

# TE Vwgh Erkenntnis 1989/11/8 88/13/0101

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 08.11.1989

## Index

Körperschaftssteuer  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag  
32/04 Steuern vom Umsatz  
32/07 Stempelgebühren Rechtsgebühren Stempelmarken

## Norm

BAO §28  
GebG 1957 §33 TP5 Abs1 Z1  
KStG 1966 §2  
KStG 1966 §2 Abs1  
UStG 1972 §10 Abs2 Z5  
UStG 1972 §2 Abs3

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Iro, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Graf als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Wimmer, über die Beschwerde der Marktgemeinde K, vertreten durch Dr. Ludwig Riemer, Rechtsanwalt in Wien I, Graben 27, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 23. März 1988, GZ 6/2 - 2525/1/87, betreffend Umsatzsteuer 1977 bis 1985, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer 1980 bis 1985, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die Beschwerdeführerin hat auf in ihrem Eigentum stehenden Grundstücken drei von ihr bzw. ihrer Rechtsvorgängerin (der Gemeinde E) gebohrte und erschlossene Mineralwasserbrunnen.

Seit 27. Mai 1965 besteht zwischen der Beschwerdeführerin (bzw. ihrer Rechtsvorgängerin) und der M GesmbH (später umgewandelt in E GesmbH) ein Vertrag über den Bezug von Mineralwasser aus den genannten gemeindeeigenen Quellen. In dieser als Pachtvertrag bezeichneten Vereinbarung wird im wesentlichen ausgeführt:

„I.

Gegenstand dieses Vertrages ist:

- a) Das Recht der Pächterin des Wasserbezuges aus der sogenannten „Q-quelle“, die sich auf dem der Verpächterin gehörigen Grundstück Nr. 355/6 der KG E befindet;
- b) die Verpächterin räumt der Pächterin das Recht ein, aus der ob der Parzelle Nr. 355/5 KG E befindlichen Quelle Nutzwasser für Reinigungszwecke kostenlos zu beziehen. Für den Fall eines derartigen Wasserbezuges ist die Pächterin verpflichtet, sich an den Erhaltungskosten dieser Quelle anteilmäßig unter Berücksichtigung des Wasserbezuges zu beteiligen.

Der Pächterin wird das Recht eingeräumt, von dieser Quelle über die Parzelle Nr. 355/5 KG E eine Wasserleitung in die Betriebsräumlichkeiten zu legen.

Beide Vertragsteile stellen übereinstimmend fest, daß eine Entnahme von Nutzwasser seitens der Pächterin keine Behinderung des von der Gemeinde E geführten Badebetriebes darstellen darf;

- c) die Verpächterin räumt der Pächterin hinsichtlich der Parzelle Nr. 355/5 inneliegend in der EZ. 58/1 Grundbuch der KG E ein Vorkaufsrecht ein. Über Wunsch der Pächterin gibt die Gemeinde E die für die grundbürgerliche Eintragung dieses Vorkaufsrechtes erforderlichen Erklärungen ab. Die mit der grundbürgerlichen Eintragung des Vorkaufsrechtes verbundenen Kosten und Gebühren gehen zu Lasten der Pächterin.

II.

Pachtzins: zwölf (12) Groschen je Liter abgefülltes Mineralwasser; monatlich im Nachhinein bis zum 10. des Folgemonats zu verrechnen und zu zahlen.

III.

Dauer: Dieser Vertrag wird am Tage der Unterfertigung durch die Vertragsteile rechtswirksam und gilt als auf die Dauer von 30 Jahren abgeschlossen.

IV.

Vorpachtrecht: Falls die Verpächterin das Pachtobjekt an Dritte verpachten will, hat sie dies unter genauer Angabe der von anderer Seite gebotenen Pachtbedingungen mit eingeschriebenem Brief der Pächterin mitzuteilen, die binnen vier Wochen nach Erhalt dieses Schreibens zu erklären hat, ob sie unter diesen Bedingungen von ihrem Vorpachtrecht Gebrauch machen will.

V.

Betriebspflicht: Die Pächterin ist Eigentümerin eines dem Pachtgrundstück 355/6 unmittelbar benachbarten Grundstückes, auf welchem sich ein Mineralwasserabfüllbetrieb befindet. Diesen Betrieb hat die Pächterin auf eigene Kosten zu erhalten und darin die Mineralwasserabfüllung zu betreiben. Der Betrieb ist von der Nachfrage abhängig, die bisher nicht groß war, weil die erforderliche Werbung fehlte. Die Pächterin wird durch zweckentsprechende Werbung für Vermehrung der Nachfrage und Hebung des Umsatzes sorgen.

VI.

Die Pächterin hat das für den Konsum bestimmte Mineralwasser über einen Wasserzähler zu beziehen, der eine einwandfreie Kontrolle des zinspflichtigen Wasserbezuges gestattet.

Für den der Pächterin entstehenden Wasserverlust durch Verschüttung bei der Abfüllung sowie durch Flaschenbruch wird bei der Ermittlung des Pachtzinses 10 % in Abzug gebracht, sodaß die Pächterin lediglich für 90 % der vom Wasserzähler angezeigten Wassermenge dem Pachtzins von 12 g je Liter zu entrichten hat.

VII.

Die bestehende Rohrleitung von der Q-quelle zum Abfüllhaus ist auf Kosten der Pächterin zu erhalten.

VIII.

Die Instandhaltung der Q-quelle obliegt der Verpächterin.

IX.

Durch das Versiegen der Q-quelle wird dieser Vertrag wegen Untergang des Pachtgegenstandes bzw. wegen Unmöglichkeit der Nutzung des verpachteten Rechtes aufgelöst, ohne daß deshalb ein Vertragsteil gegen den anderen irgendeine Forderung geltend machen kann.

Sollte aber die Quelle bis Ende des Kalenderjahres an einer anderen Stelle austreten, so setzt sich dieser Vertrag fort und soll in diesem Falle der Pächterin das Wasserbezugsrecht an dieser neu ausgetretenen Quelle zustehen, sofern die Quelle auf einem der Verpächterin gehörigen Grundstück austritt.

X.

Wenn auf Grundstücken, die der Verpächterin gehören, neue Quellen hervorkommen, so ist das Wasserbezugsrecht an diesen neuen Quellen während der Vertragsdauer im Rahmen dieses Vertrages der Pächterin allein überlassen.

XI.

Die Verpächterin verpflichtet sich, während der Dauer dieses Pachtverhältnisses weder selbst einen Mineralwasserabflußbetrieb zu errichten, noch jemanden anderen hiezu zu berechtigen, sodaß das Recht der Mineralwasserabfüllung und des Mineralwasservertriebes einzig und allein der Pächterin zusteht ...

XV.

Zur Bemessung des Pachtzinses nach Punkt II. und VI. dieses Vertrages ist ein geeichter Wassermesser installiert, wodurch die Überwachung und Kontrolle der abgefüllten Mineralwassermenge gewährleistet ist. Die Verpächterin ist berechtigt, den Betrieb jederzeit zu betreten und kann dieses Kontrollrecht durch einen Funktionär, durch den Oberamtmann oder durch einen Buchprüfer, Wirtschaftstreuhänder u.dgl. ausüben.

XVI.

Die Pächterin ist gehalten, behördliche Betriebsanordnungen zeitgerecht und fachgemäß auf ihre Kosten zu erfüllen und den Betrieb in der von der Gewerbebehörde vorgeschriebenen Weise klaglos zu führen.

Die Verpächterin räumt der Pächterin das Recht ein, die sich aus diesem Vertrag ergebenden Rechte und Pflichten einem Unternehmen, an welchem die Pächterin als Gesellschafterin beteiligt ist, zu übertragen.

Mit Ausnahme der vorgenannten Bestimmung ist eine Unterverpachtung, eine Weiterübertragung oder sonstige Überlassung des Wasserbezugsrechtes der Pächterin untersagt ...

XVIII.

Zur gegenseitigen Unterstützung in kaufmännischer Hinsicht sichern sich die Vertragsteile zu, bei ihrer Werbetätigkeit die Interessen des anderen Vertragsteiles einzubeziehen. Die Verpächterin wird sohin die Förderung des Mineralwasserkonsumes und die Pächterin die Förderung des Besuches der aus der Q-quelle gespeisten Heilbäder bei ihrer Werbung berücksichtigen ... ."

Dieser Vertrag war Gegenstand einer von der E GesmbH erhobenen Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof, die sich gegen die von der Finanzverwaltung durchgeföhrte Vergebührungspraxis des in Rede stehenden Vertrages als Bestandvertrag richtete. In diesem Zusammenhang vertrat die damalige Beschwerdeführerin die Auffassung, daß entgegen dem Wortlaut der Vereinbarung kein Bestandvertrag, sondern ein Kaufvertrag über Mineralwasser vorliege, weil weder bewegliche oder unbewegliche Sachen noch Rechte im Bestand gegeben worden seien. Mit dem Erkenntnis vom 17. Dezember 1970, Zl. 1787/70, folgte der Verwaltungsgerichtshof dieser Rechtsansicht der damaligen Beschwerdeführerin und hob den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf.

In der Folge wurde die Dauer des Vertrages vom 27. Mai 1965 von 30 auf 50 Jahre erhöht.

Am 24. März 1976 wurde zwischen der Beschwerdeführerin und der E GesmbH & Co KG eine Vereinbarung geschlossen, deren wesentliche Punkte wie folgt lauten:

„1.

Die Q-quelle bezieht Mineralwasser aus den gemeindeeigenen Quellen in dem von ihr benötigten Ausmaß. Die Mineralwasserbrunnen auf Q-quellegrund werden hinsichtlich der Wasserentnahme so behandelt, als wären sie gemeindeeigene Brunnen, sodaß für die Wasserentnahme die gleiche, wie unter 2. angeführte Entschädigung von Q-quelle an die Gemeinde zu bezahlen ist.

2. Für die Mineralwasserentnahme nach 1. wird ab 1976/03/15 nachstehender Wasserpreis vereinbart:

bis 25 Mio Liter/Jahr 10 g/Liter

bis 35 Mio Liter/Jahr 9 g/Liter

bis 45 Mio Liter/Jahr 8 g/Liter.

Bei Abnahmemengen von mehr als 45 Mio Liter/Jahr wird für diese die 45 Mio Liter übersteigende Menge ein jährlicher Pauschalbetrag von S 100.000,-- verrechnet.

Bei der Verrechnung werden von der gemessenen, entnommenen Wassermenge 15 % Schwund abgezogen und der so ermittelte Nettowert mit der o.a. Preisstaffel verrechnet ... .

3. Die aus den Gemeinde- und Q-quellen entnommenen Mineralwassermengen werden gemessen und der Gesamtmenge der Abrechnung zwischen Q-quelle und Gemeinde für die Wasserentnahme zugrunde gelegt.

4. Die für die Sanierung der alten Gemeindequelle erforderliche Ersatzbohrung wurde von der Q-quelle in Namen und für Rechnung der Gemeindeausgeführt, wobei die nachgewiesenen Kosten hiefür mit dem Mineralwasserbezug von der Gemeinde gegenverrechnet werden.

5. Für den Zeitraum der Sanierung der alten Gemeindequelle (Q-Qu. 1), wofür rund drei Monate vorgesehen sind, wird die auf Q-quellegrund liegende Quelle zur Deckung des Bedarfes herangezogen. Die Kosten für diese Sanierungsarbeiten sind von der Gemeinde zu tragen, bzw. bei Vorfinanzierung durch E mit dem Mineralwasserbezug gegenzuverrechnen ... ."

Die Einnahmen und Ausgaben im Zusammenhang mit den Mineralwasserquellen werden bei der Beschwerdeführerin unter der Voranschlagstelle „Dienstleistungen - grundstücksgleiche Rechte - Q-quelle“ erfaßt. Seit 1978 wendet die Beschwerdeführerin auf die Umsätze aus dem abgegebenen Mineralwasser den Steuersatz gemäß § 10 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz an. Im übrigen verneint sie das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art, weshalb nach ihrer Ansicht weder eine Körperschaftsteuer- noch eine Gewerbesteuerpflicht besteht. Laut einem Aktenvermerk der Beschwerdeführerin vom 2. Februar 1978 hat der Vorstand des Finanzamtes Eisenstadt dieser Auffassung der Beschwerdeführerin beigestimmt.

Im Zuge einer hinsichtlich der Streitjahre durchgeföhrten Betriebsprüfung bei der Beschwerdeführerin gelangte der Prüfer zu der Überzeugung, daß „die Erschließung, Gewinnung und die anschließende Veräußerung von Mineralwasser“ durch die Beschwerdeführerin „einen körperschaftsteuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art“ darstelle.

Gegen die auf der Basis dieser Auffassung des Betriebsprüfers erlassenen Abgabenbescheide erhob die Beschwerdeführerin fristgerecht Berufung. In dieser beantragte sie einerseits - im Gegensatz zu der bisher von ihr selbst geübten Vorgangsweise - auf die Mineralwasserumsätze den ermäßigten Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 Z. 5 Umsatzsteuergesetz anzuwenden und vertrat andererseits die Ansicht, daß vorliegendenfalls ein Betrieb gewerblicher Art nicht gegeben sei.

Im Rahmen einer mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde legte die Beschwerdeführerin dar, die „E GesmbH“ habe auf ihren „sukzessive erworbenen“ Grundstücken „zusätzliche Bohrungen ohne behördliche Bewilligungen durchgeföhrt, wodurch sich die Gemeinde in ihrem Wasserrecht eingeschränkt fühlte“, was in der Folge zur „Zusatzvereinbarung aus dem Jahre 1976“ geföhrt habe. Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge. Die Begründung lautet im wesentlichen wie folgt:

Art und Umfang der Tätigkeit der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Mineralwassergewinnung zeige das äußere Bild eines Gewerbebetriebes. Es werde Mineralwasser gewonnen und veräußert. Das wirtschaftlich motivierte Verhalten der Beschwerdeführerin ergebe sich auch daraus, daß über die ursprünglich bestehende Anlage hinaus ein weiterer Ausbau der Brunnenanlage bei wachsendem Wasserbedarf des Abnehmers vorgenommen worden sei. Wenn die Beschwerdeführerin einwende, daß es an fortduernden wirtschaftlichen Verrichtungen fehle, so könne dieser Ansicht nicht beigestimmt werden; derartige Verrichtungen seien nämlich in der erforderlichen laufenden Instandhaltung der Quellen, der Befolgung wasserbehördlicher und sanitätspolizeilicher Anordnungen, der

Überprüfung der Wasserqualität (Beobachtungssonde) und im fallweisen Ablesen des Wasserzählers zu erblicken. Wenn auch diese Tätigkeiten „vom Umfang nicht groß sind“, überschritten sie doch „den Umfang einer bloßen Überlassung eines Wasserrechtes oder einer Verpachtung des Quellgrundstückes“.

Im übrigen sei unbestritten, daß die Beschwerdeführerin durch die in Rede stehende Tätigkeit Gewinne zu erzielen trachte.

Weiters zeige die Aufstellung der in den Jahren 1977 bis 1985 erzielten Erlöse aus den Mineralwasserumsätzen, daß diese Einnahmen für den Haushalt der Beschwerdeführerin von sehr großer Bedeutung seien. Als Merkmal für eine wirtschaftliche Selbständigkeit dieser Tätigkeit „tritt die haushaltsmäßige Behandlung dieser Einnahmen unter einer eigenen Voranschlagsstelle hinzu“.

Die belangte Behörde gelange bei diesem Sachverhalt zur Ansicht, daß sich die strittige Tätigkeit der Beschwerdeführerin als Betrieb gewerblicher Art darstelle.

Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung der Mineralwasserumsätze sei von entscheidender Bedeutung wie das Vertragswerk zwischen der Beschwerdeführerin und ihrer Abnehmerin zu qualifizieren sei. Der Verwaltungsgerichtshof habe nun dasselbe (mit Ausnahme der Zusatzvereinbarung vom 24. März 1976) in einer gebührenrechtlichen Streitfrage beurteilt und habe in seinem Erkenntnis vom 17. Dezember 1970, Zl. 1787/70, den betreffenden Vertrag - entgegen der von den Vertragsparteien gewählten Bezeichnung - als Kaufvertrag angesehen. Da das Umsatzsteuerrecht an den privatrechtlichen Begriff des Bestandvertrages anknüpfe, „also wie das Gebührenrecht zur Beurteilung abgabenrechtlicher Sachverhalte die formalrechtliche Betrachtungsweise anwendet“, seien die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes zur Vereinbarung zwischen den beiden Vertragspartnern „sehr wohl relevant“. Im Lichte dieser Ausführungen ergebe sich „durch die Einbeziehung der auf Q-quellegrund liegenden Quellen in die Bestimmung des Entgeltes, keine grundsätzlich andere Beurteilung durch die Abgabenbehörde“. Es handle sich nur um einen Vertrag eigener Art, bei dem „die Elemente des Kaufvertrages die auch vorhandenen Elemente eines Miet/Pachtvertrages überwiegen“. Eine entgeltmäßige Trennung sei unmöglich, die Anwendung des begünstigten Umsatzsteuersatzes auf Grund der Vertragsgestaltung ausgeschlossen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im Beschwerdefall ist strittig,

1. ob auf die Mineralwasserumsätze der Beschwerdeführerin der normale Umsatzsteuersatz oder der begünstigte Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 Z. 5 Umsatzsteuergesetz anzuwenden ist und
2. ob die Tätigkeit der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Abgabe von Mineralwasser ein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes darstellt, der der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer zu unterwerfen ist.

Lediglich diese beiden Fragen stehen daher im verwaltungsgerichtlichen Verfahren zur Debatte.

#### 1. Umsatzsteuer

Gemäß § 10 Abs. 2 Z. 5 Umsatzsteuergesetz ermäßigt sich die Steuer auf 10 v.H., für 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 Nutzung von Grund und Boden beziehen.

In diesem Streitpunkt, in welchem lediglich die Frage zu klären ist, ob auf die Mineralwasserumsätze der Beschwerdeführerin der ermäßigte Steuersatz des § 10 Abs. 2 Z. 5 Umsatzsteuergesetz Anwendung zu finden hat oder nicht, ist zunächst davon auszugehen, daß sich diese Umsätze aus Entgelten zusammensetzen, welche die Beschwerdeführerin einerseits für Mineralwasser aus Brunnen auf ihren eigenen Grundstücken, andererseits aber auch für Mineralwasser erhält, welches ihre Abnehmerin aus Brunnen gewinnt, welche sich auf Grundstücken befinden, welche im Eigentum der Letztgenannten selbst stehen. Von Erfolg könnte das Bestreben der Beschwerdeführerin, ihre gesamten Mineralwasserumsätze mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 10 Abs. 2 Z. 5 Umsatzsteuergesetz zu besteuern nur dann gekrönt sein, wenn diesen Umsätzen ein Bestandverhältnis im Sinne der zitierten Gesetzesbestimmung zugrunde läge.

Das Vorliegen eines solchen hat jedoch die belangte Behörde mit Recht verneint.

Was zunächst die Mineralwasserumsätze der Beschwerdeführerin aus Quellen auf ihrem eigenen Grundstück anlangt, so verweist die belangte Behörde richtig auf das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 1970, Zl. 1787/70. Der Gerichtshof sieht sich nicht veranlaßt, von der dort von ihm vertretenen Meinung, daß den in Rede stehenden Umsätzen nicht ein Bestandverhältnis, sondern ein Kauf zugrunde liegt, abzugehen. Dies gilt umso mehr, als einerseits in dem seinerzeitigen verwaltungsgerichtlichen Verfahren die damalige Beschwerdeführerin, welche ja die Abnehmerin des Mineralwassers und eine der beiden Vertragsparteien des sogenannten „Pachtvertrages“ vom 27. Mai 1965 ist, selbst die Auffassung vertrat, daß dieser Vertrag in Wahrheit einen Kaufvertrag darstellt und andererseits in der Vereinbarung vom 24. März 1976 keine derartige Änderung des Vertrages vom 27. Mai 1965 eintrat, der eine andere als die bisherige Beurteilung des bestehenden Vertragsverhältnisses als geboten erscheine ließe. Dies gilt umso mehr, als auch diese neue Vereinbarung in ihrem Punkt 2. den „Wasserpreis“ von der Menge des entnommenen Wassers abhängig macht.

Ist demnach davon auszugehen, daß den Mineralwasserumsätzen der Beschwerdeführerin soweit sie sich auf Mineralwasser aus deren eigenen Brunnen bezieht, ein Kauf zugrundeliegt, ist die Anwendung der Bestimmung des § 10 Abs. 2 Z. 5 Umsatzsteuergesetz nicht möglich.

Ebensowenig ist die Besteuerung gemäß der zitierten Gesetzesstelle hinsichtlich jener Umsätze zulässig, welche sich aus der Mineralwassergewinnung aus Brunnen auf Grundstücken der Abnehmerin ergeben. Mit Recht führt hier die belangte Behörde aus, daß das Wassernutzungsrecht grundsätzlich dem betreffenden Liegenschaftseigentümer zusteht; die Beschwerdeführerin kann daher jenes Mineralwasser (bzw. das Recht daran), welches die Abnehmerin aus Brunnen auf ihren eigenen Grundstücken gewinnt, weder an dieselbe verkaufen noch vermieten bzw. verpachten. Die von der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang getätigten Umsätze ergeben sich vielmehr - wie auch aus den Ausführungen der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde hervorgeht - auf Grund von Vereinbarungen zwischen der Beschwerdeführerin und der Abnehmerin im Rahmen des diesbezüglichen wasserrechtlichen Bewilligungsverfahrens, in welchem die Beschwerdeführerin auf die Erhebung von Einwendungen verzichtete.

Da bei dem gegebenen Sachverhalt auf der Hand liegt, daß auch den Umsätzen aus der Mineralwassergewinnung aus den Brunnen der Abnehmerin jedenfalls ein Bestandverhältnis nicht zugrundeliegt, ist auch diesbezüglich die Anwendung des § 10 Abs. 2 Z. 5 Umsatzsteuergesetz auf die betreffenden Umsätze ausgeschlossen.

## 2. Betrieb gewerblicher Art

Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts sind gemäß § 1 Abs. 1 Z. 6 Körperschaftsteuergesetz unbeschränkt steuerpflichtig. Zu diesen Betrieben gewerblicher Art gehören gemäß § 2 Abs. 1 leg. cit. alle Einrichtungen dieser Körperschaften, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen dienen. Die Absicht Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Einrichtung ist als Betrieb gewerblicher Art nur dann steuerpflichtig, wenn sie sich innerhalb der Gesamtbetätigung der Körperschaft wirtschaftlich heraushebt. Diese wirtschaftliche Selbständigkeit kann in einer besonderen Leitung, in einem geschlossenen Geschäftskreis, in der Buchführung oder in einem ähnlichen auf eine Einheit hindeutenden Merkmal bestehen.

Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen, gehören zufolge § 2 Abs. 4 Körperschaftsteuergesetz nicht zu den Betrieben gewerblicher Art. Eine Ausübung der öffentlichen Gewalt ist insbesondere dann anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnungen verpflichtet ist.

Gemäß diesen gesetzlichen Bestimmungen sind nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung (vgl. Bauer-Quantschnigg, Die Körperschaftsteuer, Kommentar zu § 2 Tz 6 f sowie z.B. das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 1982, Zlen. 82/14/0012, 82/14/0022) für die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art die Erfordernisse

- a) der Entfaltung einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit,
- b) der Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen sowie
- c) eine gewisse wirtschaftliche Selbständigkeit,

notwendig.

Von der Entfaltung einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit (Punkt a) wird dann gesprochen, wenn die Tätigkeit einerseits nicht nur einmal ausgeübt wird, sondern sich über eine längere Dauer erstreckt und andererseits von einigem wirtschaftlichen Gewicht ist.

Die Tätigkeit muß aber auch (Punkt b) auf die Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen gerichtet sein. Die Absicht der Einnahmenerzielung ist hiebei auch dann gegeben (vgl. Bauer-Quantschnigg a.a.O., Tz 11), wenn die Lieferungen oder Leistungen zum Selbstkostenpreis oder sogar unter dem Selbstkostenpreis bewirkt werden. Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind hingegen nicht erforderlich.

Die Tätigkeit muß sich schließlich (Punkt c) innerhalb der Gesamttätigkeit der Körperschaft des öffentlichen Rechts als eine wirtschaftliche Einheit mit einer gewissen Selbständigkeit herausheben.

Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den Sachverhalt des Beschwerdefalles, kann der Ansicht der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, daß es sich um einen Betrieb gewerblicher Art mit allen sich aus dieser Feststellung ergebenden steuerlichen Konsequenzen handelt; denn die in Rede stehende Tätigkeit der Beschwerdeführerin (Abgabe von Mineralwasser und Instandhaltung der Mineralwasserquelle), welche unbestrittenmaßen keinesfalls überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt im Sinne des § 2 Abs. 4 Körperschaftsteuergesetz dient, wird einerseits unbestrittenmaßen nachhaltig, d.h. auf Dauer, ausgeübt, und stellt sich andererseits als von einigem wirtschaftlichen Gewicht (bei den betreffenden Umsätzen handelt es sich um solche in Millionenhöhe) dar.

Daß die strittige Tätigkeit der Beschwerdeführerin auf die Erzielung von Einnahmen abgestellt ist, liegt auf der Hand und bedarf keines weiteren Beweises.

Der belangten Behörde ist aber auch beizustimmen, wenn sie sinngemäß die Auffassung vertritt, daß sich die mit der Abgabe des Mineralwassers verbundene Tätigkeit der Beschwerdeführerin von deren übrigen Aufgaben als Gemeinde im Sinne einer wirtschaftlichen Einheit heraushebt, wozu noch kommt, daß - worauf die belangte Behörde zu Recht hinweist - auch budgetmäßig für diese Tätigkeit als solche ein eigener Ansatz vorgesehen ist.

Bei dieser Sachlage aber war es der belangten Behörde - ungeachtet des Umstandes, daß der Vorstand des Finanzamtes Eisenstadt lange vor Beginn der maßgebenden Betriebsprüfung angeblich eine gegenteilige Auskunft erteilt hat - nicht verwehrt, im Streitfall vom Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art auszugehen.

Die Beschwerde war demnach, weil sie keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen vermochte, gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. Nr. 206/1989.

Wien, am 8. November 1989

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1989:1988130101.X00

**Im RIS seit**

29.03.2022

**Zuletzt aktualisiert am**

29.03.2022

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>