

TE Vwgh Erkenntnis 2015/4/30 Ra 2014/15/0015

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 30.04.2015

Index

E3L E09301000

E6j

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

32/04 Steuern vom Umsatz

Norm

LiebhabeIV 1993

LiebhabeIV 1993 §1 Abs2

LiebhabeIV 1993 §2 Abs4

LiebhabeIV 1993 §6

UStG 1972 §2 Abs5 Z2

UStG 1994 §2 Abs5 Z2

UStG 1994 §28 Abs5 Z4

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art13 TeilB litb

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art4

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art4 Abs1

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art4 Abs2

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art135

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art135 Abs1 litl

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art137 Abs1 litd

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art137 Abs2

61994CJ0230 Renate Enkler VORAB

61998CJ0012 Amengual Far VORAB

61999CJ0326 Stichting Goed Wonen VORAB

62001CJ0487 Gemeente Leusden VORAB

62003CJ0269 Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg VORAB

62011CJ0263 Redlihs VORAB

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):

Ra 2014/15/0043 E 19.04.2016

Ro 2015/15/0002 E 14.09.2017

Ro 2015/15/0008 E 28.06.2017

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn sowie die Hofrätin Dr. Büsser und die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Dr. Hohenecker, über die Revision des Finanzamtes Bregenz in 6900 Bregenz, Brielgasse 19, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 4. Juni 2014, Zl. RV/1100338/2012, betreffend Umsatzsteuer 2011 (mitbeteiligte Partei: U F in H, vertreten durch die Kantner Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungs GmbH in 6900 Bregenz, Mariahilfstraße 27d), zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

Die mitbeteiligte Partei erwarb im Jahr 2010 eine Eigentumswohnung um 249.800 €, die im Jahr 2011 fertiggestellt und mit Mietvertrag vom 18. August 2011 um monatlich 466,92 € "netto, und zwar unabhängig davon, ob die Bestandgeberseite umsatzsteuerpflichtig ist oder nicht" vermietet wurde.

In ihrer Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2011 machte die Mitbeteiligte die ihr aus der Anschaffung der Wohnung und den Handwerkerleistungen in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge von zusammen 41.516,97 € als Vorsteuern geltend.

Mit Umsatzsteuerbescheid vom 5. April 2012 setzte das Finanzamt den "Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen" wie auch den "Gesamtbetrag der Vorsteuern" für das Jahr 2011 jeweils mit null fest.

Begründend verwies das Finanzamt auf die von der Mitbeteiligten vorgelegten Prognoserechnungen, die innerhalb des relevanten Zeitraumes von 20 Jahren einen Werbungskostenüberschuss auswiesen, sodass vom Vorliegen von Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 LVO auszugehen sei.

Ihrer gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011 erhobenen Berufung schloss die Mitbeteiligte eine (wiederum) geänderte Prognoserechnung an, in welcher nunmehr innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren ein positives Gesamtergebnis ausgewiesen wurde. Zu diesem Ergebnis gelangte die Mitbeteiligte, indem sie zwei Sondertilgungen (zu Unrecht) auf der Einnahmenseite der Prognoserechnung erfasste.

Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der (gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde zu erledigenden) Berufung statt und sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof unzulässig sei.

Die Mitbeteiligte habe ein Wohnbauförderungsdarlehen in Anspruch genommen und sei deshalb § 10 Abs. 5 der Neubauförderungsrichtlinie 2011 des Landes Vorarlberg unterlegen, welcher bis zur gänzlichen Darlehenstilgung eine absolute Mietzinsobergrenze von 6,20 € pro m² Nutzfläche vorsähe. Da eine solcherart gedeckelte Miete von vielen Vermietern, die die Wohnbauförderung für die Anschaffung einer Investorenwohnung lukrieren wollen, verrechnet werde, sei die von der Mitbeteiligten verlangte Miete fremdüblich

Mit Erkenntnis vom 25. April 2013, 2010/15/0107, habe sich der Verwaltungsgerichtshof in dem Fall einer Kleinlandwirtschaft mit Tierzucht stillschweigend von der Rechtsansicht verabschiedet, wonach für die umsatzsteuerliche Liebhabereibeurteilung von Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 LVO das Kriterium der objektiven Ertragsfähigkeit maßgeblich sei. Stattdessen sei nun das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit iSd Mehrwertsteuerrichtlinie zu prüfen. Dazu sei ein Vergleich anzustellen, wie sich die näheren Umstände, unter denen der Steuerpflichtige die Betätigung ausübe, zu jenen Umständen verhielten, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt werde (marktkonformes Verhalten). Da "laut der neuen Rechtsprechung des VwGH bei marktkonformem Verhalten der Steuerpflichtigen eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Richtlinien 77/338/EWG und 2006/112/EG auch bei einkommensteuerlicher Liebhaberei vorliegt", könne das Vorliegen steuerrechtlicher Liebhaberei die Festsetzung der Umsatzsteuer mit null durch das Finanzamt nicht tragen. Die Mitbeteiligte habe die Wohnung zu einem marktkonformen Mietzins vermietet, sodass trotz

einkommensteuerrechtlicher Liebhaberei eine unternehmerische Tätigkeit iSd UStG vorliege, weshalb der Berufung (Beschwerde) stattzugeben sei und sich bei steuerpflichtigen Umsätzen von 1.907,31 € ein Vorsteuerüberhang von 41.290,29 € errechne.

Eine ordentliche Revision sei unzulässig, weil sich der Verwaltungsgerichtshof mit dem angeführten Erkenntnis vom 25. April 2013 im Falle einer Kleinlandwirtschaft mit Tierzucht stillschweigend von der Rechtsansicht verabschiedet habe, wonach für die umsatzsteuerliche Liebhabereibeurteilung von Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 LVO das Kriterium der objektiven Ertragsfähigkeit maßgeblich sei.

Dagegen richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, zu dessen Zulässigkeit das revisionswerbende Finanzamt vorbringt, das angefochtene Erkenntnis missachte die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur umsatzsteuerlichen Behandlung der so genannten "kleinen Vermietung" (Hinweis auf die hg. Erkenntnisse vom 16. Februar 2006, 2004/14/0082, und vom 7. Juni 2005, 2000/14/0035) und erweise sich aus diesem Grund als inhaltlich rechtswidrig.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gemäß § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.

Die Revision ist zulässig und berechtigt, weil das Bundesfinanzgericht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen ist.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993 idFBGBl. II Nr. 358/1997 ist Liebhaberei anzunehmen bei einer Betätigung, wenn Verluste entstehen "aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten."

§ 2 Abs. 4 LVO 1993 in der angeführten Fassung lautet:

"Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben)."

Abschnitt II der LVO 1993 lautet:

"Umsatzsteuer

§ 6. Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen."

Durch § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, wurde die Liebhabereiverordnung 1993 in den Geltungsbereich des UStG 1994 übernommen und angeordnet, dass diese Verordnung (auch) als auf Grund dieses UStG 1994 - in Ausführung des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 - ergangen gilt.

Nach Art. 135 Abs. 1 Buchstabe I Mehrwertsteuersystemrichtlinie, im Folgenden: MwStSystRL, (der inhaltlich Art. 13 Teil B Buchstabe b der sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, im Folgenden: 6. RL, entspricht) befreien die Mitgliedstaaten die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Steuer. Davon ausgenommen sind die Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe, die Vermietung zu Campingzwecken, die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen, die Vermietung von Betriebsvorrichtungen und Maschinen und die Vermietung von Schließfächern. Darüber hinaus können die Mitgliedstaaten weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen.

Art. 137 Abs. 1 Buchstabe d MwStSystRL ermächtigt die Mitgliedstaaten, den Steuerpflichtigen eine Option zur Steuerpflicht einzuräumen. Nach Abs. 2 wird den Mitgliedstaaten bei der Optionsgestaltung ein Spielraum eingeräumt, indem ausdrücklich festgelegt ist, dass die Mitgliedstaaten den Umfang des Optionsrechts einschränken sowie die Modalitäten der Ausübung bestimmen können. Die Mitgliedstaaten können auch bestimmte Umsätze oder Gruppen von Steuerpflichtigen vom Optionsrecht ausnehmen (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Band Ib, 37. Lieferung, 393).

Die Vermietung von Grundstücken ist nach dem Unionsrecht somit grundsätzlich als steuerbefreit zu behandeln (mit Verlust des Vorsteuerabzuges). Österreich wurde im Beitrittsvertrag die Ermächtigung eingeräumt, bis Ende 1998 einen ermäßigten Steuersatz auf die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke anzuwenden, sofern der Satz nicht unter 10% liegt. Durch die Richtlinie 2000/17/EG, ABl. L 84/24, wurde diese Erlaubnis als Dauerrecht in die 6. RL übernommen. Im zeitlichen Geltungsbereich der im Revisionsfall bereits anzuwendenden MwStSystRL räumt Art. 117 Österreich das Recht ein, auf die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke (unbefristet) einen ermäßigten Steuersatz, sofern dieser Steuersatz mindestens 10% beträgt, anzuwenden.

Bis zum Beitritt Österreichs zur EU hatten § 1 Abs. 2 und § 6 LVO 1993 iVm § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1972 normiert, dass die Vermietung von Wohnraum, der geeignet ist, vom Vermieter für seine privaten Wohnzwecke (Lebensführung) genutzt zu werden (so genannte "kleine Vermietung"), wenn sie notorisch zu Verlusten führt, umsatzsteuerlich als Liebhaberei (somit keine Umsatzsteuerpflicht und kein Vorsteuerabzug) qualifiziert wird.

Mit dem Beitritt Österreichs zur EU ist das UStG 1994 in Kraft getreten, womit Österreich sein Umsatzsteuerrecht an die Vorgaben des Unionsrechts, insbesondere an die 6. RL, angepasst hat. Durch § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 hat der Gesetzgeber den Inhalt der LVO 1993 in den ab dem Beitritt geltenden Rechtsbestand übernommen. Dabei ging er davon aus, dass Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 LVO 1993 weiterhin umsatzsteuerlich nicht von Relevanz sind, weil es sich hierbei entweder um nichtunternehmerische Tätigkeiten iSd Art. 4 der 6. RL handelt oder - soweit die verlustträchtige Vermietung im Einzelfall eine unternehmerische Tätigkeit darstellt - diese nach Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. RL mehrwertsteuerbefreit unter Ausschluss des Vorsteuerabzugs ist (vgl. Sarthein in SWK 2005, S 515).

Schon in dem vom revisionswerbenden Finanzamt verwiesenen Erkenntnis vom 16. Februar 2006, 2004/14/0082, VwSlg. 8110/F, ist der Verwaltungsgerichtshof zum Ergebnis gelangt, dass die umsatzsteuerliche Regelung der in Rede stehenden verlustträchtigen Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum (so genannte "kleine Vermietung" iSd § 1 Abs. 2 iVm § 6 LVO 1993, § 2 Abs. 5 Z 2 iVm § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994) nicht den Vorgaben der 6. RL widerspricht. Die österreichische Regelung findet aus unionsrechtlicher Sicht ihrem materiellen Gehalt nach Deckung in Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. RL (nunmehr Art. 135 MwStSystRL), wobei die innerstaatliche Regelung der in Rede stehende Vermietung von Wohnraum (keine Umsatzsteuerpflicht, kein Vorsteuerabzug) als Steuerbefreiung unter Vorsteuerauschluss zu verstehen ist (vgl. hierzu auch Ruppe/Achatz, UStG4, § 2 Tz 258/2, Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG, § 2 Rz 379, Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 547f; Renner, SWK 2006, S 391; Sarthein, SWK 2006, S 414 und S 503).

Die Besteuerung von Grundstücksvermietungen ist eine Befugnis, die den Mitgliedstaaten abweichend von der allgemeinen Regel des Art. 135 MwStSystRL, wonach Mietgeschäfte grundsätzlich befreit sind, eingeräumt ist. Das Recht auf Vorsteuerabzug gilt daher in diesem Kontext nicht automatisch, sondern nur, wenn die Mitgliedstaaten von der in Art. 135 MwStSystRL genannten Befugnis Gebrauch gemacht haben (vgl. zur 6. RL die Urteile des EuGH vom 9. September 2004, C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, Rn. 20, vom 3. Februar 2000, C-12/98, Far, Rn. 13, vom 4. Oktober 2001, C-326/99, Stichting Goed Wonen, Rn. 45, 52 und vom 29. April 2004, C-487/01, Gemeinde Leusden, Rn. 48, 66). Den zuletzt angeführten Urteilen des EuGH lagen jeweils nationale Bestimmungen zu Grunde, die danach differenzierten, ob durch die Vermietung eine bestimmte Rendite (Gemeinde Leusden, Rn. 16) bzw. ein bestimmter Ertrag (Stichting Goed Wonen, Rn. 9) erzielt wird. Eine vergleichbare Differenzierung nimmt die LVO 1993 vor, die darauf abstellt, dass der Unternehmer innerhalb eines bestimmten Zeitraumes aus der Vermietung einen Gesamteinnahmenüberschuss erzielt. Wettbewerbsabwägungen stellte der EuGH in diesen Urteilen - wohl im Hinblick darauf, dass die unechte Steuerbefreiung der Grundstücksvermietung der grundsätzlich vom Unionsrecht vorgegebene Zustand ist - nicht an.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in der Folge auch in den Erkenntnissen vom 20. September 2007, 2005/14/0125, 23. September 2010, 2006/15/0318, 7. Juli 2011, 2007/15/0255 (diesem Beschwerdefall lag schon keine

unternehmerische Vermietung zu Grunde), vom 29. Februar 2012, 2008/13/0029, sowie vom 26. April 2012, 2011/15/0175, mit eingehender Begründung zum Unionsrecht, ausgesprochen, dass umsatzsteuerlich "Liebhaberei" bei Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO 1993 vor dem Hintergrund des Unionsrechts als Umsatzsteuerbefreiung (mit Vorsteuerabschluss) anzusehen ist.

Von dieser in ständiger Rechtsprechung vertretenen Ansicht ist der Verwaltungsgerichtshof - entgegen der Auffassung des Bundesfinanzgerichtes - auch nicht im hg. Erkenntnis vom 25. April 2013, 2010/15/0107, "stillschweigend" abgewichen.

Im Erkenntnis 2010/15/0107 ging es um die Frage des Vorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit iSd Art. 4 Abs. 1 und 2 der 6. RL in Bezug auf eine Betätigung, die nicht als Grundstücksvermietung zu beurteilen war.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass die Bestimmung des § 1 Abs. 2 LVO 1993 Tätigkeiten erfasst, die auch im Verständnis des Unionsrechts oftmals nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten angesehen werden können. Tätigkeiten, die ein Hobby darstellen oder der Freizeitgestaltung dienen, bilden keine wirtschaftlichen Betätigungen iSd Unionsrechtes. Wird eine Tätigkeit nicht zur Erzielung von Einnahmen, sondern beispielsweise aus persönlicher Neigung ausgeübt, darf auch die Erzielung gelegentlicher Einnahmen nicht dazu führen, als Unternehmer einen Vorsteuerabzug zu erlangen (vgl. die Urteile des EuGH vom 26. September 1996, Enkler, C-230/94, Rn. 27 bis 30, und zur Nutzung eines Privatforstes das Urteil vom 19. Juli 2012, R?dlihs, C-263/11, Rn. 33 bis 40). Die dem Erkenntnis 2010/15/0107 zu Grunde liegende Tätigkeit (Kleinlandwirtschaft mit Schafzucht) stellt eine derartige Betätigung dar, die sowohl als bloße Freizeitbetätigung, als auch (in besonderen Ausnahmefällen, vgl. im Übrigen auch das hg. Erkenntnis vom 19. September 2013, 2011/15/0157) zur Einnahmenerzielung ausgeübt werden kann. Solcherart bedurfte es im seinerzeitigen Beschwerdefall Feststellungen zu den näheren Umständen, unter denen die zu beurteilende Betätigung ausgeübt wurde, also zum Vorliegen eines marktconformen Verhaltens.

Im streitgegenständlichen Revisionsfall hat das Bundesfinanzgericht das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit bejaht, was vom revisionswerbenden Finanzamt nicht in Abrede gestellt wird und im Hinblick auf die unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen (dauernde Vermietung zu "fremdüblichen" Bedingungen) auch auf keine Bedenken des Verwaltungsgerichtshofes stößt. Mit der daraus gezogenen Rechtsfolge hat das Bundesfinanzgericht nach dem oben Gesagten hingegen die Rechtslage verkannt. Wie ausgeführt, ergibt sich aus § 2 Abs. 5 Z 2 und § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 iVm der LVO 1993, dass die dauerhaft verlustträchtige Vermietung einer Eigentumswohnung (anders als die im Erkenntnis vom 25. April 2013 zu beurteilende Schafzucht), auch wenn es sich dabei um eine unternehmerische Tätigkeit handelt, als steuerfreie Grundstücksvermietung nicht der Umsatzsteuer unterliegt und kein Recht auf Vorsteuerabzug vermittelt.

Ob das Bundesfinanzgericht die Vermietung zu Recht als Liebhaberei iSd LVO 1993 beurteilt hat, ist nicht Gegenstand der außerordentlichen Revision. Auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Revisionsbeantwortung der mitbeteiligten Partei war daher nicht einzugehen.

Das angefochtene Erkenntnis erweist sich somit als inhaltlich rechtswidrig und war deshalb gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Wien, am 30. April 2015

Gerichtsentscheidung

EuGH 61994CJ0230 Renate Enkler VORAB

EuGH 61998CJ0012 Amengual Far VORAB

EuGH 61999CJ0326 Stichting Goed Wonen VORAB

EuGH 62001CJ0487 Gemeente Leusden VORAB

62003CJ0269 Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg VORAB

EuGH 62011CJ0263 Redlihs VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2015:RA2014150015.L00

Im RIS seit

11.08.2021

Zuletzt aktualisiert am

11.08.2021

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at