

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 14. Mai 2012 gegen die Bescheide des ***11*** (nunmehr ***FA***) jeweils vom 17. April 2012 betreffend Aufhebung Umsatzsteuerbescheid 2009, Umsatzsteuer 2009, Aufhebung Umsatzsteuerbescheid 2010, Umsatzsteuer 2010 sowie Umsatzsteuer 2011 zur Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheiden vom 17. April 2012 hob die belangte Behörde die an die Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.) gerichteten Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2009 und 2010 gemäß § 299 BAO auf und erließ am gleichen Tag neue Sachbescheide für 2009 und 2010 sowie einen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2011.

In den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden vom wurde jeweils sowohl die steuerbaren Umsätze als auch die Vorsteuern mit einem Betrag von null Euro festgesetzt.

Als Begründung findet sich im Umsatzsteuerbescheid 2011, auf den in den anderen Umsatzsteuerbescheiden verwiesen wird, folgende Aussage: „*Der ausschließliche Geschäftszweck ist das bloße Verwalten eigenen Vermögens inkl. des Erwerbs und der Veräußerung von Beteiligungen. Diese Tätigkeit ist nicht als gewerbliche und berufliche Tätigkeit anzusehen, die den Erwerber bzw Inhaber zum Unternehmer macht. Einnahmen wie etwaige Dividenden als Ergebnis der Beteiligung sind lediglich als Ausfluss der bloßen Innehabung zu qualifizieren. Solche Gesellschaften sind daher nicht als Umsatzsteuersubjekte zu qualifizieren.*“

Gegen die Aufhebungs- und Sachbescheide der Jahre 2009 bis 2011 richtet sich die mit Schreiben vom 14. Mai 2012 fristgerecht eingebrachte Berufung, in welcher betragt wird, die geltend gemachten Vorsteuern zu berücksichtigen. Bei der Bf. handle es sich um eine geschäftsführende Holding, die kaufmännische Dienstleistungen an ihre Tochtergesellschaften erbringe. Aus den vorgelegten Rechnungen der Steuerberatung sei ersichtlich, dass diese für die Abwicklung einer Betriebsprüfung einer Tochtergesellschaft und für die Umstrukturierung einer zwischenzeitig verkauften Tochtergesellschaft gewesen sei. Auch aus den Rechnungen für 2010 sei ersichtlich, dass Leistungen für die Tochtergesellschaften erbracht worden seien.

2011 sei der Verkauf von Immobilien mit einem Gesamtverkaufspreis von über 20 Millionen Euro für eine Tochtergesellschaft vermittelt worden. Für diese Vermittlung habe die Bf. an die Tochtergesellschaften eine Provision von 350.000 Euro verrechnet.

Bei den kaufmännischen Dienstleistungen in den Streitjahren handle es sich um Vorbereitungshandlungen, für welche in diesen Jahren noch nichts verrechnet worden sei, was grundsätzlich nicht unüblich sei.

Die belangte Behörde legte die Berufung ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung mit Schreiben vom 13. Juli 2012 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 18. Jänner 2021 ergänzte die Bf. ihr Beschwerdevorbringen. Die Bf. sei im ***12***, als oberste Konzerngesellschaft der „***1***-Gruppe“ gegründet und sollte damit die ***2*** ***3*** (in der Folge: ***2***) als Konzernmutter ablösen.

Bisher sei die ***2*** die oberste Konzerngesellschaft, von der aus die „***1***-Gruppe“ gesteuert und geführt wurde, gewesen. Die Bf. sollte im Laufe des Jahres 2010, als neue Konzernmutter, die Führung des Konzerns von der ***2*** übernehmen.

Im Jahr 2010 habe die ***2*** unter anderem den Verkaufsprozess der ***4***-Liegenschaften in Deutschland (***5***, ***6***, ***7***) und der Liegenschaft in Polen, gestartet. Die Liegenschaften hätten sich zu diesem Zeitpunkt im Eigentum von Konzerngesellschaften der ***2*** befunden.

Die Verkaufsverhandlungen seien von der Bf. als neue Konzernmutter übernommen worden.

Die Liegenschaften seien dann 2012 erfolgreich von der Bf. vermittelt worden. Dafür habe die Bf. 349.000 Euro plus Umsatzsteuer Vermittlungsprovision erhalten. Verkauft worden seien die Liegenschaften von den ***4***-Immobilien-Konzern-Töchtern. Da der Verkaufsprozess von der ***2*** begonnen worden sei bzw. die ***2*** auch einen erheblichen Beitrag zu den Verkaufsverhandlungen geleistet habe, seien dafür von der ***2*** 100.000 Euro plus Umsatzsteuer an die Bf. verrechnet worden. Diese Verrechnung sei durchgeführt worden, um die erbrachten Leistungen in den zwei Gesellschaften richtig darzustellen.

Da die ***2*** den Verkaufsprozess gestartet und einen erheblichen Beitrag zu den Verhandlungen geleistet habe, hätte sie Anspruch auf einen Teil, der von der Bf. vereinnahmten Vermittlungsprovision gehabt. Das sei eine einmalige Verrechnung nur für diesen speziellen Sachverhalt gewesen. Es habe vorher und nachher keine Verrechnungen zwischen der Bf. und ***2*** gegeben, das habe auch die Betriebsprüferin bestätigt.

Der Grund warum die Verrechnung als Konzernumlage bezeichnet worden ist, sei, dass alle internen Leistungsverrechnungen zwischen den Konzerntöchtern und der Mutter als Konzernumlage bezeichnet würden.

Zwischen der ***2*** und der Bf. gebe es für diese einmalige Verrechnung keine schriftlichen Verträge, sondern nur mündliche Verträge, die nach Steuerrecht aber auch Gültigkeit hätten. Der Inhalt der mündlich gefassten Vereinbarung sei in dieser Stellungnahme ausführlich dargelegt worden.

Wie auch von der Betriebsprüferin plausibilisiert und bestätigt worden sei, gebe es zwischen der Bf. und ***2*** nur diese einmalige Verrechnung von 100.00 Euro plus Umsatzsteuer, die eindeutig mit der Vermittlungsprovision zusammenhänge, welche die Bf. erhalten habe.

Am 21. Jänner 2021 fand eine mündliche Verhandlung über die Beschwerde statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist eine im Jahr 2009 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Die Bf. erklärte in den Streitjahren folgende Beträge in ihren Umsatzsteuererklärungen:

Jahr	Steuerbarer Umsatz	Vorsteuern
2009	0	2.460,54 Euro
2010	0	21.784,24 Euro
2011	0	608,77 Euro

Im nichtstreitgegenständlichen Jahr 2012 erklärte sie einen Umsatz von 349.125 Euro sowie Vorsteuern in Höhe von 1.328,05 Euro.

Die in den Streitjahren angefallenen Vorsteuerbeträge setzen sich für die Jahre 2009 im Wesentlichen aus Rechnungen für Steuerberatungs-, Anwalts- und Notarleistungen sowie, dies gilt auch für das Jahr 2012, Depotgebühren einer Bank zusammen.

Mit Datum vom 30. August 2010 kam es zudem zu einer Rechnung Nummer 2010/180 der ***2*** an die Bf. über eine „Konzernumlage“ in der Höhe von 100.000 Euro plus 20.000 Euro Umsatzsteuer. Sonstige Hinweise zum konkreten Leistungsumfang enthält diese Rechnung nicht.

Die Bf. hält an der ***2*** einen Anteil von 99%. Herr ***10*** ist alleiniger Geschäftsführer sowohl der Bf. als auch der ***2*** und der ***8*** sowie jener Gesellschaften, aus deren Eigentum die oben genannten Liegenschaften veräußert worden sind.

Das Nichtvorhandensein von Dienstnehmern bei den drei genannten Gesellschaften folgt aus den glaubwürdigen Ausführungen des Herrn ***10*** in Rahmen der mündlichen Verhandlung.

Die Bf. hielt in den Streitjahren diverse Beteiligungen. Die Bf. hat in den Streitjahren keine kaufmännischen Dienstleistungen an ihre Tochtergesellschaften oder sonstige unternehmerische Leistungen an Dritte erbracht. Sie war nicht unternehmerisch tätig.

2. Beweiswürdigung

Die genannten Vorsteuern ergeben sich aus den vorgelegten Rechnungen (2009: Akt Seiten 18 bis 19; 2010: Akt Seiten 20 bis 29; 2011; Akt Seiten 30 bis 34).

Die Angaben zu den Gesellschaftsverhältnissen und Geschäftsführerstellungen sind den Firmenbuchauszügen der betreffenden Gesellschaften entnommen.

Dass die Leistungen der Bank (Depotgebühren) bzw. der Steuerberater, Anwälte und Notare tatsächlich erbracht worden sind, ergibt sich aus den unbedenklichen Abrechnungen der genannten Unternehmer.

Dass die Bf. in den Streitjahren keiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des UStG 1994 nachgegangen ist, kann zunächst aus dem Umstand abgeleitet werden, dass sie in diesen Jahren keinerlei Umsätze erklärt hat. Eine laufende entgeltliche Tätigkeit für ihre Tochtergesellschaften hätte zu entsprechenden Umsätzen führen müssen. Auch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren haben sich keine Hinweise darauf ergeben, dass die Bf. im Hinblick auf die Erzielung von Einnahmen (mit Ausnahme von Erträgen aus dem Verwalten von Beteiligungen) tätig geworden wäre. So sind auch dem Bericht über eine abgabenbehördliche Außenprüfung vom 2. Juli 2014, laut dem auch die Umsatzsteuer Gegenstand der Prüfung gewesen ist, keine Anhaltspunkte auf eine unternehmerische Tätigkeit zu entnehmen. Die Einsicht in den elektronischen Veranlagungsakt der Bf. ergibt zudem, dass auch in den Folgejahren ab 2012 seitens der Abgabenbehörde von der Bf. unwidersprochen, die Unternehmereigenschaft der Bf. verneint worden ist. Auch im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurden keine konkreten Leistungen dargelegt, sondern wurde von einer einmaligen Verrechnung im Jahr 2012 gesprochen.

Einzig die besagte Rechnung an die ***8*** vom 30. April 2012 über 349.125 Euro zuzüglich Umsatzsteuer könnte daher im Zusammenhang mit einer unternehmerischen Tätigkeit der Bf. stehen.

Für das Verwaltungsgericht ist jedoch nicht erkennbar, dass hier tatsächlich ein umsatzsteuerrelevanter Geschäftsvorgang der Bf. gegeben ist. Diesbezüglich sind keinerlei Aufzeichnungen oder sonstige Dokumente vorgelegt worden, aus denen sich ableiten ließe, welche konkreten Dienstleistungen an die ***8***, die im Übrigen laut der vorgelegten Rechnung auch nicht die Eigentümerin der verkauften Grundstücke war, erbracht worden sind. Insbesondere vor dem Umstand, dass die beteiligten Gesellschaften jeweils denselben alleinvertretungsbefugten Geschäftsführer und keine sonstigen Dienstnehmer hatten, lässt es erforderlich erscheinen, detaillierte Aufzeichnungen über allfällige Geschäftsbeziehungen zu führen. Mangels Nachweises einer konkreten Leistung geht das Verwaltungsgericht davon aus, dass eine solche tatsächlich nicht erbracht worden ist. Nach den Ausführungen des Herrn ***10*** in der mündlichen Verhandlung haben auch die drei Eigentümergesellschaften der verkauften Grundstücke wiederum den gleichen Geschäftsführer, nämlich ihn selbst. Eine Kaskade von Dienstleistungen, die von verbundenen Gesellschaften in Personalunion durch ein und denselben Geschäftsführer erbracht werden kann mangels Aufzeichnungen und schriftlicher und nachvollziehbarer Verträge nicht angenommen werden.

Ob die behauptete Leistung überhaupt erbracht worden ist, ist eine Tatfrage, die im Rahmen der Beweiswürdigung zu beantworten ist (vgl. VwGH 15. Dezember 2010, 2007/13/0077). Diese Frage ist, wie dargestellt, zu verneinen.

Selbst wenn man davon ausginge, dass die Bf. im Jahr 2012 tatsächlich jene Vermittlungsleistungen (deren Ort sich im Übrigen nach § 3a Abs. 9 UStG 1994 gerichtet hätte) erbracht hat, ist aus den vorgelegten Unterlagen nicht nachvollziehbar, welche damit im Zusammenhang stehenden Leistungen die ***2*** bereits im Jahr 2010 durchgeführt haben soll. Insbesondere ist auch hier zu beachten, dass eine Personenidentität des Alleingeschäftsführers der beiden Gesellschaften besteht. Dass die ***2*** konkrete eigene Ressourcen zur Hilfestellung für die Bf. eingesetzt habe, wurde nicht nachgewiesen und ist auch nicht erkennbar.

Schließlich spricht auch die unbestimmte Leistungsbezeichnung „Konzernumlage“ in der streitgegenständlichen Rechnung gegen eine konkrete Beziehung zu einer (ebenfalls nicht nachgewiesenen) Vermittlungstätigkeit.

Somit gelangt das Verwaltungsgericht insgesamt zur Auffassung, dass eine Leistungserbringung der ***2*** an die Bf. in der in der Beschwerde behaupteten Form nicht vorliegt. Auch eine sonstige andere Dienstleistung kann nicht festgestellt werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die am 31. Dezember 2013 anhängigen offenen Berufungen (beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen) sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013 vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Dies trifft auf das vorliegende Verfahren zu.

Vorab ist zudem festzuhalten, dass das ***FA*** gemäß § 323b Abs. 1 BAO an die Stelle des die angefochtenen Bescheide erlassenden ***11*** getreten ist.

Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2011

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer kann die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Nach dem festgestellten Sachverhalt erschöpft sich die Tätigkeit der Bf. im Erwerb, Halten von Verwalten von Beteiligungen.

Eine Kapitalgesellschaft, die sich auf den Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen beschränkt und hiebei lediglich die Rechte wahrnimmt, die sich aus ihrer Stellung als Gesellschafterin ergeben (eine Holdinggesellschaft), ist nicht Unternehmer, weil sie im Wirtschaftsleben nicht mit Leistungen in Erscheinung tritt (VwGH 29. Jänner 2003, 97/13/0012). Soweit sich eine Holdinggesellschaft auf den Erwerb und die Erhaltung von Beteiligungen beschränkt, ist sie nicht Unternehmer, so dass die damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge nicht abgezogen werden können (vgl. VwGH 4. November 1998, 96/13/0162). Die nach dem festgestellten Sachverhalt an die Bf. erbrachten Leistungen (z.B. Steuerberater) berechtigen die Bf., da sich nicht zur Erzielen steuerpflichtiger Umsätze, sondern im Rahmen ihrer Holdingstätigkeit bezogen worden sind, nicht zu Vorsteuerabzug.

Zum Vorsteuerabzug für die Rechnung der ***2*** vom 30. August 2010 ist anzumerken, dass eine Leistungserbringung der ***2*** an die Bf. nicht festgestellt werden konnte. Damit liegt allenfalls eine Steuerschuld wegen Inrechnungstellung seitens ***2*** vor.

Nach der Rechtsprechung des EuGH kann der Leistungsempfänger nur den Betrag an Umsatzsteuer abziehen, den der leistende Unternehmer auf Grund der Leistung schuldet. Vorsteuerbeträge, die lediglich auf Grund der Rechnung geschuldet werden, sind vom Abzug ausgeschlossen (VwGH 19.12.2018, Ra 2017/15/0064 mwN). Damit kommt auch für diese Rechnung ein Vorsteuerabzug für die Bf. nicht in Betracht.

Aufhebungsbescheide Umsatzsteuer 2009 und 2010

Gemäß § 299 BAO kann die Abgabenbehörde von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Die Aufhebung eines Bescheids nach § 299 BAO setzt voraus, dass der Spruch des Bescheids nicht dem Gesetz entspricht, somit dass der Inhalt des Bescheids nicht richtig ist (VwGH 7. April 2020, Ra 2017/13/0009).

Insgesamt erweist sich die Versagung des Vorsteuerabzugs in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden der Jahre 2009 bis 2011 durch die belangte Behörde als zutreffend.

Damit ergibt sich auch, dass sich der Spruch des Umsatzsteuerbescheides 2009 vom 8. Juni 2011 und der Spruch des Umsatzsteuerbescheides 2010 vom 18. Mai 2011, mit welchen die strittigen Vorsteuern zum Abzug zugelassen worden sind, jeweils inhaltlich nicht richtig gewesen ist.

Nach § 302 Abs. 1 BAO sind Bescheidbehebungen nach § 299 Abs. 1 und 2 BAO nur bis zum Ablauf eines Jahres nach Eintritt der Rechtskraft des Bescheides zulässig. Diese Jahresfrist beginnt bei erstinstanzlichen Bescheiden mit Ablauf der ungenützten Berufungsfrist (VwGH 12. September 2002, 98/15/0118). Die aufgehobenen Bescheide datieren mit 18. Mai beziehungsweise 8. Juni 2011. Damit ist die Jahresfrist des § 302 Abs. 1 BAO eingehalten.

Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu (VwGH 1. Juni 2017, Ro 2015/15/0034).

Im Bereich des § 299 BAO kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu. Trotz dieses Vorranges des Prinzips der Rechtsrichtigkeit werden Aufhebungen vor allem dann zu unterbleiben haben, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist, beziehungsweise wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat (vgl. VwGH 14. Dezember 2006, 2002/14/0022). Im gegenständlichen Fall kann nicht von einer bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit der aufgehobenen Bescheide ausgegangen werden, zumal sich diese schon in der Grundlage, nämlich dem Bestehen der Unternehmereigenschaft der Bf. und folglich auch in der Anerkennung der Vorsteuern als nicht richtig erwiesen haben.

Zusammenfassend war daher die Beschwerde sowohl gegen die Aufhebungs- als auch gegen die Umsatzsteuerbescheide spruchgemäß abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Das gegenständliche Erkenntnis folgt der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt damit nicht vor, weshalb eine Revision gegen dieses Erkenntnis unzulässig ist.

Linz, am 25. Jänner 2021