



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der a (vormals e), 6900 Bregenz, Rheinstraße 11, vertreten durch c, d, vom 27. September 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 7. September 2005 betreffend Umsatzsteuer 2001 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die e wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 30. November 2000 gegründet. Nach § 2 des Gesellschaftsvertrags ist der Gegenstand des Unternehmens die Eingehung, Übernahme, Betreuung und Verwaltung von Beteiligungen an in- und ausländischen Unternehmungen der Industrie, des Gewerbes, des Verkehrs, des Handels, des Fremdenverkehrs, der Dienstleistungsbranchen (insbesondere auch der Projektentwicklung, der Produktentwicklung, Produkt- und Dienstleistungsinnovationen, der Telekommunikation, Softwareentwicklung und Medienbranche) sowie im Bereich der Bauträger- und Immobilienbranche. Vorwiegend ist dabei an die Unternehmensbeteiligung an KMU's gedacht, das sind Klein- und Mittelstandsunternehmen lt. Definition des EU-Förderrechts. Insbesondere kommt es zur Veranlagung des Eigenkapitals sowie von allen damit in Zusammenhang stehenden Leistungen. Zu diesen Leistungen gehört insbesondere die Unternehmensberatung, die Leitung von Kooperationen, die Durchführung von Dienstleistungen für andere Unternehmen, wie die Buchhaltung, das Finanzmanagement, weiters die Zurverfügungstellung von Personal.

Außerdem ist die Gesellschaft zu allen Handlungen, Geschäften und Maßnahmen berechtigt, die zur Erreichung des Gesellschaftszweckes förderlich erscheinen.

Ein Regelbesteuerungsantrag (vom 12.1.2001) liegt dem Veranlagungsakt bei.

Beteiligungen wurden gehalten an folgenden Untemehmungen:

f

g

h

i

Im Jahr 2000 wurden weder Umsätze getätigt, noch wurden Vorsteuern geltend gemacht.

Im Jahr 2001 wurde ein mit 20 % steuerpflichtiger Umsatz an die Tiefgarage j in Lech getätigt (Leistung bezüglich Neubewertung der Beziehung Tiefgarage j und dem Einzelunternehmen k - 2 Tagessätze à EUR 900,-). Weiters wurden unecht steuerbefreite Umsätze in Höhe von EUR 7.501, 00 (Zinserträge aus Bankguthaben) erklärt. An der Tiefgarage j ist die I nicht beteiligt.

Die Vorsteuern betragen im Jahr 2001 EUR 14.219,30. Diese setzen sich wie folgt zusammen:

Rechnung vom/Lieferant/Leistung/Vorsteuer

20.12.01/m/Beratung 340 h à EUR 75/5.100,00

20.12.01/RUB GmbH/Geschäftsführertätigkeit/4.400,00

31.12.01/o/Bewertung p/1.776,00

7.5.01/x/Verträge t/374,99

22.5.01/s/Notariatsakt t/706,82

18.7.01/s/Abtretungsvertrag t/294,54

18.7.01/s/Abtretungsvertrag u/400,38

31.10.01/v/Computer/368,07

31.12.01/m/Beratung u. Buchhaltung/202,00

Im Jahr 2002 wurden unecht steuerbefreite Umsätze in Höhe von EUR 375,27 (Provisionen u. Zinserträge) getätigt. An Vorsteuern wurden EUR 8.688,90 geltend gemacht:

Vorsteuer:

m Tätigkeitsvergütung f. Herrn w - 490 h à EUR 75: 7.350,00

2 Rechnungen RA Schelling Leistungen i.Z.m Beteiligungen: 724,00

Re. y - Weiterr. Gesellschaftsvertr. Mag.

z 262,00

m Beratung und Buchhaltung 217,00

Im Jahr 2003 wurden unecht steuerbefreite Umsätze in Höhe von EUR 1.044,29 (Zinserträge) und ein mit 20 % steuerpflichtiger Umsatz in Höhe von EUR 850,00 netto an das Autohaus aa erklärt.

Verbucht wurden Rechnungen mit Vorsteuern in Höhe von EUR 14.757,66. Diese setzen sich wie folgt zusammen:

Vorsteuern:

m Beratung durch Herm w 8.932,00

RUB GmbH Geschäftsführertätigkeit: 4.368,80

cc Beratungsleistungen: 997,50

Im Jahr 2003 wurden die Vorsteuern im Verhältnis von steuerpflichtigen zu unecht steuerbefreiten aufgeteilt und mit EUR 6.640,95 ermittelt.

Das Jahr 2004 wurde in Entsprechung der Steuererklärung veranlagt. Erklärt wurden unecht befreite Umsätze (Zinsen in Höhe von ca. € 1.200,00 und Provisionen in Höhe von ca. € 50). Vorsteuern wurden in der Erklärung keine ausgewiesen, obwohl durch die Umsatzsteuervoranmeldungen während des Jahres solche in Höhe von € 1.054,23 geltend gemacht worden sind. In der gegenständlichen Berufung werden diese Vorsteuern wieder beansprucht.

Die Gesellschaftsverträge für die Beteiligungen der I für die

- dd

- ee und

- ff (echte stille Gesellschaft, dieser vorgelegte Gesellschaftsvertrag wurde jedoch mit der gg, Waren- und Revisionsverband reg. GenmbH abgeschossen)

wurden vorgelegt.

Bei den atypisch stillen Beteiligungen hh (Einlage EUR 436.037,-) ii (Einlage EUR 311.134,-) werden gemäß § 6 des Gesellschaftsvertrages jeweils 8 % bezogen auf das feste Einlagenkonto als Gewinn-Vorweg-zahlung vereinbart. Dieses Gewinnvorab ist unabhängig vom Ergebnis des Geschäftsherrn zur Zahlung fällig und geht bei Verlusten zu Lasten des Jahresergebnisses des Geschäftsherrn. Über die Geldeinlagenleistung hinaus sind den

Gesellschaftsverträgen keine weiteren Einlagepflichten (insbesondere Arbeitseinlagen) zu entnehmen.

Soweit ist der Sachverhalt unbestritten.

Auf Grund einer Betriebsprüfung im Jahr 2005, die Zeiträume 2000 bis 2003 umfassend, wurden die von der Bw. geltend gemachten Vorsteuern für entgeltliche Leistungen an den beteiligten Unternehmen nicht anerkannt und in der Folge die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2003 am 7. September 2005 sowie der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2004 am 5. September 2005 erlassen.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung wird im Wesentlichen ausgeführt, dass sich die Bw. in den Jahren 2001 bis 2004 in der Aufbauphase befunden habe und daher nur verhältnismäßig geringe Umsätze realisiert worden seien, da man als Neueinsteiger auf dem Markt naturgemäß zunächst mit günstigen Konditionen Fuß fassen müsse.

Die Gesellschaftsverträge für die Beteiligungen der Bw. seien der Betriebsprüfung vorgelegt worden.

§ 6 der gegenständlichen Verträge regle jeweils die Gewinn- und Verlust/Vermögensbeteiligung.

Die Bw. vertrete den Standpunkt, dass der in den vorgelegten Gesellschaftsverträgen vereinbarte "Gewinnvorab" das Entgelt für Leistungen der Bw. an die Beteiligungsgesellschaften und nicht Entgelt für Kapitalüberlassung darstelle. Bei der Bw. handle es sich somit um eine geschäftsführende Holding.

Die Bw. habe über Herrn w, dessen Leistungen sie von der m zugekauft habe, Dienstleistungen auf administrativem und kaufmännischem Gebiet für die Beteiligungsgesellschaften erbracht.

Die Bw. erbringe unbestritten Dienstleistungen für ihre Beteiligungsgesellschaften, die Eingriffe in die Verwaltung darstellen würden. Es handle sich dabei um administrative und kaufmännische Dienstleistungen wie beispielsweise Budgetplanung und Controlling.

Der verrechnete "Gewinnvorab" bzw. "Gewinnvoraus" in Höhe von 8 % bezogen auf das feste Einlagenkonto sei das Entgelt für die an die Beteiligungsgesellschaften erbrachten Dienstleistungen, welches unabhängig vom Ergebnis des Geschäftsherren zu leisten sei, was eindeutig den Entgeltcharakter dieser Leistung hervorheben würde. Wenn keine Leistungen erbracht würden, so würde auch kein Gewinnvorweg zur Auszahlung kommen.

Die Bw. sei hinsichtlich ihrer Beteiligungen Unternehmerin, weshalb der Vorsteuerabzug uneingeschränkt zustehe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Oktober 2005 wurde diese Berufung als unbegründet abgewiesen.

Die Abweisung wurde im Wesentlichen damit begründet, dass die Leistungen der Bw. den Empfängern nicht in Rechnung gestellt worden seien und die Höhe der Gegenleistung vom Umfang der jeweiligen Leistung der Bw. unabhängig gewesen sei. Aus diesen Gründen werde die Rechtsansicht der Außenprüfung, wonach im gegenständlichen Fall eine nicht steuerbare Leistungsvereinigung vorliege, geteilt. Dies habe zur Folge, dass Vorsteuern nicht geltend gemacht werden könnten.

Der Bw. hat nunmehr Vorlageantrag an die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt. Darin wurde neben einer Wiederholung der bereits dargestellten Berufungsgründe ergänzend im Wesentlichen ausgeführt, dass durch die pauschale Bepreisung den Leistungsempfängern, aber auch der Bw. eine gewisse Planungssicherheit ermöglicht worden wäre. Das pauschale Entgelt allein könne nach Ansicht der Bw. somit nicht zur Verneinung eines Leistungsaustausches führen. Die Tätigkeit der Bw. beschränke sich eben gerade nicht auf den bloßen Erwerb und das bloße Verwalten von Beteiligungen und sei daher als unternehmerische Tätigkeit anzusehen. Die Inanspruchnahme des "Gewinnvorabs" stelle die Abrechnung der erbrachten Leistungen dar, weshalb dieser "Gewinnvorab" konsequenterweise auch umsatzsteuerpflichtig sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Verfahrensgegenständlich ist, ob es sich bei den Leistungen der Bw. an die Leistungsempfänger um einen steuerbaren Leistungsaustausch oder um eine nichtsteuerbare Leistungsvereinigung handelt.

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.

Nur im unternehmerischen Bereich erbrachte Leistungen sind umsatzsteuerbar und nur die mit diesen Leistungen - unmittelbar - zusammenhängenden Vorsteuern gelten als für das Unternehmen ausgeführt und berechtigen zum Vorsteuerabzug. Eine Kapitalgesellschaft, die sich auf den Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen beschränkt und hierbei lediglich Rechte wahrnimmt, die sich aus ihrer Stellung als Gesellschafterin ergeben, ist nicht Unternehmer, weil sie insoweit im Wirtschaftsleben nicht mit Leistungen in Erscheinung tritt. (Vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 25. April 2001, 98/13/0087). Grundsätzlich muss ein

direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechtes bestimmt werden kann. (Vgl. Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften, C-16/00 vom 27. September 2001).

Hiezu wird ausgeführt:

Der Gesellschafter der Personenvereinigung ist als solcher nicht Unternehmer, kann jedoch Unternehmereigenschaft aus anderen Gründen besitzen und in dieser Eigenschaft mit der Gesellschaft in Leistungsbeziehungen treten. Die Unternehmereigenschaft des Gesellschafters kann auch allein aus Leistungen an die Gesellschaft resultieren. Soweit der Gesellschafter für entgeltliche Nutzungsüberlassungen an die Gesellschaft ein besonderes Entgelt erhält, liegt ein Leistungsaustausch vor, der keine Besonderheiten aufweist.

Kein Leistungsaustausch, sondern eine nicht steuerbare Leistungsvereinigung liegt hingegen vor, wenn der Gesellschafter seine Leistung als Gesellschaftsbeitrag erbringt und hierfür eine Abgeltung durch Beteiligung am laufenden Gesellschaftserfolg erhält. Das gilt auch dann, wenn für den Gesellschafterbeitrag ein Gewinnvoraus vereinbart ist, sofern es sich hierbei lediglich um eine spezielle Gewinnverteilungsabrede handelt (die nur zum Zuge kommt, wenn ein entsprechender Gewinn erzielt wird; Husmann in R/D/F/G § 1 Anm 344 ff).

Wichtiges Indiz für die Abgrenzung ist, ob die Höhe der Gegenleistung vom Umfang der jeweiligen Leistung abhängt (BFH 16.3.1993, BStBl II 529). (Ruppe, UStG³, § 1 Tz 106)

§ 1 Tz 111 (zur stillen Gesellschaft): Dauerleistungen, zu denen sich der stille Gesellschafter im Rahmen der stillen Beteiligung verpflichtet, können eine Unternehmereigenschaft begründen, wenn sie gegen Sondervergütungen erfolgen. Leistungsempfänger ist der Geschäftsherr. Dauerleistungen, die gegen Beteiligung am Gewinn und Verlust erbracht werden, begründen auch bei der stillen Gesellschaft keinen Leistungsaustausch, sondern eine nicht steuerbare Leistungsvereinigung (Ruppe, UStG³, § 1 Tz 111).

Nach der Judikatur des EuGH zur geschäftsführenden Holding müssen "Eingriffe" in die Verwaltung der Untergesellschaft erfolgen und zwar wirtschaftliche Tätigkeiten iSd Art 4 Abs 2 der 6. Richtlinie, welche nach Art 2 der 6. RI der MwSt unterliegen. Aus diesem Grund muss es sich um entgeltliche Leistungen der Obergesellschaft an die Untergesellschaft handeln. Als Beispiele führt der EuGH das Erbringen von administrativen, finanziellen und technischen Dienstleistungen an.

Eien Personen- oder 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 (reine Beteiligungsholding, Finanzholding) wurde schon von der Rsp des VwGH zum UStG 1972 nicht als Unternehmerin angesehen, weil sie im Wirtschaftsleben nicht mit Leistungen in Erscheinung tritt. Auch der EuGH sieht im bloßen Halten von Gesellschaftsanteilen keine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 4 der 6. MWSt-RL (EuGH 20.6.1991, Rs C-60/90 "Polysar", Slg I-3111 ua). Der Erwerb von Beteiligungen stelle noch keine Nutzung eines Gegenstandes zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dar, weil eine etwaige Dividende als Ergebnis dieser Beurteilung Ausfluss der bloßen Innehabung des Gegenstandes sei.

Bei Holding-Gesellschaften, deren operative Tätigkeit im Eingreifen in die Geschäftsführung der Beteiligungsgesellschaft besteht und die sich darauf beschränkt (sog geschäftsleitende Holding als Sonderform der gemischten Holding) liegt nach der Rsp des EuGH eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art 4 Abs.2 der &. MWSt-RL vor, wenn die Eingriffe Tätigkeiten darstellen, die nach Art 2 der 6. MWSt-RL der MWSt unterliegen, wie etwa die Erbringung von administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen an Tochtergesellschaften (EuGH 12.7.2001, Rs C-102/00 "Welthgrove", Slg I-5679). Aus dem Verweis auf Art 2 der 6.MWSt-RL ergibt sich, dass es sich um entgeltliche Tätigkeiten handeln muss. Es bedarf also einer speziellen Abgeltung dieser Tätigkeiten, die freilich auch in Form von Konzernumlagen bestehen könnte.

Kein Zweifel kann daran bestehen, dass Vorsteuern, die im Zusammenhang mit den eben genannten Dienstleistungen stehen, abzugsfähig sind (sofern die Dienstleistungen zu besteuerten Umsätzen führen). (Ruppe, UStG³, § 2 Tz 36).

§ 6, Gewinn- und Verlustbeteiligung/Vermögensbeteiligung, des im Akt befindlichen Gesellschaftsvertrages der Bw. mit der hh vom 13. Februar 2002 lautet verfahrenswesentlich wie folgt:

"Unabhängig vom Ergebnis des Geschäftsherrn erhält die atypisch stille Gesellschafterin für die von ihr im Rahmen des Gesellschaftsverhältnisses zu erbringenden Leistungen jedenfalls einen Gewinnvorweg in Höhe von 8 % bezogen auf das feste Einlagenkonto. Dieser Gewinnvorweg wird immer auf der Grundlage der Höhe der tatsächlich erbrachten Einlage geschuldet, auch wenn diese ganz oder teilweise durch Verluste aufgebraucht sein sollte."

sowie § 6, Gewinn- und Verlustbeteiligung/Vermögensbeteiligung, des im Akt befindlichen Gesellschaftsvertrages der Bw. mit der jj vom 10. Oktober 2002 lautet verfahrenswesentlich wie folgt:

"Unabhängig vom Ergebnis des Geschäftsherrn erhält die atypisch stille Gesellschafterin für die von ihr im Rahmen des Gesellschaftsverhältnisses zu erbringenden Leistungen jedenfalls einen Gewinnvorweg in Höhe von 8 % bezogen auf das feste Einlagenkonto (Gewinn-Vorweg-Zahlung). Sollten diese jährlich 8 % der geleisteten Einlage aus den erzielten Gewinnen nicht abgedeckt werden können, so sind diese trotzdem an die atypisch stille Gesellschafterin zu bezahlen und gehen zu Lasten des Jahresergebnisses des Geschäftsherrn."

Im Akt befindet sich weiters ein Schreiben der Bw. vom 19. Mai 2003 an die jj, in welchem unter Verweis auf den Gesellschaftsvertrag vom 10. Oktober 2002 die zu verrechnende Gewinn-Vorweg-Komponente für 2002 in Rechnung gestellt wird.

Diese in den o.a. Gesellschaftsverträgen sogenannte "Gewinn-Vorweg-Zahlung" steht der Bw. unmittelbar aus dem Gesellschaftsvertrag für die im Rahmen des Gesellschaftsverhältnisses von ihr zu erbringenden Leistungen pauschal jährlich zu. Es wurden dem Leistungsempfänger, also dem Geschäftsherrn, betreff der tatsächlich erfolgten Leistungen keine gesonderten Rechnungen gestellt, was aber gleichbedeutend damit ist, dass eben über das Ausmaß der im Rahmen des Gesellschaftsverhältnisses von der Bw. zu erbringenden Leistungen darüberhinausgehende Leistungen nicht erbracht wurden.

Keine Rolle spielt bei einer solchen Konstellation, dass die sogenannte "Gewinn-Vorweg-Zahlung" auf der jeweiligen Einlage der Bw. beim Geschäftsherrn und nicht auf dem Vorliegen eines tatsächlichen Gewinnes basiert.

Weiters bemerkt der Unabhängige Finanzsenat, dass die Argumentation der Bw., ihr stünde die Gewinn-Vorweg-Zahlung nur zu, wenn sie Leistungen erbringen würde, nicht den Tatsachen entspricht. Die Bw. ist unmittelbar aus dem Gesellschaftsvertrag resultierend im Rahmen des Gesellschaftsverhältnisses verpflichtet, Leistungen zu erbringen. Es liegt also nicht in ihrem freien Pouvoir, Leistungen zu erbringen oder nicht, wobei die Gegenleistung in Form der Gewinn-Vorweg-Zahlung vom Umfang der jeweiligen Leistungen absolut unabhängig ist.

Es liegt daher kein Leistungsaustausch, sondern eine nichtsteuerbare Leistungsvereinigung vor.

Die Ausführungen in der Berufung sowie im Vorlageantrag der Bw. beziehen sich ausschließlich auf die Beteiligungen der Bw. an der h und an der jj und betreffen somit nicht die Beteiligungen der Bw. an der p und an der g .

Der Unabhängige Finanzsenat hat zwecks Überprüfung der Beteiligungen der Bw. an den genannten wws die entsprechenden Verträge angefordert, aus welchen sich eine rein

vermögensverwaltende, aber keine unternehmerische Tätigkeit der Bw. ergibt. Es liegt daher eine reine Beteiligungsholding vor, da wie aus den Verträgen ersichtlich, die Bw. lediglich die Rechte und Pflichten wahrnimmt, die sich aus ihrer Stellung als Gesellschafterin ergeben.

Auch liegen gleich wie bei den anderen gegenständlichen GmbH`s keine gesondert in Rechnung gestellten Leistungen der Bw. an die wws vor, womit jedenfalls auch hier gleich wie bei den anderen Beteiligungen kein Leistungsaustausch vorliegt.

Die Berufung war somit als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 22. Juni 2009