



**Amt der Tiroler Landesregierung**

Präs. Abt. II - 281/48

A-6010 Innsbruck, am 13. September 1983

Tel.: 052 22/28701, Durchwahl Klappe 152

Sachbearbeiter: Dr. Brandmayr

Bitte in der Antwort die  
Geschäftszahl dieses  
Schreibens anführen.

An das

Bundesministerium  
für Finanzen

Himmelpfortgasse 4 - 8  
1015 W i e n

*Dr. Wasserbauer*

Betreff: Entwurf eines Abgabenänderungs-  
gesetzes 1983;  
Stellungnahme

Betrifft	GESETZENTWURF
Zl.	17 - GE/19 83
Datum:	16. SEP. 1983
Verteilt	1983 -09- 19 <i>framer</i>

Zu Zahl: 06 0102/11-IV/6/83 vom 5.7.1983

In der Stellungnahme zum Abschnitt II des Entwurfes eines Abgabenänderungsgesetzes 1983 (Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1972) wurde auf die in Aussicht genommene gemeinsame Stellungnahme der Länder, die von der Verbindungsstelle der Bundesländer abgegeben werden wird, verwiesen.

Unbeschadet einer solchen gemeinsamen Stellungnahme wird die bereits abgegebene Äußerung zum Entwurf eines Abgabenänderungsgesetzes 1983, soweit dieses die Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1972 zum Inhalt hat, wie folgt ergänzt:

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 28. Februar 1983, Zlen. 123/81-10 ff, unter anderem den § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. b des Umsatzsteuergesetzes 1972 in der Fassung des Gesetzes BGBl. Nr. 645/1977 mit der Wirkung ab 31. 12. 1983 als verfassungswidrig aufgehoben. Der Verfassungsgerichtshof vertrat die Ansicht, daß auch eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten läßt (ein sogenannter Liebhabereibetrieb) eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1972 sein kann und daher mit dem im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführten Lieferungen und sonstigen

- 2 -

Leistungen und mit seinem Eigenverbrauch der Umsatzsteuer unterliegt. Weil das Recht, den Vorsteuerabzug geltend zu machen, für Liebhabereibetriebe vom Gesetz ausgeschlossen ist, werden sie gegenüber anderen - gewinnorientierten - Unternehmen insofern unterschiedlich behandelt, als sie einer höheren Umsatzsteuerbelastung unterworfen sind. Darin liegt eine sachlich nicht gerechtfertigte Differenzierung. Durch die gewählte Konstruktion wird nicht bloß eine Begünstigung von Liebhabereibetrieben vermieden, sondern es wird diese Begünstigung vielmehr ins Gegenteil verkehrt.

Wie den Erläuterungen zu Abschnitt II des Entwurfes eines Abgabenänderungsgesetzes 1983 zu entnehmen ist, soll nun durch einen teilweisen Anschluß des Vorsteuerabzuges für Liebhabereibetriebe der Rechtsansicht des Verfassungsgerichtshofes Rechnung getragen werden, und zwar insofern, "als die mit Umsätzen aus einer Tätigkeit, die auf Dauer Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten läßt, in Zusammenhang stehende Vorsteuer, die für die Umsätze aus dieser Tätigkeit geschuldete Steuer übersteigt". Ein sich in einem Kalenderjahr durch die Nichtabziehbarkeit der Vorsteuer ergebender Vorsteuerüberhang soll in den darauffolgenden Jahren berücksichtigt werden. Neben der Besteuerung der Umsätze soll also in Hinkunft ein voller Vorsteuerverlust nicht mehr eintreten.

Diese Einschränkung des Vorsteuerabzuges soll jedoch nicht für Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts im Sinne des § 2 Abs. 3 des Umsatzsteuergesetzes 1972 gelten, wenn die unter § 1 Abs. 1 Z. 1 leg.cit. fallenden Umsätze des einzelnen Betriebes im Kalenderjahr einen gewissen Betrag übersteigen.

- 3 -

Nach § 12 des Umsatzsteuergesetzes 1972 können nur Unternehmer einen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen. Gemäß § 2 Abs. 1 leg. cit. ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt. Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind gemäß § 2 Abs. 3 leg. cit. nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftssteuergesetzes 1966) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Während nach der zitierten Bestimmung des Körperschaftssteuergesetzes 1966 die wirtschaftlichen Vorteile nicht in Einnahmen bestehen müssen, ist gewerblich oder beruflich im Sinne des § 2 des Umsatzsteuergesetzes 1972 nur eine nachhaltige Tätigkeit, die der Erzielung von Einnahmen dient. Ohne nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen kann daher die Tätigkeit eines Betriebes gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes 1972 sein.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 5. 3. 1981, Zl. 15/1157/79, davon Abstand genommen, gemeindeeigene Betriebe gewerblicher Art, die alle im Umsatzsteuergesetz 1972 geforderten Voraussetzungen erfüllen, um als Betriebe gewerblicher Art angesehen zu werden, die aber im Interesse der Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben auf Dauer gesehen Überschüsse zu erwirtschaften nicht in der Lage sind, als Liebhabereibetriebe zu qualifizieren. Es gebe nämlich keine festen Grenzen hinsichtlich der tatsächlich erzielten Einnahmen, ab welchen davon gesprochen werden kann, daß sich ein Betrieb einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen widmet.

- 4 -

Lehre und Rechtsprechung haben nicht nur qualitative, sondern auch quantitative Merkmale - es muß sich bei dem Betrieb um eine sich innerhalb der Gesamtbetätigung der Körperschaft des öffentlichen Rechts heraushebende Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewicht handeln - für erforderlich erachtet, um davon sprechen zu können, daß eine Körperschaft des öffentlichen Rechts als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechtes tätig wird. In Ausführung dieses Gedankens hat der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 28. 11. 1980, Zl. 1709/77, und vom 18. 12. 1980, Zl. 2874/79, die Auffassung vertreten, daß dann, wenn ein Betrieb in einem Jahr nicht einmal die Bagatellgrenze des § 21 Abs. 6 des Umsatzsteuergesetzes 1972 (das sind 40.000,- Schilling) erreicht hat, es sich nicht um eine Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewicht handelt und somit auch nicht umsatzsteuerrechtlich von einem Betrieb gewerblicher Art gesprochen werden kann.

Die im Entwurf vorliegende Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1972 versucht offensichtlich, in ihren Grundzügen an diese Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes anzuknüpfen und überdies nur mehr die umsatzsteuerbaren Einnahmen zu berücksichtigen. Die Bestimmung des § 12 Abs. 3 Z. 4 des in Rede stehenden Entwurfes "wenn die unter § 1 Abs. 1 Z. 1 fallenden Umsätze des einzelnen Betriebes im Kalenderjahr ..... Schilling übersteigen," würde letztlich bedeuten, daß auf viele finanzschwache Gemeinden, die in den vergangenen Jahren bauliche Investitionen, insbesondere zur Errichtung von Kindergärten, getätigt haben, unvorhergesehe Mehrbelastungen großen Ausmaßes zukämen, da sie - selbst wenn sie über umsatzsteuerbare Einnahmen von mehr als 40.000,- Schilling im Kalenderjahr verfügten - zum Vorsteuerabzug nur mehr im Ausmaß der selbst geschuldeten Umsatzsteuer berechtigt wären. . Wie sich aus der

- 5 -

praktischen Erfahrung gezeigt hat, erreichen sehr viele kleinere Gemeinden umsatzsteuerbare Einnahmen aus Kindergartenentgelten (§ 27 des Tiroler Kindergarten- und Hortgesetzes, LGBl. Nr. 14/1973) von mehr als 40.000,- Schilling naturgemäß überhaupt nicht, weil die Beträge des Landes zum Personalaufwand (§ 45 Abs. 1 leg.cit.) von der Bundesfinanzverwaltung nicht als umsatzsteuerbare Einnahmen berücksichtigt werden.

Im § 12 Abs. 3 Z. 4 des Entwurfes sollte lediglich bestimmt werden, daß diese Einschränkung des Vorsteuerabzuges nicht für Körperschaften des öffentlichen Rechtes für ihre Betriebe im Sinne des § 2 Abs. 3 erster Satz und für Tätigkeiten im Sinne des zweiten Satzes dieser Gesetzesstelle gilt, weil eine Körperschaft öffentlichen Rechts bei Gestaltung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit vor allem bei Beachtung des Kostendeckungsstrebens bzw. bei der Erwirtschaftung von Überschüssen in aller Regel wesentlich anderen Gesichtspunkten Rechnung tragen muß, als dies für natürliche Personen bei sogenannten Liebhabereibetrieben der Fall ist.

Sollte von der Einführung eines fixen Betrages als Abgrenzung zwischen den einzelnen Arten von Betrieben der Körperschaften des öffentlichen Rechtes nicht Abstand genommen werden, so könnte besser im § 2 des Körperschaftssteuergesetzes 1966 eine Regelung getroffen werden, die wirtschaftliche Betätigungen der Körperschaften öffentlichen Rechtes nur unter der Voraussetzung der Erzielung eines bestimmten Umsatzes - unter den übrigen bereits normierten Voraussetzungen - als Betriebe gewerblicher Art bezeichnet. Dadurch könnte erreicht werden, daß analog zur angestrebten umsatzsteuerlichen Auswirkung einer Kleinbetragsgrenze auch für den Ertragssteuerbereich eine Vereinfachung eintreten würde. Diese Kleinbetragsgrenze

- 6 -

dürfte allerdings nicht so niedrig angesetzt werden, daß je nach der Höhe des Jahresumsatzes ein Betrieb anzunehmen ist oder nicht, sondern es müßte wohl einer längerfristigen Betrachtungsweise der Vorzug gegeben werden, um zu verhindern, daß im Aufbau befindliche Betriebe (Investitionsphase) nicht zeitweise vom Vorsteuerabzug auf Grund einer mehr oder weniger zufälligen Einnahmensituation ausgeschlossen werden.

Weiters steht der Wortlaut des § 12 Abs. 3 Z. 4 des in Rede stehenden Entwurfes hinsichtlich der Vortragsfähigkeit von Vorsteuerbeträgen offensichtlich insoweit im Widerspruch zum Inhalt der Erläuterungen, als der vorgeschlagene Gesetzestext den nicht abziehbaren Betrag nur als Vorsteuer des folgenden Kalenderjahres zuläßt, während den Erläuterungen (vgl. S. 16) zufolge ein sich in einem Kalenderjahr durch die Nichtabziehbarkeit der Vorsteuer ergebende Vorsteuerüberhang in den darauffolgenden Jahren berücksichtigt werden könne. Umgekehrt wird die Verrechnung der vorgetragenen Vorsteuer nicht auf die Umsatzsteuer aus Liebhabereiumsätzen eingeschränkt, sodaß es dem Wortlaut dieser Gesetzesstelle auch nicht widersprechen würde, die vorgetragene Vorsteuer zur Verminderung der sich im übrigen ergebenden Zahllast oder zur Bewirkung einer Gutschrift heranzuziehen. Schließlich müßte eine über mehrere Jahre hinweg möglichst Vortragsfähigkeit der Vorsteuer auch die Verjährung berücksichtigen, indem sie eine zeitliche Einschränkung vorsieht.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, daß durch die vorgeschlagene Regelung des § 12 Abs. 3 Z. 4 des Umsatzsteuergesetzes zwei Kategorien von Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts geschaffen werden, nämlich solche, die einer Beschränkung des Vor-

- 7 -

steuerabzuges unterliegen, und solche, für die der Vorsteuerabzug für die im Rahmen dieses Betriebes anfallende Vorsteuer in vollem Umfang möglich ist. Abgesehen davon, daß durch die vorgeschlagene Fassung zahlreiche Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts, für die unzweifelhaft hinsichtlich der Preisgestaltung eher soziale und wirtschaftliche Erwägungen ausschlaggebend sind als betriebswirtschaftliche, von vornherein als Liebhabereibetriebe angesehen werden müßten, wird durch die Einführung einer unter Umständen willkürlich gewählten, auf die Höhe des Umsatzes abgestellten Grenze eine sachlich nicht gerechtfertigte Differenzierung innerhalb der Betriebe gewerblicher Art der Körperschaften öffentlichen Rechts vorgenommen. Dies würde dazu führen, daß Unternehmen kleinerer Gemeinden, insbesondere Kindergärten, in erheblichem Maße durch den teilweisen Vorsteuerausfluß benachteiligt werden. Gegen die im Entwurf vorliegende Gesetzesstelle können daher auch verfassungsrechtliche Bedenken im Hinblick auf Art. 7 Abs. 1 B-VG vorgebracht werden, weil der Gesetzgeber Gleiches ungleich behandelt.

Aus den dargelegten Gründen muß der übersandte Entwurf einer Änderung des Umsatzsteuergesetzes im Rahmen eines in Aussicht genommenen Abgabenänderungsgesetzes 1983, soweit es die Wortfolge "wenn die unter § 1 Abs. 1 Z. 1 fallenden Umsätze des einzelnen Betriebes im Kalenderjahr .... Schilling übersteigt," entschieden abgelehnt werden.

25 Ausfertigungen dieser Stellungnahme werden unter einem dem Präsidium des Nationalrates zugeleitet.

Für die Landesregierung:

Dr. G s t r e i n  
Landesamtsdirektor

./.

Abschriftlich

an alle Ämter der Landesregierungen  
gesondert an die Verbindungsstelle der Bundesländer  
beim Amt der Niederösterr. Landesregierung, Wien  
an das Bundeskanzleramt-Verfassungsdienst, Wien  
an das Präsidium des Nationalrates, Wien, 25 Ausfertigungen  
an alle National- und Bundesräte in Tirol

zur gefl. Kenntnisnahme.

Für die Landesregierung:

Dr. G s t r e i n

Landesamtsdirektor

*Ed.R.d.A.:*  
*Imst*