

Die Entwicklung des Unternehmerbegriffs des UStG

Univ.-Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel

Linz, am 9.11.2016

Entwicklung des positiven Rechts

§ 1 UStG 1926 § 1 UStG 2005

Der Umsatzsteuer unterliegen

1. Lieferungen und sonstige Leistungen, die jemand innerhalb der von ihm selbständig ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Inland gegen Entgelt ausführt. Als gewerbliche Tätigkeit gelten für dieses Gesetz auch die Urrzeugung und der Handel. Die Steuerpflicht wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Absicht, Gewinn zu erzielen fehlt, oder ein Verein oder eine Genossenschaft, die nur an die eigenen Mitglieder liefern, die Tätigkeit ausüben, (...)

§ 2 UStG 1934

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

§ 2 UStG 1994

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitglieder tätig wird.

Art 9 MwStRL

Als „Steuerpflichtiger“ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. (...)

Als „wirtschaftliche Tätigkeit“ gelten (...)

Fazit

Der Unternehmerbegriff des § 2 UStG ist positivrechtlich seit dem Jahr 1934 unverändert.

Dennoch hat sich die Grundlage für den Gesetzeswortlaut für Österreich im Jahr 1995 verändert.

Entwicklung der Rechtsprechung zu § 2 UStG anhand ausgewählter Entscheidungen

Erkenntnis 1

Im Anwendungsbereich des UStG 1972 wurden umsatzsteuerrechtliche Fragen im Zusammenhang mit § 2 UStG immer „in einem“ mit der Einkommensteuer beantwortet

„(...) sind ertragsteuerlich nicht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und stellen auch umsatzsteuerlich keinen Leistungsaustausch der Hausgemeinschaft dar.“

VwGH 11.12.1996, 95/13/0227

„Eine bloße Gebrauchsregelung unter Miteigentümern verwirklicht nicht den Einkünftebestand des EStG, aus einer solchen Regelung geleistete Anzahlungen stellen umsatzsteuerlich keinen Leistungsaustausch dar.“

VwGH 1997, 93/13/002

Erkenntnis 2

Im Laufe der Jahre hat der VfGH sein Bewusstsein für das Unionsrecht zum Ausdruck gebracht,

..... zunächst als Stütze für eine Entscheidung zum UStG
1972

.... dann als Grundlage für die Entscheidung zum UStG
1994

... dabei versucht er (nahezu) immer, die Kontinuität zum UStG 1972 zu wahren und lediglich zu nuancieren

1998 erstmals Bezugnahme auf EuGH (zur Stärkung einer Position zum UStG 1972!)

VwGH 30.9.1998, 96/13/0211

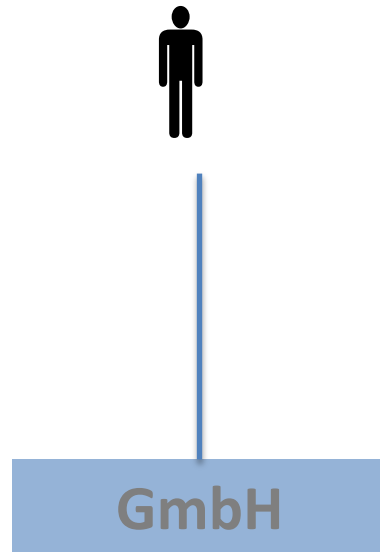
2006 – Unternehmereigenschaft bei Vorbereitungshandlungen
„Die Erforderlichkeit einer gravierenden inhaltlichen Änderung der zum UStG 1972 ergangenen Judikatur ist indessen nicht zu erkennen (...) In einem solchen Verständnis kann der zum UStG 1972 geprägte Rechtssatz auch für die unter der Herrschaft des Gemeinschaftsrechts stehende Rechtslage Geltung behalten, wenn man an die Stelle des (...) Kalküls „ziemliche Sicherheit“ das der „Wahrscheinlichkeit nach allgemeiner Erfahrung“ setzt und dem Beweismittel der „bindenden Vereinbarungen“ keine Monopolstellung mehr einräumt.

VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063

Erkenntnis 3

Sehr deutlich zeigt sich die Entwicklung zum unionsrechtlichen Verständnis des Unternehmerbegriffes in der Judikatur zum sog „außerbetrieblichen Vermögen“.

Dort zeigen sich aber auch die Schwierigkeiten, die in der Verbindung zwischen traditionsreichem positiven innerstaatlichen Recht und Unionsrecht bestehen.



Rsp

- zunächst ertragsteuerrechtlich orientiert und auf § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG fokussiert
VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091; VwGH 19.4.2007, 2005/15/0020
- „Die Überlassung der Nutzung einer Immobilie an den Gesellschafter-Geschäftsführer ist dann keine unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit, wenn sie nicht erfolgt, um Einnahmen zu erzielen, sondern nur, um dem Gesellschafter einen Vorteil zuzuwenden.
VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083

Rsp ab 2011 sehr differenziert

Verbindung der Rechtsprechung zu Rechtsbeziehungen zwischen Miteigentümern und ihren Miteigentumsgemeinschaften unter Geltung des UStG 1972 mit dem Urteil des EuGH in der Rs C-230/94, Enkler

Die Vermietung als unternehmerische Betätigung ist von der bloßen Gebrauchsüberlassung zu unterscheiden.

Die Unternehmereigenschaft bei dieser Art von Vermietung ist durch einen Vergleich der konkreten Nutzungsüberlassung mit den Umständen einer Nutzungsüberlassung, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird.

VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255

marktkonforme Vermietung

fremdüblicher Mietzins

moderates Abweichen des tatsächlich vereinbarten vom fremdüblichen Mietentgelt kann für sich allein nicht dazu führen, die Tätigkeit als nichtunternehmerisch zu qualifizieren

abstrakte
Renditeberechnung nur,
wenn kein funktionierender
Mietenmarkt

„Renditeerwartung eines
marktüblich agierender
Immobilieninvestors“
=
Rendite, die üblicherweise aus
dem eingesetzten Kapital erzielt
wird

GESAMTBILD DER VERHÄLTNISSE

VwGH 7.7.2011, 2007/15/0098; 19.10.2011, 2008/13/0046, 19.3.2013, 2009/15/0215; 25.7.2013, 2011/15/0152; 10.2.2016, 2013/15/0284; 29.6.2016, 2013/15/0301

Fazit 1

1. § 2 UStG ist seit über 80 Jahren in seinem Wortlaut unverändert.
2. Die Bedeutung des Unternehmerbegriffs hat sich jedoch verändert: War das Verständnis unter Geltung des UStG 1972 an die ESt angelehnt und eher statisch („für das Unternehmen“), ist er jetzt „dynamisch“ tätigkeitsbezogen („unternehmerische Tätigkeit“)
3. Die konkreten Umstände des Einzelfalles haben an Bedeutung gewonnen und damit die Beweiswürdigung

Zum Rahmen des Unternehmens

„Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers.“

§ 2 Abs 1 Satz 2 UStG

Eine gemischte Holding ist nur zum Teil unternehmerisch tätig. Soweit sie sich auf den Erwerb und die Erhaltung der Beteiligungen beschränkt, ist sie nicht Unternehmerin, sodass die damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge nicht abgezogen werden können.

VwGH 4.11.1998, 96/13/0162, 25.4.2001, 98/13/0087;
29.1.2003, 97/13/0012

Rahmen des Unternehmens damals jedenfalls nur auf umsatzsteuerbaren (wirtschaftlichen) Bereich beschränkt!

Bei Körperschaften können unternehmensfremde Zwecke im Wesentlichen bloß in jenem Bereich vorkommen, für die ertragsteuerlich als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert wird.

§ 3a Abs 1a und § 12 Abs 3 Z 4 UStG setzen, soweit sie den Vorsteuerauschluss für Grundstücke normieren, „die für nichtunternehmerische, aber nicht unternehmensfremde Zwecke Verwendung finden“, die 6.MwStRL um.

VwGH 24.6.2009, 2007/15/0192

(unter umfangreichem Verweis auf EuGH, C-515/07 VNLTO)

Wenn Vorsteuerauschluss explizit normiert sein muss, dann muss der Rahmen des Unternehmens auch die nichtwirtschaftliche Tätigkeit umfassen.

ohne Bezugnahme auf eine innerstaatliche Norm:

„Der VwGH hat im E 24.6.2009, 2007/15/0192 ausgesprochen, dass KÖR, denen aufgrund einer entsprechenden Betätigung Unternehmereigenschaft zukommt, insoweit vom VStA ausgeschlossen sind, als sie Gegenstände und Dienstleistungen für ihren nichtunternehmerischen (hoheitlichen) Bereich beziehen. (...)

Ein VStA kann nicht Platz greifen, soweit ein Gegenstand oder eine Dienstleistung für nichtunternehmerische (aber nicht unternehmensfremde) Zwecke Verwendung findet.

VwGH 30.6.2015, 2011/15/0163;
ähnlich VwGH 27.7.2016, 2013/13/0083

Keine Bezugnahme auf innerstaatliche Norm → unionsrechtskonforme Interpretation? Wie? Oder Anwendungsvorrang? Oder Rahmen des Unternehmens doch enger? Wie vereinbar mit EuGH C-400/15 Landkreis Potsdam-Mittelmark?

Fazit 2

1. Fazit 1 gilt auch für § 2 Abs 1 Satz 2 UStG, für den Rahmen des Unternehmens.
2. Hier ist aber noch mehr offen als im Bereich des Satzes 1.
3. Der VwGH nimmt inzwischen nicht mehr konsequent auf innerstaatliches Recht Bezug, äußert sich aber auch nicht zur Methodik, die ihn das unionsrechtskonforme Ergebnis erzielen lässt.

FRAGEN

- Ist es rechtspolitisch vernünftig, Normenbestand langfristig zu konservieren, wenn sich die äußeren Umstände verändern?
- Ist es rechtsstaatlich unbedenklich, dass das positive Recht die Entwicklungen der Rechtsprechung (und des Unionsrechts) nicht umfassend reflektiert?
- Darf man sich von Höchstgerichten methodische Konsequenz und vom Gesetzgeber Reaktionen auf höchstgerichtliche Rechtsprechung, die über den Einzelfall hinausgeht, erwarten?

Vielen Dank!

Univ.-Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel

Institut für Finanzrecht

Universität Graz

tina.ehrke@uni-graz.at