

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

14.12.1962

Geschäftszahl

0913/62

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden, Senatspräsidenten Dr. Wasniczek, und die Hofräte Dr. Schirmer, Dr. Schimetschek, Dr. Eichler und Dr. Frühwald als Richter, im Beisein der Schriftführer, Polizeikommissärs Dr. Primmer und Ministerialkommissärs Dr. Svoboda, über die Beschwerde der Gemeinde B gegen den Bescheid der Berufungskommission bei der Finanzlandesdirektion Salzburg vom 14. Dezember 1960, Zl. 16 - IBK - 1960, betreffend Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und Gewerbesteuer 1958, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Mit dem vor den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechtes angefochtenen Bescheid hat die Berufungskommission über eine Berufung der TTW der Gemeinde B gegen den Umsatzsteuer-, Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerbescheid des Finanzamtes für das Jahr 1958 wie folgt entschieden:

a) Die Berufung gegen den **Umsatzsteuerbescheid** wird abgewiesen. Die Abgabe von Trink- und Thermalwasser sei nicht Ausübung öffentlicher Gewalt im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG 1934 und des § 18 UStDB 1938. Wäre die Abgabe von Wasser eine hoheitliche Tätigkeit, so wäre sie nach den erwähnten Vorschriften des Umsatzsteuerrechtes nicht steuerbar. Es hätte daher der besonderen Befreiungsbestimmung des § 4 Z. 5 lit. a UStG. nicht bedurft. Bei der Abgabe von Thermalwasser handle es sich auch deshalb nicht um eine hoheitliche Tätigkeit, weil sie nicht der Gemeinde kraft ihres Imperiums vorbehalten sei. Vielmehr könne jeder Quellenbesitzer im Rahmen der bestehenden sanitätspolizeilichen Vorschriften Thermalwasser abgeben. Tatsächlich gäbe es auch außer der Gemeinde zwei private Quellenbesitzer, von denen Thermalwasser bezogen werden könne. Die Abgabe des Thermalwassers durch die Gemeinde sei trotz der im Quellenregulativ enthaltenen sanitätspolizeilichen Anordnungen keine hoheitliche Tätigkeit. Auch das für eine solche Tätigkeit typische Merkmal des **Annahmewanges** fehle, weil die Abgabe des Thermalwassers nur auf Ansuchen erfolge. Die Bestimmungen des Quellenregulativs seien übrigens nur auf die im Besitz der Gemeinde befindlichen Thermalquellen anwendbar. Der Umstand, daß für die Abnahme des Wassers bestimmte Geldleistungen vorgeschrieben seien, mache die Abgabe des Wassers noch nicht zum Hoheitsakt. Vielmehr sei für eine Reihe von Berufen (z.B. für Hebammen, Rauchfangkehrer) ein Tarif durch Verordnung festgelegt, ohne daß die Leistungen dieser Berufe hiedurch zu Hoheitsakten würden. Die Befreiungsbestimmung des § 4 Z. 5 lit. a UStG beziehe sich nicht auf Thermalwasser, weil nach der Verkehrsauffassung unter "Wasser" nur Trinkwasser oder Wirtschaftswasser zu verstehen sei. Thermalwasser, das hauptsächlich als Heilmittel anzusehen sei, falle nicht darunter.

b) Der Berufung gegen den **Körperschaftsteuerbescheid** werde stattgegeben. Infolge des Verlustvortrages aus den Vorjahren ergebe sich kein steuerpflichtiges Einkommen. Auch eine Mindestbesteuerung komme nicht in Betracht.

c) Die **Gewerbesteuer** von S 65.819,-- auf S 42.397,-- herabzusetzen. Das Gewerbesteuergesetz 1953 habe zwar Wasserversorgungsbetriebe nicht mehr unter die gewerbesteuerpflichtigen Versorgungsbetriebe aufgenommen. Hiemit habe aber der Gesetzgeber nur die Wasserwerke von der Gewerbesteuerpflicht ausnehmen wollen, die zur Versorgung der Bevölkerung mit einwandfreiem Trinkwasser dienen. Bei den TTW der Gemeinde B handle es sich aber um ein Unternehmen, das überwiegend der Versorgung von Hotels und Pensionen mit Heilwasser diene. Die gesamte Gebarung des Thermalwasserbetriebes (Einnahmen, Vermögenswerte und Aufwendungen) sei gegenüber dem Trinkwasserbetrieb als überwiegend anzusehen. Die Zusammenfassung der TTW zu einer wirtschaftlichen Einheit habe allerdings zur Folge, daß der beim

Trinkwasserwerk entstandene Verlust den gewerbsteuerpflichtigen Ertrag mindere. Deshalb sei die Gewerbesteuer entsprechend herabzusetzen.

Gegen diesen Bescheid hat die Gemeinde B Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof erhoben. Dieser hat die Beschwerde abgewiesen. Abgabenerträge dürften zwar nicht zum Gegenstand der Besteuerung gemacht werden; bei den von der Gemeinde B eingehobenen Geldleistungen für die Abgabe von Thermalwasser handle es sich aber nicht um Abgaben im Sinne des Finanz-Verfassungsgesetzes, sondern um privatrechtliche Entgelte für das im Eigentum der Gemeinde stehende Thermalwasser. Es sei daher das verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht der Beschwerdeführerin auf Nichtbesteuerung von Abgabenbeträgen nicht verletzt worden. Die Beschwerdeführerin sei aber auch in dem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Unverletzlichkeit des Eigentums nicht beeinträchtigt worden, weil die Bestimmungen der betreffenden Abgabengesetze "denkmöglich" angewendet worden seien. Schließlich hat der Verfassungsgerichtshof die Beschwerde zur Entscheidung darüber, ob die Beschwerdeführerin durch den angefochtenen Bescheid in einem sonstigen Recht verletzt worden sei, dem Verwaltungsgerichtshof abgetreten.

Die Beschwerdeführerin wendet sich in einem die Beschwerde ergänzenden Schriftsatz gegen die vom Verfassungsgerichtshof vertretene Rechtsansicht, daß die von ihr vereinnahmten Geldleistungen privatrechtliche Entgelte seien. Es handle sich um eine bloße Behauptung, die der Verfassungsgerichtshof in keiner Weise näher begründet habe. Es sei undenkbar, ein und dasselbe Rechtsverhältnis einerseits als öffentlich-rechtliches, andererseits aber als privatrechtliches zu behandeln. Im vorliegenden Falle werde vielmehr das Rechtsverhältnis zwischen der Gemeinde und den Beziehern von Thermalwasser durch einseitigen Hoheitsakt der Gemeinde begründet und es sei deshalb unbestreitbar ein öffentlichrechtliches Rechtsverhältnis. Im Hinblick auf die Bestimmungen des Thermalwasserregulativs sei es geradezu unverständlich, daß der Verfassungsgerichtshof trotz der eindeutigen öffentlichrechtlichen Grundlage von "Lieferungsverträgen" spreche und das Regulativ nur als "Schablone" für solche Verträge ansehe. Weiter wendet sich die Beschwerdeführerin gegen die Auffassung, daß die Leistungen der Wasserbezieher deshalb nicht als Gebühren anzusehen seien, weil dem Grundsatz der Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung nicht entsprochen werde. Der Charakter der öffentlichrechtlichen Geldleistung bleibe auch dann aufrecht, wenn der erwähnte Grundsatz nicht eingehalten werde. Im einzelnen wendet die Beschwerdeführerin gegen die **Umsatzsteuerpflicht** ein, daß mit dem Thermalwasserbetrieb öffentlich-rechtliche Aufgaben erfüllt werden, weil Ausübung öffentlicher Gewalt im Sinne der einschlägigen Bestimmungen des Umsatzsteuerrechtes vorliege. Überdies sei die Lieferung von Wasser ohne Unterschied, ob es sich um Thermalwasser oder um Trinkwasser handle, kraft ausdrücklicher Bestimmung des § 4 Z. 5 lit. a UStG, umsatzsteuerfrei. Wenn der Verfassungsgerichtshof ausgesprochen habe, es sei "denkmöglich", die erwähnte Befreiungsbestimmung auf die Lieferung von Thermalwasser nicht anzuwenden, so müsse entgegnet werden, daß es bei der Entscheidung, ob Umsatzsteuerpflicht gegeben sei oder nicht, keineswegs auf "Denkmöglichkeiten", sondern allein darauf ankomme, welche Rechtsansicht im Gesetz ihre Deckung finde. Auch zur Frage der **Körperschaftsteuer** führt die Beschwerdeführerin ins Treffen, daß der Thermalwasserbetrieb als "Hoheitsbetrieb im vollsten Sinne des Wortes" anzusehen sei. Im übrigen habe der Verfassungsgerichtshof die Abgabe von Thermalwasser nicht als Versorgungsbetrieb angesehen, sodaß schon nach dieser Auffassung, der die Beschwerdeführerin beitrete, keine Steuerpflicht im Sinne des § 2 KStDV gegeben sei. Die Bestimmung des § 1 Abs. 3 **Gewerbsteuergesetz** sei dieselbe wie die des § 2 Abs. 1 KStDV. Es sei deshalb aus demselben Grunde wie dort auch Gewerbesteuerfreiheit gegeben. Daraus, daß im Gewerbesteuergesetz 1953 nunmehr die Betriebe, die die Bevölkerung mit Wasser versorgen, nicht mehr als steuerpflichtige Versorgungsbetriebe genannt seien, müsse geschlossen werden, daß jegliche Versorgung mit Wasser, also auch mit Thermalwasser, steuerfrei sei; denn die für die Steuerfreiheit maßgebende Erwägung, daß es sich bei der Versorgung der Bevölkerung mit einwandfreiem Trinkwasser um eine Maßnahme der öffentlichen Gesundheitspflege handle, treffe doch auf die Abgabe von Thermalwasser in gleicher Weise zu.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Soweit sich die Beschwerde gegen einzelne Ausführungen im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 29. März 1962, Zl. B 114/61, wendet, muß ihr entgegengehalten werden, daß eine Erörterung dieser Einwendungen, mögen sie berechtigt sein oder nicht, zwangsläufig zu einer Überprüfung des Rechtsstandpunktes des Verfassungsgerichtshofes führen würde, die dem Verwaltungsgerichtshof, soweit es sich um die Anwendung verfassungsgesetzlicher Bestimmungen handelt, nicht zusteht (vgl. den hg. Beschluß vom 13. November 1950, Slg. Nr. 1761/A). Der Verfassungsgerichtshof hat darüber erkannt, ob die Beschwerdeführerin in ihrem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht verletzt sei, daß Gemeindeabgaben nicht einer anderen Abgabe unterworfen werden. Er hat eine Verletzung dieses Rechtes nicht für gegeben erachtet, weil er die von der Gemeinde für die Abgabe von Thermalwasser vereinnahmten Entgelte nicht als Abgaben im Sinne des Finanz-Verfassungsgesetzes angesehen hat. Hiemit war der Weg frei für die Entscheidung darüber, ob die Beschwerdeführerin mit den von ihr aus der Abgabe von Thermalwasser erzielten Einnahmen und Erträgen der Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer unterliegt.

Die Beschwerdeführerin macht vor allem geltend, daß der Thermalwasserbetrieb ein Hoheitsbetrieb sei, und führt aus, daß deshalb die Heranziehung zu den erwähnten Steuern zu entfallen habe. Hiezu ist vorweg zu bemerken, daß der angefochtene Bescheid zutreffend zwischen der obrigkeitlichen Tätigkeit und der Unternehmertätigkeit einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes unterscheidet. Als typisches

Unterscheidungsmerkmal wird mit Recht der "Annahmewang" hervorgehoben. Steht aber die Abnahme von Thermalwasser unter obrigkeitlichem Zwang? Bleibt es vielmehr nicht dem freien Willensentschluß des Hotel- oder Pensionsbesitzers überlassen, ob er Thermalwasser beziehen will, und steht es ihm nicht frei, das Wasser auch aus einer Quelle zu beziehen, die einem privaten Besitzer gehört? Da diese Fragen nach der gegebenen Sach- und Rechtslage nur mit "ja" beantwortet werden können, muß eine obrigkeitliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin beim Betrieb des Thermalwasserwerkes verneint werden. Daran ändert der Umstand nichts, daß das Rechtsverhältnis zwischen den Thermalwasserwerken und den Wasserabnehmern in Rechtsformen gekleidet ist, die auf Vorschriften des öffentlichen Rechtes zurückgehen (vgl. das Thermalquellen-Regulativ der Ortsgemeinde B, LGBl. für Salzburg Nr. 89/1936, das Verordnungscharakter hat - siehe das eingangs bezogene Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes - und das auf den Bestimmungen des § 13 des Gesetzes über das Heilquellen- und Kurortwesen, LGBl. für Salzburg Nr. 59/1930, in der Fassung des Gesetzes LGBl. Nr. 31/1935, beruht), denn es kommt für die steuerrechtliche Beurteilung nicht entscheidend auf die Rechtsform an, in der Einnahmen oder Erträge erzielt werden. Im einzelnen war daher folgendes zu erwägen:

a) Zur Frage der **Umsatzsteuer**: Nach § 1 Z. 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 UStG wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Nach Abs. 3 der zuletzt genannten Gesetzesstelle liegt in der Ausübung öffentlicher Gewalt keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit. Diese Vorschrift wird durch § 18 Abs. 1 UStDB 1938, DRGBl. I S. 1935, dahin näher ausgeführt, daß Körperschaften des öffentlichen Rechtes insoweit nicht gewerblich oder beruflich tätig sind, als sie, öffentlichrechtliche Aufgaben erfüllen (Ausübung der öffentlichen Gewalt). Der Verwaltungsgerichtshof hat hiezu in mehreren Erkenntnissen festgestellt, daß nicht eine jede im öffentlichen Interesse gelegene Tätigkeit einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft, sondern nur eine hoheitliche Tätigkeit als Ausübung öffentlicher Gewalt im Sinne der genannten Bestimmungen des Umsatzsteuerrechtes anerkannt werden kann (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 30. Mai 1952 Slg. Nr. 595/F, vom 17. Dezember 1957, Slg. Nr. 1738/F, und vom 13. Oktober 1958, Slg. Nr. 1889/F). Das Thermalquellen-Regulativ, das den Erwerb und das Erlöschen persönlicher Thermalwasserbezugsrechte, die Abgabe, den Verbrauch und den Entzug von Thermalwasser regelt, enthält Bestimmungen, die im öffentlichen Interesse eine mißbräuchliche oder sanitätswidrige Verwendung von Thermalwasser verhüten sollen. Auch die Vorschriften, die den Bezug von Thermalwasser nur einem bestimmten Kreis von Personen vorbehalten, von denen eine zweckentsprechende Verwendung des Thermalwassers erwartet werden kann, mögen im allgemeinen Interesse gelegen sein. Der Einhaltung dieser Bestimmungen dient wohl auch die Strafandrohung des Artikels XXII des Regulativs. Die Strafbefugnis ist aber für den Fall von Übertretungen nicht der Gemeinde eingeräumt, sondern der Bezirksverwaltungsbehörde vorbehalten. Schon daraus erhellt, daß die Beschwerdeführerin bei der Überwachung der Verwendung von Thermalwasser nicht als Hoheitsträger auftritt. Vollends zeigen aber die den überwiegenden Teil des Regulativs bildenden Bestimmungen über die Quellenbesitzer und Thermalwasserbezugsrechte, die Bedingungen für den Bezug und Entzug des Thermalwassers, daß es sich um eine Regelung von Privatrechten der Gemeinde und anderer Besitzer von Thermalquellen handelt. Es kann daher auch darin, daß die Verleihung von Bezugsrechten vom Bürgermeister durch "Bescheid" vorgenommen wird, daß die Voraussetzungen für die Bezugsberechtigung "durch Bescheid" festgestellt werden oder daß der "Entzug" des Thermalwassers "mit Bescheid" verfügt wird, keine Ausübung von Hoheitsrechten erblickt werden. Ist aber die Tätigkeit der Beschwerdeführerin im Thermalwasserbetrieb keine hoheitliche und sind die auf Grund des Thermalquellen-Regulativs ergehenden Verfügungen keine Hoheitsakte, so kommt § 2 Abs. 3 UStG nicht zur Anwendung. Vielmehr sind die vom Thermalwasserbetrieb der Beschwerdeführerin vereinnahmten, im Abschnitt XVI des Thermalquellen-Regulativs selbst wiederholt als "Entgelt" bezeichneten Gebühren, Auflagen und Beiträge umsatzsteuerbar. Sie sind aber auch umsatzsteuerpflichtig. Nach § 4 Z. 5 lit. a UStG ist zwar unter anderem die Lieferung von Wasser durch die Gemeinden umsatzsteuerfrei. Bei der Abnahme von Thermalwasser handelt es sich aber nach der Verkehrsauffassung nicht um die Lieferung von gewöhnlichem Trink- oder Nutzwasser, sondern um die eines Heil- bzw. Kurmittels. Die Lieferung von Thermalwasser, für die auch ein wesentlich höheres Entgelt eingenommen wird, kann daher nicht in die Steuerfreiheit des § 4 Z. 5 lit. a UStG einbezogen werden. Mithin hat die belangte Behörde die Berufung der Beschwerdeführerin, soweit diese die Umsatzsteuer betrifft, mit Recht abgewiesen.

b) Zur Frage der **Körperschaftsteuer**: Nach § 1 Abs. 1 Z. 6 KStG sind die Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechtes körperschaftsteuerpflichtig. § 1 Abs. 1 der Ersten Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung 1935, DRGBl. I S. 163, bestimmt hiezu, daß zu den Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechtes alle Einrichtungen gehören, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen dienen. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Hingegen gehören Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechtes, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe), nicht zu den Betrieben gewerblicher Art. Da der Thermalwasserbetrieb der Gemeinde B nicht als Hoheitsbetrieb anzusehen ist (siehe die Ausführungen unter a)), besteht Körperschaftsteuerpflicht. Daß mit dem Thermalwasserbetrieb auch der Trinkwasserbetrieb vereinigt ist, berührt die Körperschaftsteuerpflicht nicht, weil nach § 2 Abs. 1 KStDV. Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser dienen, zu den Betrieben gewerblicher Art gehören. Die Beschwerde ist daher auch, soweit sie gegen die Feststellung der Körperschaftsteuerpflicht gerichtet ist, nicht gerechtfertigt, ganz abgesehen davon, daß mit dem angefochtenen Bescheid - ob zu Recht oder zu Unrecht,

bleibe dahingestellt - eine Freistellung von der Körperschaftsteuer für das Jahr 1958 verfügt wird, sodaß die Beschwerdeführerin hinsichtlich dieser Steuer durch eine Steuervorschreibung nicht in einem Recht verletzt sein konnte (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. September 1951, Slg. Nr. 457/F).

c) Zur Frage der **Gewerbesteuer**: Der angefochtene Bescheid faßt den Trinkwasser- und den Thermalwasserbetrieb zu einem gewerblichen Unternehmen zusammen. Daraus, daß der Gesetzgeber offenbar nur Trinkwasserbetriebe bei der Aufzählung der gewerbesteuerpflichtigen Versorgungsbetriebe weggelassen hat, wird von der Behörde gefolgert, daß der im TTW der Beschwerdeführerin gebarungsmäßig überwiegende Thermalwasserbetrieb gewerbesteuerpflichtig sei. Dieser Argumentation wird entgegengehalten, daß der Thermalwasserbetrieb, der nach der Auffassung des Verfassungsgerichtshofes kein Versorgungsbetrieb ist, auch kein steuerpflichtiger Gewerbebetrieb sein könne. Hierzu ist zu sagen, daß die Gewerbesteuerpflicht von Unternehmen von Körperschaften des öffentlichen Rechtes - unbeschadet der Aufzählung der Versorgungsbetriebe - § 1 Abs. 3 Gewerbesteuergesetz danach bestimmt wird, ob das Unternehmen als stehender Gewerbebetrieb anzusehen ist. Die Beschwerdeführerin ist bei dem Betrieb des Thermalwasserwerkes selbständig tätig. Die Tätigkeit ist nachhaltig, auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet und es liegt auch, wie sich schon aus den vorgelegten Rechnungsabschlüssen ergibt, eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vor. Da in den Rechnungsabschlüssen laufend Gewinne ausgewiesen werden, bedarf es keiner Erörterung, ob die Tätigkeit der Beschwerdeführerin bloß auf die Deckung der Kosten des Betriebes oder ob sie auf die Erzielung von Gewinn gerichtet ist. Daß es sich bei dem Thermalwasserbetrieb weder um einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb noch um die Ausübung einer selbständigen Tätigkeit handelt, liegt auf der Hand. Es sind daher alle Merkmale eines Gewerbebetriebes im Sinne des Einkommensteuerrechtes (unter Heranziehung der Begriffsbestimmung der zu den §§ 17 bis 19 Steueranpassungsgesetz ergangenen Verordnung, Reichsministerialblatt S. 299/1941) gegeben (vgl. auch die hg. Erkenntnisse Slg. Nr. 227/F/1950, Slg. Nr. 555/F/1952, Slg. Nr. 565/F/1952, und andere mehr). Mithin bedurfte es zwar nicht einer Heranziehung der Bestimmungen des § 1 Abs. 3 des Gewerbesteuergesetzes über die dort genannten Versorgungsbetriebe, um die Gewerbesteuerpflicht des Thermalwasserwerkes der Beschwerdeführerin zu bejahen. Der angefochtene Bescheid ist aber zum richtigen rechtlichen Ergebnis gelangt.

Mithin war die Beschwerde in keiner Hinsicht begründet und mußte deshalb gemäß § 42 Abs.1 VwGG 1952 abgewiesen werden.

Der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung wurde nicht innerhalb der Beschwerdefrist gestellt. Es konnte deshalb von der Durchführung der erst in einer Ergänzung zur Beschwerde beantragten Verhandlung abgesehen werden.

Wien, am 14. Dezember 1962

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:1962:1962000913.X00