jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Beschluss 2004/5/26 2000/14/0021

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 26.05.2004

Index

E1E;
E3L E09301000;
E6J;
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;
59/04 EU - EWR;

Norm

11997E234 EG Art234;
31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art13 TeilA Abs1 litm;
31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art13 TeilB litb;
31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art13 TeilC lita;
31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art2;
61981CJ0283 CILFIT und Lanificio di Gavardo VORAB;
61999CJ0326 Stichting Goed Wonen VORAB;
62001CJ0487 Gemeente Leusden VORAB;
62002CJ0109 Kommission / Deutschland;
LiebhabereiV 1993 §1 Abs2 Z1;
LiebhabereiV 1993 §2 Abs4;
UStG 1994 §12 Abs3;
UStG 1994 §2 Abs5 Z2;
UStG 1994 §6 Abs1 Z14;
UStG 1994 §6 Abs1 Z16;
UStG 1994 §6 Abs1 Z27;
UStG 1994 §6 Abs2;
UStG 1994 §6 Abs3;
VwGG §38a;

Beachte

Vorabentscheidungsverfahren:* EU-Register: EU 2004/0002 * EuGH-Zahl: C-246/04 * EuGH-Entscheidung:EuGH 62004CJ0246 12. Januar 2006 * Vorabentscheidungsantrag mit 2001/14/0019 B 16. März 2005 zurückgezogen

(hinsichtlich der dritten Vorlagefrage)* Enderledigung des gegenständlichen Ausgangsverfahrens im fortgesetzten Verfahren: 2006/14/0001 E 25. Juni 2007 VwSlg 8243 F/2007 Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):2001/14/0019

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde 1) der T in F, vertreten durch Dr. Wilfrid Raffaseder und Mag. Michael Raffaseder, Rechtsanwälte in 4240 Freistadt, Hauptplatz 22, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 17. Dezember 1999, GZ. RV 530/1-7/1999, betreffend Umsatzsteuer 1997 und 2) der EB in M, vertreten durch Mag. Dr. Alois Pircher, beeideter Wirtschaftsprüfer in 6020 Innsbruck, Neuhauserstraße 7/I, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 13. Dezember 2000, GZ. RV 135/1-T7/98, betreffend unter anderem Umsatzsteuer 1995 und 1996, den Beschluss gefasst:

Spruch

Dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften werden gemäß Art. 234 EG folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Darf der Mitgliedstaat sein Wahlrecht nach Art 13 Teil C der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (in der Folge nur: Richtlinie) den Steuerpflichtigen die Option einzuräumen, trotz der durch Art 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie angeordneten Steuerbefreiung für die Vermietung von Grundstücken zur Steuerpflicht zu optieren, nur einheitlich ausüben, oder darf der Mitgliedstaat dabei nach der Art der Umsätze oder nach Gruppen von Steuerpflichtigen unterscheiden?

2. Erlaubt Artikel 13 Teil B Buchstabe b in Verbindung mit Teil C Buchstabe a der Richtlinie den Mitgliedstaaten eine Regelung wie sie § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 vorsieht, nach welcher die Möglichkeit, für die Besteuerung von Umsätzen aus Vermietung und Verpachtung zu optieren, in der Form beschränkt wird, dass gemeinnützige Sportvereine von der Optionsmöglichkeit ausgeschlossen sind?

3. Erlaubt Artikel 13 Teil B Buchstabe b in Verbindung mit Teil C Buchstabe a der Richtlinie den Mitgliedstaaten eine Regelung wie sie § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 in Verbindung mit § 1 Abs. 2 Z 1 Liebhabereiverordnung in der Fassung BGBl Nr. 33/1993 vorsieht, nach welcher die Möglichkeit, für die Besteuerung von Umsätzen aus der Vermietung zu optieren, nicht besteht, wenn die Vermietung innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes nicht zu einem Gesamtgewinn bzw Gesamteinnahmenüberschuss führt und ein Gebäude betrifft, das für die Nutzung als privater Wohnraum geeignet ist?

Begründung

I. Österreichische Rechtslage

Umsätze von gemeinnützigen Vereinigungen (§§ 34 bis 36 der Bundesabgabenordnung), deren satzungsgemäßer Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersportes ist, sind in Österreich nach § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 (unter Ausschluss des Vorsteuerabzuges) steuerfrei. Dies gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, eines Gewerbebetriebes oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes im Sinne des § 45 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung ausgeführt werden.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 ist 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 Nutzungen von Grund und Boden beziehen, steuerfrei (unter Ausschluss des Vorsteuerabzuges); die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen ist als Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken anzusehen. Nicht befreit sind:

-

die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke;

-

die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage

gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstückes sind;

-

die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen;

-

die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art;

-

die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Campingzwecke;

Gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 kann der Unternehmer einen Umsatz, der nach§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln.

Nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1972 und UStG 1994 sind die Umsätze der Kleinunternehmer steuerfrei. Gemäß§ 6 Abs. 3 UStG 1994 kann der Unternehmer, dessen Umsätze nach§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 befreit sind, bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 verzichtet.

Gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 sind vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen: (Z 1) Die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet; (Z 2) die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt.

Gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 gilt nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt ("Liebhaberei").

Gemäß § 1 Liebhabereiverordnung in der Fassung BGBl Nr. 33/1993, LVO 1993 (und auch der Vorgängerverordnung sowie früherer Verwaltungspraxis und Rechtsprechung) ist "Liebhaberei" bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen. Unter diese Bestimmung fällt insbesondere die Vermietung von Einfamilienhäusern und von Eigentumswohnungen. Gemäß § 2 Abs. 4 LVO ist "Liebhaberei" nicht anzunehmen, wenn die Vermietung innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes (nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das ein Zeitraum von ca 20 Jahren) zu einem Gesamtgewinn bzw Gesamteinnahmenüberschuss führt. Die Liebhabereiverordnung ist in Ausführung von § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1972 (bzw nunmehr UStG 1994) ergangen; nach dieser Bestimmung stellt eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt ("Liebhaberei"), keine umsatzsteuerlich relevante Tätigkeit dar. Die "Liebhaberei bei Vermietung von Grundstücken", wie sie in Österreich durch § 1 Abs. 2 iVm § 2 Abs. 4 LVO geregelt ist, führt dazu, dass die Mieteinnahmen nicht der Umsatzsteuer unterzogen werden und die vom Vermieter bezogenen Leistungen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Die Regelung kann somit in richtlinienkonformer Interpretation als nach Art 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie steuerbefreite Vermietung angesehen werden, wobei Österreich (auch schon vor seinem Beitritt zur EU) für diese Fälle der Vermietung dem Vermieter ein Recht auf Option zur Steuerpflicht nicht eingeräumt hat (vgl. Art 13 Teil C Buchst a der Richtlinie).

Diese Steuerbefreiung bei dauerhaft verlustbringender Vermietung ist vergleichbar der niederländischen Regelung, die in Rz 16, 21 und 75 des Urteils des EuGH vom 29. April 2004, C 487/01 und C-7/02, Gemeente Leusden und Holin Groep BV es dargestellt ist: Die Niederlande ziehen das Kriterium heran, ob die Jahresmiete einen bestimmten Prozentsatz der Gestehungskosten des Grundstücks erreicht. In Österreich wird darauf abgestellt, ob mit der Vermietung auf Dauer gesehen ein Gewinn erzielt werden kann.

Zusammenfassend betrachtet erfährt die Vermietung von Grundstücken durch den nationalen Gesetzgeber in Österreich im Wesentlichen folgende Regelung:

1. Vermietung zu Wohnzwecken: Zwingend steuerpflichtig, Besteuerung mit dem ermäßigten Steuersatz (10%).

2. Vermietung zu Wohnzwecken, wobei die Vermietung dauerhaft zu Verlusten führt: Zwingend steuerbefreit.

3. Vermietung zu anderen als Wohnzwecken: steuerbefreit, der Vermieter kann allerdings zur Steuerpflicht optieren; im Falle der Steuerpflicht Besteuerung mit dem Normalsteuersatz (20%).

4. Vermietung durch Vereinigungen, die nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet sind und dem Körpersport dienen:

Zwingend steuerbefreit.

II. Sachverhalt

Beschwerdeführer des zu 1) angeführten Beschwerdeverfahrens ist ein gemeinnütziger, nicht auf Gewinn gerichteter Sportverein. Im Jahr 1997 begann er mit der Errichtung eines Zubaus zum bestehenden Vereinshaus. Ein Teil der neu errichteten Räumlichkeiten war dem Sportbetrieb gewidmet, ein Anteil von 24,98 % sollte als Buffet genutzt und an einen Betreiber verpachtet werden.

In der Umsatzsteuererklärung 1997 machte der Beschwerdeführer Vorsteuern in der Höhe von 39.285 S geltend; Umsätze wurden nicht erklärt. Auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 verzichtete der Verein.

Über Vorhalt des Finanzamtes erläuterte der beschwerdeführende Verein, er erziele nunmehr (steuerpflichtig behandelte) Umsätze aus der Vermietung der dem Buffetbetrieb gewidmeten Räumlichkeiten. Die geltend gemachten Vorsteuern würden ausschließlich den zu Vermietungszwecken bestimmten Gebäudeteil im Dachgeschoss des 1997 errichteten Gebäudeteiles betreffen.

Mit Bescheid vom 27. August 1999 erkannte das Finanzamt die geltend gemachten Vorsteuern mit der Begründung nicht an, dass ein gemäß § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 unecht befreiter Sportverein nicht gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 auf die Steuerbefreiung für Umsätze aus Vermietung und Verpachtung von Grundstücken verzichten könne. Die persönliche Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 gehe der Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 vor.

Die dagegen erhobene Berufung wies die belangte Behörde als unbegründet ab, weil § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 als lex specialis der Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 vorgehe. Ein Verzicht auf die Regelung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 ändere nichts an der aufgezeigten Rechtslage.

Gegen den angefochtenen Bescheid wendet sich der Beschwerdeführer mit seiner Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof.

Beschwerdeführerin des zu 2) angeführten Beschwerdeverfahrens ist EB, welche Eigentümerin eines Einfamilienhauses ist, das sie seit dem Jahr 1979 vermietet. Für die Jahre 1989 bis 1999 erzielte die Beschwerdeführerin einen Verlust von rund S 233.000,--. Das Finanzamt gelangte zur Auffassung, dass die Vermietung des Einfamilienhauses als "Liebhaberei" im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 LVO anzusehen sei und erließ unter anderem für die Jahre 1995 und 1996 Bescheide, in welchen die Umsatzsteuer jeweils mit Null Schilling festgesetzt (Umsatz steuerfrei), und die geltend gemachten Vorsteuer (1995 rund S 31.000,--, 1996 rund S 20.000,--) nicht anerkannt wurde.

Die dagegen erhobene Berufung wies die belangte Behörde unter Hinweis auf § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 in Verbindung mit § 1 Abs. 2 Z 1 LVO 1993 ab.

Dagegen wendet sich die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die beiden Beschwerdeverfahren zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbunden. III. Erläuterungen zu den Vorlagefragen

Art. 2 Nummer 1 der Richtlinie unterwirft Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer.

Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe m der Richtlinie sieht vor, dass bestimmte in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben, steuerbefreit sind.

Nach dem klaren Wortlaut des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe m der Richtlinie sind nur solche Leistungen von Sportvereinen von der Umsatzsteuer zu befreien, welche diese an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben. § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 befreit hingegen die Umsätze von gemeinnützigen Sportvereinen ohne zu differenzieren, an wen diese Umsätze erbracht werden. Eine Steuerbefreiung von Leistungen,

die nicht an Sport oder Körperertüchtigung ausübende Personen erbracht werden, wie die Vermietung bzw. Verpachtung eines Buffets, ist nicht von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe m der Richtlinie gedeckt und kann folglich nicht darauf gestützt werden.

Fraglich erscheint, ob die Befreiung der Vermietungs- bzw. Verpachtungsumsätze von gemeinnützigen Sportvereinen auf Art. 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie gestützt werden kann.

Art. 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie ordnet an, dass die Mitgliedstaaten die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken - von den in den Ziffern 1 bis 4 genannten Ausnahmen abgesehen - von der Steuer befreien. Die Richtlinie geht also vom Grundsatz der Steuerbefreiung von Grundstücksvermietungen aus. Allerdings dürfen die Mitgliedstaaten gemäß Art. 13 Teil C Buchstabe a der Richtlinie ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, für eine Besteuerung zu optieren.

In Umsetzung der Richtlinie befreit § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Steuer. Gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 kann der Unternehmer aber einen Umsatz nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 als steuerpflichtig behandeln.

Die Vermietung zu Wohnzwecken ist hingegen gemäß § 16 Abs 1 Z 16 UStG 1994 von der Steuerbefreiung ausgenommen und daher generell - abgesehen vom Fall der "Liebhaberei" - steuerpflichtig.

Die durch gemeinnützige Sportvereine betriebene Vermietung ist steuerbefreit. Nach dem UStG 1994 besteht keine Möglichkeit, für die Steuerpflicht ihrer Umsätze aus Vermietung und Verpachtung zu optieren.

Ebenso ist die Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum, wenn sie auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt, steuerbefreit. Es besteht keine Möglichkeit, zur Steuerpflicht zu optieren.

Art 13 Teil C der Richtlinie regelt ausdrücklich, dass die Mitgliedstaaten den Umfang des Optionsrechts für Steuerpflichtige, von der allgemein durch die Richtlinie angeordneten Steuerbefreiung von Grundstücksvermietungen abzugehen, einschränken dürfen. Nach der zitierten Bestimmung der Richtlinie bleibt es den Mitgliedstaaten belassen, den Umfang des Optionsrechts einzuschränken und die Modalitäten seiner Ausübung zu bestimmen.

Dem Verwaltungsgerichtshof erscheint es allerdings nicht hinreichend geklärt, in welchem Ausmaß der Mitgliedstaat bei Ausübung seines Wahlrechtes differenzieren darf:

-

Ist es durch diese Bestimmung gedeckt ist, eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen (nämlich gemeinnützige Sportvereine) von der den anderen Steuerpflichtigen offenstehenden Möglichkeit, zur Steuerpflicht zu optieren, auszuschließen?

-

Ist es durch diese Bestimmung gedeckt, bestimmte Arten von Vermietungsumsätzen (verlustbringende Vermietung von auch privat nutzbaren Wohnungen) von der Steuerpflicht auszuschließen?

Im letztgenannten Fall (so genannte "Liebhaberei") normiert Österreich deshalb eine Steuerbefreiung der Grundstücksvermietung nach Art 13 Teil B Buchstabe b der Richtlinie ohne Einräumung einer Option nach Art 13 Teil C der Richtlinie, um im Sinne der Rz 75 bis 80 des Urteiles des EuGH vom 29. April 2004, C 487/01 und C-7/02, Gemeente Leusden und Holin Groep BV Steuergestaltungen zu behindern, bei denen der Eigentümer eines Grundstückes eine Vermietung deshalb betreibt, um Vorsteuern zu lukrieren.

Der EuGH hat im Urteil vom 4. Oktober 2001, C-326/99 (Goed Wonen) zu den Mitgliedstaaten eingeräumten Wahlrechten zum Ausdruck gebracht, dass keine Bestimmung der Richtlinie in irgendeiner Weise das insoweit bestehende Ermessen der Mitgliedstaaten beschränkt.

Offenkundig hat der österreichische Gesetzgeber bei der Regelung der Besteuerung der Grundstücksvermietung von seinem Ermessensspielraum dahingehend Gebrauch gemacht, dass er im Bereich der Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum danach differenziert, ob die Vermietung auf Dauer nur zu Verlusten führen oder ob sie Gewinne abwerfen kann.

Das Vorabentscheidungsersuchen umfasst daher die Frage, ob Österreich im Sinne des Urteiles Goed Wonen (und auch des Urteiles Gemeente Leusden und Holin Groep BV) eine Entscheidung innerhalb des ihm eingeräumten

Ermessens getroffen hat, oder ob die von Österreich getroffene Differenzierung - im Hinblick auf den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer (vgl EuGH 23. Oktober 2003, C-109/92, Kommission der EG gegen Bundesrepublik Deutschland) - gegen die Richtlinie verstößt.

Die Lösung der gegenständlichen Rechtsfragen scheint (auch vor dem Hintergrund der Urteile des EuGH Goed Wonen und Gemeente Leusden und Holin Groep GV) nicht derart offenkundig zu sein, dass für einen Zweifel im Sinne der Rechtssprechung C.I.L.F.I.T (Urteil des EuGH vom 6. Oktober 1982, Rechtssache 283/81, Slg. 1982, Seite 3415 ff) kein Raum bliebe. Die Fragen werden daher dem EuGH mit dem Ersuchen um Vorabentscheidung gemäß Artikel 234 EG vorgelegt.

Wien, am 26. Mai 2004

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:2000140021.X00

Im RIS seit

06.07.2004

Zuletzt aktualisiert am

04.07.2018

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

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at