

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Kotlik/Prokopp/Stadler GmbH St/Wp, Klingerstraße 9, 2353 Guntramsdorf, über die Beschwerde vom 6.6.2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 4.5.2011, betreffend Umsatzsteuer 2007-2009 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert und lauten wie folgt (Beträge in Euro):

	2007	2008	2009
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	11.087,00	13.374,00	7.250,00
Davon steuerfrei ohne Vorsteuerabzug	-1.587,00	-3.874,00	0,00
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Leistungen	9.500,00	9.500,00	7.250,00
Davon zu versteuern mit			
20 % Normalsteuersatz	500,00	500,00	500,00
10 % ermäßigter Steuersatz	9.000,00	9.000,00	6.750,00
Summe Umsatzsteuer	1.000,00	1.000,00	775,00
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-390,87	-108,16	-1.138,21
Festgesetzte Umsatzsteuer	609,13	891,84	-363,21

II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## Entscheidungsgründe

Strittig ist nach einer Betriebsprüfung beim Beschwerdeführer (Bf) einerseits die Bindungsdauer bei Option zur Vorsteuerpauschalierung, andererseits die Möglichkeit des

Mitunternehmers, für sein Sonderbetriebsvermögen Vorsteuerabzug geltend zu machen. Das Verfahren war ausgesetzt, weil zur zweiten Frage eine VwGH-Beschwerde anhängig war. In seinem Erkenntnis hat der VwGH zu der zu lösenden Rechtsfrage jedoch keine Aussage getätigt (VwGH 22.5.2014, 2010/15/0119).

Zum ersten Punkt macht der Bf den Gesetzeswortlaut für sich geltend, wonach ein Widerruf nach zwei Jahren erfolgen könne. Die belangte Behörde stützt sich auf *Ruppe*, UStG<sup>3</sup>, § 14 Tz 9, wonach die Bindung das Jahr der Option und die beiden Folgejahre betreffe. Der zunächst nur in der Steuererklärung und nicht gesondert schriftlich erfolgte Widerruf der Pauschalierung wird von der belangten Behörde nach ursprünglich anderer Meinung nunmehr anerkannt.

Zum zweiten Punkt stützt die belangte Behörde die Versagung des Vorsteuerabzuges auf die Ansichten von *Ruppe*, UStG<sup>3</sup>, § 12 Tz 75 und „Online-Kommentar zum UStG“, § 12 Rz 101, § 1 Rz 137. Der Bf bringt dagegen vor, auch nach *Ruppe* (UStG<sup>3</sup>, § 12 Rz 76) stehe der Vorsteuerabzug zu, wenn der Gesellschafter das Sonderbetriebsvermögen gegen besonderes Entgelt überlasse. Weiters stützt der Bf sein Begehren auf die Ansicht von *Stadie* (Das Recht des Vorsteuerabzuges, Köln 1989, 48 ff), wonach die Versagung des Vorsteuerabzuges für den Mitunternehmer betreffend sein Sonderbetriebsvermögen eine echte Lücke darstelle und dahingehend zu lösen sei, dass die Unternehmereigenschaft der Personengesellschaft auf den Gesellschafter übergehe. Die „Notlösung“, derartige Kosten unternehmerisch an die Personengesellschaft weiterzuverrechnen, ergebe keinen Sinn, weil damit gerade das Ziel, mittels Sonderbetriebsvermögens bestimmte Kosten nur jenen Gesellschaftern zuzuordnen, die sie verursachten, vollständig unterlaufen wäre. Im übrigen werde im Ausmaß der Privatnutzung der Eigenverbrauch des Bf besteuert.

In der mündlichen Verhandlung wird vom Bf ergänzend vorgebracht, in den UStR Rz 184 werde die Komplementär-GmbH ausdrücklich zum Vorsteuerabzug berechtigt. Auf UFS 20.5.2010, RV/0116-F/06 (aufgehoben durch VwGH 22.5.2014, 2010/15/0119), welcher die Rechtsfrage im Sinne des Bf entschieden habe, werde hingewiesen. Zum Sachverhalt werde ergänzend vorgebracht, der Bf sei auch mit seiner Vermietung und Vortragsfähigkeit Unternehmer, doch könne der steuerliche Vertreter nicht behaupten, die unternehmerische Nutzung des Fiskal-Lkw in diesem Bereich erreiche zehn Prozent.

### **Über die Beschwerde wurde nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung erwogen:**

Im Jahr 2005 hat der Bf zur Vorsteuerpauschalierung nach § 14 Abs 1 Z 1 UStG optiert. Diese Option hat er zunächst in der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2007 und weiters im nach Wiederaufnahme offenen Veranlagungsverfahren mit Schreiben vom 31.5.2011 für das Jahr 2007 und die Folgejahre widerrufen.

Der Bf vermietet eine Wohnung umsatzsteuerpflichtig zu Wohnzwecken, ist teils selbständig, teils nichtselbständig nebenberuflich als Vortragender tätig und ist an einer Rechtsanwalts-OG beteiligt. Ein von ihm angeschafftes und aufgrund seiner Beschaffenheit grundsätzlich den Vorsteuerabzug ermöglichendes Kraftfahrzeug (Chrysler Voyager) ist als Sonderbetriebsvermögen des Bf der OG gewidmet. Ein gesondertes Entgelt für die Überlassung des Fahrzeuges an die Gesellschaft ist nicht vereinbart.

Eine zumindest anteilige Zurechnung des Kfz (auch) zu seinen übrigen unternehmerischen Tätigkeiten (Vermietung und Verpachtung, Vortragstätigkeit) liegt nicht vor. Einerseits hat der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung selbst erklärt, nicht behaupten zu können, dass die unternehmerische Nutzung des Fiskal-LKW in diesen Bereichen zehn Prozent (§ 12 Abs 2 Z 1 UStG) erreicht. Andererseits erfolgte auch vom Bf selbst eindeutig die Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen. Weder bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit (von 155,60 Euro im Jahr 2007 abgesehen) bzw. seinen Werbungskosten, noch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wurden in den Einkommensteuererklärungen Ausgaben für Reise- und Fahrtkosten geltend gemacht. Überdies ließen die übrigen geltend gemachten Ausgaben der Höhe nach nicht auf eine entsprechende unternehmerische Nutzung des Fiskal-Lkw außerhalb der Mitunternehmerschaft schließen. Auch die Höhe der Einnahmen aus der Vortragstätigkeit (2007: 1.587 Euro selbständige Arbeit; 2008: 3.920 Euro selbständige Arbeit; 2009 nur Vortragstätigkeit im Rahmen von Dienstverhältnissen) lässt auf keinen Kfz-Einsatz von maßgebender Bedeutung in diesem Unternehmensbereich schließen.

§ 14 Abs 4 UStG lautet auszugsweise: „Sowohl die Erklärung, die Vorsteuerbeträge nach Abs. 1 Z 1, als auch die Erklärung, die Vorsteuerbeträge nach Abs. 1 Z 2 zu ermitteln, bindet den Unternehmer mindestens für zwei Kalenderjahre.“

Gemäß § 14 Abs 5 UStG ist ein Widerruf der Pauschalierung bis zur Rechtskraft des Bescheides über das betreffende Kalenderjahr gegenüber dem Finanzamt schriftlich zu erklären.

Aus dem Gesetzeswortlaut ergibt sich, dass eine Erklärung, die Vorsteuer nach Durchschnittssätzen zu ermitteln (Pauschalierungsoption) den Unternehmer für mindestens zwei Kalenderjahre bindet. Dass die Bindung für das Jahr der Option und mindestens zwei Folgejahre – also für mindestens drei Jahre – bestünde, ist dem Gesetzestext nicht zu entnehmen (vgl auch *Gaedke in Melhardt/Tumpel*, UStG, § 14 Rz 21). Die für das Jahr 2005 abgegebene Erklärung hatte somit Bindungswirkung bis 2006 und konnte ab dem Jahr 2007 wirksam widerrufen werden.

Gemäß § 12 Abs 1 UStG kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer

abziehen. Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt (§ 2 Abs 1 UStG).

Die bloße Gesellschafterstellung bei einer Personengesellschaft vermittelt keine Unternehmereigenschaft (vgl. *Windsteig* in *Melhardt/Tumpel*, UStG, § 2 Tz 54 ff). Gesellschafter können aber aus Leistungen im Rahmen eines Leistungsaustausches an die Gesellschaft Unternehmerstellung erlangen (VwGH 28.11.2002, 2000/13/0097). Das gilt auch, wenn das Wirtschaftsgut in der Folge ausschließlich vom Gesellschafter genutzt wird (BFH 16.3.1993, BStBl II 530, zu einem Pkw). Die Vermietung eines Gegenstandes einer Person an eine GesBR, deren Gesellschafter sie ist, begründet die Unternehmereigenschaft des Gesellschafters (EuGH 27.1.2000, C-23/98, *Heerma* ).

Fehlt es aber an der Entgeltlichkeit, liegt kein Leistungsaustausch vor. Daher kommt beim Gesellschafter für die bloße Überlassung von Sonderbetriebsvermögen an die Gesellschaft ein Vorsteuerabzug nicht in Betracht. Der UFS hat sich zwar in einer Entscheidung (UFS 20.5.2010, RV/0116-F/06, aus anderen Gründen aufgehoben vom VwGH, Erk vom 22.5.2014, 2010/15/0119) der Kritik von *Stadie* (aaO) angeschlossen, sie wird aber vom Verwaltungsgericht im vorliegenden Verfahren nicht geteilt (ablehnend auch *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 12 Rz 85). Dem Gesellschafter kann nicht die Unternehmereigenschaft der Gesellschaft zugerechnet werden (BFH 9.3.1989, BStBl II 580). Ist in der Überlassung eines Wirtschaftsgutes ein Gesellschafterbeitrag zu sehen, liegt Leistungsvereinigung vor; gleiches gilt, wenn der Gesellschafter das Sonderbetriebsvermögen unentgeltlich zur Verfügung stellt (*Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 12 Rz 85; ebenso *Kanduth-Kristen/Grün*, SWK 2012, 1033 [1035]). Ein Vorsteuerabzug wäre bei unentgeltlicher Überlassung allenfalls zulässig, wenn die Beteiligung an der Personengesellschaft im Unternehmen des Gesellschafters gehalten wird (*Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 12 Rz 86). Dies ist hier allerdings nicht der Fall, weil die Beteiligung an einer Rechtsanwalts-OG nicht der Vermietungs- oder Vortragstätigkeit zuordenbar oder mit ihr derart verbunden ist, dass die OG-Beteiligung der Vermietungs- oder Vortragstätigkeit dienlich oder untergeordnet ist (bestenfalls umgekehrt betreffend die Vortragstätigkeit).

In der Rs *Malburg* (EuGH 13.3.2014, C-204/13) hat der EuGH ausgesprochen, dass der Erwerb eines Mandantenstamms durch einen Gesellschafter nur zum Zweck, ihn seiner Gesellschaft unentgeltlich zur Nutzung zu überlassen, nicht zum Vorsteuerabzug aus dem Erwerb berechtigt. Daraus ergibt sich auch unionsrechtlich, dass die unentgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern des Gesellschafters an die Gesellschaft im Wege des Sonderbetriebsvermögens keine unternehmerische Tätigkeit darstellt und daher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. *M.Mayr*, SWK 2014, 749).

Soweit sich der Bf auf die UStR und ihre Auslegung in anderer Sache beruft, wird angemerkt, dass diesen keine allgemeine Bindungswirkung zukommt und sie vom Verwaltungsgericht daher nicht in die Erwägungen aufzunehmen sind.

Aufgrund dieser Erwägungen ergeben sich folgende steuerliche Änderungen:

	2007	2008	2009
USt aus Kfz-EV	312,29	629,18	922,65
Kfz-Privatanteil	25%	30%	40%
daher VSt aus Kfz	1.249,16	2.097,27	2.306,63
erklärte VSt	1.640,03	2.205,43	3.444,83
VSt nach Abzug Kfz/ Tel.	390,87	108,16	1.138,21
VSt lt. angef. Bescheid	171,00	171,00	171,00
Änderung VSt	-219,87	62,84	-967,21

Die Revision ist zulässig, weil die umsatzsteuerliche Behandlung von unentgeltlich überlassenem Sonderbetriebsvermögen eine wesentliche Rechtsfrage iSd Art 133 Abs 4 B-VG darstellt, zu der eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bisher fehlt.

Wien, am 20. November 2014