

**immolex**

## Dokumentinformation

### Gesellschafter einer Personenvereinigung kann uU durch Erbringung von Leistungen an die Gesellschaft Unternehmerstellung erlangen

Typ	Zeitschrift
Datum/Gültigkeitszeitraum	02.05.2019
Publiziert von	Manz
Glossator	<b>Clemens Malainer</b> <b>Andreas Staribacher</b>
Fundstelle	<b>immolex 2019/53</b>
Heft	<b>5 / 2019</b>
Seite	<b>183</b>
Entscheidung	<b>VwGH 13.9.2018, Ra 2016/15/0036</b> ▼ <a href="#">Zu den Verweisen</a>
Unterinstantz	BFG 29. 2. 2016, RV/1100376/2014.

## Leitsatz

**Der Gesellschafter einer Personenvereinigung ist als solcher nicht Unternehmer iSd § 2 Abs 1 UStG 1994. Er kann aber durch die Erbringung von Leistungen an die Gesellschaft Unternehmerstellung erlangen, wenn die Leistungserbringung im Rahmen eines Leistungsaustauschs gegen Entgelt erfolgt. 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, etwa - wie hier - Teile eines in seinem Eigentum stehenden Gebäudes der Gesellschaft zur unentgeltlichen Nutzung überlässt und eine Abgeltung bloß durch Beteiligung am laufenden Gesellschaftserfolg erhält.**

## Sachverhalt

Der Mitbeteiligte errichtete in den Jahren 1999 bis 2002 ein Gebäude in V und machte die auf die Errichtungskosten von Euro 322.157,68 (S 4.432.986,24) entfallende USt von Euro 53.887,57 (S 741.509,13) 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 M GmbH & Co KG, an der er im Streitzeitraum als Kommanditist beteiligt war, unentgeltlich zur Verfügung. Komplementärin der KG war die M GmbH, deren Alleingesellschafter wiederum der Mitbeteiligte 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 Mitbeteiligte an seine Tochter, die dafür im Streitzeitraum eine monatliche Miete von Euro 420,- (inklusive Betriebskosten und USt) entrichtete.

Im Rahmen einer abgabenbeh Prüfungs für den Zeitraum 2000 bis 2004 vertrat die Prüferin den Standpunkt, dass der zwischen dem Mitbeteiligten und seiner Tochter abgeschlossene Mietvertrag die Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht erfüllt und die Tochter zudem einen viel zu niedrigen Mietzins bezahlt habe.

Weiters vertrat die Prüferin die Auffassung, dass die Gebäudeteile, die von der M GmbH & Co KG unentgeltlich genutzt würden, dem Mitbeteiligten kein Recht auf Vorsteuerabzug vermitteln. Erwerbe ein Gesellschafter Wirtschaftsgüter, um sie der Gesellschaft im Rahmen einer Leistungsvereinigung zur Nutzung zu überlassen, stehe der Gesellschaft kein Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- und Betriebskosten zu, weil die Leistung nicht für sie ausgeführt worden sei. Auch dem Gesellschafter stehe der Vorsteuerabzug nicht zu, weil er mit der bloßen Leistungsvereinigung nicht unternehmerisch tätig werde.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ - nach Wiederaufnahme der Verfahren - ua USt-Bescheide für die Jahre 2000 bis 2002, in denen es die Umsätze und Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Gebäude in V nicht berücksichtigte.

Mit Berufungsentscheidung v 20. 5. 2010 gab der damals zuständige UFS der Berufung Folge und begründete dies im Wesentlichen damit, dass kein Zweifel am Bestand des vom Mitbeteiligten behaupteten Mietvertrags bestehe und der niedrige Mietzins kein Grund sei, dem Mietvertrag die steuerliche Anerkennung zu versagen, "zumal die eingewendeten Umstände plausibel erscheinen und das Finanzamt diese nicht in Abrede gestellt hat". Die Vermietungstätigkeit stelle auch unzweifelhaft eine Einkunftsquelle dar.

Der VwGH hob die Berufungsentscheidung v 20. 5. 2010 mit Erk v 22. 5. 2014, 2010/15/0119, schon deswegen wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf, weil der UFS die im angefochtenen Bescheid vertretene Auffassung, dass kein Zweifel am Bestand des vom Mitbeteiligten behaupteten Mietvertrags zwischen ihm und seiner Tochter bestehe und der niedrige Mietzins kein Grund sei, dem Mietvertrag die steuerliche Anerkennung zu versagen, nicht hinreichend begründet hat.

Mit dem im fortgesetzten Verfahren ergangenen Erk gab das zwischenzeitig zuständig gewordene BFG der Berufung (nunmehr Beschwerde) betreffend USt 2000 bis 2002 teilweise statt. Soweit Vorsteuern auf die der Tochter des Mitbeteiligten überlassenen Gebäudeteile entfielen, anerkannte das BFG diese nicht und führte zur Begründung aus, dass die beschwerdegegenständliche Wohnraumüberlassung an die Tochter im Hinblick auf die unklaren bzw unüblichen Bestimmungen des Mietvertrags und angesichts des nicht annähernd marktkonformen Mietentgelts nicht als unternehmerische Tätigkeit zu beurteilen sei.

Das BFG anerkannte aber jene Vorsteuern, welche auf die der M GmbH & Co KG überlassenen Gebäudeteile entfielen.

Der VwGH hob dieses Erk, soweit es die USt 2000 bis 2002 betrifft, über die Revision des Finanzamts wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts auf.

## Begründung

### Aus den Entscheidungsgründen:

Die Revision ist zulässig und begründet.

Dass mit dem Erk v 22. 5. 2014, 2010/15/0119, die im angefochtenen Bescheid vertretene Rechtsansicht des UFS zum Vorsteuerabzug für die der M GmbH & Co KG unentgeltlich überlassenen und von dieser betrieblich genutzten Gebäudeteile bestätigt worden wäre, trifft - entgegen den diesbezüglichen Ausführungen des BFG im nunmehr angefochtenen Erkenntnis - nicht zu.

Gem **§ 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.

Gem **§ 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 iSd **§ 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 Leistungsaustauschs 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 (vgl *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, C-204/13, *Malburg*, 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 BFG hat im angefochtenen Erk den Mitbeteiligten deshalb als Unternehmer beurteilt und ihm den Vorsteuerabzug zuerkannt, weil er Teile eines in seinem Eigentum stehenden Gebäudes der M GmbH & Co KG, bei welcher er Gesellschafter ist, zur unentgeltlichen Nutzung überlassen hat. Damit hat das BFG die Rechtslage verkannt, zumal der Mitbeteiligte - wie eingangs dargelegt - mit einer bloßen Leistungsvereinigung nicht unternehmerisch tätig wird und ihm auch die Unternehmereigenschaft der M GmbH & Co KG nicht zugerechnet werden kann.

Das angefochtene Erk erweist sich daher, soweit es die USt 2000 bis 2002 betrifft, als mit Rechtswidrigkeit seines Inhalts belastet, weshalb es in diesem Umfang gem **§ 42 Abs 2 Z 1 VwGG** aufzuheben war.

## Glosse

Der vorliegende Fall betraf die Frage, für welche Teile des überlassenen Gebäudes ein Vorsteuerabzug für die Erbringung der Eingangsleistung, also der Errichtung des Gebäudes, zulässig ist. Bekanntlich sind für den Unternehmer nur jene Eingangsleistungen vorsteuerabzugsberechtigt, die in Ausgangsleistungen resultieren, die der Umsatzsteuerpflicht unterliegen. Vorliegendes durch den Stpfl errichtetes Gebäude war sowohl teilweise zu Wohnzwecken vermietet als auch zum anderen Teil zur Nutzung als Büroräumlichkeit unentgeltlich einer Personengesellschaft überlassen, bei der der Stpfl als Kommanditist beteiligt war. Während die Nutzung zu Wohnzwecken einem Umsatzsteuersatz von 10 % unterliegt, ist die Vermietung zu gewerblichen Zwecken eigentlich unecht steuerbefreit, es besteht allerdings die Möglichkeit, auf eine Umsatzsteuer von 20 % zu optieren, um im Gegenzug das Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen zu können. In der Praxis wird der gut beratene Vermieter in der Regel immer auf diese Möglichkeit zurückgreifen, wenn der Mieter seinerseits vorsteuerabzugsberechtigt ist.

Einen Sonderfall der Vermietung zu Wohnzwecken stellt die Vermietung an nahe Angehörige dar, die steuerlich nicht immer anerkannt wird. In der ständigen Rechtsprechung werden Verträge zwischen nahen Angehörigen abgabenrechtlich nur anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Aufgrund des vereinbarten, nach Ansicht des BFG nicht annähernd marktkonformen Mietentgelts wurde dem Mietverhältnis seitens der Behörde die Fremdüblichkeit verneint. Daraus folgend wurde dem Vermieter die Geltendmachung der bei der Errichtung dieses Gebäudeteils angefallenen Vorsteuer versagt, wie auch aus unserer steuerrechtlichen Sicht nicht nur zu erwarten war, sondern auch geboten scheint.

Für die Geltendmachung von Vorsteuern ist, wie oben angeführt, nicht nur die Steuerbarkeit der Ausgangsleistung relevant, sondern auch, ob auf den Stpfl die Unternehmereigenschaft nach **§ 1 UStG** anwendbar ist. Definitionsgemäß stellt die unentgeltliche Überlassung eines Gegenstands durch einen Gesellschafter an die Personengesellschaft, an der er selbst beteiligt ist, keinen Leistungsaustausch, sondern eine Leistungsvereinigung dar. Dementsprechend fehlt dem Gesellschafter in Bezug auf die Überlassung des Gegenstands die Unternehmereigenschaft, die eine Voraussetzung für die Geltendmachung von Vorsteuern ist. Zusammengefasst verneint der VwGH in vorliegendem Fall also dem Stpfl die Geltendmachung jeglicher Vorsteuern, die bei der Errichtung gegenständlichen Gebäudes angefallen sind. Diese Erk mag zwar für den Stpfl große finanzielle Einbußen bringen, war aber uE in der Sache richtig und damit alternativlos.

Zitiervorschlag

## Zum Glossator

Dr. *Clemens Malainer* ist Steuerberateranwärter in Wien. Dr. *Andreas Staribacher* ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Wien.

## Meta-Daten

## Schlagwort(e)

Gesellschafter einer Personenvereinigung; Leistungsaustausch; Leistungsvereinigung; Überlassung von Liegenschaftsanteilen durch Gesellschafter an Gesellschaft; Vorsteuerabzug; Unternehmerstellung des Gesellschafters.

## Rubrik(en)

Immobilienbesteuerung Rechtsprechung

## Rechtsgebiet(e)

Immobilienbesteuerung

---

## Verweise

- > [VwGH 13.9.2018, Ra 2016/15/0036](#)
  - > [§ 2 UStG 1994](#)
  - > [§ 12 UStG 1994](#)
- 

© 2019 MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH