

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

30.11.1981

**Geschäftszahl**

3166/79

**Beachte****Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):**

3225/79

3227/79

3226/79

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Würth, Dr. Pokorny, Dr. Wetzel und Dr. Puck als Richter, im Beisein der Schriftführerin Kommissär Dr. Ratz, über die Beschwerde der Stadtwerke F in F, vertreten durch Dr. Hans Mandl, Rechtsanwalt in Feldkirch, Sparkassenplatz 1, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 17. September 1979, Zl. 3778-1/1978, betreffend Umsatzsteuer 1973, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer 1972 bis 1976 und Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1973, 1. Jänner 1974, 1. Jänner 1975, 1. Jänner 1976 und 1. Jänner 1977, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird, soweit sie die Umsatzsteuer 1973 betrifft als unbegründet abgewiesen. Im übrigen wird der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 8.400,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Die Beschwerdeführerin ist ein Betrieb gewerblicher Art einer Stadtgemeinde, der auch im Handelsregister des Landes- und Handelsgericht F protokolliert ist. Betriebsgegenstand ist u. a. die Elektrizitätsversorgung, für die im Hinblick auf die Bestimmungen des Elektrizitätsförderungsgesetzes 1969 (§ 5 Abs. 1) eine gesonderte Bilanz erstellt wird. Für die Jahre 1972 bis 1976 fand bei der Beschwerdeführerin eine Betriebsprüfung statt, bei der der Prüfer u.a. folgende Feststellungen traf:

Die Beschwerdeführerin habe für die Stadtgemeinde die Straßenbeleuchtungsanlagen hergestellt und unterhalte sie seither, obwohl dies Aufgabe der Stadtverwaltung ("hoheitlicher" Bereich) wäre. Die Anlagen der Straßenbeleuchtung gehörten zum Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin. Bei Gegenständen, die dem Betriebsvermögen eines Betriebes gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zuzurechnen seien, aber für Zwecke der Körperschaft Verwendung fänden, die außerhalb dieser betrieblichen Sphären lägen, sei umsatzsteuerlich ein Eigenverbrauch im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1972 anzusetzen, und zwar in Höhe der "auf die Nutzung der Gegenstände entfallenden Kosten (§ 4 Abs. 9 UStG 1972)". Den im Rahmen der Betriebsprüfung vorgebrachten Einwendungen der Beschwerdeführerin, daß die Stadtgemeinde den vollen Stromtarif zahle, während andere Gemeinden (als Großabnehmer) der V AG nur die Hälfte des normalen Tarifsatzes zu entrichten hätten und daß daher die Stadtgemeinde im Wege des vollen Strompreises die Herstellung und Erhaltung der Straßenbeleuchtungsanlage finanziere, hielt der Betriebsprüfer entgegen, daß die Beschwerdeführerin auch der Stadtgemeinde einen 10%igen Preisnachlaß auf den Grund- und Stromtarif einräume. Außerdem treffe es nicht zu, daß andere Gemeinden an die V AG nur die Hälfte des Tarifsatzes zu

bezahlen hätten. Die als Eigenverbrauch angesetzten, auf die Nutzung der Straßenbeleuchtungsanlage entfallenden Kosten seien überdies als verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinne des § 8 KStG anzusehen, weil "diese Zuwendung von Vermögensvorteilen ihre Grundlage in der beherrschenden Stellung der Stadt gegenüber dem Unternehmen habe". Weiters stellte der Prüfer fest, daß von der Beschwerdeführerin an die Stadtgemeinde ein jährlicher "Leitungswegzins" in Höhe von S 170.000,-- entrichtet und als Betriebsausgabe geltend gemacht werde. Nach der Rechtsprechung (gemeint ist wohl das hg. Erkenntnis vom 13. Jänner 1961, Zl. 990/58, Slg. Nr. 2363/F) seien jedoch "Konzessionsabgaben, die nicht auf einem Gesetz oder einer sich auf ein Gesetz stützenden Gemeindegesetz beruhen, keine Betriebsausgaben, sondern stellen verdeckte Gewinnausschüttungen dar".

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen, nahm die Verfahren betreffend Umsatzsteuer 1973 bis 1975, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer 1972 bis 1975 sowie Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1973, 1. Jänner 1974, 1. Jänner 1975 und 1. Jänner 1976 wieder auf und erhöhte die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage für die Jahre 1973 bis 1976 (das Veranlagungsverfahren für das letztgenannte Jahr war nach der Aktenlage noch offen) um die auf die Nutzung der Straßenbeleuchtungsanlage entfallenden Kosten (1973: S 384.445,--, 1974: S 411.579,--, 1975: S 476.054,-- und 1976: S 561.143,--). Dieselben Beträge und die gleichartigen Kosten des Jahres 1972 sowie die Zahlungen des "Leitungswegzinses" wurden den Gewinnen der Jahre 1972 bis 1976 als verdeckte Gewinnausschüttungen zugerechnet.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1973, gegen die Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1972 bis 1976 sowie gegen die Bescheide über die Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 1. Jänner der Jahre 1973 bis 1977. Entgegen der allgemeinen Gepflogenheit, basierend auf einschlägigen Verwaltungsanweisungen, seien statt der üblichen letzten drei Jahre fünf Jahre geprüft worden. Damit werde gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstoßen. Es werde daher beantragt, "die Prüfung auf die Jahre 1974 bis 1976 einzuschränken". Was die Kosten der Straßenbeleuchtungsanlage betreffe, so sei folgendes zu sagen: Die Stadtgemeinde habe im Jahre 1908 mit namhaften finanziellen Opfern ein E-Werk errichtet und offenbar damals gefordert, daß das E-Werk für die Zukunft auf seine Kosten die Straßenbeleuchtung der Stadt errichten und zum Teil unterhalten solle. Diese Verpflichtung sei bis dato wahrgenommen und auch bei allen bisherigen Betriebsprüfungen akzeptiert worden. Ein solches Vorgehen sei "markt- und wirtschaftskonform". So stellten beispielsweise Brauereien ihren Abnehmern Kühlbuffets und Gasthauseinrichtungen zur Verfügung. Es verstoße gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, wenn von einer Vorgangsweise, die durch Jahrzehnte als rechtmäßig anerkannt worden sei, rückwirkend abgegangen werde. Außerdem läge auch ein Widerspruch darin, daß einerseits die Errichtung und Erhaltung der Straßenbeleuchtungsanlage als Angelegenheit der Hoheitsverwaltung bezeichnet werde und andererseits die entsprechenden Anlagen im Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin belassen würden. Zum "Leitungswegzins" sei zu sagen, daß es außer Streit stehe, daß die Beschwerdeführerin im Rahmen der Stromleitung bzw. Stromverteilung öffentliches Gut in Anspruch nehme. Ebenso wie eine Privatperson für eine solche Inanspruchnahme eine entsprechende Vergütung zu entrichten hätte - sei es im Weg einer Abgabe, sei es im Weg einer zivilrechtlichen Vereinbarung - treffe auch die Beschwerdeführerin eine gleichartige Verpflichtung. Die Beziehung einer Körperschaft öffentlichen Rechts zu ihrem Betrieb gewerblicher Art sei vergleichbar mit jener zwischen einem Einzelunternehmer als Unternehmer einerseits und als Privatperson andererseits. Wenn ein Unternehmer Teile seines Privatvermögens dem Unternehmer zur Nutzung zur Verfügung stelle, so habe er Anspruch auf eine Entschädigung, die als Betriebsausgabe abzugsfähig sei. Im übrigen sei der Leitungswegzins bisher stets als Betriebsausgabe anerkannt worden; auch in dieser Frage sei daher für die Vergangenheit der Grundsatz von Treu und Glauben zu beachten.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung, die infolge eines fristgerecht gestellten Antrages der Beschwerdeführerin auf Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz ihre Wirkung verlor. Im Vorlageantrag wurde ergänzend vorgebracht, daß bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer die Ergebnisse des E-Werkes mit den (negativen) Ergebnissen des "Einrichtungsbetriebes" (Installations- und Warengeschäft) zusammenzurechnen seien.

Die belangte Behörde gab der Berufung teilweise statt. Gemäß § 2 Abs. 3 UStG 1972 komme bei einem Betrieb gewerblicher Art eine Körperschaft des öffentlichen Rechts nur der Körperschaft (im Rahmen ihres Betriebes), nicht aber dem Betrieb selbst Unternehmereigenschaft zu. Die Stromlieferungen der Beschwerdeführerin an die Stadtgemeinde stellten daher umsatzsteuerlich keine Lieferungen oder sonstigen Leistungen, sondern einen Eigenverbrauch dar. Umsatzsteuerbemessungsgrundlage sei bei Entnahmen der Teilwert des entnommenen Gegenstandes (§ 4 Abs. 9 UStG). Dieser entspreche im vorliegenden Fall den Stromentstehungskosten und nicht dem der Stadtgemeinde verrechneten Strompreis. Die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage wurde daher entsprechend vermindert - allerdings nur für das Jahr 1973, da die übrigen Umsatzsteuerbescheide mangels Anfechtung zwischenzeitlich rechtskräftig geworden waren. Weiters vertrat die belangte Behörde die Auffassung, daß die der Beschwerdeführerin erwachsenen Kosten für die Errichtung und Erhaltung der Straßenbeleuchtungsanlage Zwecken dienten, die außerhalb des Unternehmens lägen, da sie dem Hoheitsbereich der Stadtgemeinde zuzurechnen seien. Sie seien daher ebenfalls als Eigenverbrauch zu qualifizieren. Dieselben Überlegungen seien auch auf körperschaftsteuerlichem Gebiet anzustellen. Sowohl die Stromlieferungen als auch die von der Beschwerdeführerin übernommenen Kosten der Straßenbeleuchtungsanlage seien auf Grund der zwischen einer Körperschaft des öffentlichen Rechts und ihrem

Betrieb gewerblicher Art bestehenden Rechtsbeziehungen "den Entnahmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes gleichzuhalten". Die erklärten Gewinne der Beschwerdeführerin wurden daher einerseits um die Kosten der Straßenbeleuchtungsanlage erhöht und andererseits um die Differenz zwischen den Stromgestehungskosten und den von der Stadtgemeinde für die Stromlieferungen geleisteten Zahlungen vermindert.

Auch zum Leitungswegzins vertrat die belangte Behörde die Auffassung, daß Zahlungen, die aus einem gewerblichen Betrieb an den Betriebsinhaber geleistet würden, als Entnahmen und nicht als Betriebsausgaben anzusehen seien. Die Beschwerdeführerin selbst habe außer Streit gestellt, daß die Stadtgemeinde ihrem Betrieb jeglicher Art nicht als steuerberechtigte Gebietskörperschaft gegenüberstehe, sondern die Stellung eines Betriebsinhabers in bezug auf seinen Betrieb habe. Als Betriebsausgabe könnte der Leitungswegzins nur angesehen werden, wenn es sich dabei um die Abgeltung effektiver, durch die Einräumung des Leitungsrechtes entstandener Aufwendungen handle. Dies sei jedoch nicht behauptet worden. Aus körperschaftsteuerlicher Sicht seien die nach Einkommensteuerrecht als Entnahme zu wertenden Zahlungen als verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 KStG) zu beurteilen, weil sich die Stadtgemeinde als alleinige rechtliche und wirtschaftliche Eigentümerin der Beschwerdeführerin einen zu Unrecht als Betriebsausgabe verbuchten Gewinnanteil dieses ihres Betriebes gewerblicher Art habe zukommen lassen.

Dem Einwand der Beschwerdeführerin die Betriebsprüfung bei Großbetrieben erstrecke sich üblicherweise nur auf die letzten drei Jahre und die Ausdehnung der Prüfung auf fünf Jahre widerspreche dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, sei entgegenzuhalten, daß das Gesetz (§ 147 Abs. 2 BAO) eine Prüfung der Großbetriebe mindestens alle drei Jahre einmal vorschreibe. Wenn nun die Finanzverwaltung auf Grund personeller Engpässe diesem Gesetzesgebot nicht rechtzeitig Folge leisten könne und das Versäumnis bei der später durchgeführten Prüfung nach Möglichkeit nachhole, so könne darin keine Verletzung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung liegen. Auch gegen den Grundsatz von Treu und Glauben werde nicht verstoßen, wenn die Abgabenbehörde einen Sachverhalt bisher nicht richtig beurteilt habe. Eine andere Auffassung wäre mit dem Grundsatz der gesetzeskonformen Abgabenerhebung unvereinbar. Dem Antrag der Beschwerdeführerin, bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer die Ergebnisse des E-Werkes mit den Ergebnissen des Einrichtungsbetriebes zusammenzurechnen, könne nicht entsprochen werden, weil die betreffenden Körperschaftsteuerbescheide für den Einrichtungsbetrieb bereits in Rechtskraft erwachsen seien.

Gegen diese Entscheidung wendet sich die Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht werden. Ergänzend zum Vorbringen im Berufungsverfahren wird in der Beschwerde insbesondere darauf hingewiesen, daß das E-Werk und der Einrichtungsbetrieb "seit eh und je zusammengehören und eine getrennte Bilanzierung nur wegen der Bestimmungen des Elektrizitätsförderungsgesetzes seit einiger Zeit vorgenommen werde muß". Die Wiederaufnahme des Verfahrens müsse daher auch den Einrichtungsbetrieb mitumfassen, sodaß dem Antrag auf Zusammenrechnung der Betriebsergebnisse keine Rechtskraft entgegenstehen könne.

Die belangte Behörde hat die Verwaltungsakten vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gegen die rechtliche Beurteilung der belangten Behörde auf umsatzsteuerrechtlichem Gebiet (Vorliegen eines Eigenverbrauches sowohl bezüglich der Stromlieferungen als auch bezüglich der Kosten der Straßenbeleuchtungsanlage) bringt die Beschwerdeführerin weiter nichts vor. Auch der Verwaltungsgerichtshof hegt diesbezüglich keine Bedenken, weil - was die Umsatzsteuer betrifft - im Hinblick auf die Bestimmung des § 2 Abs. 3 UStG Unternehmer eines Betriebes gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts nicht der Betrieb als solcher, sondern die Trägerkörperschaft, wenn auch nur im Rahmen ihres Betriebes gewerblicher Art, ist. Soweit die Beschwerde die Umsatzsteuer 1973 betrifft, kommt als ausgeführter Beschwerdepunkt wohl lediglich der von der Beschwerdeführerin gerügte Umstand in Betracht, daß sich die Betriebsprüfung auf fünf statt nur auf drei Jahre erstreckt hat. Diese Rüge ist bezüglich sämtlicher der in Rede stehenden Abgaben unberechtigt. Gemäß § 147 Abs. 2 BAO, in der Fassung vor dem Inkrafttreten der Novelle 1980, BGBl. Nr. 151, sind Großbetriebe mindestens alle drei Jahre einmal einer Buch- und Betriebsprüfung zu unterziehen, wobei die Prüfung in zeitlicher Hinsicht jeweils an den zuletzt geprüften Zeitraum anzuschließen hat. Die Beschwerdeführerin erblickt eine Verletzung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung darin, daß der Prüfungszeitraum bei ihrem Betrieb auf fünf Jahre ausgedehnt wurde, obwohl, wie der Gegenschrift der belangten Behörde zu entnehmen ist, selbst dieser Prüfungszeitraum noch keinen lückenlosen Anschluß an den letztvorangegangenen Prüfungszeitraum ergab, in dem nämlich das Jahr 1971 ungeprüft blieb. Es mag nun dahingestellt bleiben, ob ein Abweichen vom üblichen Prüfungszeitraum eine Verletzung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bewirken kann; jedenfalls kann von einer solchen Verletzung dann nicht gesprochen werden, wenn die Abgabenbehörde um eine zeitlich möglichst lückenlose Prüfung bemüht ist. Viel eher wäre die von der Beschwerdeführerin angestrebte (mehr oder weniger willkürliche) Beschränkung des Prüfungszeitraumes geeignet, Zweifel an dem Bemühen der Abgabenbehörde um eine gleichmäßige Besteuerung der Abgabepflichtigen aufkommen zu lassen. Das Beschwerdevorbringen ist sohin in diesem Punkt unbegründet.

Anders verhält es sich mit der rechtlichen Beurteilung der Stromlieferungen, der Kosten der Straßenbeleuchtungsanlage und des Leitungswegzinses auf ertragssteuerlichem Gebiet. Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 6 KStG sind Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Steuersubjekt ist sohin, anders als auf dem Gebiet der Umsatzsteuer, nicht nur die Trägerkörperschaft, sondern auch deren Betrieb gewerblicher Art selbst. Der Umstand, daß einem solchen Betrieb keine Rechtspersönlichkeit zukommt, ändert daran nichts, weil Wirtschaftsgebilde ganz allgemein auch dann als Steuersubjekte in Betracht kommen können, wenn ihnen die Rechtspersönlichkeit mangelt (vgl. z. B. die nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und Zweckvermögen gemäß § 1 Abs. 1 Z. 5 KStG). Körperschaftsteuerlich sind daher bei einem Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zwei Steuersubjekte vorhanden: Die der unbeschränkten Steuerpflicht nicht unterliegende Körperschaft öffentlichen Rechts und deren Betrieb gewerblicher Art (siehe auch Putschögl-Bauer-Mayer, Die Körperschaftsteuer, Kommentar, TZ. 14 ff zu § 2 und die dort zitierte hg. Rechtsprechung). Dies hat zur Folge, daß zwischen der Trägerkörperschaft und ihrem Betrieb gewerblicher Art ertragsteuerlich Rechtsbeziehungen, wie sie sich z. B. aus Kauf-, Bestand- oder Darlehensverträgen ergeben, mit allen Konsequenzen, also auch was die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben anlangt, anzuerkennen sind. Allerdings kommen gemäß § 8 Abs. 1 KStG hiebei auch die Grundsätze über verdeckte Gewinnausschüttungen zum Tragen. Das bedeutet, daß Geldleistungen oder geldwerte Vorteile, die ein Betrieb gewerblicher Art seiner Trägerkörperschaft erbringt und als Aufwand geltend macht, grundsätzlich nur dann nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen sind, wenn sie die Merkmale verdeckter Gewinnausschüttungen tragen. Prüfungen in diese Richtung hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht angestellt, weil sie von der unrichtigen Rechtsauffassung ausgegangen ist, das Verhältnis zwischen Trägerkörperschaft und ihrem Betrieb gewerblicher Art sei ertragsteuerlich dem Verhältnis eines Betriebsinhabers zu seinem Betrieb gleichzusetzen, ein Vergleich, der seinerseits wiederum auf der unrichtigen Rechtsansicht fußt, die Trägerkörperschaft allein und nicht auch ihr Betrieb gewerblicher Art seien als Körperschaftsteuersubjekt anzusehen. Auf dem Boden dieser, im übrigen auch von der Beschwerdeführerin vertretenen Rechtsansicht hat die belangte Behörde in sämtlichen Leistungen der Beschwerdeführerin an die Stadtgemeinde, sohin sowohl in den Stromlieferungen, die unbestritten wie unter Fremden vorgenommen wurden, als auch hinsichtlich des Leitungswegzinses und der Kosten der Straßenbeleuchtungsanlage Entnahmen der Trägerkörperschaft erblickt. Inkonsequenterweise wurden dann diese "Entnahmen" im Zusammenhang mit dem Leitungswegzins von der belangten Behörde als "verdeckte Gewinnausschüttungen" bezeichnet, obwohl von ausgeschütteten bzw. verdeckt ausgeschütteten Gewinnen gar nicht gesprochen werden kann, wenn man von der - wie dargetan unrichtigen - Rechtsansicht ausgeht, ein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts sei als solcher gar nicht Subjekt der Körperschaftsteuer.

Die belangte Behörde wird sohin im fortgesetzten Verfahren ausgehend von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht der Beschwerdeführerin zu prüfen haben, ob und inwieweit in der Errichtung und Erhaltung der Straßenbeleuchtungsanlage und in der Entrichtung eines Leitungswegzinses an die Stadtgemeinde tatsächlich verdeckte Gewinnausschüttungen zu erblicken sind. Bezüglich des Leitungswegzinses wird bei dieser Prüfung noch zu untersuchen sein, ob und in welchem Ausmaß die Stadtgemeinde von ihr fremden Unternehmen wirtschaftlich vergleichbare Entgelte für die Nutzung öffentlichen Gutes einhebt, da ja nach der Aktenlage (Schreiben der Vorarlberger Landesregierung vom 11. November 1976) die Beurteilung des "Leitungswegzinses" als Abgabe nicht in Betracht kommt.

Dem Hinweis der Beschwerdeführerin auf den Grundsatz von Treu und Glauben ist entgegenzuhalten, daß dieser Grundsatz nicht darin besteht, ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit zu schützen. Vielmehr müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen, wie dies z. B. der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt. Derartige besondere Umstände werden von der Beschwerdeführerin nicht behauptet und können auch den Verwaltungsakten nicht entnommen werden. Die Langjährigkeit einer unrichtigen Vorgangsweise allein stellt jedenfalls keinen solchen besonderen Umstand dar.

Zu dem Beschwerdevorbringen, das (positive) Betriebsergebnis des E-Werkes sei mit dem (negativen) Betriebsergebnis des Einrichtungsbetriebes zusammenzurechnen, ist zu sagen, daß dies einzig und allein davon abhängt, ob die Elektrizitätsversorgung und die anderen im "Einrichtungsbetrieb" entfaltenen Aktivitäten ungeachtet der getrennten Bilanzierung für das E-Werk als ein einheitlicher Betrieb gewerblicher Art oder als eine Mehrheit solcher Betriebe anzusehen sind (vgl. insbesondere das hg. Erkenntnis vom 26. Mai 1981, Zlen. 14/3642/80, 14/3888/80). Der belangten Behörde kann daher nicht gefolgt werden, wenn sie in ihrer Gegenschrift meint, es könne dahingestellt bleiben, ob eine derartige Betriebseinheit bestehe oder nicht, da der Einrichtungsbetrieb für die streitgegenständlichen Jahre bereits rechtskräftig veranlagt worden sei. Sollte sich nämlich herausstellen, daß das E-Werk und der Einrichtungsbetrieb einen einheitlichen Betrieb gewerblicher Art bilden, dann würde eine Wiederaufnahme des Verfahrens zwangsläufig das gesamte einheitlich zu ermittelnde Betriebsergebnis umfassen, gleichgültig, ob in allen oder nur in einzelnen Betriebszweigen Wiederaufnahmsgründe hervorgekommen wären. Die belangte Behörde wird daher im fortgesetzten Verfahren auch noch die Frage der Betriebseinheit zu prüfen haben, wobei die im oben zitierten Erkenntnis vom 26. Mai 1981 aufgezeigten Kriterien zu beachten sein werden.

Zusammenfassend ist zu sagen, daß die belangte Behörde sowohl in der Frage der ertragsteuerlich grundsätzlich anzuerkennenden Leistungsbeziehungen zwischen der Beschwerdeführerin einerseits und der Stadtgemeinde andererseits (Problem der verdeckten Gewinnausschüttung), als auch in der Frage, ob eine Betriebseinheit von E-Werk und Einrichtungsbetrieb vorliegt und die Wiederaufnahme des Verfahrens daher zwangsläufig auch den Einrichtungsbetrieb mitumfaßt, von einer unrichtigen Rechtsauffassung ausgegangen ist. Der angefochtene Bescheid war daher in diesem Umfang gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 7. April 1981, BGBl. Nr. 221, insbesondere deren Art. III Abs. 2.

Wien, am 30. November 1981

### **European Case Law Identifier**

ECLI:AT:VWGH:1981:1979003166.X00