

# TE Vfgh Erkenntnis 1982/12/9 G33/81, G64a/82

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 09.12.1982

## Index

32 Steuerrecht

32/04 Steuern vom Umsatz

## Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz

UStG 1972 §1 Abs1 Z2 litb

UStG 1972 §2

## Beachte

vgl. Kundmachung BGBl. 7/1983 am 11. Jänner 1983; s. Anlaßfälle VfSlg. 9594/1982 sowie Erk. v. 17. März 1983, B348/82

## Leitsatz

UStG 1972; §1 Abs1 Z2 litb gleichheitswidrig (umsatzsteuerliche Mehr- und teilweise Doppelbelastung von Liebhabereibetrieben)

## Spruch

§1 Abs1 Z2 litb des Umsatzsteuergesetzes 1972, BGBl. 223/1972, wird als verfassungswidrig aufgehoben.

Frühere gesetzliche Bestimmungen treten nicht wieder in Kraft.

Der Bundeskanzler ist zur unverzüglichen Kundmachung der Aufhebung im Bundesgesetzblatt verpflichtet.

## Begründung

Entscheidungsgründe:

I. 1. a) Beim VfGH sind Verfahren über unten näher bezeichnete Beschwerden nach Art144 B-VG anhängig, die sich gegen im Instanzenzug erlassene Bescheide von Finanzlandesdirektionen richten. Mit diesen Bescheiden wurden Aufwendungen der Beschwerdeführer gemäß §1 Abs1 Z2 litb des Umsatzsteuergesetzes 1972 (UStG 1972) in der Stammfassung des BGBl. 223/1972 als Eigenverbrauch der Umsatzsteuer unterzogen.

b) Die genannte Gesetzesbestimmung hat folgenden Wortlaut:

"(1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. ...

2. der Eigenverbrauch. Eigenverbrauch liegt vor,

a) ...

b) soweit ein Unternehmer im Inland Aufwendungen tätigt, die nach §12 des Einkommensteuergesetzes 1967 nicht abzugsfähig sind. Dies gilt nicht für Geldzuwendungen;"

Diese Bestimmung gehört zufolge ArtVIII Abs1 lit a AbgÄndG 1975,BGBI. 636/1975, hinsichtlich steuerbarer Umsätze, die vor dem 1. Jänner 1976 ausgeführt wurden, noch immer dem Rechtsbestand an. An Stelle des zitierten §12 EStG 1967 sind zufolge §109 EStG 1972, BGBI. 440/1972, die entsprechenden Bestimmungen der Stammfassung des §20 Abs1 EStG 1972 anzuwenden.

§20 Abs1 EStG 1972 lautet:

"Weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte dürfen abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge,
  2. die Aufwendungen für die Lebensführung, welche die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen,
  3. freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer den Zuwendenden verpflichtenden Vereinbarung beruhen; derartige Zuwendungen sind auch nach §18 Abs1 Z1 nicht abzugsfähig,
  4. die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sowie die auf den Eigenverbrauch entfallende Umsatzsteuer, soweit der Eigenverbrauch eine Entnahme darstellt."
2. Der VfGH hat gemäß Art140 Abs1 B-VG beschlossen, die Verfassungsmäßigkeit des §1 Abs1 Z2 litb des Umsatzsteuergesetzes 1972 (UStG 1972) in der Stammfassung BGBI. 223/1972 von Amts wegen zu prüfen.

Die Anlaßfälle sind durch nachstehende, für das Gesetzesprüfungsverfahren wesentliche Umstände gekennzeichnet:

a) (B187/76) Die Beschwerdeführerin zu B187/76 tätigte im Jahre 1973 Aufwendungen für eine von ihr gepachtete Jagd. Mit dem im Instanzenzug erlassenen Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vlbg. vom 24. März 1976 wurden diese Aufwendungen als Eigenverbrauch der Umsatzsteuer unterzogen. Die Behörde stützt ihre Entscheidung auf §1 Abs1 Z2 litb UStG 1972 in der Stammfassung sowie auf §20 EStG 1972.

b) (B95/77) Auch die Beschwerdeführerin zu B95/77 tätigte in den Jahren 1973 und 1974 Aufwendungen für mehrere von ihr gepachtete Jagden. Mit dem im Instanzenzug erlassenen Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, NÖ und Bgld. vom 13. Jänner 1977 wurden diese Aufwendungen als Eigenverbrauch gemäß §1 Abs1 Z2 litb UStG 1972 der Umsatzsteuer unterworfen.

c) (B122/77) Die Beschwerdeführerin zu B122/77 tätigte für eine von ihr gepachtete Jagd für die Jahre 1974 und 1975 Aufwendungen, die mit dem im Instanzenzug erlassenen Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, NÖ und Bgld. vom 3. Feber 1977 als Eigenverbrauch gemäß §1 Abs1 Z2 litb UStG 1972 der Umsatzsteuer unterworfen wurden.

d) (B156/77) Der Beschwerdeführer zu B156/77 tätigte in den Jahren 1973, 1974 und 1975 Aufwendungen für eine gepachtete Jagd. Diese wurden mit dem im Instanzenzug erlassenen Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, NÖ und Bgld. vom 8. März 1977 gemäß §1 Abs1 Z2 litb UStG 1972 als Eigenverbrauch der Umsatzsteuer unterworfen.

e) (B266/78) Auch die Beschwerdeführerin zu B266/78 tätigte in den Jahren 1973, 1974 und 1975 Aufwendungen für eine gepachtete Jagd. Diese Aufwendungen wurden mit dem im Instanzenzug erlassenen Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 13. März 1978 gemäß §1 Abs1 Z2 litb UStG 1972 als Eigenverbrauch der Umsatzsteuer unterzogen.

f) (B348/82) Der Beschwerdeführer zu B348/82 betreibt eine Frühstückspension. Das Finanzamt qualifizierte diese Tätigkeit für die Jahre 1974 bis 1976 als Liebhaberei, da bis dahin aus ihr kein Gewinn erzielt worden war. Mit dem im Instanzenzug ergangenen Bescheid der Finanzlandesdirektion für Ktn. vom 30. Dezember 1981 wurde dem Beschwerdeführer für die mit dem Liebhabereibetrieb zusammenhängenden Aufwendungen in den Jahren 1974 und 1975 gestützt auf §1 Abs1 Z2 litb UStG 1972 Umsatzsteuer vorgeschrieben.

3. Der VfGH hat seine Bedenken in dem dieses Gesetzesprüfungsverfahren einleitenden Beschluß vom 20. März 1981, B187/76-16, auf den die in den anderen genannten Beschwerdeverfahren ergangenen Einleitungsbeschlüsse

verweisen, dargelegt. Dabei ging der VfGH vorläufig davon aus, daß in Fällen, in denen die Einkünfte aus einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb wegen des Vorliegens eines Liebhábereibetriebes einkommensteuerrechtlich aus den Einkünften des Steuerpflichtigen ausgeschieden werden, dies keineswegs bedeute, daß deshalb nicht ein Unternehmen iS des UStG vorliege. Dies deshalb, weil die Kriterien des Unternehmerbegriffes im Umsatzsteuerrecht dahin gehend geregelt seien, daß Unternehmer jeder ist, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Voraussetzung für die Unternehmereigenschaft nach dem UStG sei lediglich, daß jemand durch eine gewerbliche oder berufliche Leistung am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, dh. als Wirtschaftsgeselde nach außen hin in Erscheinung tritt.

Der Unternehmerbegriff des Umsatzsteuerrechtes sei daher weiter als der des Einkommensteuerrechtes und des Gewerbesteuerrechtes. Er umfasse die Unternehmer der Land- und Forstwirtschaft und der freien Berufe sowie Gewerbe- und Industriebetriebe auch insoweit, als diese auf Dauer gesehen, Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lassen (Liebháberei- oder Voluptuarbetriebe). Die unmittelbare Anknüpfung des Eigenverbrauchstatbestandes an §12 EStG 1967 bzw. §20 Abs1 EStG 1972 bringe es nun mit sich, daß zB bei einem Landwirt oder Forstwirt, dessen Betrieb einkommensteuerrechtlich als Liebhábereibetrieb eingestuft wurde, der aber - weil er seine Feldfrüchte oder sein Holz nicht vollständig vernichtet, sondern ganz oder teilweise verkauft - als Unternehmer anzusehen sei, sowohl der Materialeinsatz als auch die aufgewendeten Löhne und lohnabhängigen Abgaben, letztere soweit sie den Unternehmer treffen (zB Sozialversicherungsbeiträge), als Eigenverbrauch der Umsatzsteuer von (damals) 16 % zu unterziehen sind. Es sei offenkundig, daß die vom Umsatzsteuerrecht gewollte Wettbewerbsneutralität dadurch gerade in ihr Gegenteil verkehrt würde.

Es scheine nicht sachgerecht zu sein, einen Unternehmer nur deshalb, weil er aus Gründen welcher Art auch immer, obgleich er sich am wirtschaftlichen Verkehr etwa durch Verkauf von Getreide oder Holz beteilige, aber auf längere Dauer mit Verlusten arbeite und deshalb einkommensteuerrechtlich als Liebhábereibetrieb eingestuft worden sei, mit zusätzlicher Umsatzsteuer, wie zB für die Bezahlung der Löhne und Sozialversicherungsbeiträge, Lohnsummensteuer etc., unter dem Titel des Eigenverbrauchs zu belasten und damit Betriebsausgaben gewinnorientierter und nicht gewinnorientierter Unternehmer umsatzsteuerrechtlich unterschiedlich zu behandeln.

Eine weitere Gleichheitsverletzung scheine sich aus folgendem zu ergeben:

§10 Abs2 UStG 1972 enthalte in den Z1 - 22 einen Katalog der durch den ermäßigten Steuersatz von 8 % begünstigten Umsätze. Der Eigenverbrauch sei nicht in allen Ziffern des §10 Abs2 UStG 1972 angeführt. Die Z1 verweise auf die in der Anlage A aufgezählten Gegenstände. Hierunter fallen zB lebende Tiere (Z1), Bienen (Z2), Fleisch (Z3), Milch- und Molkereierzeugnisse (Z5) usw. Mit dem begünstigten Steuersatz werde daher nicht jeder Eigenverbrauch, sondern nur der im Gesetz ausdrücklich bezeichnete Eigenverbrauch besteuert. Hingegen seien die übrigen in §10 Abs2 UStG 1972 angeführten Umsätze nur dann begünstigt, wenn sie aus Lieferungen oder sonstigen Leistungen erbracht werden, nicht aber dann, wenn im Rahmen des Eigenverbrauchs Aufwendungen zur Erlangung solcher Lieferungen oder sonstiger Leistungen getätigkt werden.

Wer daher einen Liebhábereibetrieb (zB Land- oder Forstwirtschaft) führe und durch den Verkauf seiner Produkte zum Unternehmer werde, müsse somit Aufwendungen für Lieferungen und sonstige Leistungen, die betriebsbedingt für das Unternehmen in Anspruch genommen werden und für die im §10 Abs2 UStG 1972 ein begünstigter Steuersatz von 8 % bestimmt wird, aus dem Titel des Eigenverbrauchs immer dem vollen Steuersatz von (damals) 16 % unterwerfen, auch wenn er selbst dafür nur 8 % Umsatzsteuer zu bezahlen hatte. Auf diese Weise werde ein Unternehmer, der keinen Liebhábereibetrieb führt, dadurch gegenüber einem Unternehmer, dessen Betrieb als Liebhábereibetrieb eingestuft wird, begünstigt, daß er die volle Umsatzsteuer einer von ihm betriebsbedingt in Anspruch genommenen Lieferung oder sonstiger Leistung (zB Rechtsanwaltshonorar) in der Höhe des effektiv bezahlten Umsatzsteuersatzes von 8 % als Vorsteuer rückvergütet erhält. Dies deshalb, weil ein Unternehmer, dessen Betrieb als Liebhábereibetrieb eingestuft wird, die Vorsteuer zunächst ebenfalls geltend machen könne, aber danach wegen des erfolgten Eigenverbrauches diese betrieblich in Anspruch genommenen Lieferungen oder sonstigen Leistungen der Umsatzsteuer und zwar mit dem (damals) 16 %-igen Umsatzsteuersatz zu unterwerfen habe, weshalb seine Umsatzsteuerbelastung dadurch wesentlich höher sei und seine Wettbewerbsfähigkeit (zB bei Verkauf landwirtschaftlicher Produkte) daher ebenfalls nicht mehr gegeben sein könne.

Der VfGH führte abschließend aus, im Verfahren werde auch zu prüfen sein, ob eine verfassungskonforme Auslegung

des §1 Abs1 Z2 litb UStG 1972 dahin gehend möglich sei, daß dem Eigenverbrauchstatbestand nur nicht betriebliche bzw. nicht unternehmensbedingte Lieferungen oder sonstige Leistungen unterliegen, also solche, die für Zwecke außerhalb des Unternehmens in Anspruch genommen wurden. Es werde daher weiters zu prüfen sein, ob das UStG 1972 - entgegen dem UStG 1959 - also nur den Eigenverbrauch, der für unternehmensfremde Zwecke aus dem Unternehmen entnommen wurde, der Entnahme von Lieferungen und sonstigen Leistungen für den privaten Verbrauch gleichstellen wollte. Dabei übersehe der VfGH jedoch nicht, daß eine derartige Auslegung des Gesetzes der Rechtsprechung des VwGH (VwSlg. 4883 F/1975; VwGH 7. 4. 1976 Z 293/76, 10. 3. 1977 Z 58/77) entgegenstehen würde.

4. Die Bundesregierung hat im Gesetzesprüfungsverfahren G33/81 eine Äußerung erstattet, in der sie die Verfassungsmäßigkeit der in Prüfung gezogenen Gesetzesstelle verteidigt.

Im einzelnen führt die Bundesregierung aus:

"Die Bedenken des VfGH gehen zunächst dahin, daß es die unmittelbare Anknüpfung des Eigenverbrauchstatbestandes an §12 des Einkommensteuergesetzes 1967 (EStG 1967) bzw. §20 Abs1 des Einkommensteuergesetzes 1972 (EStG 1972) mit sich bringe, daß z.B. bei einem Land- oder Forstwirt, dessen Betrieb einkommensteuerrechtlich als Liebhabereibetrieb eingestuft wurde, der aber - weil er seine Feldfrüchte oder sein Holz nicht vollständig vernichtet, sondern ganz oder teilweise verkauft - als Unternehmer anzusehen ist, sowohl der Materialeinsatz als auch die aufgewendeten Löhne und lohnabhängigen Abgaben, letztere soweit sie den Unternehmer treffen (z.B. Sozialversicherungsbeiträge), als Eigenverbrauch der Umsatzsteuer von (damals) 16 % zu unterziehen sind. Es sei offenkundig, daß die vom Umsatzsteuerrecht gewollte Wettbewerbsneutralität dadurch gerade in ihr Gegenteil verkehrt würde.

Es scheine auch nicht sachgerecht zu sein, einen Unternehmer nur deshalb, weil aus Gründen welcher Art immer, obwohl er sich am wirtschaftlichen Verkehr etwa durch Verkauf von Getreide oder Holz beteiligt, aber auf längere Dauer mit Verlusten arbeitet und deshalb einkommensteuerrechtlich als Liebhabereibetrieb eingestuft wurde, mit zusätzlicher Umsatzsteuer, wie z.B. für die Bezahlung der Löhne und Sozialversicherungsbeiträge, Lohnsummensteuer etc. unter dem Titel des Eigenverbrauchs zu belasten und damit Betriebsausgaben gewinnorientierter und nicht gewinnorientierter Unternehmer umsatzsteuerrechtlich unterschiedlich zu behandeln.

Um die Bedenken des VfGH entkräften zu können, erscheint es erforderlich, Sinn und Zweck der in Prüfung gezogenen Gesetzesbestimmung anhand der Gesetzesmaterialien sowie auf Grund der Weiterentwicklung des Umsatzsteuerrechtes seit dem Jahre 1973 darzulegen. Bereits in dem Entwurf eines Bundesgesetzes über die Besteuerung der Umsätze (Mehrwertsteuergesetz), der vom Bundesministerium für Finanzen am 12. Feber 1971 unter der GZ 250824-10a/71 zur Begutachtung versendet wurde, ist in den Erläuternden Bemerkungen (I. Allgemeine Begründung, Punkt 3., Steuerbefreiungen) ausgeführt, daß den steuerbefreiten Unternehmern grundsätzlich das Recht des Vorsteuerabzuges nicht gewährt werden kann, weil es ausgeschlossen erscheint, Wirtschaftszweigen, die selbst keine Steuerleistung erbringen, die ständige Erstattung der auf den früheren Stufen von anderen Unternehmern gezahlten Umsatzsteuerbeträge im Wege des Vorsteuerabzuges zu gewähren. Der gleiche Hinweis findet sich in dem entsprechenden Teil der Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Umsatzsteuergesetzes 1972 (145 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates, XIII. GP).

Das Umsatzsteuergesetz 1972 (UStG 1972) in der ursprünglichen Fassung kannte zwar keine Sonderregelung für Umsätze aus einer Liebhabereitfähigkeit. Wurde im Zusammenhang mit einer Liebhaberei eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt, so lag grundsätzlich eine Unternehmertätigkeit iS des §2 Abs1 UStG 1972 vor. Die im Rahmen des Unternehmens bewirkten Umsätze unterlagen daher nach den allgemeinen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes der Besteuerung. Andererseits war für Vorleistungen, die mit diesen Umsätzen zusammenhingen, der Vorsteuerabzug zulässig. Da die mit der Liebhabereitfähigkeit zusammenhängenden Umsätze meist wesentlich geringer sind als die anfallenden Vorleistungen, die Vorsteuern also die eigene Umsatzsteuer eines Voluptuarunternehmens meist bei weitem übersteigen, hätte eine uneingeschränkte Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges zu einer staatlichen Subventionierung der Liebhaberei geführt. Dies wurde für die Jahre 1973 bis 1975 dadurch verhindert, daß die mit einer Liebhaberei zusammenhängenden Kosten neben den übrigen ertragsteuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen den Eigenverbrauchstatbestand nach §1 Abs1 Z2 litb UStG 1972 bildeten. Der vorgenommene Vorsteuerabzug wurde durch die Eigenverbrauchsbesteuerung der Aufwendungen im

Ergebnis zumindest wieder ausgeglichen. Dadurch wurde dem zu den Steuerbefreiungen geäußerten Grundgedanken des Gesetzgebers, wonach es nicht der Systematik der neuen Umsatzsteuer entspricht, Wirtschaftszweigen, die selbst keine Steuerleistung erbringen, die Erstattung der auf den früheren Stufen von anderen Unternehmern bezahlten Umsatzsteuerbeträge zu gewähren, Rechnung getragen. Denn die Besteuerung der ertragsteuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen als Eigenverbrauch stellt im Ergebnis grundsätzlich nichts anderes als eine Rückgängigmachung des Vorsteuerabzuges dar. Daß die Regelung auch Aufwendungen erfaßt, auf die keine abzugsfähige Vorsteuer entfällt (z.B. Löhne), ist eine Folge des durch die Übernahme des Aufwendungsbegriffes und die Bezugnahme auf §12 EStG 1967 verhältnismäßig weitgezogenen Eigenverbrauchstatbestandes, was auch nach Auffassung des VwGH unbedenklich ist (VwGH vom 17. September 1975, ZI. 2001/74).

Die Regelung des §1 Abs1 Z2 litb UStG 1972 in der Stammfassung bezweckt also primär, daß laufende Steuererstattungen an Unternehmer verhindert werden, deren eigene Steuer niedriger ist als die damit zusammenhängenden Vorsteuern. Diese Regelung folgt einem Ordnungsprinzip, das auch den Ausschluß des Vorsteuerabzuges bei (unecht) steuerbefreiten Umsätzen erfordert. Daß diese Regelung insoweit sachgerecht ist, scheint auch der VfGH nicht anzuzweifeln, da er vor allem Bedenken gegen die zusätzliche Umsatzsteuerbelastung der Liebhábereibetriebe wegen der Erfassung jener Kosten äußert, welche nicht mit Umsatzsteuer vorbelastet sind, bei denen also keine Rückgängigmachung des Vorsteuerabzuges erfolgt. Es ist richtig, daß durch die Einbeziehung dieser Kosten in die Bemessungsgrundlage für die Eigenverbrauchsbesteuerung eine nicht systemgemäße Mehrbelastung der Liebhábereibetriebe eintritt. Hiezu möchte die Bundesregierung jedoch bemerken, daß die Eigenverbrauchsbesteuerung nach §1 Abs1 Z2 litb UStG 1972 in der Stammfassung keine Bestimmung ist, welche primär auf eine gleichheitswidrige Mehrbelastung der Liebhábereibetriebe gegenüber anderen Unternehmen abzielt. Durch die Besteuerung der nicht abzugsfähigen Aufwendungen soll vielmehr bei allen Unternehmern der Abzug der mit den nicht abzugsfähigen Aufwendungen verbundenen Vorsteuern im Ergebnis wieder rückgängig gemacht werden. Daß diese Zielsetzung im Regelfall erreicht wird, ist offenkundig.

Bei den Ausführungen des VfGH darf außerdem nicht übersehen werden, daß sich unabhängig von der Eigenverbrauchsbesteuerung bei den einzelnen Unternehmern - bedingt durch Branchenbesonderheiten etc., aber auch durch im jeweiligen Betrieb begründete Umstände - immer wieder stark verschiedene Umsatzsteuerbelastungen infolge der unterschiedlichen Relation zwischen der abziehbaren Vorsteuer einerseits und der Umsatzsteuervorschreibung andererseits ergeben, ohne daß man nach Auffassung der Bundesregierung eine derartige Auswirkung als gleichheitswidrig oder sachlich unbegründet oder wettbewerbsverzerrend qualifizieren kann.

Ob jemand im Rahmen einer Tätigkeit die Erzielung von Einnahmen anstrebt - und damit zum Unternehmer wird - oder bewußt auf die Erzielung von Einnahmen verzichtet, ist dem eigenen Ermessen und dem freien Willen des Einzelnen überlassen. Entschließt sich jemand, eine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen zu entfalten, dann hat er auch die Konsequenzen seines Entschlusses zu tragen, wobei ja diese Auswirkungen durchaus nicht einseitig sind. Mit dem Entschluß sind nicht nur Nachteile, sondern auch Vorteile (z.B. das Recht auf Vorsteuerabzug) verbunden. Daß diese Vorteile durchaus überwiegen können, zeigt sich z.B. auch im streitgegenständlichen Fall. Ohne Ausgleich des Vorsteuerabzuges durch die Eigenverbrauchsbesteuerung würde die N. Jagdgesellschaft etwa 1973 mit nahezu S 100000 subventioniert werden; einer Umsatzsteuerbelastung von ca. S 13000 würden Vorsteuern von über S 112000 gegenüberstehen.

Die Herausnahme der Liebháberei aus der Eigenverbrauchsbesteuerung würde, wie sich im gegenständlichen Fall deutlich zeigt, nicht eine ungerechte Benachteiligung gegenüber den übrigen Steuerpflichtigen beseitigen, sondern den Liebháberei-Unternehmer grundsätzlich ungerechtfertigt besserstellen als den Normalunternehmer oder den Letztverbraucher. Bei Beurteilung der Frage, ob die Eigenverbrauchsregelung sachfremd ist, wird auch die Frage der Belastung des einen Eigenverbrauch bewirkenden Unternehmers im Vergleich mit einem Privatverbraucher, der die entsprechende Leistung von einem Unternehmer steuerpflichtig erhält, nicht außer Betracht bleiben können. Aus diesem Grund ist es auch nach Auffassung der Bundesregierung vom Standpunkt des Gleichheitsgrundsatzes völlig unbeachtlich, daß die Eigenverbrauchsbesteuerung (selbst mit dem Normalsteuersatz) auch solche Aufwendungen erfaßt, mit denen keine Vorsteuern verbunden sind. Denn es ist mit dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit durchaus vereinbar, wenn nicht sogar geboten, daß z. B. auch Dienstleistungen, die ein Unternehmer seinem Unternehmen entnimmt, ebenso mit Umsatzsteuer belastet werden, wie gleichartige Dienstleistungen, die ein privater Verbraucher von einem steuerpflichtigen Unternehmer erhält. Ansonsten würde z.B. ein Bauunternehmer, der mit Arbeitskräften

seines Unternehmens ohne Materialbeigabe ein Bauwerk für private Zwecke errichtet, gegenüber einem privaten Verbraucher, dem vom Bauunternehmer auch für die Arbeitsleistung Umsatzsteuer berechnet werden muß, wesentlich begünstigt sein.

Es ist sicherlich richtig, daß der Zweck des Eigenverbrauchs als Ergänzungstatbestand zum Leistungsaustausch und der Einfuhr vor allem in der Aufhebung des Vorsteuerabzuges für die Privatsphäre des Unternehmers gelegen ist. Es sollte allerdings dabei nicht übersehen werden, daß die Umsatzsteuer auf dem Grundsatz basiert, den Letztverbrauch unabhängig von der Besteuerung der Vorstufen zu erfassen. Dementsprechend stellt auch der Eigenverbrauchstatbestand nicht auf die Steuervorbelastung der zu erfassenden Aufwendungen ab. Diese einheitliche Gestaltung der steuerbaren Tatbestände kann nicht als unsachlich gewertet werden, auch wenn die besondere Zielsetzung des Eigenverbrauchs, den Vorsteuerabzug aufzuheben, überschritten wird.

Falls eine Gleichheitsverletzung darin erblickt werden sollte, daß auch nicht mit Vorsteuer belastete Aufwendungen (wie z.B. Löhne und Sozialversicherungsbeiträge oder - im Sonderfall des §1 Abs4 des Gewerbesteuergesetzes - die Lohnsummensteuer) vom Eigenverbrauchstatbestand erfaßt werden, so ist darauf zu erwidern, daß jede notgedrungen systematische Regelung zwangsläufig im Einzelfall verschieden starke Auswirkungen haben kann, also je nach Vorliegen bzw. Höhe der nicht mit Vorsteuer belasteten Aufwendungen der eine Unternehmer mehr, der andere Unternehmer weniger belastet wird bzw. manche Unternehmer gar keine Differenz in Kauf nehmen müssen. Solange diese Auswirkungen nicht auf eine unsachliche Differenzierung zurückzuführen sind, kann eine Verschiedenheit der Auswirkungen eine gesetzliche Regelung nicht verfassungswidrig machen. Eine Ungleichheit und unsachliche Differenzierung würde es vielmehr bedeuten, einen Unternehmer, dem kraft Gesetzes der Vorsteuerabzug voll zusteht, bezüglich seines privaten Verbrauches aus dem Unternehmen umsatzsteuerfrei zu belassen und ihn damit besser zu stellen als alle übrigen Letztverbraucher.

Daß es nicht sachfremd ist, wenn der Eigenverbrauchsbesteuerung nach §1 Abs1 Z2 litb UStG 1972 auch solche Aufwendungen unterworfen werden, mit denen kein Vorsteuerabzug verbunden war, ergibt sich im übrigen auch aus dem Erk. des VfGH vom 14. Dezember 1978, G82/78. Danach liegt keine Gleichheitsverletzung vor, wenn in dem Fall, in dem ein Rechtsanwalt seine Privatwohnung von seiner Kanzleidienerin aufräumen läßt, der Eigenverbrauchstatbestand der nicht abzugsfähigen Aufwendungen erfüllt ist. Obgleich die Kosten der Kanzleidienerin zu keinem Vorsteuerabzug geführt haben, ist eine Eigenverbrauchsbesteuerung zulässig, weil diese Regelung bewirken soll, daß der Unternehmer, der fiktiv eine Leistung an sich selbst erbringt, umsatzsteuerlich gleich behandelt wird wie ein sonstiger Verbraucher. Der Fall, daß ein Rechtsanwalt seine Privatwohnung von seiner Kanzleidienerin aufräumen läßt, ist also mit jenem Fall gleichzustellen, in dem er seine Privatwohnung durch ein Reinigungsunternehmen aufräumen läßt. Nach dieser - nach der Auffassung des VfGH in dem genannten Erk. durchaus sinnvollen - Betrachtungsweise kann gegen die Regelung unter dem Blickwinkel des Gleichheitsgrundsatzes nichts eingewendet werden.

Bei dieser Betrachtungsweise könnte nach Auffassung der Bundesregierung - auf den gegenständlichen Anlaßfall bezogen - eine Gleichheitswidrigkeit durch die Regelung des §1 Abs1 Z2 litb UStG 1972 nur dann erblickt werden, wenn ein Jagdpächter durch die Eigenverbrauchsbesteuerung wesentlich höher belastet würde, als ein Verbraucher, der entsprechende Leistungen von einem Unternehmer (Jagdpächter) entgeltlich erhält. Da der Unternehmer zweifellos seine Kosten auf den Leistungsempfänger überwälzen wird, kann der Unternehmer somit durch die Eigenverbrauchsbesteuerung nicht höher belastet sein, als ein Nichtunternehmer.

Im übrigen ist ein Unternehmer, der einkommensteuerlich zu Recht als Liebhahereibetrieb eingestuft wird, ein anderer als ein Unternehmer, der seinen Betrieb mit Gewinnerzielungsabsicht führt. Während beim gewinnorientierten Unternehmer regelmäßig eine Wertschöpfung vorhanden ist und die eigene Steuerleistung dieses Unternehmers im Regelfall höher ist als die Vorsteuern, sind beim Liebhahereibetrieb die Vorsteuern unter Umständen um ein Vielfaches höher, als die auf die eigenen Umsätze des Unternehmers entfallenden Steuern. Wenn diese beiden unterschiedlichen Unternehmensformen im Umsatzsteuerrecht unterschiedlich behandelt werden, so wird nicht Gleisches ungleich behandelt. Nach Auffassung der Bundesregierung ist die getroffene Regelung, die primär laufende Vorsteuererstattungen verhindern soll, durchaus sachgerecht. Der Gesetzgeber ist nach Auffassung der Bundesregierung zweifellos berechtigt, derartige Erstattungen durch entsprechende Regelung auszuschließen, wobei es ihm unbenommen bleiben muß, die Abgrenzung nach einkommensteuerrechtlichen Kriterien vorzunehmen.

Daß es durch die Eigenverbrauchsbesteuerung der Voluptuarunternehmer in den Jahren 1973 bis 1975 in Extremfällen zu einer höheren umsatzsteuerlichen Belastung kommen konnte, als sie für die übrigen Unternehmer eintrat, soll nicht bestritten werden. Dies machte die Regelung jedoch noch nicht verfassungswidrig, weil der Gesetzgeber bei Steuergesetzen nur eine Durchschnittsbetrachtung anstellen muß. Dies bewirkt, daß eine gesetzliche Regelung zwangsläufig bei bestimmten besonders gelagerten Fällen zu unbefriedigenden Ergebnissen führt. Atypische Fälle können aber vom Gesetzgeber vernachlässigt werden (VfGH Sammlung 4537/1963). Selbst wenn in Extremfällen Härten auftreten sollten, ist eine ansonsten sachliche Regelung nach dem Gleichheitsgrundsatz unbedenklich. In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, daß im Jahre 1973 313902 Zensiten umsatzbesteuert wurden, bei denen die Eigenverbrauchsbesteuerung nach §1 Abs1 Z2 litb UStG 1972 zu durchaus sachgerechten Ergebnissen geführt hat, wurde durch sie doch im wesentlichen nur eine Rückgängigmachung des Vorsteuerabzuges für nicht abzugsfähige Aufwendungen, wie etwa Bewirtungskosten, erreicht. Der Umstand, daß bei Besteuerung von einigen Dutzenden von Zensiten infolge besonders gelagerter Verhältnisse (Liebhábereibetriebe) Härten aufgetreten sind, kann daher nach den obigen Grundsätzen die in Prüfung gezogene Regelung nicht verfassungswidrig machen.

Eine weitere Gleichheitsverletzung scheint sich - so der VfGH - daraus zu ergeben, daß Aufwendungen für Lieferungen und sonstige Leistungen, die betriebsbedingt für das Unternehmen in Anspruch genommen werden und die dem begünstigten Steuersatz von 8 % unterliegen, aus dem Titel des Eigenverbrauchs dem vollen Steuersatz von (damals) 16 % unterworfen werden. Dazu ist zu bemerken:

Soweit eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes speziell darin vermutet wird, daß für bestimmte Leistungen (Lieferungen und sonstige Leistungen) und für bestimmte Fälle des Eigenverbrauchs nach §1 Abs1 Z2 litb UStG 1972 der ermäßigte Steuersatz vorgesehen ist, während für den Eigenverbrauchstatbestand der nicht abzugsfähigen Aufwendungen eine Steuerermäßigung nicht besteht, ist zu entgegnen, daß der Eigenverbrauch nach §1 Abs1 Z2 litb UStG 1972 einen eigenen Tatbestand darstellt, der von allen anderen steuerbaren Tatbeständen (Lieferungen, sonstige Leistungen, Eigenverbrauch nach §1 Abs1 Z2 litb UStG 1972) völlig verschieden zu betrachten ist. Ein enger Zusammenhang der nicht abzugsfähigen Aufwendungen mit den gemäß §10 Abs2 UStG 1972 begünstigten Umsätzen besteht nicht. Der Gesetzgeber ist daher keineswegs verhalten, für den Eigenverbrauch der nicht abzugsfähigen Aufwendungen auch den ermäßigten Steuersatz vorzusehen, was auch gar nicht immer möglich wäre.

Im übrigen hat im System der Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug eine niedrigere oder höhere Besteuerung der Vormärkte nie Auswirkungen auf den für die jeweils zu besteuern Umsatzstufe anzuwendenden Steuersatz. Zwischen dem Steuersatz einer Vorstufe und dem Steuersatz der zu besteuern Stufe kann nach Auffassung der Bundesregierung kein Zusammenhang gesehen werden. Nicht nur bei Liebhábereiunternehmern, sondern bei jedem Unternehmer, wird eine Steuerermäßigung einer Vorstufe durch die nachfolgende Besteuerung mit dem Normalsteuersatz beseitigt (positive Nachholwirkung). Umgekehrt wird aber auch eine höhere Belastung einer Vorstufe durch die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes auf der nachfolgenden Stufe wieder rückgängig gemacht (negative Nachholwirkung). Durch die im System der Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug eigentümliche Nachholwirkung wird somit jede von der Besteuerung einer Endstufe abweichende Besteuerung in den Vorstufen wieder ausgeglichen. Darin eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes zu sehen, hieße nach Auffassung der Bundesregierung das System der Mehrwertsteuer überhaupt in Frage zu stellen. Verfolgt man die Überlegungen des VfGH konsequent weiter, könnte sich jeder Unternehmer beschwert erachten, der z.B. - um bei dem vom VfGH gewählten Beispiel zu bleiben - Leistungen eines Rechtsanwaltes (Steuersatz 8 %) im Rahmen seines Unternehmens in Anspruch nimmt und dessen Eigenleistung dem Normalsteuersatz unterliegt.

Was die Feststellung des VfGH betrifft, daß im Verfahren auch zu prüfen sein wird, ob eine verfassungskonforme Auslegung des §1 Abs1 Z2 litb UStG 1972 nicht dahingehend möglich ist, daß dem Eigenverbrauchstatbestand nur nicht betriebliche bzw. nicht unternehmensbedingte Lieferungen oder sonstige Leistungen unterliegen, so möchte die Bundesregierung bemerken:

Die Absicht des Gesetzgebers, nur solche Aufwendungen eines Unternehmers als Eigenverbrauch zu erstatten, die mit dem Unternehmen im Zusammenhang stehen, also unternehmensbedingt sind, ist bereits aus der umstrittenen Gesetzesstelle selbst ('... soweit ein Unternehmer ...') bzw. im Zusammenhalt mit der gesamten Systematik des Umsatzsteuergesetzes 1972 klar zu erkennen. Ganz abgesehen davon, daß durch die Ausklammerung der Geldzuwendungen bereits ein beträchtlicher Teil der unter §12 EStG 1967 fallenden Ausgaben als Nicht-Eigenverbrauch klargestellt ist, kann rein sinngemäß ein Eigenverbrauch nur im Rahmen des Unternehmens bzw. aus

dem Unternehmen heraus erfolgen, also keineswegs etwas erfassen, was mit dem Unternehmen in keinem Zusammenhang steht. Unter die Bestimmung des §1 Abs1 Z2 litb UStG 1972 können somit nach Auffassung der Bundesregierung nur unternehmensbezogene Aufwendungen subsumiert werden."

Weiters verweist die Bundesregierung darauf, daß der Gesetzgeber die Eigenverbrauchsbesteuerung zur Vermeidung von Härten in Einzelfällen, insbesondere bei Liebhaberei, und aus Vereinfachungsgründen mit Wirkung ab 1. Jänner 1976 neu geregelt habe. Die Neufassung sei unmittelbar durch die Neuregelung des Vorsteuerabzuges im §12 Abs2 erster Satz UStG 1972 durch das Abgabenänderungsgesetz 1975 ausgelöst worden, wonach Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) iS des §20 EStG 1972 und des §16 des Körperschaftsteuergesetzes 1966 sind, oder die im Zusammenhang mit einer Liebhaherei stehen, nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten. Ein Vorsteuerabzug für die mit derartigen Vorleistungen zusammenhängenden Vorsteuern ist damit ausgeschlossen. Dementsprechend entfällt für Vorgänge dieser Art, die nach dem 31. Dezember 1975 bewirkt werden, eine Eigenverbrauchsbesteuerung aus dem Titel der nicht abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen nach §1 Abs1 Z2 litb UStG 1972).

Abschließend stellt die Bundesregierung den Antrag, die in Prüfung gezogene Gesetzesstelle nicht als verfassungswidrig aufzuheben. Für den Fall der Aufhebung beantragt sie, von einem Ausspruch gemäß Art140 Abs7 B-VG abzusehen und für das Außerkrafttreten eine Frist von einem Jahr zu bestimmen.

II. 1. Der VfGH hatte in den diese Verfahren einleitenden Beschlüssen vorläufig angenommen, daß die Beschwerden zulässig seien und daß er die in Prüfung gezogenen Bestimmungen bei der Prüfung der Beschwerden anzuwenden habe. Diesen Annahmen des Gerichtshofes ist im Verfahren nicht entgegengetreten worden.

2. a) Die Beschwerdeverfahren, die den Anlaß zu diesen Gesetzesprüfungsverfahren bilden, sind, da alle Prozeßvoraussetzungen gegeben sind, zulässig.

b) Mit den in den Anlaßfällen angefochtenen Bescheiden wurden Aufwendungen der Beschwerdeführer für gepachtete Jagden bzw. (in der zu B348/82 protokollierten Beschwerde) Aufwendungen des Beschwerdeführers für eine ohne Gewinn betriebene Frühstückspension der Eigenverbrauchsbesteuerung unterworfen. Die Bescheide stützen sich hiebei ihrem Wortlaut und Inhalt nach auf §1 Abs1 Z2 litb UStG 1972 in der Stammfassung des BGBl. 223/1972. Auch der VfGH hat bei der Entscheidung über die Beschwerden die in Rede stehende Gesetzesbestimmung anzuwenden.

3. Die Gesetzesprüfungsverfahren sind somit zulässig.

III. In der Sache hat der VfGH erwogen:

1. Der VfGH ist in den diese Gesetzesprüfungsverfahren einleitenden Beschlüssen davon ausgegangen, daß das Vorliegen eines Betriebes, der einkommensteuerrechtlich als sog. Liebhahereibetrieb eingestuft wird (vgl. Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer, III B-Kommentar, zu §20, 20), einerseits das Vorliegen eines Unternehmens iS des Umsatzsteuergesetzes und somit die Umsatzsteuerpflicht der Umsätze dieses Betriebes nicht ausschließt, während andererseits die vom Unternehmer im Rahmen dieses Betriebes getätigten Aufwendungen als Eigenverbrauch iS des §1 Abs1 Z2 litb UStG 1972 der Umsatzsteuer unterliegen.

Dieser Annahme ist im Gesetzesprüfungsverfahren nicht entgegengetreten worden.

Der VfGH sieht keinen Anlaß, daran zu zweifeln, daß auch ein Unternehmer, dessen Betrieb einkommensteuerrechtlich als Liebhahereibetrieb zu qualifizieren ist und der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit iS der Begriffsbestimmungen des §2 UStG 1972 selbständig ausübt, der Umsatzsteuerpflicht unterliegt. Damit besteht aber für ihn eine Umsatzsteuerpflicht in doppelter Hinsicht: Einmal unterliegen gemäß §1 Abs1 Z1 UStG 1972 der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die er im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt und zum anderen werden die Aufwendungen für den Liebhahereibetrieb insgesamt als Eigenverbrauch gemäß §1 Abs1 Z2 litb UStG 1972 der Umsatzsteuer unterworfen.

Es ist evident - und wurde auch im Verfahren nicht bestritten - , daß der umsatzsteuerpflichtige Unternehmer, dessen Betrieb einkommensteuerrechtlich als Liebhahereibetrieb zu qualifizieren ist, auf diese Weise insofern gegenüber anderen - gewinnorientierten - Unternehmern unterschiedlich behandelt wird, als er einer höheren Umsatzsteuerbelastung unterworfen ist. Diese erhöhte Umsatzsteuerpflicht ergibt sich aus zwei Komponenten: Zum einen daraus, daß der Eigenverbrauchsteuer auch Aufwendungen unterliegen, denen kein Vorsteuerabzug gegenüber

steht (wie zB Löhne und Sozialversicherungsbeiträge), und zum anderen darin, daß zusätzlich zur Eigenverbrauchsteuer auch eine Umsatzsteuerpflicht für die vom Unternehmen im wirtschaftlichen Verkehr erbrachten Lieferungen und sonstigen Leistungen besteht.

2. Diese unterschiedliche Behandlung schien dem VfGH - ungeachtet der Tatsache, daß der Gerichtshof in VfSlg. 8857/1980 keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen diese Bestimmung hatte - nicht sachgerecht zu sein. Er hielt es unter dem Blickwinkel des auch den Gesetzgeber bindenden Gleichheitsgrundsatzes für sachlich nicht gerechtfertigt, einen Unternehmer, dessen Unternehmen einkommensteuerrechtlich als Liebhábereibetrieb eingestuft wurde, mit zusätzlicher Umsatzsteuer aus dem Titel des Eigenverbrauchs zu belasten und damit Betriebsausgaben gewinnorientierter und nicht gewinnorientierter Unternehmer umsatzsteuerrechtlich unterschiedlich zu behandeln.

Diesen Bedenken des VfGH ist die Bundesregierung im wesentlichen mit zwei Argumentationslinien entgegengetreten:

a) Zum ersten weist die Bundesregierung darauf hin, daß die mit einer Liebhábereitfähigkeit zusammenhängenden Umsätze meist wesentlich geringer seien als die anfallenden Vorleistungen, die Vorsteuern also die Umsatzsteuer eines Liebhábereibetriebes meist bei weitem überstiegen. Die uneingeschränkte Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges hätte daher zu einer staatlichen Subventionierung der Liebhábereibetriebe geführt. Dies sei für die Jahre 1973 bis 1975 dadurch verhindert worden, daß die mit einem Liebhábereibetrieb zusammenhängenden Kosten neben den übrigen einkommensteuerrechtlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen den Eigenverbrauchstatbestand nach §1 Abs1 Z2 litb UStG 1972 bildeten. Die in Prüfung gezogene Regelung bezwecke also primär, daß laufende Steuererstattungen an Unternehmer verhindert werden, deren eigene Steuer niedriger sei als die damit zusammenhängenden Vorsteuern.

Die Bundesregierung führt zu Recht aus, daß der VfGH die Sachgerechtigkeit dieser Zielsetzung in den Prüfungsbeschlüssen nicht angezweifelt hat. Die gewählte Methode, das Ziel, einer - sich ansonsten aus dem System des Umsatzsteuerrechts ergebenden - Bevorzugung eines umsatzsteuerpflichtigen Liebhábereibetriebes entgegenzuwirken, zu erreichen, ist aber in exzessiver Weise überschießend. Denn durch die gewählte Konstruktion wird keineswegs nur eine Begünstigung von umsatzsteuerpflichtigen Liebhábereibetrieben vermieden; es wird diese Begünstigung geradezu ins Gegenteil verkehrt. Das sachlich gerechtfertigte Ziel, eine umsatzsteuerrechtliche Bevorzugung von Liebhábereibetrieben zu verhindern, darf nicht mit Mitteln erreicht werden, die zu einer bedeutenden Mehr- und teilweise auch Doppelbelastung mit Umsatzsteuern führen. Daß der Gesetzgeber mit der in Prüfung gezogenen Bestimmung dieses Ziel der Mehrbelastung nicht intentional verfolgte, vermag entgegen der Auffassung der Bundesregierung die Regelung nicht zu rechtfertigen; denn es kommt insoweit nicht auf die Absicht des Gesetzgebers an, sondern auf den mit ihr bewirkten rechtlichen Effekt.

Nicht zielführend ist auch die in diesem Zusammenhang von der Bundesregierung angestellte Überlegung, daß ein ersatzloses Herausnehmen der Liebháberei aus der Eigenverbrauchsbesteuerung eine ungerechtfertigte Besserstellung von Liebhábereibetrieben bewirken würde. Der VfGH kann es dahingestellt sein lassen, ob diese Behauptung zutrifft; denn selbst eine solche Konsequenz einer bestimmten - und keineswegs einzige denkbaren - anderen Lösung vermöchte nicht, die derzeitige Regelung, die - wie dargestellt - zu einer bedeutenden umsatzsteuerrechtlichen Schlechterstellung der Liebhábereibetriebe gegenüber gewinnorientierten Unternehmen führt, zu rechtfertigen.

b) Eine zweite Argumentationslinie verfolgt die Bundesregierung, indem sie die Eigenverbrauchsbesteuerung des Liebhábereibetriebs mit der Umsatzbesteuerung eines Privatverbrauchers vergleicht, der entsprechende Leistungen von einem Unternehmen steuerpflichtig erwirbt. Es sei mit dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit durchaus vereinbar, wenn nicht sogar geboten, daß zB auch Dienstleistungen, die ein Unternehmer seinem Unternehmen entnimmt, ebenso mit Umsatzsteuer belastet werden wie gleichartige Dienstleistungen, die ein privater Verbraucher von einem steuerpflichtigen Unternehmer erhält. Die Umsatzsteuer beruhe auf dem Grundsatz, den Letztverbrauch unabhängig von der Besteuerung der Vorstufen zu erfassen.

Daß bei der Eigenverbrauchsbesteuerung auch nicht mit Vorsteuer belastete Aufwendungen vom Eigenverbrauchstatbestand erfaßt würden, sei keine Gleichheitsverletzung, da "jede notgedrungen systematische Regelung zwangsläufig im Einzelfall verschieden starke Auswirkungen haben" könne.

Die Bundesregierung verweist in diesem Zusammenhang auf Ausführungen des VfGH in VfSlg. 8457/1978, nach denen etwa dann keine Gleichheitsverletzung vorliege, wenn in dem Fall, in dem ein Rechtsanwalt seine Privatwohnung von seiner Kanzleiidienerin aufräumen lasse, der Eigenverbrauchstatbestand der nicht abzugsfähigen Aufwendungen erfüllt

sei. Obgleich die Kosten der Kanzleidienerin zu keinem Vorsteuerabzug führten, sei eine Eigenverbrauchsbesteuerung zulässig, weil diese Regelung bewirken solle, daß der Unternehmer, der fiktiv eine Leistung an sich selbst erbringt, umsatzsteuerlich gleichbehandelt werde wie ein sonstiger Verbraucher. Der genannte Fall sei also mit jenem Fall gleichzustellen, in dem der Rechtsanwalt seine Privatwohnung durch ein Reinigungsunternehmen aufräumen lasse. Bei dieser Betrachtungsweise könne nach Auffassung der Bundesregierung eine Gleichheitswidrigkeit der in Prüfung gezogenen Regelung nur dann erblickt werden, wenn etwa ein Jagdpächter durch die Eigenverbrauchsbesteuerung wesentlich höher belastet würde als ein Verbraucher, der entsprechende Leistungen von einem Unternehmer (etwa einem Jagdpächter) entgeltlich erhalte. Eine solche höhere Belastung werde aber durch die in Prüfung gezogene Regelung nicht bewirkt.

Diese Darlegungen der Bundesregierung könnten allenfalls eine Regelung rechtfertigen, die bei Liebhabereiunternehmungen die Aufwendungen für den Liebhabereibetrieb der Umsatzsteuer unter Wahrung des Vorsteuerabzuges als Eigenverbrauchsteuer unterwirft, um so eine Gleichartigkeit der Belastung des einen Eigenverbrauch bewirkenden Unternehmers im Vergleich mit einem Privatverbraucher, der die entsprechende Leistung von einem Unternehmer steuerpflichtig erhält, zu bewirken. Sie sind aber keinesfalls geeignet, die bestehende Doppelbelastung zu rechtfertigen, die darin liegt, daß ein Liebhabereibetrieb sowohl der genannten umfassenden Eigenverbrauchsbesteuerung (die - wie dargestellt - von den gesamten Aufwendungen des Steuerpflichtigen ausgeht und damit auch solche Aufwendungen, die wie etwa Löhne oder Sozialversicherungsbeiträge ihrerseits nicht mit Umsatzsteuer belastet sind, mit Umsatzsteuer belastet), als auch - für jene Lieferungen und sonstigen Leistungen, die er in Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gegen Entgelt ausführt - der Umsatzsteuer gemäß §1 Abs1 Z1 UStG 1972 unterliegt.

3. Die Bundesregierung konnte somit die vom VfGH aufgeworfenen Bedenken nicht zerstreuen. Da auch keine andere sachliche Rechtfertigung für die durch die in Prüfung gezogene Regelung bewirkte unterschiedliche, den Liebhabereibetrieb benachteiligende umsatzsteuerrechtliche Behandlung erkennbar ist und da der Wortlaut - und damit übereinstimmend auch die Entstehungsgeschichte - der Regelung eine verfassungskonforme Interpretation in dem im Einleitungsbeschuß erwogenen Sinn, wie die Bundesregierung zu Recht dartut, ausschließt, war die genannte Bestimmung, die hinsichtlich des zeitlichen Anwendungsbereiches für die Zeit bis 1975 noch immer dem Rechtsbestand angehört, wegen Widerspruchs zu dem auch den Gesetzgeber bindenden Gleichheitsgrundsatz aufzuheben. Dabei war es nicht mehr erforderlich, auf das weitere im Einleitungsbeschuß genannte Bedenken des VfGH einzugehen.

4. Die übrigen Aussprüche gründen sich auf Art140 Abs5 und 6 B-VG. Für die Setzung einer Frist für das Außerkrafttreten der aufgehobenen Bestimmung sah der VfGH angesichts der Tatsache keine Veranlassung, daß die Regelung nur mehr für jene noch nicht rechtskräftig entschiedenen Fälle von Bedeutung ist, in denen Umsatzsteuer für die in den Jahren 1973 bis 1975 getätigten Umsätze noch vorzuschreiben ist.

## Schlagworte

Umsatzsteuer, Liebhaberei (Steuerrecht)

## European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:1982:G33.1981

## Dokumentnummer

JFT\_10178791\_81G00033\_00

**Quelle:** Verfassungsgerichtshof VfGH, <http://www.vfgh.gv.at>