe (so Achatz/Leitner, "Die Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts", Seite 35). Nach § 29 VlbgBG müsse auf jedem Friedhof ein für die Aufbahrung von Leichen geeigneter und nur hiezu bestimmter Raum (Leichenhalle, Leichenkammer) vorhanden sein. Friedhöfe dürften nach dem VlbgBG nur von Gemeinden, Gemeindeverbänden oder von gesetzlich anerkannten Kirchen bzw. Religionsgemeinschaften betrieben werden. Damit seien der Betrieb und die Verwaltung von Friedhöfen samt Leichenhalle den Gemeinden, Kirchen und Religionsgemeinschaften vorbehalten und durch Gesetz zugewiesen. Gemäß § 42 VlbgBG könne die Gemeindevertretung mit Verordnung Abgaben erheben und dürfen anstelle der Friedhofsgebühren keine privatrechtlichen Entgelte eingehoben werden. Die Friedhofsgebühren- und dazu zählten gemäß § 42 iVm § 48 VlbgBG auch die Aufbahrungsgebühren- seien gemäß § 50 VlbgBG durch Bescheid vorzuschreiben. Ein wesentliches Abgrenzungskriterium zwischen hoheitlicher und gewerblicher Tätigkeit einer Körperschaft öffentlichen Rechts seien die zur Aufgabenerfüllung eingesetzten Handlungsformen. Bediene sich die Körperschaft zur Erfüllung ihrer Aufgaben öffentlich rechtlicher Hoheitsakte wie z.B. Bescheide, sei die Tätigkeit zweifelsfrei dem Hoheitsbereich zuzuordnen.

Mit Schriftsatz vom 2. August 2005 stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, worin den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung Folgendes entgegengehalten wurde: Es sei richtig, dass grundsätzlich eine Verpflichtung zur Aufbahrung einer Leiche in einer Leichenhalle bestehe, wenn eine solche vorhanden sei. Daneben sei aber zu beachten, dass der Bürgermeister nach derselben Bestimmung außerhalb eines solchen Raumes unter bestimmten Voraussetzungen die Aufbahrung gestatten müsse. Nach dem Wortlaut des § 2 Abs 5 KStG 1988 sei der Annahmezwang wohl nicht das einzige, aber wesentliche Kriterium für die Prüfung der Frage, ob ein Hoheitsbetrieb vorliege oder nicht. Aber auch der Verwaltungsgerichtshof verlange in seinen Erkenntnissen, dass die betreffende Tätigkeit der Körperschaft öffentlichen Rechts in ihrer Eigenschaft als Trägerin der öffentlichen Gewalt eigentümlich und vorbehalten sei. Die Formulierung "vorbehalten" weise wieder in die Richtung, dass keine andere Institution oder Person eine identische Tätigkeit ausüben dürfe. Dies sei im vorliegenden Fall durch die gesetzlich eingeräumten Ausnahmen nicht der Fall. Da somit weder ein Annahmezwang gegeben sei noch diese Tätigkeit der Gemeinde vorbehalten sei, könne nicht von einem Hoheitsbetrieb gesprochen werden. Auch wenn der Bürgermeister bei der Erteilung der Genehmigung hoheitlich handle, so könne die Nutzung der Aufbahrungshalle durch Private nicht mehr hoheitlich sein, da diesen als solchen keine hoheitlichen Rechte zukommen könnten. Es sei richtig, dass auf jedem Friedhof ein für die Aufbahrung von Leichen geeigneter Raum vorhanden sein müsse. Der Umstand, dass ein solcher Raum vorhanden sein müsse, sage aber nichts über die Verpflichtung aus, dass nur solche Räume zur Aufbahrung von Leichen verwendet werden dürften. Die Abrechnung der Aufbahrungsgebühren erfolge auch nicht mittels Bescheid, sondern in Form einer Rechnung. Es sei darauf hinzuweisen, dass der VwGH mit Erkenntnis vom 21.5.1990, 88/15/0038, im Zusammenhang mit dem steirischen Bestattungsgesetz entscheiden habe, dass die Gebrauchsüberlassung der Aufbahrungshalle nicht zum Hoheitsbereich zähle.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob der Berufungswerberin hinsichtlich ihrer Bewirtschaftung der Aufbahrungshalle Unternehmereigenschaft zukommt oder nicht.

Die Berufungswerberin ist eine Körperschaft öffentlichen Rechts. Körperschaften öffentlichen Rechts wie die Berufungswerberin sind gemäß § 2 Abs 3 UStG 1994 nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1998), ausgenommen solche, die gemäß § 5 Z 12 KStG 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig und damit Unternehmer im Sinne des Umatzsteuergesetzes.

Gemäß § 2 Abs 1 KStG 1988 ist ein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts jede Einrichtung, die wirtschaftlich selbständige ist und ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichen Gewicht und zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und nicht der Land- und Forstwirtschaft dient.

Nach 2 Abs 5 KStG liegt eine privatwirtschaftliche Tätigkeit iSd Abs 1 leg. cit. nicht vor, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient. 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 ua. Friedhöfe.

Ob eine Tätigkeit öffentlicher Gewalt vorliegt, ist nach der österreichischen Rechtsprechung anhand mehrerer Kriterien zu beurteilen. Der im § 2 Abs 5 KStG genannte Annahmezwang ist dabei nur ein Indiz für die Ausübung öffentlicher Gewalt. Ausübung öffentlicher Gewalt ist jedenfalls anzunehmen, wenn der eigentliche Leistungsaustausch, der zu beurteilen ist, als hoheitliche Tätigkeit anzusehen ist; das ist nicht der Fall, wenn die Körperschaft öffentlichen Rechts sich hier desselben Instrumentariums bedient wie ein Privater. Ausübung öffentlicher Gewalt liegt nach österreichischem Verständnis auch vor, wenn eine Tätigkeit einer Körperschaft eigentümlich und vorbehalten ist. Das kann sich auch aus einer öffentlich-rechtlichen Zuweisung dieser Aufgabe, aber auch aus dem Aufgabenkreis ergeben, der der Körperschaft öffentlichen Rechts nach Verkehrs- und Staatsauffassung zukommt (vgl. Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 2 Tz 186).

Nach Meinung des Finanzamtes spricht § 16 Abs 2 VlbBG für das Vorliegen eines Zwanges zur Aufbahrung in der Aufbahrungshalle, also für einen Annahmezwang. Gemäß § 16 Abs 2 leg. cit. kann, wenn der Gemeinde ein für die Unterbringung von Leichen geeigneter und hiefür bestimmter Raum (Leichenhalle, Leichenkammer, Obduktionsraum) zur Verfügung steht, 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 ist. In diesem Fall darf außerhalb eines solchen Raumes nur mit Genehmigung des Bürgermeisters aufgebahrt werden. Die Genehmigung ist zu erteilen, wenn durch eine solche Aufbahrung schutzwürdige Interessen wie Sicherheit, Verkehr, Gesundheit oder Pietät nicht verletzt werden. Im vorliegenden Fall gibt es laut Auskunft der berufungswerbenden Gemeinde keine derartige Verordnung. Nach der Friedhofsordnung der Gemeinde aus dem Jahr 1975 stellt die Gemeinde ua. die Leichenhalle zur Leichenaufbahrung bis zu deren Bestattung zur Verfügung (§ 2 Z 1 lit a der Friedhofsordnung). Die Leichen werden, soweit es der Raum gestatte, in die Leichenhalle

aufgenommen. Die Aufnahme erfolgt entweder auf Wunsch der Hinterbliebenen oder auf sanitätspolizeiliche Anordnung (§ 2 Z 2 der Friedhofsordnung). Eine Leichenaufbahrung im Sterbehaus ist möglich, sofern keine sanitätspolizeilichen Bedenken, die vom Totenbeschauer festzustellen sind, bestehen (§ 2 Z 4 Friedhofsordnung). Es steht somit nach der geltenden Friedhofsordnung bis auf die Ausnahme sanitätspolizeilicher Anordnungen in der Disposition der Angehörigen den Verstorbenen in der Aufbahrungshalle aufbahnen zu lassen oder nicht. Von einem Annahmezwang kann somit keinesfalls gesprochen werden.

Weiters geht das Finanzamt davon aus, dass die Errichtung und Betreibung einer Aufbahrungshalle den Körperschaften öffentlichen Rechts eigentümlich und vorbehalten ist und verweist in diesem Zusammenhang auf §§ 28 und 29 VlbgBG. Nach § 28 Abs 1 lit a) leg. cit. sind Bestattungsanlagen Friedhöfe, das sind Anlagen zur Erdbestattung von Leichen und zur Beisetzung von Urnen. Gemäß § 28 Abs 2 leg. cit. ist die Gemeinde zur Errichtung und Erhaltung eines Friedhofes verpflichtet. Diese Verpflichtung besteht 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 wird, die in der Gemeinde zu bestatten sind. Gemäß § 29 Abs 3 leg. cit. muss 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 kann nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates kein Vorbehalt der Gemeinde zur Errichtung und Betreibung einer Aufbahrungshalle abgeleitet werden. Zwar besteht 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 wird. Laut der Übergangsbestimmung des § 61 Abs 1 leg. cit. dürfen Bestattungsanlagen, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Gesetzes weder von einer Gemeinde noch einer gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft oder einer ihrer Einrichtungen erhalten werden, vom bisherigen Rechtsträger weiterhin erhalten werden. Aus diesen Bestimmungen ergibt sich somit, dass zwar nur die Gemeinde zur Errichtung eines Friedhofes etc. verpflichtet, nicht aber, dass nur diese zur Errichtung befugt ist. Eine Aufbahrungshalle ist aber kein Friedhof (und auch keine Bestattungsanlage). Dass in jedem Friedhof eine Aufbahrungshalle vorhanden sein muss, bedeutet daher nicht, dass diese von der Gemeinde zu errichten ist. Diese Verpflichtung trifft vielmehr den Rechtsträger des jeweiligen Friedhofes, und der kann auch eine Religionsgesellschaft und nach der Übergangsbestimmung des § 61 Abs 1 leg. cit. auch ein anderes Rechtsträger sein. Auch der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 21.5.1990, 88/15/0038, eine Verpflichtung der beschwerdeführenden Gemeinde zur Errichtung einer Leichenhalle nach dem ähnlich gefassten Steiermärkischen

Leichenbestattungsgesetz, LGBI. Nr. 32/1952, mit der Begründung verneint, dass die Verpflichtung die jeweilige Friedhofsverwaltung treffe. Hinzuweisen ist 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 qualifizieren, weil diese lediglich der Absicherung einer gewissen Grundversorgung diene.

Nach diesen Kriterien ist eine hoheitliche Tätigkeit der Berufungswerberin zu verneinen. Zum selben Ergebnis gelangt man auch nach der im Umsatzsteuerrecht zu beachtenden 6. Mehrwertsteuerrichtlinie, RL 77/388/EWG, (im Folgenden: 6. EG-RL). Danach gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit als Erzeuger, Händler oder Dienstleistender selbstständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, 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 gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Falls sie jedoch solche Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Leistungen als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Nach der Rechtsprechung des EuGH handelt 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 ausüben. 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 sind somit die Rechtsbeziehungen hinsichtlich der Aufbahrungshalle zwischen der Gemeinde und den Benützern für die Beurteilung der Tätigkeit entscheidend. Dem Finanzamt ist darin zuzustimmen, dass die Festsetzung und Vorschreibung der Gebühren für die Aufbahrung, wie sie das VlbgBG vorsieht, für ein hoheitliches Handeln der Gemeinde spricht. Gemäß § 42 VlbgBG kann die Gemeindevertretung mit Verordnung (Friedhofsgebührenverordnung) Abgaben (Friedhofsgebühren) erheben. Anstelle der Friedhofsgebühren dürfen keine privatrechtlichen Entgelte eingehoben werden. Zu den Friedhofsgebühren zählen auch Aufbahrungsgebühren (§ 43 lit e VlbgBG). § 48 leg. cit. bestimmt, dass die Gebühr für die Beistellung der Leichenhalle oder der Leichenkammer zur Aufbahrung einer Leiche (Aufbahrungsgebühr) so festzusetzen ist, dass sie den durch die Beistellung der Leichenhalle oder Leichenkammer durchschnittlich erwachsenden Aufwand nicht übersteigt. Nach § 50 Aus 1 leg. cit. sind die Friedhofs- und Feuerbestattungsgebühren vom Bürgermeister durch Bescheid vorzuschreiben und werden einen Monat nach Zustellung des Bescheides fällig.

Tatsächlich stellen die vom Gesetz vorgesehenen Instrumente (Verordnung und Bescheid) für die Gebührenerhebung typische Instrumente der Hoheitsverwaltung dar und weisen auf die Ausübung öffentlicher Gewalt hin. Andererseits sprechen der Umstand, dass kein Zwang zur Aufbahrung in der Aufbahrungshalle besteht, 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 erfolgt -im Unterschied dazu wird etwa eine Grabstätte mit Bescheid des Bürgermeister zugewiesen- für eine privatrechtliche Beziehung. Hinzu kommt, dass im gegenständlichen Fall die Aufbahrungsgebühren von der Gemeinde tatsächlich nicht mit Bescheid, sondern mit Rechnung vorgeschrieben wurden. Die rechtlichen Beziehungen sind somit tatsächlich privatrechtlich und nicht hoheitlich gestaltet. Dass die Berufungswerberin mit dieser Form der Gebührenvorschreibung gegen ein Landesgesetz verstößt, vermag an dieser Tatsache nichts zu ändern, zumal im Abgabenrecht abgabenrechtliche Fragen nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt zu beurteilen sind. Der Verwaltungsgerichtshof hat 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 hat die Gemeinde die Leichenhalle errichtet und diese den Angehörigen gegen Verrechnung einer Gebühr zur Aufbahrung der Verstorbenen überlassen. Nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates

handelt es sich im berufungsgegenständlichen 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 ist, vermag nach seiner Ansicht dieselbe Tätigkeit nicht zu einer hoheitlichen zu machen. Die rechtlichen Beziehungen sind daher im vorliegenden Fall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als privatrechtliche einzustufen.

Der in Rede stehende Betrieb der Aufbahrungshalle durch die Berufungswerberin ist daher überwiegend als privatwirtschaftliche Tätigkeit iSd § 2 Abs 1 KStG einzustufen. Fraglich ist, ob dieser Tätigkeit auch wirtschaftliches Gewicht zukommt. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt keine Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht vor, wenn die damit erzielten Einnahmen nicht einmal die Bagatellgrenze von 2.900 € erreichen. Diese Grenze dürfte in vorliegendem Fall wohl nicht erreicht werden (im Jahr 2001 wurden Aufbahrungsgebühren von 729,58 € erzielt). Hinsichtlich dieser Bagatellgrenze bestehen 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 wird (vgl. Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 2 Tz 10).

Ob der in Rede stehende Betrieb der Aufbahrungshalle auch eine wirtschaftlich selbständige Einrichtung der Gemeinde iSd § 2 Abs 1 KStG ist, kann nach der vorliegenden Aktenlage nicht endgültig beantwortet werden, ist aber eher zu verneinen. Die Aufbahrung selbst wird nämlich im vorliegenden Fall in der Regel nicht durch die Gemeinde, sondern durch ein Bestattungsunternehmen durchgeführt. Die in Rede stehende Tätigkeit besteht daher nur in der Überlassung der Aufbahrungshalle und stellt daher eine bloße Vermögensverwaltung dar, die für sich allein keine selbständige Einrichtung iSd § 2 Abs 1 KStG 1988 darstellt (Vgl. Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 2 Tz 173).

Unabhängig von den Voraussetzungen des § 2 KStG 1988 gelten 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 heißt, die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken begründet auch dann einen (fiktiven) Betrieb gewerblicher Art, wenn die Tätigkeit nicht durch eine wirtschaftlich selbständige Einrichtung ausgeübt wird und nicht von wirtschaftlichem Gewicht ist (vgl. Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 2 Tz 193).

Die Begriffe Vermietung und Verpachtung sind gemeinschaftskonform weiter als nach innerstaatlichem Recht so auszulegen, dass sie jegliche Nutzungsüberlassung an Grundstücken umfassen, die eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd 6. EG-RL darstellen. Eine Einschränkung auf bestimmte Vertragstypen ist nicht begründet (vgl. Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 2 Tz

---

195).

Die Berufungsberberin überlässt im vorliegenden Fall die Aufbahrungshalle gegen Gebühr an Angehörige von Verstorbenen. Es liegt somit eine Nutzungsüberlassung vor, die eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt und die, wie oben dargelegt, auch nicht im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt wird. 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 hat (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 ist zunächst als unecht steuerbefreit gemäß § 6 Abs 1 Z 16 UStG einzustufen. Da die Gemeinde die Umsätze steuerpflichtig behandelt hat, ist dies als Option in die Steuerpflicht gemäß § 6 Abs 2 UStG zu werten. Es steht daher auch der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Errichtung der Aufbahrungshalle zu.

Der Berufung war daher stattzugeben.

Feldkirch, am 27. April 2006