

Gericht

Verfassungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

23.10.1980

Geschäftszahl

G9/80,G28/80,G30/80

Sammlungsnummer

8943

Leitsatz

UStG 1972, Besteuerung von Gebühren; die Worte "und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen" im §2 Abs3 sowie §26 Abs2 sind nicht verfassungswidrig

Spruch

Die Worte "und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen" im §2 Abs3 sowie §26 Abs2 des Umsatzsteuergesetzes 1972, BGBl. 223, werden nicht als verfassungswidrig aufgehoben.

Begründung**Entscheidungsgründe:**

1.1. Beim VfGH ist zur Zahl B302/78 das Verfahren über eine Beschwerde gegen einen im Instanzenzug ergangenen Bescheid der Finanzlandesdirektion für Ktn. anhängig, mit dem der Landeshauptstadt Klagenfurt Umsatzsteuer aus dem Betrieb der Ortskanalisationsanlage (als Anstalt zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen iS des §2 Abs3 UmsatzsteuerG 1972, UStG 1972, BGBl. 223/1972) für die Jahre 1973, 1974 und 1975 vorgeschrieben worden war. Die Beschwerdeführerin wendet sich insbesondere dagegen, daß unter Berufung auf §26 Abs2 UStG 1972 in die Bemessungsgrundlage auch solche Kanalisationsbeiträge (iS des §1 Abs1 KanalisationsabgabenG 1970, Ktn. LGBl. 126/1970 idF LGBl. 38/1972 und LGBl. 192/1974) einbezogen wurden, die sich zwar als Gegenleistung für nach dem 31. Dezember 1972 errichtete Kanalanschlüsse darstellen, die aber noch vor dem Inkrafttreten des UStG 1972 (1. Jänner 1973) vorgeschrieben worden sind.

Bei der Beratung über die Beschwerde sind Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der Worte "und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen" im §2 Abs3 und gegen die Verfassungsmäßigkeit des §26 Abs2 UStG 1972 entstanden; der VfGH hat daher gemäß Art140 Abs1 B-VG beschlossen, von Amts wegen das Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit dieser Bestimmungen einzuleiten (VfGH 17. 12. 1979 B302/78, protokolliert unter G9/80).

1.2. Beim VwGH sind zur Z 760/77 und zur Z 1253/78 Beschwerden gegen im Instanzenzug ergangene Bescheide der Finanzlandesdirektion für Ktn. anhängig. Der diesen Beschwerden zugrundeliegende Sachverhalt stimmt in den hier maßgeblichen Belangen mit jenem überein, der auch der unter 1.1. genannten Beschwerde zugrunde liegt. Aus Anlaß dieser Beschwerden hat der VwGH unter Verweisung auf die im hg. Einleitungsbeschluß dargelegten Bedenken den zu G28/80 und G30/80 protokollierten Antrag gestellt, die Worte "und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen" im §2 Abs3 sowie den §26 Abs2 UStG 1972 als verfassungswidrig aufzuheben.

1.3. Die in Prüfung gezogenen Bestimmungen haben folgenden Wortlaut:

§2 Abs3 UStG 1972 (die in Prüfung gezogenen Worte sind unterstrichen)

"Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§2 des Körperschaftsteuergesetzes 1966) und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betriebe gewerblicher Art iS dieses Bundesgesetzes gelten jedoch stets Wasserwerke, Schlachthöfe, Anstalten zur Müllbeseitigung, zur Tierkörpervernichtung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen sowie die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlichrechtliche Körperschaften."

§26 Abs2 UStG 1972

"Die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes sind auf steuerbare Umsätze iS des §1 Abs1 Z1 und 2 anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1972 ausgeführt werden. Für Lieferungen und sonstige Leistungen gilt dies ohne Rücksicht darauf, wann das Entgelt vereinnahmt worden ist."

1.4. Die Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der in Prüfung gezogenen Bestimmungen, die sich auch der VfGH zu eigen gemacht hat, hat der VfGH im Einleitungsbeschluß wie folgt dargelegt:

"Der VfGH geht mit der belangten Behörde davon aus, daß der Betrieb einer Ortskanalisation durch eine Gemeinde als Anstalt zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen durch eine öffentlich-rechtliche Körperschaft iS des §2 Abs3 UStG 1972 zu qualifizieren ist, daß der Schaffung der Möglichkeit eines Anschlusses an eine Kanalisationsanlage (§1 Abs1 Kanalisationsabgabengesetz 1970) als Leistung die Entrichtung des Kanalisationsbeitrages als Gegenleistung gegenübersteht und daß es sich somit bei Austausch von Leistung und Gegenleistung um einen steuerbaren Umsatz (§1 Abs1 Z1 UStG 1972) handelt (vgl. auch VfGH 25. 2. 1976 Z 336/74). Desgleichen folgt der VfGH der belangten Behörde auch darin, daß für Zahlungen, die der seinerzeitigen Gemeinde Viktring vor dem 1. Jänner 1973 zugeflossen, aber für erst nach dem 31. Dezember 1972 hergestellte Kanalanschlüsse bestimmt gewesen sind (wegen der Unanwendbarkeit des zweiten Satzes im §17 Abs1 UStG 1972 auf vor dem 1. Jänner 1973 ausgestellte Rechnungen) gemäß §26 Abs2 leg. cit. eine Umsatzsteuerschuld entstanden ist und diese Zahlungen daher in die Umsatzsteuererklärungen aufzunehmen gewesen wären (vgl. auch dazu VfGH 25. 2. 1976 Z 336/1974). Daß seinerzeit mangels Umsatzsteuerpflicht Umsatzsteuer in die Beitragsvorschriften nicht eingerechnet worden ist und daß nunmehr eine Überwälzung der zu entrichtenden Umsatzsteuer von der Beschwerdeführerin auf den Leistungsempfänger nicht möglich ist, vermag daran nichts zu ändern. Eine nach dem hg. Erk. VfSlg. Nr. 4174/1962 unzulässige Besteuerung von Abgabenerträgen scheint nicht nur dann vorzuliegen, wenn der einer Gebietskörperschaft zur Verfügung im eigenen Haushalt zukommende Abgabenertrag selbst Besteuerungsgegenstand ist, sondern (entgegen Ruppe, Mehrwertsteuer und öffentlicher Haushalt, in Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich, H 4/1972, S 165 ff., insbesondere S 177), auch schon dann, wenn der Abgabenertrag als Folge der Besteuerung eine Schmälerung erfährt.

Gemäß §2 Abs3 UStG 1972 sind die Körperschaften des öffentlichen Rechtes nicht an sich, sondern nur - ua. - "im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art ... gewerblich oder beruflich tätig", sohin "Unternehmer" (§2 Abs1 UStG 1972) und daher steuerpflichtig (§1 Abs1 Z1 UStG 1972). Daraus scheint zu folgen, daß auch die Steuerlast im Rahmen der Betriebe gewerblicher Art zu tragen ist und also - jedenfalls in dieser Beziehung - Steuersubjekt nicht die öffentlich-rechtliche Körperschaft, sondern der "Betrieb gewerblicher Art" - hier die "Anstalt ... zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen" - ist. Dieses Steuersubjekt kann nun aber, wenn ihm für die erbrachten Leistungen Gegenleistungen nur in Form von Abgaben-(Gebühren)erträgen zufließen, seine Steuerpflicht nur aus Abgabenerträgen erfüllen. Diese Regelung ist bedenklich, wenn sich die zu entrichtende Steuer ertragsmindernd auswirken kann. Eine Ertragsminderung kann sich uU dann ergeben, wenn der Besteuerung des Umsatzes eines "Betriebes gewerblicher Art" (einer öffentlichrechtlichen Körperschaft) Abgabenerträge zugrunde zu legen sind, die vor dem 1. Jänner 1973 als Gegenleistung für nach dem 31. Dezember 1972 erbrachte Leistungen eingegangen sind. Es scheint das darüber hinaus aber selbst dann der Fall zu sein, wenn die Besteuerung von Umsätzen auf der Grundlage von nach dem 31. Dezember 1972 als Gebühren eingegangenen Gegenleistungen erfolgt, also auch in jenen Fällen, in denen sich die zu entrichtende Umsatzsteuer für den privaten Unternehmer regelmäßig nicht ertragsmindernd auswirkt. Es fragt sich nämlich in diesen Fällen, wie die Umsatzsteuer durch den Betrieb gewerblicher Art einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft auf den Leistungsempfänger überwältzt werden kann, wenn als Gegenleistung Gebühren zu entrichten sind. Die Einbeziehung der Steuerbelastung in die Gebühr hätte wieder nur zur Folge, daß Abgabenerträge geschmälert würden. Die Leistung davon abhängig zu machen, daß neben der Gebühr auch der auf sie entfallende Steuerbetrag entrichtet wird, ist dem Betrieb gewerblicher Art einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft aber jedenfalls dann verwehrt, wenn der Leistungsempfänger zur Inanspruchnahme der Leistung von Rechts wegen verpflichtet ist.

Gegen die Verfassungsmäßigkeit dieser Regelung, die sich - soweit hier präjudiziell - aus dem Zusammenhang der Worte "und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen" in §2 Abs3 und dem §26 Abs2 UStG 1972 ergibt, bestehen daher Bedenken".

1.5. Die Bundesregierung hat im Verfahren eine Äußerung abgegeben, in der sie den Antrag stellt, die in Prüfung gezogenen Gesetzesstellen nicht als verfassungswidrig aufzuheben.

2. Der VfGH hat erwogen:

2.1. Der den Gegenstand des hg. Anlaßbeschwerdeverfahrens bildende Bescheid stützt sich ua. auf die im Einleitungsbeschluß genannten Bestimmungen des UStG 1972; sie sind sohin auch vom VfGH anzuwenden. Im Hinblick auf die zu 1. 2. dargelegten Umstände spricht ferner nichts dagegen, daß dieselben Bestimmungen des UStG 1972 auch vom VwGH in den bei ihm anhängigen Beschwerdeverfahren anzuwenden sind. Das Gesetzesprüfungsverfahren ist daher sowohl von Amts wegen als auch über Antrag des VwGH zulässig.

2.2.1. Das Recht einer Gebietskörperschaft zur Verfügung über den Ertrag einer ihr zufließenden Abgabe (§6 Finanz-Verfassungsgesetz 1948, BGBl. 45) im eigenen Haushalt schließt es aus, daß Abgabenerträge zum Besteuerungsgegenstand gemacht werden. Der VfGH hält diesbezüglich an seiner im Erk. VfSlg. 4174/1962 dargelegten Rechtsansicht fest. Es kann hier jedoch dahingestellt bleiben, ob und wie weit die im Einleitungsbeschluß vom VfGH geäußerte Annahme zutrifft, daß eine unzulässige Besteuerung von Abgabenerträgen nicht nur dann vorliegt, wenn der einer Gebietskörperschaft zufließende Abgabenertrag selbst Besteuerungsgegenstand ist, sondern auch dann, wenn der Abgabenertrag als Folge der Besteuerung eine Schmälerung erfährt. Der Umstand jedenfalls, daß eine Gebietskörperschaft, die sich zur Erbringung von Leistungen an die Allgemeinheit unternehmerisch betätigt, derselben Umsatzsteuerbelastung - unter Berücksichtigung der Möglichkeit des Vorsteuerabzuges - unterworfen wird wie ein privater Unternehmer, ist nicht gleichbedeutend mit einer Besteuerung des Ertrags jener Abgabe, die von den Leistungsempfängern dafür zu entrichten ist. Insoweit dem Erk. VfSlg. 4174/1962, in dem von der Besteuerung von Abgabenerträgen pauschal und undifferenziert die Rede ist, die gegenteilige Auffassung entnommen werden kann, vermag der VfGH daran nicht festzuhalten.

Gebühren für unternehmerische Leistungen dienen nicht in gleicher Weise wie Steuern zur Deckung der allgemeinen Haushaltserfordernisse, sie stellen sich vielmehr wirtschaftlich gesehen als Entgelt für diese Leistungen dar. Der VfGH vertritt daher in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, daß für ihre Festsetzung das Äquivalenzprinzip gilt, dh., daß sie nicht höher festgesetzt werden dürfen, als das zur Deckung der gesamten Kosten notwendig ist, die der Gebietskörperschaft durch die Schaffung, die Erhaltung und den Betrieb der Leistung produzierenden Einrichtung erwachsen; wobei jedoch eine gewisse Toleranz eingeräumt werden muß, weil die Höhe der Erträge einerseits und der Kosten andererseits im Zeitpunkt der Festsetzung der Gebühr nur im Schätzungsweg ermittelt werden kann (zB VfGH 18. 6. 1980 V9/79, VfSlg. 7583/1975, 7227/1973, 5156/1965, 3550/1959). Für die Festsetzung der Gebührenhöhe sind also nur, aber auch alle jene Kosten maßgebend, die durch die Schaffung, die Erhaltung und den Betrieb der Einrichtung verursacht werden. Dazu gehört aber jedenfalls auch die Umsatzsteuer. Insoweit die Gebietskörperschaft in der Lage ist, die ihre "Betriebe gewerblicher Art" treffende Umsatzsteuerbelastung als Kostenfaktor bei der Festsetzung der Gebühren zu berücksichtigen, bewirkt die Steuerbarkeit der von diesen erzielten Umsätze keine Beeinträchtigung ihres Rechtes zur Verfügung über den Gebührenertrag im eigenen Haushalt.

2.2.2. Der VfGH bezeichnete im Einleitungsbeschluß die in Prüfung gezogenen Bestimmungen des UStG 1972 zunächst insoweit als bedenklich, als sich aus ihnen ergebe, daß der Besteuerung des Umsatzes eines "Betriebes gewerblicher Art" (einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft), für dessen Leistungen Abgaben (Gebühren) eingehoben werden, auch Gebühren zugrundelegen sind, die vor dem 1. Jänner 1973 als Gegenleistung für nach dem 31. Dezember 1972 erbrachte Leistungen vorgeschrieben wurden. Dies deshalb, weil seinerzeit mangels Umsatzsteuerpflicht Umsatzsteuer in die Beitragsvorschrift nicht eingerechnet worden und auch eine nachträgliche Überwälzung der Umsatzsteuer auf den Leistungsempfänger nicht möglich sei. Darüberhinaus schien dem VfGH die Verfassungsmäßigkeit der die Umsatzsteuerpflicht von Anstalten zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen begründenden Regelung aber auch insoweit zweifelhaft, als die Besteuerung von Umsätzen auf der Grundlage von nach dem 31. Dezember 1972 als Abgaben (Gebühren) vorgeschriebenen Geldleistungen erfolgt, also auch in jenen Fällen, in denen sich die zu entrichtende Umsatzsteuer regelmäßig nicht ertragsmindernd auswirken kann. Dies deshalb, weil einerseits die Abfuhr der Umsatzsteuer auch bei Einbeziehung der Umsatzsteuerbelastung in die Gebühr eine Schmälerung des Abgaben-(Gebühren)ertrages zur Folge habe, andererseits aber die Leistung, wenn der Leistungsempfänger zu ihrer Inanspruchnahme von rechtswegen verpflichtet ist, nicht davon abhängig gemacht werden könne, daß er neben der Gebühr auch den auf die Leistung entfallenden Steuerbetrag entrichtet.

2.2.3. Wie unter 2. 2. 1. dargetan, bewirkt die Umsatzsteuerbelastung eines "Betriebes gewerblicher Art" (einer Gebietskörperschaft), für dessen Leistungen ein Entgelt in Gebührenform zu entrichten ist, dann keine Beeinträchtigung des Rechtes der Gebietskörperschaft zur Verfügung über den Gebührenertrag im eigenen Haushalt, wenn die Gebietskörperschaft in der Lage ist, die Umsatzsteuer als Kostenfaktor bei der Festsetzung der Gebühr zu berücksichtigen. Daß sie daran insoweit nicht gehindert ist, als die Besteuerung von Umsätzen auf

der Grundlage von nach dem 31. Dezember 1972 als Gebühren vorgeschriebenen Gegenleistungen erfolgt, ist offenkundig. Dasselbe gilt aber auch, soweit der Besteuerung Gebühren zugrundegelegt sind, die sich zwar als Gegenleistung für nach dem 31. Dezember 1972 erbrachte Leistungen darstellen, die aber noch vor dem 1. Jänner 1973 vorgeschrieben worden sind. Das Äquivalenzprinzip erfordert nämlich nur, daß im Mehrjahresdurchschnitt die Gebühren(erträge) die Kosten der Leistungsherstellung nicht übersteigen; dieser Gedanke liegt auch dem Erk. vom 18. Juni 1980, V9/79, zugrunde. Es steht somit nichts entgegen, auch einen allfälligen, trotz der Möglichkeit des Vorsteuerabzuges durch die Umsatzsteuerbelastung der vor dem 1. Jänner 1973 vorgeschriebenen Gebühren bewirkten Gebärungsabgang durch eine Erhöhung der Gebühren - allenfalls auch der Kanalbenützungsgebühren iS des §1 Abs2 KanalisationsabgabenG 1970 - später zu berücksichtigen.

2.3. Die gegen die Verfassungsmäßigkeit der in Prüfung gezogenen Bestimmungen des UStG 1972 vorgebrachten Bedenken haben sich sohin als unbegründet erwiesen. Es war daher auszusprechen, daß diese Gesetzesstellen nicht als verfassungswidrig aufgehoben werden.