

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin YY in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, vertreten durch Geser & Partner, Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungs GmbH & Co KG, Hof 320/9, 6866 Andelsbuch, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 28. März 2006 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahrensgang und Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf.), errichtete in den Jahren 1999 bis 2002 ein Gebäude in der A-Straße in A und machte die auf die Errichtungskosten von 322.157,68 € (4.432.986,24 S) entfallende Umsatzsteuer von 53.887,57 € (741.509,13 S) als Vorsteuer geltend. Nach Fertigstellung des Gebäudes stellte er das Erdgeschoss (71 m<sup>2</sup>) und Teile des Kellers (24,54 m<sup>2</sup>) der XX GmbH & Co KG unentgeltlich zur Verfügung, an der er im Streitzeitraum als Kommanditist beteiligt war. Komplementärin der KG war die AA GmbH, deren Alleingesellschafter wiederum der Bf. war. Das Obergeschoß (72,12 m<sup>2</sup>), das Dachgeschoß (45,49 m<sup>2</sup>) und die verbleibenden Kellerteile (52,38 m<sup>2</sup>) vermietete der Bf. an seine Tochter, die dafür im Streitzeitraum eine monatliche Miete von 420,00 € (inklusive Betriebskosten und Umsatzsteuer) entrichtete.

In einem ersten Rechtsgang hatte der damals zuständige unabhängige Finanzsenat zu beurteilen, ob die teilweise Vermietung des gegenständlichen Gebäudes als Einkunftsquelle zu behandeln und die damit im Zusammenhang stehenden Umsätze und Vorsteuern zu berücksichtigen sind. Seitens der Prüferin und ihr folgend des Finanzamtes wurde dies mit der Begründung verneint, der der Vermietung zugrunde liegende, zwischen dem Bf. und seiner Tochter abgeschlossene Mietvertrag erfülle nicht die Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen und die Tochter habe überdies einen viel zu niedrigen Mietpreis bezahlt. Der unabhängige Finanzsenat

kam zum Ergebnis, dass kein Zweifel am Bestand des vom Bf. behaupteten Mietvertrages bestünde, weil sämtliche für einen zivilrechtlichen Vertrag notwendigen Vertragsinhalte wie die Bestimmung der Vertragsparteien, des Mietobjektes, des Mietzinses und der Mietdauer vorlägen. Auch der niedrige Mietzins wäre kein Grund, dem Mietvertrag die steuerliche Anerkennung zu versagen, da die dafür seitens des Bf. vorgebrachten Umstände - Mitbenützung des Kellers der Mieterin durch die XX GmbH & Co KG sowie Erlaubnis für den Zutritt dieser Baufirma zur Wohnung der Mieterin zwecks Erreichung des Kellers - plausibel erscheinen würden und vom Finanzamt auch nicht in Abrede gestellt würden. Auch stelle die Vermietungstätigkeit unzweifelhaft eine Einkunftsquelle dar.

Des Weiteren hatte der unabhängige Finanzsenat darüber zu befinden, ob jene dem Bf. gehörige Gebäudeteile, die von der XX GmbH & Co KG unentgeltlich genutzt wurden, dem Bf. hinsichtlich der Herstellungskosten dieser Räumlichkeiten ein Recht auf Vorsteuerabzug vermittelten. Seitens des Finanzamtes wurde dies in Übereinstimmung mit den Feststellungen der Betriebsprüfung mit der Begründung verneint, dem Bf. stünde als Gesellschafter kein Vorsteuerabzug zu, weil er mit der bloßen Leistungsvereinigung nicht unternehmerisch tätig werde. In Abweichung dazu befand der unabhängige Finanzsenat, dass ein Vorsteuerabzug zu gewähren sei, weil der Bf. die weiteren Gebäudeteile vermiete und seit 1. Jänner 2000 Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden als zu 100% für das Unternehmen ausgeführt gelten würden. Der Vorsteuerabzug für privat verwendete Gebäudeteile sei gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG zwar weiterhin ausgeschlossen, diese Bestimmung komme aber nicht zum Tragen, weil die von der XX GmbH & Co KG genutzten Räumlichkeiten, ungeachtet dessen, dass sie im Sonderbetriebsvermögen des Bf. stünden und der Gesellschaft unentgeltlich zur Nutzung überlassen würden, Unternehmenszwecken dienten. Überdies wäre ein Ergebnis, bei dem weder der Gesellschaft noch dem Gesellschafter der Vorsteuerabzug zustünde, obwohl die Räumlichkeiten unternehmerischen Zwecken dienten, systemwidrig. Eine solche Systemwidrigkeit könnte beispielsweise vermieden werden, indem die Unternehmereigenschaft der XX GmbH & Co KG dem Bf. zugerechnet werde.

Der im weiteren Verlauf angerufene Verwaltungsgerichtshof hob die Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 20. Mai 2010, RV/0116-F/06, mit Erkenntnis vom 22. Mai 2014, 2010/15/0119, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Begründend führte das Höchstgericht dazu aus, die belangte Behörde habe die im angefochtenen Bescheid vertretene Auffassung, dass kein Zweifel am Bestand des vom Bf. behaupteten Mietvertrages zwischen ihm und seiner Tochter bestehe und der niedrige Mietzins kein Grund sei, dem Mietvertrag die steuerliche Anerkennung zu versagen, nicht hinreichend begründet.

Im fortgesetzten Verfahren kam das zwischenzeitlich zuständige Bundesfinanzgericht nach weiteren Ermittlungen zum Ergebnis, dass die Wohnraumüberlassung weder ertragsteuerlich noch umsatzsteuerlich als relevant zu beurteilen sei, weshalb es die nunmehrige Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004 sowie gegen

die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004 mit Erkenntnis vom 29. Februar 2016, RV/1100376/2014, als unbegründet abwies. Teilweise Folge gegeben wurde aber der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2002, weil für diese Zeiträume wiederum jene erklärten Vorsteuern berücksichtigt wurden, welche auf die der XX GmbH & Co KG unentgeltlich überlassenen Gebäudeteile entfielen.

Gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 29. Februar 2016, RV/1100376/2014, wurde Amtsrevision erhoben. Mit Erkenntnis vom 13. September 2018, Ra 2016/15/0036, hob der Verwaltungsgerichtshof das gegenständliche Erkenntnis des BFG, soweit es die Umsatzsteuer 2000 bis 2002 betraf, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf.

## II. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Durch die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses des BFG tritt die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Erkenntnisses befunden hat (§ 42 Abs. 3 VwGG). Die Verwaltungsgerichte sind im fortgesetzten Verfahren verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen (§ 63 Abs. 1 VwGG).

Der vorliegende Sachverhalt ist laut Erkenntnis des Höchstgerichts vom 13. September 2018, Ra 2016/15/0036, rechtlich wie folgt zu beurteilen:

*„.....Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, 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.*

*Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann ein 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.*

*Der Gesellschafter einer Personenvereinigung ist als solcher nicht Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994. Ein solcher Gesellschafter kann aber durch die Erbringung von Leistungen an die Gesellschaft Unternehmerstellung erlangen, wenn diese im Rahmen eines Leistungsaustausches gegen Entgelt erfolgt (vgl. VwGH 29.6.2016, 2013/15/0308, und 28.11.2002, 2000/13/0097, sowie EuGH 27.1.2000, C-23/98, Heerma, Rz 17 ff).*

*Wenn der Gesellschafter der Gesellschaft etwa eine Liegenschaft gegen ein besonderes Entgelt in Form einer – vom Gewinn der Gesellschaft unabhängigen – Miete überlässt, begründet dies seine Unternehmereigenschaft. Kein Leistungsaustausch, sondern eine nicht steuerbare Leistungsvereinigung liegt hingegen vor, wenn der Gesellschafter seine Leistung als Gesellschafterbeitrag erbringt und hierfür eine Abgeltung bloß durch*

*Beteiligung am laufenden Gesellschaftserfolg erhält (vg. Ruppe/Achatz, UStG<sup>5</sup>, § 1 Tz 106).*

*Erwirbt der Gesellschafter Wirtschaftsgüter, um sie der Gesellschaft im Rahmen einer Leistungsvereinigung zur Nutzung zu überlassen, steht ihm der Vorsteuerabzug nicht zu, weil er mit der bloßen Leistungsvereinigung nicht unternehmerisch tätig wird. Dem Gesellschafter kann auch nicht die Unternehmereigenschaft der Gesellschaft zugerechnet werden (vgl. EuGH 13.3.2014, Malburg, C-204/13, Rn 47, und Ruppe/Achatz, UStG<sup>5</sup>, § 12 Tz 85; Kollmann/Schuchter in Melhardt/Tumpel, UStG<sup>2</sup>, § 12 Rz 137; Mayr in Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur MwSt, 41. Lfg, § 12 Tz 200 f).*

*Das Bundesfinanzgericht hat im angefochtenen Erkenntnis den Mitbeteiligten deshalb als Unternehmer beurteilt und ihm den Vorsteuerabzug zuerkannt, weil er Teile eines in seinem Eigentum stehenden Gebäudes der XX GmbH & Co KG, bei welcher er Gesellschafter ist, zur unentgeltlichen Nutzung überlassen hat. Damit hat das Bundesfinanzgericht die Rechtslage verkannt, zumal der Mitbeteiligte – wie eingangs dargelegt – mit einer bloßen Leistungsvereinigung nicht unternehmerisch tätig wird und ihm auch die Unternehmereigenschaft der XX GmbH & Co KG nicht zugerechnet werden kann...*

Aufgrund des obig wiedergegebenen höchstgerichtlichen Erkenntnisses, an dessen Rechtsanschauung das BFG gebunden ist, war die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2000 bis 2002 als unbegründet abzuweisen. Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2002 vom 28. März 2006 bleiben unverändert.

III. Zulässigkeit einer (ordentlichen) Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Die Rechtsfrage, ob dem Bf. als Gesellschafter einer Personenvereinigung für die dieser unentgeltlich zur Verfügung gestellten Gebäudeteile ein Vorsteuerabzug zusteht, wurde vom VwGH in seinem Erkenntnis vom 13. September 2018, Ra 2016/15/0036, geklärt. Daher sind die Voraussetzungen für die Zulassung einer ordentlichen Revision gemäß Art. 133 B-VG nicht gegeben.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

