

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

28.04.1964

Geschäftszahl

2151/62

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Präsidenten Dr. Guggenbichler, die Senatspräsidenten Dr. Ondraczek und Dr. Wasniczek, sowie die Hofräte Dr. Schirmer, Dr. Schimetschek, Dr. Eichler, Dr. Kaupp, Dr. Raschauer und Dr. Frühwald als Richter, im Beisein des Schriftführers, Ministerialsekretärs Dr. Walter, über die Beschwerde der Landeshauptstadt Innsbruck, Stadtwerke Innsbruck, Versorgungsbetriebe in Innsbruck, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 28. Oktober 1962, Zl. 1791 - I - 1962, betreffend Körperschaftsteuer 1960 und Gewerbesteuer 1960, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Die beschwerdeführenden Stadtwerke haben auf Grund des Gesetzes, LGBl. für Tirol. Nr. 23/1956, an die Stadtgemeinde Innsbruck eine Gebrauchsabgabe für die Benützung öffentlichen Gemeindegrundes zu entrichten. Diese Abgabe ist mit einem Hundertsatz der Roheinnahmen zu berechnen. Anlässlich der Veranlagung der Körperschaftsteuer und der Feststellung des Gewerbesteuermessbetrages nach dem Gewerbeertrag für das Jahr 1960 wurden als Bemessungsgrundlage für die Gebrauchsabgabe und damit als gewinnmindernde Betriebsausgabe nur die Einnahmen aus der Stromlieferung und der Gaslieferung anerkannt. Es ergab sich so eine Kürzung der Betriebsausgaben um S 142.680,--. Eine Körperschaftsteuer und eine Gewerbesteuer vom Gewerbeertrage kam jedoch nicht zur Vorschreibung, weil der von den Versorgungsbetrieben für das Jahr 1960 ausgewiesene Verlust durch die nach den Bestimmungen des Körperschaftsteuer- und des Gewerbesteuergesetzes vorgenommenen Hinzurechnungen bei weitem nicht aufgehoben wurde.

Die Beschwerdeführerin berief. Sie begehrte - soweit dies noch für den Streit vor dem Verwaltungsgerichtshof von Bedeutung ist - die Einnahmen aus Zählermieten und die Hausanschlusskosten, die der Gebrauchsgebühr unterliegen, als Betriebsausgabe anzuerkennen. Unter Roheinnahmen im Sinne des bezogenen Landesgesetzes seien alle Einnahmen aus Versorgungsleistungen zu verstehen. Da der Beschwerdeführerin die Versorgung der Bevölkerung mit Energie (Strom und Gas) obliege, müsse das hiezu erforderliche Verteilungsnetz von ihr geschaffen und erhalten werden. Für Neuanschlüsse und für die Änderung von bisher bestehenden Anschlüssen würden Baukostenzuschüsse verlangt. Der Ausbau und die Erhaltung des Verteilungsnetzes seien für die Energieversorgung unerlässlich. Der Energieverbrauch müsse durch amtlich geeichte Messinstrumente einwandfrei festgestellt werden. Für diese Instrumente, die ebenfalls im Eigentum der Beschwerdeführerin bleiben (ähnlich wie z. B. die Waage eines Kaufmannes, die der Bestimmung des Gewichtes der verkauften Ware dient), werde eine monatliche Miete verrechnet. Die Einbeziehung in den Preis für die gelieferte Energie komme schon deshalb nicht in Betracht, weil die Anzahl der Zähler (für Lichtstrom, Kraftstrom usw.) beim einzelnen Verbraucher verschieden sein und sich jederzeit ändern könne.

Der Berufungssenat der Finanzlandesdirektion für Tirol wies die Berufung mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid als unbegründet ab. Aus den Gesetzesmaterialien zum erwähnten Landesgesetz ergebe sich, dass nur die Einnahmen aus den Normaltarifen der Gebrauchsabgabe unterworfen werden sollten. Mit dieser Abgabe solle keine neue Belastung der Versorgungsbetriebe herbeigeführt; sondern nur die bisherige Konzessionsabgabe von durchschnittlich 8 - 10 % (in Innsbruck 15%) abgelöst werden. Der Konzessionsabgabe seien nur die Roheinnahmen aus den reinen Versorgungsleistungen unterworfen gewesen. Für die Ansicht, dass nur diese Einnahmen der Abgabe unterliegen, spreche der Wortlaut des Gesetzes selbst. Die Abgabe sei nach § 1 für die Benützung öffentlichen Gemeindegrundes und des darüber

liegenden Luftraumes zu entrichten. Eine "natürliche" Beziehung bestehe aber nur zwischen "der Benützung und den Roheinnahmen aus den reinen Versorgungsleistungen". Andere Einnahmen hätten damit nichts oder nur sehr wenig zu tun. Deshalb habe es auch der Landesgesetzgeber unterlassen können, im § des Gesetzes ausdrücklich zu erklären, dass Grundlage der Abgabe nur die Roheinnahmen aus den reinen Versorgungsleistungen seien.

Gegen diesen Bescheid hat die Beschwerdeführerin Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben. Sie verweist darauf, dass unter "Roheinnahmen" nach dem Wortlaute des § 2 des Landesgesetzes sämtliche Einnahmen eines der Versorgung mit elektrischem Strom, Gas oder Wasser dienenden Unternehmens verstanden werden könnten. Nur weil § 1 den Kreis der Abgabepflichtigen auf die dort genannten Versorgungsunternehmen einschränke, könne unter Roheinnahmen bloß der Erlös für die Erbringung von "Versorgungsleistungen" gemeint sein. Unter öffentlicher Energieversorgung sei aber nach den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen die Versorgung mit elektrischer Energie und Gas zu verstehen, die, soweit darauf ein gesetzlicher Anspruch bestehe, auf Grund genehmigungspflichtiger, öffentlich bekanntzumachender allgemeiner Bedingungen und allgemeiner Tarifpreise durchgeführt werden müsse. Die Kosten der technischen Messeinrichtungen seien bereits im Grundpreis jedes einzelnen Tarifes enthalten. Zählergebühren würden nicht gesondert ausgewiesen. Gesondert ausgewiesene Zählergebühren fielen nur dort an, wo eine besondere im Interesse des Abnehmers vorgenommene Regelung keine Pauschalabgeltung zulasse. Aber auch in diesen Fällen handle es sich um ein Entgelt für die Bereitstellung von Messeinrichtungen, das ebenso wie das Entgelt für die Bereitstellung der übrigen Versorgungsanlage für die Versorgungsleistung des Unternehmers entrichtet werde. Die Baukostenzuschüsse, die für den Anschluss des neuen Abnehmers oder für die Erweiterung eines Anschlusses bezahlt werden müssen, seien nur einmal zu entrichten und könnten daher nicht pauschaliert und nicht in den Grundpreis einbezogen werden. Nur die individuelle Berechnung dieser Kosten ermögliche es, allen Stromabnehmern im Versorgungsgebiete zum gleichen Grundpreis und zum gleichen Arbeitspreis Strom zu liefern. Der Standpunkt der Beschwerdeführerin werde aber auch durch die einschlägigen Bestimmungen des Preisrechtes gestützt. Für dieses gelte ebenso wie für das Steuerrecht die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Zählergebühren, Baukostenzuschüsse und Hausanschlusskosten seien aber ebenfalls der Preisregelung unterworfen, obschon es sich nur um Nebenleistungen zur Energielieferung handle. Der angefochtene Bescheid könne sich nicht auf die Erläuternden Bemerkungen zum erwähnten Landesgesetz stützen, weil diesen keine Gesetzeskraft zukomme. Was die Heranziehung der Konzessionsabgabenordnung anlange, werde darauf verwiesen, dass diese bereits mit dem 31. Dezember 1949, in preisrechtlicher Hinsicht mit dem 30. Juni 1954, außer Kraft getreten sei. Auch sachlich lasse sich aus den Bestimmungen der Konzessionsabgabenordnung nichts für den Standpunkt der Behörde gewinnen. Gerade daraus, dass diese Abgaben 10 - 15 % der Einnahmen aus den reinen Versorgungsleistungen betragen haben, jetzt aber nur mit 3 % zu entrichten sind, könne geschlossen werden, dass nunmehr die ganzen Einnahmen der Abgabe zu unterwerfen seien. Dies ergebe sich auch aus den Erläuternden Bemerkungen zu der Gesetzesvorlage, nach denen die Gebrauchsabgabe (Benützungsgeld) auch der Höhe nach an die Stelle der früheren Konzessionsabgabe treten solle. Zu den Roheinnahmen seien aber auch die Zählergebühr und die Baukostenzuschüsse zu rechnen.

Der Beschwerde musste aus nachstehenden Erwägungen ein Erfolg versagt bleiben:

Mit dem angefochtenen Bescheide hat die belangte Behörde die Berufung der Beschwerdeführerin abgewiesen, die gegen einen Körperschaftsteuerbescheid des Finanzamtes gerichtet war, in dem die Körperschaftsteuer mit 0,- S festgesetzt wurde und die einen Gewerbesteuermessbescheid bekämpft hat, mit dem der Gewerbesteuermessbetrag vom Gewerbeertrag ebenfalls mit 0,- S festgestellt worden ist. Es war daher vorweg die Frage zu beantworten, ob die Beschwerdeführerin durch die Berufungsentscheidung, die die Bescheide bestätigte, mit denen keine Steuerleistung angefordert wurde, in einem Recht verletzt sein konnte. Diese grundsätzliche Frage wurde von einem gemäß § 11 Abs. 4 Z. 1 und 2 VwGG 1952 verstärkten Senat bejaht, weil derartige Bescheide zumindest bei buchführenden Gewerbetreibenden bzw. Land- und Forstwirten mit Rücksicht auf die Verlustvortragsmöglichkeit nach § 10 EStG abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen in einer der Rechtskraft fähigen Weise feststellen (siehe § 92 Abs. 1 lit. b in Verbindung mit § 243 BAO).

In der Sache selbst war zu erwägen:

Nach § 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sind Betriebsausgaben Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Diese gesetzliche Bestimmung findet im Zusammenhang mit den Bestimmungen des § 4 Abs. 1 und des § 5 EStG im Hinblick auf die Vorschriften der Einkommensermittlung nach § 6 des Körperschaftsteuergesetzes vom 16. Oktober 1934, DRGBl. I S. 1031, auch auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer Anwendung. Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer sind der Gewerbeertrag und das Gewerbekapital, Gewerbeertrag ist nach § 6 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) der Gewinn aus Gewerbebetrieb, der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermitteln ist. Mithin ist die Bestimmung des § 4 Abs. 4 EStG betreffend die Betriebsausgaben auch für die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag anzuwenden. Der festgestellte Gewerbeertrag ist für die Gewerbesteuer ebenso Steuerbemessungsgrundlage wie es die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Veranlagung der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer sind. Dass im vorliegenden Fall ein Steuermessbetrag nur nach dem Gewerbekapital festgesetzt worden ist, konnte die Beschwerdeführerin in ihrem Recht, die Bemessungsgrundlage vom Gewerbeertrag, die allerdings nicht zu der Festsetzung eines Steuermessbetrages geführt hat, zu bekämpfen, nicht schmälern. Der von der belangten Behörde in der Gegenschrift vertretenen Rechtsansicht, dass die Beschwerde, soweit sie die Gewerbesteuer

betrifft, schon aus formellen Gründen abzuweisen sei, konnte der Verwaltungsgerichtshof insbesondere im Hinblick auf den Wortlaut des § 6 Abs. 3 GewStG nicht folgen.

Bei der Prüfung der Frage, ob die von der Beschwerdeführerin an die Gemeinde geleisteten Zahlungen überhaupt, also schon dem Grunde nach, als Betriebsausgaben anzusehen sind, fällt auf, dass als Beschwerdeführerin die Landeshauptstadt Innsbruck, Stadtwerke Innsbruck, Versorgungsbetriebe" auftritt und dass der Stadtrat laut Sitzungsbeschluss vom 20. Dezember 1962 den der Generaldirektion der Stadtwerke erteilten Auftrag zur Beschwerdeführung beim Verwaltungsgerichtshof genehmigt hat. Die Stadtgemeinde nimmt den Stadtwerken gegenüber - zumindest wirtschaftlich gesehen - die Stellung eines Betriebsinhabers ein. Wenn aber einer Person, die rechtlich oder wenigstens wirtschaftlich Eigentümer des Betriebsvermögens der steuerpflichtigen Körperschaft ist, Vermögensvorteile zugewendet werden, deren Zuwendung ihren Grund lediglich in der beherrschenden Stellung des Empfängers gegenüber dem Unternehmen oder in seiner Beteiligung an der Körperschaft hat und sich in einer Form vollzieht, die nicht ohne weiteres erkennen lässt, dass Einkommensteile oder Gewinnanteile ausgeschüttet werden, liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne des § 20 der Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung vom 6. Februar 1935, DRGBl. I S. 163, vor (vgl. hierzu das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Oktober 1954, 1954, Slg. Nr. 1021/F). Von einer Betriebsausgabe an sich könnte daher auch im vorliegenden Falle keine Rede sein. Dasselbe müsste für Zahlungen gelten, die die Stadtwerke auf Grund besonderer Vorschriften der Stadtgemeinde zu entrichten haben, ohne dass dieser auf Grund ihrer Abgabenhöhe die Stellung eines steuerberechtigten Abgabengläubigers zukäme. Deshalb hat der Verwaltungsgerichtshof die so genannten Konzessionsabgaben nicht als abzugsfähige Betriebsausgabe anerkannt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 13. Jänner 1961, Zl. 990/58). Für die Beurteilung der gegenständlichen Betriebsausgabe ist aber das Gesetz vom 25. Mai 1956, LGBl. für Tirol Nr. 23, entscheidend. § 1 dieses Gesetzes lautet: "Die Gemeinden sind berechtigt, für die Benützung öffentlichen Gemeindegrundes und des darüber befindlichen Luftraumes durch Anlagen ihrer eigenen der Versorgung mit Energie (z. B. Elektrizität und Wärme, Gas und Wasser dienenden Unternehmen sowie ihrer eigenen Verkehrsbetriebe eine Abgabe zu erheben." Die Tatsache, dass die Abgabe nur von den eigenen der Gemeinde gehörigen Versorgungs- und Verkehrsbetrieben erhoben wird, gibt zu Bedenken Anlass, weil die Einnahmen, die der Abgabe unterworfen werden, derselben Körperschaft zufließen, die selbst der Abgabengläubiger ist. Der wirtschaftliche Sinn einer solchen Besteuerung bleibt unverständlich, wenn man nicht darauf Bedacht nimmt, dass die Abgabenzahlungen bei der Körperschaftsteuer eine Betriebsausgabe bilden sollen.

Die Körperschaftsteuer ist gemäß § 2 Z. 1 des Finanzausgleichsgesetzes 1959, BGBl. Nr. 97, eine ausschließliche Bundesabgabe. Durch Anerkennung der vorliegend in Betracht kommenden Abgabenzahlungen als Betriebsausgabe wird der körperschaftsteuerpflichtige Gewinn und damit auch das Aufkommen an Körperschaftsteuer geschmälert. Die Bestimmungen des vorangeführten Landesgesetzes würden daher der Vorschrift des § 7 Abs. 1 des Finanz-Verfassungsgesetzes 1948, BGBl. Nr. 45 (F-VG), widersprechen (vgl. Pfaundler "Die Finanzausgleichsgesetzgebung", 1948/1958, S. 111). Es wäre daher ein Anwendungsfall des § 7 Abs. 4 F-VG gegeben, nach dem die Bundesgesetzgebung berechtigt ist, Bestimmungen zur Verhinderung der Schädigung der Bundesfinanzen zu treffen.

War aber die Leistung von Gebrauchsgebühren durch die Beschwerdeführerin an die Stadtgemeinde auf Grund des zitierten allerdings offensichtlich nur zur Minderung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage der städtischen Unternehmungen bestimmten Landesgesetzes als Betriebsausgabe zu berücksichtigen, blieb nur mehr zu prüfen, in welcher Höhe die Zahlungen als Entrichtung einer abzugsfähigen Abgabe anzuerkennen sind. § 2 des mehrfach genannten Landesgesetzes bestimmt die Höhe der Abgabe mit 3 v.H. der Roheinnahmen. Die Beschwerde fasst den Begriff der Roheinnahmen vom Standpunkte der Energieversorgung auf. Sie beruft sich im wesentlichen darauf, dass zur Energieversorgung auch die Erhaltung und der entsprechende Ausbau des Verteilungsnetzes gehören. Weiter bringt sie Gründe dafür vor, dass zur Feststellung des Energieverbrauches Messgeräte notwendig seien, die je nach der Art des Energieverbrauches bei jedem Abnehmer besonders eingerichtet werden müssten. Die Beschwerde will unter diesem Gesichtspunkte die Baukostenzuschüsse, die für die Neuanschlüsse oder Änderung der Anschlüsse zu entrichten sind, ebenso wie die Zählermieten in die Roheinnahmen einbeziehen. Hierbei übersieht sie aber, dass der im § 2 Abs. 1 des Gesetzes, LGBl. für Tirol Nr. 23/1956, näher nicht bestimmte Begriff "Roheinnahme" einer Auslegung im Sinne der übrigen Bestimmungen des Gesetzes und nach seiner Entstehungsgeschichte bedarf. Im § 1 wird nicht allein der Zweck der Abgabe dahin erläutert, dass für die Benützung öffentlichen Gemeindegrundes und des darüber befindlichen Luftraumes ein Entgelt in Form einer Abgabe eingehoben werden soll. Es wird auch der Kreis der abgabepflichtigen, der Gemeinde gehörigen Unternehmen auf diejenigen eingeschränkt, die der Versorgung mit Energie dienen. Unter Einnahmen hieraus sind aber, wie sich weiter aus § 3 Abs. 2 des Gesetzes ergibt, nur die Entgelte für die Lieferung von Energie im engeren Sinne, nicht aber auch die Entgelte für Nebenleistungen, wie z. B. für die Lieferung von Koks und Teer aus der Gaserzeugung oder für die Aufstellung eines besonderen Messgerätes für die Lieferung von elektrischem Strom oder die "Gebühr" für einen neuen Hausanschluss bzw. für die Änderung eines solchen zu verstehen. Denn nach der zuletzt genannten gesetzlichen Bestimmung ist die gegenständliche "Abgabe" an die Stelle der früheren "Konzessionsabgabe" getreten. Dieser waren aber nur die Einnahmen aus "Versorgungsleistungen", also Einnahmen, die für den Energieverbrauch erzielt wurden, unterworfen. Einnahmen für Nebenleistungen oder aus der Energielieferung an Wiederverkäufer waren nicht konzessionsabgabepflichtig. Ferner spricht, wie die belangte Behörde in der Gegenschrift richtig bemerkt, auch

die Überlegung gegen die Einbeziehung der strittigen Zählermieten und Baukostenzuschüsse in die Bemessungsgrundlage der fraglichen Benützungsabgaben, dass nach den Preisregelungsbestimmungen Zählergebühren und Baukostenzuschüsse nur höchstens in kostendeckender Höhe abverlangt werden dürfen und füglich nicht einzusehen ist, dass der Gesetzgeber diese nur kostendeckenden Einnahmen noch einer von ihrer Höhe abhängigen Abgabe unterwerfen, die Selbstkosten also gleichsam für die eigene Tasche des Abgabeberechtigten, der zugleich der Kostenverrechner ist, erhöhen wollte. In der Nichtanerkennung der angeblich auch für die Zählermieten und Baukostenzuschüsse entrichteten Benützungsgebühren als Betriebsausgabe durch die belangte Behörde kann daher keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

Bei der gegebenen Rechtslage erübrigt es sich, auf die von der Beschwerde herangezogenen Bestimmungen über die Energieversorgung, die Konzessionsabgabe und die Preisregelung für Energielieferungen einzugehen. Die Beschwerde musste vielmehr schon aus den oben dargelegten Erwägungen gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1952 als unbegründet abgewiesen werden.

Wien, am 28. April 1964