

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Hans Blasina in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. (FH) Daniel Cesky, Grinzinger Straße 87, 1190 Wien, über die Beschwerde vom 15. Mai 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg (nunmehr Finanzamt Österreich, § 323b BAO) vom 15. Dezember 2014 betreffend Umsatzsteuer 2009 und Wiederaufnahme des Verfahrens zur Umsatzsteuer 2009, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 24.3.2010 wurde die Beschwerdeführerin (Bf) antragsgemäß zur Umsatzsteuer veranlagt, nachdem zuvor die dem Vorsteuerabzug zugrunde gelegten Rechnungen übermittelt worden waren und ausgeführt worden war, neben dem Halten von Beteiligungen sei Gesellschaftszweck das Erbringen von Dienstleistungen im Rahmen von Managementverträgen. Mit Bescheiden vom 15.12.2014 wurde das Verfahren wiederaufgenommen und ein neuer Umsatzsteuerbescheid erlassen, in dem die erklärten Vorsteuerbeträge nicht anerkannt wurden. Dem vorangegangen ist ein Vorhalt vom 7.7.2014, in dem die Bf aufgefordert worden war, ihre wirtschaftliche Tätigkeit nachzuweisen.

Mit der Beschwerde vorgelegt wurden ein Muster eines Managementvertrages, in dem sowohl die genaue Bezeichnung der beratenden Gesellschaft [die Modellinitiatoren gründeten beginnend mit der Bf jedes Jahr zwei Publikums-KGs] als auch die beratene Gesellschaft nicht näher bezeichnet waren. Weiters wurden Rechnungen vorgelegt, die weder von der Bf stammten noch an die Bf gerichtet waren.

Die Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes vom Juli 2021, die Managementverträge und die Rechnungen über darauf basierenden Leistungen im Original vorzulegen, wurde mit monatlichen Fristverlängerungsansuchen erwidert. Erst nach neuerlicher Aufforderung im Rahmen der Ladung zur mündlichen Verhandlung im gleichgelagerten Fall der ***1*** (vgl. das hg Erkenntnis vom 24.10.2023, RV/7105891/2016) wurde in jenem Verfahren eingeräumt, es gebe keine solchen Dokumente.

In der mündlichen Verhandlung vom 20.10.2023 zur ***1***, RV/7105891/2016, wurde vorgebracht, diese Gesellschaft habe die Managementleistungen unentgeltlich erbracht, weil es sich um die erste Gesellschaft des Beteiligungsmodells gehandelt habe. Später errichtete Gesellschaften hätten sehr wohl Managementverträge abgeschlossen und gegen Entgelt beraten. In weiterer Folge wurde bekanntgegeben, dass die Fälle der ***2*** (RV/7105892/2016) und der ***Bf1*** (RV/7105893/2016) dem Fall der ***1*** vergleichbar seien und hier ebenfalls keine Verrechnung erfolgt sei. Erst ab der ***3*** seien Managementgebühren eingehoben worden.

Aufgrund dieser Vergleichbarkeit von Sachverhalt und Rechtsfrage wurde in der mündlichen Verhandlung vom 19.12.2023 zur ***3*** (RV/7105946/2016) vom steuerlichen Vertreter der Antrag der Bf auf mündliche Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf ist eine Kommanditgesellschaft, die zivilrechtlich aus einem Komplementär und einem Kommanditisten besteht. Der im Firmenbuch eingetragene Kommanditist fungiert neben seinem eigenen Anteil als Treuhänder für eine Vielzahl von Personen, die sich über diesen Treuhänder ebenfalls als Kommanditisten an der KG beteiligen (Treugeberkommanditisten). Mit dem so aufgebrauchten Kapital beteiligt sich die Bf an vier Unternehmen jeweils als atypisch stille Gesellschafterin.

Neben dem Halten dieser Beteiligungen hat die Bf keine weitere Tätigkeit entfaltet.

2. Beweiswürdigung

Die Tätigkeit der Bf ergibt sich aus dem Gesellschafts- und Treuhandvertrag, dem Kapitalmarktprospekt und den Zeichnungsscheinen.

Dass keine weitere Tätigkeit entfaltet wird, ergibt sich daraus, dass die Bf weder im Jahr 2009 noch in den Folgejahren (2010-2012) umsatzsteuerbare und umsatzsteuerpflichtige Leistungen erklärt hat, die behaupteten Vertragsverhältnisse (Managementverträge) nie abgeschlossen worden sind und keine Rechnungen für erbrachte Leistungen gelegt worden sind.

Dass unentgeltlich Leistungen von der Bf erbracht worden wären, wurde erstmals in der mündlichen Verhandlung zur ***4*** am 20.10.2023 geäußert, deren Beschwerde die gleiche Sachverhaltskonstellation zugrunde liegt. Das wurde in jenem Verfahren erklärt und in der mündlichen Verhandlung zur ***3*** am 19.12.2023 bestätigt. Noch die Beschwerde spricht von nachhaltig wiederkehrenden Leistungen an die Beteiligungsunternehmen, die „quartalsweise an die Unternehmen in Rechnung gestellt werden.“ Da die ursprünglich behauptete Entgeltlichkeit nicht vorgelegen ist und nicht einmal über die Leistungen als solche Belege erbracht worden sind, erscheint auch die Behauptung, Beratungsleistungen (auch unentgeltlich) überhaupt erbracht zu haben, nicht glaubwürdig.

Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass in der mündlichen Verhandlung am 19.12.2023 betreffend die ***3***, RV/7105946/2016, von den damaligen Geschäftsführern der Komplementär-GmbH sämtlicher ***Bf***-KGs vorgebracht worden ist, gegenüber allen Geschäftsherren der atypisch Stillen seien näher bezeichnete Beratungsleistungen erbracht worden. Durch das Auftreten immer derselben Personen gegenüber den Geschäftsherren, die in stillen Beteiligungsverhältnissen zu mehreren ***Bf***-KGs standen, lässt sich eine Zuordnung dieser behaupteten Beratungstätigkeit zur Bf nicht nachvollziehen, zumal bei der Bf keinerlei Aufzeichnungen zu Beratungsleistungen vorliegen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Dass die Bf entgegen ihrer ursprünglichen Behauptung im Rahmen der Vorhalte zur erstmaligen Veranlagung zur Umsatzsteuer 2009 gar keine unternehmerische, zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit entfaltet hat, ist erst im Rahmen des Vorhalteverfahrens 2014 für die belangte Behörde neu hervorgekommen. Da diese Tatsachen auch zu einem im Spruch anderslautenden Bescheid führen mussten, war der Tatbestand des § 303 Abs 1 lit b BAO erfüllt. Die Wiederaufnahme erfolgte zurecht, zumal die Abänderungen nicht nur geringfügig waren.

Zum Vorsteuerabzug berechtigen Rechnungen, die an einen Unternehmer ausgestellt worden sind, wobei die Leistungen an sein Unternehmen ausgeführt worden sind (§ 12 Abs 1 UStG). Der Vorsteuerabzug ist u.a. ausgeschlossen, soweit eine Lieferung zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet bzw eine sonstige Leistung zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch genommen wird (§ 12 Abs 3 Z 1, 2 UStG).

Der Umsatzsteuer unterliegen u.a. Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt (§ 1 Abs 1 Z 1 UStG). Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt (§ 2 Abs 1 UStG).

Die Gründung einer Gesellschaft und der Beitritt zu einer Gesellschaft gegen Bareinlage stellt weder seitens der Gesellschaft, die Anteile ausgibt, noch seitens des Gesellschafters, der einen Anteil übernimmt, einen steuerbaren Vorgang dar (*Windsteig* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG³, § 1 Rz 172 f; *Mayr/Ungericht*, UStG⁴, § 1 Anm 11; EuGH 26.6.2003, C-442/01, *KapHag Renditefonds*). Der bloße Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen ist keine unternehmerische Tätigkeit (EuGH 6.2.1997, 80/95, *Harnas&Helm CV*; 14.11.2000, C-142/99, *Floridienne und Berginvest SA*).

Der Gesellschafter einer Personenvereinigung ist als solcher nicht Unternehmer im Sinne des § 2 Abs 1 UStG. 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 13.9.2018, Ra 2016/15/0036; 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).

Eine unternehmerische Tätigkeit wird dann entfaltet, wenn eine Holding in die Verwaltung von Unternehmen eingreift, indem sie administrative, kaufmännische und technische Dienstleistungen erbringt (EuGH 20.6.1991, C-60/90, *Polysar Investments Netherlands BV*; 27.9.2001, C-16/00, *Cibo Participations SA*).

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. VwGH 13.9.2018, Ra 2016/15/0036; *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 1 Tz 106).

Dem Gesellschafter kann auch nicht die Unternehmereigenschaft der Gesellschaft zugerechnet werden (vgl. VwGH 13.9.2018, Ra 2016/15/0036; EuGH 13.3.2014, *Malburg*, C- 204/13, Rn 47, und *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 12 Tz 85; *Kollmann/Schuchter* in *Melhardt/Tumpel*, UStG², § 12 Rz 137; *Mayr* in *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur MwSt, 41. Lfg, § 12 Tz 200 f).

Zusammengefasst kommt der Bf aufgrund ihres bloßen Haltens von Anteilen keine Unternehmereigenschaft zu. Aus dem Vorliegen gewerblicher Einkünfte lässt sich diesbezüglich nichts gewinnen, weil sich diese rein aus dem Durchgriffsprinzip bei ertragsteuerlichen Mitunternehmerschaften ergeben, die sie als atypisch stille Gesellschafterin eingegangen ist. Das umsatzsteuerliche Trennungsprinzip verhindert aber ein Abfärben der Unternehmereigenschaft des Geschäftsherrn der atypisch Stillen auf den stillen Gesellschafter. Selbst dann, wenn man eine unentgeltliche Leistungserbringung der Bf bejahte, änderte sich nichts am Ergebnis, denn es liegt sodann Leistungsvereinigung vor.

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.

Aufgrund der zitierten VwGH-Rechtsprechung war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 22. Dezember 2023