



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Gabriele Krafft und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Johannes Böck, Mag. Michael Schiller und Isabella Krejci im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik über die Berufung der Bw., 2xxx L., O-Straße, vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand GmbH, 7100 Neusiedl, Franz Liszt-Gasse 25-27, vom 29. Juli 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23, vertreten durch Mag. Markus Rieger vom 22. Juli 2010 betreffend Umsatzsteuer 2008 nach der am 18. Mai 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) ist eine Gemeinde, die in den Jahren 2007 und 2008 eine Aufbahrungshalle mit 2 Aufbewahrungsplätzen gemäß § 34 Bgld Leichen- und Bestattungswesengesetz (LBWG) errichtete.

Die Leichenhalle (Aufbahrungshalle) wurde auf den Grundstücken 7xx und 7XX, EZ 2xx und 2XX der Katastralgemeinde L. in unmittelbarer Nähe zum Friedhof errichtet und weist zwei Aufbewahrungsstellen, einen Obduktionsraum, einen Abstell-, einen Vor- und einen Kühlraum sowie zwei WC-Anlagen mit einer Gesamtfläche von 298,24 m² auf. Die Aufbahrungshalle ist lt. Einreichplan 149,70 m² groß.

Für die Benützung dieser Leichenhalle (Aufbahrungshalle) stellt die Bw. den Angehörigen des Verstorbenen eine Tagesgebühr in Höhe von EUR 150,-- (netto) pro Tag in Rechnung, deren Höhe in § 5 der mit 14. November 2007 erstmals verlautbarten Friedhofsordnung festgelegt ist. Die Friedhofsgebühren für eine Grabstelle sowie für die Benützung der Leichenhalle (Aufbahrungshalle) sind nach § 6 dieser Verordnung vom Bürgermeister in Bescheidform vorzuschreiben und einen Monat nach Zustellung des in Bescheidform zu erlassenden Zahlungsauftrages fällig. In Zusammenhang mit der Errichtung dieser Aufbahrungshalle machte die Bw. im Jahre 2008 Vorsteuern iHv EUR 95.535,36 geltend.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für das Jahr 2008 wurde in Tz 1 des BP-Berichtes festgestellt, dass die Überlassung der Aufbahrungshalle gegen eine Tagesgebühr von EUR 150,-- gemäß § 5 der mit 14. November 2007 erstmals verlautbarten Friedhofsordnung im Rahmen des Friedhofsbetriebes erfolge und damit eine hoheitliche Tätigkeit darstelle. Auf Grund dieser Feststellungen könnten die in Zusammenhang mit der Errichtung dieser Leichenhalle (Aufbahrungshalle) für das Jahr 2008 geltend gemachten Vorsteuern iHv EUR 95.535,36 nicht zum Abzug zugelassen werden. Die im Jahre 2008 vorgeschriebenen Gebühren iHv EUR 4.000,-- wurden von der BP nicht der Umsatzsteuer unterzogen und die Umsätze rückgerechnet.

Nach den Feststellungen der BP sei die Höhe der Tagesgebühren für die Benützung der Leichenhalle (Aufbahrungshalle) in § 5 in der mit 6. Juli 2009 verlautbarten Friedhofsgebührenordnung mit EUR 150,-- pro Tag festgelegt. Darüber hinaus sei für die Benützung des Obduktionsraumes der Leichenhalle zur Vornahme einer Obduktion eine Gebühr in Höhe der tatsächlichen Betriebskosten zu entrichten. Keine Gebühren seien zu bezahlen, wenn es sich um eine behördlich angeordnete Obduktion handle. Bei der Überlassung der Aufbahrungshalle gegen Vorschreibung von Gebühren handle es sich somit um eine hoheitliche Tätigkeit.

Überdies sei die "Vermietung" der Leichenhalle in den Friedhofsbetrieb im Sinne des § 2 Abs 5 KStG eingebettet. Dies werde insbesondere dadurch untermauert, dass sämtliche diesbezügliche Ansätze in der Kameralistik der Bw. im Bereich der Friedhofsverwaltung stattfänden. Darüber hinaus schließe das Bgld Leichen- und Bestattungswesengesetz eine privatrechtliche Tätigkeit von vornherein aus.

Nach § 34 Abs 1 Bgld Leichen- und Bestattungswesengesetz müsse für jeden Friedhof bzw. für jede Feuerbestattungsanlage eine Leichenhalle (Aufbahrungshalle) vorhanden sein, die nach Tunlichkeit auf dem Friedhof bzw. in der Feuerbestattungsanlage zu errichten sei. Zur Errichtung sei nach Abs 2 leg.cit. die Rechtsperson verpflichtet, die den Friedhof oder die Feuerbestattungsanlage errichte oder verwalte.

Die Benützung der Leichenhalle für die Aufbahrung des Leichnames samt Verabschiedung des Verstorbenen durch die Angehörigen erfolge demnach im Rahmen des nichtunternehmerischen Bereiches der Bw., nämlich des Friedhofsbetriebes. Nach der maßgeblichen Verkehrsauffassung würden im vorliegenden Fall die objektiven Verhältnisse eine wirtschaftliche und räumliche Einbettung der Leichenhalle in den Friedhofsbetrieb ergeben. Folglich sei hinsichtlich der entgeltlichen Überlassung der Leichenhalle (Aufbahrungshalle) gegen Vorschreibung einer Benützungsgebühr kein Betrieb gewerblicher Art iSd. § 2 KStG gegeben und komme auch eine Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch eine öffentlich-rechtliche Körperschaft iSd § 2 Abs 3 UStG nicht in Betracht.

Im vorliegenden Fall werde aber bei der *tatsächlichen* Entrichtung der Tagesgebühr in Höhe von EUR 150,-- für die Benützung der Leichenhalle (Aufbahrungshalle) kein in Bescheidform zu erlassender Zahlungsauftrag, sondern bloß ein "Kassenzettel" ausgestellt, um die Einzahlung der Gebühr in die Gemeindekasse zu dokumentieren. Nach dem vorliegenden "Einnahme – Gegenschein" aus dem Jahre 2008 werde dabei keine Umsatzsteuer ausgewiesen.

Der Umsatzsteuerbescheid 2008 weist als Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen EUR 543.585,31 aus, woraus eine Gutschrift in Höhe von EUR 13.431,08 resultierte.

Gegen obigen Umsatzsteuerbescheid 2008 wurde mit Eingabe vom 29. Juli 2010 fristgerecht berufen und eine Berücksichtigung der geltend gemachten Vorsteuern sowie eine Berichtigung der Umsatzsteuern auf den ursprünglichen Wert beantragt.

Begründend wurde ausgeführt, Friedhöfe dürften unter Hinweis auf § 31 Bgld Leichenbestattungsgesetz (LBWG) nur von Gemeinden, Gemeindeverbänden oder von gesetzlich anerkannten Kirchen betrieben werden. Nach dem VwGH-Erkenntnis vom 20.1.2005, Zl. 2000/14/0203, seien die Rechtsbeziehungen zwischen den Inhabern und den Benützern der Friedhöfe privatrechtlicher und nicht öffentlich-rechtlicher Natur. Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken werde bei Körperschaften öffentlichen Rechts (KÖR) stets als unternehmerische Tätigkeit angesehen, auch wenn sie wirtschaftlich nicht ins Gewicht falle. Diese Voraussetzungen seien erfüllt, da die Bw. im Jahre 2008 Einnahmen von EUR 4.000,-- erzielt habe. Somit sei die Grenze von EUR 2.900,-- überschritten worden. Die Beerdigungsgebühr betrage unter Hinweis auf § 40 Bgld LBWG EUR 180,-- (brutto) und somit bei 27 Sterbefälle im Jahr 2008 EUR 4.000,--. Diese Gebühr werde nicht mittels Bescheid vorgeschrieben, sondern mit Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Folglich sei von einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit auszugehen.

Nach Rz 265 der USt-Richtlinien 2000 werde ein Bestandverhältnis anerkannt, wenn das Entgelt die laufenden Betriebskosten sowie eine zeitliche AfA-Komponente von 1,5% der An-

schaffungs- bzw. Herstellkosten pro Jahr decke. Die zivilrechtlichen Voraussetzungen eines Bestandvertrages würden nach österreichischem Recht erfüllt, weswegen ein Betrieb gewerblicher Art iSd § 2 Abs 2 UStG iVm Rz 265 USt-Richtlinien vorliege. Im vorliegenden Fall decke das Entgelt die laufenden Betriebskosten sowie eine AfA-Komponente von 1,5% der Anschaffungs- bzw. Herstellkosten pro Jahr, da im Jahre 2008 ein Gewinn in Höhe von EUR 469,31 erwirtschaftet worden sei. Es liege somit kein Hoheitsbetrieb, sondern ein Betrieb gewerblicher Art einer KÖR gemäß § 2 KStG vor. Nach der Beilage zu dieser Berufung würden die "Friedhofsgebühren" wie folgt betragen:

Friedhofsgebühren 2008:

Bezeichnung:	Betrag:	Teilbereich:
Grabstellengebühr für 10 Jahre:	2XX,00 EUR	Friedhof
Beisetzungsgebühr:	75,00 EUR	Friedhof
Enterdigungsgebühr:	150,00 EUR	Friedhof
Gebühr für Benützung der Leichenhalle/Tag:	150,00 EUR	Leichenhalle

Die Einnahmen sowie die Betriebskosten für Friedhof und Leichenhalle würden nach der Beilage zur Berufung wie folgt ermittelt:

Einnahmen 2008:

Einnahmen:	brutto:	netto:
27 Sterbefälle 2008, davon 1 Person nur Einsegnung à EUR 100,--:	4.000,00 EUR	3.333,33 EUR

Ausgaben 2008:

Betriebskosten:	Bereich:	Betrag:	brutto:	netto:
Ausstattung Friedhof	Friedhof	346,95	-	-
GWG	Friedhof	1.159,46	-	-
Strom	Leichenhalle	2.724,14	2.724,14	2.270,12
Wasser	98% Friedhof	799,81	16,00	14,54
Instandhaltung GuB	Friedhof	615,94	-	-
Versicherung	Friedhof/Leichenhalle			-
sonst. Leistungen	Leichenhalle	38,53	38,53	32,11
sonstiges	Leichenhalle	30,00	30,00	30,00
SUMME:		5.714,83	2.808,67	- 2.346,77

Ermittlung der jährlichen Absetzung für Abnutzung (AfA):

Bezeichnung:	Betrag:
1,5% AfA von Anschaffungskosten:	466.167,50
Nutzungsdauer (in Jahren):	66,67
jährliche AfA:	6.992,51
anteilige AfA:	517,25

Ermittlung des jährlichen Gewinnes:

Bezeichnung:	Betrag:
Einnahmen im Jahr 2008:	3.333,33

Betriebskosten:	- 2.346,77
1,5% AfA (anteilig):	- 517,25
jährlicher Gewinn:	469,31

Für den Fall der Vorlage dieser Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Nach der Stellungnahme der Betriebsprüfung bestünden keine klassischen Mietverhältnisse (Mietvertrag etc.), weswegen den Berufungsausführungen in Bezug auf eine Vermietung und Verpachtung nicht gefolgt werden könne. Weiters werde auch die Berechnung lt. Berufungsbeilage in Zweifel gezogen, da die Leichenhalle nur zum Zweck der Aufbahrung der Leichen bestimmt sei und keine anderweitige Verwendung statfinde. Eine Aufteilung der AfA auf die Sterbefälle sei daher nicht richtig, da vielmehr die Jahres-AfA (Halbjahres-AfA) anzusetzen wäre, welche EUR 6.992,51 betrage. Da die Einnahmen aus den Leichenhallengebühren diesen Betrag nicht übersteigen würden, könne somit kein Mietverhältnis vorliegen.

Den Ausführungen, dass infolge des Überschreitens der Einnahmengrenze von EUR 2.900,-- ein Betrieb gewerblicher Art iSd § 2 KStG einer KÖR vorliege, hält die Betriebsprüfung entgegen, dass die "Vermietung" der Leichenhalle jedenfalls in den Friedhofsbetrieb iSd § 2 Abs 5 KStG eingebettet sei. Dies werde insbesondere dadurch untermauert, dass sämtliche diesbezüglichen Ansätze in der Kameralistik im Bereich "Friedhofsverwaltung" stattfänden. In rechtlicher Hinsicht sei nach den Bestimmungen des Bgld Leichen- und Bestattungswesengesetzes eine privatrechtliche Tätigkeit von vornherein ausgeschlossen.

Nach § 34 Abs 1 Bgld LBWG müsse für jeden Friedhof bzw. für jede Feuerbestattungsanlage eine Leichenhalle (Aufbahrungshalle) vorhanden sein. Die Leichenhalle (Aufbahrungshalle) sei nach Tunlichkeit auf dem Friedhof bzw. in der Feuerbestattungsanlage zu errichten. Zur Errichtung und Erhaltung der Leichenhalle (Aufbahrungshalle) sei nach § 34 Abs 2 Bgld LBWG die Rechtsperson verpflichtet, die den Friedhof oder die Feuerbestattungsanlage errichte oder verwalte.

Die Benützung der Leichenhalle (für die Aufbewahrung des Leichnams samt Verabschiedung des Verstorbenen durch die Angehörigen) erfolge zweifelsfrei im Rahmen des nichtunternehmerischen Bereiches der Gemeinde, nämlich des Friedhofsbetriebes. Dies insbesondere, weil nach der maßgeblichen Verkehrsauffassung die objektiven Verhältnisse eine wirtschaftliche und räumliche Einbettung in den "Friedhofsbetrieb" ergäben.

Mit Gemeinderats-Sitzung vom 29. Dezember 2009 sei eine Friedhofs- und Leichenhallengebühr beschlossen und mittels Kundmachung am 30. Dezember 2009 angeschlagen worden. Grundlage dieser Verordnung sei die Ausschreibung einer Friedhofs- und Leichenhallengebühr

per 3. Juli 2009 (verlautbart am 6. Juli 2009) gewesen. Nach § 5 der mit verlautbarten Friedhofsgebühren-Verordnung sei für die Benützung der Leichenhalle (Aufbahrungshalle) zur Aufbahrung einer Leiche eine Tagesgebühr von EUR 150,-- zu entrichten. Hierbei seien die Tage, die eine Leiche aufgrund einer behördlichen Anordnung über die übliche Zeit aufgebahrt bleiben müsse, bei der Berechnung der Gebühr außer Betracht zu lassen. Für die Benützung des Obduktionsraumes der Leichenhalle zur Vornahme einer Obduktion sei eine Gebühr in Höhe der tatsächlichen Betriebskosten zu entrichten. Keine Gebühren seien zu bezahlen, wenn es sich um eine behördlich angeordnete Obduktion handle.

Die vorstehenden Ausführungen sprechen nach Ansicht der Betriebsprüfung für eine hoheitliche Tätigkeit. Erschwerend komme hinzu, dass im Jahre 2008 die Umsatzsteuer aus den Jahresbeträgen herausgerechnet und somit nicht unterjährig erfasst und auf den Belegen nicht ausgewiesen worden sei. Auch auf dem aktuellen Beleg der Bw. aus dem Jahre 2010 sei die Umsatzsteuer nicht dezidiert ausgewiesen worden. Rechnungsbild:

Leichenhallenbenützungsgebühr EUR 150,-- + 20% MWSt = EUR 180,--

Auf diesem "Beleg" würden weiters sämtliche Rechnungsmerkmale des § 11 UStG fehlen. Diese Belege seien daher nicht als "privatwirtschaftlich" erstellte Belege anzusehen, da sie rein der Einnahmenerfassung einer hoheitlichen Gebühr dienten.

Nach der Gegenäußerung vom 3. November 2010 sei die Kundmachung über die Einhebung einer "Friedhofs- und Leichenhallengebühr" nicht erstmalig am 6. Juli 2009, sondern bereits am 14. November 2007 für das Jahr 2007 verlautbart worden. Mit 20. Dezember 2007 sei diese Kundmachung für das Jahr 2008 verlängert worden.

Darüber hinaus bestehe nur dann die Verpflichtung zur Aufbahrung der Leichen in der Leichenhalle, wenn eine solche vorhanden sei. Unter bestimmten Voraussetzungen müsse der Bürgermeister die Lagerung und Aufbahrung auch außerhalb der Aufbahrungshalle dulden. Aufgrund dessen seien während der Bauzeit der Leichenhalle die Leichen in der Kirche "gelagert und aufgebahrt" worden. Die Tage, an denen eine Leiche aufgrund einer behördlichen Anordnung über längere Zeit aufgebahrt bleiben müsse, komme bei der Bw. kaum vor. Im Normalfall würden Leichen nur einen Tag aufgebahrt. Das gleiche gelte auch für die Verwendung des Obduktionsraumes. Somit sei die Nutzung der Aufbahrungshalle an keinen hoheitlichen Akt gebunden, sondern unterliege den privatwirtschaftlichen Entscheidungen der Bw. als Gemeinde.

Laut Verordnung werde eine Tagesgebühr von EUR 150,-- verrechnet. Diese Gebühr werde lt. Gegenäußerung aber nicht mittels Bescheid eingehoben, sondern mit Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Diese Rechnungen müssten aber nicht die Kriterien des § 11 UStG aufweisen, da es sich um Kleinbetragsrechnungen handle. Die Voraussetzungen der Verein-

fachungsbestimmungen für Rechnungen mit einem Betrag bis zu EUR 150,-- würden auf jeden Fall von der Bw. erfüllt. Die rechtlichen Beziehungen seien somit privatrechtlich und nicht hoheitlich gestaltet. Es sei auf das Gesamtbild der Verhältnisse zwischen der Gemeinde und den Benützern der Leichenhalle abzustellen. Der Betrieb der Aufbewahrungshalle durch die Bw. als Gemeinde sei daher überwiegend als privatwirtschaftliche Tätigkeit iSd § 2 Abs 1 KStG einzustufen. Die fünf in § 2 Abs 1 KStG taxativ aufgezählten Voraussetzungen würden von der Bw. unter Hinweis auf Rz 65-75 KSt-Richtlinien 2000 erfüllt.

Bei KÖR werde die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken stets als unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs 1 bzw. § 2 Abs 3 UStG angesehen, auch wenn sie wirtschaftlich nicht ins Gewicht falle. Die Tätigkeit der Bw. sei in diesem Zusammenhang unter § 2 Abs 3 UStG einzuordnen. Eine Anerkennung als Bestandverhältnis setze in diesem Zusammenhang neben der Deckung der (laufenden oder zeitlich anteiligen) Betriebskosten ein Entgelt für den Gebrauch in Form einer jährlichen oder zeitlich anteiligen AfA-Komponente voraus. Die Berechnungsweise der Bw. sei somit nicht gesetzwidrig. Da eine privatrechtliche Nutzungsüberlassung bzw. Vermietung gemäß § 16 Abs 1 Z 16 iVm § 16 Abs 2 UStG vorliege und die zivilrechtlichen Voraussetzungen eines Bestandvertrages nach österreichischem Recht erfüllt werden, liege ein Betrieb gewerblicher Art iSd § 2 Abs 3 UStG vor. Aus den Bestimmungen der §§ 31 und 34 Bgld Leichen- und Bestattungswesengesetz ergebe sich weder, dass nur die Gemeinde zur Errichtung eines Friedhofes befugt sei, noch dass die Gemeinde eine Leichenhalle nur am Friedhof bauen dürfe. Aufgrund dessen sei die Leichenhalle auf einem separaten Grundstück ohne Anbindung an den Friedhof (s. Teilungsplan) erbaut worden. Auch dieser Umstand lasse auf die privatwirtschaftliche Tätigkeit der Bw. schließen.

Die Begriffe "Vermietung und Verpachtung" seien gemeinschaftsrechtskonform weiter als nach nationalem Recht auszulegen, da sie jegliche Nutzungsüberlassung an Grundstücken umfassen würden, die eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der genannten Richtlinie darstellen. Eine Einschränkung auf bestimmte Vertragstypen sei nicht vorzunehmen. Die Bw. überlasse die Aufbewahrungshalle gegen Gebühr an Angehörige von Verstorbenen, weswegen eine Nutzungsüberlassung vorliege, die eine wirtschaftliche Tätigkeit darstelle, die nicht im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt werde. Der österreichische Gesetzgeber habe von der durch Art 4 Abs 5 letzter Satz der genannten Richtlinie eingeräumten Möglichkeit, die Vermietung und Verpachtung einer Liegenschaft durch eine KÖR dem Hoheitsbereich zuzuordnen, nicht Gebrauch gemacht. Aus diesem Grund liege in gemeinschaftsrechtskonformer Interpretation des § 2 Abs 3 UStG 1994 jedenfalls eine Vermietungstätigkeit und damit ein fiktiver Betrieb gewerblicher Art vor. Die Vermietungstätigkeit sei zunächst als unecht befreit gemäß § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 einzustufen. Da die Bw. die Umsätze steuerpflichtig behandle,

sei dies als Option in die Steuerpflicht gemäß § 6 Abs 2 UStG zu werten. Es stehe somit der Vorsteuerabzug in Zusammenhang mit der Errichtung der Aufbahrungshalle zu.

In dem dem VwGH-Erkenntnis vom 4.2.2009, Zl. 2006/15/0220, zu Grunde liegenden Fall habe die Gemeinde iZm der Errichtung einer Aufbahrungshalle Vorsteuern abgezogen und die für die Aufbahrung verrechneten Gebühren mit dem Normalsteuersatz versteuert. Die belangte Behörde habe dies als hoheitlich gewertet und den Abzug von Vorsteuern versagt. Der VwGH habe jedoch zu Gunsten der Gemeinde entschieden und den angefochtenen Bescheid gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufgehoben.

In der am 18. Mai 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung verweisen die Vertreter der Bw. sowie der Vertreter des Finanzamtes auf ihre bisherige Vorbringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die betraglichen Feststellungen und Berechnungen der BP sind unstrittig und werden der Entscheidung zu Grunde gelegt.

Nach § 12 Abs 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Unternehmer ist nach § 2 Abs 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Unter welchen Voraussetzungen eine Körperschaft öffentlichen Rechts gewerblich oder beruflich tätig ist, bestimmt § 2 Abs 3 UStG.

Gemäß § 2 Abs 3 UStG 1994 sind die Körperschaften öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) gewerblich oder beruflich tätig. Als Betrieb gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes gilt jedoch stets die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften.

Nach § 2 Abs 1 KStG 1988 ist Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts 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.

Gemäß § 2 Abs 5 KStG 1988 liegt eine privatwirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Abs 1 nicht vor, wenn die Tätigkeit überwiegend der Ausübung 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, Friedhöfe, Anstalten zur Nahrungsmitteluntersuchung, zur Desinfektion, zur Leichenverbrennung, zur Müllbeseitigung, zur Straßenreinigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen.

Gemäß § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 ist von den unter § 1 Abs 1 Z 1 fallenden Umsätzen die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, und von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen, steuerfrei. Die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen ist als Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken anzusehen.

Nach § 6 Abs 2 UStG kann der Unternehmer einen Umsatz, der nach § 6 Abs 1 Z 9 lit a, Z 16 oder Z 17 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln. Behandelt der Unternehmer einen Umsatz, der nach § 6 Abs 1 Z 9 lit a, Z 16 oder Z 17 steuerfrei ist, als steuerpflichtig, unterliegt er dem Steuersatz nach § 10 Abs 1 bzw. 4.

Nach Art 4 Abs 1 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie 77/388/EG bzw. Art 9 Abs 1 MWSt-Syst-RL 2006/112/EG gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt.

Als "wirtschaftliche Tätigkeit" gelten nach Art 9 Abs 1 MWSt-Syst-RL 2006/112/EG alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

Nach Art 4 Abs 5 der Sechsten Richtlinie 77/388/EG bzw. nach Art 13 Abs 1 der MwSt-Syst-RL 2006/112/EG gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie 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 Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Die vorstehend genannten Einrichtungen gelten in jedem Fall als Steuerpflichtige in Bezug auf die in Anhang D bzw. Anhang I aufgeführten Tätigkeiten, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

Die Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten der vorstehend genannten Einrichtungen, die nach den Artikeln 13 oder 28 bzw. nach den Artikeln 132, 135, 136, 371, 374 bis 377, dem Artikel 378 Absatz 2, dem Artikel 379 Abs 2 sowie den Artikeln 380 bis 390 von der Mehrwertsteuer befreit sind, als die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, behandeln.

Nach Art 135 der MWSt-Syst-RL 2006/112/EG sind bestimmte Tätigkeiten oder Umsätze von der Mehrwertsteuer befreit. Zu diesen Umsätzen gehören nach Art 135 Abs 1 lit I die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Ausnahme bestimmter – hier nicht vorliegender Umsätze. Die in Anhang D bzw. in Anhang I dieser Richtlinien genannten Tätigkeiten stehen in keinem Bezug zu der hier zu lösenden Rechtsfrage.

Nach Art 118 Abs 3 Z 7 B-VG sind der Gemeinde zur Besorgung im eigenen Wirkungsbereich die behördlichen Aufgaben in Angelegenheiten der örtlichen Gesundheitspolizei, insbesondere auch auf dem Gebiet des Hilfs- und Rettungswesens sowie des Leichen- und Bestattungswesens, gewährleistet.

Gemäß § 31 Abs 1 Bgld Leichen- und Bestattungswesengesetz 1970 (Bgld LBWG) sind Bestattungsanlagen Friedhöfe, Feuerbestattungsanlagen, Urnenhallen und Urnenhaine, die von einer Gemeinde oder von einer gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft errichtet und erhalten werden.

Nach § 31 Abs 2 Bgld LBWG 1970 ist die Gemeinde zur Errichtung und Erhaltung eines Friedhofes verpflichtet, wenn ein Friedhof für das Gemeindegebiet nicht in ausreichendem Maße durch eine gesetzlich anerkannte Kirche oder Religionsgesellschaft oder eine Nachbargemeinde zur Verfügung gestellt ist. Nach Abs 3 leg.cit. sind die von der Gemeinde errichteten und erhaltenen Bestattungsanlagen öffentlich.

Gemäß § 33 Abs 1 Bgld LBWG 1970 ist für jeden Friedhof (Urnenhain, Urnenhalle) einer gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft von der Friedhofsverwaltung eine Friedhofsordnung zu erlassen. Für Friedhöfe der Gemeinden wird nach Abs 2 leg.cit. die Friedhofsordnung auf Grund eines Beschlusses des Gemeinderates erlassen.

Nach § 34 Abs 1 Bgld LBWG 1970 muss für jeden Friedhof bzw. jede Feuerbestattungsanlage eine Leichenhalle (Aufbahrungshalle) vorhanden sein. Die Leichenhalle (Aufbahrungshalle) ist nach Tunlichkeit auf dem Friedhof bzw. in der Feuerbestattungsanlage zu errichten.

Zur Errichtung und Erhaltung der Leichenhalle (Aufbahrungshalle) ist nach § 34 Abs 2 Bgld LBWG 1970 die Rechtsperson verpflichtet, die den Friedhof oder die Feuerbestattungsanlage

errichtet oder verwaltet. Falls eine Gemeinde eine Leichenhalle (Aufbahrungshalle) errichtet oder erhält, sind gesetzlich anerkannte Kirchen oder Religionsgesellschaften jedoch von der Verpflichtung befreit, auf ihren im Gemeindegebiet gelegenen Friedhöfen Leichenhallen (Aufbahrungshallen) zu errichten und zu erhalten.

Nach § 35 Abs 1 Bgld LBWG 1970 ist das Recht zur Benützung von Grabstellen auf von der Gemeinde errichteten oder erhaltenen Friedhöfen, Urnenhainen oder Urnenhallen ein *öffentliches Recht* und wird durch *Verwaltungsakt* begründet. Ein Anspruch auf Verleihung des Benützungsrechtes an einer bestimmten Grabstelle besteht nicht.

Gemäß § 37 Abs 1 Bgld LBWG 1970 ist die Übertragung von Benützungsrechten unter Lebenden nur mit *Zustimmung* des Bürgermeisters bei gleichzeitiger *Neuverleihung* des Benützungsrechtes durch denselben an den Erwerber zulässig. Die Zustimmung ist zu erteilen, wenn der Übernehmer die ordnungsgemäße Instandhaltung der Grabstelle gewährleistet und das Benützungsrecht für eine im Sprengel des Gemeindefriedhofes wohnhafte Person in Anspruch genommen wird. Eine Übertragung ohne Zustimmung hat keine rechtliche Wirkung.

Gemäß § 40 Abs 1 Bgld LBWG 1970 kann die Gemeinde für die Verleihung des Rechts zur Benützung einer Grabstelle und dessen Erneuerung, die Bestattung jeder Leiche oder die Beisetzung jeder Urne, die Enterdigung einer Leiche sowie die Benützung der Leichenhalle (Aufbahrungshalle) nach Maßgabe einer vom Gemeinderat zu beschließenden *Friedhofsgebührenordnung* Gebühren einheben. Insoweit für sonstige Leistungen der Gemeinde ein Entgelt zu entrichten ist, richtet sich nach den Bestimmungen des Privatrechts. Neben der Friedhofsgebührenordnung gelten die Bestimmungen der jeweiligen Landes- und Gemeindeverwaltungsabgabenvorschriften.

Die Friedhofsgebühren dürfen nach Abs 2 leg.cit. in ihrer Gesamtheit den jährlich zur Deckung des unmittelbaren Aufwandes für die Friedhöfe der Gemeinde notwendigen Betrag einschließlich eines allfälligen Betrages für die Amortisation und Verzinsung für ein für Friedhofszwecke verwendetes Kapital nicht übersteigen.

Die Friedhofsgebühren können nach Abs 3 leg.cit. für die einzelnen Friedhöfe einer Gemeinde je nach der örtlichen Lage und Ausstattung in verschiedener Höhe *festgesetzt* werden. Die Friedhofsgebührenordnung ist nach Abs 4 leg.cit. ortsüblich *kundzumachen* und dauernd am Friedhof (Urnenhain, Urnenhalle) öffentlich anzuschlagen.

Gemäß § 41 Bgld LBWG 1970 sind in der Friedhofgebührenordnung folgende Gebührenarten vorzusehen:

- a) Grabstellen(Erneuerungs)gebühr (§ 42);
- b) Beisetzungsgebühr (§ 43);
- c) Enterdigungsgebühr (§ 44);
- d) Gebühr für die Benützung einer Leichenhalle (Aufbahrungshalle) (§ 45).

Gemäß § 45 Bgld LBWG 1970 kann für die Benützung der Leichenhalle (Aufbahrungshalle) zur Aufbahrung der Leiche (§ 34 Abs 3 erster Satz) eine nach Tagen zu berechnende Gebühr festgesetzt werden. Hierbei sind die Tage, die eine Leiche auf Grund behördlicher Anordnung über die übliche Zeit hinaus aufgebahrt bleiben muss, bei der Berechnung der Gebühr außer Betracht zu lassen. In Gemeinden, in denen Aufbahrungsräume verschiedener Ausstattung vorhanden sind, kann diese Gebühr in verschiedener Höhe festgesetzt werden. Für die Benützung des Obduktionsraumes der Leichenhalle (Aufbahrungshalle) zur Vornahme einer Obduktion (§ 34 Abs 3 letzter Satz Bgld LBWG 1970) kann eine im Hinblick auf die Kosten der Reinigung angemessene Gebühr festgesetzt werden, es sei denn, es handelt sich um eine behördlich angeordnete Obduktion.

Nach § 46 Abs 1 lit d leg.cit. entsteht die Gebührenschuld bei der Gebühr für die Benützung der Leichenhalle (Aufbahrungshalle) mit dem Beginn der Benützung.

Nach § 46 Abs 2 Bgld LBWG 1970 werden die Friedhofsgebühren (und damit die Aufbahrungsgebühren) einen Monat nach Zustellung des von der Gemeinde in Bescheidform zu erlassenden Zahlungsauftrages fällig. Sie können nach Maßgabe der Bestimmungen des Verwaltungsvollstreckungsgesetzes (VVG) hereingebracht werden.

Zur Entrichtung der Grabstellen(Erneuerungs-)gebühr ist derjenige verpflichtet, dessen Ansuchen um Verleihung (Erneuerung) des Benützungsrechts an einer Grabstelle bewilligt wird; zur Entrichtung der übrigen Gebühren ist derjenige verpflichtet, dem das Benützungsrecht an der Grabstelle, in der die Leiche bestattet oder die Urne beigesetzt wird oder ist, zukommt, wenn jedoch dieser selbst bestattet wird, derjenige, der nach § 19 Abs 2 leg.cit. für die Bestattung Sorge zu tragen hat.

Nach § 1 lit d der mit 14. November 2007 verlautbarten Friedhofsgebührenordnung der Bw. sind für die Benützung der Leichenhalle (Aufbahrungshalle) *Friedhofsgebühren* zu entrichten, die nach § 5 dieser Gemeindeverordnung in Form einer Tagesgebühr in Höhe von EUR 150,-- erhoben wird.

Nach § 6 der mit 14. November 2007 verlautbarten Friedhofsgebührenordnung der Bw. werden die festgesetzten Friedhofgebühren einen Monat nach Zustellung des vom Bürgermeister in Bescheidform zu erlassenden Zahlungsauftrages fällig. Sie können nach Maßgabe des Verwaltungsvollstreckungsgesetzes (VVG) hereingebracht werden. Zur Entrichtung der Grabstellen(Erneuerungs-)gebühr ist derjenige verpflichtet, dessen Ansuchen um Verleihung (bzw. Verlängerung) des Benützungsrechts an der Grabstelle bewilligt wird.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtstreites bildet die Frage, ob die entgeltliche Zurverfügungstellung der Leichenhalle (Aufbahrungshalle) in den unternehmerischen oder in den ho-

heitlichen Bereich der Bw. fällt. Dies insbesondere unter den Gesichtspunkten, dass nach § 40 Bgld LBWG 1970 für die Benützung der Leichenhalle (Aufbahrungshalle) Gebühren nach einer vom Gemeinderat zu beschließenden Friedhofsgebührenordnung (Verordnung) einzuheben und nach der vom Gemeinderat beschlossenen Friedhofsgebührenordnung (Verordnung) diese Friedhofsgebühren durch Bescheid des Bürgermeister vorzuschreiben wären. Nach den Berufungsausführungen sei die Gebühr für die Benützung der Aufbahrungshalle nicht mittels Bescheid eingehoben worden, weswegen nach Auffassung der Bw. hinsichtlich der entgeltlichen Überlassung der Aufbahrungshalle eine privatwirtschaftliche Tätigkeit der Bw. vorliege.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH handelt es sich bei Tätigkeiten "im Rahmen der öffentlichen Gewalt" im Sinne von Art 4 Abs 5 der Sechsten Richtlinie um solche, die Einrichtungen im 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 KÖR unter den gleichen Bedingungen wie private Wirtschaftstreibende ausüben. Unerheblich ist, ob die Tätigkeit in Wahrnehmung von Aufgaben besteht, die aus Gründen des Gemeinwohls durch Gesetz zugewiesen und geregelt sind. Ausschlaggebend sind in Beachtung des Gemeinschaftsrechts die konkreten Ausübungsmodalitäten der Tätigkeiten. Soweit Art 4 Abs 5 der Sechsten Richtlinie die Behandlung von Einrichtungen des öffentlichen Rechts als nichtsteuerpflichtige davon abhängig macht, dass diese "im Rahmen der öffentlichen Gewalt" ausgeübt werden, schließt sie eine solche Behandlung von Tätigkeiten aus, die öffentliche Einrichtungen als Rechtssubjekte des Privatrechts ausüben. Das einzige Kriterium, das eine sichere Unterscheidung hoheitlicher und privatwirtschaftlicher Tätigkeiten ermöglicht, ist die nach nationalem Recht anwendbare rechtliche Regelung (vgl. VwGH 20.1.2005, Zl. 2000/14/0203 mit weiteren Judikaturnachweisen).

Nach der Rechtsprechung des EuGH zu Art 4 Abs 5 der Richtlinie sind alle im nationalen Recht vorgesehenen Modalitäten der Ausübung der in Rede stehenden Tätigkeit bei der Entscheidung zu berücksichtigen, ob diese Tätigkeit im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung oder unter den gleichen Bedingungen wie von privaten Wirtschaftstreibenden ausgeübt wird (vgl. EuGH 14.12.2000, Rs C-446/98, Fazenda Publica, Rz 14 bis 24). Die Ausübung der Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Ausübung dieser Tätigkeit das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen umfasst (vgl. VwGH 4.2.2009, Zl. 2006/15/0220).

Bei der Entscheidung, ob die Nutzungsüberlassung von Aufbahrungshallen im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung oder unter den gleichen Bedingungen wie von privaten Wirtschaftsteilnehmern ausgeübt wird, ist auf die nach der maßgeblichen landesgesetzlichen

Regelung vorgesehenen Ausübungsmodalitäten abzustellen. Die Ausübung der Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Ausübung dieser Tätigkeit das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen wie die bescheidmäßige Vorschreibung der Aufbahrungsgebühren umfasst (vgl. VwGH 4.2.2009, Zl. 2006/15/0220).

Eine hoheitliche Tätigkeit liegt auch dann vor, wenn die Nutzungsüberlassung in einen allgemeinen Friedhofsbetrieb iSd § 2 Abs 5 KStG 1988 eingebettet ist, der aufgrund der demonstrativen Aufzählung in § 2 Abs 5 KStG als Hoheitsbetrieb anzusehen ist (vgl. 20.1.2005, Zl. 2000/14/0203). Daran ändert sich aus nichts, wenn die Leichenhalle nicht unmittelbar auf dem Grundstück des Friedhofs errichtet wurde. Auch § 34 Bgld LBWG 1970 normiert diesbezüglich lediglich "Tunlichkeit" der Errichtung auf dem Friedhofsgelände.

Nach § 40 Abs 1 iVm § 46 Abs 2 Bgld LBWG 1970 sind die Aufbahrungsgebühren für die Benützung der Aufbahrungshalle mittels Bescheid vorzuschreiben und einen Monat nach Zustellung des von der Gemeinde in Bescheidform zu erlassenden Zahlungsauftrages fällig. Die Aufbahrungsgebühren können im Falle der Nichtentrichtung nach Maßgabe der Bestimmungen des Verwaltungsvollstreckungsgesetzes (VVG) hereingebracht werden.

Demgemäß sieht die auf Grund des § 40 Abs 1 Bgld LBWG 1970 ergangene und in den Gemeinderatssitzungen vom 12. November 2007 und 3. Juli 2009 beschlossenen Friedhofsgebührenordnungen in § 6 dieser Verordnungen vor, dass für die Benützung der Leichenhalle (Aufbahrungshalle) Benützungsgebühren durch einen in Bescheidform zu erlassenden Zahlungsauftrag fällig werden. Diese in Bescheidform vorzuschreibenden Aufbahrungsgebühren können im Falle der Nichtentrichtung wie andere Abgaben nach Maßgabe der Bestimmungen des Verwaltungsvollstreckungsgesetzes (VVG) hereingebracht werden.

Durch diese zwingende Bescheiderlassung auf Grund der Bestimmung des § 46 Abs 2 Bgld LBWG iVm § 6 der Friedhofsgebührenordnung der Bw. wird die Vorschreibung von Aufbahrungsgebühren für Benützung der Aufbahrungshalle ausdrücklich von der Privatwirtschaftsverwaltung ausgenommen. Diese gesetzlich vorgesehene Rechtsform des Handelns durch das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen lässt eine Beurteilung der Überlassung der Aufbahrungshalle als privatwirtschaftliche Tätigkeit nicht zu.

Der Umstand, dass die Bw. als Gemeinde aus Vereinfachungsgründen bei der Vorschreibung der Aufbahrungsgebühren zunächst (rechtswidrig) keinen Bescheid erlassen hat, berechtigt nicht, von einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit auszugehen, wenn § 46 Abs 2 Bgld LBWG die Bescheiderlassung vorsieht. Es besteht kein Zuordnungswahlrecht der Gemeinde im Wege der Art und Weise der Gebührevorschreibung. Wird aber die Tätigkeit "im Rahmen der öffentlichen Gewalt" ausgeübt, unterliegt sie nicht der Umsatzsteuer gemäß Art 4 Abs 5 erster Unterabsatz der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie.

Demgemäß ist nach § 2 Abs 5 KStG 1988 bei der Überlassung der Aufbahrungshalle gegen gemäß § 46 Abs 2 Bgld LBWG bescheidmäßig vorzuschreibende Aufbahrungsgebühren von einer hoheitlichen Tätigkeit auszugehen.

Die gesetzwidrige Vorgangsweise der Bw. anstelle der Gebührenvorschreibung mittels Bescheid gemäß § 46 Abs 2 Bgld LBWG Aufbahrungsgebühren mittels privatrechtlicher Rechnung vorzuschreiben, begründet daher weder einen Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 KStG 1988 noch einen fiktiven Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 Abs 3 letzter Satz UStG 1994 (vgl. VwGH 4.2.2009, 2006/15/0220).

Das Vorbringen der Bw. betreffend die Unternehmereigenschaft einer Körperschaft öffentlichen Rechts iZm der Vermietung und Verpachtung von Liegenschaften bei zumindestens anteiliger AfA-Komponente geht daher ins Leere.

Die für das Jahr 2008 beantragten Vorsteuern in Höhe von EUR 95.535,36 werden daher nicht zum Abzug zugelassen. Die von der Bw. im Jahre 2008 vereinnahmten Tagesgebühren für die Benützung der Aufbahrungshalle in Höhe von EUR 4.000,-- werden auf Grund des Vorliegens einer hoheitlichen Betätigung nicht der Umsatzsteuer unterzogen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 19. Mai 2011